

Corrispettivi variabili OIC 34: il nuovo raccordo fiscale

SINTESI OPERATIVA

Il D.M. 27 giugno 2025 coordina OIC 34, IRES e IRAP confermando la derivazione rafforzata: sconti, abbuoni, incentivi, premi e resi stimati analiticamente seguono il bilancio. Il differimento fiscale riguarda invece costi per ottenere il contratto, penali legali e contrattuali, resi stimati per massa e oneri di smantellamento o ripristino dei siti. La deduzione segue l'estinzione della passività, con variazione in aumento alla rilevazione contabile e in diminuzione negli esercizi futuri. Occorre quindi riconciliare ogni anno bilancio e dichiarazioni.

[Articolo originale](#)

LEGGI ONLINE

Il D.M. 27 giugno 2025, pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 12 luglio 2025, costruisce il raccordo fiscale tra il principio contabile OIC 34 "Ricavi" e le regole di determinazione delle basi imponibili IRES e IRAP. Il decreto non è una rottura con la derivazione rafforzata: al contrario, la conferma e la presidia nelle aree più incerte. Regola quattro snodi operativi – i costi per ottenere il contratto, le penali legali e contrattuali, le vendite con diritto di reso valutate per massa, e i costi di smantellamento e ripristino dei siti – lasciando al riconoscimento fiscale pieno, per derivazione rafforzata, tutto il resto: sconti, abbuoni, incentivi, premi e resi stimati analiticamente. Il risultato pratico è che il bilancio civilistico guida, ma il Fisco introduce un differimento selettivo della deduzione nelle fattispecie che ritiene valutative e non puramente qualificatorie. Per chi redige le dichiarazioni, il punto più critico rimane la gestione delle variazioni temporanee nel modello Redditi – in aumento nell'esercizio di rilevazione contabile, in diminuzione nell'esercizio di estinzione della passività – con conseguenti rischi di omissione nelle riconciliazioni anno per anno.

IL RACCORDO TRA BILANCIO E FISCO

Il D.M. 27 giugno 2025 nasce per coordinare i principi contabili nazionali con le regole di determinazione delle basi imponibili IRES e IRAP. Il punto di partenza è l'art. 4, comma 7-quinquies, del D.Lgs. 38/2005, che consente al Ministero dell'Economia di intervenire quando un nuovo principio OIC richiede un allineamento fiscale. La base tecnica è il principio di derivazione rafforzata di cui all'art. 83, comma 1-bis, del TUIR.

Il perimetro soggettivo va letto con attenzione. Il decreto si rivolge ai soggetti – diversi dalle micro-imprese di cui all'art. 2435-ter c.c. che non hanno optato per il bilancio in forma ordinaria – che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile. Non basta, quindi, parlare genericamente di "soggetti OIC": le micro-imprese senza opzione restano fuori dall'ambito applicativo del decreto.

Per le imprese con esercizio coincidente con l'anno solare, l'OIC 34 si applica dai bilanci relativi agli esercizi iniziati dal 1° gennaio 2024. Il decreto fiscale aggancia la propria decorrenza al primo esercizio di adozione del principio. Ne deriva un effetto non solo prospettico per chi aveva già applicato il nuovo principio sui ricavi. Gli effetti contabili della prima adozione (FTA OIC 34) sono rilevati nel patrimonio netto secondo l'OIC 29 – applicazione retrospettiva – oppure, in alternativa, con applicazione prospettica; in quest'ultimo caso non si creano i presupposti per le cosiddette "operazioni pregresse" di cui all'art. 10, comma 6, del D.Lgs. 192/2024.

COSA IL DECRETO NON REGOLA: LA DERIVAZIONE RAFFORZATA PIENA

Prima di entrare nelle fattispecie disciplinate dal decreto, è essenziale chiarire cosa il D.M. 27 giugno 2025 non regola – e perché questo ha un impatto pratico immediato.

La Relazione illustrativa al decreto afferma con chiarezza che il Ministero non è intervenuto per confermare i criteri di qualificazione, imputazione e classificazione previsti da corretti principi contabili, ma soltanto per regolare i fenomeni di qualificazione/classificazione incerta o di mera valutazione. Il risultato è che tutto ciò che costituisce un processo di

“qualificazione” contabile del ricavo è riconosciuto fiscalmente in piena derivazione rafforzata, senza necessità di variazioni in dichiarazione. In particolare:

- ◆ **Sconti:** gli emendamenti OIC del marzo 2024 hanno eliminato la distinzione tra sconti commerciali e sconti finanziari. Tutti gli sconti sono ora rilevati a rettifica dei ricavi ai sensi dell'OIC 34, par. 15, con riconoscimento integrale e immediato ai fini IRES e IRAP. Questo rende superata l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate nella risposta n. 46/2023 sugli “sconti cassa”.
- ◆ **Resi stimati analiticamente:** se il rischio di reso non si presta a valutazione per massa, la mancata rilevazione del ricavo è un fenomeno di “qualificazione” riconosciuto fiscalmente. Il bene continua a figurare nel magazzino ai fini fiscali.
- ◆ **Incentivi e premi di risultato:** inclusi nel prezzo del contratto solo quando ragionevolmente certi (OIC 34, par. 14), con pieno riconoscimento fiscale per derivazione rafforzata.
- ◆ **Vendite con opzione di acquisto e vendite condizionate:** il processo di analisi sostanziale del contratto è riconosciuto ai fini IRES e IRAP.
- ◆ **Ricavi netti degli agenti:** la rilevazione del solo compenso netto, in presenza delle condizioni previste dai paragrafi A.5-A.7 della Guida applicativa dell'OIC 34, è fiscalmente riconosciuta.

I COSTI PER OTTENERE IL CONTRATTO

L'art. 2 del decreto disciplina i costi sostenuti per ottenere un contratto di vendita. Si pensi a una provvigione riconosciuta a un intermediario soltanto se l'accordo viene concluso, oppure a un compenso variabile collegato alla firma di una commessa commerciale.

Secondo l'OIC 34, Appendice A, par. A.13, tali costi possono essere iscritti tra le immobilizzazioni immateriali solo quando sono sostenuti in modo specifico per quel contratto, l'ottenimento è ragionevolmente certo e il costo risulta recuperabile tramite il contratto stesso. Per i costi ricorrenti o di importo irrilevante è consentita la scelta tra capitalizzazione e imputazione a conto economico.

Sul piano fiscale, il decreto rinvia all'art. 108, comma 1, del TUIR. La deduzione segue quindi la logica degli oneri pluriennali, in base alla quota imputata a conto economico. Non vi è deduzione immediata solo perché il costo è stato pagato o fatturato. Se una società sostiene 30.000 euro di provvigioni per ottenere un contratto triennale e capitalizza il costo secondo l'OIC 34, la deduzione fiscale deve seguire il relativo piano di imputazione economica, senza possibilità di anticipazione per ragioni di cassa.

I CORRISPETTIVI VARIABILI: SOLO LE PENALI

L'art. 3 del decreto si concentra su una porzione specifica dei corrispettivi variabili: le sole variazioni del corrispettivo derivanti da **penali legali e contrattuali**. È importante non estendere questa disciplina, senza cautele, a sconti, incentivi o premi commerciali, che seguono invece le regole della derivazione rafforzata con riconoscimento immediato.

Le penali concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio in cui la loro esistenza diventa certa e l'ammontare è determinabile in modo obiettivo, richiamando i criteri classici dell'art. 109 del TUIR. Il decreto aggiunge poi una semplificazione: il requisito della previa imputazione a conto economico si considera comunque integrato, evitando che il Fisco blocchi la rilevanza della componente per ragioni formali.

Sul piano tecnico va segnalato un profilo critico sollevato dalla dottrina. La Relazione illustrativa qualifica la rettifica dei ricavi da penali come “accantonamento” ai fini fiscali, richiamando l'art. 107 del TUIR. Tuttavia, l'OIC 34 non prevede lo stanziamento di un fondo rischi per le penali – diversamente da quanto accade per alcune fattispecie di premi – ma solo la diretta riduzione del ricavo. Questo crea una asimmetria rispetto agli sconti (riconosciuti immediatamente come rettifiche di ricavo) e potrebbe essere oggetto di futura chiarificazione da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Esempio pratico: un contratto di fornitura prevede una penale di 8.000 euro se la consegna slitta oltre una certa data. Al 31 dicembre il ritardo è probabile, ma il cliente non ha ancora contestato formalmente. In quel momento manca an-



cora la certezza. Se nel febbraio successivo la penale viene formalizzata e quantificata, la rilevanza fiscale si colloca su quell'esercizio, non su quello della semplice previsione.

■ VENDITE CON RESO: IL DOPPIO BINARIO (SOLO PER LA STIMA PER MASSA)

La vendita con diritto di reso è il punto più insidioso. L'OIC 34 prevede due criteri di rilevazione in funzione del tipo di valutazione del rischio di reso:

- ♦ **Valutazione analitica (par. 27):** il ricavo è rilevato solo se il venditore è ragionevolmente certo che il cliente non restituirà il bene. In questo caso la mancata rilevazione del ricavo è un fenomeno di "qualificazione" riconosciuto fiscalmente per derivazione rafforzata. Non si genera doppio binario.
- ♦ **Valutazione per massa (par. 28):** la società rettifica il ricavo e rileva una passività per i rimborsi attesi, classificata tra i fondi oneri. È qui che interviene l'art. 4 del decreto con un differimento della deduzione.

Per i resi valutati per massa, l'importo corrispondente al costo dei beni che si stima saranno restituiti è ammesso in deduzione soltanto quando si estingue la passività per rimborsi futuri. Il bilancio rappresenta subito il fenomeno economico stimato. Il Fisco attende invece il momento in cui la passività si chiude. Questo incide sulle variazioni in dichiarazione e sulla riconciliazione tra risultato civilistico e imponibile.

Anche in questo caso il decreto considera assolto il requisito della previa imputazione a conto economico previsto dall'art. 109, comma 4, del TUIR. La regola serve a evitare blocchi formali, ma non elimina il differimento della deduzione.

■ ESEMPIO PRATICO SUI RESI PER MASSA

Una società vende nel 2026 piccoli elettrodomestici per 200.000 euro. Dai dati storici emerge che, entro 90 giorni, rientra mediamente il 6% dei prodotti venduti. Il costo industriale dei beni che si prevede saranno restituiti è pari a 7.200 euro.

In bilancio la società riduce i ricavi attesi e rileva la passività verso i clienti per i rimborsi futuri. Iscrive inoltre l'attività collegata ai beni che si presume torneranno in magazzino, se il dato è rilevante.

Sul piano fiscale, il costo di 7.200 euro non segue automaticamente la competenza civilistica. La deduzione arriva quando la passività si estingue – quando i clienti restituiscono i beni e ricevono il rimborso, oppure quando scade il termine di reso e la stima residua viene chiusa. La conseguenza operativa è che nel modello Redditi occorre verificare se serve una variazione in aumento nel periodo di rilevazione contabile. Nell'esercizio di estinzione della passività, potrà emergere una variazione in diminuzione. Gli errori nascono proprio nella gestione sistematica di queste variazioni temporanee.

■ SMANTELLAMENTO E RIPRISTINO DEI SITI

Il decreto affronta anche i costi di smantellamento, rimozione dei cespiti e ripristino dei siti. Il tema arriva dagli emendamenti OIC del marzo 2024, che hanno modificato OIC 16 e OIC 31 introducendo una specifica disciplina contabile relativa agli obblighi di smantellamento e ripristino.

Il nuovo modello contabile iscrive il fondo in contropartita all'incremento del costo del cespite. Così il costo totale dell'investimento emerge già nel valore del bene, mentre l'effetto economico si distribuisce tramite gli ammortamenti. Il D.M. 27 giugno 2025 riconosce questa impostazione anche fiscalmente: i costi capitalizzati entrano nel costo fiscale del bene ai sensi dell'art. 110 del TUIR, con deduzione tramite ammortamento secondo gli artt. 102 e 103, comma 2, del TUIR.

Se un impianto costa 500.000 euro e l'obbligo stimato di ripristino vale 50.000 euro, il costo fiscale del bene comprende anche quella componente capitalizzata. La deduzione non passa per un accantonamento diretto ma dal piano di ammortamento.

AGGIORNAMENTI DI STIMA E REGOLA DEL 5%

Il passaggio più tecnico riguarda gli aggiornamenti di stima. Se capitalizzati, seguono la stessa sorte del costo del cespite. Se imputati a conto economico, l'art. 6 del decreto li assimila a passività di scadenza o ammontare incerti: inizialmente non sono deducibili, e diventano fiscalmente rilevanti solo quando l'esistenza del costo diventa certa e l'ammontare è determinabile in modo obiettivo.

Il decreto introduce poi una regola forfettaria. Se gli aggiornamenti di stima imputati a conto economico non sono separati dagli ammortamenti, il costo legato al trascorrere del tempo è determinato nel 5% dell'ammontare dei costi, da ripartire in quote costanti lungo il periodo di ammortamento.

Qui il controllo contabile diventa decisivo. Una voce non distinta in conto economico può generare una gestione fiscale più rigida. La qualità del piano dei conti e la separazione delle voci pesano più di quanto sembri in sede di controllo fiscale.

EFFETTI ANCHE AI FINI IRAP

Le regole sui corrispettivi variabili (penali) e sulle vendite con reso valutate per massa valgono anche ai fini IRAP. L'art. 5 del decreto lo dice in modo esplicito, richiamando la determinazione del valore della produzione netta. Gli accantonamenti contabilizzati a riduzione dei ricavi – per penali legali e contrattuali e per resi stimati per massa – devono essere ripresi in aumento della base imponibile IRAP nel periodo in cui sono stati imputati a conto economico.

Anche i costi di smantellamento e ripristino capitalizzati sono trattati, ai fini IRAP, come componenti incluse negli ammortamenti. Si riduce così il rischio di binari separati tra IRES e IRAP almeno per le fattispecie regolate dal decreto. Per i soggetti IAS/IFRS, la disciplina sui costi di smantellamento e ripristino si applica con decorrenza specifica a partire dal periodo successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023.

LA MAPPA DELLE NUOVE REGOLE

FATTISPECIE	REGOLA CONTABILE OIC 34	REGOLA FISCALE	PUNTO CRITICO
Costi per ottenere il contratto	Capitalizzazione tra immobilizzazioni immateriali se ricorrono i requisiti OIC 34, App. A, par. A.13	Deduzione come oneri pluriennali ex art. 108, co. 1, TUIR	Verificare recuperabilità e collegamento specifico al contratto
Sconti e abbuoni	Rettifica dei ricavi (OIC 34, par. 15); nessuna distinzione tra sconti commerciali e finanziari dopo gli emendamenti OIC 2024	Riconoscimento integrale immediato per derivazione rafforzata (artt. 83 e 85 TUIR)	Superata risposta AdE n. 46/2023 sugli sconti cassa
Penali legali o contrattuali	Stima del corrispettivo variabile a rettifica dei ricavi senza fondo rischi (OIC 34, par. 15)	Rilevanza quando esistenza e ammontare sono certi e determinabili (art. 3 DM + art. 109 TUIR)	Non basta la mera probabilità; qualificazione come "accantonamento" controversa in dottrina
Resi – valutazione analitica	Mancata rilevazione del ricavo se reso ragionevolmente certo (OIC 34, par. 27)	Riconoscimento fiscale pieno per derivazione rafforzata; nessun doppio binario	Il bene continua a figurare nel magazzino fiscale
Resi – valutazione per massa	Rettifica ricavi e fondo oneri per rimborsi attesi (OIC 34, par. 28-29)	Deduzione del costo dei beni resi solo a estinzione della passività (art. 4 DM)	Variazione temporanea in dichiarazione; rischio di omissione nelle riconciliazioni
Smantellamento e ripristino capitalizzati	Incremento del costo del cespite e fondo oneri (OIC 16 e OIC 31, emendamenti marzo 2024)	Inclusione nel costo fiscale del bene ex art. 110 TUIR; deduzione per ammortamento (artt. 102-103 TUIR)	Coerenza tra perizia, contratto e piano di ammortamento

FATTISPECIE	REGOLA CONTABILE OIC 34	REGOLA FISCALE	PUNTO CRITICO
Aggiornamenti di stima a CE	Rilevazione secondo OIC 31	Non deducibili fino a certezza e determinabilità; forfait del 5% se voci non separate	Separare le voci nel piano dei conti evita il criterio forfettario



STUDIO PIZZANO
COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

STUDIO SABATINO PIZZANO

Sede: via Sant'Alessio, 5, 83030 Venticano (AV)
Contatti: info@studiopizzano.it • dev.studiopizzano.it

Nota informativa: Il presente approfondimento ha scopo puramente informativo e divulgativo alla data di redazione (05/05/2026). Per la trattazione di casistiche specifiche si raccomanda il ricorso a una consulenza professionale personalizzata.



Studio
Sabatino
Pizzano
2022
via
Sant'Alessio,
5,
83030
Ventican

STUDIO PIZZANO