

Dott. Mario Conte
Ragioniere Commercialista
Revisore Legale

Dott. Giovanni Orso
Dottore Commercialista
Revisore Legale

Rag. Pierluigi Martin
Consulente Aziendale

Dott.ssa Paola Ongarato
Dottore Commercialista
Revisore Legale

Dott.ssa Marta De Zen
Dottore Commercialista
Revisore Legale

Dott.ssa Sara Martinazzo
Dottore Commercialista
Revisore Legale

Dott. Michael Favrin
Esperto Contabile

Dott.ssa Milena Liviero
Dottore Commercialista

Circolare n. 10 / 2025

Castelfranco Veneto, 15 maggio 2025

Spett.li

CLIENTI

L'“AVVICINAMENTO” DEI VALORI FISCALI AI VALORI CONTABILI PER CONTRIBUTI IN C/CAPITALE E LAVORI IN CORSO

SINTESI

Con il Decreto c.d. “Revisione IRPEF - IRES”, emanato in attuazione della Riforma fiscale, il Legislatore ha introdotto una serie di misure volte a **ridurre**, nell'ambito del reddito d'impresa, il c.d. **“doppio binario” tra valori contabili e fiscali**.

Tali novità interessano, in particolare:

- i **contributi in c/capitale**, per i quali ora è prevista esclusivamente la tassazione in unica soluzione (non è più riconosciuta la ripartizione in un massimo di 5 quote);
- i **lavori in corso su ordinazione**, con riconoscimento ai fini fiscali dei criteri di valutazione utilizzati ai fini civilistici;
- le **differenze su cambi “da valutazione”** relative a crediti / debiti in valuta, ora considerate rilevanti fiscalmente.

Le nuove disposizioni sono applicabili **già dal 2024**; è tuttavia previsto un **regime transitorio** (con applicazione della disciplina previgente) con riguardo ai contributi incassati / lavori in corso / crediti e debiti in valuta iscritti in bilancio al 31.12.2023.

CONTRIBUTI IN C/CAPITALE (SOPRAVVENIENZE ATTIVE)

Dal punto di vista contabile i contributi in c/capitale, genericamente finalizzati ad incrementare i mezzi patrimoniali dell'impresa, vanno **iscritti a Conto economico per competenza**, nell'esercizio in cui sussiste la ragionevole certezza del diritto all'erogazione, ossia all'atto della formale delibera dell'ente erogante, a prescindere dal momento in cui interviene l'incasso.

Ai fini fiscali, per effetto di quanto disposto dall'art. 88, comma 3, lett. b), TUIR, tali contributi sono qualificati **sopravvenienze attive**.

Costituiscono infatti sopravvenienze attive i **contributi c.d. "residuali"**, ossia i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o liberalità, **diversi da**:

- contributi spettanti in base a contratto e spettanti esclusivamente in **c/esercizio** a norma di legge (gli stessi costituiscono ricavi ex art. 85, comma 1, lett. g e h, TUIR);
- **contributi in c/impianti**, connessi all'acquisizione / realizzazione di beni strumentali (gli stessi riducono il costo fiscale del bene cui si riferiscono).

I contributi in c/capitale concorrono a **formare il reddito in base al principio di cassa**:

- **nell'esercizio in cui sono incassati**;

ovvero

- **in quote costanti** nell'esercizio di incasso e nei successivi, non oltre il quarto. Di fatto è prevista la rateizzazione in 5 quote annuali.

•

NOVITÀ RIFORMA FISCALE

Per effetto della modifica del citato art. 88 ad opera dell'art. 9, comma 1, lett. a), D.Lgs n. 192/2024, è stata **eliminata** la possibilità di ripartire la tassazione dei contributi in c/capitale **in quote annuali**.

Decorrenza

La nuova disposizione è applicabile dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023 (**2024** per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare).

Per espressa previsione dell'art. 13, comma 2, D.Lgs. n. 192/2024, ai **proventi incassati entro il 31.12.2023** è applicabile la **previgente disciplina**.

CONTE&CERVICOMMERCIALISTIASSOCIATI

PARTNER NELLA CRESCITA DELL'IMPRESA

Si propone qui di seguito una tabella di sintesi:

	Contributi in c/capitale e per studi e ricerche	
	incassati fino al 31.12.2023	incassati dall'1.1.2024
Trattamento contabile	<ul style="list-style-type: none"> Principio di competenza (imputazione a Conto economico nell'esercizio della delibera di concessione del contributo dell'ente erogante) Imputazione in bilancio in unica soluzione 	
Trattamento fiscale	Principio di cassa (tassazione nell'esercizio di incasso del contributo)	
	<ul style="list-style-type: none"> Unica soluzione (nell'esercizio di incasso) ovvero <ul style="list-style-type: none"> max 5 quote di pari importo (nell'esercizio di incasso e nei 4 successivi) 	Unica soluzione (nell'esercizio di incasso)

LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE / SERVIZI IN CORSO DI ESECUZIONE

I lavori in corso di lavorazione, come specificato dal Principio contabile OIC n. 23, si riferiscono a contratti, di durata normalmente ultrannuale, per la realizzazione di un bene (o una combinazione di beni) o per la fornitura di beni / servizi non di serie che insieme formano un unico progetto, ovvero sono connessi / interdipendenti in relazione alla relativa progettazione, tecnologia e funzione o all'utilizzazione finale.

Gli stessi sono valutati:

- in base al **criterio della percentuale di completamento** ex art. 2426, comma 11, C.c., secondo il quale la valutazione delle rimanenze dei lavori in corso avviene in **misura corrispondente al ricavo maturato alla fine di ciascun esercizio**, determinato con riferimento allo stato di avanzamento (SAL). I ricavi sono rilevati nell'esercizio di acquisizione dei corrispettivi a titolo definitivo e i costi sono rilevati nell'esercizio in cui i lavori sono eseguiti;
- in base al **criterio della commessa completata** ex art. 2426, comma 9, C.c. secondo il quale le rimanenze dei prodotti in corso nei diversi esercizi sono **valutate al costo**. Soltanto alla **conclusione dei lavori** vanno rilevati i relativi ricavi / margini.

LAVORI IN CORSO DI DURATA INFRANNUALE

Per effetto della modifica del citato comma 6 ad opera dell'art. 9, comma 1, lett. b), D.Lgs. n. 192/2024, la valutazione ai fini fiscali può ora essere effettuata, in conformità alla corretta applicazione del citato Principio contabile OIC n. 23:

- in base alle spese sostenute nell'esercizio stesso (**criterio del costo / commessa completata**);

ovvero

- in base al **criterio della percentuale di completamento**.

Di fatto il "comportamento" tenuto ai fini della redazione del bilancio è riconosciuto anche ai fini fiscali, con l'eliminazione del "doppio binario" e conseguente venire meno della necessità di operare variazioni nel mod. REDDITI.

LAVORI IN CORSO DI DURATA ULTRANNUALE

A seguito della modifica apportata dall'art. 9, comma 1, lett. c), D.Lgs. n. 192/2024, il comma 6 del citato art. 93 è stato riformulato prevedendo:

- in caso di valutazione in bilancio delle rimanenze di opere, forniture e servizi **al costo con imputazione dei corrispettivi nell'esercizio di consegna** delle opere **o di ultimazione** dei servizi / forniture, in conformità al Principio contabile OIC n. 23, la rilevanza di **tale criterio anche ai fini della determinazione del reddito**.

Di conseguenza se ai fini civilistici è stato adottato il **criterio della commessa completata**, ora lo stesso **trova riconoscimento anche ai fini fiscali**;

- l'**abrogazione** dell'obbligo di redazione del predetto **prospetto**.

DECORRENZA

Le nuove disposizioni degli artt. 92 e 93, TUIR sono applicabili dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023 (**2024** per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare).

CONTE&CERVICOMMERCIALISTIASSOCIATI

PARTNER NELLA CRESCITA DELL'IMPRESA

Si propone qui di seguito una tabella di sintesi:

	Lavori in corso su ordinazione infrannuali	
	ancora in corso al 31.12.2023	dall'1.1.2024
Trattamento contabile	<ul style="list-style-type: none"> • Criterio della percentuale di completamento ovvero <ul style="list-style-type: none"> • criterio della commessa completata 	
Trattamento fiscale	Criterio della commessa completata	<ul style="list-style-type: none"> • Criterio della percentuale di completamento ovvero <ul style="list-style-type: none"> • criterio della commessa completata in conformità con la corretta applicazione dell'OIC n. 23

	Lavori in corso su ordinazione ultrannuali	
	ancora in corso al 31.12.2023	dall'1.1.2024
Trattamento contabile	<ul style="list-style-type: none"> • Criterio della percentuale di completamento (se soddisfatte specifiche condizioni) ovvero <ul style="list-style-type: none"> • criterio della commessa completata (in assenza delle predette condizioni) 	
Trattamento fiscale	Criterio della percentuale di completamento	<ul style="list-style-type: none"> • Criterio della percentuale di completamento ovvero <ul style="list-style-type: none"> • criterio della commessa completata in conformità con la corretta applicazione dell'OIC n. 23

CREDITI E DEBITI IN VALUTA

Viene abrogato il co. 3 dell'art. 110 del TUIR, **prevedendo la rilevanza fiscale delle differenze cambio "da valutazione" iscritte in bilancio in applicazione dei principi contabili.**

Ai sensi dell'art. 2426 co. 1 n. 8-bis c.c., l'obbligo di valutazione al tasso di cambio vigente alla data di riferimento del bilancio sussiste soltanto per le poste (attività e passività) aventi natura monetaria (es. crediti e debiti). Le differenze cambio da valutazione si generano contabilmente quale differenza positiva o negativa tra il valore di credito o debito convertito al tasso di cambio del giorno di effettuazione dell'operazione generatrice e il valore del credito o debito convertito al tasso di cambio alla data di chiusura dell'esercizio.

Per effetto della riforma, **si rendono immediatamente rilevanti ai fini fiscali le differenze su cambi contabilizzate alla fine dell'esercizio in corso al 31.12.2023** senza che venga previsto un allungamento del doppio binario civilistico-fiscale fino all'estinzione della posta valutativa. Dunque, non solo l'adeguamento al cambio al 31.12.2024 sarà immediatamente rilevante ai fini fiscali, ma sempre nel 2024 dovranno essere considerate fiscalmente rilevanti anche tutte le variazioni effettuate fino al 31.12.2023.

Lo Studio rimane a disposizione per eventuali dubbi o chiarimenti.

Distinti Saluti
CONTECERVI SRL STP