



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma



FONDAZIONE
TELOS
CENTRO STUDI DELL'ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI ROMA

Principi contabili nazionali: novità e progetti in corso – Bilanci intermedi, oneri di smantellamento e ripristino, rendiconto finanziario e altre novità

EMENDAMENTI AI PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI – MODIFICHE AL TRATTAMENTO CONTABILE DEGLI ONERI DI SMANTELLAMENTO E RIPRISTINO E ALTRI PROGETTI IN CORSO

Dott. Marco Venuti

Professore associato di Economia aziendale Università Mercatorum di Roma; Responsabile attività di ricerca OIC;
Componente CPC ODCEC Roma

Dott.ssa Tiziana Francucci
Technical Manager OIC

11 giugno 2025

AGENDA

- Emendamenti OIC
- L'OIC nel contesto nazionale



**Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma**



Emendamenti OIC

EMENDAMENTI OIC

A giugno 2025 l'OIC ha pubblicato in consultazione proposte di emendamenti ai principi contabili nazionali a seguito di richieste di quesiti pervenuti dagli *stakeholders*.

Gli emendamenti proposti sono relativi ai seguenti principi contabili:

- OIC 16 e OIC 31, in tema di attualizzazione dei fondi oneri. In particolare, tali emendamenti si pongono in continuità con gli emendamenti all'OIC 16 e OIC 31 pubblicati nel 2024 sui fondi di smantellamento e/o ripristino. Saranno oggetto delle slide successive sia gli emendamenti del 2024, sia gli emendamenti del 2025.
- OIC 13, OIC 16 e OIC 24, in tema di acquisti con opzione di rivendita.
- OIC 24, in tema di ammortamenti parametrati ai ricavi.
- OIC 25, in tema di imposta sostitutiva per affrancare la riserva in sospensione di imposta.
- OIC 21, in tema di oneri accessori all'acquisto di una partecipazione.



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma



***Emendamenti in tema di fondi di smantellamento e/o
ripristino e attualizzazione dei fondi oneri
(OIC 16, OIC 31)***

EMENDAMENTI IN TEMA DI FONDI DI SMANTELLAMENTO E/O RIPRISTINO - 2024

➤ **Premessa**

- Le disposizioni precedenti agli emendamenti del 2024 potevano portare a diverse contabilizzazioni dei fondi di smantellamento e/o ripristino (i.e. rilevazione di un costo a conto economico in contropartita all'iscrizione immediata di un fondo oneri oppure all'iscrizione graduale del fondo), diversamente da quanto previsto negli IAS (i.e. fondi di smantellamento contabilizzati a incremento del costo del cespite cui si riferiscono).
- Alla luce della rilevanza sia di informazioni economiche, sia di informazioni patrimoniali per il lettore di bilancio, l'OIC 16 e l'OIC 31 sono stati emendati per introdurre una specifica disciplina contabile relativa agli obblighi di smantellamento e/o ripristino.

EMENDAMENTI IN TEMA DI FONDI DI SMANTELLAMENTO E/O RIPRISTINO - 2024 **(Segue)**

➤ **Emendamento**

- Si iscrive un fondo per smantellamento e/o ripristino in contropartita all'incremento del costo del cespite cui si riferisce, laddove iscritto in bilancio.
- Si iscrive un fondo per smantellamento del cespite e/o ripristino del sito in contropartita a un'attività iscritta tra le Altre Immobilizzazioni Immateriali, se l'obbligazione insiste su un bene che non è iscritto in bilancio, come nel caso di beni in concessione, in affitto o in usufrutto.
- Inoltre, le motivazioni agli emendamenti spiegano che, nel caso l'obbligazione sia invece quella 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» dell'OIC 31 (ripartizione sistematica degli accantonamenti al fondo lungo la durata della concessione o dell'affitto o dell'usufrutto, per riflettere il graduale utilizzo del bene ed il conseguente deperimento).



EMENDAMENTI IN TEMA DI FONDI DI SMANTELLAMENTO E/O RIPRISTINO - 2024 (*Segue*)

➤ **Esempio**

- Una società acquista un impianto di produzione di agenti chimici (per 90.000 euro) e si impegna a smantellarlo al termine della sua vita utile (10 anni). L'impianto è disponibile per l'uso dal 1° gennaio 2020.
- La società tiene conto del passaggio del tempo nella stima del fondo (l'orizzonte temporale è un elemento significativo).
- Il costo di iscrizione dell'impianto è di 100.000 euro, che include 10.000 euro come valore attuale dei costi di smantellamento e ripristino futuri (14.000 euro attualizzati al tasso BTP a 10 anni pari al 3,42%).
- Di seguito, 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



EMENDAMENTI IN TEMA DI ATTUALIZZAZIONE DEI FONDI ONERI - 2025

➤ Premessa

- Con gli emendamenti del 2024 in tema di fondi di smantellamento e/o ripristino è stato aggiunto, tra gli altri, il paragrafo 19A, OIC 31:
- «*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.***»
- Il paragrafo non specifica in quale voce del conto economico vadano classificati tali effetti.

➤ Quesito

- È stato chiesto di chiarire se, ai sensi del par. 79 dell'OIC 12, gli effetti di attualizzazione dei fondi di smantellamento e/o ripristino derivanti dal trascorrere del tempo e dalla revisione del tasso di attualizzazione di cui al par. 19A, OIC 31, vadano classificati nella classe C o B di conto economico.
- Il par. 79 dell'OIC 12 prevede che gli accantonamenti ai fondi rischi e oneri sono iscritti a conto economico facendo prevalere il criterio della classificazione per natura dei costi.



EMENDAMENTI IN TEMA DI ATTUALIZZAZIONE DEI FONDI ONERI - 2025 (*Segue*)

➤ **Proposta di emendamento**

- Si propone di classificare gli effetti dell'eventuale attualizzazione dei fondi oneri, se rilevanti, in una voce ad hoc della classe C di conto economico, quale «17ter) effetti di attualizzazione dei fondi oneri».

➤ **Considerazioni alla base della proposta di emendamento**

- Gli accantonamenti ai fondi rischi e oneri sono iscritti a conto economico facendo prevalere il criterio della classificazione per natura dei costi (par. 19, OIC 31). In particolare, gli effetti di cui al 19A, OIC 31, presentano natura finanziaria; tuttavia, non derivando da un finanziamento in senso stretto è opportuno distinguerli dagli altri proventi o oneri di natura finanziaria.
- Devono essere aggiunte altre voci qualora il loro contenuto non sia compreso in quelle previste dagli schemi di stato patrimoniale e conto economico di cui agli artt. 2424 e 2425 del c.c. (art. 2423-ter del c.c., comma 3).



EMENDAMENTI IN TEMA DI ATTUALIZZAZIONE DEI FONDI ONERI - 2025 (*Segue*)

➤ Esempio

- Una società acquista un impianto di produzione di agenti chimici (per 90.000 euro) e si impegna a smantellarlo al termine della sua vita utile (10 anni). L'impianto è disponibile per l'uso dal 1° gennaio 2020.
- La società tiene conto del passaggio del tempo nella stima del fondo (l'orizzonte temporale è un elemento significativo).
- Il costo di iscrizione dell'impianto è di 100.000 euro, che include 10.000 euro come valore attuale dei costi di smantellamento e ripristino futuri (14.000 euro attualizzati al tasso BTP a 10 anni pari a 3,42%).
- Di seguito, la movimentazione dell'immobilizzazione materiale e del fondo smantellamento e ripristino lungo la durata della vita utile.
- Gli effetti dell'attualizzazione del fondo sono classificati nella voce ad hoc della classe C di conto economico «17ter) effetti di attualizzazione dei fondi oneri».

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



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma



***Emendamenti in tema di acquisti con opzione di
rivendita
(OIC 13, OIC 16, OIC 24)***



EMENDAMENTI IN TEMA DI ACQUISTI CON OPZIONE DI RIVENDITA

➤ Premessa

- Per alcune società si pone la tematica della contabilizzazione degli acquisti con opzione di rivendita (i.e. società che acquistano beni da fornitori convenzionati, li danno in noleggio e al termine del noleggio possono rivendere il bene al fornitore convenzionato ad un determinato valore. Le modalità di gestione del *business* prevedono sostanzialmente che tutti i beni sono oggetto di rivendita al fornitore convenzionato, al termine del contratto di locazione). **Tali società iscrivono questi beni nelle immobilizzazioni materiali.**
- Ai sensi dell'OIC 34 (par. A.9), se il venditore (in questo caso, il fornitore convenzionato) è ragionevolmente certo che il cliente eserciterà l'opzione di obbligare il venditore a riacquistare il bene oggetto della vendita, il venditore **non elimina contabilmente il bene "ceduto" alla società.**
- L'OIC 34 disciplina solo le operazioni di vendita con opzioni di riacquisto (par. A.8 e A.9). Non disciplina le operazioni di acquisto con opzione di rivendita.
- Par. A.8: «***Nel caso di vendite con opzione di riacquisto in capo al venditore (opzione call) il venditore dovrà valutare la probabilità di esercitare l'opzione di riacquisto. Se il venditore è ragionevolmente certo di non esercitare l'opzione di riacquisto, allora l'operazione è contabilizzata come un'operazione di vendita. Altrimenti, l'operazione sarà contabilizzata come se si trattasse di una vendita con obbligo di riacquisto e pertanto saranno applicate le previsioni di cui al paragrafo A.4 del presente principio.***»
- Par. A.9: «***Nel caso di vendite in cui il cliente può obbligare il venditore a riacquistare il bene oggetto della vendita (vendite con opzione put in capo al cliente), il venditore dovrà valutare la probabilità che il cliente eserciti l'opzione put. Se il venditore è ragionevolmente certo che il cliente non eserciterà l'opzione put, allora l'operazione viene contabilizzata come un'operazione di vendita. Altrimenti, l'operazione sarà contabilizzata come se si trattasse di una vendita con obbligo di riacquisto e pertanto saranno applicate le previsioni di cui al paragrafo A.4 del presente principio.***»

EMENDAMENTI IN TEMA DI ACQUISTI CON OPZIONE DI RIVENDITA (*Segue*)

➤ Quesito

- È stato chiesto di chiarire se è possibile applicare, in via simmetrica, la disciplina delle vendite con opzione di riacquisto dell'OIC 34 (par. A8 e A9) per contabilizzare, nel bilancio della società acquirente, contratti che prevedono l'acquisto di un bene ed il diritto di rivendere il bene al venditore dopo un determinato periodo di tempo ad un prezzo predeterminato.



EMENDAMENTI IN TEMA DI ACQUISTI CON OPZIONE DI RIVENDITA (*Segue*)

➤ **Proposta di emendamento**

- Si propone di iscrivere il bene acquistato in bilancio (tra le rimanenze, le immobilizzazioni materiali o i beni immateriali) solo se la società acquirente è **ragionevolmente certa** che l'opzione di rivendita non venga esercitata, questo vale sia quando l'opzione è in capo all'acquirente, sia quando è in capo al venditore. Negli altri casi, il bene rimane iscritto nel bilancio del venditore.

➤ **Considerazioni alla base della proposta di emendamento**

- Una società rileva i ricavi solo quando è ragionevolmente certa che il bene venduto non sia restituito o riacquistato dal venditore (par. A8 e A9, OIC 34).
- Coerenza tra i par. A8 e A9, OIC 34, e i criteri di rilevazione di rimanenze, immobilizzazioni materiali o i beni immateriali (trasferimento sostanziale dei rischi e benefici in OIC 13 e OIC 16; potere di usufruire dei benefici economici futuri derivanti dal bene stesso e possibilità di limitare l'accesso da parte di terzi a tali benefici in OIC 24).



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma



Emendamenti in tema di ammortamenti parametrati ai ricavi (OIC 24)



EMENDAMENTI IN TEMA DI AMMORTAMENTI PARAMETRATI AI RICAVI

➤ Premessa

- A seguito della pubblicazione della bozza di OIC 34, diversi partecipanti alla consultazione hanno fatto presente che, in taluni casi di cessione di licenze, potrebbe venir meno la correlazione tra ricavi e costi relativi allo sfruttamento del bene immateriale.
- L'OIC aveva deciso di non modificare l'OIC 34 in tema di licenze, per non creare un'eccezione ad un principio di carattere generale sulla rilevazione dei ricavi (i.e. non si può differire nel tempo un ricavo quando la relativa prestazione è stata completata). Tuttavia, l'OIC aveva aggiunto alla propria agenda dei lavori un progetto volto a valutare la possibilità che, solo al verificarsi di determinate condizioni, i ricavi possano rappresentare un criterio per stimare l'ammortamento delle immobilizzazioni immateriali.

➤ Quesito

- È stato chiesto di chiarire se è possibile parametrare gli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali ai ricavi.



EMENDAMENTI IN TEMA DI AMMORTAMENTI PARAMETRATI AI RICAVI (*Segue*)

➤ Proposta di emendamento

- Si propone la possibilità del ricorso ai ricavi, come criterio di stima della quota di ammortamento annua di quelle immobilizzazioni che sono maggiormente sfruttate nella prima parte della loro vita utile, solo se:
 - si utilizza il metodo di ammortamento a quote decrescenti e
 - i ricavi rappresentano una approssimazione dello sfruttamento dell'attività immateriale stessa e ciò sia dimostrabile.

➤ Considerazioni alla base della proposta di emendamento

- Non è permesso applicare un criterio di ammortamento a quote crescenti e correlare la quota di ammortamento ai ricavi prodotti (OIC 24, par. 63). Tuttavia, nel caso di ammortamento a quote decrescenti, la determinazione dell'ammortamento sulla base dei ricavi non deroga al postulato della prudenza, ma è solo un criterio per stimare l'effettivo utilizzo dell'immobilizzazione immateriale.
- Par. 63: «**Non è invece ammesso l'utilizzo di metodi di ammortamento a quote crescenti, in quanto tale metodo tende a porsi in contrasto con il principio della prudenza. Non è altresì ammesso l'utilizzo di metodi dove le quote di ammortamento sono commisurate ai ricavi o ai risultati d'esercizio della società o di un suo ramo o divisione.**»



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma



***Emendamenti in tema di imposta sostitutiva per
affrancare la riserva in sospensione di imposta
(OIC 25)***

EMENDAMENTI IN TEMA DI IMPOSTA SOSTITUTIVA PER AFFRANCARE LA RISERVA IN SOSPENSIONE DI IMPOSTA

➤ **Premessa**

- Le leggi di rivalutazione consentono alle imprese di rivalutare i beni dell'attivo in contropartita di una riserva di patrimonio netto. Sotto il profilo fiscale, queste leggi sovente prevedono:
- da un lato, il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti nell'attivo dietro pagamento di una certa imposta sostitutiva,
- dall'altro lato, il riconoscimento fiscale della riserva di rivalutazione dietro pagamento di un'altra imposta sostitutiva.
- L'OIC 25 tratta la contabilizzazione dell'imposta sostitutiva pagata per affrancare i maggiori valori iscritti nell'attivo per effetto della rivalutazione (l'imposta dovuta è portata a riduzione della riserva di rivalutazione iscritta nel patrimonio netto), ma non la contabilizzazione dell'imposta pagata per affrancare la riserva di rivalutazione.

➤ **Quesito**

- È stato chiesto di chiarire se l'imposta sostitutiva da corrispondere per l'affrancamento delle riserve in sospensione di imposta debba essere rilevata a conto economico o in riduzione del patrimonio netto.

EMENDAMENTI IN TEMA DI IMPOSTA SOSTITUTIVA PER AFFRANCARE LA RISERVA IN SOSPENSIONE DI IMPOSTA (*Segue*)

➤ **Proposta di emendamento**

- Si propone la rilevazione dell'imposta sostitutiva in contropartita della riserva di patrimonio netto da affrancare.

➤ **Considerazioni alla base della proposta di emendamento**

- L'imposta sostitutiva da corrispondere per l'affrancamento dei maggiori valori iscritti nell'attivo per effetto della rivalutazione è iscritta in riduzione della riserva di rivalutazione (par. 63, OIC 25).
- La revoca dell'affrancamento della riserva di rivalutazione è iscritta in aumento del patrimonio netto (Documento Interpretativo 10 dell'OIC).



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma



***Emendamenti in tema di oneri accessori all'acquisto di
una partecipazione
(OIC 21)***

EMENDAMENTI IN TEMA DI ONERI ACCESSORI ALL'ACQUISTO DI UNA PARTECIPAZIONE

➤ Premessa

- Il par. 6 dell'OIC 21 prevede che «*I costi accessori sono costituiti da costi direttamente imputabili all'operazione, quali, ad esempio, i costi di intermediazione bancaria e finanziaria, le commissioni, le spese e le imposte. **Possono comprendere** costi di consulenza corrisposti a professionisti per la predisposizione di contratti e di studi di convenienza all'acquisto.*»

➤ Quesito

- È stato chiesto di chiarire se il par. 6, OIC 21, preveda un obbligo o una facoltà di capitalizzare gli oneri accessori all'acquisto di una partecipazione.

EMENDAMENTI IN TEMA DI ONERI ACCESSORI ALL'ACQUISTO DI UNA PARTECIPAZIONE (*Segue*)

➤ **Proposta di emendamento**

- Si propone di precisare che la capitalizzazione degli oneri accessori non è opzionale. Inoltre, si ritiene opportuno anche precisare che vanno capitalizzati nel limite del valore recuperabile della partecipazione.

➤ **Considerazioni alla base della proposta di emendamento**

- Gli oneri accessori sono capitalizzati qualora questi siano direttamente imputabili all'operazione di acquisto o costituzione (par. 5, OIC 21).
- Il par. 6, OIC 21, riporta meri esempi di oneri accessori.



**Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma**



L'OIC nel contesto nazionale

Attività nazionali svolte

- **Documento Interpretativo 11 «Aspetti contabili relativi alla valutazione dei titoli non immobilizzati», aggiornato per i bilanci 2023 (pubblicato a marzo 2024)**
 - Aggiornamento a seguito della pubblicazione, in data 14 settembre 2023, del decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze che ha esteso a tutto il 2023 l'applicazione della norma sulla valutazione dei titoli non immobilizzati.
- **Emendamenti OIC pubblicati a marzo 2024**
 - Rispondono alle richieste di chiarimento pervenute da *stakeholders* dell'OIC. Contengono modifiche all'OIC 12, OIC 15 e OIC 19 (in tema di sconti); all'OIC 25 (il modello del Secondo Pilastro dell'OCSE non rileva ai fini della fiscalità differita); all'OIC 16 e 31 (in tema di fondi di smantellamento e ripristino).
- **Consultazione - OIC 5 «Bilanci di liquidazione» (ad aprile 2024 è stato pubblicato in consultazione fino a luglio 2024. La versione finale del principio dovrebbe essere pubblicata prossimamente)**
 - Tema finalità bilanci di liquidazione, schemi di bilancio, criterio di valutazione delle poste dell'attivo e passivo, fondi rischi ed oneri, primo bilancio di liquidazione, bilancio finale e revoca della liquidazione.
- **Consultazione - OIC 30 «Bilanci Intermedi» (a settembre 2024 è stato messo in consultazione fino a novembre 2024. La pubblicazione della versione finale del principio è avvenuta nel 2025)**
 - Disciplina degli aspetti tecnico contabili dei bilanci intermedi differenziati a seconda della categoria dimensionale di appartenenza.



Attività nazionali svolte (*Segue*)

- **Questionari rivolti agli *stakeholders* sul progetto piccole imprese (pubblicati a ottobre 2024)**
 - Primo step del progetto volto a semplificare la redazione dei bilanci redatti ai sensi degli articoli 2435-bis e 2435-ter del codice civile.
- **Consultazione - Risposta alla richiesta di chiarimento su OIC 34 «Ricavi» (pubblicato in consultazione a dicembre 2024. La risposta definitiva è stata pubblicata a febbraio 2025)**
 - Distinguere se una società che emette buoni pasto agisce per conto proprio (e quindi rileva i ricavi al lordo) oppure per conto di terzi (e quindi rileva i ricavi al netto).
- **Documento Interpretativo 11 «Aspetti contabili relativi alla valutazione dei titoli non immobilizzati», aggiornato per i bilanci 2024 (pubblicato a gennaio 2025)**
 - Aggiornamento a seguito della pubblicazione, in data 23 settembre 2024, del decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze che ha esteso a tutto il 2024 l'applicazione della norma sulla valutazione dei titoli non immobilizzati.
- **Emendamenti OIC pubblicati a giugno 2025**
 - Rispondono alle richieste di chiarimento pervenute da *stakeholders* dell'OIC. Contengono modifiche all'OIC 13, OIC 16, OIC 21, OIC 24, OIC 25 e OIC 31. Segue approfondimento nelle prossime slide.



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma



Attività nazionali progettate per i prossimi esercizi

- OIC 4 «Fusioni e Scissioni»
- OIC 10 «Rendiconto finanziario»
- Strumenti finanziari partecipativi
- *Post-implementation review* - OIC 32 «Strumenti finanziari derivati»
- *Post-implementation review* - OIC 35 «Principio contabile ETS»
- *Leasing*
- Ricavi a tariffa regolamentata