



Verso il Bilancio d'Esercizio 2024: le maggiori novità OIC e le implicazioni fiscali

05/11/2024 Lucidi a cura di Pierluca Princigalli e Giorgio Venturini



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

AGENDA

- 1 Le novità in ambito OIC sui bilanci d'esercizio 2024
- 2 L'OIC 34 entrata in vigore, prima applicazione e alcune sue possibili implicazioni fiscali (bilancio ordinario, abbreviato e per le micro-impres)
- 3 Cenni alla tematica della sostenibilità
- 4 Q&A

NOVITÀ IN AMBITO OIC NEL CORSO DEL 2024 – PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI -

- ❖ 18 MARZO 2024: **Emendamenti ai principi contabili nazionali** (che contiene modifiche all'OIC 12 «*Composizione e schemi del bilancio di esercizio*», OIC 15 «*Crediti*», OIC 16 «*Immobilizzazioni Materiali*», OIC 19 «*Debiti*», OIC 25 «*Imposte sul reddito*», OIC 31 «*Fondi per rischi e oneri e TFR*»)
- ❖ 9 APRILE 2024: Bozza in consultazione del principio contabile OIC 5 – **Bilanci di liquidazione** – scaduto il 31 luglio 2024
- ❖ 17 SETTEMBRE 2024: Bozza in consultazione del principio contabile OIC 30 – **Bilanci intermedi** – con scadenza 18 novembre 2024
- ❖ OTTOBRE 2024: questionari per la **semplificazione delle regole contabili**, per redattori, utilizzatori (finanziatori), revisori e professionisti con scadenza 20 novembre 2024.

IL NUOVO OIC 34 «RICAVI»

Il principio contabile OIC 34 ha la finalità di disciplinare i criteri per la **rilevazione, classificazione e valutazione dei ricavi**, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

IL NUOVO OIC 34 «RICAVI»

Si applica 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 (paragrafo 2)



NON SI APPLICA AI LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE (L'OIC 23 RIMANE IL PRINCIPIO DI RIFERIMENTO PER TALI FATTISPECIE).



NON SI APPLICA AI RICAVI DERIVANTI DA CESSIONI DI AZIENDA, FITTI ATTIVI, RISTORNI E ALLE TRANSAZIONI CHE NON HANNO FINALITÀ DI COMPRAVENDITA.

IL NUOVO OIC 34 «RICAVI» IN SINTESI UN POSSIBILE «5 STEP APPROACH»

IDENTIFICAZIONE
DEL
CONTRATTO/
RAGGRUPPAMENTO
DI CONTRATTI

IDENTIFICAZIONE
DEL
PREZZO
COMPLESSIVO
DEL CONTRATTO

DEFINIRE
L'UNITÀ
ELEMENTARE
DI
CONTABILIZZAZIONE
(UEC)

VALORIZZARE
LA
«UEC»

CONTABILIZZARE
IL
RICAVO



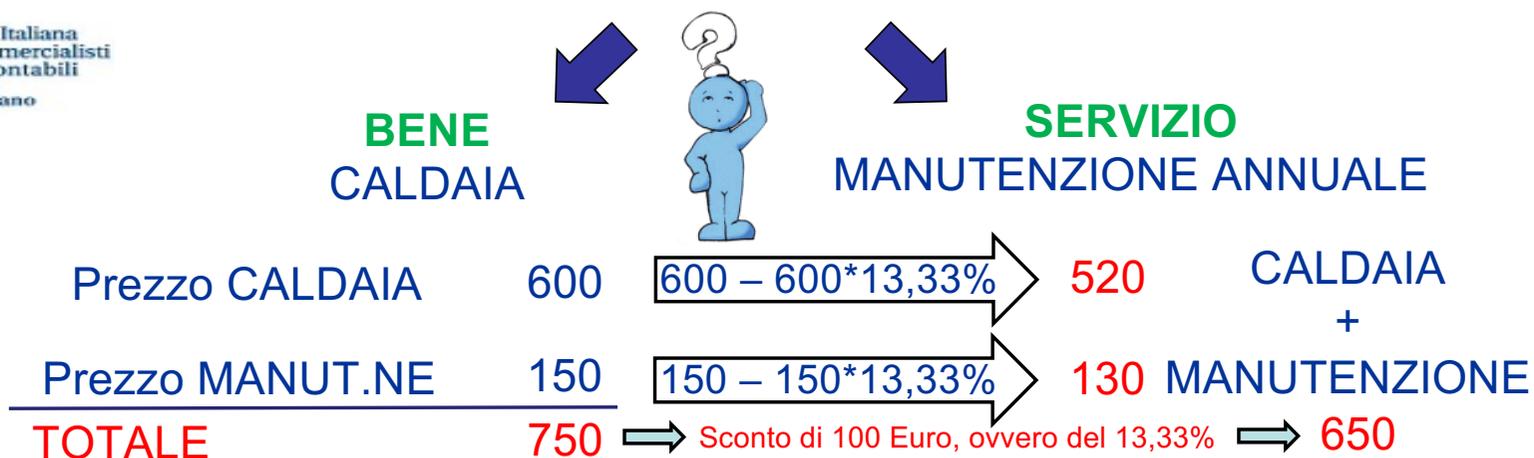
UEC - Cessioni congiunte di beni e servizi -

- 1) Identificazione degli **elementi** costituenti il «pacchetto» ceduto (beni + servizi)
- 2) Attribuzione di un **prezzo** ai beni ed ai servizi secondo criteri logici e verificabili
- 3) Contabilizzazione del bene e del servizio secondo i rispettivi **criteri di rilevazione**

La società Alfa S.r.l. produce caldaie murali per abitazioni, fornendo anche servizi di manutenzione della caldaie vendute. Ai clienti che acquistano i propri prodotti, Alfa S.r.l. offre la possibilità di sottoscrivere contestualmente un contratto di manutenzione della caldaia, della durata di un anno. Il prezzo del “pacchetto” offerto è di € 650; la sola caldaia murale ha un prezzo di vendita di € 600 e il contratto annuale di manutenzione ha un prezzo di € 150. Hot vende un “pacchetto” l’1/11/X.

Si prescinda dalla rilevazione dell’IVA.

Come dovrà essere contabilizzata l’operazione?



All'atto della vendita del pacchetto (caldaia + contratto di manutenzione):

DARE +		1.11.X	AVERE -	
Crediti v/clienti (SP)	a	Ricavi cessioni di beni (CE)	650	520
		Ricavi prestazioni di servizi (CE)		130

A fine esercizio X si procede al riconoscimento dei ricavi maturati riscontando la parte che non è di competenza:

DARE +		31.12.X	AVERE -	
Ricavi per prestazioni di servizi (CE)	a	Risconti passivi (SP)	108,33	108,33
				$130/12 \cdot 10$

PRINCIPAL (CONTO PROPRIO) VS. AGENT (CONTO TERZI)

La ALFA S.p.A. ottiene dalla società BETA S.p.A., organizzatrice di importanti eventi musicali, l'incarico di distribuire in pre-vendita i biglietti di due note band musicali per tutti i concerti che queste terranno a livello nazionale nel corso dell'anno X.

Per il servizio di prevendita fornito, ALFA SpA ottiene un corrispettivo pari al 10% del prezzo del biglietto che risulta essere pari a € 50,00. La società in parola, pertanto, vende i biglietti per i concerti ad € 55,00 riversando a BETA SpA l'importo di € 50 per ogni prevendita effettuata.

Nel corso dell'esercizio ALFA SpA vende 350.000 biglietti contabilizzando un ricavo complessivo lordo pari ad € 19.250.000 (350.000 x 55).

ALFA S.p.A. ha contabilizzato correttamente le operazioni di cessione poste in essere?



L'attività di ALFA S.p.A. non ha attinenza con l'organizzazione degli spettacoli, ma solo con il servizio di prevendita fornito.

I ricavi di ALFA sono pari a: $350.000 \times 5 = 1.750.000$

I tre aspetti da prendere in considerazione, anche **disgiuntamente**, per determinare se una società agisce per conto proprio sono i seguenti:

1 La Società ha la responsabilità di fornire i beni/servizi al cliente?

2 La Società ha il rischio di magazzino inteso come il rischio che i beni rimangano invenduti e quindi perdano di valore?

3 La Società ha il potere discrezionale di decidere il prezzo del bene o del servizio?

PUNTI DI ATTENZIONE - Identificazione del prezzo complessivo del contratto

PREZZO **COMPLESSIVO** DEL
 CONTRATTO RELATIVO ALLA VENDITA
 DI BENI E SERVIZI

=

IMPORTO CHE LA SOCIETÀ STIMA DI AVERE **DIRITTO A RICEVERE** COME CORRISPETTIVO PER IL TRASFERIMENTO DEI BENI E SERVIZI (ESCLUSI GLI IMPORTI CHE SONO INCASSATI PER **CONTO DI TERZE PARTI**, AD ES: L'IVA).

- Corrispettivi aggiuntivi inclusi solo nel momento in cui divengono **ragionevolmente certi**.

Corrispettivi variabili

- Sconti, abbuoni, penalità, resi attraverso la **migliore stima** considerando l'esperienza e/o le elaborazioni statistiche
 - Media ponderata dei possibili importi
 - Metodo del più probabile

Prezzo complessivo del contratto

Componente finanziaria

- Termini di pagamento superiori ai 12 mesi senza corresponsione di interessi, o con interessi significativamente diversi dai tassi di interesse di mercato
- Attualizzazione dei flussi previsti da contratto al tasso di interesse di mercato.

Corrispettivo non monetario

Deve essere valutato al **valore corrente di mercato** realizzabile dell'attività (diversa dalle disponibilità liquide) con la quale viene regolato il corrispettivo.

UNITÀ ELEMENTARE DI CONTABILIZZAZIONE (UEC)

IN SINTESI RAPPRESENTA I SINGOLI BENI E SERVIZI PROMESSI
ALL'INTERNO DEL CONTRATTO STIPULATO CON IL CLIENTE

PRINCIPIO
GENERALE

I SINGOLI BENI E I
SERVIZI CONTENUTI
NEL CONTRATTO
DEVONO ESSERE
TRATTATI
SEPARATAMENTE.

UEC
(UNITÀ
ELEMENTARE DI
CONTABILIZZAZIONE)

ECCEZIONI ALLA RILEVAZIONE SEPARATA
OBBLIGATORIE:

- I BENI E I SERVIZI PREVISTI DAL CONTRATTO SONO
INTEGRATI E/O INTERDIPENDENTI
- LE PRESTAZIONI PREVISTE DAL CONTRATTO
CHE **NON RIENTRANO** NELL'ATTIVITÀ
CARATTERISTICA DELLA SOCIETÀ

ECCEZIONI ALLA RILEVAZIONE SEPARATA
FACOLTATIVE:

- ❑ PRESTAZIONI PREVISTE DAL CONTRATTO DI VENDITA CHE
VENGONO EFFETTUATE **NELLO STESSO ESERCIZIO**
- ❑ QUALORA LA SEPARAZIONE PRODUCE EFFETTI
IRRILEVANTI

UEC = Unità elementare di contabilizzazione

NON SI PROCEDE CON LA **SEPARAZIONE** DELLE SINGOLE UNITÀ ELEMENTARI DI CONTABILIZZAZIONE QUANDO:

- ❑ I BENI E I SERVIZI PREVISTI DAL CONTRATTO SONO **INTEGRATI** O **INTERDIPENDENTI TRA LORO**. CIÒ ACCADE QUANDO I SINGOLI BENI O SERVIZI NON POSSONO ESSERE UTILIZZATI SEPARATAMENTE DAL CLIENTE MA SOLO IN COMBINAZIONE GLI UNI AGLI ALTRI; OPPURE
- ❑ LE PRESTAZIONI PREVISTE DAL CONTRATTO **NON RIENTRANO NELLE ATTIVITÀ CARATTERISTICHE** DELLA SOCIETÀ E SONO PRESTATE GRATUITAMENTE. CIÒ ACCADE IN PRESENZA DI OPERAZIONI E CONCORSI A PREMIO IN CUI IL CLIENTE HA DIRITTO A RICEVERE ESCLUSIVAMENTE BENI E SERVIZI DIVERSI DA QUELLI VENDUTI DALLA SOCIETÀ. 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
- ❑ INOLTRE, NON È NECESSARIO SEPARARE LE SINGOLE UNITÀ ELEMENTARI DI CONTABILIZZAZIONE QUANDO CIASCUNA DELLE PRESTAZIONI PREVISTE DAL CONTRATTO DI VENDITA **VIENE EFFETTUATA NELLO STESSO ESERCIZIO.**

OPERAZIONI A «PREMIO»

UNA O PIÙ PRESTAZIONI PREVISTE DAL CONTRATTO CHE NON RIENTRA/NO NELLE ATTIVITÀ CARATTERISTICHE D'IMPRESA [PAR.17]

I CLIENTI DI UN SUPERMERCATO OTTENGONO UN PUNTO PER OGNI EURO SPESO ED È PREVISTO CHE OGNI 100 PUNTI IL CLIENTE HA DIRITTO AD AVERE €1 DI SCONTO SU ACQUISTI FUTURI OPPURE AL RAGGIUNGIMENTO DI 1.000 PUNTI HA LA POSSIBILITÀ DI OTTENERE UN PREMIO IN NATURA (PER ESEMPIO GIOCATTOLI).

SI STIMA CHE I CLIENTI UTILizzeranno IL 50% DEI PUNTI PER OTTENERE UNO SCONTO SU ACQUISTI FUTURI (1 EURO OGNI 100 PUNTI) E IL 30% DEI PUNTI PER OTTENERE GRATUITAMENTE IL PREMIO IN NATURA (1 GIOCATTOLO OGNI 1.000 PUNTI). IL RESIDUO DEI PUNTI ANDRÀ PERSO.

RAPPRESENTAZIONE IN CONTABILITÀ GENERALE DELL'ACCCADIMENTO:

- NELL'ESERCIZIO 202X I CLIENTI ACQUISTANO PRODOTTI PER €1.000.000.
 - LA SOCIETÀ HA RILEVATO RICAVI PARI A €1.000.000 CHE VENGONO DIMINUITI DI €5.000 CON CONTROPARTITA UN FONDO ONERI PER GLI SCONTI DA CONCEDERE AI CLIENTI SU ACQUISTI FUTURI.
 - I COSTI STIMATI PER L'ACQUISTO DEI GIOCATTOLI (NON OGGETTO DELLA PROPRIA ATTIVITÀ) DA CONSEGNARE AI CLIENTI CHE UTILizzeranno I 1.000 PUNTI SONO ACCANTONATI IN UN FONDO ONERI SENZA RETTIFICARE I RICAVI PER €3.000.

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.

NEL CASO DI VENDITE CON DIRITTO DI RESO, CHE **NON SI PRESTANO AD UNA VALUTAZIONE PER MASSA** DEL RISCHIO DI RESTITUZIONE DEL BENE, 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 LA SOCIETÀ EFFETTUI **UNA VALUTAZIONE PER MASSA** DEL RISCHIO DI RESO DEI BENI VENDUTI APPLICA IL DISPOSTO DEL PARAGRAFO 15 LETTERA A) PER DETERMINARE L'AMMONTARE DELLA PASSIVITÀ CLASSIFICATA TRA I FONDI ONERI. IN CONTROPARTITA LA SOCIETÀ RETTIFICA IL RICAVO.

IN ENTRAMBI I CASI PREVISTI DAI PARAGRAFI 27 E 28, LA CONTABILIZZAZIONE DI UNA VENDITA CON DIRITTO DI RESO COMPORTA ANCHE L'ISCRIZIONE, IN UNA **VOCE SEPARATA TRA LE RIMANENZE, SE RILEVANTE**, DEL BENE VENDUTO AL VALORE CONTABILE ORIGINARIO A CUI ERA ISCRITTO A MAGAZZINO. L'ISCRIZIONE DI QUESTA ATTIVITÀ PUÒ AVVENIRE ANCHE AL COSTO MEDIO DEL BENE VENDUTO SE IL VALORE CONTABILE ORIGINARIO NON È ATTENDIBILMENTE DETERMINABILE.

ESEMPIO DI RESO

UNA SOCIETÀ CHE PRODUCE CAPI DI ABBIGLIAMENTO VENDE 500 UNITÀ DI BENI AI SUOI CLIENTI, AD UN PREZZO DI 100€ CIASCUNO, NEL CORSO DELL'ESERCIZIO 202X. LA SOCIETÀ STIMA CHE IL COSTO UNITARIO MEDIO DI CIASCUN BENE È DI 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.

A SEGUITO DELL'ANALISI CONTRATTUALE SI INDIVIDUA **UNA SOLA UEC**: FORNITURA DEL BENE

- LA CONTABILIZZAZIONE DEL RICAVO AVVIENE AL TRASFERIMENTO DEI RISCHI E BENEFICI:
 - ❖ LA SOCIETÀ MANTIENE IL **RISCHIO DI RESO** PERTANTO PROCEDE A 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 A **50.000€** ED UN FONDO ONERI PARI ALL'AMMONTARE CHE PREVEDE DOVRÀ RESTITUIRE AL CLIENTE (2.500€) IN CONTROPARTITA DEL RICAVO
 - ❖ INOLTRE, IL COSTO DEL BENE CHE SARÀ OGGETTO DI RESO **È ISCRITTO TRA LE ATTIVITÀ DELL'ATTIVO CIRCOLANTE AL VALORE CONTABILE ORIGINARIO** A CUI ERA ISCRITTO A MAGAZZINO (1.750€ PARI AL COSTO DI 70€ PER 25 UNITÀ) IN CONTROPARTITA DELLA VARIAZIONE DI MAGAZZINO.

SCRITTURE CONTABILI DELL'OPERAZIONE

Data 01/01/202x			Dare	Avere
Crediti verso clienti	@	Ricavi delle vendite	50.000	50.000
Data 31/12/202x				
Ricavi delle vendite	@	Fondo per rischi e oneri	2.500	2.500
Attività per resi attesi (C.I.6)	@	Variazione delle rimanenze (CE)	1.750	1.750

ESEMPIO EI1 - Contabilizzazione vendite con diritto di reso - bilancio in forma abbreviata

- La società che redige il bilancio in forma abbreviata iscrive in riduzione dei ricavi un fondo oneri per un importo pari alla differenza tra l'importo che si prevede di rimborsare al cliente (2.500€) e il costo del bene venduto che si prevede di ricevere (1.750€).

BILANCIO ABBREVIATO SENZA APPLICAZIONE DEL RESO CON NUOVO OIC 34

ESEMPIO EI1 - CONTABILIZZAZIONE VENDITE CON DIRITTO DI RESO - BILANCIO IN FORMA ABBREVIATA

- LA SOCIETÀ CHE REDIGE IL BILANCIO IN FORMA ABBREVIATA ISCRIVE IN RIDUZIONE DEI RICAVI UN FONDO ONERI PER UN IMPORTO PARI ALLA DIFFERENZA TRA L'IMPORTO CHE SI PREVEDE DI RIMBORSARE AL CLIENTE (2.500€) E IL COSTO DEL BENE VENDUTO CHE SI PREVEDE DI RICEVERE (1.750€).

Rilevazione dei	Data 01/01/202x		Dare	Avere	
Ricavi per vendita di beni	Crediti verso clienti	@	Ricavi delle vendite	50.000	50.000
[par. 26-30]:	Data 31/12/202x	@	Fondo per rischi e oneri	750	750
	Ricavi delle vendite				

Disposizioni di prima applicazione – Par. 44-45

EVENTUALI EFFETTI DERIVANTI DALL'APPLICAZIONE DEL PRESENTE 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. IN TAL CASO, LE DISPOSIZIONI DEL PRESENTE PRINCIPIO SI APPLICANO SOLO AI CONTRATTI DI VENDITA CHE VENGONO STIPULATI A PARTIRE DALL'INIZIO DEL PRIMO ESERCIZIO DI APPLICAZIONE DEL PRESENTE PRINCIPIO CONTABILE.

LA GARANZIA DI ASSISTENZA AL CLIENTE, PREVISTA PER LEGGE, NON È SEPARATA DAL BENE VENDUTO E QUINDI TRATTATA COME SE NON FOSSE UNA UNITÀ ELEMENTARE DI CONTABILIZZAZIONE DISTINTA.

IN TAL CASO LA SOCIETÀ RILEVA IL RICAVO PER L'INTERA VENDITA 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.



L'OIC 34 entrata in vigore, prima applicazione e alcune sue possibili implicazioni fiscali (bilancio ordinario, abbreviato e per le micro-impres)

05/11/2024 Lucidi a cura del Dottor Pierluca Princigalli



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

Ad oggi non è ancora avvenuto l'endowment fiscale quindi per comprendere il trattamento fiscale applichiamo i principi generali di derivazione e il DM 10/01/18

Ad oggi non è ancora avvenuto nell'endorsement fiscale dell'OIC 34 quindi per comprendere il trattamento fiscale applichiamo:

1. I **principi generali di derivazione semplice e rafforzata**
2. Per **analogia** le previsioni del **DM 10/01/2018** emanate per l'**IFRS 15**



1. Il principio di **derivazione semplice** è tratto dagli artt. 83, comma 1, e 109, comma 4, del [D.P.R. del 22 dicembre 1986, n. 917](#). Con essa, si intende quel percorso tecnico del **componente positivo o negativo**, perché lo stesso possa avere, **attraverso l'imputazione al conto economico, rilevanza fiscale.**

In altri termini, il componente positivo (ricavo) o negativo (costo) è riconosciuto ai fini fiscali, dopo essere stato imputato al conto economico

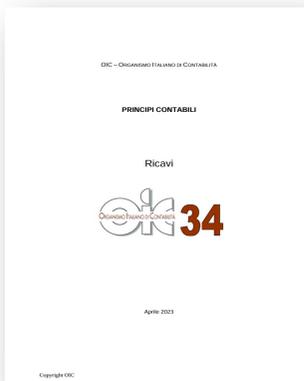
Il principio di "derivazione rafforzata", già operante per i soggetti che adottano i principi IAS (International Accounting Standards) stabilisce il **pieno riconoscimento della rappresentazione di bilancio fondata sul principio della prevalenza della sostanza sulla forma**, mediante la disattivazione delle regole di competenza fiscale. In pratica, **si imputano i costi e i proventi a Conto Economico nel rispetto dei principi contabili**, derogando a quanto previsto dal TUIR.

2. Il legislatore con il decreto «**IFRS15**» del **10 gennaio 2018** ha ritenuto l'opportunità di emanare delle **disposizione di coordinamento** per la determinazione della **base imponibile IRES e IRAP** per i soggetti che redigono il bilancio secondo i principi contabili internazionali e in particolare rispetto a quanto previsto dall'IFRS 15 si è soffermato su:
 - **Costi per ottenimento del contratto**
 - **Componenti variabili**
 - **Vendite con Diritto di reso**
 - **Disposizione IRAP**

*Rispetto ad una **prima analisi del principio contabile OIC 34** si ritiene probabile che per **analogia il legislatore fiscale** intervenga sulle stesse aree per i **soggetti che applicheranno l'OIC 34 con un particolare focus che poi successivamente verrà fatto sui concorsi a premio***

Volendo prima soffermarci sull'applicazione dei principi di **derivazione semplice e rafforzata** dobbiamo comprendere **quando viene iscritto in bilancio un ricavo**

Quando vengono **iscritti in bilancio i ricavi** rilevati ai sensi dell'**OIC 34**?



OIC 34 paragrafo 22 «Rilevazione dei ricavi»:

«Dopo aver determinato il valore delle singole unità elementari di contabilizzazione la società dovrà procedere con lo **stabilire il momento in cui rilevare il ricavo in bilancio sulla base del principio di competenza economica.**

Il metodo di rilevazione dei ricavi è distinto tra vendita di beni e prestazione di servizi.»

Il **principio contabile** dopo aver illustrato il metodo di identificazione dell'unità elementare, della valorizzazione delle stesse e dell'allocazione del prezzo **rimanda al postulato della competenza economica per la rilevazione economica**

Quindi in presenza di più unità elementari con diverse competenza economica avremmo dei ricavi rilevati in più esercizi

Rispetto al principio generale di derivazione quindi le componenti positive rileveranno fiscalmente al momento dell'imputazione in bilancio dei ricavi

Applichiamo ora i principi di **derivazione semplice e rafforzata** con un **esempio ricorrente nel mercato automobilistico**

Prezzo di vendita da listino applicato – Prezzo dell'auto al pubblico



Il prezzo verrà calcolato come:

- + **Prezzo di vendita**
- **Estensione garanzia oltre termini di legge (10 anni)**
- **Pacchetto assistenza**



Il **valore definito per l'estensione di garanzia** dagli studi condotti dalla società ed è pari a **xx + iva** esclusa per tutti i veicoli in flotta



Il **valore definito** dagli studi condotti dalla società per il **pacchetto di assistenza incluso** all'interno del prezzo di vendita è pari a **xx + iva** esclusa per tutti i veicoli in flotta

Competenza economica

Il ricavo è riconosciuto quando è avvenuto il trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici connessi alla vendita

Il ricavo è riconosciuto in 8 anni in quanto il pacchetto di garanzia è valido per 10 anni a partire dalla vendita del veicolo ma i primi 2 anni sono esclusi in quanto è garanzia di legge

Il ricavo è riconosciuto in 3 anni seguendo la validità del pacchetto manutentivo

Tutte le componenti positive di reddito rilevano fiscalmente al momento dell'imputazione in bilancio dei ricavi

Esempio numerico: Vendita auto con estensione di garanzia e assistenza inclusa Bilancio Ordinario



Prezzo auto esposto al pubblico: 30.000 €

Prezzo componente garanzia: 2.400 €

Prezzo componente assistenza: 3.000 €

Prezzo attribuito solo all'auto: 24.600€

Valore **riscontato in 8 anni** dal terzo al decimo anno

Valore **riscontato in 3 anni** dal primo al terzo anno

	Anno 1	Anno 2	Anno 3	Anno 4	Anno 5	Anno 6	Anno 7	Anno 8	Anno 9	Anno 10
Ricavi da vendita Auto	€ 24,600									
Ricavo da garanzia			€ 300	€ 300	€ 300	€ 300	€ 300	€ 300	€ 300	€ 300
Ricavo da manutenzione	€ 1,000	€ 1,000	€ 1,000							
Reddito Fiscalmente imponibile	€ 25,600	€ 1,000	€ 1,300	€ 300						

Esempio numerico: Vendita auto con estensione di garanzia e assistenza inclusa - Bilancio in forma abbreviata e micro imprese -

Ai sensi del paragrafo 18 del principio contabile OIC 34 poiché si tratta di un contratto non complesso la cui separazione in singole unità elementari di contabilizzazione produrrebbe degli effetti irrilevanti, la società che redige in forma **abbreviata/micro imprese** valuta di poter usufruire dell'opzione prevista dal principio.

Pertanto, la società può **procedere con la rilevazione del ricavo relativo all'unica unità elementare di contabilizzazione** (la vendita del bene) per euro **30.000** al 31.12.202X.

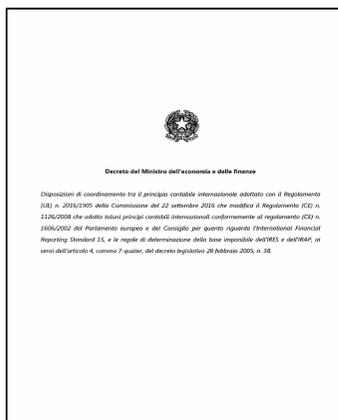
Contestualmente, per tener conto dell'impegno di effettuare la garanzia e l'assistenza, deve stimare un accantonamento al **Fondo Rischi e Oneri** pari al **costo che stima di dover sostenere per adempiere alla propria obbligazione**

In tal caso la società stima di dover sostenere un costo pari ad euro **5.000**

	Anno 1
Ricavi	€ 30.000
Fondi rischi e oneri	€ 5.000
Utile Civile	€25.000
Reddito Fiscalmente imponibile	€30.000

Con questa previsione, salvo specifico trattamento all'interno dell'endowment fiscale, si andrebbe ad impattare sia **civilisticamente** che **fiscalmente** interamente l'**anno 31/12/x**

Come anticipato per l' **OIC 34 non è stato ancora emanato nessun provvedimento** di endorsment fiscale ma **per analogia** si può far riferimento al **DM «IFRS 15»**



- Il legislatore con il decreto **«IFRS15» del 10 gennaio 2018** ha ritenuto l'opportunità di emanare delle **disposizione di coordinamento** per la determinazione della **base imponibile IRES e IRAP** per i soggetti che redigono il bilancio secondo i principi contabili internazionali e in particolare rispetto a quanto previsto dall'IFRS 15 si è soffermato su:
 - **Costi per ottenimento del contratto**
 - **Componenti variabili**
 - **Vendite con Diritto di reso**
 - **Disposizione IRAP**

Rispetto ad una **prima analisi del principio contabile OIC 34** si ritiene probabile che per **analogia il legislatore fiscale** intervenga sulle stesse aree per i **soggetti che applicheranno l'OIC 34 in quanto:**

- **I costi per l'ottenimento del contratto** sono citati dall'appendice A.13 del principio
- **Le componenti variabili** sono trattati dai paragrafi 14 e 15 del principio
- **Le vendite con diritto di reso** sono trattati dai paragrafi 26-30 del principio

Si ritiene che rispetto all'IFRS 15 il legislatore potrebbe intervenire anche sui concorsi a premio che ad oggi hanno uno specifico trattamento previsto dall'art. 107 c.3 TUIR

Componenti variabili - concorsi a premio Esempio Supermercato

Carta Insieme Conad



Come si accumulano i punti

Si accumula un punto per ogni euro speso. Si guadagnano più punti pagando con la Carta Insieme Più Conad Card, la carta più recente che si può usare come carta di credito nei punti vendita Conad.

Scadenza

I punti possono essere accumulati fino al 31 dicembre 2023 e riscattati entro il 31 gennaio 2024. Non è prevista la possibilità di trasferire punti da una carta all'altra.

Buoni sconto

I punti possono essere usati per riscattare un Buono Spesa mille punti danno diritto a un buono spesa di 10 euro. Il buono presentato alla cassa dà diritto allo sconto immediato di 10 euro, quindi, ma con una spesa minima di 40 euro. I punti possono essere utilizzati anche per acquistare dei voucher a catalogo.

Dove si spendono i punti

La carta può essere utilizzata in tutti i punti vendita Conad che hanno attivato il servizio.

Una società gestisce dei punti vendita di beni di prima necessità (*ad esempio supermercati*). Ogni cliente ha la possibilità di **accumulare punti premio per ogni acquisto effettuato per un determinato periodo di tempo**. Al termine della raccolta punti, il cliente ha la possibilità di scegliere se, al raggiungimento di un certo quantitativo di punti, ottenere un premio in natura oppure se ottenere uno sconto cassa su futuri acquisti. Nel dettaglio **i clienti ottengono un punto per ogni euro speso. Ogni 1000 punti il cliente ha diritto ad avere un 10 euro di sconto su acquisti futuri oppure al raggiungimento di 1.000 punti ha la possibilità di ottenere un premio.**

Durante l'esercizio 202X i clienti acquistano prodotti per euro 1.000.000. La società al 31.12.202X effettua una propria valutazione e assume:

- Che il **50% dei clienti opterà per un buon sconto** e quindi avranno diritto a **5.000 euro di sconto**
- Il **50% dei clienti opterà per la richiesta dei premi il cui costo per l'azienda sarà pari a 3.000 euro**

Nell'esempio citato coesistono due trattamenti che sono comunque riconducibili a «corrispettivi variabili»:

- 1 Il primo che prevede una **rettifica diretta dei ricavi di 5.000 euro**
- 2 Il secondo che prevede un **accantonamento a fondo rischi e oneri di 3.000 euro**

- 1 Per quanto riguarda il **primo trattamento**, per analogia a quanto previsto dall'IFRS 15 «componenti variabili», la **rettifica dei ricavi potrebbe concorrere alla formazione del reddito nell'esercizio in cui diventa certa l'esistenza e determinabile in modo obiettivo l'ammontare**
- 2 Per quanto riguarda **secondo trattamento**, in assenza di specifico trattamento dal futuro endorsment fiscale, l'**accantonamento a fondo rischi e oneri per il concorso a premio dovrebbe seguire il trattamento fiscale dell'art.107 comma 3 del TUIR (30 per cento e al 70 per cento dell'ammontare degli impegni assunti nell'esercizio)**

Componenti variabili - concorsi a premio

Esempio Supermercato – Scritture Contabili e Impatti Fiscali

	DARE	AVERE				
31/12/202X	CASSA	RICAVI	RISULTATO CIVILISTICO*	RISULTATO FISCALE		
	1.000.000	1.000.000			992.000	1.000.000
	RICAVI	FONDO PER RISCHI E ONERI				
	5.000	5.000				
	Accantonamento Fondo per Rischi	FONDO PER RISCHI E ONERI				
	3.000	3.000				
31/12/202X +1	FONDO PER RISCHI E ONERI	CASSA	RISULTATO CIVILISTICO*	RISULTATO FISCALE		
	5.000	5.000	0	-8.000		
	FONDO PER RISCHI E ONERI	CASSA				
	3.000	3.000				

Nota: Per semplicità è stata escluso il trattamento IVA | * Non considerato nessun costo

Vendite con diritto di reso (1/3)

- Una società che produce beni vende ad un cliente 100 unità del prodotto A, 150 unità del prodotto B e 70 unità del prodotto C ad un prezzo unitario rispettivamente di euro 43, euro 51 e euro 65.
- Il costo unitario del prodotto A è di euro 30, del prodotto B di euro 40 e del prodotto C è di euro 50.
- 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. La società, dapprima, procede con l'analisi contrattuale al fine di identificare le singole componenti. Nel caso specifico si individuano **tre diverse unità elementari di contabilizzazione relative 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 siano 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 dell'OIC 34. Procedo così ad una valutazione di tale rischio e reputo che storicamente i clienti hanno restituito il 10% dei prodotti venduti.** Tale valutazione si riferisce a tutte le tipologie di prodotto.

PRODOTTO	COSTO MAGAZZINO	QUANTITÀ	PREZZO VENDITA	RICAVO	VALORE RESO	VALORE ATTIVITÀ
A	30	100	43	4.300 = 43 x 100	430 = 43 x 10	300 = 30 x 10
B	40	150	51	7.650 = 51 x 150	765 = 51 x 15	600 = 40 x 15
C	50	70	65	4.550 = 65 x 70	455 = 65 x 7	350 = 50 x 7
TOTALE				16.500	1.650	1.250

Vendite con diritto di reso (2/3)

31/12/202X

DARE		AVERE	
CASSA	16.500	RICAVI	16.500
RICAVI	1.650	FONDO PER RISCHI E ONERI	1.650
Attività per resi	1.250	Variazione delle rimanenze	1.250

31/12/202X +1

FONDO PER RISCHI E ONERI	1.650	CASSA	1.650
Magazzino	1.250	Attività per Resi	1.250

BENI RESI

RISULTATO CIVILISTICO*

16.100

RISULTATO FISCALE

16.500

Risultato Civile 16.100
+ **Variazione in aumento Ricavi 1.650**
- **Variazione in Diminuzione Variazione delle Rimanenze 1.250**
= **Reddito Fiscale 16.500**

RISULTATO CIVILISTICO*

0

RISULTATO FISCALE

-400

Risultato Civile 0
+ **Variazione in diminuzione costi 1.650**
- **Variazione in aumento Variazione delle Rimanenze 1.250**
= **Reddito Fiscale -400**

Vendite con diritto di reso (3/3)

31/12/202X

31/12/202X +1

DARE	AVERE
CASSA	RICAVI
16.500	16.500
RICAVI	FONDO PER RISCHI E ONERI
1.650	1.650
Attività per resi	Variatione delle rimanenze
1.250	1.250
FONDO PER RISCHI E ONERI	RICAVI
1.650	1.650
COSTI	Attività per Resi
1.250	1.250

BENI NON RESI

RISULTATO CIVILISTICO*

RISULTATO FISCALE

16.100

16.500

Risultato Civile 16.100
+ **Variatione in aumento Ricavi 1.650**
- **Variatione in Diminuzione Variatione delle Rimanenze 1.250**
= **Reddito Fiscale 16.500**

RISULTATO CIVILISTICO*

RISULTATO FISCALE

400

0

Risultato Civile 400
- **Variatione in diminuzione ricavi 1.650**
+ **Variatione in aumento costi 1.250**
= **Reddito Fiscale 400**

Costi per l'ottenimento del contratto Costi pluriennali



I Costi **incrementali per l'ottenimento del contratto** e quelli sostenuti per **l'adempimento del contratto** sono deducibili ai sensi del comma 1 dell'articolo 108 del TUIR che recita «Le spese relative a più esercizi **sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio**»



Cenni alla tematica della sostenibilità

05/11/2024 Lucidi a cura di Giorgio Venturini



AIDC
Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili
Sezione di Milano

CHI È SOGGETTO ALLA CSRD?

L'UE stima più di 40.000 imprese,
ovvero:

- Le PIE (*"Public Interest Entities"*),
ovvero le Piccole/Medie/Grandi
società "quotate"
- Le **GRANDI IMPRESE ***
- Le società di «Paesi non UE»

Società che superano **2 parametri su 3** tra i
seguenti:

- ❖ €/MIO 50 fatturato
- ❖ €/MIO 25 attivo di Stato Patrimoniale
- ❖ 250 dipendenti

LE TEMPISTICHE DI APPLICAZIONE DELLA CSRD (D. LGS. N. 125 DEL 6/09/2024 IN VIGORE DAL 25-09-2024 – G.U. N. 212 DEL 10-09-2024)

2023 - 2024	2024	2025	2026	2028
<p>RECEPITA LA CSRD IN ITALIA</p> <p>Gli Stati membri hanno recepiscono le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative necessarie per conformarsi alla Direttiva entro il 10 settembre 2024....</p> <p>L'Italia lo ha fatto il 10-09-2024 con il D.lgs. 125 /2024</p> 	<p>Applicazione delle disposizioni per i soggetti obbligati alla rendicontazione non-finanziaria.</p> <p><i>Reporting nel 2025 sul 2024</i></p> 	<p>Applicazione delle disposizioni per i soggetti di grandi dimensioni che ad oggi non redigono una DNF.</p> <p>Reporting nel 2026 sul 2025</p>	<p><i>Applicazione delle disposizioni per le PMI quotate, per le istituzioni creditizie piccole e non-complesse e le imprese assicurative "captive".</i></p> <p><i>Reporting nel 2027 sul 2026</i></p> 	<p><i>Applicazione delle disposizioni per le filiali di imprese extra-UE che ricadono nell'ambito della CSRD.</i></p> <p><i>Reporting nel 2029 sul 2028</i></p>

DALLA «DNF» DICHIARAZIONE NON FINANZIARIA (NFRD)

CHI	QUANDO	COSA	ASSURANCE	REPORTING	COLLOCAZIONE	STANDARD	KEY POINTS
<p>Circa 11.700 aziende (EIP) >500 dipendenti Essenzialmente società quotate, banche, assicurazioni, etc.</p>	<p>2018: Primo Report su dati 2017</p>	<p>1) Ambientali; 2) sociali e sui dipendenti; 3) rispetto dei diritti umani; 4) corruzione attiva e passiva. Divulgazioni generali (modello di business, DD, etc)</p>	<p>Su base volontaria sulla base di quanto stabilito dai singoli stati UE</p>	<p>Online reporting/ PDF format</p>	<p>Nella relazione sulla gestione, oppure in un documento separato, denominato «<i>Non Financial Statement</i>» (DNF)</p>	<p>Volontari basati su «guidance» internazionali, europee o nazionali</p>	<p>Es. accenni alla materialità nelle «guidance» della NFRD («soft law»)</p>
<p>Più di 40.000 imprese incluse:</p> <ul style="list-style-type: none"> Le PIE (Public Interest Entities) Piccole/Medie/ Grandi Le grandi imprese* Le società di »Paesi non UE« <p>* = 2 parametri su 3 €/000 50 fatturato; €/000 25 attivo SP; 250 dipendenti</p>	<p>2025: primo report sul 2024 per chi ha fatto la DNF</p> <p>2026: primo report per le grandi imprese sul 2025</p> <p>2027: primo report per le PMI che sono PIE (con opzione "opt out" al 2029)</p> <p>2029: primo report per le "third-country companies"</p>	<p>Quanto previsto dai 12 principi degli ESRS</p>	<p>Da una «limited assurance» del report verso una possibile «reasonable assurance» a partire dal 1 ottobre 2028</p>	<p>European Single Electronic Format (ESEF), based on online XBRL</p>	<p>Specifica sezione della «relazione sulla gestione»</p>	<p>Obbligatori («<i>mandatory</i>») basati su standard europei definiti ad hoc gli European Sustainability Reporting Standards (ESRS) inclusi «agnostic» e «sector» specific standard</p>	<p>Accountability (Hard law, tutto nella Direttiva)</p> <p>Doppia Materialità</p> <p>Catena del Valore</p>
<p>ALLA CSRD - Corporate Sustainability Reporting Directive -</p>							