



Ordine dei Dottori Commercialisti e
degli Esperti Contabili di Bari

Focus fiscale:
**Le modifiche del D.Lgs 192/2024 al reddito
d'impresa**

**Focus sulla riduzione del doppio binario
tra valori contabili e valori fiscali**

Stella Siciliani

**Decreto Legislativo 192/2024
emanato in attuazione della Legge
Delega di Riforma Fiscale
L.111/2023**

RIAVVICINAMENTO DEI VALORI FISCALI AI VALORI CONTABILI

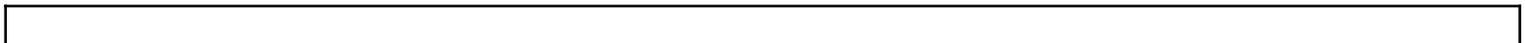
D.LGS 192/2024 ART.	CONTENUTO
8	RIDUZIONE DEL DOPPIO BINARIO TRA VALORI CONTABILI E FISCALI E REGIMI DI RIALLINEAMENTO
9	RIDUZIONE DEL DOPPIO BINARIO TRA VALORI CONTABILI E FISCALI
10	DISCIPLINA DELLE DIVERGENZE TRA I VALORI CONTABILI E FISCALI EMERSE IN SEDE DI CAMBIAMENTO DEI PRINCIPI CONTABILI
11	REGIMI DI RIALLINEAMENTO
12	RIALLINEAMENTO DEI MAGGIORI VALORI EMERSI IN ESITO A OPERAZIONI STRAORDINARIE
13	ENTRATA IN VIGORE, DISPOS. TRANSITORIE E ABROGATE
14	AFFRANCAMENTO STRAORDINARIO DELLE RISERVE

Riduzione doppio binario tra i valori contabili e fiscali

ART. 9

Nell'ottica di rafforzare il **processo di avvicinamento dei valori fiscali a quelli civilistici**, l'art. 9, comma 1, lett. c), Legge n. 111/2023 ha previsto la possibilità di **limitare le variazioni in aumento e in diminuzione** da apportare alle risultanze del conto economico quali, in particolare, quelle concernenti:

- **i contributi aventi natura di sopravvenienze attive**
- **la valutazione dei lavori in corso su ordinazione**
- **la valutazione dei crediti e debiti in valuta**



CONTRIBUTI IN CONTO CAPITALE

Art. 88 comma 3 lettera b TUIR

In particolare, la norma dispone che **sono considerate sopravvenienze attive i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità** ad esempio:

- **i contributi in c/capitale generici**, ovvero non legati all'acquisto di specifiche immobilizzazioni, diversi dai contributi in c/esercizio;
- **i contributi di diritto privato** dovuti in base a contratto;
- le immobilizzazioni **materiali acquisite a titolo gratuito**.

Non costituiscono, invece, sopravvenienze attive i contributi:

- **spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge** (art. 85, comma 1, lett. h), TUIR);
- **in denaro o in natura spettanti in base a contratto**, sotto qualsiasi denominazione (art. 85, comma 1, lett. g), TUIR);
- destinati all'acquisto di beni specifici (**contributi c/impianto**), indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato.

CONTRIBUTI IN CONTO CAPITALE

Per una migliore definizione dei contributi in conto capitale possiamo dire che sono quelli che si pongono il fine di rafforzare la posizione competitiva del beneficiario, favorendone l'incremento della capacità produttiva e quindi non vi è un collegamento specifico tra il finanziamento e l'investimento in quanto non sono correlati a specifici fattori produttivi

CONTRIBUTI IN CONTO CAPITALE

Dal punto di vista **civilistico** la rilevazione in bilancio di tale contributo è dettato dal criterio della competenza, cioè quando vi è la ragionevole certezza di spettanza del contributo.

Ai **fini fiscali**, i **contributi in conto capitale** rilevano secondo il **criterio di cassa**, nel momento della loro percezione; La disciplina previgente prevedeva la possibilità di tassare questi componenti di reddito in un numero massimo di cinque quote di pari importo, a decorrere dal periodo del relativo incasso.

La **liberalità** relativa al **bene strumentale ricevuto a titolo gratuito** concorre alla formazione del reddito complessivo dell'impresa nel momento di **acquisizione dello stesso**.

CONTRIBUTI IN CONTO CAPITALE

A seguito delle novità introdotte dall'art. 9 del D.Lgs 192/2024 i contributi in conto impianti concorrono alla determinazione del reddito in un'unica soluzione nell'esercizio in cui vengono incassati (continua a rimanere il principio di cassa).

DECORRENZA

L'art. 13 comma 1 del D.Lgs 192/2024 dispone che la disposizione dell'art. 9 si applica dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2023

**Per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare:
2024**

Per i contributi già incassati entro il 31/12/2023 è valido il regime previgente

LA RELAZIONE AL D.LGS. ALLA MODIFICA DELL'ART. 88
COMMA 3 INDICA ESATTAMENTE CHE QUESTA
DISPOSIZIONE HA EFFETTO ANCHE SUI **CONTRIBUTI PER I
COSTI DI RICERCA E SVILUPPO CORRISPOSTI DALLO STATO
O DA ALTRI ENTI PUBBLICI** PER EFFETTO DEL RINVIO
ALL'ART. 88 COMMA 3 DEL TUIR OPERATO DAL COMMA 3
DELL'ART. 108 DEL TUIR LA CUI TITOLAZIONE E': SPESE
RELATIVE A PIU' ESERCIZI.

PRINCIPIO CONTABILE OIC 12 PAR. 56 CONTRIBUTO IN CONTO ESERCIZIO

PRINCIPIO CONTABILE OIC 24 PAR. 85 CONTRIBUTO IN CONTO IMPIANTO ??? O
IN CONTO CAPITALE?'

Valutazione crediti e debiti in valuta

Il Principio Contabile OIC n. 26, paragrafo 4 precisa che:

„Un'operazione in valuta estera è un'operazione effettuata dalla società che redige il bilancio, che è espressa in una valuta diversa dall'euro. Tra le operazioni in valuta estera vi possono essere: acquisto o vendita di beni o servizi i cui prezzi sono espressi in valuta estera; prestiti erogati o ricevuti in cui l'ammontare è espresso in valuta estera; acquisto di un bene strumentale in valuta estera. Un'operazione in valuta estera può determinare l'iscrizione in bilancio di attività o passività monetarie o non monetarie“.

Al paragrafo 21 e 23 precisa ancora:

Le attività e passività derivanti da un'operazione in valuta estera sono rilevate inizialmente in euro, applicando all'importo in valuta estera il tasso di cambio a pronti tra l'euro e la valuta estera in vigore alla data di effettuazione 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.

Valutazione crediti e debiti in valuta

Il Codice civile prevede specifiche regole in merito alle **operazioni in valuta**:

- Rilevazione iniziale: 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 stata effettuata (art. 2425-bis, C.c.);
- Rilevazione a fine esercizio, in sede di redazione del bilancio (art. 2426, numero 8-bis, C.c.).

In questo caso si possono determinare due ipotesi ovvero che:

- le **attività e/o passività in valuta estera** siano state già regolate alla data di **chiusura dell'esercizio**;
- le **attività e/o passività in valuta estera** non siano ancora state regolate alla data di **chiusura dell'esercizio**. Valutazione di fine esercizio fatte in base al tasso di **cambio di fine esercizio**;
- In ossequio al **principio generale di prudenza**, è previsto l'accantonamento dell'utile netto differito su cambi che emerge a fine anno in apposita **riserva non distribuibile sino al suo realizzo**, per la quota relativa alla parte non realizzata.

Valutazione crediti e debiti in valuta

Art. 110 comma 3 TUIR

NEL PREVIGENTE ASSENTO NORMATIVO

disponeva, che non assume rilevanza la valutazione secondo il cambio alla data di chiusura dell'esercizio:

- **dei crediti e debiti in valuta estera;**

DI CONSEGUENZA

La differenza di cambio da Valutazione derivante dal confronto tra il cambio della data in cui l'operazione è stata effettuata e il cambio del giorno in cui l'esercizio si chiude, differenza positiva o negativa, imputata a Conto Economico, alla voce C,17 Bis « Utili e perdite su Cambi» era irrilevante fiscalmente con la conseguenza di effettuare nella dichiarazione dei redditi variazioni in aumento o diminuzione a seconda che si era iscritta una perdita o un utile su cambi.

Novità introdotte dal D.Lgs. 192/2024

- **L'art. 9 del D.Lgs 192/2024 comma 1 lettera d, ha abrogato il comma 3 dell'art. 110 del TUIR e, di conseguenza, le differenze di cambio da valutazione contabilizzate a fine esercizio, secondo le regole previste dai principi contabili adottati dalla società, anche se non ancora realizzate, diventano fiscalmente rilevanti.**

DECORRENZA

- **L'art. 13 del D.Lgs 192/2024 dispone che la disposizione dell'art. 9 si applica dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2023**
- **Per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare: 2024**
- **L' art. 13 comma 4 del D.Lgs 192/2024 dispone altresì che la valutazione dei crediti e debiti in valuta iscritti nel bilancio al 31/12/2023 operata in base al previgente comma 3, art. 110, TUIR, concorre alla formazione dell'imponibile del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (per i soggetti « solari» 2024**

Lavori in corso su ordinazione

DEFINIZIONE

I lavori in corso su ordinazione (o commessa) si riferiscono a contratti, di durata normalmente ultrannuali, per la realizzazione di un bene o complessi di beni o per la fornitura di beni e servizi non di serie che realizzano un'opera o un complesso di opere, forniscono beni o servizi non di serie, eseguite su ordinazione del committente, secondo specifiche tecniche dallo stesso richieste.

Questi si dividono in:

Commesse infrannuali < 12 mesi

Commesse ultrannuali >12 mesi

Per il calcolo del periodo temporale non si considera la data di sottoscrizione del contratto ma la data di inizio esecuzione dei lavori e quella della consegna dei lavori o dell'ultimazione dei servizi e forniture indicati nel contratto.

Lavori in corso su ordinazione

I **lavori in corso su ordinazione** costituiscono oggetto di specifica trattazione del **Principio Contabile OIC n. 23** che individua **due criteri di valorizzazione**:

- **percentuale di completamento** (articolo 2426, n. 11, C.c.) con il quale, in base all'avanzamento dell'opera si imputano i relativi costi, ricavi e margini, distribuendo questi ultimi, in ossequio ai principi di prudenza e competenza, nell'arco temporale effettivo di lavorazione;
- **commessa completata** (articolo 2426, n. 9, C.c.) con il quale le rimanenze dei prodotti in corso nei vari esercizi si valutano al costo, alla stregua degli altri elementi di magazzino; solo a conclusione dei lavori (consegna, collaudo, ecc.) si rilevano ricavi e margini.

Tale Principio stabilisce una **gerarchia** tra i **due criteri**. In particolare, si applica il **criterio della percentuale di completamento** al sussistere delle seguenti condizioni:

- **esistenza** di un **contratto vincolante** per le parti che ne definisce in modo chiaro le **obbligazioni**;
- **diritto** per la **società** ad ottenere il **corrispettivo**, il quale matura progressivamente con ragionevole certezza durante l'esecuzione dei lavori;
- **assenza** di **situazioni di incertezza** sulle **condizioni contrattuali** o di **fattori esterni** che possono rendere incerta la capacità dei contraenti di far fronte alle proprie obbligazioni;
- **possibilità** di **stimare attendibilmente** il **risultato di commessa**.

Qualora non sia possibile rispettare le condizioni sopra riportate va applicato il criterio della **commessa completata**.

In presenza di **commesse di breve termine** (ossia di **durata inferiore ai 12 mesi**) è invece **possibile applicare** ù **indifferentemente entrambi i criteri di valutazione**.

L'OIC n. 23 precisa inoltre che:

- **i ricavi di commessa acquisiti a titolo definitivo** sono rilevati a Conto Economico nella **voce “A) 1. Ricavi delle vendite e delle prestazioni”**,
- la **variazione dei lavori in corso su ordinazione** pari alla variazione delle rimanenze per lavori eseguiti e non ancora liquidati in via definitiva è rilevata nella voce **“A) 3. Variazioni dei lavori in corso su ordinazione”**.
- Alla luce delle precisazioni sopra riportate, nel **Conto economico** vengono movimentate le seguenti voci:

Lavori in corso su ordinazione

Voce	Descrizione	Valore iscritto
A1	Ricavi delle vendite e prestazioni	Corrispettivi di commesse acquisiti a titolo definitivo
A.3	Variazione dei lavori in corso di ordinazione	Variazione delle rimanenze per lavori eseguiti e non ancora liquidati in via definitiva
B.	Costi della produzione	Costi sostenuti per l'esecuzione dei lavori, classificati per natura

Nello stato patrimoniale sono, invece interessate le seguenti voci

Voce	Descrizione	Valore iscritto
C.I.3	Lavori in corso di ordinazione	Variazione di rimanenze di beni in corso di esecuzione
D.6	Acconti	Acconti e anticipi del Committente, all'ordine o in corso di esecuzione
C.II	Crediti	Importi delle fatture emesse e non rimosse, per anticipi, acconti e ricavi definitivi
B..	Fondo rischi e oneri	Eventuali accantonamenti per rischi ed oneri

ASPETTI FISCALI PREVIGENTI ALLE MODIFICHE APPORTATE DAL D.LGS. 192/2024

Per quanto riguarda la **disciplina fiscale dei lavori in corso su ordinazione** occorre distinguere fra:

- opere di **durata infrannuale** (art. 92, comma 6, TUIR);
- opere di **durata ultrannuale** (art. 93, TUIR).

Commesse infrannuali

- Per i **prodotti in corso di lavorazione e i servizi in corso di esecuzione al termine dell'esercizio**, l'art. 92, comma 6, TUIR (versione ante modifiche D.Lgs. n. 192/2024), riconosceva unicamente l'adozione **criterio del costo** o della **commessa completata**, anche quando, in conformità al Principio Contabile OIC n. 23, contabilmente era correttamente utilizzato il criterio della percentuale di completamento.

Commesse ultrannuali

Per le opere, forniture e servizi di durata ultrannuale, la **disposizioni fiscali art. 93 del TUIR, prima delle modifiche introdotte** dal D.Lgs. n. 192/2024, consentivano due possibilità:

- 1.valutazione sulla base dei **corrispettivi pattuiti** ovvero in base ai **corrispettivi liquidati** per la parte di opere, forniture e servizi coperta da stati di avanzamento (**art. 93, commi da 1 e 4, TUIR**);
- 2.valutazione al **costo** (art. 93, comma 5, TUIR, abrogato a decorrere dal 1° gennaio 2007) previa autorizzazione dell'Agenzia delle Entrate, purché a bilancio sia usato il medesimo metodo.

Il 6 comma dell'art. 93 prevedeva altresì l'obbligo per le imprese e sino al termine di decadenza per l'azione accertatrice:

- *Di allegare alla dichiarazione dei redditi, distintamente per ciascuna opera, fornitura o servizio, 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***».

Lavori in corso su ordinazione

Novità introdotte dal D.Lgs. 192/2024

L'art. 9, comma 1, lett. c), D.Lgs. n. 192/2024, dispone che

all'articolo 92, il comma 6 è sostituito dal seguente:

«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.»;

• **all'articolo 93, il comma 6 è sostituito dal seguente:**

«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.»;

Lavori in corso su ordinazione

A seguito di quanto disposto dall'art. 9 del del D.Lgs 192/2024, il principio di derivazione rafforzata trova applicazione anche per tali voci:

- Commesse di breve periodo
- Commesse ultrannuali

Quindi il metodo adottato contabilmente in conformità ai principi contabili, metodo della commessa completata o della percentuale di completamento può essere utilizzato anche ai fini della determinazione del reddito.

DECORRENZA

Le novità introdotte dall'art. 9 si applicano in via generale, dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2023, quindi per i soggetti solari dall'es. 2024.

In deroga a tale principio

Per le commesse ancora in corso di esecuzione al 31/12/2023 si applicano le disposizioni previgenti.

MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DELLE SOCIETA' DI COMODO

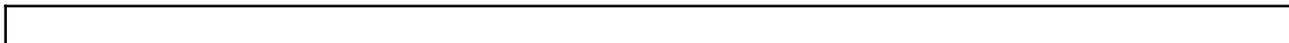
ART. 20 del D.Lgs. 192/2024

Nell'ottica di dare attuazione a quanto previsto dall'art. 9 della L. 111 DEL 2023, che chiedeva di rideterminare le aliquote delle categorie dei beni ai fini della redditività presunta nonché l'introduzione di un meccanismo di revisione periodica

l'art. 20 D.Lgs. 192/2024, nell'ambito del TEST DI OPERATIVITA' ha dimezzato i coefficienti relativi ai ricavi presunti e al reddito minimo in relazione agli:

- Immobili
- Partecipazioni
- Altre immobilizzazioni

A decorrere dall'esercizio successivo al 31/12/2023



Modifiche alla disciplina delle società di comodo

Ambito di applicazione:

Soggetti inclusi	Soggetti esclusi
Società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata	Società Cooperativa e di mutua assicurazione
Società in nome collettivo e in accomandita semplice	Enti- commerciali e non commerciali- residenti
Società ed Enti non residenti con stabile organizzazione in Italia	Società Semplici
	Società consortili
	Società ed Enti non residenti con stabile organizzazione in Italia
	Start up innovative

Modifiche alla disciplina delle società di comodo

- **Test di operatività** : per la determinazione e confronto dei ricavi medi effettivi dell'ultimo triennio con il valore dei ricavi presunti:

Beni del triennio	Coefficienti fino al 31/12/2023	Coefficienti dal 2024
Partecipazioni, titoli e crediti	2%	1%
Immobili A/10	5%	2,5%
Immobili abitativi	4%	2%
Immobili situati in comuni con meno di 1.000 abitanti	1%	0,5%
Altri immobili	6%	3%
Navi commerciali		6%
Altre Immobilizzazioni	15%	15%

Modifiche alla disciplina delle società di comodo

- **SE I RICAVI PRESUNTI > ALLA MEDIA DEI RICAVI EFFETTIVI**



Società non operativa



Restrizioni fiscali:

Limitazione alla compensazione del credito IVA

Restrizione all'utilizzo delle perdite pregresse

Obbligo di dichiarare un reddito minimo presunto ai fini della tassazione IRPEF/IRES ED IRAP

Modifiche alla disciplina delle società di comodo

- **DETERMINAZIONE REDDITO PRESUNTO**

Beni dell'esercizio di riferimento	Coefficienti fino al 31/12/2023	Coefficienti dal 2024
Partecipazioni, titoli e crediti	1,5%	0,75%
Immobili A/10	4%	2%
Immobili abitativi	3%	1,5%
Immobili situati in comuni con meno di 1.000 abitanti	0,9%	0,45%
Altri immobili	4,75%	2,38%
Navi commerciali	4,75%	
Altre Immobilizzazioni	12%	

Focus sulla riduzione del doppio binario tra valori contabili e valori fiscali

Grazie



A.N.C. BARI



**Associazione
Nazionale
Commercialisti**