

## BILANCIO

### **Oic 34: primi commenti sulle ricadute fiscali**

di **Paolo Meneghetti** - Comitato Scientifico Master Breve 365



Con l'entrata in vigore nel prossimo anno (2024) del nuovo **documento contabile Oic 34 in materia di ricavi**, la **rilevazione** degli stessi **nel conto economico**, così come la loro **rilevanza a livello fiscale**, sono **concetti destinati ad essere ripensati radicalmente**. Il tema fondamentale è rappresentato dalla corretta individuazione del **momento in cui il ricavo può essere rilevato**, specie nel contesto di contratti a **prestazioni multiple**, con pagamenti frazionati, che alludono alla problematica degli **stati di avanzamento lavori (Sal)**.

Nella situazione attuale, applicabile sino all'esercizio 2023, non vi è una specifica definizione di ricavi diversa da quella che, di regola, è alla base del **principio di competenza**, e cioè che il ricavo si intende conseguito alla **data di ultimazione della prestazione**. È chiaro che, nel caso di singola prestazione iniziata ed ultimata entro l'esercizio non si pongono problemi particolari, ma le cose si complicano in presenza di **articolati contratti di appalto**, con opere o lavori **non ultimati entro la fine dell'esercizio**. Sul punto, va ricordato che, in assenza di specifiche previsioni civilistiche, alternative a quelle fiscali, nella prassi operativa le interpretazioni dell'Agenzia delle entrate, in qualche modo, hanno surrogato l'assenza di uno specifico documento in materia di ricavi. In modo particolare, con la [risoluzione n. 117/E/2010](#) si è chiarita la **differenza tra ricavi e rimanenze di opere e servizi** in corso di esecuzione. Infatti, secondo il citato documento di prassi, in caso di prestazioni continuative sulla base di contratto di appalto si poteva parlare di ricavi, di cui all'[articolo 85 Tuir](#), solo laddove **fossero maturati singoli stati di avanzamento**, approvati in modo irrevocabile, quindi con rinuncia del committente a proporre contestazioni future sulla quota maturata della prestazione. In realtà, l'approvazione del Sal a titolo definitivo è alquanto rara nella prassi operativa, semmai il Sal serve solo a liquidare una **parte del corrispettivo**, ma pur sempre a titolo provvisorio.

Ebbene, in tale contesto, che va ribadito, è quello più frequente nella prassi, **non si formava** (e non si forma attualmente) **alcun ricavo**, al contrario, per la quota di prestazione coperta da stato di avanzamento, si rilevano **rimanenze di opere e servizi in corso di esecuzione**. La

rilevazione avviene al costo per le opere infrannuali ed al corrispettivo maturato per quelle ultrannuali, ciò almeno dal **punto di vista fiscale**, poiché in realtà, sotto il profilo civilistico, è permessa, ad esempio, la **valutazione delle rimanenze al corrispettivo** pattuito anche per quelle infrannuali.

### Che **cosa cambia con il documento OIC 34?**

Senza dubbio una novità significativa è rappresentata dal tema della **contabilizzazione tra i ricavi della “unità elementare”**, cioè la possibilità di frazionare una prestazione di servizi complessa ed articolata in più segmenti separati che affluiscono al conto economico.

Un tema analogo era stato affrontato nel principio contabile Oic 23 quando si parla di *segmenting*, ossia della **possibilità di suddividere un contratto di appalto di servizi in singoli ricavi delle varie fasi**, ma tale possibilità è condizionata a **presupposti alquanto stringenti quali**:

- il contratto prevede **fasi o opere ben separate**;
- ciascuna fase o opera è stata **oggetto di offerte separate** e vi è documentazione di ciò;
- è possibile identificare con chiarezza i **costi e i ricavi di ciascuna fase o opera**.

Ora, tornando al principio contabile Oic 34 va sottolineato che, al paragrafo 17, si specifica che **non possono essere considerate unità elementari** di contabilizzazione, nel caso dei servizi, **quelle integrate tra loro** nel senso di **servizi interdipendenti**, e ciò accade quando il committente non può utilizzare tali servizi se non in combinazione gli uni con gli altri.

Tuttavia, il successivo paragrafo 31 prevede una **apertura notevole sul fronte della contabilizzazione frazionata di ricavi**, laddove si prevede di dare rilevanza allo stato di avanzamento (che quindi diventa ricavo a prescindere dalla intervenuta approvazione definitiva da parte del committente) **se sono rispettate le seguenti condizioni**:

- l'accordo tra le parti prevede che il **diritto al corrispettivo** per il venditore **maturi via via che le prestazioni sono eseguite**;
- l'ammontare di **ricavo di competenza può essere misurato attendibilmente**.

Ciò che emerge da tale passaggio del documento è che **l'aspetto economico** (ricavo) **diventa conseguenza dell'aspetto finanziario**, cioè l'incasso dello stato di avanzamento ancorché provvisorio. La ricaduta concreta di tale assunto è che **verranno sottratti**, dall'ammontare delle rimanenze di opere e servizi in corso a fine esercizio, **determinate somme che verranno qualificate immediatamente come ricavi**. Per le opere ultrannuali la valutazione avviene sempre al **corrispettivo maturato**, quindi anche a livello fiscale, cambia la forma ma non la sostanza, ma per le opere infrannuali generare ricavi al posto di rimanenze determina **cambiamenti anche per la quantificazione dell'imponibile**.

Lo scenario che ne risulterà, a parere di chi scrive, sarà il seguente:

- per imprese che **non applicano la derivazione rafforzata** sarà necessario **dare priorità alla tesi fiscale** espressa con [la risoluzione n. 117/E/2010](#), anche **per evitare la complessa gestione di un doppio binario**; quindi, i ricavi saranno tali solo se derivano da stati di avanzamento definitivamente approvati.
- per le imprese che **applicano la derivazione rafforzata**, invece, **l'inquadramento civilistico** del componente positivo dovrebbe avere **rilevanza anche sul piano tributario**. Già con la [circolare n. 7/E/2011](#), l'Agenzia delle entrate aveva ammesso, sul punto, la rilevanza fiscale del segmenting affermando: *...ciò in quanto l'impostazione contabile prevista dagli IAS (OIC ndr) abbandona la logica propria della valutazione delle rimanenze, per adottare una modalità di contabilizzazione fondata sulla immediata e diretta rilevazione dei ricavi nel conto economico degli esercizi nel corso dei quali il lavoro è svolto, a nulla rilevando l'accettazione o liquidazione parziale dell'opera.*

Peraltro, non si può negare che siamo di fronte al **tema di qualificazione di una posta del conto economico**, cui consegue:

- la corretta classificazione nella voce A1 dello schema di cui all'[articolo 2425 cod. civ.](#) e;
- l'imputazione temporale nel momento in cui lo **stato di avanzamento viene liquidato** a titolo finanziario.

Su questo tema si interverrà diffusamente nella giornata del **Master Breve 365 in programma a marzo 2024**.