

Lavori in corso su ordinazione: bilancio e fisco ora viaggiano insieme

SINTESI OPERATIVA

Per le commesse su appalto, costruzione e impianto il criterio deve riflettere la sostanza del contratto e l'attendibilità delle stime: l'OIC 23 consente percentuale di completamento o commessa completata. Dal 2024 il metodo civilistico correttamente applicato vale anche per IRES, ma le commesse aperte al 31 dicembre 2023 restano soggette alle regole precedenti e sopravvive la tassazione al 50% delle maggiorazioni di prezzo prevista dall'art. 93, comma 2, TUIR. Servono contabilità analitica e documentazione adeguata per sostenere il bilancio davanti al Fisco.

[Articolo originale](#)

LEGGI ONLINE

I lavori in corso su ordinazione sono tra le voci di bilancio più delicate per le imprese che operano su appalto, costruzioni e impianti. L'OIC 23 – nella versione aggiornata a marzo 2024 – impone di scegliere tra percentuale di completamento e commessa completata in base alla sostanza del contratto e all'attendibilità delle stime, non in base all'effetto sul risultato d'esercizio. Sul piano fiscale, il D.Lgs. 192/2024 ha eliminato il vecchio doppio binario tra contabilità e fisco: dal periodo d'imposta 2024, il metodo civilistico correttamente applicato rileva anche ai fini IRES, sia per le commesse infrannuali che per quelle ultrannuali. Ma l'allineamento non è automatico né totale: le commesse aperte al 31 dicembre 2023 restano sotto le regole previgenti, la regola fiscale del 50% sulle maggiorazioni di prezzo dell'art. 93, comma 2, TUIR sopravvive, e il bilancio deve essere costruito con stime solide, contabilità analitica e documentazione interna adeguata per poter essere preso a riferimento anche dal Fisco.

IL PUNTO DI PARTENZA

I lavori in corso su ordinazione non sono rimanenze qualsiasi. Il prodotto non nasce per essere immesso sul mercato e venduto al primo cliente disponibile. Nasce da un incarico preciso, con caratteristiche richieste dal committente. Il contratto può riguardare un bene, una combinazione di beni, un'opera complessa oppure una prestazione di servizi non di serie.

La conseguenza contabile è immediata. Alla data di bilancio l'impresa può avere già lavorato, sostenuto costi, impiegato manodopera, ordinato materiali e completato alcune fasi. Eppure l'opera potrebbe non essere ancora consegnata. Oppure il servizio potrebbe non essere ultimato. Il bilancio, quindi, deve decidere se riconoscere solo il costo sostenuto oppure anche una quota del margine maturato.

È qui che entra l'OIC 23. Il principio contabile nazionale – nella versione aggiornata a marzo 2024 – non si limita a indicare una formula. Costruisce una logica: il risultato economico può essere anticipato lungo la vita della commessa solo quando ricavi, costi e avanzamento sono ragionevolmente attendibili. In assenza di questa base, il margine resta fermo fino alla conclusione.

Per molti anni il tema è stato anche fiscale. La contabilità poteva dire una cosa e il TUIR un'altra. Dal 2024, con la riforma dei redditi d'impresa, il legislatore ha provato ad avvicinare i due piani. La semplificazione c'è, ma va letta bene. Un allineamento mal capito rischia di trasformarsi in un errore dichiarativo.

LA DEFINIZIONE SECONDO L'OIC 23

Un lavoro in corso su ordinazione, o commessa, riguarda un contratto normalmente ultrannuale per la realizzazione di un bene, di più beni tra loro collegati oppure per la fornitura di beni e servizi non prodotti in serie. Il tratto essenziale è l'unitarietà del progetto. Le attività devono essere connesse per progettazione, tecnologia, funzione o utilizzazione finale.

Non ogni lavoro pluriennale è automaticamente una commessa OIC 23. E non ogni vendita personalizzata lo è. Nella prassi serve guardare il contratto, le specifiche tecniche, le modalità di esecuzione, l'interdipendenza tra le prestazioni e il momento in cui avviene il trasferimento sostanziale dell'opera o del servizio.

Rientrano spesso nella disciplina gli appalti edili, la costruzione di impianti industriali, le infrastrutture, le commesse navali, certe forniture tecnologiche integrate, i servizi di progettazione collegati a un'opera e i contratti nei quali più beni o servizi formano un unico progetto economico.

Restano invece fuori i beni prodotti ordinariamente per il magazzino e poi venduti. In quel caso la disciplina naturale è quella delle rimanenze ordinarie. Anche i beni strumentali costruiti internamente seguono regole diverse. La prima verifica, quindi, non è il metodo di valutazione. È il perimetro.

DURATA INFRANNUALE E ULTRANNUALE

L'OIC 23 distingue tra commesse infrannuali e ultrannuali. La durata ultrannuale ricorre quando il contratto investe un periodo superiore a dodici mesi. Conta il tempo tra l'inizio della realizzazione dei beni o servizi e la loro ultimazione o consegna, come previsto dal contratto. Non conta, da sola, la data di firma.

La distinzione è meno rigida di quanto sembri. Anche una commessa inferiore all'anno può attraversare due esercizi. Si pensi a un contratto firmato a ottobre e completato a marzo. La durata resta inferiore a dodici mesi, ma al 31 dicembre l'impresa ha lavori in corso da valutare.

La durata incide soprattutto su due profili. Il primo è contabile: per le commesse ultrannuali la percentuale di completamento è il criterio naturale quando ne ricorrono le condizioni. Il secondo è fiscale: l'art. 92 del TUIR riguarda le opere, forniture e servizi non ultrannuali, mentre l'art. 93 disciplina quelli di durata ultrannuale.

PROFILO	COMMESSA INFRANNUALE	COMMESSA ULTRANNUALE
Durata contrattuale	Non superiore a dodici mesi, anche se può interessare due esercizi	Superiore a dodici mesi, dalla data di inizio alla data di ultimazione o consegna
Regola OIC 23	Ammessi sia percentuale di completamento sia commessa completata, in base alla politica contabile adottata	Si applica la percentuale di completamento se ricorrono le condizioni richieste; in caso contrario, commessa completata
Norma fiscale di riferimento	Art. 92, comma 6, TUIR	Art. 93 TUIR
Attenzione pratica	Non confondere breve durata con irrilevanza contabile	Non usare la commessa completata se le stime sono attendibili e i requisiti sono presenti

LA CLASSIFICAZIONE IN BILANCIO

I lavori in corso su ordinazione sono iscritti nell'attivo circolante, tra le rimanenze, nella voce C.I.3 dello stato patrimoniale. Nel conto economico la variazione confluisce nella voce A.3, dedicata alle variazioni dei lavori in corso su ordinazione.

Questo passaggio sembra formale, ma non lo è. La voce A.3 misura l'effetto economico della produzione su commessa ancora non completata o non definitivamente liquidata. Se la società applica la percentuale di completamento, in quella voce può emergere anche una quota di margine. Se applica la commessa completata, la valorizzazione resta più vicina al costo.

Gli anticipi e gli acconti non vanno confusi con il valore della commessa. Una fattura emessa per un acconto può creare un credito verso il cliente, o un incasso può generare un debito per acconti. Ma ciò non significa che il lavoro sia avanzato nella stessa misura. La fatturazione segue spesso scadenze finanziarie. La valutazione contabile deve seguire l'avanzamento economico e tecnico.

Lo stesso vale per i SAL. Uno stato di avanzamento lavori liquidato in via definitiva può incidere diversamente da un SAL provvisorio o da una mera richiesta dell'appaltatore. Il bilancio deve distinguere ciò che è maturato con ragionevole certezza da ciò che è solo preteso o negoziato.

I DUE CRITERI DI VALUTAZIONE

La disciplina contabile si concentra su due strade. La prima è la percentuale di completamento. La seconda è la commessa completata. Entrambe sono ammesse, ma non sono intercambiabili a piacere.

La percentuale di completamento consente di rilevare costi, ricavi e margine negli esercizi in cui i lavori vengono eseguiti. È coerente con la competenza economica. Funziona, però, solo quando l'impresa è in grado di stimare in modo attendibile il risultato della commessa.

La commessa completata rinvia invece il margine all'esercizio di ultimazione e consegna. Fino a quel momento le rimanenze vengono valutate, in sostanza, secondo la logica del minore tra costo e presumibile valore di realizzo. È un metodo più prudente, ma meno rappresentativo dell'attività svolta quando la commessa è lunga e monitorabile.

CRITERIO	QUANDO RILEVA IL MARGINE	VALORE DELLE RIMANENZE	PUNTO FORTE	PUNTO DEBOLE
Percentuale di completamento	Durante l'esecuzione, in proporzione allo stato di avanzamento	In base ai corrispettivi maturati con ragionevole certezza	Rappresenta meglio l'attività realizzata nell'esercizio	Richiede stime solide e aggiornate. Se le stime sono deboli, anticipa utili fragili
Commessa completata	Alla consegna dell'opera o ultimazione del servizio	Al costo, nei limiti del valore recuperabile	Evita di rilevare margini incerti	Concentra l'utile nell'anno finale e può rendere irregolare il conto economico

LE CONDIZIONI PER LA PERCENTUALE

Per le commesse ultrannuali, l'OIC 23 richiede la percentuale di completamento quando sono presenti alcune condizioni. Non basta che il lavoro sia lungo. Serve una base contrattuale e gestionale affidabile.

In primo luogo, deve esistere un contratto vincolante per le parti. Il contratto deve definire chiaramente le obbligazioni e, in particolare, il diritto dell'appaltatore al corrispettivo. Un accordo generico, incompleto o ancora subordinato a passaggi essenziali rende il metodo più rischioso.

In secondo luogo, il diritto al corrispettivo deve maturare con ragionevole certezza via via che i lavori vengono eseguiti. Questo accade, ad esempio, quando il contratto riconosce all'appaltatore, in caso di recesso del committente, il recupero dei costi sostenuti e di un margine congruo.

In terzo luogo, non devono esistere incertezze tali da mettere in dubbio la capacità delle parti di adempiere. La crisi del committente, una contestazione tecnica strutturale, il blocco autorizzativo dell'opera o l'incapacità dell'appaltatore di completare i lavori possono incidere sulla scelta.

Infine, il risultato della commessa deve essere misurabile. Questo significa poter stimare i ricavi totali, i costi necessari al completamento e lo stato di avanzamento alla data di bilancio. Senza questi elementi, il margine non è un dato contabile. È una previsione troppo debole.

PUNTO CHIAVE

Domanda operativa da porsi prima di applicare la percentuale

La società saprebbe spiegare, con carte di lavoro alla mano, perché al 31 dicembre la commessa è avanzata del 37%, del 52% o del 68%? Se la risposta è no, il metodo è fragile. Non basta che il risultato sembri ragionevole. Deve essere ricostruibile.

IL METODO COST TO COST

Il metodo del costo sostenuto, o cost to cost, è quello più utilizzato. La percentuale di avanzamento si ottiene confrontando i costi effettivi sostenuti a una certa data con i costi totali stimati della commessa. Il rapporto così calcolato viene applicato al corrispettivo complessivo previsto.

La formula è intuitiva: costi sostenuti diviso costi totali stimati. Se la società ha sostenuto costi per € 240.000 e prevede costi complessivi per € 600.000, l'avanzamento è pari al 40%. Se il corrispettivo pattuito è € 900.000, il ricavo maturato è € 360.000.

La semplicità della formula, però, inganna. Tutto dipende dalla qualità del preventivo. Se il costo totale stimato non viene aggiornato, il metodo produce numeri apparentemente precisi ma sostanzialmente falsi. Un costo finale sottostimato gonfia l'avanzamento. Un costo imputato alla commessa sbagliata altera il margine. Una variante non inserita nel budget rovina il confronto.

Per questo il cost to cost richiede una contabilità analitica funzionante. Non serve necessariamente un sistema complesso, ma servono codici commessa, imputazione dei costi diretti, criteri per i costi indiretti, aggiornamento dei preventivi e confronto periodico con il responsabile tecnico.

GLI ALTRI METODI DI AVANZAMENTO

Il cost to cost non è sempre il metodo migliore. L'OIC 23 ammette anche altre modalità, purché coerenti con la natura della commessa.

Il metodo delle ore lavorate misura l'avanzamento confrontando le ore effettive con quelle complessivamente previste. È adatto a servizi professionali, progettazioni, consulenze tecniche, sviluppo software o attività in cui il lavoro umano è il principale fattore produttivo.

Il metodo delle unità consegnate guarda alle unità prodotte o consegnate rispetto al totale previsto. Funziona quando le unità sono omogenee o comunque comparabili. È meno adatto quando ogni fase ha peso economico diverso.

Le misurazioni fisiche, invece, si basano su quantità prodotte, fasi completate o SAL tecnici. Sono frequenti nell'edilizia e negli impianti. Richiedono documentazione tecnica, verbali, libretti misure, certificazioni interne o accettazioni del committente, secondo il tipo di contratto.

METODO	DATO PRINCIPALE	QUANDO È ADATTO	CONTROLLO CONSIGLIATO
Costo sostenuto (cost to cost)	Costi consuntivi e costi totali stimati	Commesse complesse con budget attendibile	Riconciliare costi di contabilità generale e costi di commessa
Ore lavorate	Ore effettive e ore previste	Servizi tecnici e attività a prevalente contenuto professionale	Verificare timesheet, tariffe interne e avanzamento tecnico
Unità consegnate	Unità consegnate o accettate	Produzioni omogenee incluse in un unico contratto	Controllare che le unità abbiano peso economico comparabile
Misurazioni fisiche	Quantità, fasi, SAL, misure tecniche	Edilizia, infrastrutture, impianti, cantieri	Conservare report tecnici e documentazione di accettazione

ESEMPIO CON PERCENTUALE DI COMPLETAMENTO

Una società stipula nel 2025 un contratto per realizzare un impianto industriale. Il corrispettivo pattuito è € 1.200.000. Il costo complessivo stimato è € 800.000. Alla chiusura del 2025 i costi sostenuti sono € 320.000.

Con il cost to cost, l'avanzamento è pari al 40%, cioè € 320.000 diviso € 800.000. Il ricavo maturato è quindi pari a € 480.000, ossia il 40% di € 1.200.000. Il margine di competenza dell'esercizio è € 160.000, dato da € 480.000 meno € 320.000.

Il dato non dipende dalle fatture emesse. Se la società ha fatturato solo un acconto di € 200.000, l'avanzamento economico resta € 480.000. L'acconto si gestisce nella corretta voce patrimoniale, ma non determina da solo il ricavo di competenza. Viceversa, se la società ha fatturato € 600.000 per esigenze contrattuali, non per questo il lavoro è avanzato al 50%.

DATO	IMPORTO	EFFETTO
Corrispettivo pattuito	€ 1.200.000	Base per stimare il ricavo totale della commessa
Costi totali stimati	€ 800.000	Denominatore per il metodo cost to cost
Costi sostenuti al 31 dicembre	€ 320.000	Numeratore della percentuale di avanzamento
Avanzamento	40%	€ 320.000 / € 800.000
Ricavo maturato	€ 480.000	40% di € 1.200.000
Margine maturato	€ 160.000	Ricavo maturato meno costi sostenuti

QUANDO CAMBIA IL PREVENTIVO

La commessa non vive immobile. Il preventivo iniziale può cambiare. I materiali aumentano, alcune lavorazioni durano più del previsto, il committente richiede varianti, il subappaltatore ritarda. L'OIC 23 impone di aggiornare le stime sulla base delle informazioni disponibili.

Riprendendo l'esempio, si immagini che nel 2026 il costo totale stimato salga da € 800.000 a € 900.000. Se alla nuova data di bilancio i costi complessivi sostenuti sono € 540.000, l'avanzamento non è più il 67,5% calcolato sul vecchio budget. È il 60%, cioè € 540.000 diviso € 900.000.

Il ricavo complessivo maturato fino a quel momento è € 720.000, pari al 60% di € 1.200.000. Per determinare il ricavo dell'esercizio 2026 si deve sottrarre quanto già rilevato nel 2025. L'aggiornamento del preventivo, quindi, non è un dettaglio interno. Modifica direttamente il risultato.

VOCE	2025	2026 DOPO REVISIONE
Costi totali stimati	€ 800.000	€ 900.000
Costi cumulati sostenuti	€ 320.000	€ 540.000
Avanzamento cumulato	40%	60%
Ricavo cumulato maturato	€ 480.000	€ 720.000
Ricavo di competenza 2026	—	€ 240.000 (€ 720.000 – € 480.000)

LA COMMESSA COMPLETATA

La commessa completata si applica quando non ricorrono le condizioni per la percentuale di completamento. Il risultato economico viene attribuito all'esercizio in cui l'opera è ultimata e consegnata, o il servizio è reso.

Durante l'esecuzione, le rimanenze non vengono valutate in base al corrispettivo contrattuale maturato. Restano ancorate al costo, nei limiti del presumibile valore di realizzo. Se il costo non è recuperabile, occorre svalutare. Se si prevede una perdita complessiva, occorre rilevarla.

Il vantaggio del metodo è la prudenza. L'utile non viene anticipato sulla base di stime ancora incerte. Lo svantaggio è evidente: il conto economico non mostra il margine delle attività già svolte. Nei contratti lunghi, questo può creare esercizi poveri di risultati e un esercizio finale molto carico di utile.

La commessa completata non è quindi un rifugio fiscale o un modo per spostare margini. È un criterio da usare quando la percentuale di completamento non è sostenibile. Su questo punto serve essere netti: se la società ha stime attendibili, un contratto solido e diritto al corrispettivo maturato, rinviare il margine può non rappresentare correttamente il bilancio.

■ ESEMPIO CON COMMESSA COMPLETATA

Una società acquisisce una commessa per € 500.000. L'opera dovrebbe costare € 360.000, ma al 31 dicembre emergono incertezze tecniche importanti. Il committente contesta alcune specifiche e non ha ancora approvato una variante essenziale. Alla data di bilancio sono stati sostenuti costi per € 180.000.

Se la società non può stimare con attendibilità il risultato finale, non può applicare la percentuale di completamento solo perché il margine previsto appare interessante. Con la commessa completata, iscrive le rimanenze al costo sostenuto, salvo verificare il valore recuperabile.

Se, dopo le contestazioni, il valore recuperabile della parte eseguita fosse stimato in € 150.000, la società dovrebbe svalutare. Non può mantenere € 180.000 solo perché spera di recuperare tutto. La speranza non è un criterio contabile.

■ VARIANTI E REVISIONI PREZZO

Le commesse cambiano spesso durante l'esecuzione. Il committente chiede una modifica, il progetto tecnico viene aggiornato, una norma impone lavori aggiuntivi, i prezzi dei materiali crescono. Nascono così varianti, revisioni prezzi e richieste di maggior corrispettivo.

Dal lato contabile, questi importi entrano nei ricavi di commessa solo quando il loro riconoscimento e la loro determinazione sono certi o ragionevolmente certi. Una richiesta dell'appaltatore, da sola, non basta. Serve una base contrattuale, una previsione normativa, un'accettazione del committente oppure un insieme di elementi che renda ragionevolmente certo il diritto.

Questo passaggio è essenziale. Molte imprese includono tra i ricavi di commessa importi che, in realtà, sono ancora pretese. Magari fondate, magari probabili, ma non ancora abbastanza solide. In bilancio il margine deve seguire la ragionevole certezza, non il desiderio negoziale.

Sul piano fiscale, poi, va ricordato che l'art. 93, comma 2, TUIR contiene una regola specifica per le maggiorazioni di prezzo richieste in applicazione di disposizioni di legge o clausole contrattuali: finché non siano definitivamente stabilite, se ne tiene conto in misura non inferiore al 50%. **Questa norma non è stata modificata dal D.Lgs. 192/2024 e sopravvive come residuo di disallineamento tra contabilità e fisco anche dopo la riforma.** In certe situazioni, quindi, la valutazione fiscale delle maggiorazioni di prezzo può ancora non coincidere perfettamente con il dato civilistico.

■ RISERVE E CONTESTAZIONI

Le riserve iscritte dall'appaltatore non vanno confuse con ricavi già maturati. Una riserva può avere un fondamento tecnico serio, ma restare incerta nell'an e nel quantum. Fino a quando non vi è un riconoscimento sufficiente, o una ragionevole certezza, l'importo non può essere trattato come componente positiva pienamente acquisita.

Il ragionamento opposto vale per le perdite. Se una contestazione del committente rende probabile una perdita, il bilancio deve prenderne atto. Qui la prudenza opera in modo asimmetrico. I ricavi incerti non si anticipano. Le perdite probabili non si rinviando.

Si immagini una commessa con margine atteso di € 100.000. A fine esercizio il committente contesta lavorazioni per € 140.000 e la società, sulla base dei pareri tecnici, ritiene probabile di dover riconoscere almeno € 80.000. Il margine residuo deve essere rideterminato. Se la commessa diventa in perdita, la perdita va rilevata subito.

LE PERDITE PROBABILI

Quando il costo complessivo stimato supera il ricavo complessivo recuperabile, la perdita attesa deve essere rilevata nell'esercizio in cui diventa probabile. Non occorre attendere la consegna. Non occorre neppure aspettare la fattura finale del subappaltatore, se la stima è già attendibile.

La perdita deve essere guardata a livello di commessa. Non si compensano perdite di un contratto con utili sperati su un altro, salvo il caso in cui più contratti vadano contabilmente combinati perché formano un unico progetto economico. Nella prassi questa distinzione è spesso trascurata.

La perdita può emergere per aumento dei costi, penali, ritardi, inefficienze, errori progettuali, contenziosi, difetti tecnici o riduzione del corrispettivo recuperabile. Il bilancio deve intercettarla. E la nota integrativa deve aiutare a capire come è stata trattata.

COMBINARE O SEPARARE I CONTRATTI

Un'altra area critica riguarda la combinazione e la suddivisione delle commesse. A volte un unico contratto contiene più opere autonome. Altre volte contratti formalmente distinti fanno parte di un unico progetto negoziato insieme.

La forma giuridica non decide sempre tutto. Se più prestazioni sono strettamente interdipendenti, hanno margine negoziato unitariamente e perseguono una funzione economica comune, può essere necessario trattarle come un'unica commessa. Se invece le prestazioni sono autonome, con prezzi separati e rischio distinto, la separazione può essere più corretta.

La scelta ha effetti rilevanti. Cambia l'avanzamento, cambia il margine, cambia la rilevazione delle perdite. Una parte in perdita non può essere nascosta dentro una parte redditizia se, sul piano sostanziale, le due commesse sono indipendenti. Anche qui il punto non è la comodità contabile. È la rappresentazione fedele.

IL NUOVO RACCORDO FISCALE

Il D.Lgs. 192/2024 interviene con una logica precisa: avvicinare i valori fiscali ai valori contabili. L'art. 9 modifica l'art. 92, comma 6, e l'art. 93, comma 6, del TUIR. Il legislatore riconosce maggiore rilievo ai metodi applicati in bilancio quando sono conformi ai corretti principi contabili.

Per le commesse infrannuali, il nuovo art. 92, comma 6, conserva la valutazione in base alle spese sostenute, ma aggiunge una regola decisiva: se l'impresa contabilizza in bilancio tali opere con il metodo della percentuale di completamento, in conformità ai corretti principi contabili, applica lo stesso metodo anche ai fini della determinazione del reddito.

Per le commesse ultrannuali, il nuovo art. 93, comma 6, consente alle imprese che adottano civilisticamente la commessa completata – in conformità ai corretti principi contabili – di applicare tale metodo anche fiscalmente. Prima della riforma, invece, l'art. 93 imponeva la valutazione ai corrispettivi pattuiti (cioè la percentuale di completamento) come regola generale: chi usava la commessa completata in bilancio era obbligato a tenere un doppio binario fiscale, con le relative scritture per imposte differite e anticipate secondo l'OIC 25. Questo era il cuore del disallineamento per le ultrannuali.

Il messaggio è chiaro. La fiscalità segue di più il bilancio. Ma non segue qualsiasi bilancio. Segue un bilancio costruito correttamente.

FATTISPECIE	PRIMA DELLA RIFORMA	DOPO IL D.LGS. 192/2024	RISCHIO DA PRESIDARE
Commessa infrannuale con percentuale di completamento	Possibile disallineamento: la regola fiscale guardava alle spese sostenute	Il metodo contabile rileva anche fiscalmente se conforme ai corretti principi contabili	Dimostrare che la percentuale è effettivamente ammessa e stimata in modo attendibile



FATTISPECIE	PRIMA DELLA RIFORMA	DOPO IL D.LGS. 192/2024	RISCHIO DA PRESIDARE
Commessa ultrannuale con commessa completata	Disallineamento obbligatorio: l'art. 93 imponeva i corrispettivi pattuiti indipendentemente dal bilancio	Il metodo al costo può rilevare anche fiscalmente se adottato correttamente in bilancio	Evitare l'uso opportunistico della commessa completata
Maggiorazioni di prezzo su commesse ultrannuali	Regola fiscale specifica del 50% finché non definitivamente stabilite	La regola dell'art. 93, comma 2, TUIR non è stata modificata e resta operativa	Coordinare OIC 23, certezza del ricavo e norma fiscale: residuo di disallineamento
Commesse già in corso al 31 dicembre 2023	Regole previgenti	Continuano ad applicarsi le vecchie regole per tali commesse (art. 13, D.Lgs. 192/2024)	Tenere separato il portafoglio commesse ante e post riforma

LA REGOLA TRANSITORIA

La riforma non cancella il passato. L'art. 13 del D.Lgs. 192/2024 stabilisce che, per opere, prodotti, forniture e servizi di cui agli artt. 92, comma 6, e 93, comma 6, ancora in corso al termine del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023, continuano ad applicarsi le disposizioni previgenti.

Questa regola serve a evitare gestioni promiscue. Una commessa iniziata nel 2023 e ancora aperta al 31 dicembre 2023 non entra automaticamente nel nuovo sistema dal 2024. Resta agganciata alle regole precedenti. Le nuove regole operano per le commesse successive, salvo casi particolari da esaminare.

Il punto pratico è molto concreto. L'impresa deve sapere quali commesse erano aperte al 31 dicembre 2023. Deve poterle isolare. Deve conservare la logica fiscale applicata negli anni successivi. Se il gestionale non distingue le commesse per data di avvio e per regime fiscale, il rischio di errore aumenta. Per queste commesse transitorie, inoltre, le eventuali differenze tra valori civilistici e fiscali continuano a essere gestite con le scritture di imposte differite e anticipate secondo l'OIC 25.

ESEMPIO FISCALE INFRANNUALE

Una società avvia a settembre 2025 una commessa che si concluderà a marzo 2026. Il contratto vale € 300.000. I costi totali stimati sono € 200.000. Al 31 dicembre 2025 sono stati sostenuti costi per € 100.000 e la società dispone di un sistema affidabile di avanzamento.

Contabilmente, può applicare la percentuale di completamento. L'avanzamento è pari al 50%. Il ricavo maturato è € 150.000 e il margine di competenza è € 50.000.

Dopo la modifica dell'art. 92, comma 6, TUIR, quel metodo può valere anche fiscalmente, se applicato in conformità ai corretti principi contabili. In passato la società avrebbe dovuto interrogarsi sul disallineamento rispetto alla regola fiscale dei costi sostenuti. Oggi il doppio binario si riduce.

ESEMPIO FISCALE ULTRANNUALE

Una società avvia nel 2025 una commessa ultrannuale da € 2.000.000. A fine esercizio ha sostenuto costi per € 350.000, ma il progetto è soggetto a una grave incertezza autorizzativa. Non vi sono ancora elementi sufficienti per stimare con attendibilità il risultato finale.

In bilancio, la società applica la commessa completata e valuta le rimanenze al costo, verificando il valore recuperabile. Se questa scelta è conforme all'OIC 23, il nuovo art. 93, comma 6, TUIR consente di adottare lo stesso metodo anche ai fini fiscali.

Attenzione, però. Se l'incertezza autorizzativa viene meno e la società dispone di stime attendibili, il mantenimento della commessa completata potrebbe non essere più giustificato. La coerenza va verificata anno per anno.



LA NOTA INTEGRATIVA

La nota integrativa deve consentire al lettore del bilancio di capire come sono stati valutati i lavori in corso su ordinazione. Non può limitarsi a una formula generica. Dire "le rimanenze sono valutate secondo corretti principi contabili" non basta.

Occorre indicare se la società ha applicato la commessa completata o la percentuale di completamento. Occorre descrivere la metodologia usata per stimare lo stato di avanzamento. E occorre spiegare come sono trattati i costi di acquisizione della commessa, i costi pre-operativi, i costi da sostenere dopo la chiusura, gli oneri finanziari eventualmente inclusi e le perdite probabili.

Se vi sono corrispettivi aggiuntivi, varianti, riserve o contestazioni rilevanti, l'informativa deve essere più robusta. Non serve esporre ogni dettaglio negoziale, ma il bilancio deve evitare zone d'ombra sui valori che incidono sul risultato.

La stessa attenzione vale per le società consortili o per le imprese che operano tramite consorzi. In presenza di partecipazioni significative, clausole di impegno o lavori ottenuti e affidati al consorzio, la nota integrativa deve offrire un quadro comprensibile dei rischi e degli obblighi assunti.

Contenuti da presidiare in nota integrativa:

- ◆ criterio di valutazione adottato per le commesse aperte
- ◆ metodo usato per stimare lo stato di avanzamento
- ◆ trattamento dei costi di acquisizione della commessa
- ◆ trattamento dei costi pre-operativi
- ◆ costi da sostenere dopo la chiusura della commessa
- ◆ oneri finanziari eventualmente capitalizzati o inclusi nei valori
- ◆ perdite probabili e modalità di rilevazione
- ◆ varianti, riserve e corrispettivi aggiuntivi rilevanti
- ◆ anticipi e acconti significativi
- ◆ cambiamenti di criterio e relativi effetti
- ◆ regime fiscale applicato (nuovo o transitorio) con distinzione tra commesse pre e post 2023
- ◆ Il cambio di criterio

Passare dalla commessa completata alla percentuale di completamento, o viceversa, non è una semplice scelta tecnica di fine anno. Può rappresentare un cambiamento di principio contabile. Per questo richiede motivazione, effetti misurati e informativa chiara.

Il cambio può essere giustificato quando mutano le condizioni. Una società che prima non aveva strumenti affidabili di stima può introdurre una contabilità analitica strutturata, SAL tecnici periodici e procedure di aggiornamento dei budget. In quel caso la percentuale di completamento può diventare sostenibile.

Al contrario, una commessa inizialmente stimabile può diventare incerta per eventi sopravvenuti. Si pensi a una contestazione pesante del committente, a una crisi finanziaria della controparte o a un blocco amministrativo. In questi casi l'impresa deve chiedersi se il metodo precedente continui a rappresentare correttamente la situazione.

La nota integrativa deve spiegare il cambiamento. Deve indicare le ragioni e, quando significativo, gli effetti su patrimonio netto, risultato economico e posizione finanziaria. Un cambio non spiegato appare debole. Un cambio che migliora il risultato, ma non la rappresentazione, è ancora più debole.

CONTABILITÀ ANALITICA E CARTE DI LAVORO

Il cuore operativo della valutazione è la contabilità analitica. Senza imputazione per commessa, la percentuale di completamento diventa fragile. La società deve sapere quali costi appartengono a quale contratto, quali costi sono diretti,



quali indiretti e con quale criterio vengono ripartiti.

Servono anche preventivi aggiornati. Il budget iniziale è solo il punto di partenza. Durante la commessa si confrontano i costi consuntivi con quelli stimati. Si analizzano gli scostamenti. Si rivedono i costi a finire. Si aggiornano i ricavi se varianti e revisioni prezzo sono sufficientemente certe.

Le carte di lavoro dovrebbero contenere almeno un prospetto per commessa, con corrispettivo originario, varianti accettate, costi sostenuti, costi a finire, percentuale di avanzamento, fatture emesse, acconti incassati, SAL, contestazioni, perdite probabili e trattamento fiscale. Senza questo set minimo, il bilancio poggia su memoria e consuetudini. Troppo poco.

DOCUMENTO	PERCHÉ SERVE	ERRORE CHE EVITA
Contratto e allegati tecnici	Definiscono obbligazioni, corrispettivo e diritto dell'appaltatore	Rilevare ricavi senza base contrattuale chiara
Preventivo iniziale	Fissa costi, margine e assunzioni di partenza	Calcolare avanzamenti senza denominatore attendibile
Report costi consuntivi	Dimostra i costi sostenuti per commessa	Confondere costi generali e costi specifici
Costi a finire aggiornati	Aggiorna il margine residuo	Nascondere perdite probabili
SAL e misure tecniche	Supportano l'avanzamento fisico	Equiparare fatture e avanzamento reale
Prospetto fiscale	Distingue regole nuove, vecchie e casi particolari	Applicare il nuovo regime a commesse già aperte al 31 dicembre 2023

ACCONTI, FATTURE E SAL

Un errore diffuso è usare la fatturazione come misura dell'avanzamento. Non funziona sempre. Il contratto può prevedere un acconto iniziale del 30%, un pagamento intermedio e un saldo finale. Queste scadenze servono a finanziare la commessa, non necessariamente a misurare il lavoro eseguito.

Un altro errore è trattare ogni SAL come se fosse definitivo. Il SAL può essere tecnico, provvisorio, interno, concordato o liquidato. Solo alcune forme comportano un diritto al corrispettivo acquisito con sufficiente stabilità. L'analisi deve essere fatta sul contratto e sui documenti.

Nel bilancio, quindi, l'impresa deve coordinare tre piani: avanzamento economico, fatturazione e incassi. Quando questi piani vengono confusi, il rischio è doppio. Si sbaglia la rappresentazione civilistica e si trascina l'errore nella determinazione del reddito.

BILANCIO ABBREVIATO E MICRO

Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata o il bilancio delle micro-imprese beneficiano di semplificazioni informative. Questo però non elimina il problema valutativo. La rimanenza deve comunque essere corretta. La scelta del criterio deve comunque essere difendibile.

Nella prassi, le imprese minori sono spesso quelle più esposte. Gestiscono commesse rilevanti con strumenti informali. Hanno pochi documenti interni. Il titolare conosce lo stato dei lavori, ma non sempre lo traduce in carte contabili. Finché tutto va bene, sembra sufficiente. In chiusura di bilancio, però, quella conoscenza deve diventare dato.

Il consiglio operativo è semplice: anche se la nota integrativa è ridotta, il fascicolo interno deve essere completo. Il revisore, il commercialista e l'Amministrazione finanziaria non guardano solo alla lunghezza della nota. Guardano alla ragionevolezza del valore iscritto.

GLI ERRORI PIÙ FREQUENTI

Il primo errore è scegliere il criterio in base all'effetto sull'utile. Se serve utile, si applica la percentuale. Se conviene rinviare reddito, si usa la commessa completata. È un approccio sbagliato. Il criterio nasce dalla sostanza della commessa, non dal risultato desiderato.

Il secondo errore è non aggiornare i costi totali. Una commessa iniziata con un margine del 30% può scendere al 10% dopo sei mesi. Se il preventivo resta fermo, il bilancio continua a mostrare un margine che non esiste più.

Il terzo errore è anticipare varianti non accettate. Un importo discusso con il cliente non è automaticamente ricavo. L'impresa deve valutare la probabilità di riconoscimento e la determinabilità dell'importo.

Il quarto errore è rinviare le perdite. Quando la perdita è probabile, va rilevata. Non si aspetta la consegna. Non si compensa con altre commesse. Non si nasconde tra costi a finire ottimistici.

Il quinto errore è dimenticare il transitorio fiscale. Le commesse aperte al 31 dicembre 2023 non possono essere trattate come se fossero nate nel nuovo regime. Qui serve un controllo specifico.

QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

Il punto cieco più pericoloso

Il nuovo allineamento tra bilancio e fisco può far pensare che la dichiarazione segua sempre e comunque il valore civilistico. Non è così. Il valore civilistico deve essere conforme ai corretti principi contabili. Inoltre, le commesse già in corso al 31 dicembre 2023 restano nel regime transitorio. E le maggiorazioni di prezzo non definitivamente stabilite continuano a seguire la regola fiscale del 50% ex art. 93, comma 2, TUIR. Questi sono i punti che possono generare più errori in studio.

SCHEMA OPERATIVO DI CHIUSURA

In sede di bilancio conviene seguire una sequenza ordinata. Prima si censiscono le commesse aperte. Poi si classificano per durata e per data di avvio. Successivamente si verifica il criterio contabile corretto. Solo dopo si valuta il raccordo fiscale.

1. censire tutte le commesse aperte alla data di chiusura
2. distinguere commesse infrannuali e ultrannuali
3. individuare le commesse già in corso al 31 dicembre 2023
4. verificare contratto, diritto al corrispettivo e obbligazioni delle parti
5. controllare attendibilità di ricavi, costi totali e costi a finire
6. scegliere o confermare il criterio OIC 23
7. riconciliare costi di contabilità generale e costi analitici di commessa
8. verificare fatture, acconti, SAL e corrispettivi definitivi
9. stimare varianti, riserve e contestazioni
10. rilevare eventuali perdite probabili
11. predisporre prospetto fiscale per artt. 92 e 93 TUIR distinguendo il regime applicabile (nuovo o transitorio)
12. scrivere una nota integrativa coerente con le carte di lavoro

UNA CHIAVE DI LETTURA FINALE

La riforma fiscale rende più ragionevole il sistema. Riduce variazioni temporanee e doppie letture. Avvicina reddito imponibile e utile di bilancio. Per le imprese che lavorano su commessa è un passaggio favorevole.

Ma proprio perché il fisco guarda di più al bilancio, il bilancio deve essere costruito meglio. La scelta del criterio contabile non è più solo una questione civilistica. Diventa il punto di partenza della fiscalità. Questo aumenta il peso delle



stime, dei contratti e delle carte interne.

Il professionista dovrebbe quindi trattare i lavori in corso su ordinazione come un'area da revisionare, non come una voce da calcolare a fine esercizio con un foglio Excel improvvisato. La differenza è tutta lì. E si vede subito, quando arrivano contestazioni, controlli o richieste del revisore.

■ INFOGRAFICA



STUDIO PIZZANO
COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

STUDIO SABATINO PIZZANO

Sede: via Sant'Alessio, 5, 83030 Venticano (AV)

Contatti: info@studiopizzano.it • dev.studiopizzano.it

***Nota informativa:** Il presente approfondimento ha scopo puramente informativo e divulgativo alla data di redazione (23/06/2026). Per la trattazione di casistiche specifiche si raccomanda il ricorso a una consulenza professionale personalizzata.*



Studio
Sabatino
Pizzano
2022
via
Sant'Alessio,
5,
83030
Venticano

STUDIO PIZZANO