

BILANCIO

La riduzione del doppio binario tra valori civilistici e fiscali

di Stefano Rossetti



Forum web Fisco

Novità 2025 e punto sulla riforma fiscale

Scopri di più

L'[articolo 9, D.Lgs. 192/2024](#) ha attenuato le **divergenze tra valori civilistici e fiscali** dei componenti del **reddito d'impresa**.

L'[articolo 83, Tuir](#), istituisce il **principio di derivazione**. In base a tale principio, viene assunto come punto di partenza per il calcolo del reddito imponibile il **risultato di esercizio**, in quanto il legislatore fiscale l'ha ritenuto l'indicatore più affidabile di capacità **contributiva di un'impresa**.

Tuttavia, la derivazione non è totale, ma **parziale**; pertanto, al risultato civilistico occorre apportare delle **variazioni in aumento ed in diminuzione** previste dal Tuir. Da qui l'insorgenza del c.d. "**doppio binario**".

Nel corso degli anni, il legislatore fiscale ha attenuato il doppio binario, introducendo il **principio della derivazione rafforzata**. Secondo tale principio, i **criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio** previsti dai **principi contabili** (sia nazionali sia internazionali) rilevano ai fini della **determinazione dell'imponibile**. Tale principio è applicabile dalle imprese che applicano i **principi contabili internazionali** e dai soggetti, **diversi dalle microimprese** ex [articolo 2435-ter, cod. civ.](#), che **non hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria**, i quali redigono il **bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile**.

Il legislatore, recentemente, ha introdotto, per i soggetti che **adottano il principio di derivazione rafforzata** con **bilancio revisionato**, la possibilità di **correggere gli errori contabili**, dando rilievo fiscale alle poste correttive. Questo sempre nell'ottica di ridurre il doppio binario e di **semplificare gli adempimenti fiscali delle imprese**.

In questo contesto, si inserisce il disposto dell'[articolo 9, D.Lgs. 192/2024](#), il quale interviene nel disciplinare il **trattamento fiscale dei contributi in conto capitale** ex [articolo 88, comma 3, lett. b\), Tuir](#). In base al previgente regime, i **contributi in conto capitale** erano **tassati nel periodo d'imposta del percepimento**, oppure in **quote costanti nel periodo d'imposta di incasso**

e nei successivi, **ma non oltre il quarto**. La novella, ad oggi, **non permette più la possibilità di dilazionare la tassazione nei periodi d'imposta successivi** a quello dell'incasso. Ricordiamo che, sotto il profilo contabile, i **contributi in conto capitale sono imputati al conto economico** nell'esercizio in cui **sorge il diritto al percepimento**.

L'intervento normativo in commento intende uniformare, per quanto possibile, il **trattamento fiscale al trattamento contabile dei contributi in questione**, nel senso che **la loro concorrenza** alla determinazione del reddito avviene **in una unica soluzione**, così come in unica soluzione è previsto **il concorso degli stessi alla determinazione del risultato contabile**. Purtroppo, il legislatore ha ritenuto di mantenere il **principio di cassa** che, come noto, è finalizzato a evitare la **possibile penalizzazione per il percipiente** riconducibile alla **tassazione anticipata di proventi non incassati**, soprattutto laddove tra **l'imputazione a bilancio e l'effettiva erogazione del contributo**, da parte dell'ente erogante, possa trascorrere un **intervallo di tempo piuttosto ampio**.

L'intervento, implicitamente, ha effetto anche **sui contributi per i costi di studi e ricerche** che, ai sensi dell'[articolo 108, comma 3, Tuir](#), per effetto del rinvio all'[articolo 88, comma 3, Tuir](#), soggiacciono allo stesso **trattamento tributario dei contributi** trattati come **sopravvenienze attive**.

Il **doppio binario viene ridotto** anche per ciò che riguarda il trattamento delle **commesse infrannuali** ([articolo 92 Tuir](#)) e delle **commesse ultrannuali** ([articolo 93 Tuir](#)).

L'[articolo 92, comma 6, Tuir](#), nella previgente formulazione, prevedeva la **valorizzazione delle commesse infrannuali secondo il criterio del costo**. Ciò generava un **doppio binario**, qualora, sotto il profilo contabile, tali commesse, invece, venivano contabilizzate secondo il metodo della **percentuale di completamento**.

La nuova disposizione, mediante la riscrittura del comma 6, dell'[articolo 96, Tuir](#), determina il riconoscimento fiscale del criterio della **percentuale di completamento**, ove utilizzato in bilancio in conformità ai **corretti principi contabili**, facendo venire meno la necessità di operare le descritte variazioni **in dichiarazione dei redditi**.

Analogo intervento si registra per le **commesse ultrannuali**. Il previgente [articolo 93, Tuir](#), prevedeva il riconoscimento, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, del **solo criterio di valutazione delle rimanenze in base ai corrispettivi pattuiti** (percentuale di completamento), escludendo la rilevanza fiscale della valutazione con il **metodo della commessa completata**. Con la nuova norma si riconosce la **rilevanza fiscale** anche del **criterio della commessa completata**, laddove tale criterio sia adottato in conformità ai **corretti principi contabili**.

Da ultimo si sottolinea che il decreto lres/lrpef ha abrogato il disposto dell'[articolo 110, comma 3, Tuir](#), secondo il quale *"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***".

Stante l'abrogazione della predetta norma, dunque, si rendono immediatamente rilevanti ai fini fiscali le **differenze su cambi contabilizzate** alla fine dell'esercizio, secondo le **regole previste dai principi contabili adottati dall'impresa.**