



RILEVAZIONE IN BILANCIO DEI RICAVI SECONDO IL NUOVO OIC 34

DOTT. GIANLUCA CRISTOFORI, STC – STUDIO TRIBUTARIO CRISTOFORI

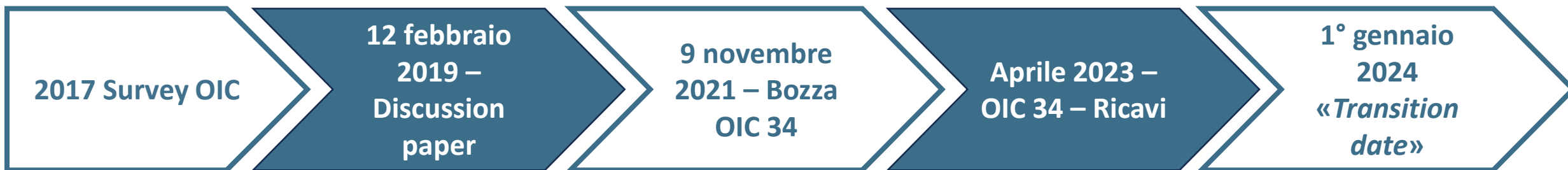


CONFINDUSTRIA
VENETO EST

Area Metropolitana
Venezia Padova Rovigo Treviso

TaxLab
CENTRO STUDI
GIURIDICO TRIBUTARI

Timeline





PERCHÉ UN PRINCIPIO CONTABILE SUI RICAVI ?

Principali problematiche da risolvere

Discussion paper del 12 febbraio 2019, § 2.1. e 2.2.

“Nel corso della revisione dei principi contabili nazionali intervenuta nel 2016 è stato segnalato all’OIC, da vari stakeholder, sia nella fase di consultazione delle bozze dei nuovi principi contabili, sia nella fase di supporto all’implementazione, che le attuali guidance sui ricavi, contenute nei principi contabili, dovrebbero essere migliorate in quanto non sempre sono ritenute sufficienti per rappresentare le diverse, e talvolta complesse, tipologie di transazioni poste in essere dalle varie società”.

“Infatti, tale carenza di regole contabili più articolate potrebbe comportare la diffusione di comportamenti difformi tra le società e, in alcuni casi, potrebbe anche indurre a non appropriate interpretazioni delle attuali previsioni contabili”.

Principali problematiche da risolvere

Discussion paper del 12 febbraio 2019, § 2.5 e 2.6.

“*Dall’analisi delle risposte [alla survey] pervenute è stata confermata l’esistenza di alcuni problemi applicativi e, quindi, la necessità di predisporre regole contabili più adeguate per la rilevazione dei ricavi. Tale necessità sembrerebbe avvertita principalmente dalle imprese di maggiori dimensioni che pongono in essere transazioni più complesse e necessitano quindi di regole contabili maggiormente elaborate”.*

“*Le principali questioni emerse sono le seguenti:*

- *la contabilizzazione di vendite di beni e di servizi (la cui prestazione avviene in un esercizio successivo alla consegna del bene) a fronte di un unico corrispettivo contrattuale;*
- *la contabilizzazione in caso di diritto di reso, diritto di riscatto, premi e sconti commerciali;*
- *l’identificazione del trasferimento del rischio in ipotesi diverse da quelle declinate nell’OIC 15.*

Vi è poi chi ha suggerito all’OIC di chiarire quando sono trasferiti i rischi ed i benefici sia nelle cessioni di beni sia nelle prestazioni di servizi”.

Principali problematiche da risolvere

Discussion paper del 12 febbraio 2019

“I **principali problemi** identificati dall’OIC sul tema dei ricavi, sulla base della survey e di segnalazioni ricevute, **possono quindi sintetizzarsi come segue**:

- **identificazione dell’unità elementare di contabilizzazione** corrispondente al punto 1) di cui al paragrafo 2.6 (ad esempio, in presenza di vendita di beni e servizi con un unico corrispettivo, si tratta di stabilire se i beni e i servizi vadano distinti e rappresentati separatamente, individuando due unità di contabilizzazione, o insieme, considerando l’intera operazione come un’unica unità di contabilizzazione);
- **distinzione tra** [rettifiche di ...] **ricavi e** [accantonamenti di ...] **fondi rischi e oneri** corrispondente al punto 2) di cui al paragrafo 2.6 (ad esempio, in presenza di premi, occorre stabilire se procedere ad un accantonamento o al rinvio al futuro della quota di ricavo attribuibile alla copertura dei premi);
- **rilevazione dei ricavi** corrispondente al punto 3) di cui al paragrafo 2.6 (ad esempio, individuando le condizioni e/o i criteri - trasferimento di rischi o del controllo - che determinano l’imputazione dei ricavi)”.

Principali problematiche da risolvere

Discussion paper del 12 febbraio 2019, par. 3.1.8

“[...] *vari partecipanti alla survey sui ricavi hanno evidenziato che gli attuali principi contabili nazionali non richiedono espressamente di valorizzare separatamente i ricavi da vendita di beni da quelli da prestazione di servizi nel caso in cui il bene ed il servizio sono venduti allo stesso cliente per un unico valore complessivo (ad esempio, vendita di un bene con relativo servizio di manutenzione).* Secondo questi operatori non sarebbe chiaro se nell’OIC 15 l’unità elementare di contabilizzazione prevista per i ricavi sia il contratto oppure le singole obbligazioni previste contrattualmente”.

Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione

Discussion paper del 12 febbraio 2019, § 3.1.9

“È stato rappresentato all'OIC che, nella prassi, vi sono società che, per fattispecie simili, rappresentano in bilancio risultati economici differenti. Infatti:

(i) alcune, in presenza della vendita di un bene e della prestazione di un servizio con un unico corrispettivo, rilevano l'operazione in modo unitario e quindi un unico ricavo.

(ii) altre, salvo quanto previsto dall'OIC 31- Fondi per rischi e oneri e Trattamento di fine rapporto, stipulano contratti o accordi in cui si definisce specificamente il prezzo per ciascuna attività e, pertanto, rilevano i ricavi in modo separato.

Le due categorie di imprese, sebbene abbiano realizzato operazioni simili che comportano i medesimi effetti patrimoniali, rilevano gli effetti economici in maniera diversa”.

Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione

Discussion paper del 12 febbraio 2019, § 3.1.10

“*Si pensi al caso in cui una società stipula un contratto che prevede la consegna di un bene e l’obbligo di fornire, successivamente, assistenza. Considerando tale esempio, ai fini della rilevazione del ricavo, le società di cui al punto sub (i) rilevano l’intero corrispettivo di vendita fatturato come ricavo di competenza nell’esercizio in cui il bene viene consegnato. Tuttavia la società deve valutare l’iscrizione di un fondo per oneri relativo ai costi che prevede di dover sostenere per l’assistenza. Le società di cui al punto sub (ii), invece, separano le singole obbligazioni derivanti dal contratto (cessione del bene, immediata, e assistenza, successiva ed eventuale) e, in tal caso, la rilevazione dei ricavi avverrà distintamente per la fornitura del bene e dei servizi di manutenzione previsti dal contratto. Pertanto, alla consegna del bene si rileva solo la quota inerente la vendita e, successivamente, si rileverà la quota per i servizi resi”.*

Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione

Discussion paper del 12 febbraio 2019, § 3.1.13

“Sotto il profilo della performance, si ottengono risultati diversi a seconda se si attribuisce tutto il ricavo ad una sola delle due operazioni (i.e. alla cessione del bene) piuttosto che ad entrambe. Le due contabilizzazioni proposte non portano agli stessi risultati. Infatti, poiché l'accantonamento al fondo avviene in base alla migliore stima dei costi, questo non include la quota del margine di profitto riferibile alla prestazione dei servizi da rendere, che viene attribuito al periodo di cessione del bene e non a quello di erogazione del servizio”.

Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione

Discussion paper del 12 febbraio 2019, § 3.1.15 e 3.1.16

“Altro tema connesso alla separazione in componenti di un contratto è quello della combinazione di più contratti. Si pensi al caso in cui la società stipula due contratti distinti, uno con cui vende un bene e un secondo con cui vende un altro bene necessario all'utilizzo del primo. Nello specifico si ipotizzi che una società stipuli due contratti distinti, uno con cui vende un software e un secondo con cui fornisce un servizio di consulenza per personalizzare il software. Tale software, pertanto, non può essere usato in assenza del servizio di consulenza e tale servizio può essere fornito solo dal venditore. Se si considera, quindi, che il cliente può beneficiare del primo bene solo dal momento in cui ottiene il secondo, i due contratti non possono essere considerati distinti. Considerato infatti lo stretto legame che contraddistingue i due contratti, essi andrebbero combinati e rilevati in bilancio come fossero un unico contratto. La contabilizzazione unitaria dell'operazione ha evidentemente effetti sull'entità dei ricavi e quindi sui margini rilevati negli esercizi di competenza”.

Distinzione tra ricavi e fondi rischi e oneri

Discussion paper del 12 febbraio 2019, § 3.2.2

“Sotto il profilo concettuale la segmentazione in componenti del contratto non giustifica l’iscrizione separata di fondi rischi ed oneri. Ciò nel presupposto che tutte le singole obbligazioni assunte dall’impresa siano ricomprese nel corrispettivo pattuito con il cliente. Gli attuali principi contabili prevedono l’iscrizione di un fondo rischi ed oneri nei casi in cui la società abbia già rilevato per intero il ricavo, ma non abbia ancora completato tutte le attività promesse al cliente. Al contrario in un sistema contabile in cui le singole prestazioni sono separate contabilmente, i ricavi rilevati in bilancio sono limitati a quelli relativi alle prestazioni completate, mentre per le altre attività promesse al cliente, e non completate, il ricavo non è iscritto o rilevato solo parzialmente. Quindi l’eventuale rilevazione di un fondo rischi ed oneri duplicherebbe gli effetti derivanti dal differimento del ricavo, come di seguito illustrato”.

Rilevazione dei ricavi

Discussion paper del 12 febbraio 2019, § 3.3.7

“Nell’attuale contesto normativo, per quanto riguarda la contabilizzazione della vendita di beni, è emerso che **non è del tutto chiaro come gestire situazioni in cui il venditore trasferisce i benefici ma non i rischi oppure il venditore trasferisce solo parte dei rischi**. Si pensi al caso di vendita di un bene che dà al cliente il diritto di disporre già al momento della consegna al trasportatore. Tuttavia il venditore garantisce la piena funzionalità del bene fino al momento della consegna al cliente. In questa circostanza i benefici connessi alla disponibilità del bene sono stati trasferiti al momento della consegna al trasportatore, mentre alcuni rischi sono trasferiti solo al momento della consegna final”.

“**Per quanto riguarda la contabilizzazione dei ricavi derivanti da prestazioni di servizi, non è chiaro se tutti i ricavi per servizi debbano essere rilevati solo dopo aver terminato la prestazione o se in alcuni casi i ricavi per servizi debbano essere contabilizzati pro-rata temporis, si pensi al caso di servizi di assistenza che vengono forniti in modo continuativo**”.



LE PIÙ PROBABILI RICADUTE DEL NUOVO PRINCIPIO CONTABILE OIC 34

Le probabili ricadute del nuovo PP.CC.

In linea generale, **la principale novità** introdotta dall'**OIC 34 consiste** nell'**allocazione del prezzo complessivo tra le unità elementari di contabilizzazione** (o *performance obligations*).

In ottica di bilancio, rispetto al passato, ciò potrebbe tradursi in uno spostamento di ricavi - e conseguenti margini - tra diversi esercizi.

Una prima variabile da valutare è quindi rappresentata dalla tipologia di beni e servizi offerti dalla società, con riguardo ai quali potrebbe doversi operare una riallocazione dei corrispettivi «unitari», se non addirittura una revisione delle pratiche commerciali.

Se la società stipula contratti complessi, nei quali vengono offerti beni e servizi, si potrebbero verificare «anticipazioni» o «differimenti» nell'iscrizione dei ricavi, per esempio.

- differimento dei ricavi associati a prestazioni di servizi e assistenza post-vendita;
- anticipazione dei ricavi per vendita di apparecchiature.

La società può decidere di non rettificare i dati comparativi e rettificare il saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso.

È inoltre consentita l'applicazione prospettica; in tal caso, le disposizioni del principio si applicano solo ai contratti di vendita che vengono stipulati a partire dall'inizio del primo esercizio di applicazione del presente principio contabile.

Le più probabili ricadute del nuovo PP.CC.

Alcune fattispecie:

- cessioni di beni e prestazione di servizi con corrispettivo unitario (identificazione e (ri)allocazione del prezzo tra le diverse unità elementari di contabilizzazione);
- cessioni di beni con garanzia “di legge” ed “estesa”, con o senza segmentazione del corrispettivo;
- cessioni di beni con diritto di reso;
- cessioni di beni con opzione «put» di retro-vendita dopo un determinato periodo;
- cessioni di beni con controprestazione parziale del cliente;
- prestazioni di servizi vs parziali controprestazioni di servizi;
- accordi [anche trilateri?] con soggetti che agiscono per conto di altre parti (p.e. commissionari);
- costi per l’ottenimento dei contratti;
- ...

Le più probabili ricadute fiscali

Anche per i «soggetti OIC», diversi dalle micro-imprese (che non redigano il bilancio «in forma ordinaria»), la qualificazione del fatto amministrativo, l'imputazione temporale dei suoi effetti e la classificazione contabile operata in bilancio (anche in ragione dell'applicazione dell'OIC 34) dovrebbero generalmente assumere rilevanza anche ai fini della determinazione del reddito d'impresa, essendo espressione dell'applicazione del principio di rappresentazione sostanziale, fatte salve le eventuali eccezioni espressamente previste.

Per i soggetti IAS/IFRS il D.M. 10/01/2018 prevede attualmente alcune deroghe alla derivazione rafforzata con riguardo agli effetti dell'IFRS 15 (che ha un perimetro oggettivo di applicazione quasi sovrapponibile all'OIC 34), in particolare con riguardo alle **riduzioni del corrispettivo variabile a titolo di penale** e alla contabilizzazione delle **vendite con diritto di reso.**, imponendosi quindi la gestione di un «doppio binario» contabile/fiscale.

Aggiornamenti in arrivo?

Le più probabili ricadute fiscali

Il principio di «derivazione rafforzata» dovrebbe rimanere invece comunque applicabile ai fini:

- dell'individuazione delle unità elementari di rilevazione contabile; [*]

- dell'attualizzazione dei flussi finanziari futuri; [*]

- del raggruppamento di contratti;

- della rilevazione dei cd. corrispettivi variabili diversi dalle riduzioni a titolo di penale.

[] Derogabile, in tutto o in parte, per i soggetti «di minori dimensioni».*

Probabili ricadute di carattere gestionale e funzioni interessate

- Rivalutazione dell'offerta di prodotti e servizi e, quindi, più in generale, delle politiche commerciali, in modo da ridurre l'area di soggettività nell'applicazione del nuovo OIC 34 e i rischi di possibili rilievi fiscali (anche ai fini dell'IVA?).
- Eventuale indicazione, nei contratti, dei prezzi attribuibili a ciascuna «unità elementare» di contabilizzazione, in modo da approssimare quelli attribuibili - *stand-alone* - alle diverse cessioni di beni e prestazioni di servizi (aggancio ai «listini» sottostanti per automatizzarne la rilevazione).
- In alternativa, contratti «opachi», ma con listini sottostanti (ignoti al cliente) comunque idonei a disaggregare automaticamente le transazioni complesse e ogni loro possibile «combinazione» (rischio di «asimmetrie» con il cliente).
- Valutazione dei possibili effetti sulla «variabile fiscale» (ai fini dell'IRES, dell'IRAP e, potenzialmente, anche dell'IVA), in ipotesi sia di componenti di reddito con competenza fiscale non «coincidente» o non «simmetrica», sia di diversa «qualificazione» per area gestionale, sia – infine – di possibili prestazioni a contenuto «compensativo».

Probabili ricadute di carattere gestionale e funzioni interessate

Implementazione – a cura delle funzioni «commerciale e marketing», «IT», «controllo di gestione», «amministrazione, contabilità e bilancio», «legale e compliance», «fiscale» e «HR» – delle eventuali modifiche da apportare ai processi e alle procedure per definire (a titolo esemplificativo):

- l'architettura e l'articolazione delle possibili proposte commerciali;
- il grado di flessibilità concesso ai clienti nell'articolare l'ordine;
- le modifiche da apportare agli «standard» contrattuali;
- le modifiche da apportare alle procedure di fatturazione;
- le modalità di disaggregazione contabile in caso di contratti «opachi»;
- la gestione della competenza economico-temporale in bilancio;
- la gestione dell'eventuale fiscalità differita;
- l'impatto sui piani di incentivazione con componenti fondate sui ricavi;
- la gestione dei «dati comparativi» pregressi.

Attenzione anche a possibili effetti sul «ciclo passivo» (ufficio acquisti) e sulle attività di *internal audit*, revisione e controlli del collegio sindacale.



SEMPLIFICAZIONI PER I SOGGETTI DI MINORI DIMENSIONI

Individuazione del prezzo complessivo del contratto

Una semplificazione concessa ai soggetti che redigono il bilancio in forma «**abbreviata**» o delle «**micro-imprese**» è contemplata nell'ambito dell'**individuazione del prezzo complessivo del contratto**, laddove è stabilito che tali soggetti **possono non determinare lo stesso attualizzando i flussi finanziari futuri al tasso di interesse di mercato** 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.

Ciò, peraltro, coerentemente con la possibilità di valutare i crediti e i debiti al valore nominale e senza tener conto dell'attualizzazione concessa ai medesimi soggetti dagli articoli 2435-bis e 2435-ter del codice civile.

Vendite con diritto di reso

Un'altra semplificazione che il principio contabile prevede **per le imprese di minori dimensioni è quella inerente alla contabilizzazione delle vendite con diritto di reso**. In linea generale, infatti:

- nel caso di vendite con diritto di reso, che non si prestano a una valutazione «per masse» del rischio di restituzione del bene, i ricavi sono rilevati a conto economico al momento della vendita solo se il venditore è ragionevolmente certo, sulla base dell'esperienza storica, di elementi contrattuali e di dati previsionali, che il cliente non restituirà il bene;
- nel caso in cui la società effettui una valutazione «per masse» del rischio di reso dei beni venduti, dev'essere determinato l'ammontare della passività, classificata tra i fondi per oneri futuri, con contropartita a deconto dei ricavi.

In entrambe le ipotesi ciò 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.

Il principio consente, tuttavia, **ai soggetti di minori dimensioni, di contabilizzare i resi in un apposito fondo per oneri futuri, d'importo pari alla differenza tra l'importo che si prevede di rimborsare al cliente e il costo dei beni venduti che si prevede verranno resi («margine»), non rendendosi così necessario il ripristino dei beni «oggetto di reso» tra le giacenze di magazzino.**

Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione

Un'ulteriore deroga, invocabile tuttavia dalla generalità delle imprese, ivi comprese quelle di più rilevanti dimensioni, informata al cd. "Principio di rilevanza" di cui all'articolo 2423, comma 4, del codice civile, riguarda l'identificazione delle unità elementari di contabilizzazione. Al paragrafo 18 dell'OIC 34 è infatti previsto che, in presenza di contratti non particolarmente complessi, per i quali la separazione delle singole unità elementari di contabilizzazione produrrebbe effetti irrilevanti, la società può astenersi dall'analisi contrattuale finalizzata a stabilire quali sono le unità elementari di contabilizzazione da contabilizzare separatamente. In tal caso, come si legge nelle motivazioni poste alla base delle decisioni assunte nell'OIC 34, le società potranno rilevare l'intero ricavo al momento della vendita del bene e valuteranno l'iscrizione di un fondo per oneri a fronte del costo che prevedono di sostenere per le prestazioni che effettueranno negli esercizi futuri.

Nel medesimo paragrafo, viene altresì precisato che si presume che possano ricorrere a tale disposizione le società che redigono il bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'articolo 2435-bis del codice civile oppure le società che redigono il bilancio delle micro-imprese.

Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione

Tuttavia, a tale specifico riguardo, sempre secondo quanto riportato nelle motivazioni poste alla base delle decisioni assunte, emerge come tale **“presunzione”** sia concepita come **non “assoluta”**. Si legge, infatti, che *“La valenza del postulato della rilevanza risulta particolarmente avvertita nelle piccole e medie imprese. In linea generale ed astratta, infatti, i contratti da loro stipulati non dovrebbero essere particolarmente complessi considerando le caratteristiche della loro ordinaria operatività. Va da sé, quindi, che **laddove le imprese di minori dimensioni** che osservano il disposto dell'articolo 2435-bis e dell'articolo 2435-ter del c.c., **dovessero stipulare contratti complessi di importo significativo dovranno procedere all'identificazione delle singole unità di contabilizzazione.** In questo contesto, **per contratti complessi si intendono quei contratti che prevedono che a fronte di un unico corrispettivo contrattuale la società debba effettuare più prestazioni che verranno svolte in esercizi futuri conseguendo un'elevata marginalità.** In simili circostanze la separazione delle unità di contabilizzazione assume un ruolo dirimente ai fini della correttezza e trasparenza del bilancio, perché consente di contabilizzare i margini delle diverse prestazioni negli esercizi in cui le stesse sono effettuate”*.

Raggruppamento dei contratti

L'OIC 34, al paragrafo 9, prevede infine che «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».

Sul punto, non è invece prevista alcuna deroga per i soggetti che redigono il bilancio in forma abbreviata e le micro-imprese.

GRAZIE PER L'ATTENZIONE



[Gianluca Cristofori](#)



info@tax-lab.it

