

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Rimanenze, opere in corso: criteri
valutazioni civilistici e fiscali

Dott. Giancarlo Falco

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

PREMESSA

Principio di derivazione

Ai fini della determinazione del reddito d'impresa il **comma 1 dell'art. 83 del TUIR** ha introdotto il principio della «**derivazione rafforzata**», secondo il quale valgono – anche in deroga alle disposizioni del TUIR – i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in Bilancio previsti dai principi contabili



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Principio della prevalenza degli aspetti sostanziali su quelli formali

- Viene rafforzata la diretta dipendenza del reddito fiscale dalle qualificazioni, classificazioni ed imputazioni temporali secondo i criteri della sostanza economica finanziaria e non più secondo l'evidenza «giuridico-formale»;
- Devono intendersi non applicabili le disposizioni dell'art. **109 commi 1 e 2 del TUIR** (certezza – determinabilità – competenza);
- La derivazione non è «piena» in quanto non rientrano nella derivazione rafforzata i fenomeni «**meramente valutativi**»

È dunque necessaria una descrizione accurata in Nota integrativa delle scelte contabili operate dalla società sui casi non specificatamente regolati dai principi contabili

«Gerarchia delle fonti»

Costituisce politica contabile conforme ai principi contabili l'intero *set* delle fonti, che in ordine gerarchico sono:

- la legge;
- i principi contabili di diretta applicazione;
- i principi contabili applicati in via analogica;
- la politica contabile propria della società definita in coerenza con le finalità e i postulati del bilancio (anche ricorrendo in via interpretativa ai principi contabili internazionali).

Il principio di derivazione rafforzata, disciplinato dall'articolo 83, comma 1, del Dpr 917/1986, trova pertanto applicazione in tutti quei casi in cui la politica contabile, così come definita dall'Oic 11, è stata correttamente applicata.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

OIC 11: POSTULATI DI BILANCIO



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

L'OIC provvede a declinare nei singoli principi contabili nazionali i postulati generali.

I postulati del Bilancio sono i seguenti:

- a) PRUDENZA
 - b) PROSPETTIVA DELLA CONTINUITA' AZIENDALE**
 - c) RAPPRESENTAZIONE SOSTANZIALE
 - d) COMPETENZA
 - e) COSTANZA NEI CRITERI DI VALUTAZIONE**
 - f) RILEVANZA**
 - g) COMPARABILITA'
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Il cambiamento dei criteri di valutazione

Ai fini della determinazione del reddito d'impresa, hanno piena rilevanza fiscale i criteri civilistici preordinati alla corretta redazione del bilancio d'esercizio, tra i quali vi sono quelli dettati per il caso in cui si renda necessario cambiare i criteri di valutazione adottati negli esercizi precedenti.

In particolare, l'art. 2423-bis c.c., al n. 6 del comma 1 prevede che «*i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro*» e il successivo comma 2 stabilisce che **deroghe** a detto principio sono consentite **solo in casi eccezionali** e in tali casi la «nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico».

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Un recente pronunciamento: Cass. 21809/2018

Nel merito della fattispecie la Corte di Cassazione ha statuito che:

*«**le risultanze del bilancio civilistico sono destinate a valere anche ai fini delle determinazioni fiscali**, a meno che non si dimostri che le stesse contrastano "con i principi di corretta e veritiera rappresentazione della situazione patrimoniale ed economica dell'impresa stabiliti dal codice civile" (Cass. 23 novembre 2011, n. 23608; Cass. 23 luglio 2011, n. 16429), in tal modo ponendo in specifico rilievo che solo le risultanze del bilancio, ivi compresi i criteri indicati per la valutazione delle merci, debitamente approvato, assumono rilevanza ai fini fiscali, costituendo, quindi, quanto risultante dal bilancio, ove regolarmente tenuto, presupposto necessario ai fini della corretta considerazione di quanto in esso rappresentato».*

La pronuncia in commento si inserisce in un consolidato orientamento interpretativo, in parte prima richiamato, per il quale in caso di cambiamento di un criterio di valutazione **la mancata esposizione in nota integrativa delle ragioni che giustificano tale cambiamento rende nullo il bilancio e, dal punto di vista fiscale, legittima l'applicazione del principio di derivazione da un risultato d'esercizio che sia depurato dagli effetti di tale cambiamento di criterio di valutazione.**

Prevalenza rispetto alla derivazione rafforzata

In riferimento ai soggetti che redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile diversi dalle micro imprese, vi sono delle disposizioni fiscali che si applicano a prescindere dai criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati in bilancio (e che, quindi, prevalgono sul principio di derivazione rafforzata), tra cui:

- **ART 92 Tuir: RIMANENZE**
 - **ART. 93 Tuir: COMMESSE ULTRANNUALI**
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

OIC 23: VALUTAZIONE DEI LAVORI SU COMMESSA

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

CRITERI VALUTAZIONE

Art. 2426, n. 11, c.c. → *“i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza”*



2 CRITERI

1. CRITERIO DELLA COMMESSA COMPLETATA

Ricavi e margine di
commessa riconosciuti
solo a opera ultimata

2. CRITERIO DELLA PERCENTUALE DI COMPLETAMENTO

Costi, ricavi e margine di
commessa riconosciuti in
funzione
dell'avanzamento
dell'opera

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

PERCENTUALE DI COMPLETAMENTO

REQUISITI

1. **CONTRATTO VINCOLANTE** tra le parti che ne definisca chiaramente le obbligazioni e il diritto al corrispettivo per l'appaltatore
2. **DIRITTO AL CORRISPETTIVO MATURA CON RAGIONEVOLE CERTEZZA** → OIC 23: diritto al corrispettivo può considerarsi maturato quando il contratto garantisce, alla società che effettua i lavori, in caso di recesso del committente, diritto al risarcimento dei costi e di congruo margine
3. **NON PRESENTI SITUAZIONI DI INCERTEZZA** → condizioni contrattuali o fattori esterni che rendono dubbia la capacità dei contraenti a far fronte alle proprie obbligazioni
4. **RISULTATO** commessa può essere **attendibilmente misurato**

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

COSTI ACQUISIZIONE E PRE-OPERATIVI

- ❑ **COSTI SOSTENUTI PER ACQUISIZIONE COMMESSA** (ad esempio: partecipazione a gare, studi, ecc.) → imputati al Conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti
OIC 23 deroga quando sussistono **specifiche condizioni**: trattati come costi pre-operativi
 - ❑ **COSTI "PRE-OPERATIVI"** → sostenuti dopo acquisizione del contratto, ma prima dell'avvio dell'opera (ad esempio: impianto del cantiere, studi specifici, ecc.)
OIC 23 li assimila a quelli di commessa → partecipano al margine di commessa in funzione dello stato di avanzamento dei lavori
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

C.T.R. TOSCANA N. 2076/2015

*«Ritenendo che la corretta nozione di **costi pre-operativi** sia rilevante e che, in conseguenza, non possa essere riferita alla singola commessa tutta quella attività che non è idonea ad individuare specificamente una produzione, ma sostanzialmente costituisce una preparazione di mezzi, strumenti e progetti..., **ne deriva che i casi in cui l'Agenzia ha individuato commesse ultrannuali sono invece di durata annuale**, perciò escludendosi, per questa via, l'applicazione dei criteri di determinazione della base imponibile propria delle commesse ultrannuali»*

COSTI DI CHIUSURA

ONERI NORMALMENTE SOSTENUTI DOPO FINE LAVORI

(ad esempio: smobilizzo del cantiere, manutenzioni concordate con il committente, garanzie contrattuali, penalità, ecc.)



PARTE NON ANCORA SOSTENUTA A CHIUSURA COMMESSA

- iscritta in un apposito Fondo per rischi ed oneri
- concorre in caso di attendibile stima a costi di commessa ai fini della determinazione dello stato di avanzamento dei lavori



DOCUMENTO CNDCEC (novembre 2015)

CRITERIO PERCENTUALE DI COMPLETAMENTO

1. Se sussistono le condizioni, va APPLICATO OBBLIGATORIAMENTE (non più una mera preferenza)
 2. METODO *cost to cost*: eliminazione della preferenza, e rimando alla LIBERA SCELTA del redattore del bilancio
 3. Se non sussistono le condizioni, si applica il CRITERIO DELLA COMMESSA COMPLETATA: quali riflessi fiscali?
 4. COMMESSE A BREVE TERMINE: ancora consentito applicare criterio della commessa completata, se non ha effetti distorsivi. Gestione doppio binario civilistico-fiscale
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

DOCUMENTO CNDCEC (novembre 2015)

PERDITA DI COMMESSA

- SOTTRATTA DAL VALORE DELLE RIMANENZE fino a azzeramento; eventuale eccedenza va rilevata a Fondo per rischi e oneri
- NON AMMESSA COMPENSAZIONE con risultati positivi di altre commesse

ONERI E PROVENTI FINANZIARI

- Criterio percentuale di completamento: non si imputano ONERI FINANZIARI alla commessa, ma impattano eventualmente sul *cost to cost*
-
-

Commesse ultrannuali: aspetti fiscali

Con specifico riguardo alle commesse ultrannuali, il principio di derivazione rafforzata conduce ad un diverso trattamento fiscale:

- per i **soggetti OIC adopter**, il principio contabile continua a prevedere la contabilizzazione delle commesse con il **sistema delle rimanenze** per le quali, ai fini fiscali, trova applicazione **l'articolo 93 Tuir** in base al quale – in sintesi – le rimanenze finali delle opere con tempo di esecuzione ultrannuale concorrono alla formazione del reddito d'impresa non al momento della loro definitiva ultimazione, bensì esercizio per esercizio, per un importo determinato sulla base dei corrispettivi pattuiti, ovvero in misura “proporzionale” alla percentuale di avanzamento dei lavori, misurabile al termine di ciascuno degli esercizi interessati dalla esecuzione delle opere.
 - per i **soggetti IAS adopter**, la classificazione prevista da IAS 11 e IFRS 15 dei componenti positivi derivanti dalle commesse (“ricavi” e non rimanenze) conduce alla non applicazione dell'articolo 93 Tuir;
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

OPERE IN CORSO: SINTESI

	VALUTAZIONI	
	<u>REGOLE CONTABILI</u>	<u>REGOLE FISCALI</u>
OPERE INFRANNUALI	CRITERIO DELLA PERCENTUALE DI COMPLETAMENTO O DELLA COMMessa COMPLETATA	VALUTATE IN BASE ALLE SPESE SOSTENUTE
OPERE ULTRANNUALI	CRITERIO DELLA PERCENTUALE DI COMPLETAMENTO (SALVO MANCANZA CONDIZIONI)	VALUTATE SULLA BASE DEI CORRISPETTIVI PATTUITI

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

OIC 13: VALUTAZIONE DELLE RIMANENZE FINALI IN BILANCIO

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

CRITERI DI SVALUTAZIONE

CATEGORIA	PARAMETRO
Materie prime e sussidiarie	Valore netto di realizzo vs Costo di sostituzione
Semilavorati e prodotti in corso di lavorazione	Valore netto di realizzo
Prodotti finiti, merci e rimanenze destinate alla vendita	Valore netto di realizzo

UTILIZZO COSTI *STANDARD*

APPENDICE E OIC 13

- Non possono essere utilizzati nella valutazione del magazzino se non sono rappresentativi di COSTI EFFETTIVI
 - Richiesto un AGGIORNAMENTO COSTANTE
 - Se non aggiornamento costantemente, occorre RETTIFICARE il magazzino per allinearli ai costi effettivi
 - Eventuali «VARIANZE» dovute a inefficienze, scioperi, inattività, ecc. non vanno imputate al valore delle rimanenze ma sono COSTI DI PERIODO
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Valutazione rimanenze

La norma civilistica (articolo 2426, n. 9, cod. civ.), lo si ricorda, prevede che le rimanenze siano **valutate al “minor” importo ottenuto confrontando il costo di acquisto o di produzione con il valore di mercato.**

Il costo di acquisto ricomprende anche i costi accessori, mentre il costo di produzione è costituito dai costi diretti e indiretti per la quota parte ragionevolmente imputabile al prodotto, compresi "gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione interna o presso terzi" [articolo 2426, n. 1, del cod. civ.].

Il successivo n. 10 del medesimo articolo 2426 del cod. civ., trattando dei beni fungibili, introduce la facoltà di valutazione utilizzando uno dei **metodi c.d. “convenzionali” di attribuzione del costo**, rappresentati dai criteri **LIFO, FIFO e costo medio ponderato**, ponendo in ogni caso l’obbligo costi correnti alla chiusura dell’esercizio mediante indicazione, in nota integrativa, della differenza qualora la stessa risultasse significativa.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Art. 92 TUIR

Il comma 1 dell'articolo 92 Tuir dispone che:

“le variazioni delle rimanenze finali dei beni indicati all' articolo 85, comma 1, lettere a) e b), rispetto alle esistenze iniziali, concorrono a formare il reddito dell'esercizio. A tal fine le rimanenze finali, la cui valutazione non sia effettuata a costi specifici o a norma dell'articolo 93, sono assunte per un valore non inferiore a quello che risulta raggruppando i beni in categorie omogenee per natura e per valore e attribuendo a ciascun gruppo un valore non inferiore a quello determinato a norma” dei successivi commi 2, 3 e 4. Il successivo comma 5 prevede che "Se in un esercizio il valore unitario medio dei beni, determinato a norma dei commi 2, 3 e 4, è superiore al valore normale medio di essi nell'ultimo mese dell'esercizio il valore minimo di cui al comma 1 è determinato moltiplicando l'intera quantità dei beni, indipendentemente dall'esercizio di formazione, per il valore normale".

Il costo di riferimento

Il costo di riferimento (al lordo delle quote di ammortamento già dedotte), qualunque sia il metodo utilizzato, è definito dall'articolo 110 Tuir e comprende gli oneri:

- “diretti” di acquisizione o di produzione, che per le materie prime e sussidiarie coincidono con il prezzo risultante dalla fattura d'acquisto, mentre per i prodotti finiti sono rappresentati dal valore dei diversi fattori impiegati nella loro produzione;
 - “accessori” di diretta imputazione, quali le spese di trasporto, le spese doganali, le commissioni di acquisto, i noli, le spese di assicurazione.
-
-