

# Emendamenti ai principi contabili

Novità e motivazioni

# Indice

<b>Sezione</b>	<b>Pagina</b>
Introduzione	06
Emendamenti all'OIC 12 Composizioni e schemi del bilancio d'esercizio	08
Emendamenti all'OIC 15 Crediti	09
Emendamenti all'OIC 19 Debiti	10
Emendamenti all'OIC 25 Imposte sul reddito	12
Emendamenti all'OIC 16 Immobilizzazioni Materiali e all'OIC 31 Fondi per rischi e oneri e TFR	13

# Introduzione

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), con un comunicato stampa del 18 marzo 2024, ad esito della fase di consultazione avviata nel settembre scorso, ha pubblicato alcune modifiche ai principi contabili nazionali derivanti dalle richieste di chiarimento ricevute dagli stakeholder dell'OIC nell'ultimo anno.

I principali cambiamenti, in gran parte confermati nel corso della consultazione, sono intervenuti:

- sugli **OIC12, OIC15, OIC19** per chiarire che gli sconti sono contabilizzati in riduzione dei ricavi mentre gli incassi anticipati di crediti sono contabilizzati come oneri finanziari. Gli emendamenti all'OIC 25 si applicano immediatamente dopo la loro pubblicazione, mentre gli emendamenti agli altri principi contabili si applicheranno ai primi bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2024 o da data successiva.
- sull'**OIC25** per precisare che le disposizioni derivanti dal modello del Secondo Pilastro dell'OCSE non rilevano ai fini della fiscalità differita in quanto la sua applicazione risulterebbe estremamente difficile. A seguito del processo di consultazione è stato precisato che la società deve indicare in nota integrativa quanta parte delle imposte sul reddito derivanti dall'applicazione del Secondo Pilastro OCSE insiste su redditi propri e quanta parte sui redditi di altre società appartenenti al medesimo gruppo;
- sugli **OIC16** e **OIC31** per introdurre una specifica disciplina contabile relativa agli obblighi di smantellamento e ripristino. Il modello contabile unico da applicare in queste circostanze è quello della contestuale iscrizione di un fondo smantellamento e ripristino in contropartita all'incremento del costo del cespite cui si riferisce.

L'OIC ha pubblicato inoltre il Documento Interpretativo 11 "Aspetti contabili relativi alla valutazione dei titoli non immobilizzati" aggiornato per i bilanci 2023. L'aggiornamento del documento si è reso necessario a seguito della pubblicazione del decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze che ha esteso a tutto il 2023 l'applicazione della norma salva titoli e a seguito della conversione in legge del decreto-legge 131/2023 che non introduce novità sotto il profilo tecnico-contabile per le società OIC, ma interviene sulle modalità con cui il Ministero può prorogare la norma attraverso i decreti ministeriali.

Gli emendamenti all'OIC 25 si applicano immediatamente dopo la loro pubblicazione, mentre gli emendamenti agli altri principi contabili si applicheranno ai primi bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2024 o da data successiva.



# Emendamenti all'OIC 12

## Composizioni e schemi del bilancio d'esercizio

### Motivazioni alla base delle decisioni assunte

Gli emendamenti ai paragrafi 49, 92, 94 e 98 dell'OIC 12 sono stati formulati a seguito della pubblicazione dell'OIC 34 – Ricavi. In particolare, è stata segnalata una possibile incoerenza tra diversi principi contabili che disciplinano la contabilizzazione degli sconti.

È stato osservato che, mentre l'OIC 34 disciplina la contabilizzazione degli sconti in senso generale, prevedendo che siano contabilizzati in riduzione dei ricavi, altri principi contabili (OIC 12, OIC 15 e OIC 19) distinguono tra sconti di natura commerciale (da contabilizzarsi in riduzione dei ricavi) e sconti di natura finanziaria (da contabilizzarsi come onere finanziario).

Pertanto, è stato richiesto un intervento volto a chiarire se l'utilizzo della parola "sconto" contenuta nell'OIC 34 vada riferita agli sconti commerciali oppure anche a quelli finanziari.

Al riguardo si osserva che l'articolo 2425-bis, comma 1, del Codice Civile prevede che "I ricavi e i proventi, i costi e gli oneri devono essere indicati al netto dei resi, degli sconti, abbuoni e premi (...)", senza distinguere tra sconti di natura commerciale e sconti di natura finanziaria, bensì inquadrando temporalmente l'istituto dello sconto solo al momento della rilevazione del ricavo. Coerentemente l'OIC 34 stabilisce che tali sconti siano rilevati in riduzione dei ricavi.

Il problema interpretativo è sorto con l'utilizzo della parola "sconto" anche nell'OIC 15, trattato in seguito.

Un'altra modifica effettuata in conseguenza della pubblicazione dell'OIC 34 è quella in tema di **garanzie e penalità**.

In particolare, il paragrafo 56 dell'OIC 12 relativo alla voce **Altri ricavi e proventi** tratta la classificazione delle eccedenze di fondi oneri. Poiché tale paragrafo richiama il caso delle eccedenze su **fondi garanzie** è necessario specificare che successivamente alla pubblicazione dell'OIC 34 l'unico caso di fondo garanzia iscritto in bilancio è quello relativo a garanzie previste dalla legge. Infatti, per tutte le altre forme di garanzie fornite al cliente l'OIC 34 prevede che siano rilevate come una prestazione di vendita separata e che quindi siano contabilizzate nella voce A1 del conto economico.

Il paragrafo 84 dell'OIC 12 stabilisce i costi che vanno classificati nella voce oneri diversi di gestione. Tale paragrafo include i costi per penalità su vendite. Con la pubblicazione dell'OIC 34 le penalità su vendite sono rilevate a riduzione dei ricavi e non negli oneri diversi di gestione, e pertanto al paragrafo 84 dell'OIC 12 è stato specificato che nella voce B14 vanno rilevate solo le penalità che non derivano da contratti di vendita ex OIC 34 - Ricavi.

Per coerenza il paragrafo 56 è stato modificato eliminando le penalità addebitate a clienti, in quanto rappresentano corrispettivi variabili da contabilizzarsi ai sensi dell'OIC 34 nella voce A1.

Un ulteriore emendamento, inoltre, è stato emesso al paragrafo 101 dell'OIC 25 - Imposte sul reddito.

# Emendamenti all'OIC 15

## Crediti

### Motivazioni alla base delle decisioni assunte

Successivamente alla pubblicazione dell'OIC 34 – Ricavi, è stata segnalata una possibile incoerenza tra diversi principi contabili che disciplinano la contabilizzazione degli **sconti**.

È stato osservato che, mentre l'OIC 34 disciplina la contabilizzazione degli sconti in senso generale, prevedendo che siano contabilizzati in riduzione dei ricavi, altri principi contabili (OIC 12, OIC 15 e OIC 19) distinguono tra sconti di natura commerciale (da contabilizzarsi in riduzione dei ricavi) e sconti di natura finanziaria (da contabilizzarsi come onere finanziario).

Pertanto, è stato richiesto un intervento volto a chiarire se l'utilizzo della parola "sconto" contenuta nell'OIC 34 vada riferita agli sconti commerciali oppure anche a quelli finanziari. Al riguardo si osserva che l'articolo 2425-bis, comma 1, del Codice Civile prevede che "I ricavi e i proventi, i costi e gli oneri devono essere indicati al netto dei resi, degli sconti, abbuoni e premi (...)", senza distinguere tra sconti di natura commerciale e sconti di natura finanziaria, bensì inquadrando temporalmente l'istituto dello sconto solo al momento della rilevazione del ricavo.

Coerentemente l'OIC 34 stabilisce che tali sconti siano rilevati in riduzione dei ricavi. Il problema interpretativo è sorto con l'utilizzo della parola "sconto" anche nell'OIC 15. Si osserva che con il termine "sconto" l'OIC 15 si riferisce agli effetti economici conseguenti a variazioni nei flussi finanziari attesi di un credito già iscritto in bilancio (come, ad esempio, l'incasso anticipato rispetto alle scadenze contrattuali). Questi assumono, ai sensi dell'OIC 15, natura finanziaria e sono contabilizzati come oneri o proventi finanziari. Per evitare il rischio di errate interpretazioni dei principi contabili, è opportuno che la parola sconto sia utilizzata solo nel principio contabile di rilevazione dei ricavi e non anche in altri principi che trattano di variazioni di flussi di cassa.

Pertanto, sono stati riformulati i paragrafi 54 e 57 dell'OIC 15 in conseguenza dell'eliminazione dei riferimenti alla parola "sconto".

Resta ferma la disciplina contabile degli effetti economici prodotti dalle variazioni dei flussi di cassa successive all'iscrizione del credito e pertanto la modifica assume dunque carattere editoriale e non sostanziale ma è volta ad evitare che possano generarsi dubbi interpretativi.

La parola "sconto" è utilizzata anche nei principi contabili OIC 12 e OIC 19, quindi, per coerenza, sono stati riformulati i paragrafi 49, 92, 94 e 98 dell'OIC 12 e i paragrafi 66 e 72 dell'OIC 19.

L'emendamento è inoltre l'occasione per inserire nel principio contabile OIC 15 un esempio per illustrare il trattamento contabile dell'incasso anticipato di un credito nel caso in cui la società venditrice non applichi il criterio del costo ammortizzato. Non è stato necessario introdurre un esempio per le società che applicano il costo ammortizzato in quanto è già presente nell'OIC 15.

# Emendamenti all'OIC 19

## Debiti

### **Motivazioni alla base delle decisioni assunte**

Gli emendamenti ai paragrafi 66 e 72 dell'OIC 19 sono stati formulati a seguito della pubblicazione dell'OIC 34 – Ricavi. Per maggiori dettagli sulla portata della modifica si rimanda al paragrafo 15 delle Motivazioni alla base delle decisioni assunte dell'OIC 15 – Crediti.



# Emendamenti all'OIC 25

## Imposte sul reddito

### Motivazioni alla base delle decisioni assunte

A dicembre 2022 è stata pubblicata nella Gazzetta Ufficiale europea la Direttiva n. 2022/2523, intesa a recepire il **modello del Secondo Pilastro** pubblicato dall'OCSE, nell'ambito della più ampia riforma fiscale internazionale del Global Anti-Base Erosion Model Rules.

Tale modello è volto a garantire un livello di imposizione fiscale minimo per i gruppi multinazionali di imprese e i gruppi nazionali su larga scala nell'Unione Europea.

Alcuni operatori hanno sollevato diversi dubbi sulle eventuali ricadute del modello OCSE sulla fiscalità differita in bilancio. Nel dettaglio, gli operatori segnalano come non sia chiaro al momento:

- se le regole applicative del nuovo modello possano portare all'individuazione di differenze temporanee aggiuntive;
- quale sia l'aliquota fiscale da adottare per il calcolo di eventuali imposte differite emergenti dal modello;
- se sia necessario procedere anche ad una rideterminazione delle differite esistenti.

Tali questioni sono di difficile soluzione nel breve periodo, data la complessità introdotta dal modello OCSE e la sua imminente implementazione.

Pertanto, in linea con quanto fatto a livello internazionale dallo IASB, l'OIC ha introdotto una disposizione temporanea nell'OIC 25 - Imposte sul reddito per precisare che le disposizioni derivanti dal modello del Secondo Pilastro non rilevano ai fini della fiscalità differita.

Inoltre, nel medesimo emendamento si chiarisce che le imposte correnti derivanti dalla riforma dell'OCSE sono classificate nella voce imposte correnti del conto economico.

Infine, occorre illustrare in nota integrativa quanta parte delle imposte sul reddito derivanti dall'applicazione del Secondo Pilastro OCSE insiste su redditi propri e quanta parte su redditi di altre società appartenenti al medesimo gruppo.

# Emendamenti all'OIC 16 Immobilizzazioni Materiali e all'OIC 31

## Fondi per rischi e oneri e TFR

### Motivazioni alla base delle decisioni assunte

L'OIC ha ricevuto una richiesta di chiarimento relativa alla contabilizzazione dei **fondi di smantellamento e/o ripristino**, e, nello specifico, se la contropartita dell'iscrizione del fondo può essere portata ad incremento del costo del cespite per il quale la società ha un'obbligazione allo smantellamento e/o ripristino.

È stato osservato che le disposizioni attualmente contenute nei principi contabili potrebbero portare a diversi modelli di contabilizzazione della fattispecie:

- a) l'iscrizione immediata di un fondo oneri pari all'intera passività da sostenere in futuro, ai sensi dei principi generali contenuti nell'OIC 31. Questo modello contabile dà maggior rilievo all'informazione patrimoniale segnalando per intero nel passivo della società il costo futuro di smantellamento e/o ripristino;
- b) l'iscrizione graduale del fondo applicando il paragrafo 62 dell'OIC 16. Questa tecnica contabile privilegia l'informazione di conto economico relativo alla ripartizione del costo futuro di smantellamento e/o ripristino negli esercizi che intercorrono tra l'assunzione dell'obbligazione e il sostenimento finanziario del costo.

Al riguardo si nota che entrambe le informazioni sono rilevanti per il lettore del bilancio. Infatti, l'iscrizione della passività per l'intero costo che sarà sostenuto rappresenta un indicatore rilevante sotto il profilo della solvibilità, mentre la ripartizione del costo lungo la durata della vita utile del bene è rilevante per la valutazione della performance e, riducendo la volatilità dei risultati, per la comparabilità dei bilanci da un esercizio ad un altro.

In conclusione, entrambi i contenuti informativi andrebbero perseguiti. Da un lato, infatti, si dovrebbe dare informazione sul costo totale dell'investimento, inclusivo non solo del costo d'acquisto o del costo di costruzione e degli oneri accessori, ma anche del costo che sarà sostenuto in futuro a seguito dell'assunzione dell'obbligazione di smantellamento del cespite e/o ripristino del sito, che rappresenta una condizione necessaria all'utilizzo del bene. Dall'altro lato, è importante correlare correttamente i costi e i ricavi derivanti dall'utilizzo del bene, per comprendere la marginalità dell'investimento.

Al riguardo, si osserva che il modello contabile oggetto della richiesta di chiarimento (quello che prevede l'incremento del costo del cespite in contropartita al fondo oneri per smantellamento e/o ripristino) consente di fornire contemporaneamente entrambe le informazioni. In questo caso, infatti, l'informazione relativa al costo totale dell'investimento è garantita dall'iscrizione della passività per l'obbligazione assunta, mentre l'informazione circa la ripartizione del costo nel tempo è garantita dagli ammortamenti del cespite, il cui costo iniziale è stato incrementato per effetto dell'iscrizione del corrispondente fondo oneri.

Per tali motivi, è stata introdotta una specifica disciplina contabile relativa agli obblighi di smantellamento e/o ripristino. Il modello contabile unico che andrebbe applicato in queste circostanze è quello della contestuale iscrizione di un fondo smantellamento e/o ripristino in contropartita all'incremento del costo del cespite cui si riferisce.

Si rileva inoltre come lo stesso modello contabile sia stato adottato da altri paesi europei nei loro principi contabili nazionali.

Considerato che l'introduzione del richiamato modello contabile rappresenta un'innovazione, in taluni casi rilevante, si è deciso di consentire l'applicazione prospettica, per evitare che le società incorrano in rilevanti costi di prima applicazione.

Laddove l'obbligazione di smantellamento e/o ripristino del sito insista su un bene che non è iscritto in bilancio, come un'attività in concessione, un bene in affitto o usufrutto, la contropartita del fondo oneri di smantellamento del cespite e/o ripristino del sito sarà un'attività iscritta tra le Altre Immobilizzazioni Immateriali nel rispetto dei principi generali dell'OIC 24, tenuto conto della recuperabilità.

Nel caso invece in cui, l'obbligazione sia di ripristinare il bene restituendolo al concedente o al proprietario in perfette condizioni di funzionamento, si applica, per analogia, quanto previsto dall'esempio Fondi manutenzione e ripristino dei beni gratuitamente devolvibili e dei beni d'azienda ricevuti in affitto del presente principio. In quest'ultimo caso, infatti, gli accantonamenti al fondo devono essere ripartiti sistematicamente lungo la durata della concessione o dell'affitto o dell'usufrutto, per riflettere il progressivo e graduale utilizzo del bene ed il conseguente deperimento.

Sono state apportate alcune modifiche alla sezione "Esempi relativi alle principali tipologie di fondi per rischi ed oneri" dell'OIC 31.

Oltre all'inserimento di un esempio illustrativo sul fondo oneri per smantellamento e ripristino, sono stati operati due interventi:

- il paragrafo 64 è stato emendato per chiarire che sono due i criteri da soddisfare per l'iscrizione del fondo oneri per prepensionamento e ristrutturazioni aziendali: l'approvazione da parte degli organi amministrativi del piano di ristrutturazione e la comunicazione dello stesso alle parti interessate. Tale modifica è di carattere meramente editoriale; ciononostante, non è da escludersi che il testo precedente potesse prestarsi a diverse interpretazioni. Pertanto, si è ritenuto necessario intervenire per evitare che prospetticamente potessero verificarsi eventuali difformità applicative.
- il paragrafo 68 è stato emendato per chiarire che la valutazione dell'eventuale onerosità del contratto va effettuata sia al momento dell'assunzione dell'impegno sia in sede di valutazione successiva.

# Contatti

**info@ria.it.gt.com**



---

**ria-grantthornton.it**

©2024 Ria Grant Thornton SpA. All rights reserved.

Grant Thornton' refers to the brand under which the Grant Thornton member firms provide assurance, tax and advisory services to their clients and/or refers to one or more member firms, as the context requires. 'GTIL' refers to Grant Thornton International Ltd (GTIL).

Ria Grant Thornton SpA is a member firm of Grant Thornton International Ltd (GTIL). GTIL and each member firm of GTIL is a separate legal entity. GTIL is a non-practicing, international umbrella entity organised as a private company limited by guarantee incorporated in England and Wales. GTIL does not deliver services in its own name or at all. Services are delivered by the member firms.

GTIL and its member firms are not agents of, and do not obligate, one another and are not liable for one another's acts or omissions. The name 'Grant Thornton', the Grant Thornton logo, including the Mobius symbol/device, and 'Instinct for Growth' are trademarks of GTIL. All copyright is owned by GTIL, including the copyright in the Grant Thornton logo; all rights are reserved.