OIC – ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ

PRINCIPI CONTABILI

EMENDAMENTI AI PRINCIPI CONTABILI OIC

Marzo 2024

NOTA
Al fine di dare evidenza delle modifiche apportate ai singoli principi contabili per effetto degli emendamenti, si evidenzia che il testo aggiunto è sottolineato ed il testo cancellato è ~~barrato~~.

PRESENTAZIONE

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), fondazione di diritto privato avente piena autonomia statutaria, è stato riconosciuto dalla legge 11 agosto 2014, n. 116, di conversione del decreto legge 91/2014, come l'"*istituto nazionale per i principi contabili*" ed ha le seguenti funzioni:

a) emana i principi contabili nazionali, ispirati alla migliore prassi operativa, per la redazione dei bilanci secondo le disposizioni del codice civile;

b) fornisce supporto all'attività del Parlamento e degli Organi Governativi in materia di normativa contabile ed esprime pareri, quando ciò è previsto da specifiche disposizioni di legge o dietro richiesta di altre istituzioni pubbliche;

c) partecipa al processo di elaborazione di principi e standard in materia di informativa contabile e sostenibilità a livello europeo ed internazionale, intrattenendo rapporti con l'International Financial Reporting Standards Foundation (IFRS Foundation), con l'European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) e con gli organismi di altri Paesi preposti alle medesime attività.

Con riferimento alle attività di cui alle a), b) e c), si coordina con le Autorità nazionali che hanno competenze in materia contabile.

Nell'esercizio delle proprie funzioni l'OIC persegue finalità di interesse pubblico e agisce in modo indipendente secondo i canoni di efficienza e di economicità previsti nel proprio statuto. Esso riferisce annualmente al Ministero dell'economia e delle finanze sull'attività svolta.

I principi contabili nazionali vengono approvati dal Consiglio di Amministrazione e sono sottoposti ad un rigoroso due process di consultazione.

In seguito alla consultazione, e prima della pubblicazione definitiva, i principi contabili nazionali sono soggetti, ai sensi dell'art. 11 dello Statuto, al parere dell'Agenzia delle Entrate, della Banca d'Italia, della CONSOB, dell'IVASS e dei Ministeri competenti nella fattispecie.

L'eventuale parere negativo delle istituzioni anzidette è pubblicato congiuntamente al principio contabile approvato dal Consiglio di Amministrazione.

EMENDAMENTI ALL' OIC 12 – COMPOSIZIONE E SCHEMI DEL BILANCIO D'ESERCIZIO

(Omissis)

SCHEMA DI CONTO ECONOMICO

(Omissis)

Il contenuto delle voci del conto economico

(Omissis)

VALORE DELLA PRODUZIONE

A1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni

49. La voce comprende ~~I~~ i ricavi di vendita dei prodotti e delle merci o di prestazione dei servizi relativi alla gestione caratteristica ~~sono rilevati al netto di resi, sconti, abbuoni e premi, nonché delle imposte direttamente connesse con la vendita dei prodotti e la prestazione dei servizi (articolo 2425-bis, comma 1, del codice civile). L'articolo 2425-bis, comma 1, si riferisce agli sconti di natura commerciale (ad esempio, gli sconti incondizionati indicati in fattura, gli sconti di quantità o qualità). Gli sconti commerciali sono rilevati a rettifica della voce A1 dei ricavi. Gli sconti di natura commerciale sono concordati generalmente al momento della vendita del bene o della prestazione del servizio~~.

(Omissis)

A5) Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio

56. La voce comprende tutti i componenti positivi di reddito non finanziari, riguardanti l'attività accessoria. Il suo contenuto, a mero titolo esemplificativo e non esaustivo, può essere così schematizzato:

(Omissis)

d) Sopravvenienze e insussistenze attive

Vi possono rientrare gli importi dei fondi per rischi ed oneri rivelatisi eccedenti rispetto agli accantonamenti operati (ad esempio, fondi per oneri per garanzie previste per legge a clienti), quando l'accantonamento al fondo sia stato inizialmente contabilizzato nella classe B tra i costi di gestione. Ciò è coerente con quanto previsto dal paragrafo 47 dell'OIC 31 "Fondi per rischi e oneri e Trattamento di Fine Rapporto".

e) Ricavi e proventi diversi, di natura non finanziaria

Sono ricavi e proventi non rilevabili in altre voci come ad esempio: rimborsi spese; ~~penalità addebitate a clienti;~~ proventi derivanti da operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione qualora queste si configurino come prestiti di beni; componenti reddituali positive derivanti da certificati ambientali (cfr. paragrafi 36; 38 dell'OIC 8 "Le quote di emissione di gas ad effetto serra"); i ricavi per l'acquisizione a titolo definitivo di caparre; i rimborsi assicurativi e le liberalità ricevute, in danaro o in natura.

(Omissis)

B14) Oneri diversi di gestione

(Omissis)

84. Il contenuto della voce B14, a mero titolo esemplificativo e non esaustivo, può essere così schematizzato:

(Omissis)

d) Costi ed oneri diversi di natura non finanziaria

Si tratta di qualunque altro tipo di costo od onere, di natura non finanziaria. A titolo esemplificativo e non esaustivo possono essere incluse le fattispecie di seguito elencate:

(Omissis)

− oneri per multe e ammende e penalità diverse da quelle derivanti da contratti di vendita di beni e prestazione di servizi rientranti nell'ambito di applicazione dell'OIC 34 – *Ricavi.*

(Omissis)

C16d) Proventi diversi dai precedenti

92. Si iscrivono in questa voce tutti i proventi finanziari non compresi nella voce C15 o nelle altre sotto-voci della voce C16. Si tratta, a titolo meramente esemplificativo e non esaustivo, dei seguenti:

(Omissis)

~~− sconti finanziari attivi che non hanno concorso al computo del costo ammortizzato perché non prevedibili al momento della rilevazione del debito;~~

(Omissis)

C17) Interessi ed altri oneri finanziari

(Omissis)

94. Si indicano, a titolo esemplificativo e non esaustivo, le seguenti tipologie di oneri finanziari:

− interessi passivi su dilazioni ottenute da fornitori ed interessi di mora;

~~− sconti finanziari passivi che non hanno concorso al computo del costo ammortizzato perché non prevedibili al momento della rilevazione inziale del credito;~~

(Omissis)

Società che non applicano il costo ammortizzato

98. Per le società che ai sensi dei paragrafi 33 e 35 dell'OIC 15, 42 e 45 dell'OIC 19 e 39 dell'OIC 20 non applicano il criterio del costo ammortizzato, le voci C16 e C17 includono a titolo esemplificativo e non esaustivo:

(Omissis)

− C16d) *Proventi diversi dai precedenti* include tutti i proventi finanziari non compresi nella voce C15 o nelle altre sotto-voci della voce C16. Si tratta, a titolo meramente esemplificativo e non esaustivo, dei seguenti:

(Omissis)

~~− sconti finanziari attivi che non hanno partecipato al computo del presumibile valore di realizzo perché non prevedibili al momento della rilevazione del debito;~~

(Omissis)

− C17) *Interessi e altri oneri finanziari* comprende tutti gli oneri finanziari qualunque sia la loro fonte. L'importo da iscrivere è pari a quanto maturato nell'esercizio, al netto dei relativi risconti. Si indicano, a titolo esemplificativo e non esaustivo, le seguenti tipologie di oneri finanziari:

(Omissis)

~~− sconti finanziari passivi che non hanno partecipato al computo del presumibile valore di realizzo perché non prevedibili al momento della rilevazione iniziale del credito;~~

(Omissis)

20) IMPOSTE SUL REDDITO DELL'ESERCIZIO, CORRENTI, DIFFERITE E ANTICIPATE

(Omissis)

101. Nella voce 20, le imposte sul reddito dell'esercizio sono suddivise in:

…

e) imposte correnti Secondo Pilastro. È inclusa in questa voce la fiscalità corrente derivante dall'applicazione del modello del Secondo Pilastro OCSE.

(Omissis)

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

(Omissis)

152C. Gli emendamenti ai paragrafi 49, 56, 84, 92, 94 e 98 emessi in data 18 marzo 2024, si applicano ai primi bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2024 o da data successiva.

L'emendamento al paragrafo 101 emesso in data 18 marzo 2024 si applica immediatamente dopo la sua pubblicazione.

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

(Omissis)

154B. Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione degli emendamenti ai paragrafi 49, 56, 84, 92, 94 e 98 emessi in data 18 marzo 2024, sono rilevati in bilancio retroattivamente ai sensi dell'OIC 29. È inoltre consentita l'applicazione prospettica ai sensi dell'OIC 29.
Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione dell'emendamento al paragrafo 101 emesso in data 18 marzo 2024, sono rilevati in bilancio retroattivamente ai sensi dell'OIC 29.

MOTIVAZIONE ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

(Omissis)

Motivazioni alla base delle decisioni assunte con riferimento agli emendamenti emessi in data 18 marzo 2024

26. Gli emendamenti ai paragrafi 49, 92, 94 e 98 dell'OIC 12 sono stati formulati a seguito della pubblicazione dell'OIC 34 – *Ricavi*. Per maggiori dettagli sulla portata delle modifiche si rimanda al paragrafo 15 delle Motivazioni alla base delle decisioni assunte dell'OIC 15 - *Crediti*.
27. 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.
28. 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.
29. Per maggiori dettagli sull'emendamento al paragrafo 101 si rimanda ai paragrafi 10-12 delle Motivazioni alla base delle decisioni assunte dell'OIC 25 – *Imposte sul reddito*.

EMENDAMENTI ALL' OIC 15 – CREDITI

***

(Omissis)

VALUTAZIONE E RILEVAZIONI SUCCESSIVE

Valutazione successiva dei crediti valutati al costo ammortizzato

(Omissis)

54. ~~Gli sconti e gli abbuoni di natura finanziaria (per esempio per pagamento a pronta cassa), che non hanno concorso al computo del costo ammortizzato perché non prevedibili al momento della rilevazione iniziale del credito, sono rilevati al momento dell'incasso come oneri di natura finanziaria.~~ [cancellato]

Valutazione successiva dei crediti non valutati al costo ammortizzato nel bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.) e nel bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.)

(Omissis)

57. ~~Gli sconti e gli abbuoni di natura finanziaria (per esempio per pagamento a pronta cassa), che non hanno concorso al computo del valore di presumibile realizzo perché non prevedibili al momento della rilevazione iniziale del credito, sono rilevati al momento dell'incasso~~ -Nel caso di incasso anticipato, in tutto o in parte, di un credito (rispetto alle originarie scadenze contrattuali) l'eventuale differenza tra il valore contabile residuo del credito e l'incasso è rilevata nel conto economico come componente di natura finanziaria.

(Omissis)

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

(Omissis)

88B. Gli emendamenti ai paragrafi 54 e 57 emessi in data 18 marzo 2024, si applicano ai primi bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2024 o da data successiva.

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

(Omissis)

94A. Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione degli emendamenti ai paragrafi 54 e 57 emessi in data 18 marzo 2024, sono rilevati in bilancio retroattivamente ai sensi dell'OIC 29. È inoltre consentita l'applicazione prospettica ai sensi dell'OIC 29.

(Omissis)

ESEMPI ILLUSTRATIVI

(Omissis)

Esempio 1C – Incasso anticipato di un credito non valutato al costo ammortizzato

Il 1° gennaio 20X0 una società che non applica il criterio del costo ammortizzato vende una partita di merci all'ingrosso per €1.000. L'operazione non è imponibile ai fini IVA. Le condizioni di vendita praticate dalla società prevedono l'incasso dei crediti verso clienti grossisti a 90 giorni dalla data fattura. In questo caso, per venire incontro alle esigenze finanziarie del cliente, la società vende le merci con condizioni di incasso dilazionato a 24 mesi, con incassi semestrali di €250.
La società non applicando il criterio del costo ammortizzato, iscrive il credito ed il relativo ricavo al valore di presumibile realizzo di €1.000 (e non al valore attuale dei flussi finanziari futuri).
Le scritture contabili relative all'operazione sono le seguenti:

Rilevazione iniziale della vendita di merci al valore di presumibile realizzo

01.01.202X		**Dare**	**Avere**
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		1.000
C) II 1)	Crediti verso clienti	1.000	
30.06.202X			
C) IV)	Disponibilità liquide	250	
C) II 1)	Crediti verso clienti		250

Nel mese di luglio 202X la società incassa in via anticipata il credito per un importo totale di euro 720.

Il valore contabile residuo del credito alla data è di euro 750, pertanto, ai sensi del paragrafo 57 dell'OIC 15 la società rileva la differenza come onere finanziario.

Le scritture contabile sono le seguenti:

1.07.202X		**Dare**	**Avere**
C) IV)	Disponibilità liquide	720	
C) 17)	Interessi ed altri oneri finanziari	30	
C) II 1)	Crediti verso clienti		750

MOTIVAZIONE ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

(Omissis)

Motivazioni alla base delle decisioni assunte con riferimento all'emendamento emesso in data 18 marzo 2024

15. 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

***

(Omissis)

VALUTAZIONE E RILEVAZIONI SUCCESSIVE

Valutazione successiva dei debiti valutati al costo ammortizzato

(Omissis)

62. Nel caso di estinzione anticipata di un debito a condizioni o in tempi non previsti nell'ambito della stima dei flussi finanziari futuri, la differenza tra il valore contabile residuo del debito al momento dell'estinzione anticipata e l'esborso di disponibilità liquide è rilevata nel conto economico tra i proventi o tra gli oneri finanziari. Ciò si applica anche nel caso di estinzione anticipata di un prestito obbligazionario.

(Omissis)

66. ~~Gli sconti e gli abbuoni di natura finanziaria (per esempio per pagamento a pronta cassa), che non hanno concorso al computo del costo ammortizzato perché non prevedibili al momento della rilevazione iniziale del debito, sono rilevati al momento del pagamento come proventi di natura finanziaria.~~ [cancellato]

(Omissis)

Valutazione successiva dei debiti non valutati al costo ammortizzato nel bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.) e nel bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.)

(Omissis)

71. Nel caso di estinzione anticipata di un debito (rispetto alle originarie scadenze contrattuali): − l'eventuale differenza tra il valore contabile residuo del debito e l'esborso relativo all'estinzione è rilevata nel conto economico tra i proventi o tra gli oneri finanziari; − l'eventuale valore contabile residuo dei costi di transazione iscritti tra i risconti attivi è addebitato a conto economico tra gli oneri finanziari.

72. ~~Gli sconti e gli abbuoni di natura finanziaria (per esempio per pagamento a pronta cassa), che non hanno concorso alla determinazione del valore iniziale di iscrizione perché non prevedibili al momento della rilevazione iniziale del debito, sono rilevati al momento del pagamento come proventi di natura finanziaria.~~ [cancellato]

(Omissis)

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

(Omissis)

90C. Gli emendamenti ai paragrafi 66 e 72 emessi in data 18 marzo 2024, si applicano ai primi bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2024 o da data successiva.

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

(Omissis)

95B. Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione degli emendamenti ai paragrafi 66 e 72 emessi in data 18 marzo 2024, sono rilevati in bilancio retroattivamente ai sensi dell'OIC 29. È inoltre consentita l'applicazione prospettica ai sensi dell'OIC 29.

(Omissis)

MOTIVAZIONE ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

(Omissis)

Motivazioni alla base delle decisioni assunte con riferimento all'emendamento emesso in data 18 marzo 2024

19. 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

***

(Omissis)

AMBITO DI APPLICAZIONE

(Omissis)

2. Il presente principio si applica alle società che redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile. Le disposizioni del codice civile prese a riferimento per la redazione del presente principio sono riportate nel capitolo "Le imposte sul reddito nella legislazione civilistica".

2A. Le disposizioni relative all'applicazione del modello del Secondo Pilastro pubblicato dall'OCSE, recepito dalla UE nel contesto della riforma fiscale internazionale del *Global Anti-Base Erosion Model Rules* (di seguito "Secondo Pilastro OCSE"), ivi incluse le relative eventuali imposte minime nazionali qualificate implementate mediante normative locali, non rilevano ai fini della fiscalità differita di cui al presente principio.

3. Sono osservate le regole contenute in altri principi contabili quando disciplinano specifiche fattispecie relative alle imposte sul reddito.

(Omissis)

CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI

(Omissis)

27. Nella voce 20, le imposte sul reddito dell'esercizio sono suddivise in ~~quattro~~ cinque voci distinte:

…

e) imposte correnti Secondo Pilastro. È inclusa in questa voce la fiscalità corrente derivante dall'applicazione del modello del Secondo Pilastro OCSE.

(Omissis)

NOTA INTEGRATIVA

Informazioni relative alle società che redigono il bilancio in forma ordinaria

(Omissis)

93A. La società deve illustrare 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.

93B. Nei bilanci chiusi successivamente all'entrata in vigore della legislazione di cui al paragrafo 2A, ma prima della data di efficacia dell'imposizione derivante dall'applicazione di tale normativa, la nota integrativa fornisce informazioni circa l'inclusione della società nell'ambito di applicazione del modello del Secondo Pilastro OCSE e una descrizione dello stato di avanzamento del processo di implementazione di tale modello.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

(Omissis)

99C Gli emendamenti di cui ai paragrafi 2A, 27, 93A e 93B, emessi in data 18 marzo 2024, si applicano immediatamente dopo la loro pubblicazione.

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

(Omissis)

101B Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione degli emendamenti di cui ai paragrafi 2A, 27, 93A e 93B, emessi in data 18 marzo 2024, sono rilevati in bilancio retroattivamente ai sensi dell'OIC 29.

MOTIVAZIONE ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

(Omissis)

Motivazioni alla base delle decisioni assunte con riferimento all'emendamento emesso in data 18 marzo 2024

10. 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.

11. 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 e
- 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.

12. 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 MATERALI

(Omissis)
RILEVAZIONE INIZIALE

Considerazioni generali

(Omissis)
32. Le immobilizzazioni materiali sono iscritte al costo d'acquisto o di produzione, che include:

- ~~solo~~ 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.

I costi sono capitalizzabili nel limite del valore recuperabile del bene. Ai fini della determinazione di eventuali perdite di valore ai sensi dell'OIC 9, nella stima del valore d'uso del bene non vanno considerati i flussi di cassa futuri in uscita relativi ai costi di smantellamento e/o ripristino.

(Omissis)
Costo di acquisto

(Omissis)
Costi accessori d'acquisto

(Omissis)
Costo di produzione

(Omissis)
Costi di smantellamento e/o ripristino
40 A. I costi di smantellamento e/o ripristino rientrano tra i costi capitalizzabili. 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 in contropartita ad un fondo rischi e oneri. La stima di tali costi e l'aggiornamento successivo sono operati ai sensi delle disposizioni dell'OIC 31 - *Fondi per rischi e oneri e TFR*.
Gli aggiornamenti di stima dei costi di smantellamento e/o ripristino sono portati ad incremento o decremento del cespite cui si riferiscono. Eventuali aggiornamenti di stima del fondo relativi al trascorrere del tempo di cui al paragrafo 34 dell'OIC 31 - *Fondi per rischi e oneri e TFR* sono imputati a conto economico.
L'ammortamento di tali costi è parametrato alla vita utile del cespite cui si riferiscono.
(Omissis)

VALUTAZIONE E RILEVAZIONI SUCCESSIVE

(Omissis)

Piano di ammortamento

62. Le immobilizzazioni materiali sono ammortizzate sistematicamente. La sistematicità dell'ammortamento è definita nel piano di ammortamento, che deve essere funzionale alla residua possibilità di utilizzazione dell'immobilizzazione. La determinazione del piano di ammortamento presuppone la conoscenza dei seguenti elementi: *(a) valore da ammortizzare, (b) residua possibilità di utilizzazione, (c) metodi di ammortamento.*

Il valore residuo dell'immobilizzazione, inizialmente stimato nel momento della redazione del piano di ammortamento in base ai prezzi realizzabili sul mercato attraverso la cessione di immobilizzazioni simili sia per caratteristiche tecniche che per processo di utilizzazione cui sono state sottoposte, deve essere rivisto periodicamente al fine di verificare che la stima iniziale sia ancora valida. ~~Tale valore va considerato al netto dei presumibili costi di rimozione.~~ Detto valore di realizzo è spesso così esiguo rispetto al valore da ammortizzare che di esso non si tiene conto. ~~Se il costo di rimozione eccede il prezzo di realizzo, l'eccedenza è accantonata lungo la vita utile del cespite iscrivendo, pro quota, un fondo di ripristino e bonifica o altro fondo analogo.~~

L'ammortamento va interrotto se, in seguito all'aggiornamento della stima, il presumibile valore residuo risulta pari o superiore al valore netto contabile.

(Omissis)

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

(Omissis)

99B. Gli emendamenti ai paragrafi 32, 40A e 62, emessi in data 18 marzo 2024, si applicano ai primi bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2024 o da data successiva.

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

(Omissis)

102C. Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione degli emendamenti ai paragrafi 32, 40A e 62, emessi in data 18 marzo 2024, sono rilevati in bilancio retroattivamente ai sensi dell'OIC 29. È inoltre consentita l'applicazione prospettica ai sensi dell'OIC 29.

EMENDAMENTI ALL' OIC 31 – FONDI PER RISCHI E ONERI E TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO

***

.
(Omissis)

Classificazione e contenuto delle voci

(Omissis)
18. La voce B4 "altri" accoglie le tipologie di fondi per rischi e oneri diverse da quelle precedenti, quali ad esempio:
− fondi per cause in corso;
− fondi per garanzie prestate;
− fondi per eventuali contestazioni da parte di terzi;
− fondi per manutenzione ciclica;
− fondi per manutenzione e ripristino dei beni gratuitamente devolvibili e dei beni d'azienda ricevuti in affitto;
− fondi per operazioni e concorsi a premio;
− fondi per resi di prodotti;
− fondi per recupero ambientale;
− fondi per oneri di smantellamento e/o ripristino;
− fondi per prepensionamento e ristrutturazioni aziendali;
− fondi per contratti onerosi.

19. Gli accantonamenti ai fondi rischi e oneri sono iscritti prioritariamente nelle voci di costo di conto economico delle pertinenti classi (B, C o D), dovendo prevalere il criterio della classificazione "per natura" dei costi.
Tutte le volte in cui non è attuabile questa correlazione tra la natura dell'accantonamento ed una delle voci alle suddette classi, gli accantonamenti per rischi e oneri sono iscritti alle voci B12 e B13 del conto economico.

19 A Il fondo per smantellamento e/o ripristino è iscritto in contropartita del cespite, laddove iscritto in bilancio, sul quale insiste l'obbligazione di smantellamento del cespite e/o ripristino del sito. Gli aggiornamenti di stima dei costi di smantellamento e/o ripristino sono portati ad incremento o decremento del cespite a cui si riferiscono. Eventuali aggiornamenti di stima del fondo relativi al trascorrere del tempo di cui al paragrafo 34 del presente principio ovvero all'adeguamento del tasso di attualizzazione, sono imputati nella stima dell'accantonamento a conto economico.

19B Laddove il cespite sul quale insiste l'obbligazione di smantellamento del bene e/o ripristino del sito non risulti iscritto in bilancio, come nel caso di beni in concessione, in affitto o in usufrutto, in contropartita del fondo di smantellamento del bene e/o ripristino del sito è rilevata un'attività iscritta tra le *Altre immobilizzazioni immateriali* ai sensi dell'OIC 24 – *Immobilizzazioni immateriali*. L'ammortamento di tale attività si effettua nel periodo minore tra quello di utilità futura del cespite sul quale insiste l'obbligazione e la durata residua della concessione, dell'affitto o dell'usufrutto, tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo, se dipendente dal conduttore.

(Omissis)

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

(Omissis)

83B. Gli emendamenti di cui al paragrafo 18, 19A e 19B emessi in data 18 marzo 2024, si applicano ai primi bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2024 o da data successiva.

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

(Omissis)

85A. Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione degli emendamenti ai paragrafi 18, 19A e 19B emessi in data 18 marzo 2024, sono rilevati in bilancio retroattivamente ai sensi dell'OIC 29. È inoltre consentita l'applicazione prospettica ai sensi dell'OIC 29.

ESEMPI RELATIVI ALLE PRINCIPALI TIPOLOGIE DI FONDI PER RISCHI E ONERI

Si esaminano a titolo esemplificativo alcune casistiche di fondi rischi ed oneri e non sono parte integrante del principio.

(Omissis)

Fondi recupero ambientale

47. Il fondo per recupero ambientale rappresenta una casistica differente rispetto al ~~un esempio specifico di~~ fondo oneri per smantellamento e/o rispristino.
48. Il fondo recupero ambientale è iscritto, ad esempio, a seguito di novità in termini di norme o regolamenti in materia ambientale o contenziosi per violazione di tali norme, ivi incluse norme sulla sicurezza nei cantieri e negli ambienti di lavoro.
49. La stima dell'ammontare del fondo è effettuata considerando i costi che si presume di sostenere in relazione alla situazione esistente, tenendo anche conto degli eventuali sviluppi tecnici e legislativi futuri, di cui si ha conoscenza alla data di bilancio.
50. Il sostenimento dei costi indicati si presume ragionevolmente certo quando è certa una nuova disposizione legislativa che obbliga la società a sanare i danni arrecati o ci siano stati provvedimenti amministrativi o procedimenti giudiziari, salvi i casi in cui le contestazioni si ritengano infondate o il relativo esito negativo sia ritenuto improbabile.

51. Un esempio di fondo recupero ambientale è relativo al caso in cui la società abbia arrecato danni all'ambiente o al territorio e sia tenuta a sanarli; in questo caso, la società effettuerà un accantonamento ad apposito fondo del passivo a fronte dei relativi costi.
52. Poniamo il caso di una società che ha stabilito su un'area comunale in base a concessione una fabbrica di prodotti chimici. Accidentalmente la società provoca uno sversamento di grosse quantità di agenti inquinanti e procede immediatamente alla messa in sicurezza delle zone limitrofe agli impianti di produzione. La società può quindi continuare ad operare, ma dovrà sostenere i costi per il risanamento dei danni arrecati alla zona dove sono situati gli impianti solo al termine della concessione, che si presume essere dopo 10 anni.
53. La società alla data di bilancio deve quindi stanziare un fondo pari alla stima dei costi da sostenere per bonificare quell'area; l'esborso finale è stimato in 50 milioni di Euro.
54. Nella stima del fondo la società può tenere conto del fattore temporale e scontare dunque l'esborso finale ad un tasso di interesse che esprima prevalentemente il trascorrere del tempo. Ipotizziamo che la società utilizzi quindi il rendimento medio dei titoli di Stato emessi negli ultimi 3 anni aventi durata analoga a quella dell'obbligazione assunta (10 anni). Se presumiamo che il tasso di sconto sia del 2%, la società stanzierà in bilancio un fondo pari a 41 milioni di Euro.
55. Nel corso dell'esercizio successivo, non essendoci variazioni significative né dei tassi di mercato né della stima dell'esborso finale, la società adeguerà il fondo solo per tenere conto del trascorrere del tempo, accantonando a fondo ulteriori 820 mila Euro.
56. A parità di condizioni, la società continuerà ad adeguare il fondo annualmente, fino ad avere al termine dei 10 anni, un fondo per recupero ambientale pari a 50 milioni.

~~57. Un altro esempio di fondo recupero ambientale è quello relativo all'utilizzo delle discariche, che richiede di effettuare l'accantonamento all'apposito fondo in via graduale.~~

~~58. Le imprese che utilizzano discariche sono tenute, ai sensi delle convenzioni siglate con gli enti concedenti o delle autorizzazioni amministrative e/o commissariali ottenute, al ripristino delle condizioni iniziali dei terreni utilizzati. Sorge, pertanto, per l'impresa una obbligazione per recupero ambientale. Ciò comporta oneri di ripristino (ricopertura con terreno, piantumazione, monitoraggio delle formazioni di gas, smaltimento percolato, analisi ambientali e altri oneri di chiusura e post-gestione delle discariche) che interessano l'economia dell'azienda anche svariati anni dopo l'esaurimento della capacità di contenimento della discarica.~~

~~59. Gli oneri complessivi stimati per il ripristino del suolo ambientale su cui insiste la discarica devono essere imputati per competenza a tutti gli esercizi nei quali è avvenuto lo smaltimento dei rifiuti.~~

~~60. Gli accantonamenti annui che saranno nel tempo iscritti al fondo recupero ambientale sono rapportati ai quantitativi complessivi smaltiti rispetto alla capacità totale della discarica, tenendo anche conto delle eventuali verifiche e stime effettuate dalle Autorità competenti.~~

Fondi per oneri di smantellamento e ripristino

57. Si consideri il caso di una società che acquista un impianto di produzione di agenti chimici e assume l'impegno a smantellarlo al termine della sua vita utile. L'impianto è disponibile per l'uso dal 1° gennaio 2020 ed ha una vita utile di 10 anni.
58. Essendo l'orizzonte temporale un elemento significativo nella stima della passività connessa all'obbligazione di smantellamento del bene e ripristino del sito, la società decide di tenere conto del passaggio del tempo nella stima del fondo.
59. Il costo di acquisto dell'impianto è pari a 90.000 euro. A questo costo si aggiunge il valore attuale dei costi di smantellamento del bene e ripristino del sito che la società stima di sostenere al termine della vita utile. Il costo di iscrizione dell'impianto è dunque di 100.000 euro, che include 10.000 euro di costi di smantellamento e ripristino determinati attualizzando al 3,42% (tasso BTP a 10 anni) il costo futuro di smantellamento stimato pari a 14.000 euro.
60. Di seguito si riporta la movimentazione dell'immobilizzazione materiale e del fondo smantellamento e ripristino lungo la durata della vita utile:

Anno	VNC iniziale	ammortamento	VNC finale
2020	100.000	10.000	90.000
2021	90.000	10.000	80.000
2022	80.000	10.000	70.000
2023	70.000	10.000	60.000
2024	60.000	10.000	50.000
2025	50.000	10.000	40.000
2026	40.000	10.000	30.000
2027	30.000	10.000	20.000
2028	20.000	10.000	10.000
2029	10.000	10.000	-

Fondo smantellamento iniziale	effetto a conto economico	Fondo smantellamento finale
10.000	342	10.342
10.342	354	10.696
10.696	366	11.062
11.062	379	11.441
11.441	391	11.832
11.832	405	12.237
12.237	419	12.656
12.656	433	13.089
13.089	448	13.537
13.537	463	14.000

(Omissis)

Fondi per prepensionamento e ristrutturazioni aziendali

(Omissis)

64. Il fondo per prepensionamento e ristrutturazioni aziendali viene iscritto quando:

a) gli organi amministrativi della società approvano il piano di ristrutturazione che identifica tra l'altro:
   i. l'attività o la parte di attività interessata;
   ii. le principali unità operative coinvolte;
   iii. la localizzazione, la categoria e il numero approssimativo dei dipendenti che usufruiranno di indennità per la cessazione anticipata del rapporto di lavoro;
   iv. il costo complessivo da sostenere e quando il programma sarà attuato; e

b) gli aspetti principali del piano sono stati comunicati agli interessati, ad esempio nel contesto delle negoziazioni con i sindacati per definire una indennità per esodo anticipato

(Omissis)

Fondi per contratti onerosi

(Omissis)

68. Al momento dell'assunzione dell'impegno e in sede di valutazione successiva, ~~I~~in presenza di un contratto oneroso, la società deve rilevare in bilancio ~~al momento dell'assunzione dell'impegno~~ un accantonamento a fronte dell'obbligazione assunta. Tale accantonamento è iscritto nella voce di costo di conto economico della pertinente classe (B, C o D), dovendo prevalere il criterio della classificazione "per natura" dei costi. Tutte le volte in cui non è attuabile questa correlazione tra la natura dell'accantonamento ed una delle voci alle suddette classi, l'accantonamento è iscritto alla voce B13 del conto economico.

(Omissis)

MOTIVAZIONE ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

(Omissis)

Motivazioni alla base delle decisioni assunte con riferimento all'emendamento emesso in data 18 marzo 2024

8. 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.

9. 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.

10. 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.

11. 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.

12. 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.

13. 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.

14. 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.