

BILANCIO E REDDITO D'IMPRESA

Direzione scientifica: Luca Miele e Alessandro Sura

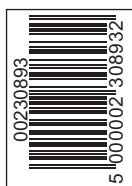
2018

4

RICAVI

- Questioni applicative relative alla rilevazione dei ricavi
- IFRS 15: il "Testo Unico" sui ricavi
- Trattamento contabile del parametro MALL nei ricavi da concessione
- Tecniche di revisione dei ricavi
- Contributi in base a contratto e in conto esercizio
- Commesse ultrannuali al vaglio della derivazione rafforzata
- Derivazione rafforzata dei costi per l'ottenimento e l'adempimento del contratto da IFRS 15
- Deroga alla derivazione rafforzata per le penali: un vero doppio binario?

Mensile, Anno 9, n. 4, Aprile 2018 - Direzione e Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B 3 - 20142 Milano (MI) - ISSN: 2039-5566
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano



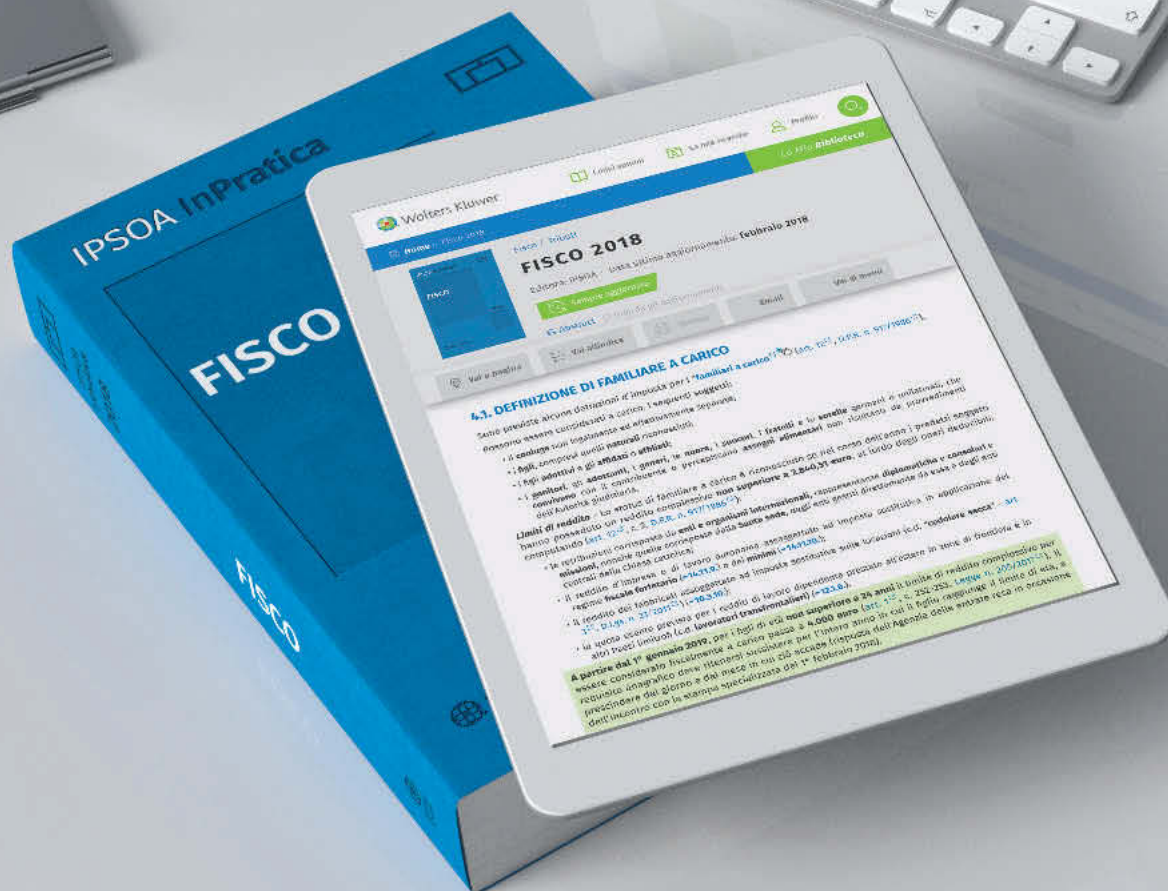
Wolters Kluwer



www.edicolaprofessionale.com

IPSOA InPratica FISCO è già on line

EDIZIONE 2018



Y48GACL

Testo digitale sempre aggiornato

Modifiche immediatamente visibili

Testo integrale di norme e interpretazioni

Integrato con OneFISCALE per approfondire



Wolters Kluwer

ACQUISTALO SUBITO! www.ipsoa.it/fiscoinpratica - Tel. 02.45435207
Cerca il tuo consulente editoriale su shop.wki.it/agenzie
Visita le migliori librerie professionali

Bilancio

Principi contabili nazionali

Questioni applicative relative alla rilevazione dei ricavi
di Alessandro Sura

5

Principi contabili internazionali

IFRS 15: il "Testo Unico" sui ricavi
di Gabriele de Gennaro

11

Servizi in concessione

Il trattamento contabile del parametro MALL per i ricavi da concessione
di Francesco Legrottaglie e Francesco Vanacore

21

Bilancio d'esercizio

Ricavi: tecniche di revisione
di Marco Sorrentino

29

Reddito d'impresa

Ricavi

Contributi in base a contratto e in conto esercizio
di Luca Miele

37

Lavori in corso su ordinazione ultrannuali

Commesse ultrannuali al vaglio della derivazione rafforzata
di Valeria Russo

43

Oneri pluriennali

La derivazione rafforzata dei costi di ottenimento e adempimento del contratto
di Guerino Russetti

54

Ricavi e accantonamenti

Deroga alla derivazione rafforzata per le penali: un vero doppio binario?
di Valeria Russo

63

BILANCIO E REDDITO D'IMPRESA

Editrice

Wolters Kluwer Italia S.r.l.
 Via Dei Missaglia, n. 97
 Edificio B3
 20142 Milano (MI)
www.ipsoa.it

Direttore responsabile
 Giulietta Lemmi

Direzione scientifica
 Luca Miele
 Alessandro Sura

Redazione
 P. Boniardi, E. Rossi
 e A. Trentalance

Realizzazione grafica
 Ipsoa

Fotocomposizione
 Integra Software Services Pvt. Ltd.

Stampa

GECA S.r.l. via Monferrato 54
 20098 San Giuliano Milanese (MI)
 Tel. 02 99.952

Redazione

Per informazioni in merito a contributi, articoli, ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:

Ipsoa Redazione
Bilancio e reddito d'impresa
Casella postale 12055 -
20120 Milano
e-mail: rivista.bilancioereddito.ipsoa@wki.it

Amministrazione

Per informazioni su gestione abbonamenti, numeri, arretrati, cambi d'indirizzo, ecc. scrivere o telefonare a:

Ipsoa Servizio Clienti
Casella postale 12055 -
20120 Milano
Tel. 02.82.476.1 -
Fax 02.82.4.76.799
Servizio risposta automatica:
Tel. 02.82.476.999

Informazioni commerciali
 Tel. 02.82.476.794 -
 Fax 02.82.476.403
 e-mail: Info.commerciali@wki.it

Pubblicità:

Wolters Kluwer

E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it
 Via Dei Missaglia, n. 97
 Edificio B3
 20142 Milano (MI)

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 737 del 16 dicembre 1996.
Tariffa R.O.C.:
Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano
Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991.
Iscrizione al R.O.C. n.1702

Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare presso la sede del Produttore. Servizio Clienti: tel. 02/824761 e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it www.servizioclienti.wki.it
Compresa nel prezzo dell'abbonamento l'estensione on line della Rivista consultabile all'indirizzo www.edicolaprofessionale.com/bilancioeredito

Italia - Annuale: € 225,00
Estero - Annuale: € 450,00
Prezzo copia € 26,00
Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta

Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento.

Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 20/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Via Dei Missaglia, n. 97, Edificio B3, 20142 Milano (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Via Dei Missaglia, n. 97, Edificio B3, 20142 Milano (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

Bilancio e reddito d'impresa

Gli articoli della rivista sono collegati agli argomenti trattati nel testo "Bilancio e reddito d'impresa" di Luca Miele, Alessandro Sura, Francesco Bontempo e Tommaso Fabi, III Edizione 2018.

Per approfondimenti si veda:

- Valutazione delle voci di bilancio - § 3.5.1. *Rilevazione dei ricavi da vendita di beni e servizi*; § 3.5.2. *Rilevazione dei ricavi da vendita con obbligo di retrocessione e da vendite con retrolocazione.*
- Componenti positivi e negativi di reddito - § 13.1.1. *Ricavi da cessione di beni e prestazioni di servizi*; § 13.1.4. *Contributi in base a contratto e in conto esercizio*; § 13.18 *Valutazione delle rimanenze, dei lavori in corso su ordinazione e dei titoli.*

Per un aggiornamento continuo e tempestivo si veda www.ipsoa.it/bilancioereditodimpresa

Questioni applicative relative alla rilevazione dei ricavi

di Alessandro Sura (*)

Quello della rilevazione dei ricavi è stato uno degli ambiti nei quali l'Organismo Italiano di Contabilità si è preoccupato di declinare in concreto il principio di rappresentazione sostanziale. In particolare, è stato stabilito che la rilevazione dei ricavi derivanti dalla vendita di beni sia subordinata alla verifica del trasferimento dei rischi e dei benefici relativi al bene. Non è chiaro, tuttavia, se e in che modo il principio di rappresentazione sostanziale possa svolgere un ruolo in altre fattispecie come, ad esempio, quella dei contratti che prevedono prestazioni miste nei confronti del cliente. In questo ambito, il percorso interpretativo suggerito dall'OIC 11 sembra escludere la possibilità di applicare tout court le disposizioni previste dagli IAS/IFRS e impone, invece, l'obbligo di ricostruire una soluzione "interna" al sistema delle norme nazionali.

Premessa

Nell'ordinamento contabile nazionale manca un principio contabile dedicato espressamente ai ricavi.

Il trattamento contabile applicabile a questa voce del conto economico, pertanto, deve essere determinato sulla base delle disposizioni presenti nei diversi principi che si occupano, a vario titolo, di questa tematica.

Un primo riferimento importante è fissato senza dubbio dall'OIC 15 Crediti, che prevede regole di rilevazione iniziale dei crediti commerciali derivanti dalla vendita di beni o dalla prestazione di servizi, che - di fatto - condizionano la rilevazione dei relativi ricavi.

I ricavi da contratti di commessa sono disciplinati dall'OIC 23 "Lavori in corso su ordinazione", mentre i ricavi da vendite con obbligo di retrocessione e da vendite con retrolocazione del bene venduto al venditore, oltre che dal Codice civile, sono trattate nell'OIC 12 "Composizione e schemi del bilancio d'esercizio".

I riferimenti contenuti in questi principi, pur sommari, consentono di ricostruire una certa tendenza di fondo. Quando i ricavi derivano dalla vendita di beni, ai fini della loro rilevazione è necessario verificare che l'operazione realizzata con il cliente abbia comportato il trasferimento dei rischi e dei benefici inerenti al bene oggetto di scambio. In questi termini si

esprime, come si vedrà nel seguito, l'OIC 15 "Crediti" ed è sempre su queste basi che il Codice civile impone di disconoscere i ricavi di vendite che prevedano un obbligo di retrocessione al venditore. Lo stesso criterio non si applica alle vendite con retrolocazione finanziaria, nelle quali il mancato trasferimento dei rischi e dei benefici relativi al bene scambiato non impedisce di considerare avvenuta la vendita. Questa fattispecie, tuttavia, sembra potersi qualificare come un'eccezione alla regola generale che subordina la rilevazione del ricavo al trasferimento di rischi e benefici, che trae la sua ragion d'essere dal fatto che i contratti di *leasing* continuano ad essere trattati contabilmente con un approccio "giuridico", sulla base del quale il bene si iscrive in bilancio soltanto se di proprietà.

Se i ricavi derivano dalla vendita di servizi o da lavori in corso su ordinazione, la rilevazione del ricavo dipende dall'attività svolta dall'impresa per il cliente. Di conseguenza, l'OIC 15 subordina la rilevazione dei ricavi da servizi all'effettiva prestazione degli stessi, mentre l'OIC 23 determina l'avanzamento della commessa sulla base della percentuale di completamento della stessa (sempre che tale avanzamento sia attendibilmente misurabile).

Nota:

(*) Partner SAGT

Principi contabili nazionali

Per quanto riguarda, invece, i ricavi relativi alla gestione finanziaria, i principi di riferimento sono rappresentati dal già richiamato OIC 15 e dall'OIC 20 "Titoli" per ciò che concerne gli interessi attivi, dall'OIC 21 "Partecipazioni" per i dividendi. Per gli interessi, il criterio di riferimento è il costo ammortizzato, che impone la rilevazione in bilancio dei proventi finanziari di un investimento che produce un rendimento contrattuale secondo il metodo dell'interesse effettivo. Per i dividendi, la rilevazione del relativo provento avviene sulla base di un criterio di stretta competenza "giuridica", che fa dipendere l'emersione del provento all'esistenza di una delibera assembleare che vincola la società a distribuire il dividendo ai soci. Non esistono principi volti a disciplinare il trattamento da seguire in quelle fattispecie miste nelle quali la società si impegna a fornire allo stesso soggetto beni e servizi di per sé distinguibili ma erogati nell'ambito dello stesso contratto. In questi casi, come si vedrà, il trattamento applicabile deve essere ricostruito in via interpretativa.

I ricavi da vendita di beni e prestazione di servizi

Ai sensi dell'OIC 15, i ricavi sono rilevati in bilancio al verificarsi di queste due condizioni:

- il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato;
 - si è verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà assumendo quale parametro di riferimento, per il passaggio sostanziale, il trasferimento dei rischi e benefici. Salvo che le condizioni degli accordi contrattuali prevedano che il trasferimento dei rischi e benefici avvenga diversamente:
- a) in caso di vendita di beni mobili, il trasferimento dei rischi e benefici si verifica con la spedizione o consegna dei beni stessi;
 - b) per i beni per i quali è richiesto l'atto pubblico (ad esempio, beni immobili) il trasferimento dei rischi e benefici coincide con la data della stipulazione del contratto di compravendita;
 - c) nel caso della vendita a rate con riserva di proprietà, l'art. 1523 c.c. prevede che il compratore acquisti la proprietà della cosa con il pagamento dell'ultima rata di prezzo, ma assume i rischi dal momento

della consegna. Pertanto, la rilevazione del ricavo e del relativo credito avvengono alla consegna, indipendentemente dal passaggio di proprietà.

Nel caso di prestazioni di servizi, i relativi crediti e ricavi sono rilevati in base al principio della competenza quando il servizio è reso, cioè la prestazione è effettuata.

Il principio contabile richiama, pertanto, il c.d. principio della rappresentazione sostanziale, nella misura in cui subordina il riconoscimento del ricavo e del relativo credito al parametro del trasferimento "sostanziale" e, quindi, non "giuridico-formale" del titolo di proprietà del bene (1).

Queste disposizioni, la cui *ratio* è chiaramente ispirata dalla volontà di impedire una rappresentazione impropria degli effetti economici di talune operazioni, pongono problematiche applicative di non poco conto. Anzitutto, non è chiaro come gestire le situazioni nelle quali il venditore trasferisce i benefici della proprietà ma non i rischi (è il caso, tipicamente, delle operazioni di vendita nelle quali l'acquirente ha un'opzione *put* di rivendita ad un prezzo definito). Inoltre, anche concludendo che ai fini della verifica del passaggio sostanziale del titolo di proprietà giochi un ruolo decisivo il trasferimento dei rischi piuttosto che dei benefici, si pone il problema di individuare quale debba essere la tipologia di rischi da considerare: quelli di perimento del bene o il

Nota:

(1) Non si tratta di una novità assoluta nell'ambito dei principi nazionali. Altri principi confermano che il trasferimento dei rischi gioca un ruolo determinante ai fini della rilevazione di bilancio di attività/passività e costi/ricavi. L'OIC 13 dispone che "I beni rientranti nelle rimanenze di magazzino sono rilevati inizialmente alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e benefici connessi al bene acquisito. Il trasferimento dei rischi e dei benefici avviene di solito quando viene trasferito il titolo di proprietà secondo le modalità contrattualmente stabilite. Se, in virtù di specifiche clausole contrattuali, non vi sia coincidenza tra la data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici e la data in cui viene trasferito il titolo di proprietà, prevale la data in cui è avvenuto il trasferimento dei rischi e dei benefici". Lo stesso principio precisa, inoltre, che "materiali, merci e prodotti acquistati ma ancora in viaggio sono inclusi nelle rimanenze quando, secondo le modalità dell'acquisto, sono stati già trasferiti alla società i rischi e i benefici connessi al bene acquisito". Regole del tutto simili sono previste dall'OIC 16 ai fini della rilevazione in bilancio delle immobilizzazioni. L'OIC 15, dal canto suo, subordina la cancellazione dei crediti dal bilancio al passaggio dei relativi rischi al cessionario.

rischio economico dell'investimento, ovvero il rischio che i margini economici della gestione futura non consentano di recuperare il valore dell'investimento nel bene di cui si è divenuti proprietari "sostanziali".

Del tutto diverso, e non poteva essere altrimenti, è l'approccio indicato dall'OIC 15 per la rilevazione dei ricavi da servizi. In questa fattispecie, non potendo assumere alcun rilievo il criterio della verifica dei rischi e benefici inerenti alla proprietà del bene, il principio condiziona la rilevazione dei ricavi al completamento della prestazione del servizio. Non si menzionano altri vincoli. In particolare, non si chiarisce se, ai fini della rilevazione del ricavo, sia necessario o meno aver maturato a titolo definitivo il corrispettivo dovuto dal cliente. Fermo restando che, in alcuni casi, può verificarsi che il corrispettivo maturi a titolo definitivo contestualmente allo svolgimento dell'attività, di regola la maturazione del diritto al prezzo si perfeziona al completamento della prestazione. In queste circostanze il principio della prudenza potrebbe indurre a non rilevare i ricavi relativi all'attività svolta ma di limitarsi, se si ritiene probabile il recupero, a sospendere i costi sostenuti a fronte dei servizi prestati al cliente.

I ricavi da vendite con obbligo di retrocessione

Con la riforma del diritto societario del 2003 il legislatore ha modificato la normativa di bilancio del codice introducendo una specifica disciplina per le operazioni di vendita con obbligo di retrocessione all'art. 2424-bis del Codice civile. In particolare, l'articolo stabilisce che "Le attività oggetto di contratti di compravendita con obbligo di retrocessione a termine devono essere iscritte nello stato patrimoniale del venditore" (art. 2424-bis).

Appare di tutta evidenza, alla luce di quanto già commentato, come questa norma rappresenti una declinazione in concreto del principio di rappresentazione sostanziale. Il bene venduto rimane nel bilancio del venditore perché, almeno sotto il profilo contabile, l'operazione non è inquadrabile come una vera e propria cessione, ma come una temporanea perdita della titolarità del bene da parte del venditore. Questo trattamento si giustifica alla luce del fatto che il venditore ha mantenuto la prevalenza dei rischi e dei benefici inerenti al bene stesso.

Rispetto a questa tipologia di operazioni, l'OIC 12 "Composizione e schemi del bilancio d'esercizio" individua due diversi scenari, ognuno dei quali da trattare in modo diverso ai fini contabili. In una prima ipotesi, la vendita con obbligo di retrocessione è inquadrata come un finanziamento. Il venditore, ovvero il soggetto che riceve il finanziamento, riconosce all'acquirente/finanziatore come corrispettivo della somma ricevuta da un lato i diritti patrimoniali derivanti dalla temporanea titolarità del bene. La differenza positiva tra prezzo a termine e prezzo a pronti, costituisce la remunerazione del prestito ed è rilevata come interesse prorata *temporis*.

Quando, invece, in una seconda ipotesi, il prezzo a pronti è superiore al prezzo a termine, il trattamento contabile da seguire varia a seconda della natura del bene oggetto della vendita.

Se il bene oggetto della transazione non ha natura finanziaria, chiarisce l'OIC 12, il venditore a pronti iscrive in bilancio a fronte del corrispettivo ricevuto per la vendita:

- un debito verso il venditore a termine pari al prezzo di riacquisto pattuito;
- un risconto passivo per la differenza (positiva) tra il prezzo a pronti e il prezzo a termine, da rilasciarsi al conto economico in quote costanti come provento di natura operativa.

Se, invece, oggetto della vendita è un bene di natura finanziaria (ad esempio un'obbligazione o una partecipazione), la differenza tra prezzo a pronti e prezzo a termine sarà imputata a conto economico per competenza come provento finanziario.

Fino alla revisione dei principi contabili operata nel 2016, non era stabilito esplicitamente se la disciplina appena commentata fosse applicabile a tutte le operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione o soltanto a quelle in cui il prezzo di riacquisto è predeterminato. È evidente, infatti, che l'obbligo di retrocessione impedisce il trasferimento dei rischi e dei benefici relativi all'oggetto della vendita soltanto in quest'ultimo caso. Nella versione 2016 del principio è stata introdotta una nota che dirime la questione, in base alla quale la disciplina di cui all'art. 2424-bis del Codice civile si applica soltanto se il prezzo a termine è determinato o determinabile. Ne deriva che, in linea generale, possono essere

Principi contabili nazionali

trattate come normali vendite quelle nelle quali il venditore si sia impegnato a ricomprare ad una certa scadenza il bene ad un prezzo che coincide con quello di mercato in quel momento (2).

I ricavi da contratti “misti”

Nelle disposizioni dei principi contabili richiamate in precedenza non si affronta il caso dei contratti che prevedono l'obbligo di fornire al cliente prestazioni multiple e di natura diversa tra loro. Si pone, pertanto, il problema di stabilire se segmentare questi contratti ai fini della rilevazione dei ricavi o se considerarli unitariamente.

Si faccia il caso, a titolo esemplificativo, di una società che abbia stipulato un contratto che prevede inizialmente la consegna di un dato bene e l'obbligo, in date successive, di fornire assistenza e di effettuare un aggiornamento tecnico dello stesso bene. Il corrispettivo per queste prestazioni è fatturato in un'unica soluzione alla consegna del bene.

Ai fini della rilevazione dei ricavi, se il contratto viene considerato unitariamente, l'intero corrispettivo fatturato è considerato come ricavo di competenza dell'esercizio nel quale è consegnato il bene. A fronte dell'obbligo di erogare futuri servizi di assistenza e di aggiornamento tecnico, la società dovrebbe rilevare un fondo di importo pari ai costi stimati per effettuare questi interventi. Se, invece, il contratto è segmentato nelle singole prestazioni promesse al cliente, la rilevazione dei ricavi avverrà coerentemente con l'effettiva fornitura del bene e dei singoli servizi promessi. Alla consegna del bene, pertanto, si rileva solo la quota di ricavo relativa alla vendita. La differenza tra ricavo rilevato e corrispettivo fatturato, ed eventualmente pagato, sarà rilevata come anticipo da parte del cliente e attribuita al conto economico negli esercizi nei quali sono effettivamente prestati i servizi di assistenza e aggiornamento.

Entrambe le soluzioni prospettate appaiono ragionevoli e sicuramente rispettose di un generale principio di correlazione tra ricavi e costi. Nel primo approccio, questo principio opera imponendo il differimento dei ricavi al momento in cui saranno effettuati i servizi di assistenza e aggiornamento. Nel secondo approccio, la correlazione tra costi e ricavi è

ottenuta anticipando, attraverso un accantonamento, la rilevazione dei costi per gli interventi previsti successivamente alla consegna del bene. Al più, si può osservare come la prima soluzione sia, tendenzialmente, più prudente, in quanto il differimento dei ricavi implica un differimento nella rilevazione dei margini economici legati all'attività di assistenza e aggiornamento. Nella seconda soluzione, invece, il margine complessivo del contratto è rilevato tutto inizialmente e i conti economici successivi, se le stime dei costi per assistenza e aggiornamento trovano riscontro con i costi effettivi, non evidenzieranno alcun utile per le attività svolte.

Nelle stesse circostanze, i principi contabili internazionali forniscono indicazioni molto dettagliate, in base alle quali i contratti che prevedano prestazioni multiple devono essere segmentati e ciascuna obbligazione è trattata autonomamente ai fini della rilevazione dei ricavi. Il principio IFRS 15, in particolare, fornisce indicazioni specifiche anche per determinare come allocare il prezzo complessivo riconosciuto dal cliente alle singole prestazioni promesse dalla società.

Ciò premesso, si pone la questione di stabilire se - ai fini della redazione di un bilancio secondo le regole nazionali - si possa considerare praticabile un approccio mutuato dal corrispondente principio internazionale o si debba, invece, individuare un approccio

Nota:

(2) Oltre che sulle vendite con obbligo di retrocessione, con la riforma del diritto societario del 2003 è stata introdotta una disposizione specifica per le vendite con retrolocazione finanziaria al venditore. In particolare, l'art. 2425-bis dispone, al comma 4, che “Le plusvalenze derivanti da operazioni di compravendita con locazione finanziaria al venditore sono ripartite in funzione della durata del contratto di locazione”. Anche in questo caso, la norma rappresenta un'applicazione in concreto del principio di rappresentazione sostanziale. Di per sé, la norma non ha generato problemi applicativi particolari (al di là delle difficoltà che si incontrano in talune circostanze ad inquadrare la natura operativa o finanziaria della locazione). Tuttavia, almeno sul piano concettuale, la soluzione adottata dal legislatore è di difficile inquadramento, considerato che, se nel caso delle vendite con obbligo di retrocessione il bene ceduto non esce dal bilancio del venditore (e ciò giustifica il differimento dei ricavi nei limiti in cui l'operazione è riletta come prestito di un bene), nel caso delle vendite con retrolocazione il bene viene comunque cancellato dal bilancio del venditore, e ciò dovrebbe autorizzare la rilevazione di tutta l'eventuale plusvalenza realizzata con l'operazione.

contabile autonomo e quanto più possibile coerente con le logiche di fondo che permeano l'ordinamento contabile nazionale.

L'OIC 11 "Finalità e postulati del bilancio d'esercizio", appena pubblicato dall'Organismo Italiano di Contabilità, fornisce una risposta a questo interrogativo. Il paragrafo 4 del nuovo *standard*, relativo alla determinazione del trattamento contabile delle fattispecie non previste dagli OIC, dispone infatti che: "Nei casi in cui i principi contabili emanati dall'OIC non contengano una disciplina per fatti aziendali specifici, la società include, tra le proprie politiche contabili, uno specifico trattamento contabile sviluppato facendo riferimento alle seguenti fonti, in ordine gerarchicamente decrescente: a) in via analogica, le disposizioni contenute in principi contabili nazionali che trattano casi simili, tenendo conto delle previsioni contenute in tali principi in tema di definizioni, presentazione, rilevazione, valutazione e informativa; b) le finalità ed i postulati di bilancio."

I postulati del bilancio, a loro volta, sono quelli individuati dagli articoli:

- 2423 "Redazione del bilancio";
- 2423-bis "Principi di redazione del bilancio";
- 2423-ter "Struttura dello stato patrimoniale e del conto economico".

Sulla scorta di queste indicazioni, appare di tutta evidenza come il problema di inquadramento contabile di questa particolare tipologia di contratti non possa essere risolto con un mero rinvio a quanto disposto dagli IAS/IFRS. Occorre, invece, ricercare una soluzione interna all'ordinamento contabile nazionale sulla scorta del percorso interpretativo individuato dal summenzionato paragrafo 4. Non si può escludere, ovviamente, che la soluzione interpretativa selezionata sulla base delle indicazioni dell'OIC 11 non replichi quanto disposto dal principio contabile internazionale sul tema. L'adozione di una regola IAS/IFRS deve, tuttavia, passare attraverso un'attenta verifica della sua compatibilità con quanto disposto dalle norme nazionali.

Procedendo all'analisi delle regole contenute nei principi nazionali applicabili in analogia al caso in discussione si possono individuare due indicazioni di fondo tra loro contrastanti.

Da un lato, il fatto che l'OIC 15 subordini la rilevazione dei ricavi da servizi all'effettiva

prestazione degli stessi al cliente potrebbe indurre a concludere che una parte del ricavo fatturato al cliente al momento della vendita del bene debba essere differito per correlarlo con i servizi da erogare in futuro.

Da un altro lato, esistono indicazioni specifiche nel principio contabile sui fondi (OIC 31) che impongono di gestire i ricavi relativi ad operazioni in cui la vendita di un bene è abbinata all'assunzione di un obbligo da parte della società di attribuire altri benefici futuri come ricavi tutti di competenza dell'esercizio in cui si effettua la vendita. È il caso delle campagne premio che attribuiscono ai clienti il diritto di vedersi riconosciuti beni/servizi futuri a fronte del raggiungimento di certi volumi di acquisti.

Considerata la difficoltà ad orientarsi tra orientamenti così contrastanti tra loro, la via preferibile sembra essere quella di mantenere le prassi contabili adottate fino ad oggi in attesa che una pronuncia dell'Organismo Italiano di Contabilità chiarisca definitivamente il tema.

Operazioni in cui la società opera da mero intermediario

Sotto il profilo interpretativo, sempre nell'ambito delle disposizioni relative ai ricavi, occorre segnalare un'ulteriore questione problematica, che attiene a quelle operazioni nelle quali la società fattura un compenso a fronte di una prestazione effettuata da un altro soggetto, tipicamente appartenente allo stesso gruppo.

Rispetto a questo tema, i principi contabili richiamati sembrano preoccuparsi unicamente del "quando" rilevare il ricavo, non del "se" rilevarlo. Anche in questo caso ci si trova di fronte ad una fattispecie ignorata nel sistema dei principi nazionali ma disciplinata dagli IAS/IFRS (in particolare, dall'IFRS 15). Questi ultimi prevedono che l'impresa che fattura al cliente non rileva il corrispettivo ricavo quando non è in grado di dimostrare che controllava il bene oggetto di scambio prima della vendita oppure non era responsabile della prestazione del servizio a fronte di cui si fattura. Tra i fattori che il principio elenca per stabilire se queste condizioni ricorrono si segnalano i seguenti:

- a) la responsabilità primaria dell'esecuzione del contratto incombe al terzo;

Principi contabili nazionali

- b) l'entità non è esposta al rischio di magazzino prima o dopo che il cliente ha ordinato i beni, durante la spedizione o in caso di resa;
- c) l'entità non ha alcun margine nel fissare i prezzi dei beni o servizi del terzo e pertanto il beneficio che può trarre da tali beni o servizi è limitato;
- d) il corrispettivo versato all'entità assume la forma di una commissione;
- e) l'entità non è esposta al rischio di credito per l'importo che il cliente deve pagare in cambio dei beni o servizi del terzo.

Alla luce del percorso interpretativo delineato dal paragrafo 4 dell'OIC 11 risulta complesso

stabilire se l'approccio delineato dal principio contabile internazionale sia compatibile con il quadro normativo contabile nazionale. Tuttavia, il fatto che gli indicatori individuati si basino in larga parte sulla verifica dell'effettiva assunzione - da parte della società che fattura il ricavo - dei rischi tipicamente connessi alla vendita e il fatto che anche il nostro principio OIC 15 subordini la rilevazione dei ricavi all'effettivo trasferimento dei rischi inerenti alla proprietà del bene, possono indurre a considerare applicabile, almeno in alcune circostanze, le disposizioni contenute nel principio internazionale.

LIBRI

BILANCIO E REDDITO D'IMPRESA

A cura di Luca Miele, Alessandro Sura, Francesco Bontempo, Tommaso Fabi

III Edizione, Ipsoa Editore, 2018, pagg. 1900, € 150,00



L'opera analizza dagli aspetti civilistici relativi alla **redazione dei bilanci**, a quelli relativi alla **determinazione del reddito d'impresa** fino alla **liquidazione delle imposte** sui redditi.

Nella parte sul bilancio, oltre all'analisi delle norme che ne regolano la redazione, sono trattati i **postulati del bilancio**, i **criteri di valutazione** delle poste, il **bilancio consolidato**, le **operazioni straordinarie**, i **patrimoni destinati**, il **bilancio di liquidazione**, il **bilancio in forma abbreviata**, i **profili giuridici** relativi alla tenuta della contabilità, il bilancio e il **falso in bilancio**.

Nella parte fiscale sono analizzate la struttura generale delle **imposte sul reddito di impresa**, i **componenti negativi e positivi di reddito** e le regole attinenti all'imputazione temporale degli stessi.

Sono particolarmente approfonditi i temi riguardanti: il credito per imposte estere, i costi cd. "black list", trasferimenti di residenza da e per l'estero, stabili organizzazioni, reddito in Italia e redditi all'e-

stero, transfer pricing, associazione in partecipazione, esteroinvestizione, affitto di azienda

Per ogni tema trattato, gli Autori hanno inserito numerosi **casi** controversi.

Per quanto riguarda il bilancio, il testo tiene conto degli **emendamenti ai principi contabili** emanati a **dicembre 2017**.

Dal punto di vista tributario, il volume è aggiornato con la legge di Bilancio 2018 che ha previsto semplificazioni per la tassazione delle plusvalenze, novità per la tassazione degli utili provenienti da paradisi fiscali, la proroga per super e iper ammortamento.

Per informazioni e acquisti

- **Servizio Informazioni Commerciali Ipsoa**
tel. 02.8247794 - fax 02.82476403
- **Agenzie Ipsoa di zona**
www.shop.wki.it/agenzie
- **www.shopwki.it**