

# **Gli effetti Ires e Irap derivanti dall'adozione del principio contabile OIC 34**

*di Giosuè Manguso,  
dottore commercialista, AndPartners*

*e Pietro Bracco,  
Presidente Comitato Tecnico ANDAF Fiscale*

# Gli effetti Ires e Irap derivanti dall'adozione del principio contabile Oic 34

Nella riunione del 19 aprile 2023 il Consiglio di Gestione dell'Organismo Italiano di Contabilità ("Oic") ha approvato il principio contabile sui ricavi ("Oic 34"), che si applicherà ai bilanci degli esercizi aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2024 (o da una data successiva).

L'approvazione di questo documento è stata accompagnata da una forte attesa da parte di tutti gli stakeholder dei bilanci "Oic-adopter", in quanto per la prima volta le regole di rilevazione dei ricavi – adeguandosi a quelle previste per i soggetti "Ias-adopter" dal principio contabile Ifrs 15 – sono state accorpate in un unico principio contabile. Il principio Oic 34, infatti, nasce dall'esigenza di avere un unico set di regole per la contabilizzazione dei ricavi originati da contratti "misti", i quali prevedono, a fronte di più obbligazioni, un unico corrispettivo; la finalità, dunque, è quella di aumentare la comparabilità tra i bilanci di imprese Oic-adopter, eliminando quelle differenze "timing" nell'imputazione di una quota dei propri ricavi caratteristici che possono originare da una soggettiva disciplina contrattuale dei ricavi.

Il primo periodo di imposta in cui i ricavi determinati con il principio Oic 34 concorreranno alle basi imponibili Ires e Irap è il periodo che decorre dal 1° gennaio 2024 (o da una data successiva).

Ne consegue che tali nuove regole saranno applicate anche alle operazioni già realizzate nel corso del 2023, le quali, ancora in corso al 1° gennaio 2024, darebbero luogo a componenti di reddito, riconosciuti ai fini fiscali nella dimensione contabile in ossequio al principio della "derivazione rafforzata", con possibili anomalie impositive. Tale circostanza, tuttavia, non si presenterà in quanto queste "operazioni pregresse" (Agenzia delle entrate, circolare n. 33/2009) assumeranno rilevanza fiscale applicando i medesimi criteri fiscali già applicati in sede di rilevazione contabile dell'operazione di vendita (art. 13-bis del decreto legge n. 244 del 2016).

Eventuali differenze derivanti da operazioni pregresse potrebbero essere eliminate da un regime di "riallineamento", che, a differenza di quanto avviene per la "First time adoption" dei principi contabili Ias/Ifirs, dovrebbe essere previsto dal legislatore tributario; su questo punto, si ricorda che in sede di "aggiornamento" dei principi contabili (art. 12, comma 3, del d.lgs. n. 139 del 2015), non è stato introdotto un regime di "riallineamento".

Ciò detto, se viene utilizzata la facoltà di applicare i nuovi criteri di rilevazione dei ricavi solo ai contratti di vendita stipulati a partire dall'inizio dell'esercizio 2024 (Oic 34, par. 45), non vi saranno operazioni "pregresse" di cui gestire gli effetti fiscali.

Infine, gli elementi che accomunano il principio Oic 34 al principio Ifrs 15 – in termini di approccio sostanziale e delle fasi in cui si articola il processo di rilevazione contabile dei ricavi – suggerirebbero un intervento del legislatore tributario (art. 7, comma 4-*quinques*, del d.lgs. n. 38 del 2005) al fine di coordinare alcune nuove qualificazioni contabili – i.e. i costi per l'ottenimento del contratto, i corrispettivi variabili e le vendite con reso – con i criteri di determinazione delle basi imponibili Ires e Irap.

Tale analogia tra principi contabili, infine, dovrebbe far ritenere applicabili anche ai soggetti Oic-adopter i chiarimenti che l'Agenzia delle entrate ha fornito ai soggetti Ias-adopter con le risposte 253/2020 e n. 891/2021. Con la prima, l'Amministrazione finanziaria ha condiviso l'interpretazione prospettata dal contribuente sulla distribuzione temporale dei ricavi derivanti dalla concessione di una licenza pluriennale, affermandone il riconoscimento annuale ai fini Ires e Irap, coincidente con il rinnovo annuale della licenza.

Con la risposta n. 891/2021, invece, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che, in caso di estinzione anticipata del prestito, la restituzione alla banca mutuante delle commissioni incassate dall'impresa che ha curato la collocazione di tale prestito, non rappresenta una fattispecie di "vendita con diritto di reso", e, dunque, la relativa passività iscritta in bilancio deve considerarsi fiscalmente riconosciuta.