

Da rinviare le rettifiche fiscali dei ricavi per resi solo stimati



Per i contratti estimatori i ricavi si iscrivono solo al passaggio sostanziale della proprietà

Reddito d'impresa

Differimento prudenziale all'esercizio in cui la restituzione è effettuata

Applicabile per analogia il Dm 10 gennaio 2018 sul principio Ifrs 15

Luca Galani

Rettifiche ai ricavi per resi stimati, rilevanza fiscale da rinviare prudenzialmente all'esercizio in cui la restituzione viene effettuata. In assenza, ad oggi, di un decreto di coordinamento tra nuovo Oic 34 e derivazione rafforzata, le società si stanno orientando a applicare per analogia le disposizioni del Dm 10 gennaio 2018 relativo al principio Ifrs 15. L'equiparazione ad accantonamenti fiscalmente non deducibili della riduzione dei ricavi si affianca alla irrilevanza del provento per attività iscritte a fronte di resi attesi. Le regole, che riguardano Ires e Irap, non si estendono ai contratti estimatori, nei quali il ricavo viene sospeso, anche fiscalmente, fino alla rivendita da parte del cessionario.

Oic 34 e regole fiscali

La principale novità contabile dei bilanci 2024, che comporta ricadute per il reddito di impresa, è costituita dalla prima applicazione del principio contabile Oic 34 sui ricavi. Per le società di capitali che utilizzano la cosiddetta derivazione rafforzata (tutte tranne le micro-

imprese rientranti nell'articolo 2435-ter del Codice civile, salvo che non redigano il bilancio in forma ordinaria), le regole fondamentali del principio contabile trovano immediata rilevanza ai fini Ires (oltre che per l'Irap). Ad esempio, per individuare la competenza "fiscale" di un servizio, si utilizzerà senza modifiche il criterio dell'avanzamento della prestazione se tale criterio è stato adottato in bilancio in presenza dei requisiti indicati nell'Oic 34, paragrafo 31.

Resi con regole incerte

Restano dubbi irrisolti sulla rilevanza fiscale di taluni corrispettivi variabili, in particolare quelli per resi quantificati per «masse», che, dal 2024, vengono portati a riduzione dei ricavi.

In questi casi, le società hanno iscritto il ricavo per l'importo complessivo al momento di trasferimento di rischi e benefici (in genere, convenzionalmente, alla consegna o spedizione) e hanno poi rettificato la voce A1 (contropartita: fondo oneri) per l'importo che deriva dalla stima dei futuri resi. Correlativamente, è stato ripristinato, in una sotto-voce delle rimanenze (attivo e conto economico), l'importo del costo dei beni che corrisponde ai resi attesi. Quest'ultimo è stato infine eventualmente svalutato per allinearli al (futuro) valore di presumibile realizzo.

Derivazione sì o no

Applicando la derivazione rafforzata, questi componenti di reddito, negativi o positivi, in quanto classificati nei ricavi (con segno meno) o nelle rimanenze, dovrebbero avere immediata rilevanza fiscale. Al momento della introduzione di un analogo criterio contabile per le imprese Ias adopter (principio Ifrs 15), il Mef intervenne con un decre-

to di coordinamento (10 gennaio 2018) il cui articolo 3 stabilì, in deroga alla derivazione, che la rettifica ai ricavi (A1) per resi è fiscalmente equiparata a un «accantonamento» indeducibile ai sensi dell'articolo 107 comma 4, Tuir; si considerava altrettanto irrilevante (non tassabile) l'attività per resi attesi e le regole si estendevano all'Irap (articolo 4 del Dm).

In mancanza, ad oggi, di un analogo decreto di coordinamento per l'Oic 34 (che comunque si auspica venga emanato rapidamente al fine di dare certezza alla disciplina applicabile), le società si interrogano sul comportamento da tenere per determinare le imposte da versare.

L'approccio più prudente verso cui le società si stanno orientando è quello di ritenere applicabili in via analogica le regole del decreto del 2018 e dunque considerare irrilevanti fiscalmente (Ires e Irap) tutte le poste (sia lo storno del ricavo, sia l'iscrizione della attività per resi attesi, nonché l'eventuale svalutazione di quest'ultima) fino al momento (e per l'importo relativo) in cui i beni saranno effettivamente restituiti. Questa regola non dovrebbe riguardare (Assonime, circolare 30/2023) le vendite con resi «specifici» che sono di fatto equiparate a cessioni sottoposte a condizione (ricavi sospesi fino a quando è certo che il reso non sarà effettuato). Altrettanto non entrano in questo doppio binario i resi da contratti estimatori i cui ricavi, sia nei principi italiani che in quelli internazionali, si iscrivono solo all'atto del passaggio sostanziale della proprietà, cioè alla rivendita da parte del cessionario o alla scadenza del termine per la restituzione.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



L'esempio

DS6901DS6901

La gestione dei resi tra bilancio e fisco

VENDITE E RESI

Ricavi	1.000
Potenziali resi stimati	100
Costo beni per resi attesi	60
Futuro valore di mercato resi attesi	35

BILANCIO (SENZA IVA)

Clienti	a Ricavi	1.000
Ricavi	a Fondo Resi	100
Rimanenze resi attesi	a Variazione rimanenze	60
Svalutazione resi attesi	a Fondo svalutazione	25

IRES e IRAP

Variazioni in aumento	
• Rettifica ricavi (accantonamento)	100
• Svalutazione resi attesi	25
Variazione in diminuzione	
• Variazione rimanenze resi attesi	60