



CONFINDUSTRIA

Consultazione pubblica su OIC 34
Ricavi

Osservazioni Confindustria

Position Paper

7 marzo 2022



Sommario

| | |
|---|----------|
| 1. Premessa | 2 |
| 2. Ambito di applicazione e definizioni | 3 |
| 3. Corrispettivi variabili | 4 |
| 4. Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione | 5 |
| 5. Allocazione del prezzo complessivo alle unità elementari di contabilizzazione | 6 |
| 6. Momento di rilevazione dei ricavi | 7 |
| 7. Alcuni esempi | 9 |

1. Premessa

L'Organismo italiano di Contabilità (OIC) ha pubblicato in consultazione il nuovo principio contabile **OIC 34 "Ricavi"** che definisce le regole di rilevazione, identificazione e valorizzazione nel bilancio dei ricavi derivanti da contratti complessi, ossia accordi commerciali aventi ad oggetto sia cessioni di beni, sia prestazioni di servizi, a fronte di un unico corrispettivo contrattuale.

Tale principio fa seguito al **Discussion Paper OIC sui Ricavi del giugno 2019**¹, nel quale si annunciava la volontà di raggruppare in un unico principio contabile nazionale le regole di rilevazione dei ricavi attualmente suddivise su diversi standard (ad esempio l'OIC 15, per quanto concerne i crediti derivanti dalla vendita di beni e/o di servizi, e l'OIC 23 relativo ai lavori in corso su ordinazione), in linea con quanto avvenuto a livello dei principi contabili internazionali con l'IFRS 15.

Confindustria aveva inviato nel luglio 2019 una risposta alla citata consultazione, elaborata congiuntamente con Assonime, nel quale si esprimeva la nostra condivisione sulla decisione dell'OIC di elaborare un principio contabile specifico sui ricavi e si auspicavano ulteriori integrazioni.

In particolare, nella citata risposta, veniva evidenziata l'opportunità di inserire nuove regole contabili per alcune fattispecie (es. ricavi con corrispettivi variabili), nonché si suggeriva di avvicinarsi, per quanto possibile, all'impianto normativo dell'IFRS 15 per non differenziare in modo eccessivo ed ingiustificato il trattamento contabile previsto per i soggetti OIC da quello previsto per i soggetti IAS adopter (per non penalizzare le imprese che adottano i principi contabili nazionali, ma sono incluse in bilanci consolidati IAS/IFRS).

Il documento OIC n. 34 attualmente in consultazione, nel dare risposta ad alcune delle predette osservazioni, introduce le seguenti novità:

1. la previsione, l'identificazione e la valorizzazione nei **contratti complessi delle "unità elementari di contabilizzazione"**, per le quali si rende opportuna/necessaria una contabilizzazione separata per una migliore rappresentazione sostanziale dell'operazione commerciale²;

¹ L'obiettivo del documento in consultazione del 2019 era richiedere agli associati delle indicazioni sulle regole contabili da adottare con riguardo alle seguenti fattispecie:

- la contabilizzazione di vendite di beni e di servizi (la cui prestazione avviene in un esercizio successivo a quello di consegna) a fronte di un unico corrispettivo contrattuale (contratti complessi);
- la rilevazione di diritto di reso, diritto di riscatto, premi e sconti commerciali (es. accantonamento a fondo rischi o differimento dei ricavi);
- l'identificazione del momento di imputazione del ricavo (vale a dire il momento di trasferimento dei rischi e/o dei benefici in ipotesi diverse da quelle declinate nell'OIC).

² L'esempio che l'OIC fornisce riguarda la vendita di un veicolo associata alla prestazione di un servizio di manutenzione per un certo numero di anni. Con il nuovo principio contabile, il ricavo della vendita del bene deve essere separato dal corrispettivo del servizio di manutenzione e contabilizzato a parte.

2. l'imputazione dei ricavi per prestazioni di servizi in base allo **stato di avanzamento** ogni qualvolta: (i) l'accordo tra le parti preveda che il diritto al corrispettivo maturi via via che la prestazione venga eseguita; (ii) l'ammontare del ricavo di competenza possa essere misurato attendibilmente.

Sono, altresì, previste delle semplificazioni per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e per le microimprese.

L'approccio procedurale suggerito dal principio prevede le seguenti fasi:

1. determinazione del **prezzo complessivo del contratto**;
2. identificazione dell'**unità elementare di contabilizzazione**;
3. **allocazione** del prezzo complessivo alle unità elementari di contabilizzazione;
4. momento di **rilevazione dei ricavi per vendita di beni o prestazione di servizi**.

Si segnalano, di seguito, le principali osservazioni al documento in oggetto, le cui regole dovrebbero applicarsi dai bilanci con esercizio avente inizio **dal 1° gennaio 2023 o da data successiva**.

2. Ambito di applicazione e definizioni

Il principio contabile OIC n. 34 si rende applicabile a tutte le transazioni che comportano la rilevazione di "*Ricavi delle vendite e delle prestazioni*" (cfr. art. 2425 c.c.), classificate nella voce "*A1 - Ricavi delle vendite e delle prestazioni*" del conto economico.

Non rientrano in tale ambito di applicazione le transazioni che interessano le seguenti voci:

- a) ***altri ricavi e proventi***;
- b) ***lavori in corso su ordinazione***;
- c) ***transazioni che non hanno finalità commerciale***.

Con riferimento a tali esclusioni si condivide la scelta operata con riguardo ai lavori in corso su ordinazione (che restano disciplinati dall'OIC 23) perché – come già indicato nelle osservazioni Confindustria-Assonime del luglio 2019 - non sembra opportuno adottare nei principi contabili nazionali le medesime indicazioni contenute nell'IFRS 15 (di dubbia compatibilità con il codice civile) in quanto le attuali regole già consentono di individuare il corrispettivo contrattuale maturato.

Sarebbero opportune, invece, integrazioni alle altre voci contabili escluse dall'ambito dell'OIC 34, quali gli "*altri ricavi e proventi*" e le "*transazioni che non hanno finalità commerciale*".

In particolare, per la prima voce potrebbe essere utile individuare le ipotesi, fra quelle contemplate nell'OIC 12³ per le quali il principio contabile in consultazione potrebbe trovare applicazione; mentre, per quanto concerne le transazioni non aventi finalità commerciali, si suggerisce di specificare che con tale definizione si intende riferirsi alle operazioni commerciali regolate da scambi del medesimo quantitativo di beni identici nelle quali non sia realizzato alcun "margine" fra le società coinvolte (es. settore della logistica).

3. Corrispettivi variabili

Nei paragrafi 15 e 16 viene esaminata la problematica della valorizzazione dei **corrispettivi variabili** previsti nel contratto (incentivi, premi di risultato, penalità, resi, sconti diversi da quelli incondizionati indicati in fattura), come auspicato nel nostro documento di osservazioni del 2019.

Al fine di una corretta determinazione del prezzo complessivo del contratto viene precisato che il redattore di bilancio dovrà stimare tali corrispettivi aggiuntivi seguendo tali regole:

1. se riconosciuti a favore del cedente/prestatore (es. premi di risultato) sono inclusi nel prezzo complessivo del contratto di vendita solo nel momento in cui divengono **"ragionevolmente certi"**;
2. se accordati alla controparte (*sconti, abbuoni, penalità e resi*) dovranno essere contabilizzati sulla base della **"migliore stima del corrispettivo tenendo conto dell'esperienza storica e/o di elaborazioni statistiche"**; in quest'ultimo caso il redattore di bilancio, per effettuare la stima, dovrà scegliere tra **"la media ponderata dei possibili importi"** e **"l'importo più probabile"**⁴.

³ Nell'OIC 12 ai paragrafi da 56 a 58 sono riportati:

- i proventi derivanti dalle attività accessorie quali, ad esempio, "fitti attivi di terreni, fabbricati, impianti, macchinari ecc.; canoni attivi e *royalty* da brevetti, marchi, diritti d'autore ecc.; ricavi derivanti dalla gestione di aziende agricole ecc.";
- le plusvalenze di natura non finanziaria;
- i ripristini di valore *"a seguito di precedenti svalutazioni delle immobilizzazioni materiali ed immateriali nonché dei crediti iscritti nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide"*;
- le sopravvenienze e insussistenze attive;
- i ricavi e proventi diversi, di natura non finanziaria;
- i contributi in conto esercizio "dovuti sia in base alla legge sia in base a disposizioni contrattuali [...] che abbiano natura di integrazione dei ricavi dell'attività caratteristica o delle attività accessorie diverse da quella finanziaria o di riduzione dei relativi costi ed oneri".

⁴ La scelta del metodo non è libera, essa deve rispondere all'esigenza di formulare la migliore previsione del corrispettivo variabile. La media ponderata dei possibili importi sarà scelta *"quando la società prevede che possano realizzarsi più di due scenari"*, mentre il metodo dell'importo più probabile sarà scelto *"quando il contratto ha soltanto due risultati possibili"*.

Con riguardo al primo punto ciò comporterà una maggiore responsabilizzazione del redattore del bilancio nella stima, con “ragionevole certezza”, del momento di conseguimento dei corrispettivi variabili posto che il rispetto del principio di prudenza vieta l’iscrizione di ricavi non certi. Si segnala l’opportunità di fornire agli operatori ulteriori indicazioni da parte dell’OIC sulle clausole contrattuali da prendere in considerazione (es. percentuali di vendita, provvigioni assicurative, ecc..) ai fini della verifica delle condizioni per la loro iscrizione anticipata.

In merito al secondo punto, il paragrafo 16 fornisce un esempio specifico concernente il caso delle penali contrattuali, le quali dovranno essere portate a diretto scomputo dei ricavi. Ciò costituisce un cambio di impostazione radicale - in linea con la logica adottata nei principi contabili internazionali quali l’IFRS 15 - poiché finora le stesse hanno sempre trovato collocazione fra gli oneri diversi di gestione (voce di conto economico B.14).

Come ulteriore ausilio al redattore del bilancio, riteniamo auspicabile l’inserimento nel paragrafo 16 dei chiarimenti contenuti nell’esempio illustrativo EI2 (in calce al documento in esame), concernenti le modalità di contabilizzazione delle vendite con diritto di reso. Si tratta, infatti, di una casistica abbastanza frequente che interessa anche le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata e le microimprese.

Peraltro, la complessità delle stime di determinazione del prezzo complessivo è incrementata dalla considerazione che, in base ai successivi paragrafi 32 e 33, tali stime una volta effettuate dovranno essere aggiornate *“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”*⁵.

4. Identificazione dell’unità elementare di contabilizzazione

Nei paragrafi 17 e 18 viene sottolineata l’importanza dell’analisi dei diritti e delle obbligazioni contrattuali, compresi gli effetti sostanziali della transazione, al fine di identificare le singole componenti (cd. unità elementari di contabilizzazione) da rilevare separatamente nel bilancio.

Non si procede con la separazione delle singole unità elementari di contabilizzazione quando:

- a) i beni e i servizi previsti dal contratto sono integrati o interdipendenti cioè *“quando i singoli beni o servizi non possono essere utilizzati separatamente dal cliente ma solo in combinazione gli uni agli altri”* oppure,

⁵ Tutto ciò sembra imporre al redattore di bilancio un monitoraggio costante del mutare delle informazioni sottostanti le stime delle poste di bilancio e, in conseguenza, la verifica circa l’adeguatezza delle stime rispetto all’obiettivo di fornire una *“rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell’esercizio”*.

- b) una o più prestazioni previste dal contratto non rientrano nelle attività caratteristiche della società e sono prestate gratuitamente.

Tale seconda condizione è importante perché evita la segmentazione del contratto nei casi di **campagne promozionali** (a differenza di quanto previsto per i soggetti IAS che applicano l'IFRS 15) consentendo di procedere ad un mero accantonamento a fondo rischi⁶ a fronte delle obbligazioni future assunte con il cliente per finalità promozionali (onere che viene qualificato come costo di pubblicità).

A riguardo, si propone di eliminare dalla voce b) del paragrafo 18 le parole “*prestate gratuitamente*” perché, ai fini dell'individuazione delle prestazioni non separabili, non sembra rilevante l'ulteriore requisito della gratuità della prestazione offerta al cliente risultando sufficiente la circostanza che si tratti di una vendita non rientrante nell'attività caratteristica dell'impresa.

5. Allocazione del prezzo complessivo alle unità elementari di contabilizzazione

Nei paragrafi 21 e 22 vengono stabiliti i metodi di allocazione del prezzo complessivo su ciascuna unità elementare sulla base del “*rapporto tra il prezzo di vendita della singola unità elementare di contabilizzazione e la somma dei prezzi di tutte le unità elementari di contabilizzazione incluse nel contratto [...] al netto degli sconti normalmente praticati*”.

Qualora tale rapporto non possa essere “*previsto contrattualmente*” o risulti “*significativamente diverso dal listino prezzi*” è necessario stimare il prezzo di vendita delle singole unità elementari di contabilizzazione in base ai seguenti metodi:

- il “*metodo della valutazione dei prezzi di mercato*”,
- il “*metodo dei costi attesi più margine*”,
- un “*metodo residuale*”.

Non si segnalano particolari osservazioni sul punto.

⁶ L'OIC 31 (paragrafi 36-43) in merito alla contabilizzazione dei “*Fondi per operazioni e concorsi a premio*” statuisce che, laddove, per effetto di una transazione con un cliente, il fornitore assuma un'obbligazione che, pur avendo finalità promozionali, non consista nel trasferimento di beni o nell'erogazione di servizi che rientrano nella gestione caratteristica dell'impresa, la stessa non vada contabilizzata originando un ricavo ma un costo.

6. Momento di rilevazione dei ricavi

Come anticipato nella premessa, la principale novità introdotta nell'OIC n. 34 è costituita dalla revisione dei criteri di rilevazione per **competenza economica dei ricavi** (sebbene resti confermata l'attuale differenziazione di trattamento contabile tra le cessioni di beni e le prestazioni di servizi).

Nel merito si procederà alla rilevazione dei **ricavi da cessione di beni** al verificarsi delle seguenti condizioni:

- è avvenuto il **trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici**⁷;
- i ricavi sono determinabili in modo attendibile;
- il processo produttivo del bene è completato.

Non sono state accolte, quindi, le disposizioni contenute nell'IFRS 15 in cui la rilevazione dei ricavi (a prescindere dalla tipologia di operazione, cessioni di beni o prestazioni di servizi) viene effettuata tenendo conto esclusivamente del momento di **trasferimento dei benefici**, intesi come i possibili flussi di cassa che si possono ottenere direttamente o indirettamente dal bene oggetto di cessione. Tale momento è individuato nel passaggio alla controparte della capacità di decidere dell'uso del bene e di ottenerne le relative utilità in via definitiva.

Al fini della competenza economica delle cessioni di beni il redattore di bilancio dovrà fare riferimento anche al momento di **trasferimento sostanziale dei rischi**, valutando sia i fattori qualitativi (clausole contrattuali) sia i fattori quantitativi (valutazione dell'esperienza pregressa con il cliente), con esclusione degli eventuali rischi di credito.

Si chiede se, con riferimento alla precisazione che rinvia alla valutazione delle clausole contrattuali per stabilire il trasferimento sostanziale dei rischi, non si possa esplicitamente fare riferimento **alle regole Incoterms** quando i termini commerciali del contratto di vendita le prevedano.

Ciò comporta che, nel caso delle vendite con diritto di reso, il ricavo rilevato a conto economico debba essere decurtato in conseguenza della stima che la società ritiene di dover riconoscere al cliente come possibile rimborso. In contropartita della menzionata riduzione deve essere iscritta una **passività a fondo rischi ed oneri**. Viene previsto un trattamento semplificato per le imprese di minori dimensioni che possono rilevare un fondo pari alla differenza tra l'importo del previsto rimborso al cliente ed il costo del bene venduto.

⁷ L'OIC 15, al paragrafo 29 precisa che " *Salvo che le condizioni degli accordi contrattuali prevedano che il trasferimento dei rischi e benefici avvenga diversamente: (a) in caso di vendita di beni mobili, il trasferimento dei rischi e benefici si verifica con la spedizione o consegna dei beni stessi; (b) per i beni per i quali è richiesto l'atto pubblico (ad esempio, beni immobili) il trasferimento dei rischi e benefici coincide con la data della stipulazione del contratto di compravendita; (c) nel caso della vendita a rate con riserva della proprietà, l'art. 1523 c.c. prevede che il compratore acquista la proprietà della cosa con il pagamento dell'ultima rata di prezzo, ma assume i rischi dal momento della consegna. Pertanto, la rilevazione del ricavo e del relativo credito avvengono alla consegna, indipendentemente dal passaggio di proprietà.*"

Altro aspetto della contabilizzazione del reso è il ripristino del costo del venduto, attraverso il reinserimento dei beni a magazzino (a condizione che il bene ricevuto in reso sia ancora commercializzabile, condizione che risulta difficilmente conciliabile con l'effettuazione di una stima, per di più arricchendola di una nuova variabile). In buona sostanza, con le scritture di assestamento viene rettificato (eliminandolo) solo il margine economico di competenza della società relativo ai beni che si stima saranno restituiti dal cliente.

Segnaliamo l'opportunità di chiarire che tale procedura può essere effettuata in modo complessivo - e non puntuale per ogni ricavo - solo alla data di chiusura di bilancio quando si andrà a stimare complessivamente per tutti i ricavi contabilizzati in un determinato periodo di competenza (esercizio civilistico) ciò che presumibilmente sarà il quantitativo di resi che si andrà a ricevere in annualità successive.

Regole diverse sono dettate con riguardo ai **ricavi per prestazioni di servizi**, i quali sono iscritti in bilancio *“in base allo stato di avanzamento se sono rispettate entrambe le seguenti condizioni:*

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

In relazione alla tipologia di prestazione realizzata, sono previsti diversi metodi di rilevazione⁸. Qualora le condizioni sopra richiamate non siano soddisfatte, la rilevazione del ricavo avverrà *“quando la prestazione è stata definitivamente completata”.*

In conformità al principio di derivazione del reddito fiscale dal risultato di bilancio, dettato dall'art. 83, comma 1, ultimo periodo del TUIR, le novità introdotte dall'OIC 34 alle regole di imputazione temporale dei ricavi per servizi dovrebbero avere un impatto anche sulla fiscalità dei soggetti OIC che redigono il bilancio in forma “ordinaria” o “abbreviata” (art 2435-bis c.c.).

Ciò comporterebbe che, nelle ipotesi in cui le condizioni contabili sopra richiamate trovino applicazione, non si applicherebbero le disposizioni fiscali per l'individuazione della competenza dei ricavi per servizi (data di ultimazione) dettate dal comma 2 lettera b), dell'articolo 109 del TUIR. Peraltro, resterebbe il dubbio sulla vigenza delle citate norme fiscali con riguardo alle microimprese, di cui all'art. 2435-ter c.c., posto che l'OIC 34 non prevede per i soggetti di minori dimensioni alcuna deroga dalla regola di rilevazione dei ricavi per prestazioni di servizi in base “allo stato di avanzamento”.

⁸ I metodi possono essere rappresentati dalla:

- proporzione tra le ore di lavoro svolto alla data di bilancio e le ore complessive di lavoro stimate per effettuare il lavoro; ovvero
- proporzione tra i costi sostenuti alla data di bilancio ed i costi totali dell'operazione stimati.

Riteniamo opportuno un chiarimento normativo sull'impatto fiscale delle nuove regole dettate dall'OIC 34 al fine di evitare un doppio binario civilistico-fiscale per i soggetti OIC.

7. Alcuni esempi

Nell'Appendice dell'OIC 34 sono analizzate alcune applicazioni operative dei principi e criteri di rilevazione contabile sopra esaminati che sollevano le seguenti criticità.

Cessioni di licenze

Sono indicate due distinte modalità di rilevazione:

- il ricavo è rilevato *“al momento della consegna⁹ della licenza 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 è rilevato *“proporzionalmente lungo la durata del contratto, a meno che altri criteri non siano identificabili dal contratto”*, per concessioni di licenze lungo un periodo di tempo determinato.

L'elemento discriminante tra i due modelli contabili sembrerebbe essere l'ottenimento, da parte del cliente, di tutti i benefici derivanti dall'uso della licenza. Quando ciò avviene in un unico esercizio, il corrispondente ricavo è rilevato integralmente in quel dato periodo a prescindere dalla durata della licenza.

Diversamente, il ricavo è riconosciuto lungo tutta la durata della licenza.

Nel primo caso, la transazione è - di fatto - assimilata alla vendita di un bene, mentre nel secondo, alla prestazione di un servizio.¹⁰

Si segnala che l'applicazione rigida del primo criterio potrebbe portare a risultati in contrasto con il principio di correlazione costi/ricavi, come evidenziato dall'esempio EI8.

Tale fattispecie interessa un caso di cessione in licenza dei diritti di visione di un film da parte di una società di produzione cinematografica in favore di una società televisiva per i successivi 4 anni ad un canone annuale di euro 100.000.

⁹ Il termine adottato, non di uso frequente nel settore, non consente di comprendere se ci si voglia riferire alla stipula del contratto piuttosto che alla decorrenza della sua efficacia (soluzione quest'ultima che andrebbe considerata comunque preferibile, a prescindere dal recepimento o meno delle obiezioni di cui nel prosieguo).

¹⁰ Complessivamente, la disciplina applicabile alla rilevazione di ricavi da vendita di licenze sembra ispirata allo IAS 18, in particolare al par. 20 degli *Illustrative examples*.

Poiché la società televisiva acquisisce la licenza da parte del cliente nel primo anno, senza che siano necessarie ulteriori attività da parte del venditore¹¹, viene indicato nell'OIC 34 di rilevare il ricavo dell'intero corrispettivo nel primo esercizio di consegna della licenza stessa.

Per evidenziare le criticità derivante da tale regola ipotizziamo il seguente caso di cessione di licenza.

- il film oggetto di licenza ha avuto un costo di 3 milioni di euro e costituisce l'unico asset della società cinematografica;
- i diritti sull'utilizzo economico dei film spettano per un periodo di 50 anni;
- l'Impresa di produzione cinematografica (titolare dei diritti) procede all'ammortamento sistematico dei diritti ogni anno nella misura di un cinquantesimo dell'importo sostenuto (pari a 60 mila euro).

Nel caso in esame avremo quindi:

Società televisiva

| Debito iniziale ¹² | Interesse | Pagamento | Debito residuo |
|-------------------------------|---------------|-----------|----------------|
| 354.595 | 17.730 | -100.000 | 272.325 |
| 272.325 | 13.616 | -100.000 | 185.941 |
| 185.941 | 9.297 | -100.000 | 95.238 |
| 95.238 | 4.762 | -100.000 | 0 |
| | 45.405 | | |

Impresa di produzione cinematografica

| Anni | 1 | 2 | 3 | 4 |
|---------------------|---------|--------|--------|--------|
| Ricavi | 354.595 | | | |
| Proventi finanziari | 17.730 | 13.616 | 9.297 | 4.762 |
| Ammortamento | 60.000 | 60.000 | 60.000 | 60.000 |
| Effetto sul C/E | 312.325 | 46.384 | 50.073 | 55.238 |

¹¹ L'esempio riportato nel documento in esame omette di considerare, dando così l'impressione che sia irrilevante ai fini che qui interessano, l'attività di tutela dell'opera dell'ingegno oggetto di licenza, attività che la società di produzione cinematografica è comunque interessata a svolgere a beneficio sia di possibili altre forme di sfruttamento alternative a quella televisiva, sia per quella medesima forma di utilizzo una volta ritornata nella sua disponibilità.

¹² Attualizzato sulla scorta di un tasso di interesse implicito pari al 5% annuo.

L'esempio numerico evidenzia come rilevando a conto economico nel primo anno il valore attuale dei ricavi previsti nel contratto, la società, data la presenza del costo dell'ammortamento dei diritti relativi al film, presenterebbe un utile (al netto delle imposte) elevato nel primo anno e conseguenti perdite nei successivi tre anni.

Per rispettare il **principio di correlazione costi-ricavi** si propone di indicare al punto A3 che la condizione per rilevare a conto economico il ricavo al momento della consegna è che il fornitore non sostenga ulteriori costi (sia derivanti da ulteriori attività che dall'ammortamento dei diritti oggetto di cessione tramite licenza).

Vendite con garanzia

Il trattamento prevede la distinzione tra:

- la garanzia prevista per legge, che *“può non essere separata dal bene venduto e quindi trattata come se non fosse una unità elementare di contabilizzazione distinta”*, nel qual caso troverà applicazione quanto previsto dai paragrafi 19-22 dell'OIC 31;
- *“tutte le altre garanzie”* che, invece, *“sono unità elementari di contabilizzazione da contabilizzare come un ricavo separato”*.

Si parla di garanzia di assistenza al cliente per legge includendo sia i casi di tutela dei consumatori per i difetti di conformità del bene per un periodo massimo di 24 mesi dalla consegna del bene stesso (artt. 128 e seguenti dal Dlgs. n. 206/2005 “Codice del Consumo”), sia i casi in cui la garanzia sia prestata, analogamente a quella prevista nel diritto nazionale, nei confronti di clienti stranieri residenti in giurisdizioni in cui tale obbligo non sia previsto.

Contratto estimatorio o conto deposito

Si segnala l'opportunità di specificare le differenze esistenti nel trattamento contabile fra i contratti di vendita con diritto di reso ed i contratti estimatori.

Per la prima tipologia di contratti, infatti, il trasferimento dei rischi e dei benefici avviene al momento della consegna dei beni, con la sola eccezione del rischio relativo ai beni che potranno essere resi entro il termine contrattuale, che continua a gravare sul cedente. Nel caso dei contratti estimatori, invece, una parte consegna ad un'altra una o più cose mobili, quest'ultima si obbliga a pagare il prezzo, salvo che restituisca le cose nel termine stabilito.

Merita osservare come in dottrina si discute se il trasferimento della proprietà avvenga al momento della conclusione del contratto ovvero in un momento successivo.

Secondo la teoria del trasferimento immediato, il contratto estimatorio funzionerebbe come una compravendita con l'attribuzione di un diritto di recesso successivo e, le rilevazioni contabili sarebbero del tutto simili a quelle illustrate con riferimento ai contratti di vendita con diritto di reso.

In base alla diversa teoria del trasferimento differito, che appare maggiormente condivisibile sul piano giuridico, nel contratto estimatorio il *tradens* manterrebbe la proprietà dei beni sino allo spirare del termine previsto dal contratto entro il quale l'*accipiens* potrebbe restituire i beni ricevuti (rinunciando in tal modo all'acquisto dei beni). L'*accipiens* godrebbe solo del potere di disposizione sui beni consegnati, vendendoli a terzi, potere del tutto differente rispetto al diritto di proprietà, che resterebbe in capo al *tradens* fino al momento della alienazione ovvero della loro restituzione.

Come osservato da autorevole dottrina¹³, a supporto della titolarità del diritto di proprietà in capo al *tradens* si evidenzia quanto disposto dall'art. 1558 del Codice civile. Tale norma nello stabilire la validità degli atti di disposizione compiuti da chi ha ricevuto i beni dall'*accipiens* precisa, altresì, che i creditori dell'*accipiens* “*non possono sottoporle a pignoramento o a sequestro finché non ne sia stato pagato il prezzo*” (contrariamente a quanto dovrebbe essere se l'*accipiens* fosse l'effettivo proprietario).

In altre parole, permangono sostanzialmente in capo al *tradens* i rischi e i benefici relativi ai beni consegnati all'*accipiens* fino alla conclusione del termine per quest'ultimo per la restituzione dei beni ricevuti. In conseguenza di ciò, l'operazione di vendita non può considerarsi perfezionata al momento della consegna dei prodotti all'*accipiens* ed i ricavi netti dovranno essere rilevati dal *tradens* al momento dello spirare del termine previsto contrattualmente per la restituzione dei beni; questi ultimi, fintanto che il termine di restituzione non giungerà a scadenza, andranno annoverati fra le rimanenze del *tradens* quali beni depositati presso terzi.

Società che agiscono in conto proprio o per conto terzi

L'appendice A all'OIC 34 contiene una rilevante precisazione in merito alla valutazione degli elementi contrattuali che una società deve compiere per stabilire se sta agendo in conto proprio o per conto terzi nei casi in cui la transazione veda la presenza di una terza entità oltre al fornitore e al cliente.

La bozza del principio contabile precisa infatti che, ferma restando la necessità di valutare tutti gli elementi contrattuali, una società agisce per conto proprio quando:

- ha la responsabilità di fornire i beni/servizi al cliente;
- ha il rischio di magazzino inteso come il rischio che i beni rimangano invenduti¹⁴ e quindi perdano valore;
- ha il potere discrezionale di decidere il prezzo del bene o del servizio.

¹³ Paolo Stella Monfredini “Le vendite con diritto di reso nell'OIC 34 e nell'IFRS 15”, Fisco n. 5/2022.

¹⁴ Sarebbero opportuni maggiori chiarimenti sulla possibilità di configurare un rischio di magazzino “invenduto” con riferimento alle ipotesi di prestazioni di servizi in cui siano coinvolte delle terze parti.

Dove non siano presenti queste condizioni, la società - non agendo per conto proprio - deve contabilizzare la prestazione fatta al cliente come se agisse per conto terzi. In tal caso registra il ricavo della vendita al netto dei costi sostenuti per l'acquisto del bene, contabilizzando il valore della commissione spettante.

La precisazione è assai rilevante anche per le implicazioni di carattere fiscale conseguenti al principio di derivazione rafforzata.

Si segnala come l'esempio sembra presupporre che chi agisce in nome e per conto terzi (mandato con rappresentanza) deve iscriverne a conto economico la sola commissione.

Secondo una vecchia impostazione riproposta anche in una risoluzione dell'Agenzia delle Entrate (risoluzione n. 377/E del 2002), tuttavia, anche la fattispecie del mandato senza rappresentanza (oltre a quella del mandato con rappresentanza) presupporrebbe l'obbligo di contabilizzare a conto economico solo i costi e ricavi della transazione, mentre le anticipazioni dovrebbero essere contabilizzate patrimonialmente.

Ciò detto l'esempio indicato nell'OIC 34 parrebbe riferirsi solo al mandato con rappresentanza.

Si sottolinea, infine, l'opportunità di chiarire se questa impostazione comporti che anche nel caso di un contratto di mandato senza rappresentanza si debba agire solo patrimonialmente, oppure in questa fattispecie i relativi costi e ricavi debbano essere contabilizzati esclusivamente a conto economico.