RICAVI

# Nel contratto il nuovo Oic 34 separa i beni dai servizi

**Alessandro Germani**
**Franco Roscini Vitali**

Il principio contabile Oic 34, posto in consultazione dall'Organismo italiano di contabilità (Oic) in forma di bozza fino al 7 marzo 2022, disciplina i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione dei ricavi e le informazioni da presentare nella nota integrativa. L'Oic ha deciso di prorogare al 2024 l'entrata in vigore del nuovo documento per consentire alle imprese di affrontare le novità con più calma: quelle di maggiori dimensioni particolarmente strutturate avranno tempo, nel 2023, per adeguare i sistemi Edp alle nuove regole contabili.

La versione finale potrebbe contenere affinamenti che non incidono sulla struttura del documento, che dovrebbe considerarsi pressoché definitiva.

Le voci del conto economico che accolgono la rilevazione dei ricavi da vendite di beni e prestazioni di servizi sono le voci A1 e A5.

La prima cosa da fare dovrebbe riguardare i criteri di redazione dei contratti, quindi con impatto anche sulle funzioni commerciali, per allinearli alle nuove previsioni del principio contabile. La novità più rilevante riguarda l'identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione, definita la «singola prestazione inclusa nel contratto da contabilizzare separatamente».

Un unico contratto di vendita può includere prestazioni diverse che richiedono la contabilizzazione separata: la segmentazione del contratto è necessaria perché da un unico atto possono scaturire più diritti e obbligazioni da contabilizzare separatamente. È il caso della vendita di un bene associata alla prestazione di un servizio di manutenzione per un certo numero di anni, che impone la separazione del ricavo della vendita del bene dal corrispettivo del servizio di manutenzione contabilizzato a parte.

Il documento, in linea col contenuto dell'Oic 11, impone al redattore del bilancio di procedere, al momento della rilevazione iniziale, con l'analisi del contratto per stabilire quali sono le unità elementari di contabilizzazione (le singole prestazioni incluse nel contratto da contabilizzare separatamente). Perciò vanno trattati separatamente i singoli beni, servizi o altre prestazioni che sono promesse al cliente.

In molte situazioni il principio è già applicabile e di fatto è già applicato: si tratta di utilizzare regole già presenti in principi contabili che l'Oic 34 ha il pregio di raccogliere e coordinare, favorendone la comprensione e rendendo l'applicazione più immediata e semplice.

La separazione è necessaria quando ciascuna delle prestazioni previste dal contratto di vendita è effettuata con modalità e tempi differenti: non è necessaria se queste sono effettuate nello stesso esercizio.

La separazione non occorre se i beni e servizi previsti sono integrati o interdipendenti tra loro, come quando non possono essere utilizzati separatamente dal cliente ma solo in combinazione gli uni agli altri o quando una o più prestazioni non rientrano nelle attività caratteristiche della società e sono prestate gratuitamente.

Altra regola del nuovo principio riguarda le vendite con opzione di riacquisto in capo al venditore per le quali

la società venditrice deve valutare la probabilità di esercitare l'opzione di riacquisto: se è ragionevolmente certa di non esercitarla, contabilizza la vendita. In caso contrario, applica le regole dell'attuale principio Oic 12 (Appendice B, Operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione) sulle operazioni finanziarie (prestito) e operative che non comportano trasferimento di rischi e benefici. Considerazioni analoghe valgono nel caso di obbligo di riacquisto e per le vendite con diritto di reso.

In linea di massima non dovrebbero sorgere particolari problemi fiscali, quantomeno nei casi più semplici e di generale interesse.

**Determinazione del prezzo**

Nel determinare il prezzo complessivo si tiene conto anche degli importi pagati al cliente assimilabili a sconti e quindi contabilizzati in riduzione del prezzo complessivo. Invece, quelli pagati al cliente per prestazioni ricevute (controprestazione ricevuta), inclusi nel medesimo contratto, si contabilizzano come costi (divieto di compenso di partite).

I corrispettivi aggiuntivi (variabili), per esempio premi di risultato, sono inclusi nel prezzo complessivo del contratto di vendita solo quando diventano ragionevolmente certi: se dipendono da performance del cliente o andamento di indici di mercato, il criterio della ragionevole certezza non è soddisfatto finché tali elementi non si verificano.

Il principio contiene indicazioni nel caso in cui il prezzo di vendita delle singole unità elementari di contabilizzazione non sia previsto contrattualmente. Ma è opportuno che le imprese indichino già nel contratto la scomposizione del prezzo anche per evitare contestazioni fiscali in merito a essa.

Tornando al caso del contratto di vendita di un bene che include la manutenzione per un certo numero di anni, va evidenziata la differente impostazione contabile da adottare dal 2024.

Oggi, per esempio, si rileva un ricavo di 100 ma si dovrebbe contabilizzare il costo della manutenzione imputandolo nel conto economico con contropartita un fondo: lo prevede il principio Oic 31 (Fondi per rischi e oneri). Un comportamento imposto per rispettare il principio di competenza con cui si correlano i costi di manutenzione ai ricavi.

Dal 2024, a fronte di una scomposizione del corrispettivo di 100, per esempio, tra 98 vendita del bene e 2 prestazione di manutenzione per i successivi due esercizi, si imputa 98 ai ricavi dell'esercizio, mentre il corrispettivo di 2 è imputato ai successivi due esercizi nei quali verranno sostenuti i costi di manutenzione che saranno correlati ai ricavi derivanti dalla manutenzione.

**Rilevazione dei ricavi**

Per la rilevazione dei ricavi il documento conferma quanto previsto in altri principi contabili.

I ricavi per vendita di beni sono rilevati quando sono soddisfatte tutte le condizioni previste nell'Oic 15 (Crediti), precisamente:

- è avvenuto il trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici connessi alla vendita;
- l'ammontare dei ricavi può essere determinato in modo attendibile;
- il processo produttivo dei beni è completato.

Per valutare se il trasferimento sostanziale dei rischi è avvenuto, si tiene conto sia di fattori qualitativi (es. clausole contrattuali) sia di fattori quantitativi (es. esperienza storica): non si tiene conto del rischio di credito che incide sulla recuperabilità dello stesso.

Il documento contiene anche la definizione di trasferimento sostanziale dei *benefici* collegato a quello dei *rischi*. Il trasferimento sostanziale dei benefici avviene quando la società trasferisce alla controparte la capacità

di decidere dell'uso del bene e di ottenerne i relativi benefici in via definitiva: i benefici sono intesi come i possibili flussi di cassa che si possono ottenere direttamente o indirettamente dal bene. Pertanto, questo avviene quando il cliente può disporre liberamente dei beni, rivendendoli in totale o completa autonomia, concedendoli in affitto o utilizzandoli nella propria produzione.

Da notare che già l'Oic 15, nella nota 1 al paragrafo 71, precisa che, salvo caso eccezionali, il trasferimento dei rischi implica anche il trasferimento dei benefici: anche in questo caso l'Oic 34 contiene una regola che non è una novità.

La rilevazione dei ricavi per prestazioni di servizi segue le regole del principio contabile Oic 23 che fanno riferimento allo stato di avanzamento quando sono rispettate le condizioni ivi previste: accordo tra le parti che prevede la maturazione del corrispettivo via via che la prestazione è eseguita e ammontare del ricavo di competenza che può essere misurato attendibilmente

**Le semplificazioni possibili**

La bozza dell'Oic 34 prevede semplificazioni per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e per le micro imprese.

Queste società possono non seguire le regole illustrate in precedenza: in sostanza possono non effettuare la separazione delle singole prestazioni, a meno che queste non siano formalmente individuate e valorizzate separatamente nel contratto oppure in altri atti legati alla vendita. Si tratta di una politica contabile che, se adottata, deve essere applicata a tutte le transazioni che generano ricavi.

Tuttavia è opportuno fare alcune riflessioni sulla convenienza a utilizzare tale possibilità che, anche dal punto di vista fiscale, potrebbe comportare maggiori complicazioni e maggior impatto rispetto alla regole generali destinate alle imprese maggiori.

Infatti, applicando le regole generali, si ricade nelle previsioni contenute nel principio Oic 31 che impongono la contabilizzazione dei fondi per oneri relativi agli impegni contrattualmente previsti.

A questo punto, entrano in gioco le regole fiscali che non consentono la deducibilità del costo relativo all'accantonamento al fondo per rischi e oneri: pertanto, la società deve contabilizzare in bilancio (se rilevante) la fiscalità differita, una notevole complicazione per le imprese minori.

Pertanto, l'utilizzo della semplificazione potrebbe rivelarsi non conveniente per queste imprese che, invece, potrebbero abituarsi a valorizzare separatamente nel contratto, oppure in altri atti legati alla vendita, vendite e prestazioni.

Tra l'altro, in particolare per le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata che non sono propriamente “piccole”, questo consentirebbe un miglior approccio al controllo di gestione.

Questo comportamento non dovrebbe generare alcuna complicazione fiscale perché si ricade nell'ambito dell'articolo 109 del Tuir e, pertanto, si applicano le regole generali.

A questo proposito dovrebbe essere eliminata la divergenza sulla competenza, in materia di derivazione rafforzata, tra imprese maggiori e micro imprese, che genera soltanto dubbi.

In alcuni quesiti e nelle risposte a interpelli in materia di principio di competenza è precisato che «la società non é micro-impresa»: tuttavia, in molti casi, la risposta è valida comunque per tutte le imprese, anche micro. I casi di divergenza delle regole generali sulla competenza relativi a tali imprese sono minimi e non riguardano l'operatività quotidiana.

© RIPRODUZIONE RISERVATA