

Fabio Cigna  
(Dottore Commercialista – ODCEC Cuneo)

OIC 34 – anno di prima applicazione

## La prima applicazione dell'OIC 34 – Ricavi

- Il OIC 34 in materia di contabilizzazione dei ricavi viene applicato per la prima volta nella predisposizione dei bilanci relativi all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024.
- Per le società con esercizio coincidente con l'anno solare, la prima applicazione sarà sul bilancio al 31/12/2024;
- Ad oggi, non è stato pubblicato nessun Decreto attuativo che dia indicazioni sugli effetti e sulle modalità di determinazione della base imponibile ai fini IRES e IRAP;
- Vale il principio di derivazione rafforzata (art. 83 c.1 TUIR) ovvero

## La prima applicazione dell'OIC 34 – Ricavi

- Vale il principio di derivazione rafforzata (art. 83 c.1 TUIR) ovvero la rilevanza fiscale delle qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali derivanti dall'applicazione dell'OIC 34;
- *Fanno eccezione al principio di derivazione rafforzata eccezioni dei corrispettivi variabili derivanti dalle penali e delle vendite con diritto di recesso che, con differenti modalità, concorrono alla formazione del reddito non al momento in cui sono rilevate, ma quando – per le penali – ne diventa certo l'ammontare e per i resi, quando avviene l'effettiva restituzione del bene (deducibili anche i costi di ottenimento e adempimento del contratto) (Telefisco 2025).*

## La prima applicazione dell'OIC 34 – Ricavi

- L'OIC 34 «... si applica a tutte le transazioni che comportano l'iscrizione di ricavi derivanti dalla vendita di beni e dalla prestazione di servizi indipendentemente dalla loro classificazione nel conto economico»;
- Pertanto le disposizioni non si applicano solamente alla voce A.1 di conto economico (Ricavi delle vendite e delle prestazioni); ma anche ai ricavi che afferiscono alle gestioni accessorie (A.5);
- Occorre distinguere i ricavi da gestire secondo OIC 34 da quelli regolati da OIC 23, in base alla «specificità».

## La prima applicazione dell'OIC 34 – Ricavi

Risulta fondamentale esaminare la corretta gestione del contratto, dalla quale dipendono ricadute di carattere fiscale:

- Se il contratto genera ricavi riconducibili ad una vendita, si farà capo all'OIC 34 (*non esistono criteri specifici*);
- Se i ricavi sono riconducibili ad opere in corso su ordinazione, si farà capo all'OIC 23; ovvero «...i contratti di durata normalmente ultrannuale, per la realizzazione di un bene (o combinazione di beni) o per la fornitura di beni e servizi non di serie che insieme formino un progetto, ovvero siano strettamente connessi o indipendenti per ciò che riguarda la loro progettazione, tecnologia e funzione o la loro utilizzazione finale».

## La prima applicazione dell'OIC 34 – Ricavi

- Quindi nel caso di commesse infrannuali che, per effetto della specificità, venissero ricondotte al principio OIC 34; i relativi contratti genererebbero ricavi determinati secondo certe regole;
- diversamente se le medesime commesse ricadessero nell'alveo del OIC 23 (par. 47) i relativi contratti potrebbero venire valutati:
  - *Con il metodo della commessa completata;*
  - *Con il metodo della percentuale di completamento*

## La prima applicazione dell'OIC 34 – Ricavi

L'OIC 34 ricalca in buona parte l'omologo IFRS 15 da cui deriva e pertanto è suddiviso in 4 fasi:

- Determinazione del prezzo complessivo del contratto;
- Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione;
- Valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione;
- Rilevazione dei ricavi

## La prima applicazione dell'OIC 34 – Ricavi

### *Determinazione del prezzo complessivo del contratto*

- Per le vendite con pagamento significativamente differito, il ricavo è definito dal valore attuale dei pagamenti promessi dal cliente;
- Il prezzo complessivo è determinato la netto degli sconti riconosciuti o che si preveda debbano essere accordati (*ex. Art. 2425-bis ricavi al netto di resi, sconti, abbuoni e premi, nonché delle imposte connesse alla vendita*);
- Non rileva la natura dello sconto, ovvero sia che si tratti di sconti di natura commerciale che sconti di natura finanziaria.

## La prima applicazione dell'OIC 34 – Ricavi

### *Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione*

- Nel caso in cui all'interno dello stesso contratto si promettano al cliente beni o servizi distinti, l'OIC 34 prevede la «segmentazione del contratto»;
- La segmentazione può essere omessa se i beni e servizi contenuti nel contratto sono integrati o interdipendenti tra loro, oppure quando la prestazione da trattare separatamente non rientri nell'attività caratteristica dell'impresa;
- La segmentazione può essere sempre omessa laddove l'effetto sia irrilevante ai sensi dell'art. 2423 c.4 c.c.

## La prima applicazione dell'OIC 34 – Ricavi

### *Valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione*

- Il prezzo di vendita delle singole unità elementari di contabilizzazioni è quello previsto contrattualmente;
- Occorre confrontare il prezzo da contratto con quello del listino prezzi, per verificare che non ci siano differenze sostanziali dovute a scontistiche particolari;
- In assenza di un prezzo di riferimento, il medesimo può essere stimato con la valutazione dei prezzi di mercato, il metodo dei costi attesi più margine o con il metodo residuale.

## La prima applicazione dell'OIC 34 – Ricavi

### *Rilevazione dei ricavi*

- La rilevazione dei ricavi al momento della maturazione della competenza, dipende dalla natura dei medesimi, ovvero: vendita di beni o prestazione di servizi;
- I ricavi per cessione di beni sono rilevanti quando:
  - È avvenuto il trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici connessi alla vendita (art. 2423-bis c.1-bis c.c.);
  - L'ammontare dei ricavi può essere determinato in modo attendibile.

## La prima applicazione dell'OIC 34 – Ricavi

### *Rilevazione dei ricavi - cessioni di beni*

- Per trasferimento dei rischi (al netto del rischio di credito) occorre tener presente sia di quelli di carattere qualitativo che quantitativo;
- Il trasferimento dei benefici si sostanzia nel trasferimento al cliente della disponibilità del bene, ovvero della possibilità di venderlo in autonomia, di concederlo in affitto, di utilizzarlo nella propria attività produttiva.

## La prima applicazione dell'OIC 34 – Ricavi

### *Rilevazione dei ricavi - prestazioni di servizi*

- Le prestazioni di servizi sono rilevanti quando:
  - L'accordo tra le parti prevede che il diritto al corrispettivo per il venditore maturi in base all'esecuzione della prestazione;
  - L'ammontare del ricavo di competenza possa essere misurato in maniera attendibile;
- La maturazione del diritto al corrispettivo può essere calcolata:
  - Proporzione tra servizi prestati e servizi complessivi;
  - Proporzione tra costi sostenuti e costi totali;
  - Proporzione tra ore lavoro effettuate e ore complessive.

## La prima applicazione dell'OIC 34 – Ricavi

### *Rilevazione dei ricavi - prestazioni di servizi*

- Nei casi in cui non è possibile stimare la corretta maturazione del corrispettivo, il ricavo per la prestazione di servizi si considera rilevato quando la prestazione è stata definitivamente completata;
- Se nel contratto di prestazione di servizi viene apportata una modifica che implica una prestazione aggiuntiva, la medesima genera un ricavo da contabilizzare separatamente;
- Se la modifica interessa solo il corrispettivo (o solo le prestazioni) la modifica andrà ad influenzare il medesimo ricavo rilevato.

## La prima applicazione dell'OIC 34 – Vendite con diritto di reso

### *Vendite con diritto di reso*

Nei caso di cessione di beni, l'OIC 34 prevede una diversa contabilizzazione del reso a seconda della loro natura:

- Vendite di beni il cui reso viene valutato non in relazione al singolo bene, ma in funzione della massa dei beni venduti (beni fungibili);
- Vendite di beni (unici o fortemente personalizzati) il cui reso viene valutato in relazione al singolo bene, ovvero è previsto che il cliente possa restituire il bene acquistato a fronte del rimborso del corrispettivo già pagato.

## La prima applicazione dell'OIC 34 – Vendite con diritto di reso

### *Vendite con diritto di reso – beni fungibili*

- La società rileva i ricavi relativi alle vendite realizzate, al netto del fondo rischi e oneri futuri;
- I beni che si stima vengano restituiti sono iscritti in una voce separata delle rimanenze, al valore contabile originario a cui era iscritto a magazzino;
- La valorizzazione del reso a magazzino può anche avvenire al costo medio del bene, se il valore contabile originario non è determinabile, l'attività può sempre essere svalutata, quando il valore di realizzo sia sensibilmente inferiore al valore contabile.

## La prima applicazione dell'OIC 34 – Vendite con diritto di reso

### *Vendite con diritto di reso – beni unici o personalizzati*

- In questo caso la cessione con reso è equiparata ad una vendita accompagnata dal riconoscimento di una opzione put in favore dell'acquirente, a rivendere il medesimo bene allo stesso prezzo di acquisto;
- Il ricavo per questo tipo di vendita non deve essere rilevato fino a quando non divenga ragionevolmente certo che il cliente non eserciterà il proprio diritto al reso (opzione put);
- L'importo incassato o il credito verso il cliente vengono iscritti tra le passività.

## La prima applicazione dell'OIC 34 – Vendite con diritto di reso

### *Vendite con diritto di reso – beni unici o personalizzati*

- La durata dell'opzione put, determina il periodo entro il quale non si considera soddisfatto il requisito del trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici, per questo motivo, in questo lasso di tempo non si può annoverare la transazione tra i ricavi di vendita.

## La prima applicazione dell'OIC 34 – Vendite con diritto di reso

### *Vendite con diritto di reso – rilevanza fiscale*

- Se il reso è stimato per masse (beni fungibili) l'accantonamento a fondo oneri, rileva fiscalmente solo nel momento in cui il reso si verifica;
- Se il resto è stimato in modo analitico (beni unici o personalizzati) non contabilizzando il ricavo, ma la passività, la minor contabilizzazione dei ricavi, ha rilevanza ai fini IRES e IRAP.

## La prima applicazione dell'OIC 34 – Vendite con garanzia

### *Vendite con garanzia*

- La garanzia di assistenza al cliente (prevista per legge) non è separata dal bene venduto e quindi è trattata come parte integrante della vendita;
- In questo caso la società rileva il ricavo per intero e valuta l'iscrizione di un accantonamento a fondo oneri pari al costo di sostituzione o riparazione del bene che stima di dover sostenere in caso di esercizio della garanzia (OIC 31)

## La prima applicazione dell'OIC 34 – Vendite con garanzia

### *Vendite con garanzia – esempio vendita con garanzia ultrannuale*

- Una società vende elettrodomestici con una garanzia di 3 anni, oltre il termine di legge;
- Questa ultra-garanzia è da considerarsi una prestazione in forma autonoma alla cessione del bene, seppur abbia una natura di gratuità (non si tratta di una garanzia di conformità);
- La gratuità in realtà celerebbe una prestazione di servizi (garanzia ultrannuale) riconosciuta con finalità di sconto sul prezzo finale;
- Per effetto del principio di derivazione rafforzata, la suddivisione delle due prestazioni dovrebbe avere riflessi anche sulla fiscalità.

## La prima applicazione dell'OIC 34 – Punti premio

### *Punti premio o fidelity points*

- L'assegnazione di punti premio riconosciuti ai clienti nell'ambito di campagne promozionali o di fidelizzazione è anch'essa regolata dall'OIC 34;
- Se il premio da assegnare non rientra tra quelli riconducibili alla gestione caratteristica dell'impresa (es. viaggio premio su vendita uova di pasqua) si deve assumere che l'operazione non venga posta in essere per il conseguimento di ricavi;
- Il costo dei relativi premi non sarà quindi dedotto dai relativi ricavi, ma andrà contabilizzato separatamente tra i costi e avrà come

## La prima applicazione dell'OIC 34 – Punti premio

### *Punti premio o fidelity points*

- Se il premio da assegnare invece rientra tra quelli inerenti l'attività caratteristica dell'impresa, la contabilizzazione dei ricavi dovrà tener conto della riduzione dei medesimi;
- Al redattore del bilancio sarà richiesto di rilevare i ricavi relativi ai premi da assegnare solo al momento della loro assegnazione o al termine del piano.

## La prima applicazione dell'OIC 34 – Ricavi

### *Rilevazione dei costi per l'ottenimento del contratto*

I costi sostenuti per l'ottenimento del contratto, vengono rilevati tra le immobilizzazioni immateriali se:

- Sostenuti specificatamente per un contratto di vendita;
- L'ottenimento del contratto sia ragionevolmente certo;
- Recuperabili tramite i ricavi generati dal contratto di vendita

Possono essere iscritti direttamente al Conto Economico se:

- Coti ricorrenti e di importo scarsamente rilevante;
- Recuperabili nell'esercizio in cui si manifestano

## La prima applicazione dell'OIC 34 – Ricavi

### *Rilevazione dei costi per l'ottenimento del contratto*

- Non possono essere capitalizzati i costi per l'ottenimento del contratto che si sarebbero comunque sostenuti anche senza l'ottenimento del contratto.

## La prima applicazione dell'OIC 34 – Ricavi

*Vendite per conto proprio e per conto terzi*

OIC 34 classifica in maniera diversi ricavi:

- in cui l'impresa agisce per conto proprio, ovvero nei quali le vendite sono misurate dal corrispettivo riconosciuto dal cliente;
- in cui l'impresa agisce per conto terzi, ovvero nei quali le vendite sono misurate dalla provvigione/commissione implicita scaturente dalla differenza tra il ricavo fatturato dal cliente ed il costo sostenuto dalla società che agisce per conto proprio).

## La prima applicazione dell'OIC 34 – Ricavi

### *Vendite per conto proprio e per conto terzi*

Per individuare la vendita in proprio da quella conto terzi occorre verificare l'esistenza o meno delle seguenti condizioni:

- La società ha la responsabilità di fornire 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 (obsolescenza);
- La società ha il potere discrezionale di decidere il prezzo del bene o del servizio.

## La prima applicazione dell'OIC 34 – Ricavi

*Vendite per conto proprio e per conto terzi*

Nel caso in cui la società agisse per conto terzi:

- Iscrive il ricavo della vendita al netto dei costi sostenuti per l'acquisto del bene medesimo, individuando in tal modo il valore della commissione spettante;

## La prima applicazione dell'OIC 34 – Cessione buoni pasto

### *Esempio – cessione di buoni pasto*

La cessione di buoni pasto da parte di un operatore emittente dei buoni è da considerarsi una vendita per conto terzi in quanto:

- Non è responsabile della fornitura del pasto ai dipendenti destinatari dei buoni, in quanto la responsabilità è in capo all'esercente;
- Non ha il rischio di magazzino;
- Non ha il potere discrezionale di decidere il prezzo del pasto che è stabilito dall'esercente; l'unica negoziazione sul contratto ce l'ha sulla provvigione che gli viene riconosciuta.

## La prima applicazione dell'OIC 34 – Cessione buoni pasto

### *Esempio – cessione di buoni pasto*

L'emittente che realizza ricavi tramite vendita per conto terzi:

- Rileva il ricavo al netto dei costi sostenuti verso gli esercizi convenzionati per dare evidenza del valore della commissione;
- La commissione (ricavo) è rilevata al momento in cui l'emittente consegna il buono pasto al datore di lavoro;
- In quel momento l'emittente ha concluso la sua prestazione di servizi ed il corrispettivo si considera ragionevolmente certo.

## La prima applicazione dell'OIC 34 – Rilevanza fiscale

### *Principali aspetti fiscali*

Al momento non è stato emanato alcun decreto di coordinamento tra l'applicazione civilistica del OIC 34 ed i relativi riflessi fiscali, fermo restando che salvo diverse indicazioni, per gli OIC adopter e per le micro-impreses che redigono il bilancio in forma ordinaria dovrebbe vale il principio di derivazione rafforzata (art. 83 c.1 TUIR).

Si rimanda ad un prossima trattazione l'approfondimento degli effetti fiscali derivanti dall'applicazione dell'OIC 34.

## La prima applicazione dell'OIC 34 – Rilevanza fiscale

### *Primo esercizio di applicazione OIC 34*

- L'OIC 34 prevede che le nuove regole possano essere applicate in via prospettica, ovvero solo relativamente ai contratti che venissero stipulati successivamente alla sua entrata in vigore, ovvero dal 1/1/2024;
- Diversamente un'applicazione retroattiva può essere limitata alla rettifica dei saldi di apertura dell'esercizio 2024, senza dover modificare i dati comparativi dell'esercizio precedente;
- Un'applicazione prospettica non dovrebbe comunque generare problemi di transizione dal punto di vista fiscale.

## La prima applicazione dell'OIC 34 – Rilevanza fiscale

### *Primo esercizio di applicazione OIC 34*

- Diversamente un'applicazione retroattiva, potrebbe comportare una diversa applicazione temporale dei ricavi, con un riflesso fiscale già dall'esercizio 2024;
- Ad esempio se un'impresa dovesse rettificare la competenza temporale di ricavi dell'esercizio precedente (2023), posticipandoli all'esercizio 2024; all'apertura 1/1/2024 dovrebbe diminuire il PN contabile ed iscriverne un risconto passivo come contropartita (OIC 29).

## La prima applicazione dell'OIC 34 – Rilevanza fiscale

### *Primo esercizio di applicazione OIC 34*

- Questo genere di rettifiche, per effetto del regime transitorio, ai sensi dell'art. 13 bis D.L. 244/2016 applicabile sulle correzioni derivanti dall'introduzione di un nuovo principio contabile, non avrebbero rilevanza fiscale;
- Si può concludere pertanto che l'applicazione retroattiva dell'OIC 34 comporterebbe delle variazioni di natura civilistica che godrebbero della neutralità fiscale.

**diretta**  
**MAP**