

Relazione Illustrativa

Il presente decreto, emanato in attuazione dell'articolo 4, comma 7-*quinquies*, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, reca disposizioni di coordinamento fiscale delle basi imponibili IRES e IRAP con riferimento alle regole contabili derivanti dall'adozione del nuovo principio contabile nazionale OIC 34 "Ricavi", e agli effetti delle modifiche ai principi contabili nazionali OIC 16 e OIC 31, pubblicate nel marzo del 2024, derivanti, in particolare, dall'introduzione di una specifica disciplina contabile relativa agli obblighi di smantellamento e ripristino.

OIC 34

L'OIC 34 è, in via ordinaria, applicabile ai bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2024 o da data successiva.

Il decreto è finalizzato a fornire, ai soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-*ter* del codice civile che hanno rinunciato alle semplificazioni previste per il proprio bilancio (nel seguito, soggetti OIC *adopter*), disposizioni di coordinamento per l'applicazione delle norme del TUIR che regolano la determinazione del reddito imponibile, alla luce della rilevanza dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati in conformità al principio di derivazione rafforzata di cui all'articolo 83 del TUIR, nonché per l'applicazione delle corrispondenti disposizioni in tema di determinazione del valore della produzione netta ai fini IRAP.

In particolare, come meglio dettagliato a commento delle singole disposizioni, con gli articoli da 1 a 5 del presente decreto si è inteso chiarire la rilevanza fiscale di alcune modalità di contabilizzazione dei ricavi introdotte dall'OIC 34.

A tal riguardo, merita precisare come non siano state introdotte disposizioni volte a confermare il riconoscimento dei fenomeni di qualificazione, classificazione e imputazione temporale, essendo gli stessi ormai immanenti nel sistema, ravvisando, viceversa, l'opportunità di regolamentare quei fenomeni di qualificazione/classificazione incerta ovvero di mera valutazione (*cf.* decreto ministeriale del 10 gennaio 2018, c.d. "decreto IFRS 15").

In tale ottica, a mero titolo esemplificativo, assumono piena rilevanza fiscale le procedure di "Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione", prevista dai paragrafi 16-18 dell'OIC 34, e di "Raggruppamento dei contratti", prevista dal paragrafo 9 dell'OIC 34, nonché l'attualizzazione dei flussi finanziari futuri prevista dal paragrafo 11 dell'OIC 34 nel caso in cui il contratto preveda termini di pagamento oltre i 12 mesi. Si tratta, infatti, di fenomeni che, pur presentando aspetti di natura valutativa, sono riconducibili nell'ambito delle valutazioni funzionali alle qualificazioni.

Tra queste procedure è annoverabile anche quella relativa alla "Rilevazione dei ricavi" prevista dai paragrafi 22-25 con riferimento alla vendita di beni e dai paragrafi 31-33 per la prestazione di servizi. In particolare, il principio specifica che, con riferimento alla vendita di beni, "*i ricavi sono rilevati quando tutte le seguenti condizioni siano soddisfatte: a) è avvenuto il trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici connessi alla vendita, b) l'ammontare dei ricavi può essere determinato in modo attendibile*". Il principio chiarisce, inoltre, che "*nel valutare se il trasferimento sostanziale dei rischi sia avvenuto, la società tiene conto sia di fattori qualitativi (ad esempio una valutazione delle clausole contrattuali) sia di fattori quantitativi (ad esempio una valutazione dell'esperienza storica)*".

Le “valutazioni” insite in tale ultima procedura sono da ritenersi connesse alla qualificazione dell’operazione atteso che le stesse operano unicamente sull’“*an*” di rilevazione del ricavo e mai sul “*quantum*” dello stesso.

Inoltre, il riconoscimento fiscale dei ricavi di cui al paragrafo A.7 dell’OIC 34 da parte della società che agisce per conto di un soggetto terzo risulta anch’esso un fenomeno c.d. “qualificatorio”. Questi ultimi, infatti, iscrivono i ricavi al netto dei costi sostenuti per l’acquisto dei beni che concorrono alla formazione del reddito di impresa ai fini IRES, in modo da individuare il valore della commissione spettante.

Come disposto dal paragrafo A.6. dell’OIC 34, per determinare se una società agisce per conto proprio, devono essere valutati i seguenti elementi:

- *“la società ha la responsabilità di fornire i beni/servizi al cliente;*
- *la società ha il rischio di magazzino inteso come il rischio che i beni rimangano invenduti e quindi perdano di valore; e*
- *la società ha il potere discrezionale di decidere il prezzo del bene o del servizio”.*

Pertanto, per le società che, in presenza di tali elementi, agiscono per conto di un soggetto terzo, la rilevazione contabile, in base alla quale le voci A e B del conto economico includono solo le provvigioni maturate nei singoli periodi d’imposta, rileva anche ai fini IRAP.

Dopo l’elencazione di alcune “definizioni” contenute nell’**articolo 1**, la disposizione dell’**articolo 2** chiarisce il trattamento fiscale dei costi sostenuti per l’ottenimento del contratto iscritti nelle immobilizzazioni immateriali. Il paragrafo A.13 dell’Appendice A dell’OIC 34 prevede, infatti, che gli stessi devono essere capitalizzati come attività immateriale se sono specificatamente sostenuti per un contratto di vendita, se l’ottenimento del contratto è ragionevolmente certo e se gli stessi sono recuperabili tramite il contratto di vendita.

La disposizione contenuta nell’articolo 2 conferma la deducibilità di tali costi, ai sensi del comma 1 dell’articolo 108 del TUIR, “*nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio*” precisando, in linea con il Decreto IFRS 15, l’impossibilità di includere la fattispecie tra quelle previste dall’articolo 103 del TUIR.

La disposizione dell’**articolo 3** è volta a coordinare 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’articolo 2, comma 2, del D.M. 1° aprile 2009, n. 48 e dell’articolo 9 del D.M. 8 giugno 2011, applicabili ai soggetti OIC *adopter* in virtù dell’articolo 2 del D.M. 3 agosto 2017.

Il paragrafo 10 dell’OIC 34 prevede, tra l’altro, che nel caso in cui il prezzo complessivo del contratto presenti elementi di variabilità “*si deve procedere con la valorizzazione di tali componenti variabili secondo le disposizioni contenute nei paragrafi 14 e 15*”. Per quanto di interesse, il paragrafo 15, prevede che “[*s*]conti, abbuoni, penalità e resi sono da contabilizzarsi in riduzione dei ricavi sulla base della migliore stima del corrispettivo tenendo conto dell’esperienza storica e/o di elaborazioni statistiche”, rimettendo alla società la scelta del metodo di valutazione da adottare.

In proposito, si è ravvisata la necessità di coordinare la modalità di contabilizzazione del corrispettivo innanzitutto con la previsione di cui all’articolo 2, comma 2, del D.M. 1° aprile 2009, n. 48, la quale

prevede che risultano applicabili anche ai soggetti IAS/IFRS *adopter* le disposizioni del Capo II, sezione I, del TUIR, che prevedono limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi e tra cui è annoverabile l'articolo 107 riguardante gli accantonamenti.

Inoltre, dal combinato disposto dell'articolo 9 del D.M. 8 giugno 2011 e dell'articolo 2, comma 1, lettera b), n. 5), del D.M. 3 agosto 2017, emerge che la disciplina di cui al citato articolo 107 si applica a tutti i componenti iscritti in contropartita di passività di scadenza o ammontare incerti che presentano i requisiti di cui all'OIC 31.

Ciò determina che anche nel caso in cui, a fronte di passività di scadenza o ammontare incerti di cui all'OIC 31, siano iscritti componenti negativi di reddito classificati sulla base della natura delle spese che generano le predette passività (e non a titolo di accantonamento), l'applicazione a tali componenti delle disposizioni di cui all'articolo 107 del TUIR comporta la disattivazione della classificazione indicata dai principi contabili nazionali e la riqualificazione fiscale degli stessi in termini di accantonamento.

L'articolo 3 è, quindi, finalizzato a regolare un fenomeno ontologicamente analogo a quello disciplinato dall'articolo 9 del D.M. 8 giugno 2011 e non intercettato 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 la diretta rilevazione di un ricavo netto.

Per ragioni di semplificazione ed esigenze di certezza nei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuenti, l'ambito applicativo della norma, in linea con il citato Decreto IFRS 15, è stato limitato alle sole variazioni del corrispettivo riconducibili a "penali legali e contrattuali".

Pertanto, ai fini della determinazione della base imponibile IRES, nonché IRAP (in base al successivo articolo 5), il contribuente sarà tenuto a sterilizzare l'effetto delle variazioni del corrispettivo a titolo di penali in sede di determinazione del corrispettivo, operando in dichiarazione una conseguente variazione in aumento. Specularmente, nell'esercizio in cui diventa certa l'esistenza e determinabile in modo obiettivo l'ammontare dell'importo delle suddette penali, il contribuente potrà portare in deduzione il costo delle penali ai fini IRES e IRAP, operando in dichiarazione un'apposita variazione in diminuzione. A tal fine, il comma 2 precisa che si considera rispettata la previa imputazione a conto economico del componente negativo (penale) che, in questo specifico caso, transita a conto economico come riduzione di ricavo.

È il caso, ulteriormente, della perdita attesa rilevata, in presenza di un contratto di vendita oneroso, (*i.e.* quando i costi attesi per adempiere ad un contratto di vendita sono superiori al prezzo complessivo del contratto stesso), secondo le disposizioni dell'OIC 31 in base al paragrafo A.14 dell'Appendice A dell'OIC 34. Tali componenti negativi ricadono nel perimetro applicativo dell'articolo 9 del DM 8 giugno 2011, visto il richiamo espresso ai fondi del passivo di cui all'OIC 31 operato dal paragrafo 14 dell'Appendice A dell'OIC 34.

In senso analogo, le valutazioni, circa il necessario coordinamento delle nuove modalità di rappresentazione contabile, previste dall'OIC 34, con le disposizioni di cui all'articolo 2, comma 2, del D.M. 1° aprile 2009, n. 48 e dell'articolo 9 del D.M. 8 giugno 2011, risultano applicabili anche ai casi di rilevazione di operazioni e concorsi a premi, in applicazione del paragrafo 17 dell'OIC 34.

Si tratta di una delle fattispecie in cui, in base alle regole del nuovo OIC, non devono essere trattate come "*singole unità elementari di contabilizzazione*" le prestazioni previste dal contratto che non rientrano nelle attività caratteristiche della società (a differenza dell'IFRS 15 che li prevede, invece,

a riduzione dei ricavi). Il paragrafo 17, indica, a titolo esemplificativo *“operazioni e concorsi a premio in cui il cliente ha diritto a ricevere esclusivamente beni o servizi diversi da quelli venduti dalla società”* precisando che *“il costo che la società prevede di sostenere per la corresponsione del premio è rilevato a fondo oneri senza rettificare i ricavi”*. In tale ipotesi, dunque, il riconoscimento fiscale della classificazione contabile determina, in considerazione dei suddetti rinvii normativi, l'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 107 del TUIR.

Qualora, invece, le operazioni e concorsi a premio prevedano la possibilità di fruire di uno sconto sugli acquisti futuri (*cf.* OIC 34 *“ESEMPIO 3 – Contabilizzazione operazioni e concorsi a premio”*) i ricavi devono essere rilevati al netto di tale sconto. In tal caso, si è in presenza di un fenomeno c.d. *“qualificatorio”* con la conseguente rilevanza della rappresentazione contabile ai fini della determinazione delle basi imponibili IRES e IRAP.

L'articolo 4 chiarisce il trattamento fiscale delle ipotesi in cui il prodotto è venduto con diritto alla restituzione, con particolare riferimento all'ipotesi in cui si effettui una valutazione per massa del rischio di reso dei beni venduti.

In proposito, la modalità di contabilizzazione delle vendite con diritto di reso, ricompresa nel paragrafo 15 dell'OIC 34 tra le componenti del corrispettivo variabile, sono espressamente dettate dai paragrafi da 26 a 30 del citato principio.

Il paragrafo 27 disciplina la peculiare ipotesi in cui i predetti resi non si prestano ad una valutazione per massa del rischio di restituzione del bene: in tal caso, i *“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 il bene”*. La mancata rilevazione dei ricavi realizza un fenomeno di *“qualificazione”* che, dunque, assume rilievo ai fini della determinazione della base imponibile IRES e IRAP, come sopra descritto.

Diversamente, il paragrafo 28 prevede che nel caso in cui sia effettuata una valutazione *“per massa”* del rischio di reso dei beni venduti, la rettifica di ricavo trova contropartita nella passività classificata tra i fondi oneri di cui all'OIC 31. In sostanza, in applicazione del principio, il contribuente deve stimare la probabilità e la quantità dei resi e rilevare il ricavo al netto degli stessi, stanziando contestualmente una passività per rimborsi futuri.

Coerentemente con quanto argomentato in precedenza in merito alle *“penali”*, anche tale fattispecie si presenta analoga a quella disciplinata dall'articolo 9 del D.M. 8 giugno 2011, anche se prevista una modalità di contabilizzazione che non impone più la rilevazione di un costo a fronte della passività di scadenza e ammontare incerti ma la diretta rilevazione di un ricavo netto.

In tal senso, si è riconosciuta la qualificazione fiscale di *“accantonamento”* a un importo pari alla passività per futuri rimborsi rilevata in base alla corretta applicazione del suddetto paragrafo 28. Pertanto, a norma del comma 4 dell'articolo 107 del TUIR lo stesso è indeducibile all'atto dello stanziamento del fondo, assumendo invece rilevanza fiscale all'atto del sostenimento del costo, ovvero al momento di effettuazione del reso, da parte del cliente, del prodotto venduto. A tal fine il comma 2 considera rispettata la previa imputazione a conto economico del componente negativo (reso dei prodotti venduti) che, in questo caso, transita a conto economico come riduzione di ricavo.

Nel caso di vendite con diritto di reso di cui ai paragrafi 27 e 28 dell'OIC 34, in applicazione del paragrafo 29 del medesimo OIC, il bene venduto è iscritto, in una voce separata tra le rimanenze, al

valore contabile di originaria iscrizione in magazzino ovvero, in caso di inattendibilità di tale valore, al costo medio.

Per quanto già detto, i riflessi fiscali di tale contabilizzazione risulteranno diversi per le due fattispecie di vendita con reso ivi disciplinate:

- nel caso di vendita con reso con valutazione puntuale del reso, l'applicazione del principio di derivazione rafforzata, se per un verso non considera effettuata la cessione dei beni con reso, coerentemente, continuerà a considerare il predetto bene incluso nel valore del "magazzino", ai fini fiscali;
- nell'ipotesi di vendita con reso con valutazione per massa, l'irrelevanza fiscale della rettifica del relativo ricavo, in quanto qualificabile come accantonamento non deducibile ex articolo 9 del D.M. 8 giugno 2011, deve necessariamente essere accompagnata dal riconoscimento della variazione delle rimanenze, ai fini della base imponibile IRES, nonché dell'IRAP, per l'ammontare stimato del reso. Nella sostanza, quindi, il costo corrispondente ai beni venduti con diritto di reso non sarà incluso nel valore del "magazzino", ai fini fiscali.

L'articolo 5 prevede che le disposizioni di cui agli articoli 3 e 4 si applicano anche ai fini IRAP, anche in considerazione dell'equiparazione del trattamento degli accantonamenti tra i due tributi. Al riguardo, si rammenta che la legge 24 dicembre 2007, n. 244 ha radicalmente modificato per le società di capitali e gli enti commerciali le modalità di determinazione della base imponibile IRAP. A partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, con l'abrogazione dell'art. 11-*bis* del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 (decreto IRAP), ad opera dell'articolo 1, comma 50, lett. g), della citata legge n. 244 del 2007, è, di fatto, decaduto l'obbligo di applicazione, ai fini del tributo regionale, delle medesime regole previste dal TUIR per il computo della base imponibile ai fini IRES. Tale modifica ha determinato un vero e proprio sganciamento del tributo regionale dall'imposizione sul reddito, non risultando più necessario, in sede di determinazione dell'imponibile IRAP, eseguire le variazioni in aumento e in diminuzione volute dalle regole fiscali. Di conseguenza, in linea generale, vale la c.d. "presa diretta da bilancio" poiché le voci rilevanti ai fini del tributo vanno assunte così come rilevate nel conto economico dell'esercizio, secondo la corretta applicazione dei precetti previsti dai principi contabili; tuttavia, il trattamento degli accantonamenti fiscali è rimasto immutato.

Costi di smantellamento e rimozione dei cespiti

L'articolo 6 disciplina il trattamento fiscale relativo ai costi di smantellamento e rimozione del cespite e/o ripristino del sito in relazione alla nuova disciplina contabile di cui all'OIC 16.

A seguito dell'introduzione del nuovo modello, l'OIC ha, quindi, provveduto ad adeguare il concetto di costo d'acquisto o di produzione al quale viene iscritta l'immobilizzazione, il quale, in base alla nuova formulazione del paragrafo 32 dell'OIC 16, include:

- *“i costi sostenuti per l'acquisto, anche derivanti dall'esercizio di opzioni di riscatto di beni in leasing, o la costruzione di nuovi cespiti (costi originari) e per ampliare, ammodernare, migliorare o sostituire cespiti già esistenti, purché tali costi producano un incremento significativo e misurabile di capacità, di produttività o di sicurezza dei cespiti per i quali sono sostenuti, ovvero ne prolunghino la vita utile;*
- *i costi di smantellamento e rimozione del cespite e/o ripristino del sito, nel momento in cui tali obbligazioni sono assunte”.*

Tale principio prevede l'incremento del costo del cespite in contropartita al fondo oneri per smantellamento e/o ripristino, così da fornire un'informativa di bilancio più completa. In questo modo, infatti, si ottiene contemporaneamente l'informazione relativa al costo totale dell'investimento tramite l'iscrizione della passività per l'obbligazione assunta e l'informazione del costo nel tempo con gli ammortamenti del cespite, tramite la capitalizzazione dei costi di smantellamento e rimozione del cespite e/o ripristino del sito.

In base alla novella, pertanto, tali costi sono iscritti nel momento in cui è assunta l'obbligazione a smantellare il cespite e/o ripristinare il sito in cui il cespite è ubicato, utilizzando, in contropartita un fondo rischi e oneri.

Laddove a seguito del riesame si renda necessario procedere con gli aggiornamenti di stima dei costi di smantellamento e ripristino, si interverrà, a seconda dei casi, incrementando o decrementando il valore del cespite cui si riferiscono, determinando in tal modo una rettifica tanto del fondo preesistente quanto del costo del bene (par. 37 dell'OIC 31).

Il paragrafo 19A dell'OIC 31 dispone, invece, che gli aggiornamenti *“di stima del fondo relativi al trascorrere del tempo [...] ovvero all'adeguamento del tasso di attualizzazione, sono imputati nella stima dell'accantonamento a conto economico”*.

Ciò premesso, il comma 1 disciplina la rilevanza fiscale dell'importo capitalizzato sul bene a titolo di oneri di smantellamento e ripristino e del fondo oneri iscritto al passivo. Gli ammortamenti saranno calcolati sulla base del costo complessivo del bene comprensivo dei costi di smantellamento e ripristino capitalizzati, ai sensi dell'articolo 102 del TUIR (beni detenuti in proprietà) e dell'articolo 103 del TUIR (beni utilizzati con diritti di godimento), in coerenza con le indicazioni contenute nella Relazione al DM 1° aprile 2009, n. 48 per l'analoga contabilizzazione prevista in ambito IAS/IFRS. Tali costi, inoltre, verranno presi in considerazione ai fini dell'individuazione della base di computo delle spese di manutenzione ordinaria deducibili, ai sensi dell'articolo 102, comma 6, del TUIR, nel limite del 5% del costo complessivo dei beni ammortizzabili esistente all'inizio dell'esercizio.

Alle medesime conclusioni si giunge, come disposto nel comma 2, in relazione agli aggiornamenti di stima dei costi di smantellamento e ripristino *“capitalizzati”* ai sensi del secondo periodo del paragrafo 19A dell'OIC 31. Va da sé, che le eventuali variazioni derivanti da stime, che riducono i costi in esame, concorrono alla formazione del reddito di periodo nella misura in cui elidono ammortamenti dedotti nei periodi d'imposta precedenti.

Con riferimento, inoltre, agli aggiornamenti di stima del fondo rischi e oneri, relativi al trascorrere del tempo di cui al paragrafo 34 dell'OIC 31 ovvero all'adeguamento del tasso di attualizzazione, imputati a conto economico ai sensi del terzo periodo del paragrafo 19A dell'OIC 31, resta, invece, ferma la classificazione di *“accantonamento”*, ai fini IRES e IRAP, ai sensi di quanto disposto dal comma 3 dell'articolo 9 del DM 8 giugno 2011 (*cf.* comma 4 dell'articolo 6).

A tal proposito, si rammenta che il comma 3 dell'articolo 9 prevede che *“[g]li accantonamenti di cui ai commi precedenti sono deducibili se rientranti tra quelli di cui all'art. 107, commi da 1 a 3, del testo unico”*, per cui, considerando come preminente la classificazione desumibile dallo stato patrimoniale rispetto a quella risultante dal conto economico, ne deriva che gli oneri di attualizzazione cumulati sullo stesso fondo condividono la stessa natura.

Tale classificazione, come espressamente disciplinata nel comma 5, assume rilievo, ai fini IRES e IRAP, a prescindere dalla policy contabile adottata dalle imprese che, sulla base della significatività dell'effetto del trascorrere del tempo, potrebbero rinunciare ad attualizzare le spese "future" in esame.

Sulla base delle regole contabili OIC, infatti, qualora l'attualizzazione degli oneri in esame non determini un importo significativamente diverso dal suo valore nominale è consentito di imputare, ad incremento del valore del cespite, il valore dei costi di smantellamento e ripristino stimato, senza tener conto delle variazioni di stima derivanti dal trascorrere del tempo di cui al paragrafo 34 dell'OIC 31 ovvero all'adeguamento del tasso di attualizzazione.

Come accennato, al fine di garantire la parità di trattamento fiscale tra soggetti che rappresentano il medesimo fenomeno con modalità diverse, il comma 5 dispone che, in ogni caso, ai fini IRES e IRAP, si deve procedere a determinare la quota parte relativa al trascorrere del tempo. In assenza del dato contabile di riferimento, è stato introdotto un criterio forfetario mediante il quale la stessa quota è determinata in percentuale rispetto all'ammontare complessivo dei costi di smantellamento e ripristino. In ciascun periodo d'imposta, lungo la durata del periodo di ammortamento civilistico, dovrà essere calcolata la quota di ammortamento deducibile dei costi di smantellamento al netto della quota indeducibile relativa al trascorrere del tempo.

Da ultimo, al comma 6, viene precisato che quanto disposto per i soggetti OIC *adopter* trova applicazione anche in relazione alle imprese che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002 (IAS/IFRS *adopter*).

L'**articolo 7** individua la decorrenza delle disposizioni del presente decreto. Con riferimento agli articoli da 1 a 6 è stabilito che le norme si applicano a decorrere dal periodo d'imposta relativo, rispettivamente, al primo esercizio di adozione del principio contabile OIC 34 e al primo esercizio di adozione delle modifiche ai principi contabili nazionali, pubblicate dall'OIC nel marzo del 2024 (comma 1).

Con riferimento alla prima applicazione dell'OIC 34, il paragrafo 44 prevede che gli effetti del cambio di contabilizzazione siano rilevati nello stato patrimoniale, in applicazione dell'OIC 29 con applicazione retrospettiva (c.d. FTA OIC 34). Nel medesimo contesto, si precisa che "[è] *inoltre consentita l'applicazione prospettica. In tal caso, le disposizioni del presente principio si applicano solo ai contratti di vendita che vengono stipulati a partire dall'inizio del primo esercizio di applicazione del presente principio contabile*".

Al riguardo, si evidenzia che la prima applicazione dell'OIC 34 deve essere ricondotta nella fattispecie della "*variazione dei principi contabili nazionali*", di cui alla lettera d) del comma 1 dell'articolo 10 del decreto legislativo 13 dicembre 2024, n. 192. Ne consegue che trovano applicazione, qualora ne sussistano i requisiti, le disposizioni contenute negli articoli da 10 a 13 del medesimo d.lgs. n. 192 del 2024.

L'articolo 10, comma 2, in particolare, dispone che ... "*continuano a essere assoggettati alla disciplina fiscale previgente gli effetti reddituali e patrimoniali sul bilancio di tale esercizio e di quelli successivi delle operazioni pregresse che risultino diversamente qualificate, classificate e imputate temporalmente ai fini fiscali rispetto alle qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali risultanti dal bilancio dell'esercizio precedente a quello relativo alle fattispecie di cui al comma 1,*

qualora il trattamento fiscale derivante dalla nuova qualificazione, classificazione e imputazione temporale risulti non coerente con le regole di deduzione o tassazione applicate precedentemente”.

Come precisato nella relazione illustrativa al citato d.lgs. n. 192 del 2024, possono essere oggetto di riallineamento esclusivamente “*le divergenze derivanti dalle fattispecie di cui al comma 1 dell’articolo 10*” (tra cui, appunto, rientra la variazione dei principi contabili nazionali), sia con il criterio del saldo globale sia con quello per singole fattispecie, ai sensi di quanto disposto nell’articolo 11 del medesimo d.lgs. n. 192 del 2024.

Al riguardo, giova ricordare che il riassorbimento di tutte le divergenze rispetto ai valori fiscali precedentemente riconosciuti, coerentemente con la *ratio* delle disposizioni in esame che, come precisato nella relazione illustrativa al citato d.lgs. n. 192 del 2024, sono destinate “*essenzialmente a ridurre gli adempimenti e i relativi oneri amministrativi delle imprese*”, costituisce una conseguenza dell’esercizio dell’opzione per il “riallineamento”. Ciò rileva sia per le fattispecie per le quali, a seguito dell’FTA dell’OIC 34, si determina una modifica delle qualificazioni, classificazione o imputazioni temporali sia per quelle che incidono solo sui valori delle relative poste contabili, ai sensi dell’articolo 10, comma 6, del citato d.lgs. n. 192 del 2024.

Nel comma 2, inoltre, viene chiarito che il trattamento riservato a costi di smantellamento e rimozione cespiti è esteso anche ai soggetti IAS/IFRS *adopter* per i quali le modalità di contabilizzazione sono definite in modo coerente a quanto previsto per gli OIC, anche per gli esercizi antecedenti a quello in corso al 31 dicembre 2024. Pertanto, sono fatti salvi i comportamenti coerenti con le disposizioni di cui all’articolo 6 e, inoltre, non è necessario applicare in via retrospettiva le regole ivi previste con riferimento agli oneri finanziari rilevati nei periodi d’imposta precedenti.

La disposizione, inoltre, regola tutte le ipotesi in cui, stante l’incertezza interpretativa che ha contraddistinto la classificazione contabile degli oneri in parola, i contribuenti hanno tenuto comportamenti non coerenti con quanto disposto nel citato articolo 6 del presente decreto. A tal riguardo, in particolare, sono fatti salvi i comportamenti non coerenti limitatamente, tuttavia, agli oneri rilevati nei periodi antecedenti a quelli relativi all’esercizio di prima adozione delle implementazioni agli OIC, pubblicate a marzo del 2024.

Con riferimento, dunque, ai componenti reddituali rilevati a partire dal predetto periodo d’imposta, in ogni caso, dovrà essere applicato un trattamento fiscale in linea con quanto disposto all’articolo 6 del presente decreto.