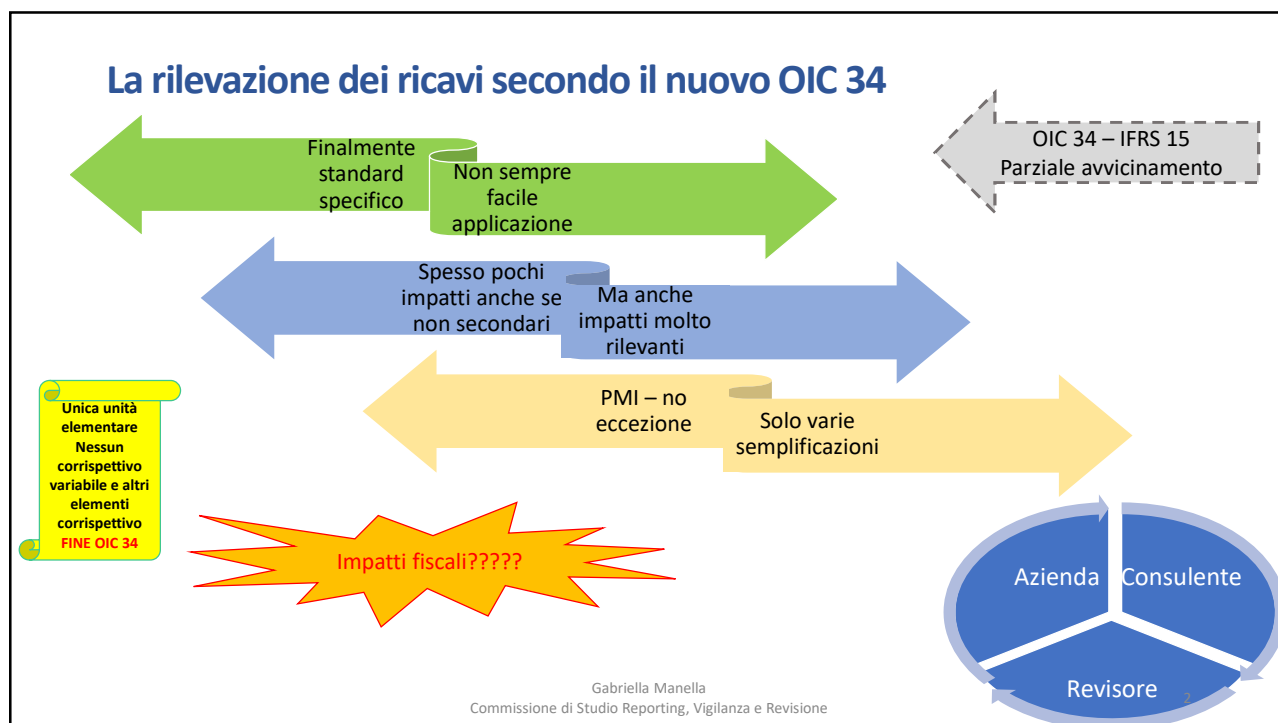




La rilevazione dei ricavi secondo il nuovo OIC 34

Relatori: Gabriella Manella – Marco Ciavattini

A cura della Commissione di Studio dell'ODCEC di Ancona "Reporting, Vigilanza e Revisione"



La rilevazione dei ricavi secondo il nuovo OIC 34

ESEMPI

CONFRONTI
ANTE OIC 34

ESAME
NUOVE
REGOLE

Le finalità del principio – Ambito applicativo

Regole di riferimento del principio:

- le unità elementari e il raggruppamento dei contratti,
- corrispettivo complessivo e corrispettivi variabili
- determinazione del corrispettivo per unità elementare,
- modalità di rilevazione dei ricavi: vendite di prodotti e ricavi per servizi

Alcuni aspetti applicativi particolari: Resi su vendita - Vendite con garanzia - Vendite con obbligo o opzioni di riacquisto e vendite condizionate - Altri aspetti applicativi

Modalità di prima applicazione del nuovo principio

Le semplificazioni per le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata e le microimprese

Impatti fiscali connessi all'applicazione dell'OIC 34 – Orientamenti preliminari

Gabriella Manella
Commissione di Studio Reporting, Vigilanza e Revisione

3

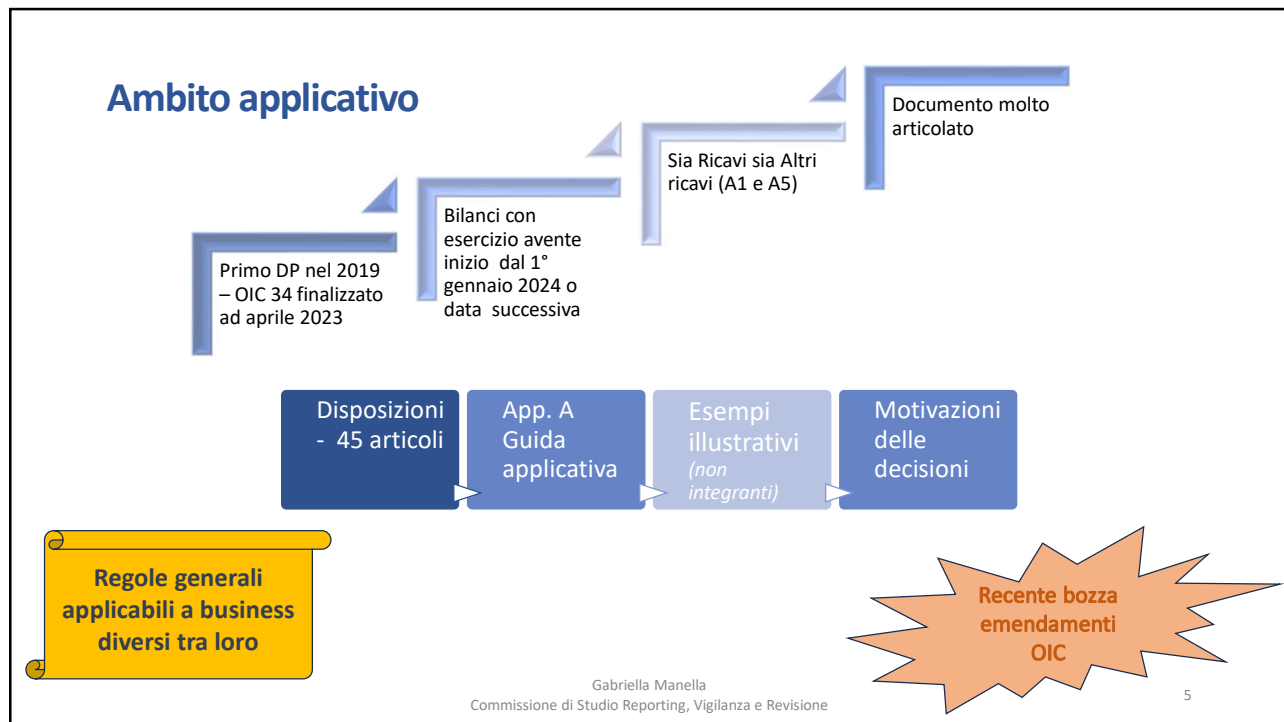


Il nuovo OIC 34 - Ricavi

Principali aspetti innovativi

Gabriella Manella
Commissione di Studio Reporting, Vigilanza e Revisione

4

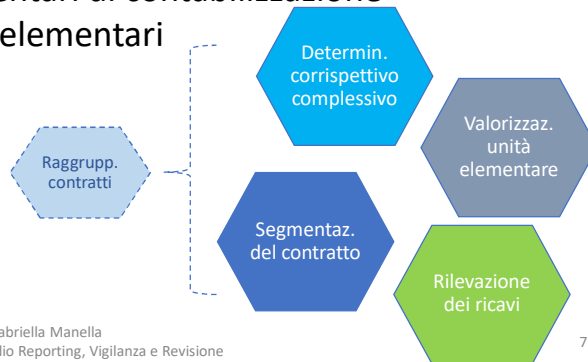


Gli steps di rilevazione del ricavo secondo OIC 34

CONTRATTO AL CENTRO

Principali steps:

- Raggruppamento contratti (eventuale)
- Determinazione del corrispettivo complessivo
- Identificazione unità elementari di contabilizzazione
- Allocazione prezzo a unità elementari
- Rilevazione dei ricavi



Gabriella Manella
Commissione di Studio Reporting, Vigilanza e Revisione

7

Unità elementari di contabilizzazione e raggruppamento di contratti

Raggrupp.to di contratti	Negoziati insieme con il cliente + 1 delle due condizioni:
	a) Negoziati insieme con unico obiettivo commerciale (<i>documentato</i>)
	b) Il prezzo di un contratto dipende da quello degli altri

Raggrupp. contratti

Divisione unità elementari	Necessaria se da 1 contratto scaturiscono "più diritti e obbligazioni da contabilizzare separatamente"
	CASO TIPICO: vendita bene + servizio
	OIC 34 interviene poi per esclusione di casi in cui "non necessario"

Segmentaz. del contratto

Gabriella Manella
Commissione di Studio Reporting, Vigilanza e Revisione

8

No segmentazione ex OIC 34

ESCLUSA PER NATURA DELLE PRESTAZIONI

- Beni e servizi integrati o interdipendenti tra loro
- Le prestazioni non rientrano nelle attività caratteristiche della società

EVITABILE (SEMPLIFICAZIONE)

- Le prestazioni vengono effettuate nello stesso esercizio
- Contratti non complessi e effetti irrilevanti della separazione (**attenzione – stanziamento fondo rischi per costi successivi**)



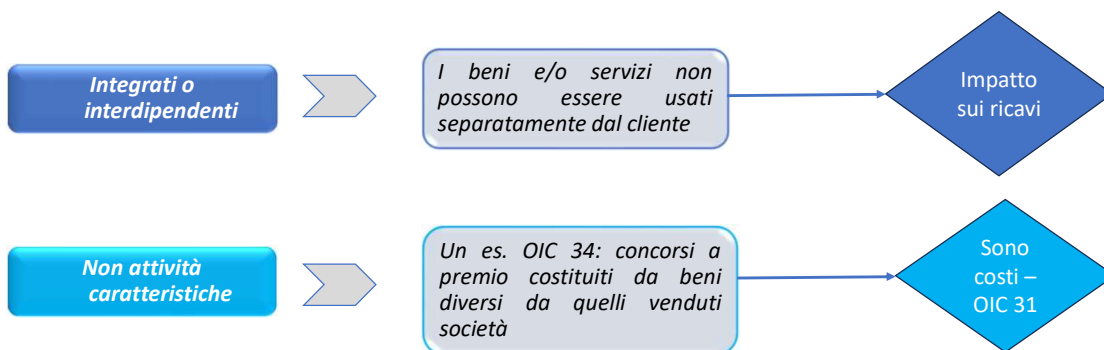
Garanzia ex legge:
non è unità
elementare

Gabriella Manella

Commissione di Studio Reporting, Vigilanza e Revisione

9

Segmentazione esclusa “per natura”



Gabriella Manella

Commissione di Studio Reporting, Vigilanza e Revisione

Pagina 10

Elementi interdipendenti o da separare - Esempio

ESEMPIO A:
La società vende un prodotto che necessita di installazione; l'attività di installazione è indispensabile e può essere effettuata solo dal venditore

ESEMPIO B:
La società vende un prodotto che necessita di installazione ed effettua spesso anche l'installazione. L'attività di installazione può essere effettuata anche da terzi

Gabriella Manella
Commissione di Studio Reporting, Vigilanza e Revisione

11

Elementi da separare - Esempio

Ipotesi:
A) Vendita prodotto anno X
B) Servizio reso nel corso di 24 mesi successivi

OIC 34
A) Vendita prodotto anno X
B) Servizio (pro-quota anno X + X+1 e X+2 (risconto) (salvo irrilevanza → fdo rischi)

NELLA PRASSI, FINO AD OGGI

1. Rilevazione del ricavo totale rettificato da risconto dei cd "costi a finire" per il servizio da rendere.
2. Rilevazione ricavo totale con risconto del servizio (incluso margine)
3. Ricavo totale e acc.to al fondo rischi per i costi ancora da sostenere
4. Ricavo totale al momento della vendita (!)

Gabriella Manella
Commissione di Studio Reporting, Vigilanza e Revisione

12

Corrispettivo complessivo

Determin. corrispettivo complessivo

+	• Valore dei beni e servizi inclusi nel contratto
+	• Corrispettivi variabili aggiuntivi
-	• Altri corrispettivi variabili (rettificativi)
-	• Importi dovuti al cliente
-	• Impatto dei termini di pagamento (OIC 15)

NB:
Se corrispettivo non in denaro, il prezzo complessivo è pari *“al valore corrente realizzabile di mercato di tali attività”*

Gabriella Manella
 Commissione di Studio Reporting, Vigilanza e Revisione

13

Corrispettivi variabili aggiuntivi e altri

CORRISPETTIVO VARIABILE: “importo che la società stima di dover considerare per la corretta determinazione del Prezzo complessivo del contratto”

Prudenza

Aggiuntivi	Es. OIC 34: incentivi e premi di risultato <b style="color: red;">Contab.ti solo quando ragionevolmente certi Sulla base di esperienza storica, elementi contrattuali e dati previsionali
-------------------	---

Rettificativi	Sconti (diversi da quelli indicati in fattura), abbuoni, penalità, resi <b style="color: red;">Sempre rilevati in base alla miglior stima Metodo ritenuto più appropriato. OIC 34 indica due possibili metodologie
----------------------	--

Premi e incentivi (rettificativi)

Gabriella Manella
 Commissione di Studio Reporting, Vigilanza e Revisione

NB: Sconti commerciali e sconti finanziari
 14

Corrispettivi variabili aggiuntivi secondo OIC 34

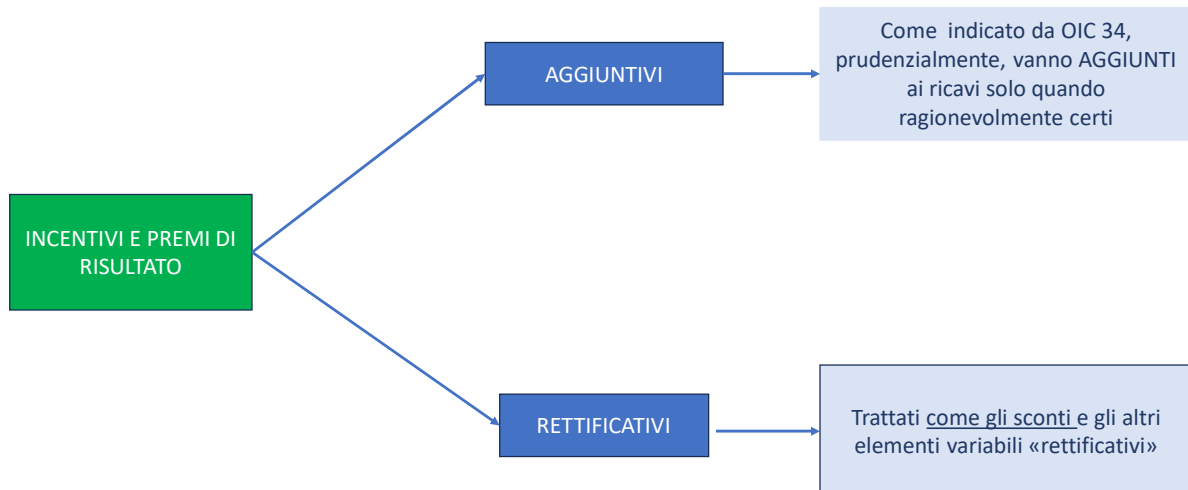
OIC 34 - §14

«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. La società valuta la ragionevole certezza sulla base dell'esperienza storica, elementi contrattuali e dati previsionali.»

OIC 34 - Motivazione decisioni § 10

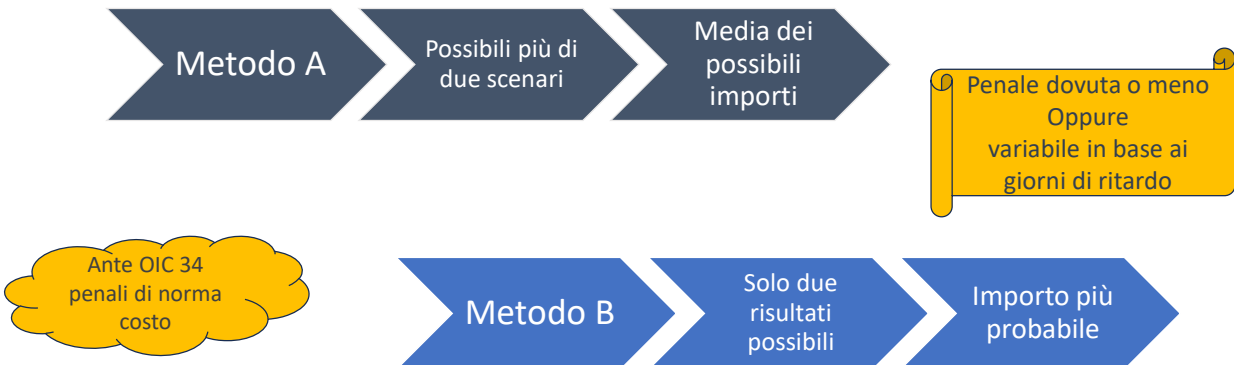
«In tema di corrispettivi variabili, è stato assunto un atteggiamento più prudente per le componenti che comportano un incremento dei ricavi, in virtù del postulato della prudenza che impone cautela nella stima in condizioni di incertezza. Pertanto, il principio prevede che i corrispettivi aggiuntivi sono inclusi nel prezzo complessivo del contratto solo nel momento in cui divengono ragionevolmente certi.»

Corrispettivi variabili aggiuntivi - Interpretazione possibile



Sconti, abbuoni, resi e penali

Sconti, abbuoni, resi e penali a riduzione dei ricavi *“sulla base della miglior stima del corrispettivo tenendo conto dell’esperienza storica e/o di elaborazioni statistiche”*. OIC 34 consente utilizzo di 2 metodi

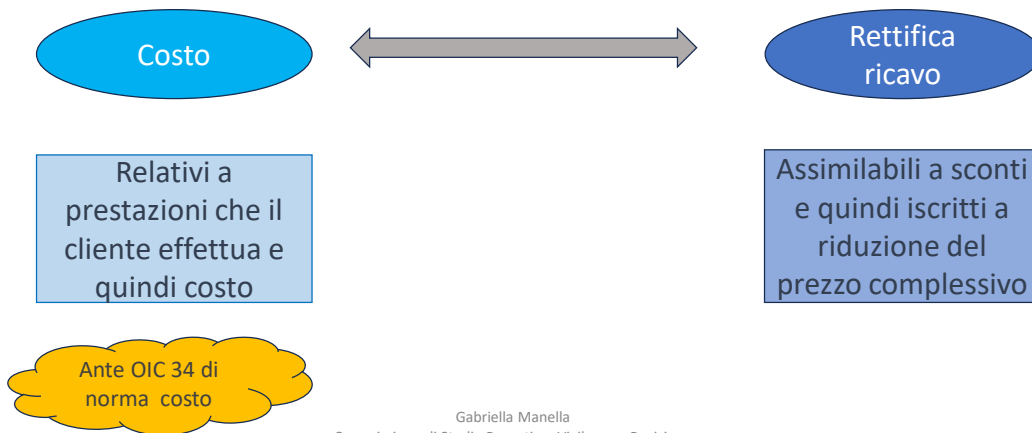


Gabriella Manella
Commissione di Studio Reporting, Vigilanza e Revisione

17

Importi dovuti al cliente

“Nella determinazione del Prezzo complessivo si tiene conto anche degli importi dovuti al cliente”



Gabriella Manella
Commissione di Studio Reporting, Vigilanza e Revisione

18

Importi dovuti al cliente - esempi

La società riconosce al cliente un importo destinato all'adeguamento dei punti vendita sulla base delle indicazioni del venditore

Valutazione fattispecie

Assimilabile ad uno "sconto" e quindi portato a riduzione dei ricavi

La società riconosce al cliente un importo diretto all'effettuazione di attività di marketing del prodotto della società

Valutazione fattispecie

Le attività di marketing sono considerate come un servizio reso dal cliente e quindi sono trattate come costo

Determinazione del corrispettivo complessivo - Esempio

La società vende prodotto A con Servizio B. Entrambe le prestazioni sono sempre effettuate nello stesso esercizio.
Le vendite del prodotto A sono soggette a rischio di reso.
Ai clienti è riconosciuto un premio sul fatturato al raggiungimento di un determinato target di vendite

La società rileva i ricavi di A e B senza effettuare separazione di unità elementari. La separazione non è necessaria ex OIC 34 e non è richiesta ai fini della presentazione in nota dei ricavi per categorie di attività.

I ricavi sono rettificati per tenere conto degli importi dovuti ad alcuni clienti per premio su fatturato a seguito del raggiungimento del target di fatturato previsto.

I ricavi di A sono altresì rettificati per tenere conto del rischio di reso, stimato in base all'esperienza storica, in contropartita al fondo rischi e oneri.

Allocazione del corrispettivo per unità elementare

Valorizzaz.
unità
elementare

Il prezzo complessivo è «*allocato a ciascuna unità elementare di contabilizzazione sulla base del rapporto tra il prezzo di vendita della singola unità elementare di contabilizzazione e la somma dei prezzi di vendita di tutte le unità elementari di contabilizzazione incluse nel contratto*» (*)

Prodotto A 100, prodotto B 50.
Contratto prezzo unico 135

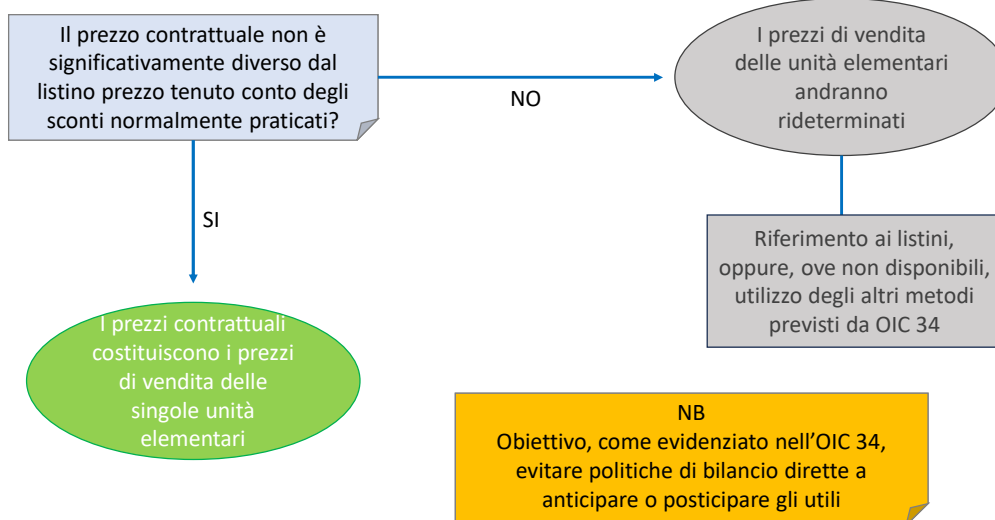
NB
Prezzo
contrattuale
"appropriato"

(*)
Prezzi di vendita al netto degli sconti
normalmente praticati.

Gabriella Manella
Commissione di Studio Reporting, Vigilanza e Revisione

21

Prezzo di vendita delle unità elementari previsto nel contratto

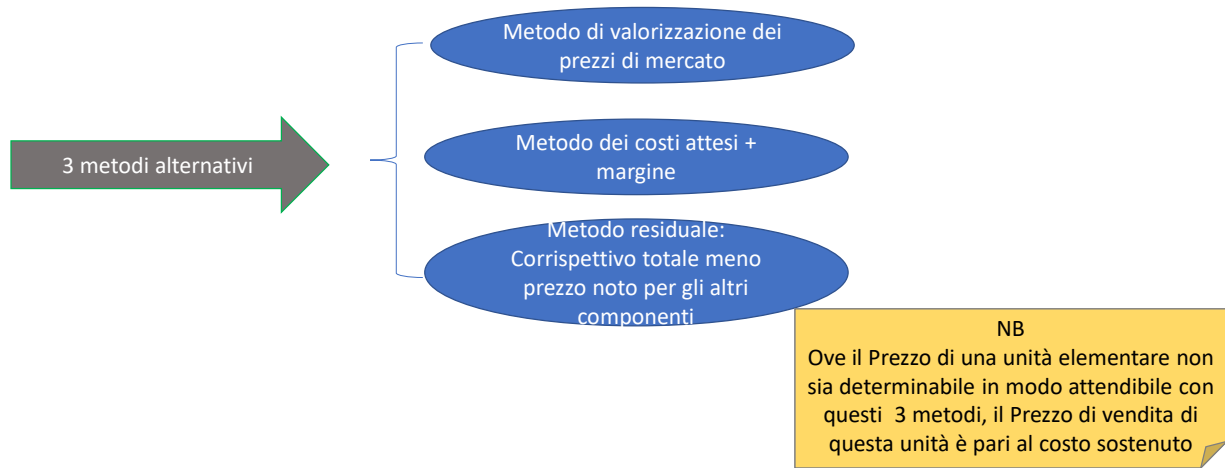


Gabriella Manella
Commissione di Studio Reporting, Vigilanza e Revisione

22

Metodi alternativi di determinazione del prezzo di vendita delle unità elementari

In assenza di prezzo (ragionevole) delle unità elementari di contabilizzazione e laddove non sia possibile fare riferimento ai prezzi di listino, OIC 34 individua 3 metodi alternativi di determinazione del prezzo delle singole unità e un metodo residuale



Gabriella Manella
Commissione di Studio Reporting, Vigilanza e Revisione

23

Determinazione prezzo unità elementari - esempio

Vendita di un computer per 1.500; nel contratto sottoscritto con il cliente è inclusa l'assistenza gratuita per due anni

La società valuta che il contratto include due unità elementari che devono essere separate

In base al listino prezzi il computer ha un valore di 1.500, al quale viene di norma applicato uno sconto del 10%. Valore netto 1.350

Il valore dell'assistenza di due anni è determinato in base al costo atteso più margine, pari a 200

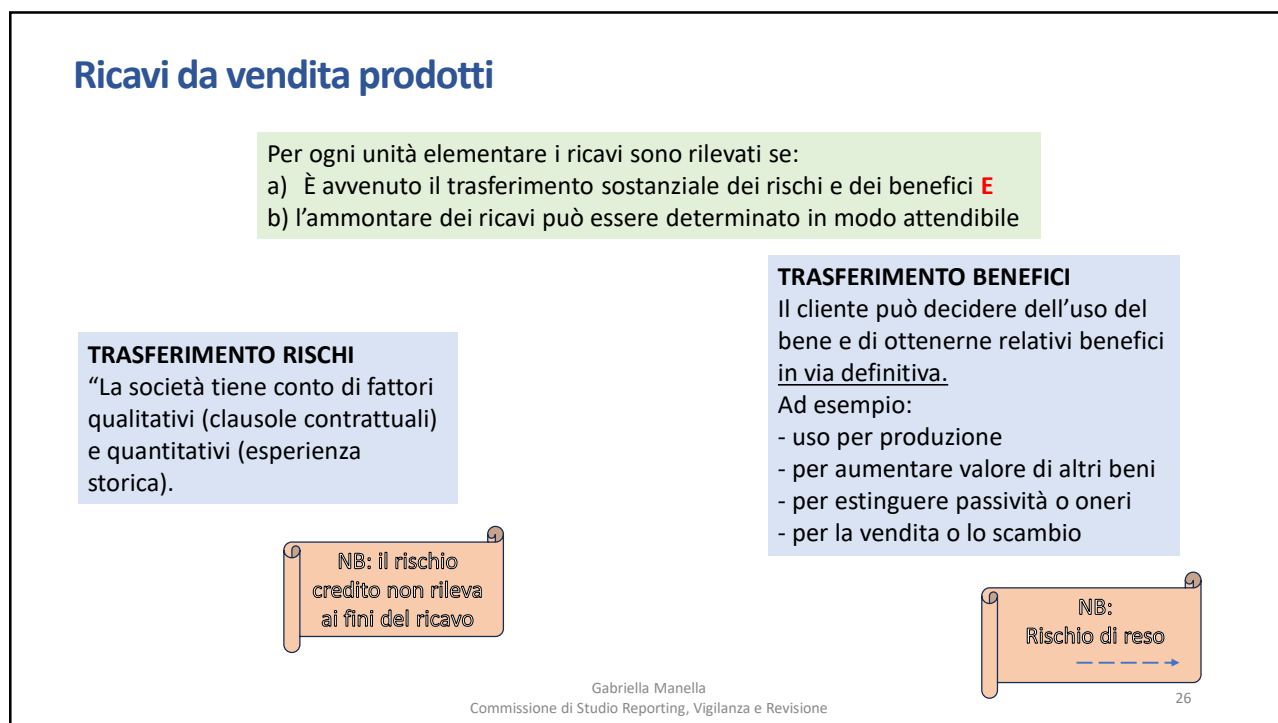
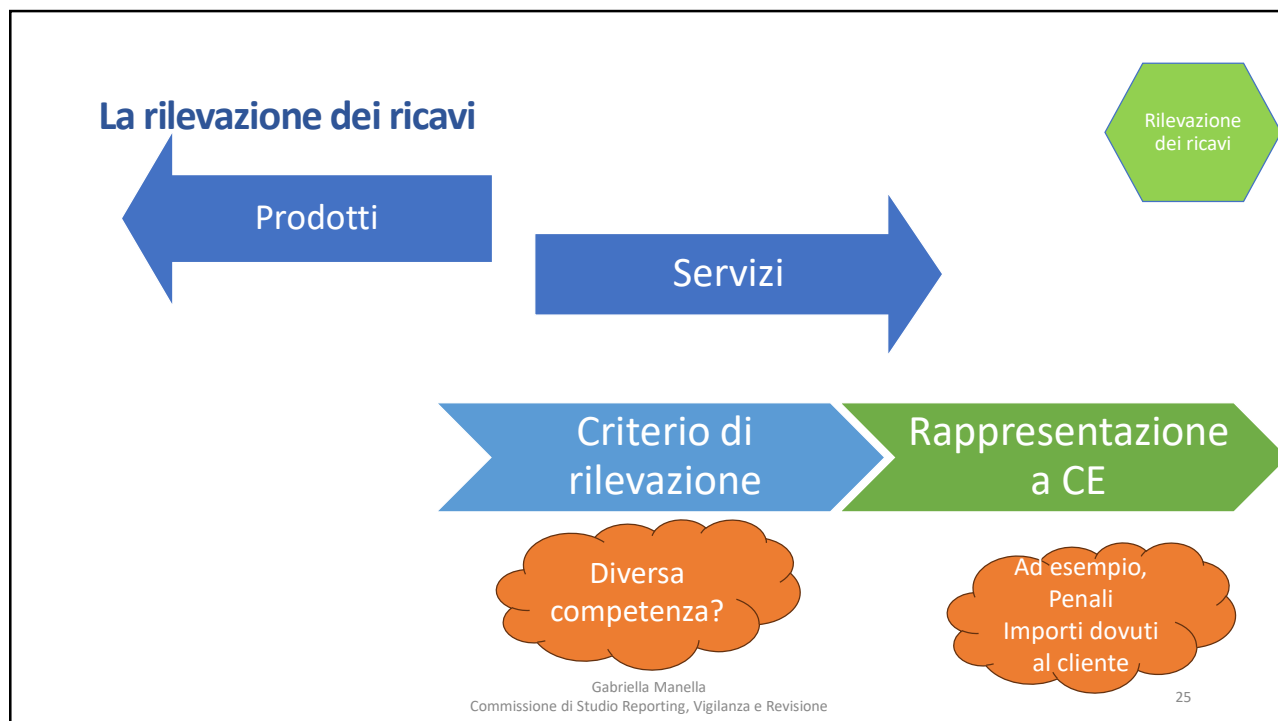
Valutazione
unità +Sconto
implicito

	Prezzo	Prezzo riparametrato
Prodotto a prezzo di listino al netto sconto ordinario	1.350	1.306
Valore del servizio di assistenza (costo + margine)	200	194
	1.550	1.500

Lo sconto implicito di 50 è riallocato
proporzionalmente alle due unità
(ex OIC 34 §20)

Gabriella Manella
Commissione di Studio Reporting, Vigilanza e Revisione

24



Ricavi da servizi

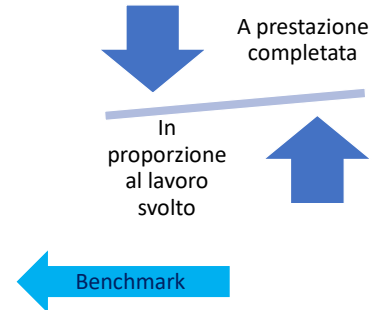
Valorizzazione a stato avanzamento lavori, se:

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

Altrimenti



iscrizione a conto economico
quando prestazione
definitivamente completata



Gabriella Manella

Commissione di Studio Reporting, Vigilanza e Revisione

27

Rilevazione contabile in sintesi

Prodotti + servizi
non rilevabili pro-
rata

Rilevazione
puntuale

Rilevazione pro-
rata temporis

Di riferimento
per i servizi

Ricavi per lavori su
ordinazione OIC 23

Gabriella Manella

Commissione di Studio Reporting, Vigilanza e Revisione

28

Rilevazione ricavo e sconti

SCONTI NORMALI E
IMPLICITI

La società vende prodotti A e B. Vende al cliente un'unità di ciascun prodotto per un valore complessivo di 800

Listino	Sconto normale		
Prodotto A	600	100	500
Prodotto B	300	0	300
	900		800
Sconto implicito	100		0
Ricavo per A	500		
Ricavo per B	300		

NB:

Se i due prodotti fossero venduti sempre nello stesso anno
La società potrebbe evitare di fare analisi ai fini allocazione sconto
E contabilizzare la fattura per 800 senza altre analisi
(salvo esigenza di divisione dei due ricavi per categoria attività)

Prodotto + Servizio – Impatto contabile - esempio

PRODOTTO E SERVIZIO
- COMPETENZA

PORTANDO AVANTI ESEMPIO
PRECEDENTE

Vendita di un computer per 1.500; nel contratto sottoscritto con il cliente è inclusa l'assistenza gratuita per due anni

	Prezzo	Prezzo riparametrato
Prodotto a prezzo di listino al netto sconto ordinario	1.350	1.306
Valore del servizio di assistenza (costo + margine)	200	194
	<u>1.550</u>	<u>1.500</u>

Ante OIC 34 - qualche esempio da prassi	
Ricavo 1.500	1.500
Acc.to Fondo rischi costi a finire	(140)
Impatto a CE	1.360
Ricavi	1.360
(contro risconti passivi)	
Ricavi	1.500

Ipotesi: quota di servizio di competenza primo anno pari a 24 (3 mesi) e costo servizio 140

	Dare	Avere
Scrittura iniziale		
Clienti	1.500	
Ricavi (*)		1.500
Risconto del servizio		
Ricavi	194	
Risconto passivo		194
Scrittura 31/12/X		
Ricavi		24
Risconto passivo	24	
(impatto netto a CE 1.330)		

Unità elementari – Rilevazione contabile - esempio

INTERPRETAZIONE
CONTRATTO

Vendita con consegna differita
Basato su OIC 34 - Esempio 11

Vendita di macchinario e ricambi ingombranti,
prezzo complessivo 60.000

Il macchinario è consegnato nell'esercizio al cliente
mentre per i ricambi è prevista la consegna dopo
due anni. La consegna differita è richiesta dal
cliente per motivi suoi di spazio

La società valuta che il trasferimento sostanziale dei
rischi e benefici relativi ai ricambi si realizza con la
vendita del macchinario, in quanto il rischio di
deterioramento fisico e tecnologico dei pezzi di
ricambio è in capo al cliente. Peraltro, la società non
può utilizzare in alcun modo quei pezzi di ricambio.
L'unica responsabilità della società è legata al caso
di furto, ritenuto remoto.

La società individua 3 unità elementari di
contabilizzazione, valorizzate in base ai propri
listini:

- a) il macchinario (40.000)
- b) i ricambi (15.000)
- c) il servizio di custodia (5.000)

La società rileva nell'esercizio il ricavo da vendita
del macchinario e dei ricambi per 55.000 e pro-rata
temporis il Servizio di custodia che dura 24 mesi.
(ricavo di 60.000 corrispondente alla fattura
emessa e detrazione della quota di servizio di
custodia di competenza degli esercizi successivi
rilevato nei risconti passivi)

Gabriella Manella

Commissione di Studio Reporting, Vigilanza e Revisione

31

Unità elementari – Rilevazione contabile – esempio segue

INTERPRETAZIONE
CONTRATTO

	Dare	Avere
Scrittura iniziale (1/7/X)		
Clienti	60.000	
Ricavi vendita prodotti		55.000
Ricavi vendita servizi		5.000
Rilevazione risconto		
Ricavi	5.000	
Risconto passivo		5.000
Scrittura 31/12/X		
Ricavi		1.250
Risconto passivo	1.250	
<i>(impatto netto a CE 56.250)</i>		

La società individua 3 unità elementari di
contabilizzazione, valorizzate in base ai propri
listini:

- a) il macchinario (40.000)
- b) i ricambi (15.000)
- c) il servizio di custodia (5.000)

E ANTE OIC 34 COME
SAREBBE STATO
GESTITO?

Gabriella Manella

Commissione di Studio Reporting, Vigilanza e Revisione

32

Rappresentazione in bilancio – Bozza emendamenti

- ❑ Sconti finanziari e sconti commerciali
- ❑ Penalità non più Oneri di gestione ma Rettifica ricavi
- ❑ “eccedenze “Fondi garanzie”- chiarito che è riferibile al fondo garanzia prodotti ex lege

Aspetti applicativi particolari

Alcuni aspetti applicativi particolari:

- ❑ Resi su vendita
- ❑ Vendite con garanzia
- ❑ Vendite con obbligo o opzioni di riacquisto e vendite condizionate

Ci sono anche altri aspetti particolari gestiti dall'OIC 34

Contabilizzazione del diritto di reso - attuale

ATTUALE OIC 31

Fondi per resi di prodotti

44. In alcuni settori merceologici (ad esempio il settore farmaceutico, dell'editoria, ecc.) le società hanno un obbligo contrattuale o in base agli usi del settore, di provvedere al ritiro dei prodotti rimasti invenduti ed a sostenerne il relativo costo.

45. In dette situazioni, la società iscrive un fondo oneri per resi alla voce B4 del passivo tenuto conto che l'adempimento dell'obbligazione assunta sia sostanzialmente certa e che di conseguenza si manifesteranno dei resi di prodotti, già venduti alla data di chiusura dell'esercizio.

Art. 2425-bis c1

I ricavi ... devono essere indicati al netto dei resi, degli sconti, abbuoni e premi,....

46.L'entità del relativo accantonamento dipenderà anche da.....

NELLA PRASSI, FINO AD OGGI

1. Rilevato rischio margine non realizzato come acc.to contro fondo rischi.
2. Rilevazione rischio margine non realizzato a rettifica dei ricavi contro fondo rischi.
3. Rilevata in bilancio perdita margine su resi pervenuti entro approvazione del bilancio.
4. Nessuno stanziamento (!)

Gabriella Manella

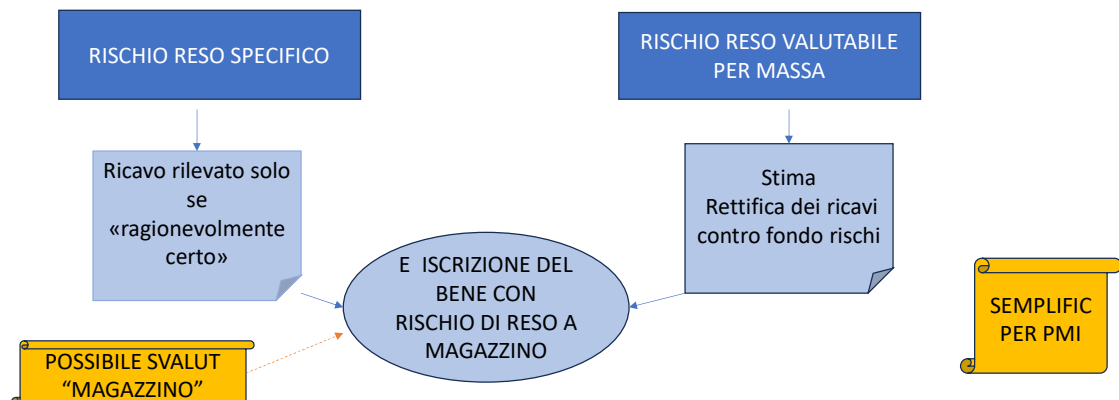
Commissione di Studio Reporting, Vigilanza e Revisione

35

Resi su vendita

Diritto di reso

«Si intende il diritto del cliente di restituire un bene funzionante a fronte del rimborso dell'importo pagato»



Gabriella Manella

Commissione di Studio Reporting, Vigilanza e Revisione

36

Contabilizzazione del diritto di reso – OIC 34

OIC 34 - BILANCIO ORDINARIO

1. Ricavi al netto dei prodotti a rischio di reso a valore di vendita
2. Iscrizione della passività potenziale nel fondo rischi e oneri
3. Rilevazione dei possibili resi al costo in voce specifica delle rimanenze (eventualmente a costo medio produzione)
4. Possibile svalutazione di queste «rimanenze»

OIC 34 - BILANCIO ABBREVIATO E MICRO

1. Ricavi al netto dei prodotti a rischio di reso in base alla differenza tra rischio di possibile rimborso al cliente e costo del bene (margine non realizzato)
2. Iscrizione della passività potenziale nel fondo rischi e oneri

Esempio del diritto di reso - stima

La società vende prodotti A con diritto di reso entro 6 mesi dalla vendita

Per quanto riguarda i prodotti il trasferimento dei rischi e benefici avviene al momento della consegna, fatto salvo il rischio di reso

La società valuta il rischio di reso in base all'andamento storico e in funzione delle vendite di prodotti ancora soggette a rischio reso alla chiusura dell'esercizio

La società stima che possano essere soggetti a reso prodotti venduti ad un prezzo complessivo pari a 2.500. Il costo di produzione medio dei beni soggetti a reso è pari a 1.900

Esempio del diritto di reso - scritture

BILANCIO ORDINARIO		
	Dare	Avere
Scrittura 31/12/X		
Ricavi	2.500	
Fondo rischi		2.500
Attività per resi attesi	1.900	
Variazione rim.ze prod fin		1.900

La società stima che possano essere soggetti a reso prodotti venduti ad un prezzo complessivo pari a 2.500. Il costo di produzione medio dei bei soggetti a reso è pari a 1.900

C) Attivo circolante
I – Rimanenze:
1) materie prime, sussidiarie e di consumo;
2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati;
3) lavori in corso su ordinazione;
4) prodotti finiti e merci;
5) acconti.
6) attività per resi attesi
Totale.

La società ritiene recuperabile almeno il costo dei prodotti resi e pertanto non effettua specifiche svalutazioni

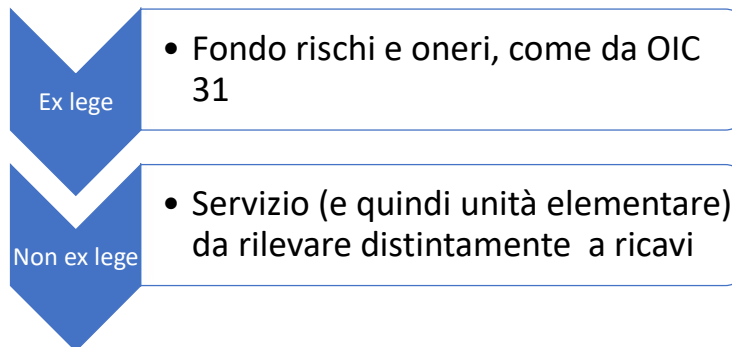
Gabriella Manella

Commissione di Studio Reporting, Vigilanza e Revisione

39

Garanzia prodotti

Ove prevista per legge "non è separata dal bene venduto e quindi NON è trattata come se fosse una unità elementare di contabilizzazione distinta".



.. «tutte le altre garanzie prestate al cliente sono unità elementari di contabilizzazione da contabilizzare come un ricavo separato» ...

Gabriella Manella

Commissione di Studio Reporting, Vigilanza e Revisione

40

Vendite con garanzia- esempio

Vendita di 10 prodotti al prezzo di 1.000 con garanzia ex lege di due anni



Rilevazione del ricavo per 1.000 alla vendita e contestuale stanziamento di fdo rischi a fronte di stima costi per interventi in garanzia

Vendita di 10 prodotti al prezzo di 1.100 con garanzia per 3 anni (2 ex lege + estensione di 1 anno). In base ai listini interni i prodotti valgono 1.000 e l'estensione garanzia 100



Rilevazione del ricavo per 1.100 alla vendita con sconto di 100 (da imputare a CE nel terzo anno) e contestuale stanziamento del fondo rischi per garanzia ex lege

Vendite con obbligo o opzione di riacquisto e vendite condizionate

POSSIBILE
RAGGRUPP.
CONTRATTI

OBBLIGO

- Non trasferiti rischi benefici

OPZIONE

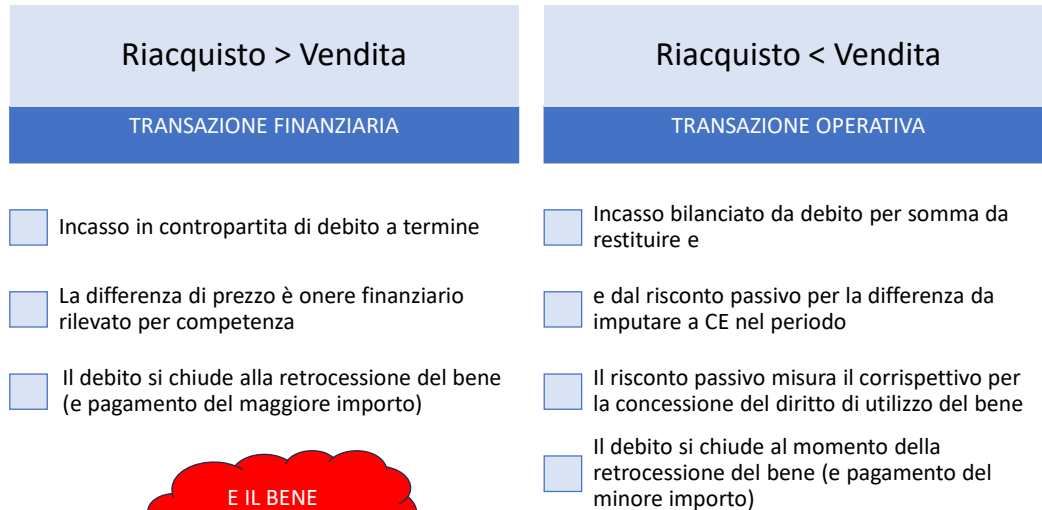
- Opzione call per il venditore
- Opzione put per acquirente

CONDIZIONE

- Sospensiva
- Risolutiva

E LE "CONSEGNE IN
CONTO VENDITA"?

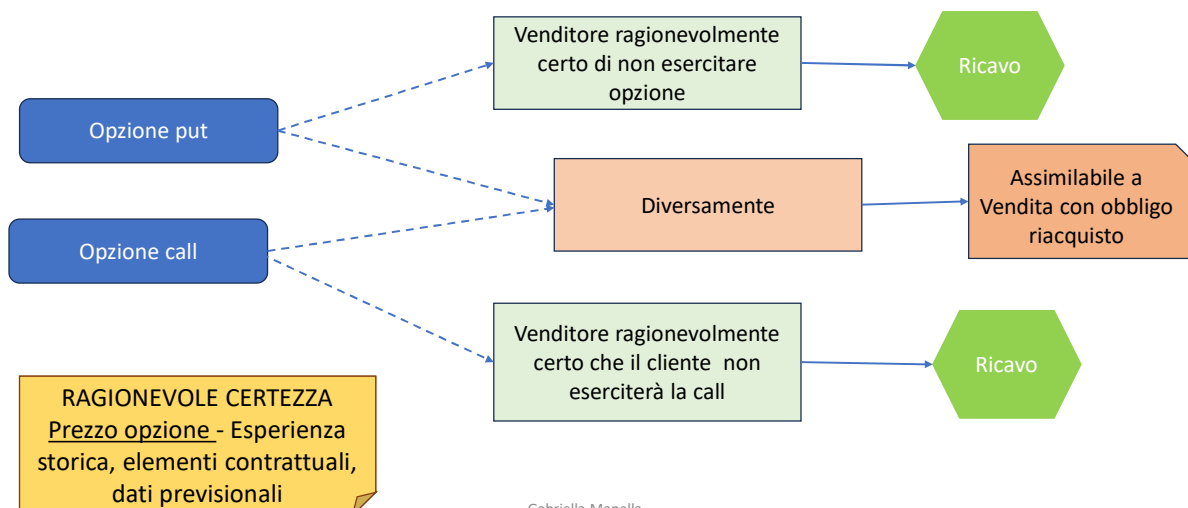
Vendite con obbligo di riacquisto



Gabriella Manella
Commissione di Studio Reporting, Vigilanza e Revisione

43

Vendite con opzione di riacquisto



Gabriella Manella
Commissione di Studio Reporting, Vigilanza e Revisione

44

Vendite condizionate

Condizione sospensiva

- Ricavo rilevato solo quando c'è la ragionevole certezza che la condizione si verifichi **E**
- **E** la prestazione è stata effettuata
- Esempio: vendita condizionata all'autorizzazione di un terzo

Condizione risolutiva

- Ricavo rilevato quando ragionevolmente certo che la condizione risolutiva **NON** si verifichi
- Es.: vendita annullata al verificarsi di un determinato evento e bene venduto restituito

RAGIONEVOLE CERTEZZA
Esperienza storica, elementi contrattuali, dati previsionali

Esempio vendita con obbligo riacquisto

La società produce e commercializza un solo prodotto

Il 1° gennaio anno X, la società vende ad un cliente il suo prodotto al prezzo solito di 10.000. Il contratto prevede però l'obbligo di riacquisto dopo 2 anni al prezzo di 8.000.

L'esame del contratto (OIC 34 - A4) evidenzia che si tratta di transazione operativa con una remunerazione di 2.000 legata all'utilizzo del prodotto per due anni

POTREBBERO
ESSERE 2
CONTRATTI DA
RAGGRUPPARE

	Dare	Avere
Scrittura iniziale		
Clienti	10.000	
Debito vs venditore a termine		8.000
Risconti passivi		2.000
Scrittura 31/12/X		
Altri ricavi		1.000
Risconto passivo	1.000	

E il prodotto?

Magazzino?
Credito?
Immobilizzazione materiale?
Nuova voce?

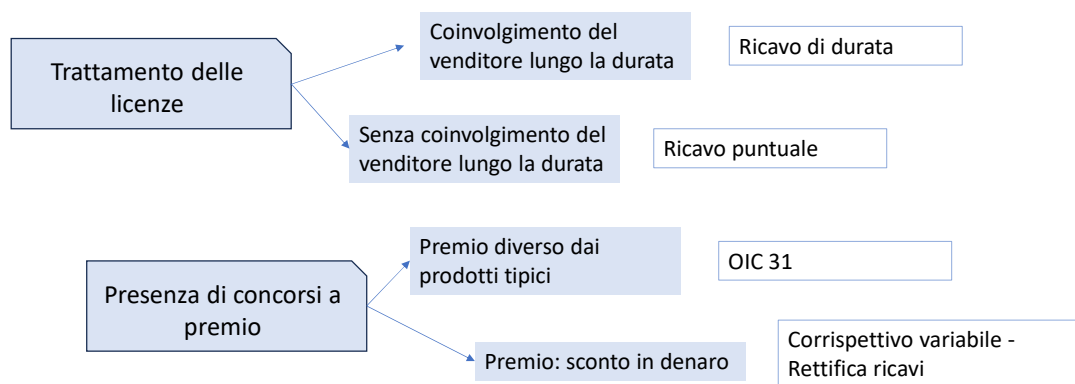
Dove classificare il debito vs il venditore a

Debiti verso fornitori?
Altri debiti?
Anticipi?
Nuova voce?

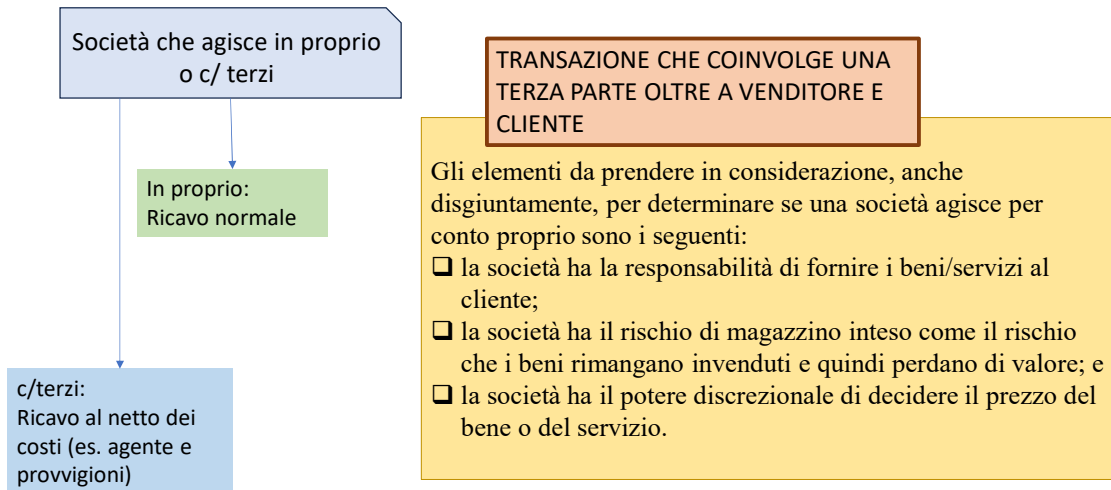
Altri aspetti trattati da OIC 34 - Cenni

- Trattamento delle licenze
- Concorsi a premio
- Società che agisce in conto proprio o c/ terzi
- Contratti onerosi
- Costi per l'ottenimento del contratto
- Modifiche contrattuali
- Valutazioni successive
- Informativa di bilancio

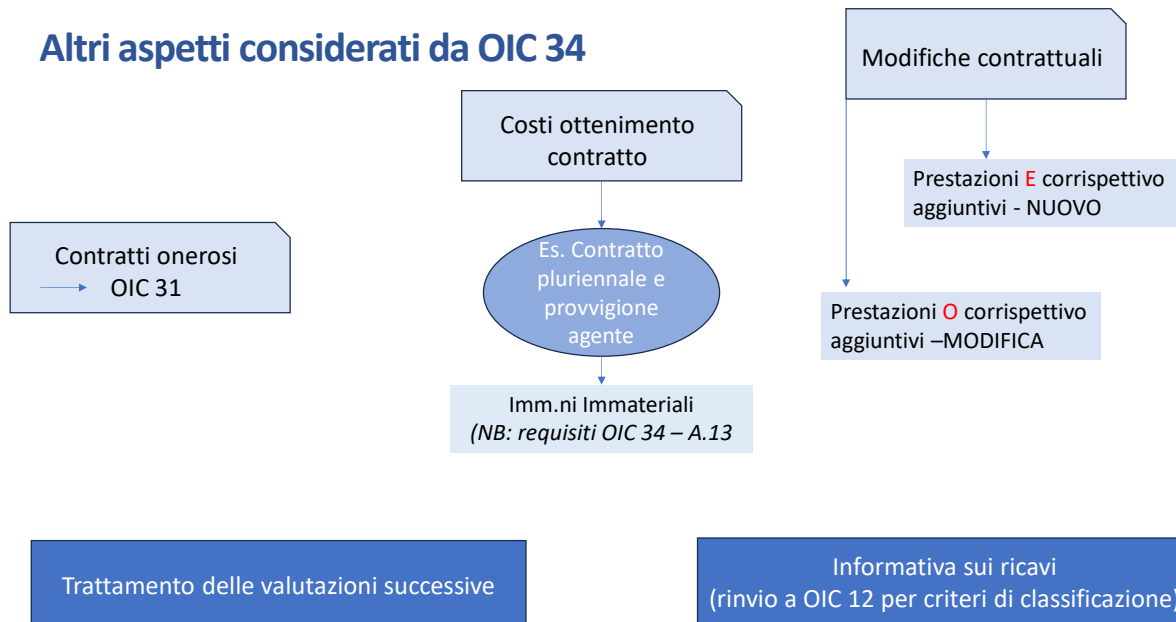
Altri aspetti considerati da OIC 34



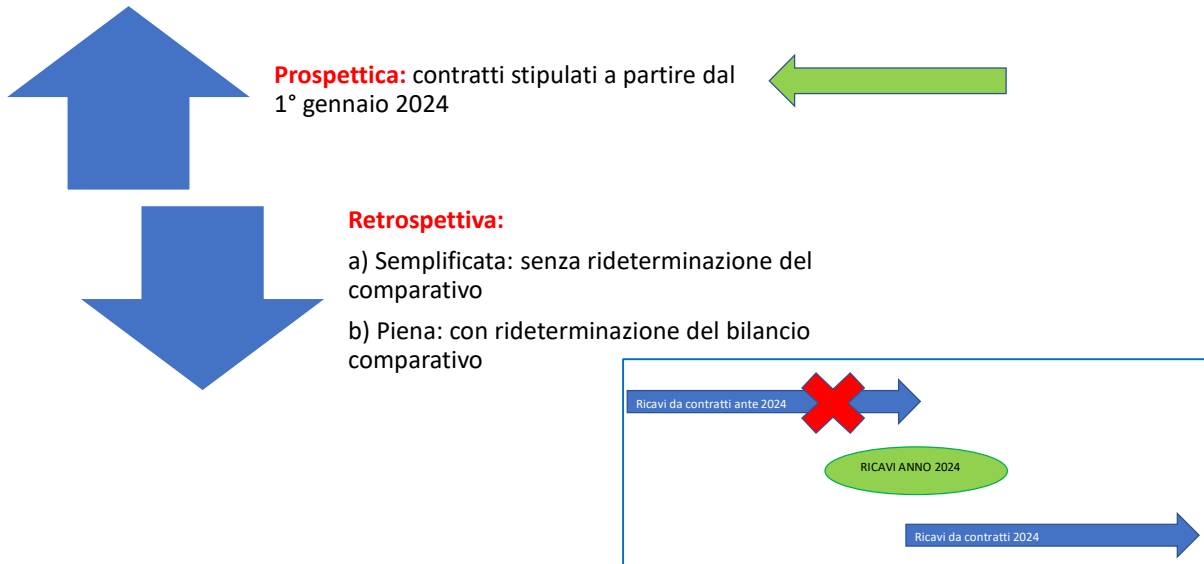
Altri aspetti considerati da OIC 34



Altri aspetti considerati da OIC 34



Prima applicazione OIC 34



Gabriella Manella
Commissione di Studio Reporting, Vigilanza e Revisione

51

Bilancio abbreviato e microimprese

Semplificazioni

- Presunzione che non ci siano unità da contabilizzare separatamente (nessuna separazione ma rilevazione del fondo rischi) (*)
- Possono non aggiornare credito oltre 12 mesi senza interessi
- Resi – contabilizzazione solo del mancato margine (ma a riduzione dei ricavi, contro fondo rischi)

Motivazioni
OIC 34 §35

(*)
Se contratti complessi e significativi c'è obbligo di segmentazione

Gabriella Manella
Commissione di Studio Reporting, Vigilanza e Revisione

52

Compare ordinario e abbreviato No unità elementari distinte

Vendita bene 30/6/X	1.000
Assistenza 24 mesi	60
Stima costo assistenza	50

BILANCIO ORDINARIO			BILANCIO ABBREVIATO		
	Dare	Avere		Dare	Avere
Scrittura iniziale			Scrittura iniziale		
<u>Rilevazione vendita</u>			<u>Rilevazione vendita</u>		
Clienti	1.060		Clienti	1.060	
Ricavi (*)		1.060	Ricavi		1.060
<u>Risconto del servizio</u>			<u>Fondo rischi</u>		
Ricavi	60		Acc.to Fdo Rischi	50	
Risconto passivo		60	Fondo rischi		50

La scrittura viene portata avanti negli anni successivi

(*) eventualmente in due conti distinti

Compare ordinario – abbreviato – I resi

La società stima che possano essere soggetti a reso prodotti venduti ad un prezzo complessivo pari a 2.500. Il costo di produzione medio dei bei soggetti a reso è pari a 1.900

BILANCIO ORDINARIO			BILANCIO ABBREVIATO		
	Dare	Avere		Dare	Avere
Scrittura 31/12/X			Scrittura iniziale		
Ricavi	2.500		Ricavi	600	
Fondo rischi		2.500	Fondo rischi		600
Attività per resi attesi	1.900				
Variazione rim.ze prod fin		1.900			

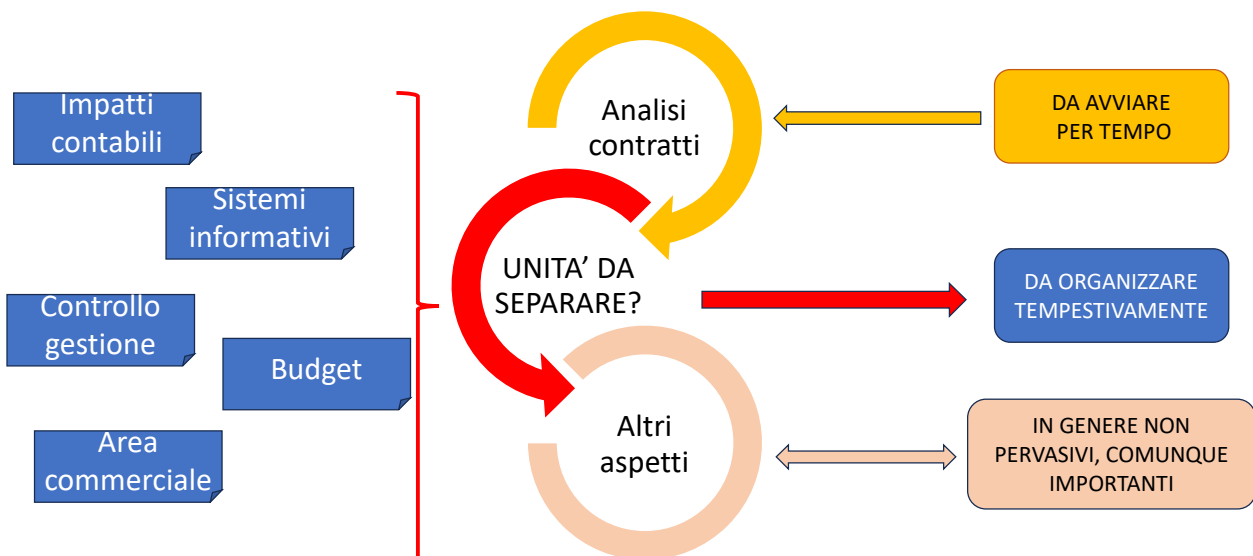
La società ritiene recuperabile almeno il costo dei prodotti resi e pertanto non effettua specifiche svalutazioni

QUALCHE RIFLESSIONE E CONSIDERAZIONE PRIMA DI PASSARE AI POSSIBILI TRATTAMENTI FISCALI

Gabriella Manella
Commissione di Studio Reporting, Vigilanza e Revisione

55

Implementazione OIC 34



Gabriella Manella
Commissione di Studio Reporting, Vigilanza e Revisione

56



Impatti fiscali connessi all'applicazione dell'OIC 34

Orientamenti preliminari

A cura di Marco Ciavattini

57

GLI IMPATTI FISCALI CONNESSI ALL'APPLICAZIONE DELL'OIC 34

Gli aspetti fiscali della transizione

Gli aspetti fiscali a regime

Verrà emanato un decreto fiscali di *endorsement* volto a conciliare le nuove previsioni contabili con le regole di determinazione del reddito imponibile ai fini IRES e del valore della produzione netta ai fini IRAP presumibilmente sulla falsariga del **DM 10 gennaio 2018** di recepimento fiscale dell'IFRS 15, viste le analogie tra lo standard contabile internazionale ed il nuovo OIC 34.

Marco Ciavattini

GLI ASPETTI FISCALI DELLA TRANSIZIONE

Applicazione retrospettiva (par. 44 OIC 34) → OIC 29

- **Completa:**

come se OIC 34 fosse in vigore da sempre
effetti sul PN all'1/1/2023
Restatement CE 2023 e SP al 31/12/2023

**TRATTAMENTO
FISCALE**



- **Parziale**

come se OIC 34 fosse in vigore da sempre
effetti sul PN all'1/1/2024
NO Restatement CE 2023 e SP al 31/12/2023

Marco Ciavattini

GLI ASPETTI FISCALI DELLA TRANSIZIONE

Applicazione retrospettiva: trattamento fiscale

Ipotesi: applicazione analoga della disciplina prevista per l'applicazione dell'IFRS 15 per i soggetti IAS Adopter

Il DM 10 gennaio 2018 (decreto di *endorsement* emanato per l'IFRS 15) non prevedeva alcuna disposizione dedicata alla prima applicazione dell'IFRS 15

L'art. 15 del DL 185/2008 ed il decreto attuativo 30/7/2009 stabilivano per i soggetti IAS/IFRS che le operazioni non concluse alla data di prima adozione di un nuovo principio e che risultando diversamente qualificate, classificate, valutate e imputate temporalmente rispetto ai corrispondenti criteri di qualificazione, classificazione, valutazione e imputazione temporale adottati in base al principio previgente continuano ad essere assoggettate alla disciplina fiscale desumibile dai criteri di rappresentazione contabile preesistenti

GESTIONE DI UN DOPPIO BINARIO TRA VALORI CONTABILI E VALORI FISCALI

Marco Ciavattini

GLI ASPETTI FISCALI DELLA TRANSIZIONE

Applicazione retrospettiva: trattamento fiscale


GESTIONE DI UN **DOPPIO BINARIO**

Possibilità di optare per il **Riallineamento** (art. 15 del DL 185/2008 e DM 30/7/2009)

- **Riallineamento per saldo globale**: somma algebrica delle differenze tra i valori contabili e fiscali derivanti dall'applicazione delle nuove regole di rappresentazione contabile (IFRS 15). Se la somma algebrica ha saldo positivo il relativo importo è assoggettato a tassazione separata con aliquota ordinaria (IRES 24% - Irap 3,90%); se invece ha saldo negativo il relativo importo è ammesso in deduzione in quote costanti in un arco temporale pari alla durata residua più lunga tra quelle previste per le operazioni pregresse oggetto di riallineamento e un periodo, comunque, non inferiore a 5 anni

Marco Ciavattini

GLI ASPETTI FISCALI DELLA TRANSIZIONE

Applicazione prospettica (par. 45 OIC 34)  OIC 29

- Applicazione OIC 34 solo ai contratti sottoscritti a partire dall'1/1/2024

**TRATTAMENTO
FISCALE**

**Non ci sono problematiche legate
alla transizione**

Marco Ciavattini

GLI ASPETTI FISCALI A REGIME

Scenari possibili:

- Piena rilevanza fiscale alle nuove modalità di contabilizzazione dettate dall'applicazione dell'OIC 34 (principio di derivazione rafforzata)

Oppure

- Emanazione di un decreto di *endorsement* in linea al DM 10 gennaio 2018 emanato per l'applicazione dell'IFRS 15

Marco Ciavattini

GLI ASPETTI FISCALI A REGIME

PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA

Art. 83, co.1 del TUIR introdotto dall'art. 13-bis del D.L. 244/2016 (decreto milleproroghe): «Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali (...) e per i soggetti, diversi dalle microimprese di cui all'art. 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità 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»

Marco Ciavattini

GLI ASPETTI FISCALI A REGIME

PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA

Valgono ai fini fiscali i criteri di:

- **qualificazione**
- **imputazione temporale**
- **classificazione**

in bilancio previsti dai principi contabili adottati dall'impresa.

Restano esclusi dal principio di derivazione rafforzata i fenomeni **valutativi**

Marco Ciavattini

GLI ASPETTI FISCALI A REGIME

PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA

Criterio della qualificazione (C.M. 7/E/2011, par. 3.2)

Il criterio della "**qualificazione**" delle operazioni aziendali riguarda l'esatta individuazione dell'operazione aziendale posta in essere e dei relativi effetti che da essa derivano sia sul piano economico-aziendale che sul piano giuridico, secondo un percorso logico di individuazione del modello **giuridico-contrattuale** cui ricondurre ogni operazione in relazione alla specifica funzione economica ed agli effetti che determina.

Marco Ciavattini

GLI ASPETTI FISCALI A REGIME

PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA

Criterio della classificazione (C.M. 7/E/2011, par. 3.2)

Il criterio della “*classificazione*” individua la specifica tipologia o classe di provento/onere (conto economico) di ciascuna operazione e la specifica tipologia o classe di attivo/passivo (stato patrimoniale) di ciascuna operazione, così come qualificate nella rappresentazione contabile.

Marco Ciavattini

GLI ASPETTI FISCALI A REGIME

PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA

Criterio dell'imputazione temporale (C.M. 7/E/2011, par. 3.2)

Il criterio di “*imputazione temporale*” riguarda la corretta individuazione del periodo di imposta in cui i componenti reddituali fiscalmente rilevanti devono concorrere alla formazione della base imponibile.

Marco Ciavattini

GLI ASPETTI FISCALI A REGIME

PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA

I fenomeni valutativi

Il principio di derivazione è qualificato come “rafforzato” e non “pieno”.

Restano esclusi e non ricadono quindi nell’ambito applicativo del suddetto principio i **fenomeni valutativi** dei componenti di reddito fiscalmente rilevanti, non espressamente citati nella lettera dall’art. 83, ed alcune fattispecie per le quali il legislatore fiscale ha previsto regole differenziate (mantenendo in alcuni casi il previgente sistema normativo) ricorrendo a deroghe e/o integrazioni al principio di derivazione rafforzata.

Marco Ciavattini

GLI ASPETTI FISCALI A REGIME

PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA

Art. 2, comma 1, D.M. 48/2009

(disposizione applicabile anche ai soggetti OIC *Adopter* per effetto del DM 3 Agosto 2017)

*“Ai sensi dell’articolo 83, comma 1, terzo periodo, del testo unico, per i soggetti IAS **assumono rilevanza**, ai fini dell’applicazione del Capo II, Sezione I, del testo unico, **gli elementi reddituali e patrimoniali rappresentati in bilancio in base al criterio della prevalenza della sostanza sulla forma** previsto dagli IAS. Conseguentemente, **devono intendersi non applicabili a tali soggetti le disposizioni dell’articolo 109, commi 1 e 2, del testo unico, nonché ogni altra disposizione di determinazione del reddito che assuma i componenti reddituali e patrimoniali in base a regole di rappresentazione non conformi all’anzidetto criterio**”.*

Per effetto del rimando operato dal D.M. 3 agosto 2017, la locuzione “per i soggetti IAS” va interpretata anche per i soggetti OIC.

Il legislatore fiscale sancisce il superamento dei requisiti giuridico formali nella definizione dell’esercizio di competenza, rimandando esplicitamente alle regole stabilite dai principi contabili.

Marco Ciavattini

GLI ASPETTI FISCALI A REGIME

PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA

ESEMPI

La registrazione di **sconti** ed **abbuoni** (a rettifica dei ricavi con riduzione dei crediti) dovrebbe assumere rilevanza fiscale

La registrazione di uno **sconto pronto cassa** (provento finanziario per il finanziamento esplicito al cliente) tra i proventi finanziari dovrebbe assumere rilevanza fiscale (Rol e Irap)

La registrazione di **premi** (a rettifica dei ricavi con l'iscrizione di un debito c/premi da liquidare) dovrebbe assumere rilevanza fiscale

La registrazione per competenza dell'**assistenza** sui prodotti venduti dovrebbe assumere rilevanza fiscale

La contabilizzazione al fondo rischi ed oneri per le vendite con **garanzia ex lege** non dovrebbe assumere rilevanza fiscale

Gli **accantonamenti a fondi rischi ed oneri** registrati a rettifica dei ricavi assumono rilevanza fiscale?

... e la contabilizzazione di **penali** e **resi**?

Marco Ciavattini

GLI ASPETTI FISCALI A REGIME

DECRETO 10 GENNAIO 2018 (*ENDORSEMENT* PER L'APPLICAZIONE DELL'IFRS 15)

Piena rilevanza al principio di derivazione rafforzata dal bilancio (art. 83 del Tuir) ad eccezione delle **penali** e dei **resi** che rilevano al momento in cui si verificano effettivamente

La Relazione Illustrativa al decreto chiarisce che per ragioni di semplificazione ed esigenze di certezza nei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuenti, l'ambito applicativo della norma è stato limitato alle sole variazioni del corrispettivo a titolo di penali legali e contrattuali e dei resi, nulla disponendo con riferimento agli altri elementi (anche di origine valutativa) che possono determinare una rettifica in diminuzione dei ricavi, confermando quindi implicitamente la piena rilevanza fiscale delle stime operate ai sensi dell'IFRS 15 in tutti gli altri casi.

Marco Ciavattini

GLI ASPETTI FISCALI A REGIME

DECRETO 10 GENNAIO 2018 – PENALI LEGALI E CONTRATTUALI

ART.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'articolo 109 del Tuir.*

Marco Ciavattini

GLI ASPETTI FISCALI A REGIME

DECRETO 10 GENNAIO 2018 – PENALI LEGALI E CONTRATTUALI

Le penali legali e contrattuali rilevano fiscalmente, alla stregua degli accantonamenti ai fondi rischi temporaneamente indeducibili ex art. 107 del Tuir, solo nell'esercizio in cui diventino certi nell'*an* e nel *quantum*.

Poiché la penale viene rilevata contabilmente tramite l'iscrizione di minori ricavi – e il decreto ne disconosce la rilevanza fino a quando non siano soddisfatti i requisiti di certezza e determinabilità oggettiva – quando poi si verificano tali presupposti la base contabile per la deduzione viene individuata proprio nei minori ricavi in precedenza imputati a conto economico.

Marco Ciavattini

GLI ASPETTI FISCALI A REGIME

DECRETO 10 GENNAIO 2018 – PENALI LEGALI E CONTRATTUALI

La Relazione illustrativa chiarisce infatti:

*«Pertanto, ai fini della determinazione della base imponibile ai fini IRES e del valore della produzione netta ai fini IRAP, il contribuente sarà tenuto a sterilizzare l'effetto delle variazioni a titolo di penali legali e contrattuali in sede di determinazione del corrispettivo, operando in dichiarazione una conseguente **variazione in aumento**. Specularmente, nell'esercizio in cui diventi certa l'esistenza e determinabile in modo obiettivo l'ammontare dell'importo delle citate penali, il contribuente potrà portarle in deduzione ai fini IRES e IRAP operando in dichiarazione un'apposita **variazione in diminuzione**. A tal fine, il comma 2 precisa che si considera rispettata la previa imputazione a conto economico del componente negativo (penale) che, in questo caso, transita a conto economico come riduzione di ricavo».*

Marco Ciavattini

GLI ASPETTI FISCALI A REGIME

DECRETO 10 GENNAIO 2018 – PENALI LEGALI E CONTRATTUALI

ESEMPIO: ricavo pattuito 100; stima penale contrattuale 10

Contabilizzazione del ricavo

_____		_____	
Crediti V/clienti	a	Ricavi	100

Contabilizzazione della penale

_____		_____		
Ricavi	a	Crediti V/clienti	10	Fiscalmente: Variazione in aumento

La riduzione dei ricavi dovuta alla contabilizzazione delle penali è trattata fiscalmente come un accantonamento a fondi (variazione in aumento 10)

L'importo della penale verrà dedotto nel momento in cui l'onere diventa certo e definitivo (variazione in diminuzione 10)

Marco Ciavattini

GLI ASPETTI FISCALI A REGIME

DECRETO 10 GENNAIO 2018 – PENALI LEGALI E CONTRATTUALI

Il decreto, nel disattivare la rilevanza fiscale delle penalità sul lato dei ricavi, rimane silente sulla sorte del credito che viene rilevato in contropartita.

Ai fini del computo delle svalutazioni deducibili forfettariamente ex art. 106 del Tuir, nonché delle successive vicende reddituali collegate al credito si deve tener conto del maggior valore fiscale (100) rispetto a quello contabile (90) – Circolare Assonime n. 23/2018.

Marco Ciavattini

GLI ASPETTI FISCALI A REGIME

DECRETO 10 GENNAIO 2018 – RESI

ART.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 delle passività per rimborsi futuri è 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'articolo 109 del Tuir.*

Marco Ciavattini

GLI ASPETTI FISCALI A REGIME

DECRETO 10 GENNAIO 2018 – RESI

In caso di vendita con diritto alla restituzione, il decreto dispone che la rilevazione della passività per il possibile rimborso futuro sia trattata alla stregua di un fondo rischi temporaneamente indeducibile ex art. 107 del Tuir e che pertanto la stessa assuma rilevanza fiscale solo al momento della effettiva restituzione del bene.

Simmetricamente alla tassazione integrale dei ricavi, la disposizione prevede, altresì, la deduzione integrale dei costi (e cioè che non assuma rilevanza fiscale il parziale storno del costo delle vendite, in contropartita all'iscrizione dell'attività per il diritto a recuperare i prodotti dal cliente), consentendone, in particolare, la deduzione in via extracontabile.

Marco Ciavattini

GLI ASPETTI FISCALI A REGIME

DECRETO 10 GENNAIO 2018 – RESI

La Relazione illustrativa chiarisce infatti:

«In tal senso, si è riconosciuta la qualificazione fiscale di accantonamento a un importo pari alla passività per rimborsi futuri rilevata in base alla corretta applicazione del paragrafo B21 dell'Appendice B dell'IFRS 15. Pertanto, lo stesso, a norma del comma 4 dell'art. 107 del Tuir, è indeducibile all'atto dello stanziamento del fondo (rectius passività) assumendo, invece, rilevanza fiscale all'atto del sostenimento del costo (reso dei prodotti venduti). A tal fine, il comma 2 precisa che si considera rispettata la previa imputazione a conto economico del componente negativo (reso dei prodotti venduti) che, in questo caso, transita a conto economico come riduzione di ricavo.»

Marco Ciavattini

GLI ASPETTI FISCALI A REGIME

DECRETO 10 GENNAIO 2018 – RESI

ESEMPIO: vendita 50 unità di beni a 100; stima costo unitario medio 70; possibilità di restituzione entro 120 giorni; % di restituzione stimata 10%

BILANCIO ORDINARIO

Contabilizzazione della vendita

Crediti V/clienti	a	Ricavi	5.000	(100 x 50 unità)	
-------------------	---	--------	-------	------------------	--

Contabilizzazione della stima del reso

Ricavi	a	Fondo rischi e oneri	500	(5.000 x 10%)	Fiscalmente: <i>Variazione in aumento</i>
--------	---	----------------------	-----	---------------	---

Contabilizzazione del magazzino

Riman. Magazz.	a	Variazione Riman. Magazz.	350	(70 x 50 x 10%)	Fiscalmente: <i>Variazione in diminuzione</i>
----------------	---	---------------------------	-----	-----------------	---

La riduzione dei ricavi dovuta alla contabilizzazione dei resi è trattata fiscalmente come un accantonamento a fondi (variazione in aumento 500).

L'incremento delle rimanenze iscritto a rettifica dei costi è un fenomeno che non ha rilevanza fiscale al momento in cui viene effettuata la stima dei resi (variazione in diminuzione di 350).

Al momento della restituzione, accanto alla deduzione della rettifica dei ricavi (variazione in diminuzione di 500), occorrerà riprendere a tassazione i costi relativi al magazzino (variazione in aumento di 350).

Marco Ciavattini

GLI ASPETTI FISCALI A REGIME

DECRETO 10 GENNAIO 2018 – RESI

ESEMPIO: vendita 50 unità di beni a 100; stima costo unitario medio 70; possibilità di restituzione entro 120 giorni; % di restituzione stimata 10%

BILANCIO ABBREVIATO

Contabilizzazione della vendita

Crediti V/clienti	a	Ricavi	5.000	(100 x 50 unità)	
-------------------	---	--------	-------	------------------	--

Contabilizzazione della stima del reso (margine)

Ricavi	a	Fondo rischi e oneri	150	(5.000 x 10%) - (70 x 50 x 10%)	Fiscalmente: <i>Variazione in aumento</i>
--------	---	----------------------	-----	---------------------------------	---

Contabilizzazione del magazzino

NO

La riduzione dei ricavi dovuta alla contabilizzazione dei resi determinata dal margine è trattata fiscalmente come un accantonamento a fondi (variazione in aumento 350).

Al momento della restituzione occorrerà dedurre fiscalmente la rettifica dei ricavi (variazione in diminuzione di 150).

Marco Ciavattini