

## L'OPINIONE

## BILANCIO

# La nuova disciplina fiscale delle commesse: superamento del doppio binario

di Raffaele Marcello | 13 MAGGIO 2025

*L'art. 9 del D.Lgs. n. 192/2024 ha riscritto l'art. 93, comma 6, del TUIR, permettendo – a partire dal 2024 – la piena rilevanza fiscale dei criteri contabili applicati in bilancio nella valutazione delle opere su ordinazione.*

Con l'art. 9 del D.Lgs. n. 192/2024, il legislatore ha inciso profondamente sulla disciplina fiscale dei lavori in corso su ordinazione, introducendo una **sostanziale armonizzazione con le regole contabili previste dall'OIC 23**. La modifica riguarda i soggetti che adottano i principi contabili nazionali e si inserisce nel più ampio disegno di rafforzamento dei principi contabili.

Prima dell'intervento normativo, le imprese che adottavano in bilancio il criterio del costo per le commesse ultrannuali o il criterio della percentuale di completamento per le commesse infrannuali erano costrette a **gestire variazioni fiscali temporanee in dichiarazione dei redditi**, con la conseguente **rilevazione di imposte differite**. Con l'entrata in vigore della novella, viene finalmente meno tale disallineamento: il **criterio utilizzato in bilancio**, purché conforme ai principi contabili, è ora **rilevante anche ai fini fiscali**.

## Il nuovo assetto normativo: impatti su commesse infrannuali e ultrannuali

Il nuovo comma 6 dell'art. 92 del TUIR prevede che le imprese OIC *adopter* possano applicare, anche a fini fiscali, il metodo della **percentuale di completamento adottato in bilancio** per la valutazione delle commesse infrannuali. Analogamente, il nuovo comma 6 dell'art. 93 del TUIR riconosce rilevanza fiscale al criterio del costo adottato in bilancio per le **commesse ultrannuali**.

In entrambi i casi, viene quindi **superato il precedente vincolo normativo** che imponeva, rispettivamente, l'adozione esclusiva del costo per le commesse infrannuali e della percentuale di completamento per quelle pluriennali. Da questo momento è il criterio civilistico, scelto in coerenza con l'OIC 23, a determinare la fiscalità.

## Il principio contabile OIC 23: presupposti e condizioni applicative

L'OIC 23 rappresenta il riferimento tecnico per la contabilizzazione delle commesse su ordinazione. Per le **commesse infrannuali**, il principio consente l'**utilizzo sia del criterio del costo che del criterio della percentuale di completamento**, rimettendo la scelta alla politica contabile dell'impresa. Per le **commesse ultrannuali**, invece, la percentuale di completamento è applicabile solo in presenza di **precisi presupposti**:

- esistenza di un contratto vincolante tra le parti;
- maturazione con ragionevole certezza del diritto al corrispettivo;
- assenza di incertezze significative in ordine al rispetto delle obbligazioni;
- possibilità di misurare con attendibilità il risultato della commessa.

L'OIC 23 indica esplicitamente i metodi più comuni per determinare la percentuale di avanzamento: *cost to cost*, ore lavorate, unità consegnate, misurazioni fisiche. Il metodo del costo sostenuto (*cost to cost*), in particolare, consente di stimare l'avanzamento rapportando i costi sostenuti a quelli totali previsti per l'intera commessa.

Nel caso in cui non siano soddisfatti i requisiti per l'adozione del criterio della percentuale di completamento, anche per le commesse ultrannuali trova applicazione il criterio della commessa completata, ovvero la rilevazione del margine economico solo al completamento dell'opera.

### **La nuova disciplina fiscale: decorrenza e regime transitorio**

Le novità introdotte dal D.Lgs. n. 192/2024 trovano applicazione a partire dal periodo d'imposta successivo a quello **in corso al 31 dicembre 2023 (*rectius* 2024)**. Tuttavia, per le **commesse in corso al 31 dicembre 2023**, continua ad applicarsi la **disciplina previgente**, con conseguente obbligo di gestire il doppio binario fino al completamento dell'opera.

Questo implica che, almeno per un periodo transitorio, **resterà necessario il presidio delle differenze temporanee** per le commesse iniziate entro il 2023, con le relative scritture di imposte differite/anticipate secondo quanto previsto dall'OIC 25.

### **Rilevanza dell'attività contrattuale e del principio della competenza**

La riforma richiede una maggiore **attenzione alla formalizzazione dei contratti e alla chiarezza degli obblighi reciproci** tra committente e appaltatore. La possibilità di applicare il criterio della percentuale di completamento, con piena efficacia fiscale, è subordinata alla **capacità dell'impresa di documentare il diritto al corrispettivo per stati di avanzamento**.

Dal punto di vista contabile, la scelta del criterio di valutazione delle commesse incide direttamente sulla tempistica del riconoscimento dei ricavi e dei margini. Il superamento del doppio binario rafforza il principio di competenza economica e agevola la coerenza tra contabilità civilistica e imponibile fiscale.

### **Conclusioni**

La novità introdotta dal D.Lgs. n. 192/2024 rappresenta un importante passo avanti nella semplificazione del rapporto tra contabilità civilistica e fiscale. Per i soggetti OIC *adopter*, viene meno la necessità di gestire variazioni temporanee derivanti dall'adozione di criteri valutativi diversi in bilancio e in dichiarazione dei redditi.

Ciò comporta non solo una **riduzione degli oneri amministrativi**, ma anche una valorizzazione del **bilancio come documento informativo unitario**, capace di riflettere con maggiore aderenza la realtà economica dell'impresa. La corretta applicazione dell'OIC 23, alla luce della nuova normativa fiscale, diviene elemento essenziale per garantire un'adeguata rappresentazione del valore delle commesse e dei risultati d'esercizio.