

5. Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali

Fabiola Mietto

Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali

Contributi conto capitale (1/6)

Art. 88 - Sopravvenienze attive

« 3. Sono inoltre considerati sopravvenienze attive:

b) i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, esclusi i contributi di cui alle lettere g) e h) del comma 1 dell'articolo 85 e quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato. Tali proventi concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono stati incassati ~~e in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi ma non oltre il quarto.~~»

Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali

Contributi conto capitale (2/6)

L'art. 88, 3 comma, lett. b) del T.U.I.R. non si applica:

- ai contributi che si qualificano come ricavi ex. Art. 85 del T.U.I.R.:
 - i contributi in denaro, o il valore normale di quelli, in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto (lett. g);
 - i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge (lett. h).

- ai contributi che si qualificano come conto impianti ovvero quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato.

Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali

Contributi conto capitale (3/6)

I contributi in conto capitale qualificabili come sopravvenienze attive e a cui si applica l'articolo 88, comma 3, lettera b), del T.U.I.R. sono quelli finalizzati in modo generico ad incrementare i mezzi patrimoniali dell'impresa, senza che la loro erogazione sia collegata all'onere dell'effettuazione di uno specifico investimento, distinguendosi per questo motivo, dai contributi in conto impianti, la cui erogazione, invece, è subordinata all'acquisizione o realizzazione di beni strumentali ammortizzabili (Ris. n.100/E/2002 e Assonime 9/1998, par. 2.1).

Non sono correlati a specifici fattori produttivi (siano essi di esercizio che a fecondità ripetuta).

Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali

Contributi conto capitale (4/6)

Consistono in un generico potenziamento dell'apparato produttivo dell'impresa beneficiaria e fiscalmente sono sopravvenienze attive che rilevano nel momento in cui entrano nella disponibilità materiale e giuridica del percettore (Ris. n.2/E/2010).

I contributi in conto capitale vanno registrati per competenza nella voce A5 del Conto economico, «*Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio*» (P.C. OIC n. 12)

Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali

Contributi conto capitale (5/6)

Art. 108 – Spese relative a piu' esercizi

«3. Le quote di ammortamento dei beni acquisiti in esito agli studi e alle ricerche sono calcolate sul costo degli stessi diminuito dell'importo già dedotto. Per i contributi corrisposti a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici a fronte dei costi relativi a studi e ricerche si applica l'articolo 88, comma 3.»

Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali

Contributi conto capitale (6/6)

Norma transitoria efficacia

(Art. 13, comma 2, del Decreto Legislativo n. 192/2024)

«2. Per i proventi di cui all'articolo 88, comma 3, lettera b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1986, n. 917, incassati entro il termine del periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2023 si applicano le disposizioni nel testo vigente anteriormente alle modifiche di cui al presente decreto.»

Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali

Commesse di durata infrannuale (1/2)

Art. 92 – Variazioni delle rimanenze – durata infrannuale

Previgente

«6. I prodotti in corso di lavorazione e i servizi in corso di esecuzione dell'esercizio sono valutati in base alle spese sostenute nell'esercizio stesso, salvo quanto stabilito nell'art. 93 per le opere, le forniture e i servizi di durata ultrannuale.»

Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali

Commesse di durata infrannuale (2/2)

Art. 92 – Variazioni delle rimanenze – durata infrannuale

Attuale stesura

«6. I prodotti in corso di lavorazione e le opere, le forniture e i servizi, per i quali non trova applicazione l'articolo 93, in corso di esecuzione al termine dell'esercizio, sono valutati in base alle spese sostenute nell'esercizio stesso. Tuttavia, le imprese che contabilizzano in bilancio tali opere, forniture e servizi con il metodo della percentuale di completamento, in conformità ai corretti principi contabili, applicano il predetto metodo anche ai fini della determinazione del reddito.»

Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali

Commesse (1/7)

P.C. OIC N. 23 Lavori in corso su ordinazione

- si riferisce ad un contratto, di durata normalmente ultrannuale, per la realizzazione di un bene (o combinazione di beni) o per la fornitura di beni o servizi non di serie che insieme formino un unico progetto, o strettamente connessi
- sono eseguiti su ordinazione del committente secondo le specifiche tecniche da questi richieste
- sono normalmente affidati con contratti di appalto o altri atti simili

Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali

Commesse (2/7)

P.C. OIC N. 23 Lavori in corso su ordinazione

- possono avere una durata:
 - ultrannuale (contratto di esecuzione che investe un periodo superiore a 12 mesi)
 - infrannuale (contratto di esecuzione che investe un periodo inferiore a 12 mesi)
- la durata è il tempo che intercorre tra la data d'inizio di realizzazione dei beni e/o servizi e la data di ultimazione e consegna dei beni e/o prestazione dei servizi, entrambe determinate dal contratto

Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali

Commesse (3/7)

P.C. OIC n. 23, par. 51 e ss

Il criterio della percentuale di completamento per la valorizzazione dei lavori in corso su ordinazione prevede:

- la valutazione delle rimanenze per lavori in corso su ordinazione in misura corrispondente al ricavo maturato alla fine di ciascun esercizio, determinato con riferimento allo stato avanzamento lavori
- la rilevazione dei ricavi nell'esercizio in cui i corrispettivi sono acquisiti a titolo definitivo

Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali

Commesse (4/7)

P.C. OIC n. 23, par. 51 e ss – Criterio della percentuale di completamento

- la rilevazione dei costi di commessa nell'esercizio in cui i lavori sono eseguiti fatto salvo il caso delle perdite probabili da sostenere per il completamento della commessa che sono rilevate nell'esercizio in cui sono prevedibili

La rilevazione a ricavo (voce A1 del CE) è effettuata solo quando vi è la certezza che il ricavo maturato sia definitivamente riconosciuto all'appaltatore quale corrispettivo del valore dei lavori eseguiti.

Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali

Commesse (5/7)

P.C. OIC n. 23, par. 80 e ss.

Il criterio della commessa completata per la valorizzazione dei lavori in corso su ordinazione prevede:

- prevede che i ricavi ed il margine di commessa siano riconosciuti solo quando il contratto è completato, ossia alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e benefici connessi al bene realizzato o i servizi sono resi
- comporta la valutazione delle rimanenze per opere eseguite, ma non ancora completate, al loro costo di produzione. I lavori in corso su ordinazione sono valutati al minore tra costo e valore di realizzazione presumibile dall'andamento di mercato (criterio del costo)

Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali

Commesse (6/7)

P.C. OIC n. 23, par. 80 e ss. – Criterio della commessa completata

Il trasferimento dei rischi e dei benefici avviene quando:

- la costruzione del bene sia stata completata ed il bene accettato dal committente
- i collaudi siano stati effettuati con esito positivo
- eventuali costi da sostenere dopo il completamento siano di entità non significativa e siano comunque stanziati
- gli eventuali effetti relativi a situazioni d'incertezza connessi con tali commesse, ancora presenti nonostante la costruzione sia stata completata, possano essere stimati con ragionevolezza e sia possibile effettuare per essi appropriati stanziamenti

Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali

Commesse (7/7)

P.C. OIC n. 23, par. 47

Per le commesse di durata inferiore all'anno possono utilizzarsi:

- sia il criterio della percentuale di completamento
- sia il criterio della commessa completata.

Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali

Commesse di durata infrannuale (1/2)

Art. 93 – Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale

Previgente

«6. Alla dichiarazione dei redditi deve essere allegato, distintamente per ciascuna opera, fornitura o esistenze iniziali, un prospetto recante l'indicazione degli estremi del contratto, delle generalità e della residenza del committente, della scadenza prevista, degli elementi tenuti a base per la valutazione e della collocazione di tali elementi nei conti dell'impresa.»

Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali

Commesse di durata infrannuale (2/2)

Art. 93 – Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale

Stesura vigente

«6. In deroga alle disposizioni dei commi 1, 2 e 4, le imprese che contabilizzano in bilancio le opere, forniture e servizi valutando le rimanenze al costo e imputando i corrispettivi all'esercizio nel quale sono consegnate le opere o ultimati i servizi e le forniture, in conformità ai corretti principi contabili, applicano tale metodo anche ai fini della determinazione del reddito.»

Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali

Commesse di durata ultrannuale

P.C. OIC n. 23, par. 42 e ss.

Le commesse di durata ultrannuale sono valorizzate in base al criterio della percentuale di completamento se sono soddisfatte le seguenti condizioni:

- esiste un contratto vincolante per le parti che ne definisca chiaramente le obbligazioni ed 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 entità tale da rendere dubbia la capacità dei contraenti a far fronte alle proprie obbligazioni
- il risultato della commessa può essere attendibilmente misurato

Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali

Commesse di durata infrannuale e di durata ultrannuale (1/2)

Norma transitoria efficacia

(Art. 13, comma 3, del Decreto Legislativo n. 192/2024)

«3. Per le opere, i prodotti, le forniture e i servizi di cui agli articoli 92, comma 6, e 93, comma 6, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1986, n. 917, ancora in corso di lavorazione o di esecuzione al termine del periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2023 si applicano le disposizioni nel testo vigente anteriormente alle modifiche di cui al presente decreto.»

Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali

Commesse di durata infrannuale e di durata ultrannuale (2/2)

- i lavori su ordinazione avviati prima del 31 dicembre 2023 (per i soggetti “solari”) continueranno a essere gestiti con il doppio binario civile-fiscale anche nell’esercizio 2024 e nei successivi, fino al completamento della commessa, con la conseguente necessità di apportare le descritte variazioni temporanee in sede di dichiarazione dei redditi e iscrivere la relativa fiscalità differita in bilancio
- la disciplina transitoria non dovrebbe sostanzialmente rilevare per le opere infrannuali in quanto quelle in corso alla chiusura del bilancio 2023, avendo durata inferiore a 12 mesi, dovrebbero essere state concluse entro la chiusura del bilancio 2024

Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali

Poste in valuta (1/10)

Art. 110 – Norma generali sulle valutazioni

~~«3. La valutazione secondo il cambio alla data di chiusura dell'esercizio dei crediti e debiti in valuta, anche sotto forma di obbligazioni, di titoli cui si applica la disciplina delle obbligazioni ai sensi del codice civile o di altre leggi o di titoli assimilati, non assume rilevanza. Si tiene conto della valutazione al cambio della data di chiusura dell'esercizio delle attività e delle passività per le quali il rischio di cambio è coperto, qualora i contratti di copertura siano anche essi valutati in modo coerente secondo il cambio di chiusura dell'esercizio.»~~

Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali

Poste in valuta (2/10)

Norma transitoria efficacia

(Art. 13, comma 4, del Decreto Legislativo n. 192/2024)

«4. La valutazione dei crediti e debiti in valuta, anche sotto forma di obbligazioni, di titoli cui si applica la disciplina delle obbligazioni ai sensi del codice civile o di altre leggi o di titoli assimilati, iscritti nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2023, operata ai sensi dell'articolo 110, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1986, n. 917, nel testo vigente anteriormente alle modifiche di cui al presente decreto, concorre alla formazione dell'imponibile del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023.»

Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali

Poste in valuta (3/10)

P.C. OIC n. 26 par. 20 e ss.

L'art. 2425-bis, 2 comma del codice civile prevede che: *“i ricavi e i proventi, i costi e gli oneri relativi ad operazioni in valuta devono essere determinati al cambio corrente alla data nella quale la relativa operazione è compiuta”*. Il cambio corrente individuato dalla norma è il tasso di cambio a pronti alla data dell'operazione.

La rilevazione iniziale in euro al momento di effettuazione dell'operazione non deve far dimenticare che finché non vi è il successivo regolamento, i futuri flussi finanziari collegati a tali operazioni permangono in valuta estera.

Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali

Poste in valuta (4/10)

P.C. OIC n. 26 par. 20 e ss

L'art. 2426, numero 8-bis, del codice civile prevede che *“le attività e le passività monetarie in valuta, sono iscritte al cambio a pronti alla data di chiusura dell'esercizio; i conseguenti utili o perdite su cambi devono essere imputati al conto economico e l'eventuale utile netto è accantonato in apposita riserva non distribuibile fino al realizzo. Le attività e passività in valuta non monetarie devono essere iscritte al cambio vigente al momento del loro acquisto.”*

Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali

Poste in valuta (5/10)

P.C. OIC n. 26 par. 20 e ss

Per utile netto soggetto a vincolo si intende il saldo positivo tra utili e perdite non ancora realizzati derivante dalla conversione di attività e passività monetarie in valuta al tasso di cambio a pronti alla data di chiusura dell'esercizio.

Qualora il risultato netto dell'esercizio sia inferiore all'utile netto non realizzato sulle poste in valuta, l'importo iscritto nella riserva non distribuibile è pari al risultato economico dell'esercizio.

Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali

Poste in valuta (6/10)

P.C. OIC n. 26 - Appendice

Elenco delle poste monetarie e poste a loro assimilate soggette a valutazione al cambio di fine esercizio:

- Disponibilità liquide
- Crediti iscritti nell'attivo circolante
- Lavori in corso su ordinazione valutati con il criterio della percentuale di completamento
- Titoli di debito iscritti nell'attivo circolante
- Crediti iscritti nell'attivo immobilizzato

Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali

Poste in valuta (7/10)

P.C. OIC n. 26 - Appendice

Elenco delle poste monetarie e poste a loro assimilate soggette a valutazione al cambio di fine esercizio:

- Titoli di debito iscritti nell'attivo immobilizzato
- Debiti
- Fondi per rischi ed oneri
- Ratei attivi e passivi

Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali

Poste in valuta (8/10)

P.C. OIC n. 26 - Appendice

Elenco delle poste non monetarie cui si applica il costo storico:

- Rimanenze di magazzino
- Lavori in corso su ordinazione valutati con il criterio della commessa completata
- Partecipazioni iscritte nell'attivo circolante
- Risconti attivi e passivi
- Anticipi per l'acquisto o la vendita di beni e servizi

Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali

Poste in valuta (9/10)

P.C. OIC n. 26 - Appendice

Elenco delle poste non monetarie cui si applica il costo storico:

- Immobilizzazioni materiali e immateriali
- Partecipazioni iscritte nell'attivo immobilizzato e valutate al costo

Del cambio a pronti di fine esercizio si tiene conto quando si giudica durevole la riduzione al fine di determinare il valore recuperabile e l'eventuale perdita durevole di valore dell'attività.

Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali

Poste in valuta (10/10)

P.C. OIC n. 26 - Appendice

Elenco delle poste non monetarie cui si applica il criterio di traduzione del bilancio in valuta (P.C. OIC n. 17):

- Partecipazioni iscritte nell'attivo immobilizzato e valutate con metodo del patrimonio netto