

FISCO

Contabilità e bilanci. L'Oic mette in consultazione fino al 20 settembre cinque principi contabili

# Lavori in corso con criterio base

## Pressing per l'applicazione della percentuale di completamento

Franco Roscini Vitali

**Lavori in corso** su ordinazione e operazioni in valuta sotto la lente dell'Organismo italiano di contabilità, che ha posto in consultazione sino al 20 settembre le Bozze dei principi contabili **Oic 23** e **Oic 26**.

Inoltre, sono state poste in consultazione, sempre con la medesima scadenza, le bozze dei principi, **Oic 9** "Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali", **Oic 17** "Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto" e **Oic 25** "Imposte sul reddito".

Le nuove versioni dei principi tengono conto degli aggiornamenti conseguenti alle novità introdotte nel codice civile dal Dlgs 139/15 che ha dato attuazione alla direttiva 34/13.

L'Oic 23 "Lavori in corso su ordinazione" contiene le regole contabili che devono essere seguite dal redattore del bilancio, rinviando alle Motivazioni alla base delle decisioni assunte e ulteriori spiegazioni e considerazioni.

Il principio conferma che i lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale sono valutati con il criterio della percentuale di completamento, che rileva il risultato della commessa in base all'avanzamento dei lavori, al fine di soddisfare il principio di competenza economica.

Infatti, tenuto conto che, fin dall'inizio dell'attività di produzione, il bene o il servizio è stato commissionato all'appaltatore e il corrispettivo è stato contrattualmente stabilito, il codice civile ammette la possibilità di riconoscere il risultato della commessa negli esercizi in cui i lavori sono eseguiti, utilizzando il "metodo della percentuale di completamento": è quanto prevede il n. 11 dell'articolo 2426.

L'altro criterio di valutazione è quello della commessa com-

pletata che, seppure previsto dal codice civile, genera andamenti irregolari dei risultati di esercizio perché ricavi e margini di commessa sono rilevati solo quando il contratto è completato, ossia alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici connessi al bene realizzato (applicazione del principio della prevalenza della sostanza economica di cui all'articolo 2423-bis codice civile).

Pertanto, vi è una gerarchia tra i due criteri: si applica il criterio della percentuale di completamento se sono soddisfatte le condizioni previste nel principio.

### L'INDICAZIONE

In tutti i casi in cui è possibile si fa riferimento allo stato di avanzamento Solo in casi residuali spazio alla commessa completata

pio, mentre il criterio della commessa completata si applica quando tali condizioni non sono soddisfatte.

Il criterio della percentuale di completamento si applica ai contratti di durata ultrannuale, pertanto superiore a 12 mesi, quando:

- esiste un contratto vincolante tra le parti che definisca chiaramente le obbligazioni, in particolare, il diritto al corrispettivo per l'appaltatore;
- il diritto al corrispettivo per l'appaltatore matura con ragionevole certezza via via che i lavori sono eseguiti;
- non sono presenti situazioni di incertezza relative a condizioni contrattuali o fattori esterni di tale entità da rendere dubbia la capacità dei contraenti a far fronte alle proprie obbligazioni (per esempio, l'obbligo dell'appaltatore nel completare i lavori);

Il risultato della commessa può essere misurato attendibilmente.

Il corrispettivo si considera maturato, per esempio, quando il contratto garantisce alla società che effettua i lavori, in caso di recesso del committente, il diritto al risarcimento dei costi sostenuti e un congruo margine.

Nel conto economico i corrispettivi acquisiti a titolo definitivo sono rilevati tra i ricavi (voce A.1), mentre il valore della produzione eseguita nell'esercizio, al netto di quella iscritta a ricavi, è rilevato nella voce relativa alla variazione dei lavori in corso su ordinazione (voce A.3).

Una precisazione riguarda i costi pre-operativi, sostenuti dopo l'acquisizione del contratto ma prima che abbia inizio l'attività di costruzione o il processo produttivo, che sono rilevati a conto economico per competenza in funzione dell'avanzamento dei lavori determinato con le modalità previste per l'applicazione del criterio della percentuale di completamento.

Nel caso di applicazione del metodo del costo sostenuto (costo tot), lo stato avanzamento dei lavori è determinato ponendo a confronto i costi di commessa sostenuti fino a una certa data (esclusi i costi pre-operativi) con i costi di commessa totali stimati (esclusi i costi pre-operativi).

Per i lavori in corso su ordinazione di durata inferiore all'anno è confermata la possibilità di utilizzare entrambi i criteri di valutazione citati: criterio della percentuale di completamento e criterio della commessa completata. In via generale, il criterio della commessa completata non genera andamenti irregolari sui risultati di esercizio.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

### I principi Oic in bozza



#### 01 | OIC 23: LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE

Contiene le regole contabili che devono essere seguite dal redattore del bilancio in caso di lavori ultrannuali. Il principio conferma che i lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale sono valutati con il criterio della percentuale di completamento, che rileva il risultato della commessa in base all'avanzamento dei lavori, al fine di soddisfare il principio di competenza economica

#### 02 | OIC 26: OPERAZIONI, ATTIVITÀ E PASSIVITÀ IN VALUTA ESTERA

Per le definizioni di "attività monetaria" e "passività monetaria" l'articolo 2426, comma 2 del Codice civile rimanda ai principi contabili internazionali costituiti, nello specifico caso, dallo Ias 21.

Gli elementi monetari sono attività e passività che comportano il diritto a incassare o l'obbligo di pagare importi in denaro in valuta estera: si tratta di crediti, debiti, disponibilità liquide, ratei attivi e passivi e titoli di debito. Tali poste sono convertite al cambio corrente alla chiusura dell'esercizio

#### 03 | OIC 9: SVALUTAZIONI PER PERDITE DUREVOLI DI VALORE DELLE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI E IMMATERIALI

Relativo alle svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali, tiene conto dell'eliminazione della parte straordinaria del conto economico

#### 04 | OIC 17: BILANCIO CONSOLIDATO E METODO DEL PATRIMONIO NETTO

Si occupa del bilancio consolidato e del metodo del patrimonio netto (relativo alla valutazione delle partecipazioni) e contiene diverse novità, tra le quali l'inclusione del rendiconto finanziario tra i documenti che compongono il consolidato

#### 05 | OIC 25: IMPOSTE SUL REDDITO

Relativo alle imposte sul reddito, presenta alcune novità che tengono conto anche dell'eliminazione della sezione straordinaria del conto economico. Contiene anche tutte le regole contabili che devono essere seguite dal redattore del bilancio

Studio del Notariato. Cessione di immobili e aziende

# Non rileva per le dirette il valore ai fini del registro

Angelo Busani

L'ordinamento tributario italiano è sempre stato caratterizzato (e non solo da quando è in vigore il decreto legislativo 147/2015) dal principio in base al quale il **valore dichiarato**, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro (o delle imposte ipotecarie e catastali) non può essere automaticamente adottato quale presupposto per ricavare una contestazione di maggior corrispettivo pagato in relazione alla determinazione della plusvalenza rilevante ai fini delle imposte sui redditi.

Lo ha sancito l'articolo 5, comma 3, del Dgs 147/2015 (oggetto

### LIMITI

Il chiarimento non significa però che il controllo ai fini dell'imposta di registro non possa avere incidenza per le imposte sui redditi

dello studio n. 102-2016/T del Consiglio nazionale dei Notariati), espressamente qualificato dal legislatore stesso come norma di natura interpretativa, il quale infatti ha sancito che, per le cessioni di immobile e di aziende, in caso di dichiarazione o accertamento di maggior valore effettuati per l'applicazione delle imposte indirette, l'esistenza di un corrispettivo non è presumibile soltanto sulla base del valore dichiarato, accertato o definito ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale.

Nonostante fosse dunque insito nel sistema il principio di non necessario collegamento tra il valore considerato ai fini delle imposte indirette e il corrispettivo rilevante ai fini delle imposte sul reddito, la norma di cui al Dlgs 147/2015 si è però resa indispensabile perché (specie con riferimento alla cessione di aziende) vuoi nella prassi dell'ammi-

nistrazione finanziaria, vuoi nell'elaborazione della giurisprudenza di legittimità, si era venuta radicando l'idea che (nell'ambito delle imposte dirette per la tassazione delle plusvalenze in regime d'impresa che al di fuori di esso e nell'ambito Irap per la determinazione del valore della produzione) si potesse assumere quale eventuale maggior corrispettivo rispetto a quello enunciato in atto dalle parti il valore dichiarato, accertato o definito ai fini delle imposte indirette dovute in relazione all'atto di cessione.

Nello studio del Notariato si osserva che la nuova norma si incentra tutta sulla irrilevanza (ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap) del valore dei beni ceduti anche se dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro o delle imposte ipotecarie e catastali: occorre infatti notare che questa formulazione adottata dal legislatore è categorica e altamente esplicativa dell'intenzione di rendere impossibile l'utilizzazione degli stessi elementi valutativi nell'ambito di imposte con criteri e presupposti impositivi affatto diversi tra di loro.

Il riferimento al valore del bene oggetto di trasferimento non può pertanto essere più considerato come l'unico elemento in base al quale possa maturare una presunzione di maggior corrispettivo rilevante ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap: per formare una situazione qualificabile come presunzione grave, precisa e concordante occorre sempre il concorso di altri elementi probatori o valutativi. Ciò non significa, però, che l'accertamento ai fini dell'imposta di registro non possa avere rilevanza nel campo delle imposte sui redditi: ma si tratta di una rilevanza che non può (e non avrebbe potuto, in passato) essere considerata, di per sé, sufficiente.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

### CARTELLE ESATTORIALI

## Senza Ordine la Pec non è un obbligo

Per i soggetti, professionisti o imprese, non iscritti nell'Indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata (Ini-Pec) non può essere applicata la previsione (articolo 26, comma 2, del Dpr 602/73) che prevede la notifica delle cartelle esattoriali, mediante il «deposito dell'atto presso gli uffici della Camera di Commercio competente per territorio» e la «pubblicazione del relativo avviso sul sito informatico della medesima», solo «se l'indirizzo di posta elettronica del destinatario non risulta valido e attivo». Possono stare tranquilli, quindi, i professionisti non iscritti in ordini e collegi di cui alla legge 4/2013 che non sono obbligati a comunicare la pec all'Ini-Pec. Il chiarimento è contenuto nella risposta all'interrogazione parlamentare di ieri n. 5-09161. A questi professionisti, comunque, è possibile applicare la disposizione contenuta sempre nell'articolo 26, comma 2, del Dpr 602/73, che consente a tutte le persone fisiche intestatarie di una pec di richiedere la notifica «esclusivamente» tramite pec «all'indirizzo dichiarato all'atto della richiesta stessa» ovvero a quello comunicato successivamente «all'agente della riscossione all'indirizzo di posta elettronica risultante dall'indice degli indirizzi delle pubbliche amministrazioni istituito ai sensi dell'articolo 57-bis del decreto legislativo 7 marzo 2005 n. 8».

L.D.S.

Oic 26. Le prime sono convertite al cambio corrente alla chiusura dell'esercizio, le seconde non comportano diritto a incassare od obbligo di pagare

# Poste monetarie e non monetarie agli antipodi

L'Oic 26 "Operazioni, attività e passività in valuta estera", nelle Motivazioni alla base delle decisioni assunte precisa che il legislatore, con il decreto legislativo 139/15, ha riscritto l'articolo 2426 numero 8 del codice civile con una formulazione che riflette l'interpretazione già contenuta nella versione precedente del principio contabile emanata nel 2014. Per le definizioni di "attività monetaria" e "passività monetaria" l'articolo 2426, comma 2, del codice civile rimanda ai principi contabili internazionali costituiti, nello specifico caso, allo Ias 21 (International accounting standards). Gli elementi monetari sono attività e passività che comportano il diritto a incassare o l'obbligo di pagare importi in denaro in valuta este-

ra: si tratta di crediti, debiti, disponibilità liquide, ratei attivi e passivi e titoli di debito. Tali poste sono convertite al cambio corrente alla chiusura dell'esercizio. Invece, gli elementi non monetari sono attività e passività che non comportano il diritto ad incassare o l'obbligo di pagare importi di denaro, anche se iscritte nell'attivo circolante e pertanto non immobilizzate. Tali poste sono iscritte in bilancio al cambio storico: si tratta di, rimanenze, partecipazioni, im-

### NEL CODICE CIVILE

L'articolo 2426, n. 8 conferma l'interpretazione contenuta nella versione precedente del principio contabile del 2014

mobilitazioni, anticipi, risonci attivi e passivi. Tuttavia i titoli, sia immobilizzati sia iscritti nell'attivo circolante, si scrivono in bilancio al cambio corrente alla chiusura dell'esercizio, perché hanno natura monetaria. Pertanto, mentre le attività e passività monetarie sono adeguate al cambio di fine esercizio, le attività e passività aventi natura non monetaria, anche se iscritte nel circolante (e, pertanto, non immobilizzate) sono iscritte al cambio storico come le immobilizzazioni non monetarie; è il caso, come accennato, delle rimanenze di magazzino e delle partecipazioni. Infine, il principio contiene un paragrafo relativo alla copertura del rischio di cambio di operazioni programmate altamente probabili o impegni

irrevocabili attraverso strumenti finanziari non derivati. Le disponibilità liquide in valuta estera, oppure i crediti e i debiti in valuta estera, possono essere designati come strumenti di copertura del rischio di cambio se sono soddisfatte tutte le condizioni previste nel principio contabile; in sintesi: ■ oggetto della copertura è una o più operazioni programmate altamente probabili o impegni irrevocabili denominati nella stessa valuta estera dello strumento di copertura come definiti dal principio contabile sugli strumenti finanziari derivati; ■ all'inizio della relazione di copertura vi è una designazione e una documentazione formale della relazione di copertura; ■ la relazione di copertura si

considera efficace verificando che importo nominale, scadenza, sottostante e data regolamento dei flussi finanziari corrispondano o siano strettamente allineati.

A seguito della designazione, lo strumento di copertura è valutato al cambio spot ad ogni data di chiusura di bilancio e la variazione dell'esercizio è imputata alla voce AVII "Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi". Al termine della copertura il saldo della Riserva è imputato in contropartita alla voce di conto economico interessata dall'elemento coperto. Il principio poi contiene le indicazioni relative alla situazione che comportano l'eventuale cessazione della copertura.

F.R.V.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Ctr di Firenze. Se non c'è attività di impresa negli scambi

# Il collezionista non paga tasse

Salvina Morina

Cristina Odorizzi

Il "passatempo" è esente dalla tassazione ed è escluso dagli obblighi fiscali. Il collezionista che vende quadri, mobili, francobolli da collezione o altro, è escluso da tassazione e adempimenti fiscali. Il collezionista rimanesse tale fino a quando non assume le caratteristiche dell'imprenditore individuale, attività che deve essere esercitata in modo abituale e professionale. Per la Ctr di Firenze, sezione 31, sentenza 826/31/16, depositata il 9 maggio, deve essere perciò annullato l'atto del Fisco emesso nei confronti di un collezionista.

Ma ecco i fatti. L'agenzia delle Entrate, ufficio di Lucca, notifica un atto di accertamento per l'anno 2007, con richiesta di imposte, contributi Inps, e sanzioni, a seguito di un processo verbale della

Gdf. L'ufficio ritiene sussistere in capo al contribuente l'esercizio di fatto di un'attività d'impresa, in particolare di commercio elettronico indiretto, avendo riscontrato un'attività di scambio, acquisto e vendita di bottiglie "mignon". Contro l'accertamento, il contribuente presenta ricorso. La Ctp di Lucca, con sentenza 155/4/13 del 18 luglio 2013, accoglie il ricorso. L'ufficio, però, appella la sentenza e subisce una nuova sconfitta. I giudici di secondo grado osservano che «l'oggetto della causa riguarda un particolare settore del "mondo degli scambi", definito da alcuni analisti "il regno del baratto". Quadre altre opere d'arte, mobili e oggetti d'antiquariato, gioielli antichi, auto d'epoca, francobolli da collezione... libri antichi, e così, tanti altri beni rientrano in questo settore, compreso il mondo delle

bottiglie, liquori d'antiquariato». In questo ambito risulta non difficile soluzione il confine tra collezione e mercante d'arte. Per i giudici tributari, la linea di demarcazione è rappresentata dalla presenza o meno dei requisiti della commercialità; il collezionista rimane tale fino a quando non assume le caratteristiche dell'imprenditore individuale. La generica attività di vendita di un bene è soggetta ad adempimenti solo quando è realizzata in via professionale e abituale, requisiti che devono emergere dalla regolarità, sistematicità e ripetitività con i quali il soggetto realizza atti finalizzati al raggiungimento di uno scopo. Nel caso del contribuente, è escluso l'obbligo fiscale, considerato che mancano i requisiti di abitualità, professionalità e organizzazione.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Gli altri principi. Incluso il rendiconto finanziario nel bilancio consolidato

# Avviamento svalutato definitivamente

Il principio contabile Oic 9, relativo alle svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali, tiene conto dell'eliminazione della parte straordinaria del conto economico. Il maggior impatto riguarda l'approccio semplificato per la determinazione delle perdite durevoli, che può essere utilizzato dalle imprese di minori dimensioni, e che tiene conto della capacità di ammortamento.

Questa è costituita dal margine economico che la gestione mette a disposizione per la copertura degli ammortamenti, determinata sottraendo algebricamente al risultato economico dell'esercizio gli ammortamenti delle immobilizzazioni: rispetto all precedente versione non devono più essere sottratti gli elementi straordinari, non più previsti nel conto economico.

Come accennato l'approccio

semplificato può essere utilizzato dalle imprese di minori dimensioni che sono quelle che, per due esercizi consecutivi, non superano, nel proprio bilancio di esercizio, due dei seguenti limiti: numero medio dei dipendenti durante l'esercizio: 250; attivo dello stato patrimoniale: 20 milioni di euro; ricavi netti delle vendite e prestazioni: 40 milioni di euro. L'approccio semplificato non è applicabile alla redazione del bilancio consolidato. La svalutazione è imputata nella voce B.10.c) del conto economico, mentre l'eventuale ripristino di valore, se vengono meno i mo-

### IL FRONTE DEI REDDITI

L'Oic 25 recepisce l'eliminazione della sezione straordinaria del conto economico

tivi della svalutazione, è rilevato nella voce A.5; il ripristino si effettua nei limiti del valore che la rettifica di valore non avesse mai avuto luogo. Con riferimento al divieto di ripristino del valore dell'avviamento successivo ad una svalutazione, l'Oic 9 precisa ora che si tratta della previsione normativa contenuta nell'articolo 2426 n. 3 del codice civile: anche in presenza del divieto era presente seppure non supportato da un riferimento normativo. Inoltre, non è ammesso l'eventuale ripristino delle svalutazioni relative agli oneri pluriennali, di cui al n. 5 dell'articolo 2426 del codice civile. Il documento, poi, rivede la definizione di "fair value", allineandola ai principi contabili internazionali come prevede l'articolo 2426 n. 2 del codice civile: si tratta del prezzo che si percepirebbe per la vendita di un'attività, ovvero si

pagherebbe per il trasferimento di una passività, in una regolare operazione tra operatori di mercato alla data di valutazione.

Infine, il principio contabile chiarisce il concetto di valore economico significativo, costituito dal valore terminale di realizzo dell'immobilizzazione al termine dell'orizzonte temporale di previsione esplicita, significativamente superiore al valore netto contabile a tale data. Infatti, nel caso in cui, al termine del periodo di previsione esplicita della capacità di ammortamento, per alcune immobilizzazioni residua un valore economico significativo, tale valore, determinato sulla base dei flussi di benefici che si ritiene l'immobilizzazione possa produrre negli anni successivi all'ultimo anno di previsione esplicita, concorre alla determinazione della capacità di ammortamento: in sostanza, alla capacità di ammortamento si

SCADENZA IL 15 OTTOBRE Partecipate, al via il censimento Mef

### In breve

SCADENZA IL 15 OTTOBRE Partecipate, al via il censimento Mef

Al via la nuova edizione del censimento delle società partecipate. Il Tesoro ha aperto ieri l'applicativo attraverso il quale tutte le pubbliche amministrazioni devono inviare i dati sulle proprie partecipazioni. La comunicazione è obbligatoria e per adempire le amministrazioni hanno tempo fino al 15 ottobre; per la prima volta, questo diventa l'unico canale attraverso il quale inviare i dati, grazie all'accordo siglato fra ministero e Corte dei conti. Il censimento del ministero dell'Economia rappresenta la base informativa chiave per le società partecipate, il cui decreto di riforma è atteso per l'adozione al prossimo consiglio dei ministri.

F.R.V.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

### ENTI LOCALI

## Niente proroga per il Dup della giunta: scadenza confermata al 31 luglio

La scadenza per il Documento unico di programmazione rimane fissata al 31 luglio. La Conferenza Stato-Città di ieri ha ribadito la contrarietà del governo alla proroga, suscitando la «delusione» dei sindaci espressata dal vicepresidente Anci, Paolo Perrone. Va ricordato, in ogni

caso, che il termine è ordinario, quindi non produce sanzioni in caso di mancato rispetto. La legge di conversione del Denti locali non è ancora in vigore, perché attende il «sì» del Senato, ma cancella l'obbligo di accompagnare il Dup presentato dalla giunta con il parere dei revisori.

### AGENZIA DELLE ENTRATE

## Anagrafe delle Onlus, gli elenchi delle organizzazioni sono online

Sono disponibili sul sito delle Entrate gli elenchi delle organizzazioni iscritte nell'Anagrafe delle Onlus al mese di luglio 2016. La pubblicazione riguarda la denominazione, il codice fiscale, la sede legale e il

settore dove l'organizzazione iscritta svolge la propria attività. Gli elenchi sono consultabili online sul sito www.agenziaentrate.gov.it, nella sezione Cosa devi fare > Richiedere > Iscrizione Anagrafe delle Onlus > Elenco Onlus.