

12. INDIVIDUATE LE DISPOSIZIONI DI COORDINAMENTO FISCALE IRES E IRAP CON RIFERIMENTO ALLE REGOLE CONTABILI DEL NUOVO OIC 34

Il MEF, con Decreto del 27 giugno 2025, pubblicato sul proprio sito internet, in attuazione dell'art. 4, comma 7-*quinquies*, D.Lgs. n. 38/2005, ha individuato le disposizioni di coordinamento fiscale delle basi imponibili IRES e IRAP con riferimento alle regole contabili derivanti dall'adozione del nuovo OIC 34 "Ricavi", e alle modifiche ai principi contabili nazionali OIC 16 e OIC 31. Per effetto di quanto previsto dall'art. 7, comma 1, le disposizioni si applicano a decorrere dal periodo d'imposta relativo al primo esercizio di adozione, rispettivamente, dell'OIC 34 e delle modifiche agli OIC 16 e OIC 31.

Costi per l'ottenimento del contratto

L'art. 2, stabilisce la deducibilità ai sensi dell'art. 108, TUIR, dei costi per l'ottenimento del contratto di vendita, iscritti nelle immobilizzazioni immateriali, ai sensi del par. A.13 dell'Appendice A dell'OIC 34. Si ricorda che tali costi sono iscritti nelle immobilizzazioni immateriali solo se:

- sono sostenuti specificatamente per un contratto di vendita;
- l'ottenimento del contratto è ragionevolmente certo; e
- tali costi sono recuperabili tramite il contratto di vendita.

Tuttavia, se si tratta di costi ricorrenti o di importo irrilevante gli stessi possono essere rilevati come costo direttamente a conto economico quando sostenuti.

Corrispettivi variabili

L'art. 3, coordina la nuova rappresentazione contabile delle operazioni commerciali, regolate con "*corrispettivo variabile*" prevista dall'OIC 34, con il mantenimento, in deroga al principio di derivazione rafforzata, della classificazione fiscale di "*accantonamento*" per le penali legali e contrattuali, in linea con le disposizioni di cui all'art. 2, comma 2, D.M. n. 48/2009 e dell'art. 9, D.M. 8 giugno 2011, applicabili in virtù dell'art. 2, D.M. 3 agosto 2017. In particolare, si stabilisce la concorrenza delle variazioni del corrispettivo di cui al par. 15 dell'OIC 34, derivanti da penali legali e contrattuali, alla formazione del reddito nell'esercizio in cui diventa certa l'esistenza e determinabile in modo obiettivo l'ammontare

delle penali stesse. Si considerano, in ogni caso, integrati i requisiti di previa imputazione a Conto economico richiesti dall'art. 109, comma 4, TUIR.

Per effetto di quanto stabilito dall'art. 5, tali disposizioni si applicano anche ai fini della determinazione del valore della produzione netta IRAP.

Vendita con reso

L'art. 4, prevede che l'importo rilevato in base alla corretta applicazione del par. 28 dell'OIC 34 corrispondente al costo dei beni restituiti dal cliente è ammesso in deduzione all'atto dell'estinzione della passività per rimborsi futuri. Si considerano, in ogni caso, integrati i requisiti di previa imputazione a Conto economico richiesti dall'art. 109, comma 4, TUIR.

Per effetto di quanto stabilito dall'art. 5, tali disposizioni si applicano anche ai fini della determinazione del valore della produzione netta IRAP.

Costi di smantellamento e di rimozione dei cespiti

L'art. 6, prevede che i costi di smantellamento e rimozione del cespite o ripristino del sito di cui al par. 40A dell'OIC 16, se capitalizzati, si comprendono nel costo fiscale dei beni, determinato ai sensi dell'art. 110, TUIR; inoltre, gli stessi si considerano ammortamenti deducibili ai sensi degli art. 102 e 103, comma 2, TUIR. Tali criteri si rendono applicabili anche agli aggiornamenti di stima dei costi ivi indicati, capitalizzati ai sensi del secondo periodo del par. 19A dell'OIC 31.

Ai fini IRAP, i costi di smantellamento e rimozione del cespite o ripristino di cui sopra si considerano inclusi tra le voci relative agli ammortamenti.

Gli aggiornamenti di stima dei costi, di cui sopra, imputati a Conto economico ai sensi del terzo periodo del par. 19A dell'OIC 31, si considerano costi iscritti in contropartita di passività di scadenza o ammontare incerti non deducibili ai sensi dell'art. 9, comma 3, D.M. 8 giugno 2011, ai fini delle imposte sui redditi e IRAP, e rilevano ai fini fiscali nell'esercizio in cui diventa certa l'esistenza e determinabile in modo obiettivo il relativo ammontare.

Nel caso in cui gli aggiornamenti di stima non sono stati imputati al Conto economico in una voce separata rispetto agli ammortamenti, ai fini fiscali, deve essere determinato, in ogni caso, il valore attuale dell'obbligazione relativa allo smantellamento e rimozione del cespite o ripristino del sito; a tal fine, il costo relativo al trascorrere del tempo è determinato in misura pari al 5% dell'ammontare dei costi di cui sopra e ripartito per quote costanti, in ciascun periodo d'imposta, nel corso del periodo di ammortamento.

Le presenti regole si applicano anche ai soggetti che redigono il bilancio in base agli IAS. In tal caso, l'art. 7, stabilisce che si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023; inoltre, per tali soggetti sono fatti salvi gli effetti sulla determinazione della base imponibile, generati dall'applicazione delle norme fiscali, ai fini IRES e IRAP, coerenti con le disposizioni di cui al presente Decreto. Per i periodi d'imposta precedenti a quello di prima applicazione, sono fatti salvi gli effetti sulla determinazione del reddito complessivo ai fini delle imposte sui redditi e IRAP, relativi ai medesimi periodi d'imposta, derivanti dall'applicazione delle disposizioni vigenti in tali periodi, anche se non coerenti con quanto disposto all'art. 6.