CORPORATE & TAX
STUDIO ASSOCIATO
GERMANI | D'UGO | CAGNONI

Milano, 12 settembre 2023

OGGETTO: NUOVO OIC 34 - RICAVI

1. ASPETTI GENERALI

Il principio contabile OIC 34 disciplina per la prima volta, con un documento ad hoc, i ricavi derivanti dalla cessione di beni e dalla prestazione di servizi. Infatti, la disciplina contabile dei ricavi era finora confinata in altri documenti contabili, ma mai con un focus diretto e specifico. Restano esclusi dal documento in questione i lavori in corso su ordinazione, che continuano ad essere disciplinati dal principio OIC 23.

Giova sottolineare fin da subito che per le imprese che operano in via esclusiva in un unico ambito, ovvero cessione di beni o prestazione di servizi, non ci sono modifiche rilevanti nel senso che il flusso dei ricavi resta nella sostanza unico. Invece l'aspetto si modifica laddove l'impresa operi congiuntamente nei due ambiti, accoppiando ad esempio alla cessione di beni una o più prestazioni di servizi.

Il principio poi si occupa di aspetti di rilievo quali corrispettivi fissi e variabili, resi, penali, mentre poi con un'appendice e degli esempi ad hoc analizza alcune fattispecie di interesse quali:

- vendite con garanzia
- cessione di licenze
- vendite con obbligo di riacquisto
- società che agisce per conto proprio o per conto terzi
- vendite con opzioni di riacquisto e vendite condizionate
- costi per l'ottenimento del contratto
- contratti onerosi.

2. RILEVAZIONE INIZIALE

Nel caso in cui l'impresa venda un bene unitamente ad una prestazione di servizio (ad esempio cessione del bene unitamente ad un intervento di manutenzione a valere su di un certo lasso

temporale) è opportuno che individui già a livello contrattuale il prezzo della cessione del bene rispetto a quello della prestazione del servizio. Ciò in quanto il paragrafo 16 richiede espressamente di identificare l'**unità elementare di contabilizzazione**. Questa attività può essere esclusa solo quando vi sia una forte interdipendenza fra beni e servizi oppure quando la separazione provochi in ogni caso effetti irrilevanti, in quanto in tali casi si ricade in un unicum.

Quindi allo scopo di separare fin da subito le componenti è necessario e consigliabile prevedere, già nella stesura dei contratti di vendita, i rispettivi prezzi di vendita nel caso in cui si operi congiuntamente nell'ambito dei beni e dei servizi. Perché in assenza di tale suddivisione, l'impresa è comunque tenuta a valorizzare tali componenti. Quindi sembra utile affrontare la tematica già in fase contrattuale e non rinviare la problematica ex post.

Il prezzo complessivo andrà infatti allocato sulle singole unità elementari di contabilizzazione (paragrafi 20 e 21). Ciò si potrà fare se contrattualmente vi sono i prezzi delle singole unità elementari di contabilizzazione. In alternativa, tali singoli prezzi potranno essere stimati con i seguenti metodi:

- metodo della valutazione dei prezzi di mercato
- metodo dei costi attesi più margine
- metodo residuale.

3. CORRISPETTIVI VARIABILI

I corrispettivi aggiuntivi (incentivi e premi di risultato) sono inclusi nel prezzo di vendita solo quando sono ragionevolmente certi, in base all'esperienza storica, agli elementi contrattuali e ai dati previsionali.

Invece vanno portati in riduzione dei ricavi gli sconti, gli abbuoni, i resi e le penalità sulla base della miglior stima desumibile dall'esperienza storica e/o da elaborazioni statistiche.

Resta quindi la tipica impostazione civilistica nazionale per cui i componenti positivi devono essere ragionevolmente certi per essere iscritti mentre quelli negativi, per il principio di prudenza, vanno considerati avvalendosi della miglior stima all'uopo.

4. RILEVAZIONE DEI RICAVI PER VENDITA DI BENI

Essa avviene quando (congiuntamente) è avvenuto il trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici connessi alla vendita e l'ammontare dei ricavi può essere determinato in modo attendibile. In presenza

di un diritto di reso a favore del cliente, i ricavi sono rilevati a conto economico al momento della vendita solo se il venditore è ragionevolmente certo, sulla base dell'esperienza storica, di elementi contrattuali e di dati previsionali, che il cliente non restituirà il bene. Nel caso in cui debba valutare il reso, l'impresa riduce i ricavi (mediante un accantonamento, indeducibile fiscalmente) e iscrive un fondo per rischi e oneri nel passivo dello stato patrimoniale. Ciò comporta altresì il ricarico del bene a magazzino in base al costo originario.
Questo significa che a fine anno occorrerà contabilizzare i resi relativi alle vendite effettuate in base alla miglior stima basata sull'esperienza storica, sul contratto e sulle previsioni disponibili.

5. RILEVAZIONE DEI RICAVI PER PRESTAZIONE DI SERVIZI

Essa avviene in base allo stato di avanzamento al rispetto delle seguenti due condizioni:

- il diritto al corrispettivo matura a mano a mano che la prestazione viene eseguita
- l'ammontare del ricavo di competenza può essere misurato attendibilmente.

Lo stato di avanzamento può essere calcolato in base alle ore impiegate, oppure ai costi sostenuti o ai servizi. Se non è applicabile lo stato di avanzamento, allora il ricavo andrà iscritto solo quando la prestazione sarà stata definitivamente completata.

6. DATA DI ENTRATA IN VIGORE

Il principio OIC 34 si applica ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2024 o da data successiva. Per quanto concerne la prima applicazione, è consentito di non rettificare i dati comparativi e rettificare il saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso; in alternativa, è consentita l'applicazione prospettica per cui le nuove regole si applicano solo ai contratti stipulati a partire dal primo esercizio di applicazione del principio OIC 34. L'applicazione prospettica semplifica il quadro consentendo di utilizzare le nuove regole solo per il futuro.

7. ESEMPIO

Chiariti i concetti di carattere generale, vediamo di seguito un esempio tratto dal principio contabile che risulta di frequente applicazione per le imprese industriali e commerciali.

Contabilizzazione vendite con diritto di reso

Una società che produce capi di abbigliamento vende 500 unità di beni ai suoi clienti, ad un prezzo di euro 100 ciascuno, nel corso dell'esercizio 202X. La società stima che il costo unitario medio di ciascun bene sia di euro 70.

Al fine di incrementare gli ordini da parte del cliente, la società concede allo stesso la possibilità di restituire i beni entro 120 giorni dall'acquisto e di ricevere l'importo totale pagato.

Contabilizzazione nel bilancio ordinario

La società, dapprima, procede con l'analisi contrattuale al fine di identificare le singole componenti. Nel caso specifico si individua una sola unità elementare di contabilizzazione relativa alla fornitura dei beni. Pertanto, il relativo ricavo viene rilevato quando avviene il sostanziale trasferimento dei rischi e dei benefici.

Alla data di chiusura del bilancio la società effettua una valutazione circa il trasferimento dei rischi e dei benefici. Nello specifico, reputa che i benefici sono stati completamente trasferiti, in quanto il cliente può decidere l'uso dei beni autonomamente già al momento della consegna.

Per quanto attiene i rischi, poiché la società ha mantenuto unicamente il rischio di reso, rileva i ricavi secondo il disposto dei paragrafi 28-29.

Procede così ad una valutazione di tale rischio e reputa che i clienti restituiranno il 5% dei prodotti venduti (pari a 25 unità di prodotti).

Conseguentemente, la società iscrive un ricavo da vendita pari ad euro 50.000 ed un fondo oneri pari all'ammontare che prevede dovrà restituire al cliente (importo di euro 2.500) in contropartita del ricavo.

Di seguito si riportano le scritture:

	01.01.202X	dare	avere
A1	ricavi delle vendite e delle prestazioni		50.000
C IV	disponibilità liquide	25.000	
C II 1	crediti verso clienti	25.000	

	31.12.202X	dare	avere
A1	ricavi delle vendite e delle prestazioni	2.500	
B	fondo per rischi e oneri		2.500

Inoltre, il costo del bene che sarà oggetto di reso è iscritto in una voce separata delle rimanenze al valore contabile originario a cui era iscritto a magazzino (importo di euro 1.750 pari al costo di euro 70 per 25 unità) in contropartita della variazione di magazzino.

	31.12.202X	dare	avere
C I 6	attività per resi attesi	1.750	
A 2	variazione delle rimanenze di prodotti		1.750

Contabilizzazione nel bilancio in forma abbreviata e micro-imprese

La società che si avvale della semplificazione prevista al paragrafo 30 del presente principio (trattandosi di società che redige il bilancio in forma abbreviata o di microimpresa) iscrive in riduzione dei ricavi un fondo oneri per un importo pari alla differenza tra l'importo che si prevede di rimborsare al cliente (euro 2.500) e il costo del bene venduto che si prevede di ricevere (euro 1.750). Le scritture contabili sono in sostanza le precedenti, ma lo storno dei ricavi in contropartita del fondo per rischi e oneri ammonterà a 750, non essendoci alcuna iscrizione a livello di magazzino.

8. VADEMECUM PER LE IMPRESE INDUSTRIALI E COMMERCIALI

Alla luce del nuovo principio contabile OIC 34 a partire dal 1° gennaio 2024 (e quindi in prima battuta per la chiusura del bilancio relativo all'esercizio al 31 dicembre 2024) queste appaiono le attività da effettuarsi per ciò che concerne la chiusura del bilancio per un'impresa industriale o commerciale alle prese con la problematica dei resi su vendite. Supponiamo di essere in presenza di un'impresa la cui unica unità di contabilizzazione sia la vendita di beni, ma non cambia il quadro in presenza di un'altra unità coincidente con la prestazione di servizi. In sintesi, a livello operativo, i resi potranno essere stimati come segue:

- in primo luogo andrà individuato a livello contrattuale se vi siano diritti di reso a favore dei clienti, nel qual caso occorre stimare, sulla base dell'esperienza passata, la riduzione dei ricavi in contropartita dell'appostamento di un fondo per rischi e oneri; questa attività si fonda evidentemente sulla capacità di stima dell'impresa, basata chiaramente anche sull'esperienza passata
- la riduzione dei ricavi si configura quale elemento fiscalmente non certo, che darà luogo ad una variazione in aumento in fase di calcolo delle imposte e contestuale stanziamento di imposte anticipate attive, in quanto trattasi di una variazione fiscale solo temporanea; contestualmente dovrà essere ricaricato anche il magazzino, in base al costo originario
- in relazione a tale previsione, per i resi che si saranno poi effettivamente materializzati, nell'esercizio successivo occorrerà effettuare il riversamento delle imposte anticipate e la contestuale variazione in diminuzione in dichiarazione
- in secondo luogo l'impresa, come del resto ha sempre fatto, dovrà considerare i resi avvenuti nei primi tre mesi dell'anno successivo (di fatto fino alla data di predisposizione del progetto di bilancio) relativi appunto a vendite contabilizzate nel corso dell'esercizio in chiusura ma con reso nei primi tre mesi del successivo; in questo caso si è in presenza di un evento che non è certo alla chiusura dell'esercizio, ma la cui misurazione ex post nei tre mesi successivi potrà retroagire con precisione negli stanziamenti di bilancio
- anche tali resi dovranno essere stanziati a riduzione delle vendite, con conseguente indeducibilità fiscale del costo e rilevazione delle imposte anticipate in bilancio
- in relazione a questi resi, che di fatto si sono materialmente avverati, l'anno successivo vi sarà il reversal delle imposte anticipate e la conseguente variazione in diminuzione in dichiarazione
- come sintesi di tale attività si può concludere che se contrattualmente è previsto un diritto di reso per il cliente allora l'impresa in fase di chiusura del bilancio potrà, in prima battuta, stimare in maniera attendibile tutti i resi che si sono materializzati nei primi tre mesi dalla chiusura dell'esercizio; in seconda battuta, per quelli successivi (che tipicamente si materializzano da aprile in poi) essa potrà ricorrere ad una previsione (questa sì del tutto incerta) che si basa sull'esperienza passata

- da questo mix deriva nella sostanza l'individuazione dei resi a decurtazione dei ricavi da contabilizzare alla chiusura di ciascun esercizio
- è evidente in ogni caso che la stima dei resi, tanto quelli avvenuti nei primi tre mesi dell'esercizio successivo quanto quelli successivi, oggetto di vera e propria stima, non beneficiano delle condizioni di immediata deducibilità fiscale.