

**BILANCIO*****Il D.M. 27 giugno 2025 detta il coordinamento fiscale dell'OIC 34***di **Fabio Landuzzi, Sara Geslao**

Seminario di specializzazione

**Poste di bilancio a elevato rischio fiscale**

Questioni controverse e soluzioni giurisprudenziali

Scopri di più

È **stato pubblicato dal MEF** – Dipartimento delle Finanze – il **D.M. 27 giugno 2025** che contiene le “*Disposizioni di coordinamento, IRES e IRAP, con OIC 34 e aggiornamento dei principi contabili OIC 16 e OIC 31*”. Il provvedimento era atteso da lungo tempo, tenuto conto che, con particolare riguardo all’**OIC 34 (Ricavi)**, la prima applicazione si riferisce agli **esercizi aventi inizio dal 1° gennaio 2024**, o da una data successiva; urgeva, quindi, avere **chiarimenti circa il c.d. endorsement del Principio contabile sotto il profilo IRES e IRAP**, come era, peraltro, avvenuto in precedenza, in occasione dell’entrata in vigore di nuovi Principi contabili internazionali aventi un **potenziale importante impatto**, anche sul fronte della determinazione dell’imponibile rilevante **ai fini delle imposte sul reddito**.

Come si evince molto chiaramente dalla **Relazione illustrativa**, e riferendo qui l’attenzione al solo OIC 34, con gli **artt. da 1 a 5, D.M. 27 giugno 2025**, si intende **chiarire la rilevanza fiscale di alcune modalità di contabilizzazione dei ricavi** introdotte proprio dall’OIC 34. Importante è il chiarimento di carattere generale contenuto nella Relazione, secondo cui il DM non introduce disposizioni volte a confermare il riconoscimento dei **fenomeni di qualificazione, classificazione e imputazione temporale**, semplicemente in quanto questi sono riconosciuti come ormai “*immanenti nel sistema*”; il DM, invece, si prefigge di regolare quei fenomeni di **qualificazione e/o classificazione** che hanno aspetti di **incertezza**, oppure quei fenomeni che sono di **natura valutativa**.

Un primo passaggio molto importante è quello che riconosce **piena rilevanza fiscale**:

1. alle procedure di **Identificazione dell’unità elementare di contabilizzazione** (par. 16-18, OIC 34);
2. al **raggruppamento dei contratti** (par. 9, OIC 34);
3. alla **attualizzazione dei flussi finanziari** futuri (par. 11, OIC 34), quando i termini di pagamento vanno **oltre i 12 mesi**. È chiarito che, pur essendo aspetti che presentano anche una chiave valutativa, sono comunque riconducibili nell’alveo delle “*valutazioni funzionali alle qualificazioni*”.



In questo concetto di carattere generale rientra, anche, l'individuazione del **momento della rilevazione dei ricavi**, sia quando riferiti alla **vendita di beni**, e sia alla **prestazione di servizi**. Perciò, facendo il caso della vendita dei beni, il momento in cui il redattore del bilancio valuta che si è verificato il **passaggio sostanziale di rischi e benefici**, rappresenta un fenomeno **immanente nella qualificazione** dell'operazione, andando a incidere sull'individuazione del momento di rilevazione del ricavo e non della sua quantificazione. Allo stesso modo, ha **piena rilevanza fiscale** (IRES e IRAP) anche la **qualificazione del soggetto come entità che agisce per conto di terzi** e, quindi, non in qualità di principal dell'operazione – vedi il caso di cui al par. A.7 dell'OIC 34 – con la conseguente **rilevazione “netta” del ricavo**, come nella forma di una **commissione pari alla differenza fra prezzo di vendita e costo di acquisto dei beni**, piuttosto che lorda.

Un tema trattato espressamente dall'**art. 2, D.M. 27 giugno 2025**, è quello della **iscrizione fra le immobilizzazioni immateriali**, in applicazione dei canoni prescritti dall'OIC 34, dei **costi sostenuti per l'ottenimento del contratto**. L'art 2, in particolare, conferma la deducibilità di tali costi rinviano all'applicazione del [comma 1, dell'art. 108, TUIR](#), e quindi *“nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio”*.

L'**art. 3**, invece, mutuando quanto già previsto nel caso dei soggetti IAS Adopter, prescrive una **deroga al principio di derivazione rafforzata**, e codifica, ai fini fiscali, come **“accantonamento”**, le somme rilevate **per penali legali e contrattuali**.

Pertanto, ai fini della determinazione della base imponibile IRES e IRAP, il costo per dette penali si renderà **deducibile nell'esercizio in cui diventa certa l'esistenza e determinabile in modo obiettivo l'ammontare**.

L'**art. 4, D.M. 27 giugno 2025**, chiarisce, poi, il trattamento fiscale delle **vendite con diritto di reso**.

L'OIC 34, si ricorda, distingue, prima di tutto, il caso dei **resi di beni che non si prestano ad una valutazione per massa** del rischio di restituzione: in questa circostanza, infatti, il Principio prescrive che i **ricavi sono rilevati** a conto economico al momento della vendita, **solo se il venditore è ragionevolmente certo**, sulla base dell'esperienza storica, di elementi contrattuali e di dati previsionali, che **il cliente non restituirà i beni**. Ebbene, il D.M. conferma che la **mancata rilevazione dei ricavi**, per via di questa valutazione compiuta dal redattore del bilancio, si qualifica come un **processo di “qualificazione”** avente, quindi, piena **rilevanza anche ai fini Ires e Irap**.

È diverso, invece, il caso in cui il rischio sotteso al reso si presti a una **valutazione per massa**. Qui l'OIC 34 prescrive che la rettifica di ricavo abbia come **contropartita un fondo per oneri**. Ebbene, il D.M. qualifica questa posta ai fini fiscali come avente **natura di “accantonamento”**, rendendolo così **non deducibile al momento della sua rilevazione**, bensì rinviandone la deducibilità al momento della reale effettuazione del reso da parte del cliente.



In modo parallelo, nel caso di vendite con diritto di reso dove, ai sensi del par. 29 dell'OIC 34, il bene venduto è iscritto in una **voce separata tra le rimanenze** al valore contabile di originaria iscrizione in magazzino, si regolano i corrispondenti riflessi fiscali:

- nel caso del bene che si presta a una **valutazione puntuale del reso**, l'applicazione del **principio di derivazione rafforzata** che non considera effettuata la cessione fa sì che continui ad avere **rilevanza il valore del bene incluso nelle rimanenze**;
- diversamente, nell'ipotesi di vendita con **reso con valutazione per massa**, all'irrilevanza fiscale della rettifica del ricavo, corrisponde la non rilevanza fiscale del costo corrispondente ai beni venduti con diritto di reso che **non sarà, quindi, incluso nel valore fiscale delle rimanenze**.