

AMMINISTRAZIONE E BILANCIO

di MARCO NESSI

Assonime evidenzia le criticità del D.M. 27.06.2025

Nella circolare n. 13/2026 Assonime ha evidenziato le criticità operative e sistematiche delle disposizioni fiscali di coordinamento tra OIC 34, emendamenti OIC 16/31 e regole Ires/Irap, in controtendenza con la riforma tributaria.

Con la circolare 28.04.2026, n. 13 Assonime ha esaminato il D.M. 27.06.2025, che definisce il **raccordo fiscale tra le novità contabili dell'OIC 34 (ricavi) e degli emendamenti 2024 agli OIC 16 e 31 (costi di smantellamento e ripristino) con le regole Ires e Irap**. Il giudizio dell'Associazione è critico su più fronti. Sul piano formale, il decreto è stato emanato a ridosso del versamento delle imposte per il 2024 (primo anno di applicazione delle novità), lasciando alle imprese tempi del tutto insufficienti per adeguarsi. Sul piano sostanziale, le scelte operate contraddicono i criteri della legge delega 111/2023, orientata alla derivazione rafforzata.

Per quanto riguarda i **ricavi**, il decreto conferma che i criteri di qualificazione, classificazione e imputazione temporale dell'OIC 34 hanno piena rilevanza fiscale. Assonime ha formulato riserve a questa regola.

La prima riguarda le **penali legali e contrattuali** (art. 3): l'OIC 34 le contabilizza a riduzione dei ricavi, ma il decreto le riqualifica come accantonamenti fiscalmente irrilevanti fino a quando l'importo non diviene certo e determinabile. Ad avviso di Assonime, questa deroga non è giustificata in quanto le penali hanno la stessa natura delle altre componenti variabili del corrispettivo (premi, sconti, abbuoni) che, viceversa, il decreto ammette in deduzione per derivazione. Inoltre, le penali trovano normalmente contropartita in minori crediti verso clienti e non in poste del passivo, il che rende impropria l'assimilazione ad accantonamenti a fondi rischi.

La seconda eccezione riguarda i **resi valutati per masse** (art. 4). Anche in questo caso il decreto tratta la rettifica dei ricavi come accantonamento indeducibile fino all'effettivo reso del cliente. Diversamente, se il rischio di reso è valutato in modo analitico, la mancata iscrizione del ricavo ha piena rilevanza fiscale come fenomeno qualificatorio. Assonime ha giudicato questa distinzione priva di logica in quanto i dati utilizzati per stimare i resi sono gli stessi (storici e previsionali) sia che si valuti una singola operazione sia che si consideri un insieme di contratti; pertanto, il trattamento fiscale non dovrebbe modificarsi soltanto per il diverso metodo di stima.

Sul versante dei **costi di smantellamento e ripristino**, il decreto riconosce la rilevanza fiscale dei costi capitalizzati sul bene e del relativo fondo oneri, ma tratta diversamente gli oneri di attualizzazione del fondo, qualificandoli come accantonamenti indeducibili.

Secondo Assonime, in base all'art. 9 D.M. 8.06.2011, gli oneri di attualizzazione hanno la stessa natura del fondo che alimentano e, pertanto, dovrebbero condividere il regime fiscale. La conseguenza pratica è che il fondo diventa un aggregato misto (in parte dedotto, in parte tassato) con riflessi anche sul valore fiscale del cespite.

La complessità aumenta **per le imprese OIC** che non attualizzano in bilancio: l'art. 6, c. 5 impone loro di assumere forfettariamente che il 5% dei costi capitalizzati rappresenti oneri di attualizzazione indeducibili, creando un doppio binario anche in assenza di disallineamenti contabili. Per l'utilizzo parziale del fondo misto, Assonime ha suggerito un criterio proporzionale, coerente con le risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate nn. 232/E/2003 e 127/E/2006: lo storno andrebbe quindi ripartito tra la parte dedotta e la parte tassata in proporzione alla composizione del fondo.

Per le imprese IAS-adopter, l'Associazione ha apprezzato la clausola di salvaguardia dell'art. 7, che tutela i comportamenti pregressi, ma ha segnalato la mancata disciplina di fattispecie analoghe (IFRIC 12 e IFRS 16).

Infine, è stato richiamato il **regime transitorio dell'art. 10 D.Lgs. 192/2024**: per chi ha applicato retrospettivamente le nuove regole contabili, la disciplina fiscale previgente resta applicabile se il recepimento genera effetti non coerenti, con possibilità di riallineamento in sede di dichiarazione del primo periodo d'imposta interessato.