

**DOCUMENTO A CURA DELLA
COMMISSIONE PRINCIPI CONTABILI
dell'Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Milano
(Presidente Tiziano Sesana)**

Gruppo di studio:

Daniele Andreassi, Giuseppe Bartolomeo, Sonia Bianchi, Chiara Carotenuto, Gian Matteo Ciampaglia, Simona Cornaggia, Stefano Dessì, Matteo Gandini, Alessandra Maggioni, Girolamo Matranga, Gabriele Sandretti, Tiziano Sesana (coordinatore), Francesco Telch, Giusi Zuccarà

Il presente documento costituisce risposta alla consultazione pubblica del Principio contabile “*OIC 34 – Ricavi*” pubblicato in bozza per la consultazione nel novembre 2021.

Si osserva e propone quanto segue:

1. Paragrafo 10

Si propone la seguente modifica:

“Un gruppo di contratti è trattato come un singolo contratto quando sono negoziati ~~simultaneamente~~ **congiuntamente** 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.”

Ciò al fine di evitare interpretazioni che portino ad evitare l’aggregazione di più contratti solo perché stipulati non simultaneamente ma a giorni o settimane di distanza gli uni dagli altri. Il fattore temporale (naturalmente considerando il medesimo esercizio) è sostanzialmente irrilevante; si ritiene che ciò che conta sia la stretta correlazione e interdipendenza tra due o più contratti.

2. Paragrafo 11

Dalla lettura della seconda parte di detto paragrafo (*“Inoltre nella determinazione del prezzo complessivo si tiene conto anche degli importi pagati al cliente che sono assimilabili a sconti e quindi contabilizzati in riduzione del prezzo complessivo. Viceversa, gli importi pagati al cliente relativi a prestazioni ricevute, inclusi nel medesimo contratto, sono da contabilizzare come costo”*) risulterebbe sostanzialmente che ciò che è assimilabile a sconti siano gli importi pagati senza controprestazioni. Quindi, potrebbe alternativemente dirsi che trattasi di “erogazioni liberali” visto che queste si caratterizzano da versamenti di importi a terzi senza avere nulla in cambio; ma ciò non pare né possibile né che possa essere il caso che il principio contabile intenda effettivamente disciplinare.

Si ritiene che il paragrafo in questione vada rivisto al fine di evitare interpretazioni fuorvianti e fors’anche rischi connessi alla deducibilità fiscale di detti “sconti”.

Inoltre pare opportuno precisare se trattasi effettivamente di “contabilizzazione” a riduzione del ricavo ovvero di “iscrizione/classificazione/indicazione” in bilancio di un costo a riduzione di un ricavo (come dovrebbe essere ai sensi del codice civile che prevede che i ricavi devono essere indicati al netto dei resi, degli sconti, abbuoni e premi; ma la loro natura è sempre quella di essere dei costi).

In questo contesto si ritiene debba essere meglio rappresentato anche il correlato “Esempio EI7 – Contabilizzazione importo da pagare al cliente”.

3. Paragrafo 13

Si suggerisce che quanto disciplinato in detto paragrafo venga reso coerente con il dettato degli altri OIC che disciplinano sostanzialmente la stessa fattispecie. Si veda ad es. l’OIC 16, par. 82, in tema di permuta.

Più precisamente si ritiene si debba fare riferimento al “presumibile valore di mercato attribuibile a tali attività”. E quindi che il paragrafo venga modificato come segue:

“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~~ **presumibile valore di mercato attribuibile a** di tali attività”.

4. Paragrafo 16

Quanto rappresentato in detto paragrafo si ritiene debba essere meglio illustrato in modo che venga disciplinato separatamente e chiaramente quanto espressione di

sconti, abbuoni, penalità e resi che entro la data di redazione del bilancio sono costi “certi” e quanto invece è espressione di un costo “stimato” di tale natura.

I costi di tale natura “certi” entro la data di redazione del bilancio hanno quale contropartita un debito per note di credito emesse o da emettere.

Invece i costi di tale natura “stimati” entro la data di redazione bilancio hanno quale contropartita un fondo per oneri (v. OIC 31).

5. Paragrafo 18

Quanto indicato al punto b) si ritiene debba prevedere esplicito rinvio all’OIC 31 in quanto le prestazioni gratuite contrattualmente previste intuitivamente comportano il sostenimento di costi che devono essere stimati e contabilizzati nel corretto esercizio di competenza.

6. Paragrafo 22

In conclusione dell’ultima parte del paragrafo in questione si ritiene si debba fare riferimento non solo al costo sostenuto, ma anche al costo da sostenere.

Quindi si suggerisce la seguente integrazione: “... il ricavo di quelle per cui non è stato possibile produrre una stima ragionevole è pari al costo sostenuto o da sostenere”.

7. Paragrafo 24

Non è chiaro a cosa si riferisca il punto c) in quanto alla luce del precedente punto a) sembra superfluo (il trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici dovrebbe presupporre il completamento del processo produttivo).

Non è chiaro a quale fattispecie può riferirsi il soddisfacimento dei punti a) e b), ma non del punto c).

8. Paragrafo 26

Nella seconda parte di detto paragrafo si ritiene debba essere chiaramente indicato che il ripristino del costo del bene venduto debba essere iscritto in voce separata anche del conto economico e non solo dello stato patrimoniale.

Inoltre si ritiene che debba essere chiaramente indicato che a fronte ed in correlazione al ripristino del costo del bene debbano essere stimati e contabilizzati anche tutti i correlati costi di “gestione” del reso stesso (ad es. di riparazione per renderlo nuovamente rivendibile ovvero di smaltimento se non rivendibile) in ossequio all’OIC 31.

Ancora si ritiene che debba essere chiaramente indicato che il ripristino del costo del bene comporta successivamente la valutazione del bene stesso secondo il dettato dell'OIC 13.

9. Paragrafo 28

Con riferimento all'indicazione che “*tali società possono iscrivere in riduzione dei ricavi un fondo oneri ...*” si ritiene che per evitare fraintendimenti di qualsivoglia natura sarebbe opportuno indicare che tali società possono iscrivere un fondo per 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 e che il correlato costo è iscritto/classificato in bilancio a riduzione dei ricavi.

10. Paragrafo A.3

Non è chiaro il motivo per il quale un ricavo il cui *quantum* è correlato ad una durata pluriennale definita debba essere ripartito proporzionalmente lungo detta durata solo qualora il venditore debba svolgere ulteriori attività.

In proposito sorge spontaneo domandarsi perché dovrebbe esserci differenza ad esempio tra due soggetti che cedono una licenza ove il primo fa un contratto quadriennale ed il secondo un contratto annuale rinnovabile di anno in anno tacitamente e magari anche per un massimo di tre anni.

Richiamando anche l'esempio EI8 si rileva che la contabilizzazione del ricavo totale nel primo esercizio comporta l'assenza di ricavi negli esercizi successivi, ma la società rimane in essere e sostiene costi anche a tal fine e per rimanere titolare del diritto concesso in licenza per più anni. Se la società ha una sola licenza vuol dire che il primo anno ha un utile molto alto e gli anni successivi avrà solo perdite, che dovrà coprire (con il predetto utile, ammesso che non lo abbia già distribuito tutto). E se quanto oggetto di “cessione” (a tempo determinato) è ancora da ammortizzare? Gli ammortamenti degli esercizi successivi (lungo la durata del contratto) forse non sarebbero coperti da correlati ricavi.

La portata applicativa di questo paragrafo potrebbe interessare diversi particolari settori. E forse per alcuni di questi la regola indicata nella bozza può avere una logica (v. ad es. alcuni casi nel settore dei produttori di software), ma allora va esplicitato il riferimento al settore specifico e non generalizzato sinteticamente. Le strumentalizzazioni in casi non coerenti con quelle che sembrerebbero le basi teoriche di quanto indicato nella bozza in commento sono purtroppo molto probabili e si

rischia concretamente che venga compromessa la chiarezza e correttezza proprio di quei bilanci che invece ne avrebbero bisogno.

Andrebbe inoltre sottolineato o richiamato nel medesimo paragrafo A3 il concetto di unitarietà di più contratti onde evitare ancora una volta interpretazioni e applicazioni distorte del principio.

Estremizzando il concetto che pare sia alla base di quanto indicato in detto paragrafo (vendo e non devo fare più nulla allora il ricavo è tutto dell'esercizio in cui si è realizzata la cessione e ciò a prescindere dalla "durata" temporale della "cessione" stessa) potrebbe mettersi in dubbio (grazie anche a clausole contrattuali artatamente previste) la contabilizzazione dei contratti di affitto di beni (in questi, in altri termini, si vende il diritto di utilizzazione di un bene per un certo periodo di tempo), che invece deve sottostare al principio della competenza.

In conclusione, si ritiene debba essere meglio articolato e chiarito quanto oggetto di disciplina teorica in detto paragrafo. E, conseguentemente, diversamente articolati tutti i correlati esempi (EI8, EI9, EI10).

11. Paragrafo A.4

Ci si domanda se, per completezza, potesse essere utile in questa sede disciplinare anche l'ipotesi della vendita con facoltà di retrocessione (facoltà che può essere concessa al compratore o può riservarsi il venditore).

12. Paragrafo A.5-6-7

Ci si domanda se, per completezza, potesse essere utile in questa sede disciplinare anche il tema del mandato.

13. Paragrafo "I ricavi nella legislazione civilistica"

È da integrare con il nuovo art. 2423 ter, comma 6, del codice civile.

14. Paragrafo "Esempi illustrativi"

A titolo di necessaria premessa di tutti gli esempi illustrativi appare necessario precisare che i conti utilizzati nelle scritture contabili degli esempi sono invero espressione delle voci di bilancio ove classificare i conti che correttamente verranno utilizzati ai fini della contabilizzazione (ad es. nella scrittura contabile relativa all'esempio sul diritto di reso è stato utilizzato in dare il conto "A.1 – ricavi delle vendite e della prestazioni" ed in contropartita in avere il conto "B – Fondo per rischi e oneri"; la corretta denominazione dei conti da usare in questa ipotesi è certamente

un'altra e non quella qui riportata, soprattutto con riferimento al conto movimentato in dare).

15. Paragrafo “Esempio EI1”

La denominazione dei conti utilizzati (anche considerando quanto osservato al punto precedente) per rilevare il ripristino del costo del bene venduto che la società prevede di ricevere come reso non è corretta dato che, come stabilito nel medesimo principio al par. 26, detto costo deve essere iscritto in una voce separata tra le attività dell'attivo circolante.

Nell'esempio manca poi ogni indicazione quanto a valutazione ex OIC 13 dei beni che la società stima di ricevere come reso ovvero dei costi che deve eventualmente sostenere per poterli rivendere ovvero eliminare (appostando adeguati fondi per rischi e oneri ex OIC 31).

16. Paragrafo “Esempio EI2”

Non è chiaro quali siano le differenze sostanziali con l'esempio precedente EI1.

In ogni caso anche per detto esempio valgono le medesime osservazioni.

17. Paragrafo “Esempio EI3”

Quanto oggetto di detto esempio (i.e. concorsi a premio) non ci pare trovi riferimenti nei paragrafi teorici del presente principio, anzi è specificamente disciplinato dai parr. 36-43 dell'OIC 31.

Peraltro lo sviluppo dell'esempio qui riportato non è coerente con quanto disciplinato nei richiamati paragrafi dell'OIC 31.

Si suggerisce di eliminarlo al fine di evitare fraintendimenti applicativi di quanto già chiaramente e più correttamente (infatti la contropartita del fondo oneri è sempre un costo da classificare nei costi della produzione e non a riduzione dei ricavi; in sede di appostazione del fondo non è noto se i punti verranno trasformati tutti in sconto su acquisti ovvero in premi in natura; azzardare ipotesi in un senso o nell'altro è del tutto ingiustificato e irragionevole) disciplinato da altro principio contabile.

18. Paragrafo “Esempio EI4”

Nell'esemplificazione ipotizzare un costo di sostituzione e/o riparazione esattamente pari solo al costo di sostituzione è fuorviante ed irrealistico. Un valore (ovviamente inventato per l'esempio) espressione della combinazione tra il costo di sostituzione (nell'esempio 220) ed il costo di riparazione (che certamente è inferiore al costo di

sostituzione) renderebbe più opportunamente l'idea della realtà fattuale in cui si trovano le imprese in tali fattispecie (i.e. una combinazione probabilistica tra costo di sostituzione e costo di riparazione).

19. Paragrafo “Esempio EI5”

Nel titolo dell'esempio si fa riferimento a “garanzia aggiuntiva” e poi nel testo e nello sviluppo dell'esempio si fa riferimento a “assistenza gratuita”.

È da rendere coerente il titolo con lo sviluppo o viceversa.

20. Paragrafo “Esempio EI10”

Ferme restando le osservazioni di cui sopra in relazione al par. A.3, si rileva che forse varrebbe la pena integrare l'esempio in questione con l'ipotesi in cui la società venditrice non debba continuare a pubblicizzare il marchio ovvero lo debba fare solo per un periodo iniziale di avvio del rapporto.

21. Paragrafo “Esempio EI11”

Lo sviluppo dell'esempio dà per scontato che il venditore disponga di un listino anche per il “servizio di custodia” (che, invero, sembra più un servizio di deposito a pagamento ovvero un combinato tra affitto di spazi e servizio di custodia), ma non sempre nella realtà è così. Pertanto, si ritiene possa essere utile integrare l'esempio con un'articolazione alternativa che faccia comprendere come concretamente ci si debba comportare in assenza di un listino per detto servizio.

22. Paragrafo “Esempio EI12”

La frase “Per quanto riguarda la prestazione del servizio la società rileverà i ricavi negli esercizi in cui effettuerà i relativi tagliandi” si ritiene, per completezza e chiarezza, sia opportuno che venga integrata da quanto segue: “**attraverso l'appostazione di un risconto nell'esercizio della vendita del bene**”.

Milano, 7 marzo 2022