

## *La rilevazione dei ricavi nell'OIC 34*

*di Davide David (aggiornato al 4 marzo 2024)*

### Sommario

|  |    |
|--|----|
| <b>Introduzione</b> .....  | 2  |
| <b>Data di entrata in vigore</b> .....                                 | 3  |
| <b>Ambito di applicazione</b> .....                                    | 4  |
| <b>Fasi per l'imputazione a bilancio</b> .....                         | 5  |
| <b>Raggruppamento di contratti</b> .....                               | 6  |
| <b>Prezzo complessivo del contratto</b> .....                          | 6  |
| <b>Termini di pagamento oltre i 12 mesi</b> .....                      | 7  |
| <b>Corrispettivi non in denaro</b> .....                               | 8  |
| <b>Componenti variabili</b> .....                                      | 8  |
| <b>Unità elementare di contabilizzazione</b> .....                     | 9  |
| <b>Identificazione</b> .....   | 9  |
| <b>Valorizzazione</b> .....  | 12 |
| <b>Rilevazione dei ricavi</b> .....                                    | 13 |
| <b>Esempi di identificazione, valorizzazione e rilevazione</b> .....   | 15 |
| <b>Casistiche</b> .....  | 18 |
| <b>Vendite con diritto di reso</b> .....                               | 18 |
| <b>Operazioni e concorsi a premio</b> .....                            | 20 |
| <b>Vendita con garanzia</b> .....                                      | 21 |
| <b>Cessione di licenze</b> .....                                       | 23 |
| <b>Vendite con obbligo di riacquisto</b> .....                         | 25 |
| <b>Società che agisce per conto proprio o per conto di terzi</b> ..... | 26 |
| <b>Vendite con opzioni di riacquisto e vendite condizionate</b> .....  | 27 |
| <b>Costi per l'ottenimento del contratto</b> .....                     | 29 |
| <b>Contratti "in perdita"</b> .....                                    | 29 |
| <b>Valutazioni successive</b> .....                                    | 29 |
| <b>Nota integrativa</b> .....  | 30 |

**Rilevanza fiscale** ..... 31

## Introduzione

Ad aprile del 2023 l’OIC – Organismo Italiano di Contabilità ha emanato il principio contabile OIC 34 “Ricavi”, per disciplinare i criteri per la rilevazione e valutazione dei ricavi, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

In precedenza, mancava nell’ambito dei principi contabili nazionali una disciplina sistematica ed articolata per la rilevazione dei ricavi: alcune regole contabili erano invece contenute in altri principi (principalmente nell’OIC 15 sui crediti).

**Il nuovo principio contabile si applica a decorrere** dai bilanci relativi agli esercizi con inizio 1° gennaio 2024 o data successiva: quindi, per le società con esercizio coincidente con l’anno solare, **dal bilancio 2024** (per l’esercizio in chiusura al 31.12.2024).

**In molti punti l’OIC 34 si presenta conforme al principio contabile internazionale IFRS 15 sui ricavi**, in vigore dal 2018. Nell’adottare l’OIC 34 è quindi possibile, in molteplici situazioni, riprendere quanto riportato nell’IFRS 15 e quanto argomentato in dottrina su detto principio.

**Punti centrali dell’OIC 34 sono:**

- a) **il prezzo complessivo del contratto;**
- b) **le unità elementari di contabilizzazione** e cioè *“i singoli beni, servizi o altre prestazioni che attraverso il contratto sono promessi ai clienti”*.

Il redattore del bilancio è infatti tenuto, tramite l’analisi del contratto (o di un raggruppamento di contratti), a:

- 1) determinare il prezzo complessivo del contratto;
- 2) identificare le unità elementari di contabilizzazione;
- 3) valorizzare le unità elementari, allocandovi il prezzo complessivo;
- 4) rilevare per competenza i ricavi in ragione delle specificità delle singole unità elementari.

**Se però il contratto non presenta particolari complessità il redattore del bilancio può rinunciare alla individuazione e valorizzazione delle unità elementari.**

**Secondo l’OIC 34 si presume che possono ricorrere a tale possibilità le società che redigono il bilancio nella forma abbreviata o delle microimprese.**

In appendice al principio contabile sono poi proposte le soluzioni contabili per le seguenti casistiche:

- vendita con garanzia;
- cessione di licenze;
- vendita con obbligo di riacquisto;
- società che agisce per conto proprio o per conto di terzi;
- vendita con opzione di riacquisto e vendita condizionata;
- costi per l'ottenimento del contratto.

L'OIC 34 riporta inoltre diversi esempi di contabilizzazione.

L'Organismo Italiano di Contabilità, successivamente alla pubblicazione dell'OIC 34, ha posto in consultazione alcuni emendamenti agli altri principi contabili per conformarli alle nuove statuizioni sui ricavi.

Al momento la consultazione è terminata ma gli emendamenti devono ancora essere pubblicati in via definitiva.

**Considerate le rilevanti novità sostanziali presenti nell'OIC 34 è opportuno prendervi subito confidenza per adeguare il sistema contabile e per apportare eventuali modifiche alla formulazione dei contratti di vendita in modo da rendere più agevole al redattore del bilancio 2024 (e di quelli successivi) la determinazione del prezzo complessivo nonché l'identificazione, valorizzazione e rilevazione delle varie unità elementari di contabilizzazione riferibili al singolo contratto.**

Nel prosieguo, laddove non diversamente specificato, le parti in virgolettato e corsivo sono quelle riprese testualmente dall'OIC 34.

## Data di entrata in vigore

Come espressamente indicato dall'OIC 34, il principio si applica ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2024 o da data successiva.

Eventuali effetti derivanti dall'applicazione del nuovo principio contabile sono rilevati secondo le previsioni dell'OIC 29 *“Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzioni di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio”* per i cambiamenti di principi contabili.

In tal caso, 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: ossia con riguardo ai soli contratti di vendita che vengono stipulati a partire dall'inizio del primo esercizio di applicazione del principio contabile.**

In determinate situazioni le nuove regole contabili dovrebbero però poter essere utilizzate in via analogica nei bilanci precedenti (predisponendo, se del caso un proprio trattamento contabile di riferimento che si basi sulle indicazioni di carattere generale del documento OIC 11).

Ciò dovrebbe essere possibile, tra l'altro, per i contratti di licenza o concessione di diritti di sfruttamento di beni materiali o immateriali, o, più in generale, nel caso di contratti aventi ad oggetto una combinazione di cessioni e di prestazioni<sup>1</sup>.

## Ambito di applicazione

L'OIC 34 si applica alle società che redigono il bilancio in base alle disposizioni del Codice civile e a tutte le transazioni che comportano l'iscrizione di ricavi derivanti dalla vendita di beni e dalla prestazione di servizi indipendentemente dalla loro classificazione nel conto economico (i.e. voce A1 - Ricavi delle vendite e delle prestazioni; voce A5 - Altri ricavi).

Rimangono però esclusi dall'applicazione dell'OIC 34:

- 1) **i ricavi derivanti da lavori in corso su ordinazione**, in quanto seguono le disposizioni di cui all'OIC 23 "Lavori in corso su ordinazione";
- 2) **i ricavi derivanti da cessioni di azienda, fitti attivi e ristori**, perché, per le loro specificità, sono trattate in altri principi contabili;
- 3) **i ricavi derivanti da transazioni che non hanno finalità di compravendita (permute, ecc.)**, ossia le operazioni effettuate per procurarsi la disponibilità di un bene di analoghe caratteristiche senza l'obiettivo di conseguire un ricavo (si pensi ad esempio al caso di una società che scambia 100kg di grano stoccato in un magazzino del nord Italia con 100kg di grano della stessa qualità stoccato nel sud Italia per minimizzare i costi di trasporto). Tale impostazione è coerente con le disposizioni contenute nel paragrafo 83 dell'OIC 16 "*Immobilizzazioni materiali*" in tema di permuta dal lato dell'acquirente.

Come già precedentemente evidenziato, il nuovo principio aggrega in modo sistematico le indicazioni sui ricavi che erano prima sparse in altri principi: principalmente nell'OIC 15 (ricavi) e l'OIC 12 (composizione e schemi del bilancio d'esercizio).

Oltre a ciò, l'OIC 34 introduce nuove statuizioni rispetto a quelle già presenti negli altri principi contabili nazionali.

---

<sup>1</sup> Così Luca Gaiani, Contratti complessi di cessione di beni e commesse pluriennali tra regole attuali e nuovo OIC 34 sui ricavi, il fisco 28/2023.

In conseguenza di tali novità l'OIC ha anche proposto degli **emendamenti ad alcuni degli altri principi contabili**, per renderli conformi ai criteri dell'OIC 34.

La proposta riguarda:

- l'OIC 12 (composizione e schemi del bilancio d'esercizio);
- l'OIC 15 (crediti);
- l'OIC 19 (debiti).

Gli emendamenti proposti hanno ad oggetto:

- la contabilizzazione degli sconti;
- la contabilizzazione delle garanzie e penalità;
- l'inserimento nell'OIC 15 di un esempio di trattamento contabile dell'incasso anticipato di un credito in ipotesi di non applicazione del costo ammortizzato.

Al momento la proposta ha terminato la fase di consultazione ed è in fase di definizione e pubblicazione.

## Fasi per l'imputazione a bilancio

Le fasi da seguire per l'imputazione a bilancio dei ricavi sono le seguenti:

- 1) **esame dei contratti stipulati dalla società;**
- 2) **raggruppamento dei contratti negoziati con un unico obiettivo commerciale;**
- 3) **determinazione del prezzo complessivo dei contratti o dei gruppi di contratti;**
- 4) **identificazione delle singole unità elementari di contabilizzazione;**
- 5) **valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione;**
- 6) **rilevazione dei ricavi.**

Punto centrale del nuovo principio sono il prezzo complessivo del contratto (**prezzo complessivo**) e le unità elementari di contabilizzazione (**unità elementari**), cioè *"i singoli beni, servizi o altre prestazioni che attraverso il contratto sono promessi al cliente"*<sup>2</sup>.

**Ogni unità elementare deve essere trattata autonomamente per quanto riguarda:**

- **la determinazione del ricavo ad essa imputabile;**
- **la relativa rilevazione a bilancio del ricavo secondo il principio della competenza temporale.**

---

<sup>2</sup> Così il principio contabile.

Per la determinazione del prezzo complessivo l'individuazione, valorizzazione e rilevazione delle unità elementari, i contratti negoziati simultaneamente e congiuntamente con un unico obiettivo commerciale devono essere trattati come un singolo contratto (**raggruppamento di contratti**).

## Raggruppamento di contratti

Il primo passo per il redattore del bilancio consiste nel verificare se vi sono gruppi di contratti da trattare come un singolo contratto.

Come indicato dal principio contabile, *“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.”*

In tale ipotesi il prezzo complessivo del contratto e le unità elementari di contabilizzazione andranno quindi riferite al *“gruppo di contratti”* e non ai singoli contratti in esso raggruppati.

---

### Esempio

- ⇒ contestuale negoziazione e stipula di tre contratti per:
  - i) la vendita di un macchinario
  - ii) la vendita di alcuni pezzi di ricambio particolarmente ingombranti
  - iii) il deposito per due anni dei pezzi di ricambio in un capannone del venditore
- ⇒ unico obiettivo commerciale è la vendita del macchinario con annessi pezzi di ricambio
- ⇒ prezzo dei singoli contratti condizionato dalla stipula di tutti e tre i contratti
- ⇒ **per la redazione del bilancio il gruppo di contratti va trattato come un unico contratto**

---

## Prezzo complessivo del contratto

Una volta operato (ai soli fini contabili) l'eventuale raggruppamento dei contratti in un unico contratto, il redattore del bilancio è tenuto a determinare per ogni singolo contratto (post raggruppamento) il relativo prezzo complessivo da allocare sulle singole unità elementari di contabilizzazione.

Il prezzo complessivo del contratto va determinato prendendo a riferimento quello desumibile dalle clausole contrattuali ma tenendo anche conto di eventuali:

- a) termini di pagamento oltre i 12 mesi;

- b) corrispettivi non in denaro;
- c) corrispettivi variabili.

In presenza di tali elementi occorre procedere alla relativa valorizzazione.

### **Termini di pagamento oltre i 12 mesi**

Un primo elemento di cui tenere conto per la determinazione del prezzo complessivo del contratto è l'eventuale presenza di termini di pagamento con scadenza oltre i 12 mesi.

Ciò in quanto il principio contabile statuisce che: *“Nel caso in cui il contratto preveda termini di pagamento con scadenza oltre i 12 mesi dal momento della rilevazione iniziale, senza corresponsione di interessi, o con interessi significativamente diversi dai tassi di interesse di mercato, il prezzo complessivo del contratto è determinato attualizzando i flussi finanziari futuri al tasso di interesse di mercato”*.

Tale previsione è in linea con quanto disposto dall'OIC 15 (Crediti) relativamente al costo ammortizzato in presenza di attualizzazione<sup>3</sup>.

---

### **Esempio<sup>4</sup>**

- ⇒ **1° gennaio 2024 vendita di merci al prezzo di 1.000** (oltre a iva per 220)
- ⇒ condizioni applicate in via speciale per favorire il cliente: pagamento dilazionato a 24 mesi in rate semestrali di 305 compresa iva (250+55)
- ⇒ tasso di interesse da contratto: zero
- ⇒ tasso di mercato: 3% semestrale posticipato
- ⇒ valore attuale flussi finanziari futuri = 1.133,72
  - componente imponibile = 929,22
  - componente iva = 204,44
- ⇒ componente finanziaria implicita = 86,28 (1.220-1.133,72)
- ⇒ **prezzo complessivo del contratto a seguito della attualizzazione dei flussi finanziari = 929,22**  
**➔ ricavo in bilancio 2024 alla voce A) 1)**

---

<sup>3</sup> Ai sensi dell'art. 2426, comma 1 n. 8 c.c., *“i crediti sono rilevati in bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale”*.

<sup>4</sup> Preso a base l'esempio 1 dell'OIC 15.

**Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata o delle microimprese possono rinunciare a determinare il prezzo complessivo atualizzando i flussi futuri e assumere quindi il prezzo da contratto (nell'esempio 1.000): salvo che non sussistano altri fattori di cui tenere conto per la determinazione del prezzo complessivo.**

### ***Corrispettivi non in denaro***

Per una ulteriore disposizione del principio contabile, valida anche per i bilanci abbreviati e delle microimprese, *“nei contratti che prevedono il regolamento del corrispettivo attraverso un'attività diversa dalle disponibilità liquide, il prezzo complessivo del contratto è pari al valore corrente realizzabile di mercato di tali attività”*.

### ***Componenti variabili***

Un altro fattore da considerare per la determinazione del prezzo complessivo del contratto è l'eventuale presenza di componenti variabili.

In tale ipotesi si deve procedere alla loro valorizzazione.

Costituiscono componenti variabili:

- i corrispettivi aggiuntivi (incentivi, premi di risultato, ecc.);
- gli sconti (diversi da quelli incondizionati indicati in fattura);
- gli abbuoni;
- le penalità;
- i resi.

L'importo (corrispettivo variabile) da valorizzare deve essere stimato sulla base delle seguenti regole.

#### *Corrispettivi aggiuntivi*

I corrispettivi aggiuntivi (incentivi, premi di risultato, ecc.) vanno inclusi nel prezzo complessivo del contratto di vendita solo nel momento in cui divengono ragionevolmente certi (postulato della prudenza).

Il relatore del bilancio è tenuto a valutare la ragionevole certezza sulla base dell'esperienza storica, degli elementi contrattuali e dei dati previsionali.

#### *Sconti, abbuoni, penalità e resi*

Sono da contabilizzarsi in riduzione dei ricavi, anche se non ragionevolmente certi<sup>5</sup>, sulla base della migliore stima del corrispettivo tenendo conto dell'esperienza storica e/o di elaborazioni statistiche.

---

<sup>5</sup> Così nelle “Motivazioni alla base delle decisioni assunte”.



*“Per stimare tale importo, la società può utilizzare uno dei metodi seguenti, scegliendo il metodo che secondo le sue aspettative consente di prevedere meglio l’importo del corrispettivo variabile:*

- a) la media ponderata dei possibili importi del corrispettivo. Tale metodo si applica quando la società prevede che possano realizzarsi più di due scenari (ad esempio, una penale che varia in funzione del numero di giorni di ritardo);*
- b) l’importo più probabile, quando il contratto ha soltanto due risultati possibili (ad esempio, il contratto prevede una penale di importo fisso in caso di ritardata consegna)”.*

Il metodo prescelto va applicato in modo uniforme durante tutta la durata del contratto.

## Unità elementare di contabilizzazione

Una volta determinato il prezzo complessivo del contratto il redattore del bilancio è tenuto ad allocarlo sulle unità elementari di contabilizzazione, cioè sui *“singoli beni, servizi o altre prestazioni che attraverso il contratto sono promessi al clienti”*, per poi procedere con la relativa rilevazione.

Le fasi da percorrere sono quindi le seguenti:

- 1) identificazione delle unità elementari;
- 2) valorizzazione delle unità elementari (mediante l’allocazione del prezzo complessivo);
- 3) rilevazione delle unità elementari (in adozione del principio della competenza).

### **Identificazione**

Al momento della rilevazione iniziale il redattore del bilancio deve procedere con l’analisi del contratto di vendita al fine di stabilire quali sono le unità elementari di contabilizzazione, cioè le singole prestazioni incluse nel contratto che devono essere contabilizzate separatamente (c.d. **segmentazione**)<sup>6</sup>.

Nello specifico devono essere trattati separatamente i singoli beni, servizi o altre prestazioni che attraverso il contratto sono promessi al cliente: rilevando i ricavi relativi alla vendita dei beni al momento del loro trasferimento ed i ricavi relativi ai servizi quando saranno effettuati.

---

### **Esempio**

---

<sup>6</sup> Come precisato nelle “Motivazioni alla base delle decisioni assunte”, tale attività è necessaria in quanto un unico contratto di vendita può includere prestazioni diverse che richiedono una contabilizzazione separata. Tale disposizione è coerente con l’OIC 11, che al paragrafo 28 chiarisce che *“da un unico contratto possono scaturire più diritti e obbligazioni che richiedono una contabilizzazione separata”*.

- ⇒ contratto per la vendita di un macchinario e di alcuni pezzi di ricambio particolarmente ingombranti
  - ⇒ i pezzi di ricambio, per accordi con il cliente, rimangono presso il venditore per 2 anni
  - ⇒ analisi del contratto con individuazione di **tre unità elementari di contabilizzazione**:
    - vendita del macchinario
    - vendita dei pezzi di ricambio
    - servizio di custodia dei pezzi di ricambio
- 

**La segmentazione del contratto è però necessaria solo se da un unico contratto di vendita possono scaturire più diritti e obbligazioni da contabilizzare separatamente.**

**Nel caso di contratti semplici non sarà quindi necessario effettuare tutte le valutazioni previste dal principio<sup>7</sup>.**

Ad esempio, se il contratto:

- a. prevede un'unica unità elementare di contabilizzazione non sarà necessario separare e valorizzare le singole unità elementari di contabilizzazione;
- b. non prevede premi, sconti o altri elementi di variabilità non sarà necessario stimare i corrispettivi variabili.

L'identificazione (e la successiva valorizzazione) delle unità elementari di contabilizzazione è finalizzata ad evidenziare i profili sostanziali delle operazioni (principio di prevalenza della sostanza sulla forma<sup>8</sup>).

**La segmentazione non va altresì effettuata nelle seguenti ipotesi.**

**1) Beni e servizi integrati o interdipendenti tra di loro**

Il redattore del bilancio non deve trattare come singole unità elementari i beni e/o servizi previsti dal contratto che non possono essere utilizzati separatamente dal cliente ma solo in combinazione gli uni agli altri.

**Ad esempio**, in ipotesi di vendita di un software non utilizzabile senza il connesso servizio di personalizzazione da parte del venditore i beni e i servizi previsti dal contratto sono così integrati o interdipendenti che il cliente non può utilizzarli separatamente: pertanto, se il bene è consegnato

---

<sup>7</sup> Così nelle "Motivazioni alla base delle decisioni assunte".

<sup>8</sup> Cfr. OIC 11.

nell'esercizio X e la personalizzazione è effettuata nell'esercizio X+1 **il ricavo va interamente imputato all'esercizio X+1<sup>9)</sup>**).

## **2) Beni e servizi non caratteristici**

Il redattore del bilancio non deve trattare come singole unità elementari quei beni e/o servizi previsti dal contratto che non rientrano nelle attività caratteristiche della società.

Ciò accade in presenza di **operazioni e concorsi a premio in cui il cliente ha diritto a ricevere esclusivamente beni o servizi diversi da quelli venduti dalla società** (come nel caso, ad esempio, di una società che vende generi alimentari e che regala libri di ricette al raggiungimento di un determinato quantitativo di punti<sup>10)</sup>). In tal caso, il costo che la società prevede di sostenere per la corresponsione del premio è rilevato a fondo oneri senza rettificare i ricavi.

## **3) Garanzie di assistenza al cliente previste per legge**

In tale ipotesi la garanzia non è separata dal bene venduto e quindi è trattata come se non fosse una unità elementare di contabilizzazione distinta, bensì come un onere che il venditore deve sostenere per legge.

## **4) Effettuazione nel medesimo esercizio**

La segmentazione non è necessaria quando tutte le cessioni di beni e/o prestazioni di servizi previste dal contratto sono effettuate nello stesso esercizio.

Ciò in quanto tutti i relativi ricavi sono comunque da rilevare, per competenza, nel bilancio di detto esercizio.

## **5) Contratti non complessi**

In presenza di contratti non particolarmente complessi dove la separazione delle singole unità elementari di contabilizzazione produce effetti irrilevanti (a non "elevata marginalità" futura)<sup>11)</sup>, la società può, ai sensi dell'articolo 2423 comma 4 c.c., non segmentare il contratto in più unità elementari<sup>12)</sup>.

Se si avvale di tale possibilità la società rileva in bilancio l'intero ricavo al momento della vendita del bene o della prestazione del servizio e iscrive al fondo rischi ed oneri l'eventuale costo che prevede di sostenere per le vendite e/o prestazioni che effettuerà negli esercizi futuri<sup>13)</sup>.

---

<sup>9</sup> Così nelle "Motivazioni alla base delle decisioni assunte".

<sup>10</sup> Così nelle "Motivazioni alla base delle decisioni assunte".

<sup>11</sup> Come indicato nelle "Motivazioni alla base delle decisioni assunte" per contratti complessi sono da intendersi quelli 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 segmentazione 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.

<sup>12</sup> Per evitare un aggravio di oneri amministrativi non giustificato dai benefici attesi (postulato della rilevanza).

Si presume che possano ricorrere alla suddetta possibilità di non segmentare il contratto le società che redigono il bilancio in forma abbreviata o delle microimprese<sup>14</sup>.

## **Valorizzazione**

Dopo aver identificato le singole unità elementari di contabilizzazione incluse nel contratto è necessario procedere con la valorizzazione di ciascuna di esse tramite l'allocazione del prezzo complessivo del contratto.

**L'allocazione va effettuata sulla base del rapporto tra:**

- a) il prezzo di vendita della singola unità elementare;**
- b) la somma dei prezzi di vendita di tutte le unità elementari.**

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

**Il prezzo di vendita delle singole unità elementari è quello previsto contrattualmente a meno che il prezzo contrattuale non sia significativamente diverso dal listino prezzi, tenuto conto degli sconti normalmente praticati: nel qual caso va utilizzato il prezzo di listino<sup>15</sup>.**

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

- a) metodo della valutazione dei prezzi di mercato:** la società stima il prezzo di vendita sulla base dei prezzi del mercato in cui opera. Questo metodo può anche prevedere il riferimento ai prezzi praticati dai concorrenti della società per beni o servizi simili e l'aggiustamento di detti prezzi per riflettere i costi e i margini della società;
- b) metodo dei costi attesi più margine:** la società stima il prezzo di vendita sulla base dei costi sostenuti o da sostenere per adempiere il contratto e aggiunge un margine adeguato per il bene o servizio in questione;
- c) metodo residuale:** la società stima il prezzo di vendita a sé stante del bene o del servizio in misura pari alla differenza tra il prezzo complessivo del contratto e la somma dei prezzi di vendita a sé stanti osservabili di altri beni o servizi inclusi nel contratto.

---

<sup>13</sup> Così Silvia Latorraca, Separazione dei ricavi solo per contratti complessi, Eutekne.Info 30.01.2024.

<sup>14</sup> Cfr. paragrafo 18 dell'OIC 34.

<sup>15</sup> Ciò al fine di evitare che vengano favorite politiche di bilancio volte ad anticipare o posticipare utili (così nelle "Motivazioni alla base delle decisioni assunte").

**Nel caso in cui la società, applicando uno dei suddetti metodi, non riesca a stimare attendibilmente il prezzo di vendita delle unità elementari di contabilizzazione, il prezzo di vendita di tali unità è pari al costo sostenuto.**

riferite al "gruppo di contratti" e non ai singoli contratti in esso raggruppati.

---

### **Esempio**

- ⇒ contratto per la vendita di un macchinario e dei pezzi di ricambio con custodia di questi ultimi per due anni
- ⇒ **prezzo complessivo = 100.000**
- ⇒ **prezzi di vendita delle singole unità elementari** (da contratto/listino/altri metodi)
  - macchinario = 60.000
  - pezzi di ricambio = 30.000
  - servizio di custodia per due anni = 20.000
  - **totale = 110.000**
- ⇒ **allocazione del prezzo complessivo**
  - $\text{macchinario} = 60.000/110.000 \times 100.000 = 54.545$
  - $\text{pezzi di ricambio} = 30.000/110.000 \times 100.000 = 27.273$
  - $\text{servizio di custodia per due anni} = 20.000/110.000 \times 100.000 = 18.182$
  - **totale = 100.000**

---

### ***Rilevazione dei ricavi***

Dopo aver identificato per ogni contratto le singole unità elementari di contabilizzazione in esso incluse ed aver proceduto alla relativa valorizzazione, il redattore del bilancio deve stabilire il momento in cui rilevare in bilancio il ricavo di ognuna di esse sulla base del principio di competenza economica.

**Il metodo di rilevazione dei ricavi è distinto tra:**

- 1) vendita di beni;**
- 2) prestazione di servizi.**

#### **Rilevazione dei ricavi per vendita di beni**

*"Per le unità elementari di contabilizzazione che rappresentano la vendita di beni, i ricavi sono rilevati quando tutte le seguenti condizioni sono soddisfatte:*

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

Come illustrato dal principio contabile nelle *"Motivazioni alla base delle decisioni assunte"*, per la rilevazione dei ricavi di vendita di beni è stato quindi confermato il criterio del trasferimento dei rischi e benefici.

Per quanto concerne il **trasferimento dei rischi** manca però una elencazione di quali rischi considerare, ma è solo richiesto al redattore del bilancio di fare una propria valutazione delle tipologie di rischio cui incorre attraverso l'analisi delle clausole contrattuali e dell'esperienza storica: senza tenere conto del rischio di credito<sup>16</sup>.

Per il **trasferimento dei benefici** l'OIC 34 precisa invece che questo avviene *"quando la società trasferisce alla controparte la capacità di decidere dell'uso del bene e di ottenerne i relativi benefici in via definitiva"*. A tale proposito, i benefici sono da intendersi *"come i possibili flussi di cassa che si possono ottenere direttamente o indirettamente dal bene"*.

*"Quindi i benefici sono trasferiti al cliente quando lo stesso può disporre liberamente, rivendendoli in totale e completa autonomia, concedendoli in affitto o utilizzandoli nella propria produzione.*

*Alcuni esempi delle modalità con cui il cliente può ottenere tali benefici sono i seguenti:*

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

Nel valutare se il trasferimento sostanziale dei rischi sia avvenuto, il redattore del bilancio deve tenere conto sia di fattori qualitativi (ad esempio una valutazione delle clausole contrattuali) sia di fattori quantitativi (ad esempio una valutazione dell'esperienza storica).

#### **Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi**

*"I ricavi per prestazione di servizi sono rilevati a conto economico in base allo stato di avanzamento se sono rispettate entrambe le seguenti condizioni:*

- a) *l'accordo tra le parti prevede che il diritto al corrispettivo per il venditore maturi via via che la prestazione è eseguita; e*

---

<sup>16</sup> In quanto il rischio di credito incide sulla valutazione della recuperabilità dei crediti iscritti in bilancio, ai sensi dell'OIC 15, e non sull'iscrizione del ricavo (cfr. paragrafo 24 dell'OIC 34).

b) ***l'ammontare del ricavo di competenza può essere misurato attendibilmente.***

***Lo stato di avanzamento può essere determinato con vari metodi.***

*Il redattore di bilancio procederà con il metodo che conduce ad una determinazione attendibile dei servizi prestati.*

*In relazione al tipo di operazione, i metodi possono essere rappresentati dalla:*

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

***Nel caso in cui la società non possa rilevare il ricavo secondo il criterio dello stato di avanzamento, il ricavo per il servizio prestato è iscritto a conto economico quando la prestazione è stata definitivamente completata".***

## **Esempi di identificazione, valorizzazione e rilevazione**

Di seguito due esempi di identificazione, valorizzazione e rilevazione delle unità elementari di contabilizzazione, delineati sulla base degli esempi riportati nell'OIC 34.

---

### **Esempio 1**

⇒ contratto stipulato il 1° dicembre 2024 per la vendita, con consegna immediata, di un macchinario e dei pezzi di ricambio e con custodia di questi ultimi per 24 mesi (con unico rischio a carico del venditore il rischio di furto)

⇒ prezzo complessivo del contratto determinato pari a 100.000

#### **1) Identificazione delle unità elementari di contabilizzazione**

- a) vendita macchinario
- b) vendita pezzi di ricambio
- c) vendita servizio di custodia

#### **2) Valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione**

- a) prezzi di vendita delle singole unità elementari (da contratto/listino/altri metodi)
  - macchinario = 60.000
  - pezzi di ricambio = 30.000
  - servizio di custodia per due anni = 20.000

- totale = 110.000
- b) allocazione del prezzo complessivo
  - macchinario =  $60.000/110.000 \times 100.000 = 54.545$
  - pezzi di ricambio =  $30.000/110.000 \times 100.000 = 27.273$
  - servizio di custodia per due anni =  $200/1.100 \times 1.000 = 18.182$
  - totale = 100.000

### 3) Rilevazione dei ricavi per il bilancio 2024

- il redattore del bilancio valuta che alla data di chiusura è avvenuto il trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici connessi alla vendita del macchinario e dei pezzi di ricambio (l'unico rischio che resta in capo alla società venditrice è il rischio di furto valutato come remoto)
- i ricavi per il servizio di custodia sono rilevati a conto economico in base allo stato di avanzamento in quanto sono rispettate entrambe le seguenti condizioni:
  - a. l'accordo tra le parti prevede che il diritto al corrispettivo per il venditore maturi via via che la prestazione è eseguita
  - b. l'ammontare del ricavo di competenza può essere misurato attendibilmente
- lo stato di avanzamento è determinato
  - in proporzione tra i servizi effettuati alla data di bilancio (un mese di custodia a dicembre) ed i servizi totali previsti nel contratto (24 mesi di custodia) →  $\text{prezzo}/24 \times 1 = 18.182/24 \times 1 = 758$  →  $\text{risconto passivo} = 18.182 - 758 = 17.424$

Imputazioni contabili per il bilancio del primo esercizio

|        |  | Causale                       | Dare    | Avere  |
|--------|--|-------------------------------|---------|--------|
| A) 1)  | Ricavi delle vendite e delle prestazioni | vendita macchinario           |         | 54.545 |
| A) 1)  | Ricavi delle vendite e delle prestazioni | vendita pezzi ricambio        |         | 27.273 |
| A) 1)  | Ricavi delle vendite e delle prestazioni | servizio di custodia          |         | 18.182 |
| C) IV) | Disponibilità liquide                    | incasso intero prezzo         | 100.000 |        |
| A) 1)  | Ricavi delle vendite e delle prestazioni | risconto servizio di custodia | 17.424  |        |
| E      | Risconti passivi                         | risconto servizio di custodia |         | 17.424 |



**Totale ricavi primo esercizio = 82.576 (a fronte di un prezzo complessivo di contratti di 100.000)**

Il restante ammontare, pari a €17.424, andrà rilevato *pro-rata temporis* tra i ricavi dei due esercizi successivi.

## Esempio 2

⇒ contratto stipulato il 1° dicembre 2024 per la vendita di un'automobile con inclusi 4 tagliandi gratuiti per i successivi 4 anni

⇒ prezzo complessivo del contratto determinato pari a 25.650

### 1) Identificazione delle unità elementari di contabilizzazione

- a) vendita dell'automobile
- b) vendita 4 tagliandi

### 2) Valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione

- a) prezzi di vendita delle singole unità elementari (da contratto/listino/altri metodi)
  - automobile = 25.000
  - singolo tagliando = 500 (per un totale di 2.000 per 4 tagliandi)
  - totale = 27.000
- b) allocazione del prezzo complessivo
  - automobile =  $25.000/27.000 \times 25.650 = 23.750$
  - singolo tagliando =  $(2.000/27.000 \times 25.650)/4 = 475$  (per un totale di 1.900 per 4 tagliandi)
  - totale = 25.650

### 3) Rilevazione dei ricavi per il bilancio 2024

- il redattore del bilancio valuta che alla data di chiusura è avvenuto il trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici connessi alla vendita dell'automobile
- i ricavi per il servizio tagliandi sono da rilevare negli esercizi in cui verranno effettuati i tagliandi

Imputazioni contabili per il bilancio del primo esercizio

|        |  | Dare   | Avere  |
|--------|--|--------|--------|
| A) 1)  | Ricavi delle vendite e delle prestazioni |        | 23.750 |
| C) IV) | Disponibilità liquide                    | 25.650 |        |

|   |                  |  |       |
|---|------------------|--|-------|
| E | Risconti passivi |  | 1.900 |
|---|------------------|--|-------|

**Per il bilancio in forma abbreviata o delle microimprese** il redattore, se valuta che il contratto non è complesso e che quindi la separazione in singole unità elementari di contabilizzazione produrrebbe degli effetti irrilevanti, può non operare la segmentazione: avvalendosi dell'opzione prevista dal principio.

In tale ipotesi, nel bilancio del primo esercizio:

- a) rileva il ricavo relativo all'unica unità elementare di contabilizzazione (la vendita dell'automobile) per l'intero prezzo complessivo di 25.650
- b) opera un accantonamento a fondo rischi e oneri pari al costo che stima di dover sostenere per adempiere all'impegno di effettuare i 4 tagliandi gratuiti, per ipotesi pari a 1.200 (300 per singolo tagliando)

Imputazioni contabili per il bilancio (abbreviato o delle microimprese) del primo esercizio

|        |  | Dare   | Avere  |
|--------|--|--------|--------|
| A) 1)  | Ricavi delle vendite e delle prestazioni |        | 25.650 |
| C) IV) | Disponibilità liquide                    | 25.650 |        |
| B) 13  | Accantonamenti a fondi rischi ed oneri   | 1.200  |        |
| B)     | Fondo per Rischi e Oneri                 |        | 1.200  |

## Casistiche

Nell'OIC 34 è indicato il trattamento contabile di alcune specifiche transazioni che coinvolgono la voce Ricavi.

### ***Vendite con diritto di reso***

Una prima casistica è quella delle vendite con diritto di reso.

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

Per la rilevazione va operata una distinzione a seconda che le vendite con diritto di reso si prestino o meno ad una valutazione per massa del rischio di restituzione del bene.

### Impossibilità della valutazione per massa

Per le vendite che non si prestano ad una valutazione per massa del rischio di restituzione (di norma beni non fungibili) la rilevazione dei ricavi a conto economico va operata al momento della vendita solo se si è ragionevolmente certi, sulla base dell'esperienza storica, di elementi contrattuali e di dati previsionali, che il cliente non restituirà il bene.

### Valutazione per massa

Per le vendite che si prestano ad una valutazione per massa del rischio di restituzione del bene (di norma beni fungibili) va rilevata una passività classificata tra i fondi oneri, con contropartita la rettifica dei ricavi.

L'ammontare della passività è dato dalla media ponderata dei possibili importi del corrispettivo.

### Rimanenze

In ipotesi di "valutazione per massa" occorre anche iscrivere i beni venduti in una voce separata tra le rimanenze: ma solo se rilevante.

Di norma l'iscrizione va fatta al valore contabile originario a cui i beni erano iscritti a magazzino.

Se però il valore originario non è attendibilmente determinabile allora l'iscrizione può anche avvenire al costo medio dei beni venduti.

Occorrerà poi operare una svalutazione del magazzino qualora i beni iscritti tra le rimanenze presentino un valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato minore rispetto al relativo valore contabile.

**Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e quelle che redigono il bilancio delle microimprese**, possono, invece che applicare le regole ordinarie, iscrivere in riduzione dei ricavi un fondo oneri per un importo pari alla differenza tra l'importo che si prevede di rimborsare al cliente e il costo del bene venduto che si prevede di ricevere: senza operare iscrizioni tra le rimanenze.

Tale modello semplificato è una politica contabile che, se adottata, deve essere applicata a tutte le vendite con diritto di reso.

---

### **Esempio<sup>17</sup>**

- ⇒ vendita nel corso dell'esercizio di 500 capi di abbigliamento a €100 ciascuno
- ⇒ costo unitario medio dei beni: €70
- ⇒ costo complessivo dei beni: €35.000 (500x70)
- ⇒ diritto di reso: entro 120 giorni dall'acquisto con rimborso dell'intero importo pagato
- ⇒ valutazione del rischio: stimato il 5% dei prodotti venduti (pari a 25 unità di prodotti)

### **Bilancio ordinario**

- a) ricavi di vendita per €50.000 (voce A.1 di conto economico)
- b) fondo oneri (voce B di stato patrimoniale), con contropartita i ricavi di vendita, per €2.500 (50.000x5%)
- c) rimanenze (nella voce separata di stato patrimoniale C.16 Attività per resi attesi), con contropartita variazioni delle rimanenze (voce A.2 di conto economico), per €1.750 (pari al costo di €70 per 25 unità)

### **Bilancio abbreviato e microimprese**

- a) ricavi di vendita per €50.000 (voce A.1 di conto economico)
- b) fondo oneri (voce B di stato patrimoniale), con contropartita i ricavi di vendita, per €750 (50.000x5% - 35.000x5%)
- c) rimanenze: nessuna rilevazione

---

## **Operazioni e concorsi a premio**

I contratti che prevedono la possibilità per i clienti di ricevere "in premio" esclusivamente beni o servizi diversi da quelli venduti dalla società sono caratterizzati da più unità di contabilizzazione.

### **Esempio<sup>18</sup>**

---

<sup>17</sup> Tratto dagli esempi in calce all'OIC 34.

<sup>18</sup> Tratto dagli esempi in calce all'OIC 34.

Una società che vende beni alimentari concede la possibilità ai clienti di accumulare punti premio per ogni acquisto effettuato per un determinato periodo di tempo (un punto per ogni euro di spesa).

Al termine della raccolta punti, il cliente ha la possibilità di scegliere se, raggiunto un certo quantitativo di punti, ottenere in premio dei giocattoli (prodotti diversi da quelli commercializzati dalla società) oppure se ottenere uno sconto cassa su futuri acquisti.

Nel dettaglio i clienti ottengono un punto per ogni euro speso.

Ogni 100 punti il cliente ha diritto ad avere un 1 euro di sconto su acquisti futuri oppure al raggiungimento di 1.000 punti ha la possibilità di ottenere in premio un giocattolo.

Durante l'esercizio i clienti acquistano prodotti per €1.000.000 di spesa.

A fine esercizio la società effettua una valutazione su quanti clienti potrebbero raggiungere i quantitativi di punti richiesti e su quali scelte potrebbero operare.

In base alle stime effettuate la società:

- per le previste opzioni per il premio, rileva un fondo oneri, senza rettificare i ricavi, per un ammontare pari al costo che prevede dovrà sostenere per acquistare i giocattoli che regalerà ai clienti che raggiungono i 1.000 punti;
- per le previste opzioni per lo sconto, rettifica i ricavi per 1 euro per ogni 100 punti (nel caso estremo in cui tutti i clienti si dovessero avvalere di tale possibilità la rettifica sarà pari a €10.000 = 1.000.000/100)

### ***Vendita con garanzia***

Le vendite con garanzia sono suddivise nei seguenti due gruppi:

- 1) garanzia di assistenza al cliente prevista per legge;
- 2) tutte le altre garanzie prestate al cliente (garanzie aggiuntive).

#### **Garanzia ex lege**

La garanzia di assistenza al cliente, prevista per legge, non è separata dal bene venduto e quindi è trattata come se non fosse una unità elementare di contabilizzazione distinta, bensì come un onere che il venditore deve sostenere per legge<sup>19</sup>.

In tal caso, società rileva il ricavo per l'intera vendita (senza separazione del prezzo) e valuta l'iscrizione di un accantonamento a fondo oneri pari al costo di sostituzione e/o riparazione che la società stima di dover sostenere per soddisfare l'impegno assunto secondo le previsioni dell'OIC 31 "Fondo rischi e oneri".

#### **Esempio garanzia *ex lege***

- ⇒ consegna di 100 unità di beni garantiti *ex lege* per i primi 2 anni
- ⇒ prezzo unitario: 300
- ⇒ costo unitario: 220
- ⇒ valutazione del rischio: stimate richieste di assistenza per il 10% dei prodotti (pari a 10 unità di prodotti)
- ⇒ ricavi di vendita: 30.000
- ⇒ accantonamento a fondo oneri: pari al costo di sostituzione e/o riparazione che la società stima di dover sostenere per soddisfare l'impegno assunto (es. €2.200)

Di seguito si riportano le scritture (per semplicità non si considera l'effetto fiscale):

|        | <b>31.12.202X</b>                        | <b>Dare</b> | <b>Avere</b> |
|--------|--|-------------|--------------|
| A) 1)  | Ricavi delle vendite e delle prestazioni |             | 30.000       |
| C) IV) | Disponibilità liquide                    | 30.000      |              |
| B13    | Accantonamenti a fondi rischi ed oneri   | 2.200       |              |
| B)     | Fondo per Rischi e Oneri                 |             | 2.200        |

#### **Garanzia aggiuntiva**

Tutte le altre garanzie prestate al cliente sono unità elementari di contabilizzazione da contabilizzare come un ricavo separato secondo le indicazioni di cui sopra

#### **Esempio garanzia aggiuntiva**

<sup>19</sup> Così nelle "Motivazioni alla base delle decisioni assunte".

- ⇒ consegna di un bene con garanzia aggiuntiva per i primi due anni
- ⇒ prezzo: 5.000 (compresa la garanzia)
- ⇒ prezzo da listino del bene: 4.000
- ⇒ prezzo da listino della garanzia per 2 anni: 2.000
- ⇒ sconto implicito: 1.000 (6.000-5.000)
- ⇒ allocazione del prezzo complessivo
  - fornitura bene: 3.333 ( $4.000/6.000 \times 5.000$ )
  - assistenza: 1.667 ( $2.000/6.000 \times 5.000$ )
- ⇒ ricavi relativi alla fornitura rilevati al momento della consegna
- ⇒ ricavi relativi all'assistenza rilevati pro-rata nei due anni

### ***Cessione di licenze***

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

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

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

Tale ricavo è determinato attualizzando i flussi finanziari futuri al tasso di interesse di mercato come definito dal paragrafo 11 dell'OIC 15<sup>20</sup>.

Nelle "Motivazioni alla base delle decisioni assunte", l'OIC riferisce in merito al possibile venir meno della correlazione costi/ricavi nei casi in cui il ricavo è rilevato per intero nell'esercizio di

---

<sup>20</sup> Che così recita: "Il tasso di interesse di mercato è il tasso che sarebbe stato applicato se due parti indipendenti avessero negoziato un'operazione simile con termini e condizioni comparabili con quella oggetto di esame che ha generato il credito. Nel determinare tale tasso d'interesse si deve massimizzare l'utilizzo di parametri osservabili sul mercato".

consegna della licenza mentre l'immobilizzazione immateriale (ad es. i diritti di autore su un film) viene ammortizzata lungo la sua durata.

A tale riguardo è precisato che ciò non modifica le disposizioni dell'OIC 34 in tema di licenze ma che, tuttavia, l'OIC ha aggiunto alla propria agenda dei lavori un progetto volto a valutare la possibilità che, solo al verificarsi di determinate condizioni, i ricavi possano rappresentare un criterio per stimare l'ammortamento delle immobilizzazioni immateriali.

### **Esempio 1<sup>21</sup>**

Una società cinematografica concede ad una società televisiva la licenza per la messa in visione di un film per i successivi 4 anni ad un canone annuale di 100.000.

La società individua una sola unità elementare di contabilizzazione data dalla cessione della licenza e valuta che l'uso della licenza da parte del cliente avviene senza che si rendano necessarie ulteriori attività da parte del venditore: pertanto rileva un ricavo pari al valore attuale dell'intero corrispettivo al momento della consegna della licenza stessa.

### **Esempio 2<sup>22</sup>**

Una società di software concede ad una società una licenza per l'utilizzo di un software per i successivi 5 anni ad un canone mensile di 2.000.

La società individua una sola unità elementare di contabilizzazione data dalla cessione della licenza.

Il cliente per utilizzare la licenza software ha necessità di aggiornamenti periodici.

La società conclude quindi che deve effettuare ulteriori attività (per esempio la realizzazione degli aggiornamenti periodici) per permettere l'uso della licenza al cliente e pertanto rileva i ricavi proporzionalmente lungo la durata del contratto.

### **Esempio 3<sup>23</sup>**

Una società di moda concede ad un'altra società la licenza per l'utilizzo del marchio X per i successivi 4 anni.

---

<sup>21</sup> Tratto dagli esempi in calce all'OIC 34.

<sup>22</sup> Tratto dagli esempi in calce all'OIC 34.

<sup>23</sup> Tratto dagli esempi in calce all'OIC 34.



Il contratto prevede che la società venditrice si impegni a continuare a pubblicizzare il marchio per i successivi 4 anni.

La società che acquisisce la licenza deve pagare un canone mensile di 3.000 e royalties pari al 2% del totale delle vendite annue del prodotto con marchio X.

La società venditrice conclude che deve rilevare i ricavi derivanti dalla cessione della licenza lungo la durata del contratto.

Infatti, al momento della cessione della licenza, la società deve continuare a pubblicizzare il marchio per i prossimi 4 anni, e quindi il cliente in tale momento non ottiene tutti i benefici derivanti dall'uso della licenza stessa.

### ***Vendite con obbligo di riacquisto***

Nei casi in cui è previsto l'obbligo di riacquisto da parte del venditore, non avvenendo il trasferimento dei rischi e benefici, si procederà con la contabilizzazione dell'operazione come segue:

- se il prezzo di vendita è inferiore al prezzo di riacquisto, l'operazione ha natura finanziaria e pertanto il venditore a pronti iscrive in contropartita alla somma ricevuta per la vendita iniziale un debito verso il venditore a termine. La differenza tra prezzo di riacquisto (maggiore) e prezzo di vendita (minore) è imputata a conto economico per competenza come onere finanziario (voce C17 – Interessi e altri oneri finanziari) in contropartita al debito verso il venditore a termine. Tale debito si chiuderà al momento dell'operazione di retrocessione (ovvero quando sarà restituita la somma ricevuta maggiorata dei relativi oneri);
- se il prezzo di vendita è superiore al prezzo di riacquisto, l'operazione ha natura operativa e pertanto il venditore a pronti iscrive in contropartita alla somma ricevuta per la vendita iniziale un debito verso il venditore a termine corrispondente al prezzo pattuito per il futuro riacquisto, e un risconto passivo per la differenza (positiva) tra il prezzo di vendita ed il prezzo di riacquisto. Tale risconto, che rappresenta il corrispettivo ricevuto per aver concesso l'uso del bene al compratore, sarà rilasciato a conto economico per competenza in quote costanti come provento operativo (voce A5 – Altri ricavi e proventi).

## ***Società che agisce per conto proprio o per conto di terzi***

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

Gli elementi da prendere in considerazione per determinare se una società agisce per conto proprio sono i seguenti:

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

L'analisi degli elementi contrattuali (responsabilità, rischio di magazzino e potere di decidere il prezzo) essendo una regola di carattere generale deve essere effettuata anche nei casi di contratti di mandato con e senza rappresentanza<sup>24</sup>.

Se, considerati tali elementi, la società risulta non agire per conto proprio, deve contabilizzare la prestazione fatta al cliente come se agisse per conto di terzi<sup>25</sup>.

In tal caso iscrive il ricavo della vendita al netto dei costi sostenuti per l'acquisto del bene, individuando in tal modo il valore della commissione spettante.

L'OIC, rispondendo<sup>26</sup> ad una richiesta di chiarimenti sulla possibilità di applicare quanto sopra prima dell'adozione dell'intero OIC 34, che avverrà a partire dal 2024, ha evidenziato che il tema

---

<sup>24</sup> Così nelle "Motivazioni alla base delle decisioni assunte".

<sup>25</sup> Come evidenziato nelle "Motivazioni alla base delle decisioni assunte", nella prassi esistono diverse tipologie di contratti che non sempre rendono agevole capire se una società agisce per conto proprio o per conto di terzi. Tale valutazione in alcuni casi può essere complessa e pertanto, prevedere una mera lista di requisiti che devono essere rispettati in tutte le circostanze, potrebbe portare a conclusioni errate. Si pensi al caso di una società che ha la responsabilità di fornire i beni al cliente, ha il rischio di magazzino e a causa dei prezzi praticati dai suoi competitors di fatto non ha il potere di decidere il prezzo del bene. Se l'assenza di uno solo degli elementi fosse stata sufficiente a classificare una società che agisce per conto terzi, detta società sarebbe stata considerata come tale, mentre nella sostanza tale società agisce per conto proprio. Per tale motivo, l'OIC ha previsto che la responsabilità di fornire i beni/servizi, il rischio di magazzino e il potere di decidere il prezzo sono solo degli elementi da considerare per stabilire se la società agisce per conto proprio o per conto terzi: per rimanere in linea con l'approccio principles based dei Principi Contabili Nazionali ed evita di creare divergenze significative con l'IFRS 15 Revenue from contracts with customers.

<sup>26</sup> Risposte a quesiti 21.12.2023, n. 256.

della rilevazione dei ricavi da parte dei soggetti che operano in qualità di intermediari è già stato affrontato nella Newsletter di settembre 2017.

Da tale Newsletter, precisa ancora l'OIC, si evince che il principio del trasferimento dei rischi e benefici era già presente sia nell'OIC 15 per la rilevazione dei ricavi e sia nell'OIC 13 per la rilevazione delle rimanenze di magazzino e pertanto si concludeva che: *"laddove la società non assuma alcun rischio e beneficio rilevante (ponendo in essere nei fatti un'attività di intermediazione) non iscrive in bilancio né il ricavo della vendita né il costo d'acquisto della materia prima. Iscrive, invece, le commissioni ad essa spettanti e i ricavi derivanti da eventuali servizi prestati"*.

Pertanto, premesso che l'OIC 34 non prevede la possibilità di applicazione anticipata, applicando i principi contabili attualmente vigenti una società che non assume alcun rischio e beneficio rilevante non iscrive in bilancio né il ricavo derivante dalla vendita del bene, né il costo d'acquisto del bene.

Tale società, come chiarito dall'OIC 34, deve contabilizzare la prestazione fatta al cliente come se agisse per conto di terzi e quindi iscrivere il valore della commissione ad essa spettante rappresentato dal ricavo derivante dalla vendita del bene al netto dei costi sostenuti per l'acquisto del bene stesso.

### ***Vendite con opzioni di riacquisto e vendite condizionate***

La disciplina prevista dall'OIC 34 per le vendite con opzione di riacquisto e per quelle condizionate, muove dall'assunto di base che una società rileva i ricavi solo quando è ragionevolmente certa che il bene venduto non le venga restituito.

Questo può accadere nelle vendite con diritto di reso, ma anche in altre transazioni come appunto le vendite con opzione di riacquisto e le vendite condizionate (e.g. il bene deve essere restituito se si verifica un determinato evento).

In tutti questi casi il principio richiede che sia soddisfatto il requisito della ragionevole certezza per l'iscrizione del ricavo.

Il principio, inoltre, specifica che la valutazione della ragionevole certezza tiene conto, se rilevante, dell'esperienza storica, degli elementi contrattuali e dei dati previsionali e che, nel caso di vendite

con opzioni call o put, tra gli elementi contrattuali particolare rilievo assume il prezzo di esercizio dell'opzione (ad esempio, è logico aspettarsi che una società eserciterà un'opzione call quando il prezzo di esercizio è significativamente inferiore al prezzo di mercato).

|   |   |
|---|---|
| <p>Vendite con opzione di riacquisto in capo al venditore (opzione call)</p>  | <p>Se il venditore è ragionevolmente certo di non esercitare l'opzione di riacquisto, allora l'operazione è contabilizzata come un'operazione di vendita.</p> <p>Altrimenti, l'operazione sarà contabilizzata come se si trattasse di una vendita con obbligo di riacquisto e pertanto saranno applicate le relative previsioni (più sopra illustrate).</p>       |
| <p>Vendite in cui il cliente può obbligare il venditore a riacquistare il bene oggetto della vendita (vendite con opzione put in capo al cliente)</p> | <p>Se il venditore è ragionevolmente certo che il cliente non eserciterà l'opzione put, allora l'operazione viene contabilizzata come un'operazione di vendita.</p> <p>Altrimenti, l'operazione sarà contabilizzata come se si trattasse di una vendita con obbligo di riacquisto e pertanto saranno applicate le relative previsioni (più sopra illustrate).</p> |
| <p>Vendite con condizione sospensiva</p>  | <p>Il venditore rileva il ricavo solo quando è ragionevolmente certo che la condizione si verifichi e ha effettuato la prestazione (ad esempio la vendita di un bene è condizionata all'autorizzazione di una terza parte).</p>   |
| <p>Vendite con condizione risolutiva</p>  | <p>Il venditore rileva il ricavo solo quando è ragionevolmente certo che la condizione non si verifichi (ad esempio la vendita di un bene è annullata ed il bene è restituito se si verifica un determinato evento).</p>  |

## **Costi per l'ottenimento del contratto**

I costi per l'ottenimento del contratto di vendita (ad esempio, le commissioni degli agenti) sono iscritti nelle immobilizzazioni immateriali solo se<sup>27</sup>:

- sostenuti specificatamente per un contratto di vendita<sup>28</sup>;
- l'ottenimento del contratto è ragionevolmente certo; e
- tali costi sono recuperabili tramite il contratto di vendita.

Tuttavia, se si tratta di costi ricorrenti o di importo irrilevante gli stessi possono essere rilevati come costo direttamente a conto economico quando sostenuti.

I costi che saranno recuperati tramite il contratto di vendita nello stesso esercizio in cui sono sostenuti sono rilevati a conto economico.

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

## **Contratti "in perdita"**

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

## **Valutazioni successive**

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

Se interviene una modifica contrattuale che prevede una prestazione aggiuntiva per un corrispettivo aggiuntivo, essa è contabilizzata separatamente. In caso di sola modifica del

---

<sup>27</sup> In linea con quanto disposto dall'OIC 23 "Lavori in corso su ordinazione" per i costi di acquisizione di una commessa.

<sup>28</sup> Derivando da diritti contrattuali soddisfano la definizione di bene immateriale dell'OIC 24.

corrispettivo o di sola modifica delle prestazioni da effettuare, gli effetti del cambiamento sono contabilizzati allocando il valore residuo del contratto alle prestazioni da effettuare.

## Nota integrativa

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

*“1) i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato”; e*

*“10) la ripartizione dei ricavi delle vendite e delle prestazioni secondo categorie di attività e secondo aree geografiche”.*

Nel fornire le informazioni di cui al numero 1 la società indica in nota integrativa le seguenti informazioni se rilevanti:

- a) la metodologia utilizzata per la determinazione del prezzo complessivo del contratto in presenza di corrispettivi variabili. Nel caso di attualizzazione del prezzo complessivo si applica la relativa informativa prevista dall'OIC 15 “Crediti”;
- b) il metodo utilizzato per l'allocazione del prezzo complessivo del contratto alle singole unità elementari di contabilizzazione;
- c) la metodologia utilizzata per determinare lo stato di avanzamento in caso di prestazioni di servizi.

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

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

## Rilevanza fiscale

Ai sensi dell'art. 83 del TUIR, per la determinazione del reddito delle società di capitali (diverse dalle microimprese che non hanno optato per il bilancio ordinario) valgono i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai principi contabili nazionali o internazionali adottati dalla società (c.d. "**derivazione rafforzata**").

Sempre per quanto disposto dall'art. 83 del TUIR, in ipotesi di approvazione o aggiornamento dei principi contabili (nazionali o internazionali) il Ministero dell'economia e delle finanze provvede, ove necessario, ad emanare eventuali disposizioni di coordinamento per la determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP<sup>29</sup>.

**Al momento il Ministero non ha ancora emanato il provvedimento conseguente all'approvazione dell'OIC 34.**

**È però possibile ipotizzare che, per la parziale analogia tra i criteri di rilevazione dei ricavi previsti dal principio nazionale OIC 34 con quelli del principio internazionale IFRS 15, il provvedimento di coordinamento con il principio nazionale ripercorrerà in buona parte quelli già emanati per i principi internazionali<sup>30</sup>.**

Il che, in estrema sintesi, dovrebbe tra l'altro comportare la **rilevanza fiscale per "derivazione rafforzata"**:

- dei **criteri di determinazione del prezzo complessivo** del contratto, in particolare per quanto concerne i pagamenti dilazionati oltre i 12 mesi e le componenti variabili (premi, incentivi, sconti, ecc.);
- delle **valutazioni fatte dal redattore del bilancio per stabilire se un contratto è da considerare complesso o meno**, con tutto ciò che consegue per i diversi criteri di imputazione contabile;
- dei criteri adottati dal redattore del bilancio, tra i vari possibili, per la **segmentazione e valorizzazione delle unità elementari** di contabilizzazione in presenza di contratti complessi.

Ciò avrà significativi riflessi, oltre che per gli aspetti valutativi delle componenti positive di reddito, anche per la **imputazione fiscale in periodi d'imposta diversi** delle unità elementari di contabilizzazione segmentate su più bilanci.

**Tutto ciò non avrà però effetto per le microimprese** che non hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria, in quanto espressamente escluse dalla derivazione rafforzata. Tali società dovranno quindi

<sup>29</sup> Cfr. art. 4, co. 7-quater, del D.Lgs. 38/2005, al quale rinvia l'art. 83 del TUIR. Ad oggi

<sup>30</sup> In particolare, quelli del DM 10/01/2018, contenente le disposizioni di coordinamento tra l'IFRS 15 e le regole di determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP.

continuare a determinare il reddito applicando le disposizioni del TUIR in materia di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio dei ricavi, anche se diverse dai criteri che devono invece adottare per la redazione del bilancio.