



**CONFINDUSTRIA  
VENETO EST**

Area Metropolitana  
Venezia Padova Rovigo Treviso

---

**Ricavi**  
**Principio contabile OIC 34**

**Franco Vernassa**

Mercoledì 8 novembre 2023

# Agenda

---

1. Introduzione
2. I soggetti interessati e ambito di applicazione
3. Modalità di rilevazione
4. L'identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione e la relativa valorizzazione
5. La rilevazione contabile dei ricavi e le valutazioni successive
6. La Nota integrativa
7. L'entrata in vigore
8. La Guida applicativa ed esempi
9. Gli aspetti fiscali
10. Procedura e check list
11. Gli sconti – modifica ai principi contabili OIC 12, 15 e 19
12. Garanzia e penalità - modifica al principio contabile OIC 12

Il 19 aprile 2023 l'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) ha approvato principio contabile 34 Ricavi che ha lo scopo di disciplinare:

- a) i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione dei ricavi, nonché
- b) le informazioni da presentare nella nota integrativa.

Il principio si applica ai soggetti OIC adopter e per la classificazione dei ricavi a conto economico il principio rimanda all'OIC 12 – Composizione e schemi del bilancio di esercizio.

Si divide in più parti (finalità, ambito di applicazione, definizioni, classificazione e contenuto delle voci, rilevazione iniziale, valutazioni successive, Nota integrativa) a cui si aggiungono:

- a) l'appendice – Guida applicativa,
- b) gli esempi illustrativi e
- c) le motivazioni alla base delle decisioni assunte.

# Considerazioni generali

---

## **1) Cosa cambia con il nuovo OIC 34?**

Migliore rappresentazione contabile dei ricavi classificati nella voce A1 (ed anche A5) del conto economico, soprattutto in relazione a contratti complessi ed articolati

Corretta definizione della competenza economica di cessione i beni e prestazioni di servizi

## **2) Chi è interessato a questo nuovo principio?**

- Società con bilancio ordinario
- Società con bilancio abbreviato e micro-impresе, con modalità semplificate
- Società, anche con bilancio abbreviato o micro-impresе, che stipulano contratti complessi di importo significativo

## **3) Vi sono semplificazioni per le imprese di minori dimensione (bilanci abbreviati e micro-impresе)?**

In attuazione del principio secondo cui gli oneri amministrativi non dovrebbero essere sovradimensionati rispetto ai benefici informativi, per le imprese con bilancio abbreviato e le micro-impresе:

- La complessità delle unità elementari di contabilizzazione sono temperate dal postulato della rilevanza
- La non applicazione del costo ammortizzato/attualizzazione nel caso di pagamenti con scadenza oltre i 12 mesi

# Ambito di applicazione

---

Il principio si applica a tutte le transazioni che comportano l'iscrizione di ricavi nel conto economico, vale a dire:

- a) Ricavi derivanti dalla vendita di beni e dalla prestazione di servizi indipendentemente dalla loro classificazione nel conto economico.
- b) Sono escluse le transazioni come la cessione di azienda, gli affitti attivi, i ristorni e tutte le altre transazioni che non hanno finalità di compravendita (OIC 16, par. 83 – permuta di beni).

I ricavi derivanti da lavori in corso su ordinazione non sono trattati da questo principio e continuano a seguire le disposizioni specifiche di cui all'*OIC 23 - Lavori in corso su ordinazione*.

Il presente principio contabile prevede le seguenti fasi per la rilevazione del ricavo (par. 5 delle Motivazioni):

- a) determinazione del prezzo complessivo del contratto;
- b) identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione;
- c) valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione;
- d) rilevazione dei ricavi.

# Definizioni

---

**Cliente:**

colui che ha stipulato il contratto con la società per ottenere, in cambio di un corrispettivo, beni o servizi.

**Prezzo complessivo del contratto:**

l'importo del corrispettivo contrattualmente previsto per i beni o servizi che saranno trasferiti al cliente. Nella determinazione del prezzo complessivo la società tiene conto di tutti i corrispettivi variabili previsti dal contratto, nonché dei termini di pagamento.

**Corrispettivo variabile:**

importo che la società stima di dover considerare per la corretta determinazione del prezzo complessivo del contratto. Costituiscono corrispettivo variabile:

- i corrispettivi «aggiuntivi» quali, ad esempio, incentivi e premi di risultato,
- I corrispettivi «in riduzione», quali sconti (diversi da quelli incondizionati indicati in fattura), abbuoni, penalità, resi.

**Transazioni che non hanno finalità di compravendita:**

operazioni effettuate per procurarsi la disponibilità di un bene di analoghe caratteristiche senza l'obiettivo di conseguire un ricavo (ad es., OIC 16, par. 83 – permuta di beni)

# Definizioni e modalità di rilevazione

---

## **Contratti complessi:**

Contratti che prevedono più unità elementari di contabilizzazione a fronte di un unico prezzo

## **Contratti semplici:**

Non è necessario effettuare tutte le valutazioni repviste dall'OIC 34

## **Raggruppamento di contratti (par. 9)**

Un gruppo di contratti è trattato come un singolo contratto quando sono negoziati simultaneamente con lo stesso cliente e quando si verifica una delle seguenti condizioni:

- a) il gruppo di contratti è stato negoziato in modo congiunto con un unico obiettivo commerciale ed esiste apposita documentazione di ciò;
- b) il prezzo di un contratto dipende dai prezzi o dalle prestazioni degli altri contratti.

# Modalità di rilevazione

---

## **Prezzo complessivo del contratto (par. 10-13)**

Il prezzo complessivo del contratto è desumibile dalle clausole contrattuali. Se il prezzo complessivo non è immediatamente riscontrabile nel contratto e presenta degli elementi di variabilità, si deve procedere con la valorizzazione di tali componenti variabili secondo le disposizioni contenute nei paragrafi 14-15. Inoltre nella determinazione del prezzo complessivo si tiene conto anche degli importi dovuti al cliente che sono assimilabili a sconti e quindi contabilizzati in riduzione del prezzo complessivo.

Viceversa, gli importi dovuti al cliente relativi a prestazioni ricevute, inclusi nel medesimo contratto, sono da contabilizzare come costo.

Nel caso in cui il contratto preveda termini di pagamento con **scadenza oltre i 12 mesi** dal momento della rilevazione iniziale, senza corresponsione di interessi, o con interessi significativamente diversi dai tassi di interesse di mercato, il prezzo complessivo del contratto è determinato attualizzando i flussi finanziari futuri al tasso di interesse di mercato OIC 15).

Possono essere escluse le società con bilancio abbreviato e le micro-impres.

Nei contratti che prevedono il regolamento del corrispettivo attraverso un'attività diversa dalle disponibilità liquide, il prezzo complessivo del contratto è pari al valore corrente realizzabile di mercato di tali attività.

# Modalità di rilevazione

---

## **Corrispettivi variabili (par. 14-15)**

I corrispettivi «aggiuntivi» (ad esempio **incentivi e premi risultato**) sono inclusi nel prezzo complessivo del contratto di vendita solo nel momento in cui divengono ragionevolmente certi in virtù del principio della prudenza (vedasi anche art. 2426, comma 1, cc) in base a:

- a) esperienza storica,
- b) elementi contrattuali e
- c) dati previsionali.

«In riduzione dei ricavi» sono da contabilizzarsi **sconti, abbuoni, penalità e resi** sulla base della migliore stima del corrispettivo tenendo conto:

- a) dell'esperienza storica e/o
- b) di elaborazioni statistiche.

Tali corrispettivi sono quindi da contabilizzare anche se non ragionevolmente certi

### **Quali sono i metodi per stimare l'importo di sconti, abbuoni, penalità e resi?**

In base a due metodi, scegliendo quello che consente di prevedere meglio l'importo del corrispettivo variabile:

a) la **media ponderata** dei possibili importi del corrispettivo. Tale metodo si applica quando la società prevede che possano realizzarsi più di due scenari (ad esempio, una penale che varia in funzione del numero di giorni di ritardo);

b) **l'importo più probabile**, quando il contratto ha soltanto due risultati possibili (ad esempio, il contratto prevede una penale di importo fisso in caso di ritardata consegna).

La società applica lo stesso metodo in modo uniforme durante tutta la durata del contratto.

# Unità elementare di identificazione

---

L'unità elementare di contabilizzazione è identificata nei **par. 16-18 dell'OIC 34**.

Nella rilevazione iniziale, occorre procedere con l'analisi del contratto al fine di identificare le unità elementari ossia ogni singola prestazione (singoli beni, servizi o altra prestazione) inclusa nel contratto in quanto ciascuna prestazione deve essere trattata in modo separato (par. 16). Da un unico contratto di vendita possono quindi scaturire (OIC 11, par. 28):

- a) diversi diritti e obbligazioni
- b) da contabilizzare separatamente.

Non si procede con la separazione delle singole unità elementari di contabilizzazione quando (par. 17):

- a) i beni e i servizi previsti dal contratto sono integrati o interdipendenti tra loro (il cliente non può utilizzare separatamente i singoli beni o servizi);
- b) una o più prestazioni previste dal contratto non rientrano nelle attività caratteristiche della società (ad es., in presenza di operazioni e concorsi a premio in cui il cliente ha diritto a ricevere esclusivamente beni o servizi diversi da quelli venduti dalla società) – vedasi l'esempio n. 3 dell'OIC 34 (pag. 16)
- c) ciascuna delle prestazioni previste dal contratto di vendita viene effettuata nello stesso esercizio

Vedasi la vendita con garanzia: A1 e A2 della Guida applicativa all'OIC 34, pag. 10

## Unità elementare di identificazione

---

Inoltre, nei casi di contratti non particolarmente complessi non si procede alla separazione delle singole unità elementari di contabilizzazione previste dal par. 16 quando gli effetti sono irrilevanti ai sensi dell'art. 2423, comma 4 cc (par. 18).

Il paragrafo presume che possano ricorrere a tale disposizione:

- a) Le società che redigono il bilancio abbreviato (art. 2435-bis cc)
- b) Le micro-imprese (art. 2435-ter cc).

Si ricorda che l'art. 2423, comma 4, cc prevede che *“Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione.”* (vedasi slide successiva)

# Principio di rilevanza

---

Il commento all'art. 2423, comma 4, cc (postulato della rilevanza) è contenuto nell'OIC 11, par. 36-42, che si riportano sinteticamente per comodità di lettura:

*36. Un'informazione è considerata rilevante quando la sua omissione o errata indicazione potrebbe ragionevolmente influenzare le decisioni prese dai **destinatari primari** dell'informazione di bilancio sulla base del bilancio della società. La rilevanza dei singoli elementi che compongono le voci di bilancio è giudicata nel contesto della situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa. Il concetto di rilevanza è pervasivo nel processo di formazione del bilancio.*

*37. Per quantificare la rilevanza si tiene conto sia di elementi qualitativi che quantitativi.*

*38. I **fattori quantitativi** prendono in considerazione la dimensione degli effetti economici della transazione, o di un altro evento rispetto alle grandezze di bilancio. Identificare i valori di bilancio che si prendono a riferimento per determinare la rilevanza è un processo valutativo che può variare di caso in caso. In ogni caso è necessario privilegiare gli elementi di bilancio che maggiormente interessano i **destinatari primari** del bilancio.*

## Principio di rilevanza

---

*39. I **fattori qualitativi** di per sé trascendono gli aspetti quantitativi dal momento che riguardano caratteristiche peculiari dell'operazione, o dell'evento, la cui importanza è tale da poter ragionevolmente influenzare le decisioni economiche dei **destinatari primari** del bilancio della società*

*41. Pertanto, il presupposto giuridico dell'obbligo di fornire una specifica informazione nella nota integrativa è rappresentato dalla decisione, consapevole, di derogare ad una statuita regola contabile, sempreché gli effetti della deroga stessa siano irrilevanti. Il redattore del bilancio, nel dare conto in nota integrativa delle proprie politiche contabili ed in particolare, delle concrete modalità di applicazione dei principi contabili alla sua realtà aziendale, dovrà anche evidenziare le modalità applicative riferite alle facoltà di deroga prevista dal comma 4 dell'art. 2423 codice civile.*

I principi contabili nazionali forniscono, in via esemplificativa e non esaustiva, alcune fattispecie dei casi in cui è possibile derogare ad una regola contabile, sempreché dalla deroga discendano effetti irrilevanti, quale, ad esempio, il criterio del costo ammortizzato oppur l'attualizzazione di un credito o un debito (vedasi esempi al termine dell'OIC 15)

# Destinatari dell'informazione del bilancio

---

## **Chi sono i destinatari primari del bilancio?**

L'OIC 11, par. 9 individua i destinatari dell'informazione del bilancio.

Si tratta di coloro che forniscono risorse finanziarie all'impresa, vale a dire:

- a) gli investitori,
- b) i finanziatori e
- c) gli altri creditori.

L'OIC 11, par. 8 sottolinea anche che il processo di formazione del bilancio deve essere condotto con neutralità da parte del redattore.

La neutralità, ancorché non espressamente prevista dagli articoli di legge, costituisce un corollario della rappresentazione veritiera e corretta. I

Il principio di neutralità richiede che il bilancio sia scevro da distorsioni preconcrete nell'applicazione dei principi contabili o da sperequazioni informative a vantaggio solo di alcuni dei destinatari primari del bilancio.

# Valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione

---

A seguito della determinazione delle singole unità elementari di contabilizzazione, è necessario procedere alla valorizzazione di ciascuna di esse allocando il relativo prezzo complessivo del contratto (par. 19).

A tale fine, è opportuno studiare i paragrafi 20 e 21 dell'OIC 34.

Il prezzo complessivo (vedasi paragrafi 10-13 con corrispettivi variabili, par. 14-15) è allocato a ciascuna unità elementare di contabilizzazione sulla base del rapporto tra (par. 20):

- 1) il prezzo di vendita della singola unità elementare di contabilizzazione e
- 2) la somma dei prezzi di vendita di tutte le unità elementari di contabilizzazione incluse nel contratto.

I prezzi di vendita sono da considerarsi al netto degli sconti normalmente praticati.

# Valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione

---

## **Come si determina il prezzo di vendita delle singole unità elementari di contabilizzazione?**

Anche in questo caso si hanno due possibilità (par. 21), che si basano sulla presenza o meno di un «prezzo di riferimento» (contratto).

Nella prima fattispecie, il prezzo di vendita delle singole unità elementari di contabilizzazione è quello previsto contrattualmente a meno che il prezzo contrattuale non sia significativamente diverso dal listino prezzi, tenuto conto degli sconti normalmente praticati.

In assenza di un prezzo di riferimento (seconda fattispecie), la società può stimare il prezzo di vendita delle singole unità elementari di contabilizzazione con i seguenti metodi:

- a) metodo della valutazione dei prezzi di mercato;
- b) metodo dei costi attesi più margine;
- c) metodo residuale.

Il ricavo di quelle per cui non è stato possibile produrre una stima attendibile è pari al costo sostenuto.

Vedasi l'esempio n. 5 dell'OIC 34, pag. 17-18

# Rilevazione dei ricavi

---

La società dovrà quindi procedere con lo stabilire il momento in cui rilevare il ricavo in bilancio sulla base del principio di **competenza economica**, distinguendo tra vendita di beni e prestazione di servizi (par. 22).

## **Ricavi per vendita di beni (par. 23)**

Per le singole unità elementari costituenti vendita di beni, i ricavi sono rilevati quando tutte le seguenti condizioni sono soddisfatte:

- a) è avvenuto il trasferimento sostanziale «**dei rischi e dei benefici**» connessi alla vendita; e
- b) l'ammontare dei ricavi può essere determinato in modo attendibile.

## **Trasferimento sostanziale dei rischi (par. 24)**

Nel valutare se il **trasferimento sostanziale dei rischi** sia avvenuto, la società tiene conto:

- a) sia di fattori qualitativi (ad esempio una valutazione delle clausole contrattuali)
- b) sia di fattori quantitativi (ad esempio una valutazione dell'esperienza storica).

Non si tiene conto del **rischio di credito**, in quanto incide sulla valutazione della recuperabilità dei crediti iscritti in bilancio e non sull'iscrizione del ricavo (vedasi OIC 15).

## **Trasferimento sostanziale dei benefici (par. 25)**

Il trasferimento sostanziale dei benefici avviene quando la società trasferisce alla controparte la capacità di:

- a) decidere dell'uso del bene ed
- b) ottenerne i relativi benefici in via definitiva.

I benefici sono intesi come i possibili flussi di cassa che si possono ottenere direttamente o indirettamente dal bene.

I benefici sono trasferiti al cliente quando lo stesso può disporne liberamente:

- a) rivendendoli in totale e completa autonomia,
- b) concedendoli in affitto o
- c) utilizzandoli nella propria produzione.

Il par. 25 esemplifica sulle modalità di ottenimento dei benefici da parte del cliente:

- a) l'uso del bene per la produzione di altri beni o per la prestazione di servizi;
- b) l'uso del bene per aumentare il valore di altri beni;
- c) l'uso del bene per estinguere passività o ridurre oneri;
- d) la vendita o lo scambio dei beni.

# Rilevazione dei ricavi

---

## **Vendite con diritto di reso (par. 26-30)**

Per diritto di reso si intende il diritto del cliente di restituire un bene funzionante a fronte del rimborso dell'importo pagato (par. 26).

I ricavi dovranno essere diversamente contabilizzati a seconda che vi sia un valutazione per massa o meno del rischio di restituzione del bene.

Si vedano i due casi.

Nel caso di vendite con diritto di reso, che **non si prestano ad una valutazione per massa** del rischio di restituzione del bene, i ricavi sono rilevati a conto economico al momento della vendita solo se il venditore è **ragionevolmente certo**, che il cliente non restituirà il bene (par. 27) sulla base:

- a) dell'esperienza storica,
- b) di elementi contrattuali e
- c) di dati previsionali,

Nel caso in cui la società effettui una **valutazione per massa** del rischio di reso dei beni venduti applica il disposto del paragrafo 15, lett. a) (media ponderata) per determinare l'ammontare della passività classificata tra i fondi oneri.

In contropartita la società rettifica il ricavo (par. 28).

# Rilevazione dei ricavi

---

## **Vendite con diritto di reso (par. 26-30)**

In entrambi i casi (per massa o meno) la contabilizzazione di una vendita con diritto di reso comporta l'iscrizione, in una voce separata tra le rimanenze, **se rilevante**, del bene venduto al valore contabile originario a cui era iscritto a magazzino (par. 29).

L'iscrizione di questa attività può avvenire anche al costo medio del bene venduto se il valore contabile originario non è attendibilmente determinabile.

L'attività iscritta nell'attivo circolante è oggetto di svalutazione in bilancio quando il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato è minore del relativo valore contabile.

Per le società con bilanci abbreviato e le micro-impresе, vi è una semplificazione che consiste nella possibilità di iscrivere solo un fondo oneri.

Questo modello semplificato diventa una «politica contabile» (vedasi slide successiva) che deve essere applicata a tutte vendite con diritto di reso

Si vedano gli esempi illustrativi n. 1 e 2 dell'OIC 34, pagg. 14-16.

## **Che cosa sono le «politiche contabili» (OIC 11, par. 3-4)?**

La politica contabile di una società è rappresentata dall'applicazione delle regole contabili (disposizioni legislative e principi contabili nazionali emanati dall'OIC) tenuto conto:

- a) delle opzioni normative ammesse e
- b) degli eventuali trattamenti contabili sviluppati dalla società ai sensi del paragrafo 4, che recita quanto segue:

*«Nei casi in cui i principi contabili emanati dall'OIC non contengano una disciplina per fatti aziendali specifici, la società include, tra le proprie politiche contabili, uno specifico trattamento contabile sviluppato facendo riferimento alle seguenti fonti, in ordine gerarchicamente decrescente:*

- a) in via analogica, le disposizioni contenute in principi contabili nazionali che trattano casi simili, tenendo conto delle previsioni contenute in tali principi in tema di definizioni, presentazione, rilevazione, valutazione e informativa;*
- b) le finalità ed i postulati di bilancio.»*

## **Ricavi per prestazione di servizi (par. 31-33)**

I ricavi per prestazione di servizi sono rilevati al conto economico in base allo stato di avanzamento se sono rispettate le seguenti due condizioni:

- a) l'accordo tra le parti prevede che il diritto al corrispettivo per il venditore maturi via via che la prestazione è eseguita; e
- b) l'ammontare del ricavo di competenza può essere misurato attendibilmente.

Lo stato di avanzamento può essere determinato con vari metodi:

- a) proporzione tra le ore di lavoro svolto alla data di bilancio e le ore complessive di lavoro stimate per effettuare il lavoro; o
- b) proporzione tra i costi sostenuti alla data di bilancio e i costi totali dell'operazione stimati
- c) proporzione tra i servizi effettuati alla data di bilancio ed i servizi totali previsti nel contratto.

Se non è possibile utilizzare il criterio dello stato di avanzamento, l'iscrizione a conto economico del ricavo si ha quando la prestazione è stata definitivamente completata.

## Valutazioni successive

---

I paragrafi 34-35 dell'OIC 34 riguardano le valutazioni successive alla prima iscrizione.  
Si riportano i due paragrafi:

*«Se successivamente la società rivede le proprie stime poste alla base della rilevazione iniziale di un ricavo, essa procede ad aggiornarne il valore per tener conto delle ulteriori informazioni che il trascorrere del tempo consente di acquisire in merito a presupposti o fatti sui quali era fondata la stima originaria» (par. 34).*

*«Se interviene una modifica contrattuale che prevede una prestazione aggiuntiva per un corrispettivo aggiuntivo, essa è contabilizzata separatamente.  
In caso di sola modifica del corrispettivo o di sola modifica delle prestazioni da effettuare, gli effetti del cambiamento sono contabilizzati allocando il valore residuo del contratto alle prestazioni da effettuare» (par. 35).*

Con riferimento ai ricavi, l'articolo 2427, comma 1 del codice civile, richiede di fornire le seguenti informazioni nella nota integrativa (par. 36):

*“1) i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato”; e  
“10) la ripartizione dei ricavi delle vendite e delle prestazioni secondo categorie di attività e secondo aree geografiche”.*

Nel fornire le informazioni di cui al numero 1 comma 1 dell'articolo 2427 codice civile la società indica in nota integrativa le seguenti informazioni **se rilevanti** (par. 37):

- a) la metodologia utilizzata (par. 15: media ponderata o importo più probabile) per la determinazione del prezzo complessivo del contratto in presenza di corrispettivi variabili. Per l'attualizzazione del prezzo complessivo, vedasi l'informativa prevista dall'OIC 15 “Crediti”;
- b) il metodo utilizzato (par. 21: metodo della valutazione dei prezzi di mercato, metodo dei costi attesi più margine, metodo residuale) per l'allocazione del prezzo complessivo del contratto alle singole unità elementari di contabilizzazione;
- c) la metodologia utilizzata (par. 32: proporzione tra ore di lavoro, proporzione tra costi sostenuti, proporzione tra servizi effettuati) per determinare lo stato di avanzamento in caso di prestazioni di servizi.

*L'articolo 2423, comma 4, codice civile prevede che “Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione.”*

Ad esempio il redattore di bilancio può non effettuare la separazione delle singole unità elementari di contabilizzazione quando la separazione delle singole unità elementari di contabilizzazione produce effetti irrilevanti sull'ammontare complessivo dei ricavi (par. 38).

I paragrafi 39-42 prevedono le informazioni in Nota integrativa per le società con bilancio abbreviato e le micro-impresе.

# Entrata in vigore

---

Il principio si applica ai bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2024 o da data successiva (par. 43).

Eventuali effetti derivanti dall'applicazione del presente contabile sono rilevati secondo le previsioni dell'OIC 29 – Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzioni di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio per i cambiamenti di principi contabili (par. 44).

È consentita l'applicazione prospettica. In tale caso, le disposizioni del presente principio si applicano solo ai contratti di vendita che vengono stipulati a partire dall'inizio del primo esercizio di applicazione del presente principio contabile (par. 45).

## **Vendita con garanzia (A.1 - A.2 dell'OIC 34)**

In molti casi le vendite di prodotti sono assistite da una garanzia di legge. In questi casi la componente di ricavo attribuibile alla garanzia può non essere separata dal bene venduto.

Quindi la società rileva il ricavo per l'intera vendita e valuta l'iscrizione di un accantonamento a fondo oneri pari al costo di sostituzione e/o riparazione che la società stima di dover sostenere per soddisfare l'impegno assunto.

Il fondo è iscritto secondo le previsioni dell'OIC 31 – Fondi per rischi e oneri e trattamento di fine rapporto.

In tutti gli altri casi, le altre garanzie prestate al cliente sono unità elementari di contabilizzazione da rilevare separatamente.

## **Cessione di licenze (A.3 dell'OIC 34)**

La cessione di una licenza produce ricavi a conto economico quando la società cede in uso la licenza al cliente lungo un periodo di tempo determinato.

Il ricavo da cessione della licenza è rilevato a conto economico proporzionalmente lungo la durata contrattuale a meno che altri criteri non siano identificabili (ad esempio sulla base delle vendite).

Se il cliente ottiene tutti i benefici derivanti dall'uso della licenza senza che si rendano necessarie ulteriori attività da parte del fornitore il ricavo da cessione della licenza è rilevato a conto economico al momento della consegna della licenza.

## **Vendite con obbligo di riacquisto (A.4 dell'OIC 34)**

Nei casi in cui è previsto l'obbligo di riacquisto da parte del venditore, non si realizza il trasferimento dei rischi e benefici, quindi:

Se il **prezzo di vendita è inferiore al prezzo di riacquisto**, l'operazione ha natura finanziaria e pertanto il venditore a pronti iscrive in contropartita alla somma ricevuta per la vendita iniziale un debito verso il venditore a termine. La differenza tra prezzo di riacquisto (maggiore) e prezzo di vendita (minore) è imputata a conto economico per competenza come onere finanziario (voce C17 – Interessi e altri oneri finanziari) in contropartita al debito verso il venditore a termine

Se il **prezzo di vendita è superiore al prezzo di riacquisto**, l'operazione ha natura operativa e pertanto il venditore a pronti iscrive in contropartita alla somma ricevuta per la vendita iniziale un debito verso il venditore a termine corrispondente al prezzo pattuito per il futuro riacquisto, e un risconto passivo per la differenza (positiva) tra il prezzo di vendita ed il prezzo di riacquisto. Tale risconto, che rappresenta il corrispettivo ricevuto per aver concesso l'uso del bene al compratore, sarà rilasciato a conto economico per competenza in quote costanti come provento operativo (voce A5 – Altri ricavi e proventi).

## **Una Società agisce per conto proprio o per conto di terzi (A.5 – A.7 dell’OIC 34)**

Se in una transazione è coinvolta una terza parte oltre al venditore ed al cliente, è necessario che la società venditrice proceda con una valutazione di tutti gli elementi contrattuali per stabilire se sta agendo per conto proprio o per conto di terzi.

Una società agisce per conto proprio quando:

- a) ha la responsabilità di fornire i beni/servizi al cliente;
- b) ha il rischio di magazzino inteso come il rischio che i beni rimangano invenduti e quindi perdano di valore; e
- c) ha il potere discrezionale di decidere il prezzo del bene o del servizio.

Se la società non agisce per conto proprio deve contabilizzare la prestazione al netto, facendo emergere la sola «commissione».

### **Vendite con opzione di riacquisto e vendite condizionate (A.8 - A.12 dell'OIC 34)**

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.

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.

## **Vendite con opzione di riacquisto e vendite condizionate (A.8 – A.12 dell'OIC 34)**

Nel caso di vendite con condizione sospensiva, il venditore rileva il ricavo solo quando è ragionevolmente certo che la condizione si verifichi e ha effettuato la prestazione (ad esempio la vendita di un bene è condizionata all'autorizzazione di una terza parte).

Nel caso di vendite con condizione risolutiva, il venditore rileva il ricavo solo quando è ragionevolmente certo che la condizione non si verifichi (ad esempio la vendita di un bene è annullata ed il bene è restituito se si verifica un determinato evento).

## **Costi per l'ottenimento del contratto (A.13 dell'OIC 34)**

I costi per l'ottenimento del contratto di vendita sono iscritti nelle immobilizzazioni immateriali solo se:

- a) sostenuti specificatamente per un contratto di vendita;
- b) l'ottenimento del contratto è ragionevolmente certo; e
- c) tali costi sono recuperabili tramite il contratto di vendita.

I costi per l'ottenimento del contratto che sarebbero stati sostenuti anche se il contratto non fosse stato ottenuto sono contabilizzati a conto economico.

## **Contratti onerosi (A.14 dell'OIC 34)**

In presenza di un contratto di vendita oneroso (i.e. quando i costi attesi per adempiere ad un contratto di vendita sono superiori al prezzo complessivo del contratto stesso), la società rileva la perdita attesa secondo le disposizioni dell'OIC 31 "Fondi per rischi e oneri e Trattamento di fine rapporto".

# Esempi illustrativi

---

Esempi 1 e 2: Contabilizzazione vendite con diritto di reso

Esempio 3: contabilizzazione operazioni e concorsi a premio

Esempio 4: contabilizzazione vendite con diritto ex lege

Esempio 5: contabilizzazione vendite con garanzie aggiuntive ed allocazione sconto

Esempio 6: Contabilizzazione sconto ed allocazione sconto

Esempio 7: Contabilizzazione importo da pagare al cliente

Esempi 8, 9 e 10: contabilizzazione licenze

Esempio 11: vendite con consegna differita

Esempio 12: vendite di beni e servizi – bilancio ordinario ed abbreviato

Si è in attesa del Decreto di coordinamento per la determinazione della base imponibile IRES ed IRAP ai sensi dell'art. 4, comma 7-quinquies del D.Lgs. 38/2005, che afferma:

*«Il Ministro dell'economia e delle finanze provvede, ove necessario, entro centocinquanta giorni dalla data di approvazione o aggiornamento dei principi contabili di cui al comma 1 dell'articolo 9-bis, ad emanare eventuali disposizioni di coordinamento per la determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP.»*

Nell'attesa del decreto di coordinamento, si potrebbe fare riferimento al DM 10 gennaio 2018, che ha regolato lo IAS 15 sui ricavi per i soggetti che utilizzano i principi contabili internazionali.

Il DM 10 gennaio 2018 era così suddiviso:

## **Articolo 1 - Costi per il contratto**

*1) I costi incrementalmente per l'ottenimento del contratto e quelli sostenuti per l'adempimento del contratto di cui, rispettivamente, ai paragrafi 91 e 95 dell'IFRS 15, sono deducibili ai sensi del comma 1 dell'art. 108 del TUIR.*

## **Articolo 2 - Corrispettivi variabili**

- 1) Le variazioni del corrispettivo di cui al paragrafo 51 dell'IFRS 15 derivanti da penali legali e contrattuali concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio in cui diventa certa l'esistenza e determinabile in modo obiettivo l'ammontare delle penali stesse.*
- 2) Ai fini del comma 1, si considerano, in ogni caso, integrati i requisiti di previa imputazione a conto economico richiesti dal comma 4 dell'art. 109 del TUIR.*

## **Articolo 3 - Vendita con reso**

- 1) L'importo corrispondente alla passività per rimborsi futuri rilevata in base alla corretta applicazione del paragrafo B21 dell'Appendice B dell'IFRS 15 si considera accantonamento non ammesso in deduzione ai sensi del comma 4 dell'art. 107 del TUIR; conseguentemente, l'importo corrispondente all'attività per il diritto a recuperare i prodotti dal cliente all'atto dell'estinzione della passività per rimborsi futuri e' ammesso in deduzione.*
- 2. Ai fini del comma 1, si considerano, in ogni caso, integrati i requisiti di previa imputazione a conto economico richiesti dal comma 4 dell'art. 109 del TUIR.*

## Articolo 4 - Disposizioni ai fini Irap

*1) Le disposizioni di cui agli articoli 2 e 3 si applicano anche ai fini della determinazione del valore della produzione netta di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.*

Da ultimo ricordiamo, l'art. 83 del TUIR sull'applicazione della derivazione rafforzata (art. 83 TUIR):

*«Il reddito complessivo e' determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione. [...]*

*Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, anche nella formulazione derivante dalla procedura prevista dall'articolo 4, comma 7-ter, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, e **per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile che non hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria, i quali redigono il bilancio in conformita' alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili. [...]**»*

In sintesi ed in attesa di chiarimenti dal parte dell' Agenzia delle Entrate, si potrebbe affermare che sono fiscalmente:

- a) riconosciuti i fenomeni di qualificazione, classificazione ed imputazione temporale (art. 83 del TUIR) e quindi potrebbero essere accettati fiscalmente le unità elementari di contabilizzazione e l'attualizzazione dei flussi finanziari futuri,
- b) non riconosciuti, in quanto connessi a iscrizione di fondi, le vendite con diritto di reso, la riduzione del corrispettivo variabile a titolo di penale e i contratti di vendita onerosi.

Di seguito alcuni suggerimenti operativi:

- 1) Analisi approfondita dei contratti di vendita in qualsiasi forma redatti, soprattutto se complessi ed articolati (vendita più manutenzione, diritto di reso – on line, premi quantità ai clienti, concorsi a premio, ecc..), al fine di verificare quali potrebbero essere coinvolti dal nuovo principio contabile
- 2) Eventuale variazione delle clausole di tali contratti per renderli più aderenti alle nuove modalità di contabilizzazione ed alla relativa competenza civilistica e fiscale ed evitare possibili contestazioni fiscali e civilistiche (es. revisore legale)
- 3) Impostare una policy aziendale di gestione contabile dei ricavi al fine di uniformare il comportamento contabile e ridurre il rischio interpretativo.
- 4) Inserire nella stessa policy anche i criteri di valutazione sulla rilevanza o meno di determinati comportamenti contabili, anche in base alla ragionevole certezza, esperienza storica ed elaborazioni statistiche
- 5) Individuare correttamente i rischi ed i benefici di una vendita a fronte della diversa tipologia di contratto
- 6) Implementare il piano dei conti con sottocategorie/sottovoci dei ricavi
- 7) Valutare la modifica dei sistemi informatici aziendali
- 8) Procedere a sessioni di formazione del personale amministrativo (contabilizzazione dei contratti) e legale (formalizzazione dei contratti)

## Gli sconti – modifica ai principi contabili OIC 12, 15 e 19

---

L'OIC ha posto in consultazione, fino all'8 novembre 2023, alcuni emendamenti ai principi contabili.

In relazione al tema degli sconti, l'OIC ha chiarito la contabilizzazione degli sconti commerciali (contenuti solo più nell'OIC 34) rispetto a quelli finanziari in quanto:

- a) l'OIC 34 disciplina la contabilizzazione degli sconti in senso generale, prevedendo che siano contabilizzati in riduzione dei ricavi,
- b) altri principi contabili (OIC 12, OIC 15 e OIC 19) distinguono tra sconti di natura commerciale (da contabilizzarsi in riduzione dei ricavi) e sconti di natura finanziaria (da contabilizzarsi come onere finanziario)

L'art. 2425-bis, comma 1 cc è molto chiaro sul punto in quanto prevede che “I ricavi e i proventi, i costi e gli oneri devono essere indicati al netto dei resi, degli sconti, abbuoni e premi (...)”, senza distinguere tra sconti di natura commerciale e sconti di natura finanziaria, bensì inquadrando temporalmente l'istituto dello sconto solo al momento della rilevazione del ricavo. Coerentemente l'OIC 34 stabilisce che tali sconti sono rilevati in riduzione dei ricavi.

Però anche l'OIC 15 utilizza la parola «sconto» riferendosi agli effetti economici conseguenti a variazioni nei flussi finanziari attesi di un credito già iscritto in bilancio (come ad esempio l'incasso anticipato rispetto alle scadenze contrattuali). Questi assumono, ai sensi dell'OIC 15, natura finanziaria e sono contabilizzati come oneri o proventi finanziari

## Gli sconti – modifica ai principi contabili OIC 12, 15 e 19

---

L'OIC sottolinea quindi che «Per evitare il rischio di errate interpretazioni dei principi contabili, è opportuno che la parola sconto sia utilizzata solo nel principio contabile sui ricavi e non anche in altri principi che trattano di variazioni di flussi di cassa.»

Si tratta conseguentemente di eliminare, con significato solo editoriale e non sostanziale, la parola sconto dai paragrafi 54 e 57 dell'OIC 15.

Anche gli OIC 12 e 19 utilizzano la parola sconto in più punti; anche in questo caso, l'OIC propone di riformulare i paragrafi 49, 92, 94 e 98 dell'OIC 12 e di paragrafi 66 e 72 dell'OIC 19.

Da ultimo, l'OIC propone di inserire nel principio contabile OIC 15 un esempio per illustrare il trattamento contabile dell'incasso anticipato di un credito nel caso in cui la società venditrice non applichi il criterio del costo ammortizzato. Non è stato necessario introdurre un esempio per le società che applicano il costo ammortizzato in quanto è già presente nell'OIC 15.

## Garanzie e penalità – modifica al principio contabile OIC 12

---

In conseguenza della pubblicazione dell'OIC 34, diventa necessario anche modificare i paragrafi 56 e 84 dell'OIC 12 in tema di garanzie e penalità.

Il **paragrafo 56 dell'OIC 12** relativo alla voce "A5) altri ricavi e proventi" tratta la classificazione delle eccedenze di fondi oneri.

Poiché tale paragrafo richiama il caso delle eccedenze su fondi garanzie è necessario specificare che, successivamente alla pubblicazione dell'OIC 34, l'unico caso di fondo garanzia iscritto in bilancio è quello relativo a garanzie previste dalla legge. Infatti, per tutte le altre forme di garanzie fornite al cliente, l'OIC 34 prevede che siano rilevate come una prestazione di vendita separata e che quindi siano contabilizzate nella voce A1) "ricavi delle vendite e delle prestazioni" del conto economico.

Il **paragrafo 84 dell'OIC 12** stabilisce i costi che vanno classificati nella voce "B14) oneri diversi di gestione".

Tale paragrafo include i **costi per penalità su vendite**. Con la pubblicazione dell'OIC 34 le penalità su vendite sono rilevate a riduzione dei ricavi e non negli oneri diversi di gestione, e pertanto il riferimento a penalità va rimosso dal paragrafo 84 dell'OIC 12.

Per coerenza il paragrafo 56 è stato modificato eliminando le penalità addebitate a clienti, in quanto rappresentano corrispettivi variabili da contabilizzarsi ai sensi dell'OIC 34 nella voce A1).