

APPROFONDIMENTI

Gli effetti impositivi dell'OIC 34

Tra “derivazione rafforzata” e
“decreto di coordinamento”

Dicembre 2024

Pietro Bracco, Partner, AndPartners Tax and Law Firm
Giosuè Manguso, AndPartners Tax and Law Firm
Blasco Monteforte Specchi, AndPartners Tax and Law Firm



Pietro Bracco, Partner, AndPartners Tax and Law Firm

Giosuè Manguso, AndPartners Tax and Law Firm

Blasco Monteforte Specchi, AndPartners Tax and Law Firm

> **Pietro Bracco**

Pietro Bracco presta consulenza legale e tributaria a gruppi multinazionali, società e consorzi. Esperto di tematiche di natura contabile e fiscale per le società e per le associazioni di categoria del settore energetico. È autore di pubblicazioni, speaker a convegni e docente in materia di diritto tributario.

> **Giosuè Manguso**

Giosuè Manguso è dottore commercialista e revisore legale. Si occupa di fiscalità diretta di impresa. Presidente del collegio sindacale di Convergenze S.p.A. Società Benefit. Pubblicista e membro della commissione banche e assicurazioni dell'ODCEC di Roma.

Tax and Law Firm AndPartners



Premessa

Con gli emendamenti ai principi contabili OIC approvati lo scorso marzo, l'Organismo italiano di contabilità ha finalizzato i lavori richiesti dall'introduzione nel sistema dei principi contabili italiani del primo documento contabile interamente riservato ai ricavi, il principio OIC 34; questo principio contabile, approvato il 19 aprile 2023, sarà applicato per la prima volta in sede di predisposizione dei bilanci relativi all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 ⁽¹⁾⁽²⁾. Ad oggi, dopo più di diciotto mesi dall'introduzione di questa novità contabile per i soggetti Oic-adapter, non è stato ancora ema-

¹ Per i primi commenti e un approfondimento degli effetti fiscali derivanti dall'introduzione del principio contabile OIC 34 si rinvia a Assonime, circolare n. 30/2023, Valeria Russo, "Nuovo OIC Ricavi al rebus fiscalità", in "La gestione straordinaria delle imprese" n. 6/2022, Carlo Sanna e Enrico Terragni, "Da chiarire i possibili riflessi fiscali dell'OIC 34" in Eutekne.Info del 2 maggio 2023, Guerino Russetti, "Le cinque fasi del principio OIC 34 al vaglio del principio di derivazione", in "La gestione straordinaria delle imprese" n. 6/2023 e Andrea Alberti "Derivazione rafforzata sempre valevole ove non espressamente derogata" in Eutekne.Info del 9 settembre 2024.

² L'OIC, in una risposta ad un quesito sul principio OIC 34 pubblicata il 22 dicembre 2023, ha avuto l'occasione di precisare che "...l'OIC 34 non prevede l'adozione anticipata al 2023. Tuttavia, si osserva che il tema della mancata previsione dell'applicazione anticipata fa salvi comportamenti contabili conformi ai principi attualmente vigenti che trovano conferma nelle specificazioni contenute nell'OIC 34". Inoltre, è stato altresì chiarito che il tema della contabilizzazione dei soli compensi spettanti agli intermediari non è una novità contabile del principio OIC 34 in quanto tale criterio di rilevazione contabile è già previsto dal sistema dei principi contabili attualmente vigenti (OIC 15 per la rilevazione dei ricavi e OIC 13 per la rilevazione delle rimanenze di magazzino), per il quale "laddove la società non assuma alcun rischio e beneficio rilevante (ponendo in essere nei fatti un'attività di intermediazione) non iscrive in bilancio né il ricavo della vendita né il costo d'acquisto della materia prima. Iscrive, invece, le commissioni ad essa spettanti e i ricavi derivanti da eventuali servizi prestati". Questo criterio di rilevazione contabile, e gli effetti fiscali che ne derivano per il principio di "derivazione rafforzata", sono stati applicati dall'Amministrazione finanziaria già nel 2002. Infatti, con la risoluzione n. 377/2002 l'allora Ministero delle Finanze ebbe a precisare, proprio in merito all'identificazione dei proventi e degli oneri da far concorrere alla formazione del reddito imponibile per un soggetto intermediario (un mandatario senza rappresentanza), che "Gli esborsi sostenuti dalla Società mandataria, pertanto, non rappresentano dal punto di vista economico costi propri, ma "impegni finanziari", come vengono definiti nelle convenzioni; parallelamente i successivi rimborsi da parte del Ministero non rappresentano ricavi, i quali sono invece costituiti esclusivamente dalle provvigioni pattuite...gli effetti economici e reddituali delle operazioni di acquisto di beni e servizi poste in essere dal mandatario si producono solo in capo al mandante...". Pertanto, nella risoluzione n. 377/2002 è stato chiarito che soltanto le provvigioni spettanti per l'attività di intermediazione devono essere imputate a conto economico, e per l'effetto, essere assoggettate ad imposizione. Questa interpretazione sostanzialistica dei fatti da contabilizzare è coerente con quanto indicato nella Guida applicativa del principio OIC 34 (par. A7) – e cioè che "Se la società non agisce per conto proprio applicando il paragrafo precedente deve contabilizzare la prestazione fatta al cliente come se agisse per conto di terzi. In tal caso iscrive il ricavo della vendita al netto dei costi sostenuti per l'acquisto del bene, individuando in tal modo il valore della commissione spettante".

> [vedi l'articolo online](#)

nato l'eventuale decreto di "coordinamento" dei relativi effetti contabili con i criteri di determinazione delle basi imponibili Ires e Irap (decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze previsto dall'art. 4, comma 7-*quinquies*, d.lgs. 28 febbraio 2005, n. 38, in seguito anche "decreto di coordinamento"); è lecito, dunque, porsi delle domande, interrogarsi, cioè, se sussistono le condizioni che giustificano l'emanazione di tale decreto da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze ovvero se il principio contabile OIC 34, proprio perché presenta anche alcune peculiarità, oltre che numerose affinità con il principio IFRS 15, di per sé contenga non soltanto la disciplina contabile dei ricavi ma anche, per derivazione, quella dei relativi effetti impositivi.

Il presente contributo proverà ad analizzare gli elementi di comunanza e di differenziazione esistenti tra il principio contabile OIC 34 e il suo omologo internazionale, approfondendo, in particolare, il corrispettivo variabile rappresentato dai resi, al fine di comprendere se l'aspettativa di un eventuale decreto di coordinamento possa ritenersi legittima.

La rilevazione contabile dei ricavi come risultato di un unico processo di qualificazione e di valutazione

Il principio contabile OIC 34 non apporta sostanziali novità, in quanto i ricavi continuano ad essere rilevati in ossequio a quanto previsto dall'art. 2423-*bis*, co. 1, n. 1-*bis*, del codice civile secondo cui *"la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto"*, postulato poi riportato all'interno del principio OIC 11, che non è stato emendato in seguito all'introduzione del principio contabile sui ricavi⁽³⁾.

Inoltre, non mutano i criteri di rilevazione anche delle componenti variabili del corrispettivo di vendita rappresentato da resi, sconti e abbuoni (art. 2425-*bis* c.c.); infatti, anche in seguito agli ultimi emendamenti ai principi contabili OIC approvati il 18 marzo del 2024 il principio OIC 31 (fondi rischi e oneri)

³ In particolare, principio OIC 11 (paragrafi 25-28), dopo aver ribadito il contenuto dell'art. 2423-*bis*, comma 1, n. 1-*bis*, c.c., stabilisce, in primo luogo, che al postulato generale della sostanza dell'operazione o del contratto si è conformata l'elaborazione di tutti i principi contabili OIC. Tutte le condizioni richieste per l'iscrizione o la cancellazione degli elementi di bilancio e i criteri di valutazione contengono i parametri principali attraverso i quali l'attento esame dei termini contrattuali delle transazioni conduce alla loro rilevazione e presentazione in bilancio tenuto anche conto del postulato generale della rappresentazione sostanziale.



continua a prevedere il Fondo per resi su prodotti, il quale sarà alimentato, come vedremo in seguito, dalla rilevazione di resi stimati per massa.

La rappresentazione contabile "sintetica" dei ricavi (cioè, la rilevazione contabile dei ricavi al netto dei resi) si è evoluta negli ultimi anni.

Infatti, fino all'esercizio 2016 i ricavi dovevano essere rilevati al netto soltanto delle rettifiche dei ricavi di competenza dell'esercizio; poi, con gli emendamenti ai principi OIC approvati nel dicembre del 2017, tutte le rettifiche dei ricavi, diverse da quelle derivanti da correzione di errori o da cambiamenti dei principi contabili, dovevano essere rilevate a riduzione dei ricavi⁽⁴⁾. Pertanto, con la predisposizione dei bilanci relativi all'esercizio 2017 i ricavi di un determinato esercizio iniziano ad essere contabilizzati al netto anche dei resi relativi a ricavi di vendita di precedenti esercizi. Poi, per la stima dei resi previsti sui ricavi di periodo ma che si sarebbero manifestati a decorrere dall'esercizio successivo a quella di rilevazione dei ricavi, viene effettuata una stima mediante un accantonamento ad un fondo resi di prodotto.

Con il principio contabile OIC 34 si introduce un'unica analisi di tutti gli elementi giuridici (uno o più contratti stipulati con il cliente) ed extragiuridici (es: informazioni storiche per la stima di alcune componenti del corrispettivo variabile), che dà luogo alla rilevazione di ricavi che siano espressi anche al netto (ed è questa la novità) di componenti variabili di corrispettivo di cui si ha una ragionevole certezza sulla relativa (in)esistenza o una fondata probabilità sul relativo ammontare.

⁴ Per la predisposizione dei bilanci antecedenti a quelli con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2017 o da data successiva, i ricavi dovevano essere rilevati al netto delle rettifiche di competenza dell'esercizio, mentre le rettifiche relative a ricavi di precedenti esercizi e derivanti da correzioni di errori o cambiamenti di principi contabili dovevano essere rilevate ai sensi dell'OIC 29. Si poneva dunque il dubbio su come classificare i resi relativi a precedenti esercizi che non fossero dovuti a errori o a cambiamenti di principi contabili. Con gli emendamenti ai principi OIC pubblicati il 29 dicembre 2017 sono state chiarite le modalità di classificazione delle rettifiche dei ricavi di vendita, le quali, salvo il caso di correzioni di errori o cambiamenti di principi contabili, devono essere portate a riduzione della voce "A.1 - Ricavi delle vendite e delle prestazioni" del Conto economico. L'OIC ha, quindi, emendato il paragrafo 50 del principio contabile OIC 12, stabilendo che *"Le rettifiche di ricavi sono portate a riduzione della voce ricavi ad esclusione delle rettifiche riferite a ricavi di precedenti esercizi e derivanti da correzioni di errori o cambiamenti di principi contabili rilevate ai sensi dei paragrafi 47-53 e 15-20 dell'OIC 29 "Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio"*.



Anche se sul piano degli effetti sostanziali non dovrebbero esserci grosse differenze contabili (il ricavo, come anticipato, continua ad essere rilevato in presenza del trasferimento dei rischi e benefici, così come recita l'attuale OIC 15), la novità di subordinare la contabilizzazione dei ricavi derivanti da operazioni con i clienti a una analisi contestuale di tutti gli eventuali contratti stipulati con il medesimo e di anticiparne la rilevazione e misurarne l'ammontare in funzione della ragionevole certezza del trasferimento di tutti i rischi e i benefici, rende opportuno il tema di verificare l'impatto fiscale di tale scelte contabili.

In particolare, nel principio contabile OIC 34 la contabilizzazione dei resi è distinta per tener conto delle modalità di rilevazione delle tipologie di reso, se cioè i resi sono determinati in modo analitico ovvero si prestano ad una stima per massa. Nel primo caso, i ricavi sono rilevati soltanto in presenza di una ragionevole certezza (contrattuale o desunta da dati storici) del fatto che il cliente non restituirà il bene. Diversamente, la stima dei beni oggetto di reso e, dunque, la diminuzione del ricavo avrà come contropartita contabile un fondo oneri.

Questo differente criterio di contabilizzazione dei resi non è, invece, disciplinato dal principio contabile IFRS 15, dove in presenza di resi è richiesta la valorizzazione di una passività per rimborsi futuri (IFRS 15, paragrafi B20-27) indipendentemente dal criterio di stima seguito per il valore dei resi da indicare in bilancio. Sembrerebbe, dunque, che il corrispettivo variabile da attribuire ai resi sia oggetto di una peculiare differenziazione tra questi principi contabili: mentre per il principio OIC 34 è richiesta una ragionevole certezza del fatto che il reso potrà o meno essere esercitato, per il principio IFRS 15 sarebbe sufficiente una stima di probabilità che si verifichi, o non si verifichi, il reso⁽⁵⁾.

Tale differenza dovrebbe essere riconosciuta anche in ambito fiscale.

Infatti, se il reso analiticamente determinato conduce alla rilevazione del ricavo, vorrà dire che vi è una ragionevole certezza sul conseguimento del ricavo, in quanto vi è ragionevole certezza che sia avvenuto il trasferimento all'acquirente di tutti i rischi ed i benefici. Ne dovrebbe altresì conseguire che il ricavo rilevato anche nella sua componente variabile dovuta al reso analitico debba essere riconosciuto

⁵ Assonime, circolare n. 30/2023, pag. 13.

anche ai fini Ires e Irap⁽⁶⁾.

Il riconoscimento fiscale della componente variabile del corrispettivo dovuto al reso analitico dovrebbe essere supportata anche dagli effetti fiscali delle rilevazioni contabili delle operazioni riportate nella Guida applicativa del principio contabile OIC 34. In particolare, ci si riferisce alla vendite con opzione di acquisto e alle vendite condizionate (A.8-A.12). Negare la sostanza sottesa a tali accordi contrattuali vorrebbe dire disconoscere non già una valutazione ma l'intero processo che porta alla qualificazione di un'operazione di vendita (ovvero alla non qualificazione della medesima operazione in un dato esercizio), in applicazione del citato postulato della rappresentazione sostanziale dell'operazione (citati art. 2423-bis, comma 1, n. 1-bis, c.c. e OIC 11 par. 27). Pertanto, il processo di analisi sostanziale del contratto stipulato (o dei contratti stipulati) con il cliente richiesto per la rilevazione del ricavo di vendita, che inizia con l'identificazione di uno o più contratti stipulati con il cliente per concludersi con la rilevazione del ricavo (o quota del ricavo relativo ad una specifica unità elementare di contabilizzazione) dovrebbe essere riconosciuto ai fini della determinazione del reddito di impresa e del valore della produzione Irap.

Infine, il processo di rilevazione dei ricavi richiesto dal principio OIC 34 non deve tener conto della stima del corrispettivo che sarà incassato, in quanto il rischio di credito sarà analizzato soltanto in sede di determinazione di eventuali rettifiche nette di valore del credito verso il cliente⁽⁷⁾.

⁶ Analoghe conclusioni dovrebbero aversi anche allorché il ricavo non possa essere rilevato perché si è ragionevolmente certi della presenza dei resi, circostanza che non consente di poter affermare che sia avvenuto il trasferimento di tutti i rischi, e dunque il mancato ricavo contabile dovrebbe determinare anche un mancato ricavo ai fini Ires e Irap. Infine, applicando il principio di derivazione rafforzata anche alle ipotesi in cui i resi sono stimati per massa, si darà luogo allo stanziamento di una passività, il fondo per oneri, che rappresenterà un accantonamento anche ai fini Ires e Irap.

⁷ Per il principio contabile OIC 34 non si sono, dunque, posti i dubbi interpretativi che hanno accompagnato l'introduzione del principio contabile IFRS 15, il quale nel prevedere (par. 9, lettera e)) che il ricavo debba essere rilevato se è probabile che l'entità riceverà il corrispettivo a cui avrà diritto in cambio dei beni o servizi che saranno trasferiti al cliente aveva creato il dubbio se tale probabilità dovesse essere interpretata nel senso di non rilevare il ricavo in assenza di probabilità di incassare i ricavi (tesi "qualificativa") ovvero nel senso di rilevarne il valore di recupero (tesi "quantificativa"). Per una completa analisi di questo tema, che comunque ha ritenuto come corretta la tesi qualificativa, si rinvia a Alberto Trabucchi e Barbara Zanardi "La possibile valenza del merito creditizio ai fini della determinazione dei ricavi in base all'IFRS 15" in "La Gestione straordinaria delle imprese" n. 6/2017 e a Alberto Trabucchi in "Le imposte sui redditi nel testo unico", di Maurizio Leo, Giuffrè editore., 2024, pagine 1574 e segg.



Gli emendamenti ai principi contabili OIC pubblicati il 18 marzo 2024: gli sconti

L'introduzione del principio contabile OIC 34 ha consentito di gestire anche la qualificazione e la classificazione contabile degli sconti, i quali erano ancora distinti in sconti commerciali e sconti finanziari. In particolare, mentre il principio OIC 34 alla data della sua introduzione (19 aprile 2023) disciplinava soltanto gli sconti (a riduzione dei ricavi) senza ulteriori qualificazioni, in altri documenti contabili (OIC 15 e OIC 12) si continuava a distinguere tra sconti commerciali e sconti finanziari⁽⁸⁾.

Questa distinzione poteva, come in effetti ha comportato, creare criticità fiscali, con particolare riguardo ai fini Irap⁽⁹⁾. Con l'OIC 34, dunque, si era creato un sistema contabile in cui i ricavi da rilevare al netto di resi, sconti e abbuoni non menzionavano la tipologia di sconti, mentre altrove (OIC 12 e OIC 15) si continuava a distinguere gli sconti commerciali da quelli finanziari.

Poiché nel principio OIC 34 gli sconti sono intesi come le riduzioni di corrispettivo concesse, o che si prevede di concedere, di cui tener conto in sede di rilevazione ricavo, essi afferiscono alla produzione del ricavo e, dunque – nell'ambito della lettura sostanziale dei contratti richiesta dal principio OIC11 – gli

⁸ In particolare, il principio contabile OIC 12, paragrafo 49, nel testo antecedente agli emendamenti approvati il 18 marzo 2024 stabiliva che "I ricavi di vendita dei prodotti e delle merci o di prestazione dei servizi relativi alla gestione caratteristica sono rilevati al netto di resi, sconti, abbuoni e premi, nonché delle imposte direttamente connesse con la vendita dei prodotti e la prestazione dei servizi (articolo 2425-bis, comma 1, del codice civile). L'articolo 2425-bis, comma 1, si riferisce agli sconti di natura commerciale (ad esempio, gli sconti incondizionati indicati in fattura, gli sconti di quantità o qualità). Gli sconti commerciali sono rilevati a rettifica della voce A1 dei ricavi. Gli sconti di natura commerciale sono concordati generalmente al momento della vendita del bene o della prestazione del servizio". Inoltre, il principio contabile OIC 15, paragrafo 54 (e 57 per i crediti non valutati al costo ammortizzato nel bilancio in forma abbreviata e nel bilancio delle micro-imprese), nel testo antecedente agli emendamenti approvati lo scorso marzo stabiliva che gli "Gli sconti e gli abbuoni di natura finanziaria (per esempio per pagamento a pronta cassa), che non hanno concorso al computo del costo ammortizzato perché non prevedibili al momento della rilevazione iniziale del credito, sono rilevati al momento dell'incasso come oneri di natura finanziaria".

⁹ Spesso, infatti, l'Agenzia delle entrate, in presenza di sconti concessi dalle imprese alla clientela per pagamenti per "pronta cassa", e contabilizzati a diretta riduzione dei ricavi in quanto sconti commerciali, coerentemente a quanto richiesto dai principi contabili OIC 11, OIC 12 e OIC 15 nella versione antecedente alla pubblicazione degli emendamenti del 18 marzo 2024, ha contestato la natura commerciale degli stessi e, per l'effetto, ritenendo sussistente una natura finanziaria insita in tali oneri ha accertato un maggior valore della produzione ai fini Irap. Al riguardo si segnala la sentenza della Commissione tributaria regionale del Piemonte n. 2/30 dell'11 gennaio 2011 che, condividendo l'interpretazione del contribuente, ha confermato la natura sostanziale di sconto (in particolare "sconto commerciale" all'epoca dei fatti in questione) sottesa agli sconti cassa.

sconti devono essere intesi come oneri che non hanno alcun collegamento con la successiva fase di incasso del credito generato dal ricavo. Infatti, soltanto gli effetti economici derivanti da variazioni nei flussi di cassa attesi di un credito già contabilizzato presentano natura finanziaria e, dunque, devono essere contabilizzati nell'area finanziaria del conto economico del bilancio.

Pertanto, lo scorso marzo gli emendamenti proposti ai principi contabili OIC 12, OIC 15 e OIC 34 sono stati approvati con l'effetto che il termine "sconto" è utilizzato soltanto nel principio contabile OIC 34, mentre un onere finanziario potrà manifestarsi (ed essere contabilizzato tra gli oneri finanziari) soltanto in presenza di una riduzione dei flussi di cassa attesi da un credito verso clienti contabilizzato.

Proprio sul riconoscimento fiscale degli sconti, e in particolare sugli effetti della qualificazione e classificazione contabile degli oneri derivanti dalla concessione di un finanziamento a "tasso zero", l'Agenzia delle entrate (risposta n. 46/2023), non condividendo la qualificazione contabile attribuita dalla società istante (sconto commerciale, classificato a riduzione dei ricavi di vendita), ha riquilibrato tale onere in sconto finanziario, disconoscendone la rilevanza ai fini della determinazione del valore della produzione Irap.

Tuttavia, in seguito all'introduzione del principio contabile OIC 34 e soprattutto per effetto dei relativi emendamenti approvati lo scorso marzo, non dovrebbero esserci più dubbi nel riconoscere uno sconto, che è un onere previsto in funzione di incentivare i ricavi (e da rilevare contabilmente in riduzione di ricavi) e differenziarlo da altri oneri che, intervenendo in una fase successiva alla rilevazione del ricavo (e della relativa contropartita patrimoniale rappresentata dal credito verso il cliente) investono aspetti inerenti l'ammontare di credito da incassare e, dunque, acquisiscono una incontrovertibile natura finanziaria. In altre parole, l'analisi che conduce alla rilevazione del ricavo consente anche di conoscere eventuali sconti proposti ed utilizzati dal cliente che manifesta la propensione all'utilizzo dello sconto stipulando, appunto, il contratto. È evidente, dunque, che lo sconto, o la migliore stima dello stesso, nasce già con la stipula del contratto e non può non esserne una componente variabile diminutiva del

corrispettivo di vendita che ne consegue⁽¹⁰⁾⁽¹¹⁾.

Questa nuova qualificazione degli sconti (o meglio, il venir meno della distinzione tra sconti commerciali e finanziari) a diretta riduzione dei ricavi risponde anche alla necessità di rappresentare ai fini contabili, così come richiesto dal principio OIC11, i fatti aziendali nella loro rappresentazione sostanzialistica. Infatti, anche se il principio contabile OIC 34 non definisce lo sconto ma soltanto gli oneri finanziari, è indubbio che l'ambito oggettivo dello sconto comprenda anche gli "sconti cassa", o comunque tutti quegli oneri promozionali sostenuti in funzione della prospettiva di aumentare l'ammontare dei ricavi di vendita. A tale conclusione si può giungere tenendo ben presente, così come stabilisce il più volte citato principio OIC 11, la sostanza degli accordi commerciali. Infatti, lo sconto concesso sul prezzo pieno al cliente che paghi alla consegna (o entro un brevissimo termine successivo ad essa) non può essere di per sé rappresentativo di un onere finanziario in quanto ontologicamente differente dall'onere che sarebbe stato sostenuto nei confronti di un intermediario finanziario che avesse anticipato l'incasso del credito corrispondente al corrispettivo maturato con il prezzo pieno.

Così intesa la natura dello sconto, che, si ripete, viene contabilizzato soltanto in riduzione dei ricavi, non dovrebbero esserci dubbi anche sul relativo regime ai fini Ires e Irap; esso, infatti, rappresenta una parte di una delle fasi (determinazione del corrispettivo complessivo) del processo che conduce alla rilevazione del ricavo; dunque, il mancato riconoscimento di tale fase comprometterebbe gli effetti fiscali dell'intera attività di qualificazione dell'operazione di vendita.

¹⁰ Se il corrispettivo di un bene venduto è pari a 100 se incassato entro sessanta o novanta giorni dalla consegna ovvero 98 se incassato entro sette giorni dalla consegna del bene, è evidente che lo sconto di 2 previsto a favore del cliente che paghi entro sette giorni non può essere considerato un onere finanziario in quanto lo sconto non è stato concesso per la finalità di anticipare l'incasso del credito perché il credito non è ancora giuridicamente sorto. Lo sconto, più correttamente, è invece stato offerto ai clienti per incentivare l'incremento delle vendite. Se la vendita non è ancora avvenuta, dunque, lo sconto non può aver come obiettivo l'incasso anticipato di un corrispettivo che non è stato ancora giuridicamente acquisito. Una volta che il ricavo sarà stato conseguito, anche per effetto dello sconto, e contabilizzato al netto di quest'ultimo, soltanto le eventuali riduzioni del credito da incassare verso tale cliente avranno natura finanziaria.

¹¹ Per un approfondimento della qualificazione ai fini Ires e Irap degli sconti cassa contabilizzati a riduzione dei ricavi in seguito agli emendamenti ai principi contabili OIC approvati lo scorso marzo si rinvia a Assonime, circolare n. 30/2023.

Il riconoscimento Ires e Irap dei criteri contabili previsti dal principio OIC 34

La necessità di un coordinamento tra nuovi principi contabili – o modifiche dei principi contabili esistenti – e i criteri di determinazione delle basi imponibili Ires e Irap è stata avvertita dal legislatore per gestire le evoluzioni dei principi contabili Ias/Ifrs e per garantire un controllo politico-legislativo sulle regole di determinazione del carico fiscale dei soggetti Ias-adopter altrimenti non possibile⁽¹²⁾. La stessa esigenza di coordinamento si è posta per i principi contabili OIC con l'estensione ai soggetti Oic-adopter del principio di "derivazione rafforzata" avvenuta con l'art. 13-bis del decreto-legge 30 dicembre 2016, conv., con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2017 n. 19. Per tale ultimo ambito soggetto, in realtà, se si eccettuano alcune regole di gestione di prima applicazione contenute nel citato art. 13-bis e il d.m. 3.8.2017 che ha reso applicabili anche ai soggetti Oic-adopter alcune disposizioni dei d.m. 1.4.2009 e 8.6.2011, di fatto dal 2017 questa esigenza di coordinamento non è stata mai avvertita e, dunque, questo decreto di coordinamento per i soggetti Oic-adopter non è stato mai adottato⁽¹³⁾.

Tuttavia, anche considerando soltanto l'esperienza maturata in ambito Ias/Ifrs, non si può certo dire che siano mancati gli esempi in cui le novità contabili internazionali avrebbero potuto generare dubbi interpretativi in sede di determinazione delle basi imponibili Ires e Irap; tali circostanze, infatti, hanno richiesto l'adozione da parte del Ministero dell'Economia e delle finanze dei decreti per interpretare queste novità contabili in modo che potessero essere meglio filtrate in ambito fiscale per il noto condotto del principio di "derivazione rafforzata"⁽¹⁴⁾.

¹² Assonime, "Guida all'applicazione dell'Ires e dell'Irap per le imprese Ias-adopter – Documento 1, maggio 2011" pag. 23 e segg.

¹³ Escludendo l'OIC 34, dal 2017 sono stati pubblicati il principio OIC 33 (Passaggio ai principi contabili nazionali), emanato nel marzo 2020 ed aggiornato con gli emendamenti pubblicati il 19 aprile 2023, e il principio OIC 35 (Principio contabile ETS), emanato nel febbraio 2022 ed aggiornato con gli emendamenti pubblicati il 2 marzo 2023. Poi, i principi contabili OIC emanati nel mese di dicembre del 2016 sono stati oggetto di emendamenti pubblicati il 29 dicembre 2017, il 28 gennaio 2019, il 4 maggio 2022 il 9 giugno 2022, il 19 aprile 2023 e il 18 marzo 2024.

¹⁴ In particolare, il d.m. 10.1.2018 che ha coordinato gli effetti contabili del principio contabile Ifrs 9, all'art. 2, comma 1, ha chiarito il criterio di identificazione delle attività finanziarie detenute per la negoziazione ai sensi dell'art. 85, comma 3-bis, del Tuir. Inoltre, con il d.m. 5.8.2019 sono stati coordinati gli effetti contabili del principio contabile Ifrs 16, prevedendo all'art. 1 la disciplina di ammortamento fiscale del diritto di utilizzo del bene oggetto di leasing, e, all'art. 3, in sede di "sale and leaseback" il criterio di determinazione fiscale della plusvalenza e del valore fiscale del "RoU" in capo al venditore locatario.

Queste novità contabili, invece, non sembra si siano presentate – per lo meno per quanto riguarda le componenti del corrispettivo variabile – con l’effetto che non si ponevano necessità di coordinamento da gestire con il decreto del Ministero dell’Economia e delle Finanze, in sede di approvazione del principio contabile IFRS 15⁽¹⁵⁾. Infatti, nella stessa relazione illustrativa al d.m. 10.1.2018 si afferma sostanzialmente un riconoscimento fiscale del processo di identificazione dei ricavi che poggia (come il principio OIC 34 ma con alcune differenze) su un’analisi di tutti gli accordi stipulati con i clienti e di informazioni extracontrattuali anche storiche per addivenire ad un ammontare di ricavi da contabilizzare (anche per la componente variabile) da riconoscere ai fini fiscali. Tuttavia, il d.m. 10.1.2018 contiene delle disposizioni atte a neutralizzare alcune componenti di corrispettivo variabile (penali e resi) e non altre (es: premi). Inoltre, ed è l’aspetto forse più significativo, il d.m. 10.1.2018 qualifica ai fini fiscali la passività per rimborsi futuri come un fondo oneri, disciplinando come accantonamenti le riduzioni di ricavo che hanno come contropartita contabile tale passività⁽¹⁶⁾.

Se la natura della passività per rimborsi futuri non ha natura di accantonamento, va da sé che verrebbe meno anche il motivo di coordinamento rappresentato dalla necessità di chiarire che il minor ricavo è dovuto ad un accantonamento che è stato contabilizzato indirettamente con la rilevazione di un minore ricavo.

Questa passività per resi accoglie tanto i resi determinati in modo analitico quanto quelli stimati per massa. Elementi testuali che possono far dubitare sulla natura di accantonamento di tale passività è

¹⁵ Per un approfondimento sugli aspetti contabili e fiscali derivanti dall’introduzione del principio contabile IFRS 15 si rinvia a Assonime circolare n. 23 del 2018 e Alberto Trabucchi in “Le imposte sui redditi nel testo unico”, di Maurizio Leo, Giuffrè editore., 2024, pagine 1574 e segg.

¹⁶ In merito alla rilevazione contabile dei resi a riduzione dei ricavi, la relazione illustrativa al d.m. 10.1.2018 di coordinamento del principio contabile IFRS 15 così recita “...Analogamente a quanto più diffusamente argomentato in precedenza in merito al corrispettivo variabile, anche tale fattispecie si presenta analoga a quella disciplinata dall’articolo 9 del D.M. 8 giugno 2011 e non intercettata dalla richiamata disposizione unicamente per la diversa contabilizzazione che non impone più la rilevazione di un costo a fronte della passività di scadenza e ammontare incerti ma a diretta rilevazione di un ricavo netto. In tal senso, si è riconosciuta la qualificazione fiscale di “accantonamento” a un importo pari alla passività per rimborsi futuri rilevata in base alla corretta applicazione del paragrafo B21 dell’Appendice B dell’IFRS 15. Pertanto, lo stesso, a norma del comma 4 dell’articolo 107 del Tuir, è indeducibile all’atto dello stanziamento del fondo (rectius passività) assumendo, invece, rilevanza fiscale all’atto del sostenimento del costo (reso dei prodotti venduti)”.



offerta dallo stesso principio contabile IFRS 15 quando disciplina (paragrafi 56) le limitazioni al corrispettivo variabile. In particolare, “L’entità deve includere nel prezzo dell’operazione in tutto o in parte l’importo del corrispettivo variabile stimato conformemente al paragrafo 53 solo nella misura in cui è altamente probabile che quando successivamente sarà risolta l’incertezza associata al corrispettivo variabile non si verifichi un significativo aggiustamento al ribasso dell’importo dei ricavi cumulati rilevati”; si ha l’impressione, pertanto, che l’eventuale riduzione di ricavo sia dovuta a un onere che è così analiticamente e fondatamente stimato da avvicinarsi a quella ragionevole certezza di cui parla, ad esempio, il principio OIC 34 nella rilevazione dei ricavi in presenza della possibilità di resi determinati analiticamente. Un onere, dunque, la cui natura sembrerebbe essere più vicina a quella di un costo che a quella di un accantonamento.

Inoltre, il principio IFRS 15 prevede l’obbligo di accantonamenti soltanto in circostanze specifiche rappresentate da garanzie non acquistabili separatamente dall’acquirente (paragrafo B30) e garanzie di legge (B33)⁽¹⁷⁾.

È lecito, dunque, domandarsi se l’approccio al coordinamento seguito nel recepimento fiscale degli effetti contabili del principio IFRS 15 possa, o debba, essere seguito anche nella gestione degli effetti fiscali del principio contabile OIC 34. Una possibile chiave di lettura “comparata” potrebbe essere rappresentata proprio dalla natura della passività per rimborsi futuri prevista dal principio IFRS 15 e dalle differenze che tale documento presenta rispetto al principio contabile OIC 34. È noto che i resi da determinare in modo analitico possono dar luogo alla mancata rilevazione dei ricavi se vi è la ragionevole certezza che il reso di manifesti; pertanto, tale certezza dovrebbe assimilare la riduzione contabile del

¹⁷ “Se il cliente non ha l’opzione di acquistare la garanzia separatamente, l’entità deve rilevare la garanzia conformemente allo IAS 37 Accantonamenti, passività e attività potenziali, a meno che la garanzia promessa, o parte di essa, fornisca al cliente un servizio in aggiunta all’assicurazione che il prodotto in questione è conforme alle specifiche concordate” (paragrafo B30); “Le norme di legge che impongono all’entità di pagare un risarcimento se i suoi prodotti causano pregiudizio o danni non fanno sorgere un’obbligazione di fare. Per esempio, il produttore potrebbe vendere i suoi prodotti in un paese in cui la legge lo considera responsabile dei danni (per esempio ai beni personali) che potrebbero essere causati dal normale utilizzo del prodotto da parte del consumatore. Analogamente, non fa sorgere obbligazione di fare la promessa dell’entità di risarcire il cliente per responsabilità e danni derivanti da violazione di brevetti, di diritti d’autore, di marchi commerciali o altro dovuti ai prodotti dell’entità. L’entità deve contabilizzare dette obbligazioni conformemente allo IAS 37.” (paragrafo B33).

ricavo ad un onere certo e non ad un accantonamento. Viceversa, i resi stimati per massa rappresenterebbero, anche ai fini fiscali, un accantonamento.

È stato autorevolmente sostenuto⁽¹⁸⁾ che in sede di eventuale decreto di coordinamento per l'OIC 34, si potrebbe estendere il riconoscimento fiscale dei minori ricavi da resi analiticamente stimati anche al principio IFRS 15 ovvero ritenere che la natura di debito fiscale sottesa alla passività per rimborsi futuri prevista dal principio IFRS 15 trovi applicazione anche per attribuire riconoscimento fiscale ai resi stimati per massa dai soggetti Oic-adopter⁽¹⁹⁾.

Ancora, nell'ottica di valorizzare le eventuali differenze contabili che il principio OIC 34 presenta rispetto al suo omologo predisposto dallo IASB, e dunque tenendo conto che per la rilevazione dei ricavi individuali sussiste una differenza sostanziale (cioè, ragionevole certezza per l'OIC 34 e probabilità per il principio IFRS 15), si potrebbe anche ritenere di escludere per l'OIC 34 un decreto di coordinamento con le medesime rigidità del d.m. 10 gennaio 2018 in modo da riconoscere ai fini IRES e IRAP i ricavi rilevati (o non rilevati) in presenza di resi analiticamente determinati, senza che tale riconoscimento determini altresì una analogia rilevanza dei fondi calcolati per masse per i soggetti OIC.

In altri termini, prescindendo da eventuali modifiche al d.m. 10.1.2018, si potrebbe anche ritenere, non senza fondamento, che per le componenti variabili del corrispettivo non sussistano quelle necessità di coordinamento richieste dall'art. 4, comma 7-*quinquies*, d.lgs. n. 38 del 2005 per l'emanazione del decreto da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze. Infatti, soltanto per i resi stimati per massa è prevista l'attivazione di un fondo oneri da disciplinare ai fini fiscali ai sensi dell'art. 107, comma 4, del

¹⁸ Assonime, citata circolare n. 30/2023, pagine 26 e 27.

¹⁹ Se vi è un fondamento sostanziale sotteso alla distinzione tra la rilevazione dei ricavi tra OIC 34 (che almeno per i resi distingue tra stima analitica e di massa) e il principio IFRS 15 che non prevede tale distinzione, allora corretto in termini logico-sistematici prevedere un differente regime fiscale, nel senso che sarebbe corretto sterilizzare i resi analitici per il principio IFRS 15 e non per l'OIC 34. Differentemente, allora il d.m. 10.1.2018 ha "sterilizzato" troppo qualificando come fondo la passività per rimborsi futuri che in realtà è un debito. Conseguentemente, un decreto di coordinamento per l'OIC 34 non dovrebbe essere emanato, oppure i resi analiticamente determinati dovrebbero dar luogo a ricavi nulli sia in termini contabili che fiscali (sia per l'OIC 34 che per il principio IFRS 15).

Tuir⁽²⁰⁾.

²⁰ Il regime contabile dei costi per l'ottenimento del contratto è riportato nel paragrafo A.13 della Guida applicativa dell'OIC 34 e ne prevede l'iscrizione tra le immobilizzazioni immateriali in presenza di alcune condizioni. Per il principio contabile IFRS 15 (paragrafi 91-94), l'entità deve contabilizzare come attività i costi incrementali per l'ottenimento del contratto con il cliente, se prevede di recuperarli. Il dubbio se ai fini fiscali dovesse ammortizzarsi tale attività ovvero una spesa pluriennale ha indotto il d.m. 10.1.2018 a chiarire (art. 1) che tali oneri sono ammessi in deduzione ai sensi dell'art. 108 del Tuir.

Poiché, l'OIC 34 non sembrerebbe riferirsi ai costi di ottenimento del contratto come ad attività, qualificandoli contabilmente soltanto come costi iscrivibili tra le immobilizzazioni immateriali, laddove non si fosse in presenza di una posizione giuridicamente tutelata, si potrebbe anche ritenere che tali costi, laddove capitalizzati tra le immobilizzazioni immateriali, siano deducibili ai sensi dell'art. 108 del Tuir già solo in applicazione del principio di riconoscimento fiscale del principio di qualificazione e classificazione contabile dell'onere sostenuto.



DB non solo
diritto
bancario

A NEW DIGITAL EXPERIENCE

 **dirittobancario.it**
