

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

CONTABILITÀ E BILANCIO

Contabilità e bilancio
Novità OIC 34 e altri casi complessi

Docenti: Giovanni Valcarengi e Francesco Zuech

<p>28 marzo 2024</p> <p>9,00 – 13,00 On line</p>	<p>Le gestioni critiche e le valutazioni di fine anno <i>Perdite e svalutazione crediti; principio di derivazione; gli errori contabili; investimenti in BOT, BTP, etc.; derivati; contributi e bonus; leasing; impianto fotovoltaico; ammortamenti; fondo rischi; principio di continuità; verifica obbligo organo di controllo e contabilità di magazzino</i></p> <p>Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi <i>Unità elementari contabilizzazione; competenza; contratti complessi di fornitura e installazione; differenze e punti di contatto con l'OIC 23; vendite con diritto di reso, consegna differita, opzione o obbligo di riacquisto; vendite con garanzia; contratto per conto terzi; decorrenza, significatività, questioni da chiarire; punti di contatto e differenze rispetto all'Iva</i></p>
--	---

Materiale riservato ai partecipanti 1

2° incontro

LE NOVITÀ DELL'OIC 34 PER LA CONTABILIZZAZIONE DEI RICAVI

- 03ss → Decorrenza e finalità
- 08ss → Analisi contratti e individuazione UEC
- 15ss → Competenza ricavi
- 18ss → Lavori in corso di esecuzione (confronto con OIC 23)
- 20ss → Emendamenti altri OIC
- 25ss → Esemplicazioni: vendite con diritto di reso; vendita con opzione di riacquisto; vendite condizionate; vendite con obbligo di riacquisto; vendite con consegna differita; vendite con garanzia ex legge; vendite con garanzia aggiuntiva; vendita beni e servizi inclusi; appalto costruzione edifici; cessioni di licenze; vendite con operazioni e concorsi a premio; contributo cliente assimilato a sconto; costi per ottenimento contratto; contratto per conto terzi
- 46ss → Analisi caso: fornitura impianti con installazione
- 51ss → Focus Iva: cessioni vs servizi; operazione principale e accessorie; divisibilità vs indivisibilità
- 69ss → Focus Iva: raccolta casi operazioni complesse

A cura di Giovanni Valcarengi e Francesco Zuech

Materiale riservato ai partecipanti 2

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

OIC 34 – decorrenza e finalità

RICAVI

NUOVO OIC 34 - Aprile 2023



Effetti per gestione/rilevazione contratti complessi



§43

Il nuovo principio Oic 34 si applica ai **bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2024** o da data successiva (nel caso di esercizio che non coincide con l'anno solare).

 CONFIMI
Materiale riservato ai partecipanti 3

OIC 34 – decorrenza e finalità

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

§44-45



È possibile scegliere tra l'applicazione «retroattiva» o «prospettica».

➡ **In caso di applicazione retroattiva** il nuovo Oic 34 deve essere applicato ai ricavi che derivano da tutti i contratti con i clienti (anche se stipulati prima del 1° gennaio 2024), operando come se il nuovo principio fosse stato sempre applicato. È concesso di non rettificare i dati comparativi (colonna 2023) e limitarsi a rettificare il saldo d'apertura del patrimonio netto del 2024.

➡ **In caso di applicazione prospettica**, invece, le regole dell'Oic 34 si applicano solo ai contratti di vendita stipulati a partire dal 1° gennaio 2024.

 CONFIMI
Materiale riservato ai partecipanti 4

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

OIC 34 – decorrenza e finalità

OSSERVAZIONI

Gli esempi illustrati nell'OIC 34 – in cui impattano elementi di rilevanza valutativa - non tengono conto degli aspetti fiscali; andranno pertanto seguiti gli sviluppi (anche dalla riforma fiscale in fieri) poiché (com'è noto) il **principio di derivazione rafforzata** (art. 83 TUIR) attribuisce rilevanza, laddove adottati in conformità ai principi contabili, ai criteri di **qualificazione, classificazione e imputazione temporale**, ma non anche a quelli valutativi. **In linea di principio quindi non si può considerare risolto il problema del c.d. "doppio binario".**

ESEMPIO

Gestione servizi non ultimati entro l'anno; la rilevazione a SAL determina valutazioni a ricavo e non rimanenze a costo. Per le imprese che applicano la derivazione rafforzata l'inquadramento civilistico dovrebbe avere rilevanza anche sul piano tributario **(per le altre – salvo novità dalla riforma fiscale – pare di no)**



Materiale riservato ai partecipanti

5

OIC 34 – decorrenza e finalità

OGGETTO E FINALITÀ



Materiale riservato ai partecipanti

6

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

OIC 34 – decorrenza e finalità

PERCHE' DEL NUOVO OIC 34

Gli operatori dovrebbero avere comportamenti omogenei

Principali questioni

» Non è chiaro come contabilizzare contratti che prevedevano più unità elementari di contabilizzazione a fronte di un unico prezzo

Ad esempio: vendita di beni e prestazioni di servizi (es. manutenzione/assistenza bene venduto) con unico corrispettivo → vanno considerate due distinte unità di contabilizzazione o insieme considerando un'unica unità di contabilizzazione?

Comportamenti difformi: c'è chi rileva unico ricavo nel periodo consegna bene (salvo accantonare fondo oneri); c'è chi concorda contratti o comunque corrispettivi separati e pertanto rileva ricavi separati e in tempi diversi

Con il nuovo OIC entrambe le situazioni saranno contabilizzate allo stesso modo

» Come contabilizzare i diritti di reso, riscatto, premi e sconti commerciali

Ad esempio: in presenza di premi (raccolta punti) → vanno rilevati accantonamenti o rinviata al futuro la quota di ricavi attribuibile alla copertura dei premi?

Invero l'articolo 2434 comma 1 n. 1-bis del CC già prevede (e così il postulato della «rappresentazione sostanziale dell'OIC 11/2018») che «la rilevazione e la presentazione delle voci (di bilancio, ndr) è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto»

Ma effettivamente per molti **non** è (era) **chiaro** se per i ricavi l'U.E.C. sia il contratto oppure le singole obbligazioni previste.

- L'OIC 15 crediti non fornisce indicazioni per il caso in cui il contratto preveda sia vendite che prestazioni e comunque senza fornire indicazioni per individuare le U.E.C.
- Diveramente l'OIC 23 prevede regole di «combining» e «segmenting»



Materiale riservato ai partecipanti

7

OIC 34 – analisi contratti e individuazione UEC

FASI OPERATIVE

1

DETERMINAZIONE DEL **PREZZO COMPLESSIVO** DEL CONTRATTO

Vanno considerati **anche** i **corrispettivi variabili** in riduzione (sconti, abbuoni, penalità o resi), da contabilizzare sulla base della migliore stima possibile, nonché, nel momento in cui divengono ragionevolmente certi (postulato della prudenza), degli eventuali elementi variabili incrementativi (corrispettivi aggiuntivi). Nel caso di contratto con termini di pagamento oltre 12 mesi, senza interessi, il prezzo è determinato attualizzando i flussi futuri.

2

IDENTIFICAZIONE DELLA/E
UNITA' ELEMENTARE DI CONTABILIZZAZIONE (U.E.C)

Analisi dei contratti

3

VALORIZZAZIONE DELLE DIVERSE U.E.C.

Segmentazione del contratto unico in U.E.C.

Non necessaria quando ciascuna prestazione viene comunque effettuata nello stesso esercizio (§ 17); Ciò significa, indirettamente, che la separazione è necessaria solo quando ciascuna prestazione (u.e.c.) è effettuata con modalità e tempi in esercizi diversi.

4

RILAVAZIONE DEI RICAVI (regole della competenza)

Contratto unico oppure - a determinate condizioni - potrebbe trattarsi anche di «raggruppamento di contratti»



Materiale riservato ai partecipanti

8

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

OIC 34 – analisi contratti e individuazione UEC

UNITA' ELEMENTARE DI CONTABILIZZAZIONE

11 - Postulato rappresentazione sostanziale

25. L'articolo 2423-bis, comma 1, n. 1-bis, del codice civile prevede che: "la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto".

...

27. Pertanto, la **prima e fondamentale attività che il redattore del bilancio deve effettuare è l'individuazione dei diritti, degli obblighi e delle condizioni ricavabili dai termini contrattuali** delle transazioni e il loro confronto con le disposizioni dei principi contabili per accertare la correttezza dell'iscrizione o della cancellazione di elementi patrimoniali ed economici. Si richiamano in proposito le definizioni di credito e di debito e, ove previsto, il requisito del trasferimento dei rischi e benefici.



28. L'**analisi contrattuale** è rilevante anche **per stabilire l'unità elementare da contabilizzare** e, pertanto, **ai fini della segmentazione o aggregazione** degli effetti sostanziali derivanti da un contratto o da più contratti. Infatti, **da un unico contratto** possono scaturire **più diritti o obbligazioni** che richiedono una contabilizzazione separata. Viceversa, **da più contratti** possono discendere effetti sostanziali che richiedono una **contabilizzazione unitaria**.

Ad esempio, l'OIC 23 "Lavori in corso su ordinazione" indica le condizioni al verificarsi delle quali un gruppo di commesse è trattato come una singola commessa o viceversa una singola commessa è frazionata in differenti fasi o opere. Un altro esempio riguarda la separazione del derivato incorporato in un altro strumento finanziario.



Materiale riservato ai partecipanti

9

OIC 34 – analisi contratti e individuazione UEC

SEGMENTAZIONE CONTRATTO UNICO

necessaria vs non necessaria

 34 >>> La segmentazione del contratto è necessaria quando scaturiscono più diritti e obbligazioni da contabilizzare separatamente. Eccetto condizioni «SAL» § 31

No segmentazione (§ 17):

-  a) per **beni e servizi** che sono **integrati** e **interdipendenti** tra loro cioè quando non possono essere utilizzati dal cliente ma solo in combinazione gli uni agli altri (vedi es. 9 e 10);
-  b) per prestazioni non caratteristiche (es. operazioni e concorsi con premio beni diversi da quelli venduti).

Segmentazione non necessaria quando ciascuna prestazione viene effettuata nel medesimo esercizio

IVA

Osservazioni

>>> In linea di principio ciascuna operazione dovrebbe essere considerata come distinta e indipendente (ex plurimis sentenza CGUE 29/03/2007 causa C-111/05 p.22);

<<< da altro versante si deve tuttavia considerare un'**unica prestazione quando** due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo al cliente sono così strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale (sentenza cit, p.23).

>>> La previsione di un **prezzo unitario** è un indizio che «può millantare» a favore della presenza di una **prestazione unica, tuttavia, nonostante il prezzo unico occorre accertare l'effettivo interesse economico del cliente all'acquisto o meno di operazioni autonome funzionalmente distinte tra loro** (Sentenza 25/02/1999, causa C-349/96 p. 31, Card Protection Plan)

<<< L'art.12 del dPR 633/72 individua una serie di operazioni (**trasporto, posa in opera, imballaggio ...**) considerate accessorie a quella principale quando: (i) le accessorie servono ad integrare, completare o rendere possibile quella principale (nesso dipendenza funzionale) costituendo un «unicum economico»; (ii) avvengono fra gli stessi soggetti; (iii) vengono eseguite direttamente dal fornitore dell'operazione principale o da terzi per suo conto e spese.



Materiale riservato ai partecipanti

10

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

OIC 34 – analisi contratti e individuazione UEC

SEGMENTAZIONE CONTRATTO UNICO

34 Ricavi

- »» § 16 Necessaria quando dal contratto (unico) scaturiscono più diritti/obbligazioni da contabilizzare separatamente (es. vendita beni + servizio custodia pezzi ricambio oppure assistenza «gratuita»)
- »» § 17 No segmentazione quando beni e servizi previsti dal contratto sono integrati e interdipendenti ovvero non possono essere utilizzate separatamente dal cliente ma solo in combinazione

23 Lavoro in corso su ordinazione

§ 49 ...è **possibile** utilizzare i **corrispettivi frazionati previsti dal contratto** per alcune fasi dello stesso per determinare i ricavi maturati su di esse ovvero per valutare le opere svolte per tali fasi, **purché** si verifichino **tutte le seguenti condizioni**:

- il contratto prevede fasi o opere **ben separate**;
- ciascuna fase o opera è stata oggetto di **offerte separate** e vi è documentazione di ciò;
- è possibile **identificare con chiarezza i costi e i ricavi di ciascuna fase** o opera;
- l'attribuzione di margini diversi alle singole fasi o opere del contratto rispecchia comprovate situazioni di mercato, in quanto tale diversità rispecchia differenti gradi di rischio o del rapporto domanda-offerta;
- i corrispettivi delle singole fasi o elementi del contratto devono generare margini comparabili con quelli che si otterrebbero se tutte le fasi o elementi venissero forniti a clienti diversi e ciò sia provato da una documentata esperienza;
- l'eventuale minor ammontare del corrispettivo totale del contratto rispetto alla somma dei corrispettivi relativi alle singole fasi o opere come praticati in trattative indipendenti e separate degli stessi è dovuto alla riduzione di costi derivante dall'esecuzione combinata delle varie fasi o opere (risparmio in supervisione, spese fisse, ecc.).



Materiale riservato ai partecipanti

11

OIC 34 – analisi contratti e individuazione UEC

RAGGRUPPAMENTO DI CONTRATTI

34 Ricavi

9. Un gruppo di contratti è trattato **come un singolo contratto** **quando** sono negoziati **simultaneamente** 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**.

differenza

23 Lavoro in corso su ordinazione

50. Un gruppo di **commesse** è trattato **come una singola commessa** **quando** si verificano **tutte** le seguenti condizioni:

- »» il gruppo di commesse è stato negoziato in modo congiunto come un unico pacchetto ed esiste apposita documentazione di ciò;
- »» le commesse sono così strettamente connesse che fanno parte, di fatto, di un unico progetto con un margine di profitto globale;
- »» le commesse sono realizzate simultaneamente o in sequenza continua;
- »» i piani economici delle commesse evidenziano dei costi comuni.



Materiale riservato ai partecipanti

12

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

OIC 34 – analisi contratti e individuazione UEC

METODI PER DETERMINARE PREZZI SINGOLE U.E.C.

 34 Ricavi § 21

- 1 Il prezzo di vendita delle singole unità elementari di contabilizzazione è **quello previsto contrattualmente a meno che** il prezzo contrattuale **non sia significativamente diverso dal listino prezzi**, tenuto conto degli sconti normalmente praticati.
- 2 In **assenza di un prezzo di riferimento**, la società **può stimare** il prezzo di vendita delle singole unità elementari di contabilizzazione con i seguenti metodi:
 - a) metodo della valutazione dei prezzi di mercato: la società stima il prezzo di vendita sulla base dei prezzi del mercato in cui opera. Questo metodo può anche prevedere il riferimento ai prezzi praticati dai concorrenti della società per beni o servizi simili e l'aggiustamento di detti prezzi per riflettere i costi e i margini della società;
 - b) metodo dei costi attesi più margine: la società stima il prezzo di vendita sulla base dei costi sostenuti o da sostenere per adempiere il contratto e aggiunge un margine adeguato per il bene o servizio in questione;
 - c) metodo residuale: la società stima il prezzo di vendita a sé stante del bene o del servizio in misura pari alla differenza tra il prezzo complessivo del contratto e la somma dei prezzi di vendita a sé stanti osservabili di altri beni o servizi inclusi nel contratto.
- 3 Nel caso in cui la società, applicando uno dei suddetti metodi, non riesca a stimare attendibilmente il prezzo di vendita delle unità elementari di contabilizzazione, il prezzo di vendita di tali unità è pari al costo sostenuto.



Materiale riservato ai partecipanti

13

OIC 34 – analisi contratti e individuazione UEC

SCARSA SIGNIFICATIVITA' (e società che redigono il bilancio abbreviato)

L'obbligo di "segmentazione" delle singole unità elementari **può essere disapplicato** "in presenza di contratti non particolarmente complessi dove la separazione ... produce effetti irrilevanti" (§ 18) ai sensi dell'articolo 2423 comma 4 CC.

➔ **N.B.** L'OIC precisa che **"si presume possano ricorrere a tale disposizione" le società che redigono il bilancio in forma abbreviata** (2435-bis CC) oppure quelle che redigono il bilancio delle microimprese (art. 2435-ter C.C.).



E' appena il caso di osservare, però, che una politica contabile orientata alla **suddetta "disapplicazione"** potrebbe rivelarsi più complicata rispetto all'applicazione delle regole generali; oltre a dover evidenziare/motivare in nota integrativa l'adozione della citata deroga (punto 39-40 OIC 34) **si ricade infatti** (come testimoniano vari esempi riprodotti nell'OIC 34) nelle previsioni dell'OIC 31 che impongono la contabilizzazione dei fondi per oneri relativi agli impegni contrattualmente previsti (si veda, ad esempio, il caso della vendita dell'autovettura con i quattro tagliandi "gratuiti" previsti nel prezzo del veicolo) con le difficoltà (a normativa vigente) di gestire un accantonamento fiscalmente non deducibile al momento dell'accantonamento e la rilevazione della fiscalità differita.



Materiale riservato ai partecipanti

14

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

OIC 34 – competenza ricavi

COMPETENZA RICAVI



I ricavi delle suddette unità elementari sono da rilevare in bilancio sulla base del principio di competenza economica (§ 22) ovvero:

- nella **vendita** di beni, quando è avvenuto il **trasferimento** sostanziale dei **rischi e dei benefici** connessi alla vendita e (congiuntamente) l'ammontare dei ricavi può essere determinato in modo attendibile (vedi § 23-25);
- nelle **prestazioni di servizi**:
 - (i) in base allo **stato di avanzamento** se **l'accordo tra le parti prevede che il diritto al corrispettivo per il venditore maturi via via che la prestazione è eseguita** e (congiuntamente) l'ammontare del ricavo di competenza può essere misurato attendibilmente (vedi § 31 e 32);
 - (ii) quando la **prestazione** è stata **definitivamente completata**, laddove la società non possa rilevare il ricavo secondo il citato criterio dello stato di avanzamento (vedi § 33).

La precisazione sulle prestazioni a stato avanzamento e su quali sono le condizioni per rilevare i ricavi con tale criterio (anziché con quello dell'ultimazione del servizio) rappresentano una novità significativa (il tema, in precedenza, era affrontato solo per le rimanenze ultrannuali nell'OIC 23 di cui non si occupa l'OIC 34).



Materiale riservato ai partecipanti

15

OIC 34 – competenza ricavi

RICAVI VENDITA



24. Nel valutare se il **trasferimento sostanziale dei rischi** sia avvenuto, la società tiene conto sia di **fattori qualitativi** (ad esempio una valutazione delle clausole contrattuali) sia di **fattori quantitativi** (ad esempio una valutazione dell'esperienza storica). Tuttavia, **non tiene conto** del rischio di credito, in quanto questo incide sulla valutazione della recuperabilità dei crediti iscritti in bilancio, ai sensi dell'OIC 15 "Crediti" e non sull'iscrizione del ricavo.

25. Il **trasferimento sostanziale dei benefici** avviene **quando** la società trasferisce alla controparte la capacità di decidere dell'uso del bene e di ottenerne i relativi benefici in via definitiva. I benefici sono intesi come i possibili flussi di cassa che si possono ottenere direttamente o indirettamente dal bene. **Quindi i benefici sono trasferiti al cliente quando lo stesso può disporre liberamente**, rivendendoli in totale e completa autonomia, concedendoli in affitto o utilizzandoli nella propria produzione. Alcuni esempi delle modalità con cui il cliente può ottenere tali benefici sono i seguenti:

- a) l'uso del bene per la produzione di altri beni o per la prestazione di servizi;
- b) l'uso del bene per aumentare il valore di altri beni;
- c) l'uso del bene per estinguere passività o ridurre oneri; oppure
- d) la vendita o lo scambio dei beni.



Materiale riservato ai partecipanti

16

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

OIC 34 – competenza ricavi

RICAVI PRESTAZIONI

OIC 34
Ricavi servizi

» Se sono rispettate condizioni § 31
Metodi SAL (il redattore bilancio procede con metodo che conduce a determinazione attendibile) rilevazione **ricavo** (§ 32) in **proporzione**:
a) tra le **ore** di lavoro svolto alla data di bilancio e le ore complessive di lavoro stimate per effettuare il lavoro; o
b) tra i **costi** sostenuti alla data di bilancio e i costi totali dell'operazione stimati; o
c) tra i **servizi effettuati** alla data di bilancio ed i servizi totali previsti nel contratto.

» Se la rilevazione a SAL non è praticabile, vale **completamento prestazione** (§ 33)

OIC 23
Lavori in corso su ordinazione

» **Rimanenze** opere/servizi ultrannuali (> 12 m) da valutare con il **critero della % di completamento (ricavo)** al verificarsi di determinate condizioni (§ 43-46) e con il **critero della commessa completata (costo)** in caso contrario

Il TUIR (art. 93) prevede solo metodo della % di completamento (in tal senso anche R.AdE 117/2010)

» **Rimanenze** lavori di durata inferiore all'anno è ammessa, per OIC 23, l'alternatività dei due criteri

Il TUIR (art. 92 co.6) prevede però solo metodo del costo (nella sostanza commessa completata); l'uso della % di completamento genera doppio binario (in tal senso anche risp.AdE 93/2023)

Metodi:
Cost to cost; Ore lavorate; unità consegnate; misurazione fisica quantità prodotte

Materiale riservato ai partecipanti 17

OIC 23 – Lavori in corso su ordinazione

CRITERI A CONFRONTO contabilizzazione

Criterio della % di completamento (o dello stato avanzamento)	Criterio della commessa completata (o del contratto completato)
<p>I ricavi ed il margine di profitto vengono riconosciuti in funzione dello stato avanzamento dei lavori; la rappresentazione in bilancio avviene come segue:</p> <ul style="list-style-type: none"> • acconti percepiti in via non definitiva → Pass. D6 • le rimanenze per gli importi eseguiti e non liquidati → Cec A3 (variazione) → Attivo C-I-3 se positivo (ricavo anticipato/risconto passivo se negativo); • valori liquidati a titolo definitivo nell'esercizio (certezza che il corrispettivo è riconosciuto dal committente) → Ricavo Cec A1; <p>I costi di produzione sono classificati per natura (Cec C6, C7, ecc.) I costi di acquisizione commessa (studi e ricerche specifici) e pre-operativi (progettazione, organizzazione ...) solo a determinate condizioni sono compresi nei costi di commessa e rilevati a conto economico in funzione dell'avanzamento lavori; in caso contrario rimangono a conto economico dell'esercizio di sostenimento (no altre immobilizzazioni immateriali)</p>	<p>I ricavi ed il margine vengono riconosciuti solo nel momento in cui le opere sono ultimate e consegnate; la rappresentazione in bilancio avviene come segue:</p> <ul style="list-style-type: none"> • eventuali acconti percepiti → Pass. D6 • vanno rilevate le rimanenze in corso al 31/12; • ricavo (con storno acconti) quando il contratto è completato (cioè sono ultimate o consegnate/accettate le opere) → Ricavo Cec A1 <p>I costi di produzione sono classificati per natura (Cec C6, C7, ecc.)</p>
<p>La valutazione delle RIMANENZE avviene a CORRISPETTIVO MATURATO sulla base di adeguati metodi</p>	<p>La valutazione delle RIMANENZE avviene a COSTO (di produzione)</p>
<p>Se sono rispettate condizioni § 43-46 (contratto vincolante tra le parti; corrispettivo che matura con ragionevole certezza ...)</p>	<p>Se non sono rispettate condizioni § 43-46</p>

Materiale riservato ai partecipanti 18

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

OIC 23 – Lavori in corso su ordinazione



DEFINIZIONE



Un **lavoro in corso su ordinazione (o commessa)** si riferisce a un contratto, di durata normalmente ultrannuale, per la realizzazione di un bene (o una combinazione di beni) o per la fornitura di **beni o servizi non di serie** che insieme formino un unico progetto, ovvero siano strettamente connessi o interdipendenti per ciò che riguarda la loro progettazione, tecnologia e funzione o la loro utilizzazione finale. I lavori su ordinazione sono eseguiti su ordinazione del committente secondo le specifiche tecniche da questi richieste. I lavori in corso su ordinazione sono normalmente affidati con contratti di appalto o altri atti aventi contenuti economici simili (ad esempio, la vendita di cosa futura, alcuni tipi di concessioni amministrative) concernenti la realizzazione di **opere, edifici, strade, ponti, dighe, navi, impianti**, la fornitura di servizi direttamente correlati alla realizzazione di un'opera (ad esempio, servizi di progettazione) o la fornitura di più beni o servizi pattuiti come oggetto unitario.

Per **lavoro in corso su ordinazione di durata ultrannuale** si intende un contratto di esecuzione che investe un periodo superiore a dodici mesi. Per **durata** si intende il tempo che intercorre tra la data d'inizio di realizzazione dei beni e/o servizi e la data di ultimazione e consegna dei beni e/o prestazione dei servizi entrambe determinate dal contratto; ciò indipendentemente dalla data in cui si è perfezionato il contratto.



Materiale riservato ai partecipanti

19

OIC 34 – emendamenti altri OIC



EMENDAMENTI ALTRI OIC coordinamento con il nuovo OIC 34

Al fine di evitare incoerenze tra le disposizioni dell'OIC 34 e quelle degli altri principi contabili l'OIC ha emendato i diversi principi contabili, in particolare:

- Il paragrafo 31 dell'OIC 11 "Finalità e postulati di bilancio" è stato modificato per aggiornare le disposizioni circa la rilevazione dei ricavi.
- Il paragrafo 82 dell'OIC 12 "Composizione e schemi di bilancio" è stato modificato per chiarire che un esempio di accantonamento a fondo oneri è l'accantonamento a fondo per garanzia ex lege. Ai sensi dell'OIC 34 tutte le altre garanzie prestate al cliente sono unità elementari di contabilizzazione da rilevare come un ricavo separato.
- L'Appendice B – Operazioni compravendita con obbligo di retrocessione dell'OIC 12 è stata cancellata, in quanto il suo contenuto è stato riportato nell'Appendice A dell'OIC 34.
- Il paragrafo 16 dell'OIC 13 "Rimanenze" e il paragrafo 31 dell'OIC 16 "Immobilizzazioni Materiali" sono stati modificati per specificare che il trasferimento dei rischi e benefici deve essere sostanziale come previsto dall'OIC 34.
- Il paragrafo 29 dell'OIC 15 "Crediti" e i par. 21, 22 e 23 della Motivazioni alla base delle decisioni assunte dell'OIC 33 "Passaggio ai principi contabili nazionali" sono stati modificati o cancellati, in quanto, a seguito dell'emanazione dell'OIC 34, non sono più applicabili.
- Il paragrafo 38 dell'OIC 19 "Debiti" è stato modificato al fine di prevedere un trattamento contabile dei costi per l'acquisto di beni e servizi simmetrico a quello previsto per la rilevazione dei ricavi per vendite di beni e prestazioni di servizi dell'OIC 34.
- I paragrafi 50 e 55 dell'OIC 23 "Lavori in corso su ordinazione" per evitare incoerenze con le previsioni dell'OIC 34 in tema di combinazione di contratti e di corrispettivi aggiuntivi.
- I paragrafi 19-22 e 36-46 degli *Esempi relativi alle principali tipologie di fondi per rischi e oneri* dell'OIC 31 "Fondi rischi e oneri". Tali paragrafi, che non sono parte integrante dell'OIC 31, sono stati eliminati perché trattano di fattispecie che ora sono disciplinate dall'OIC 34 (i.e. vendite con garanzia, operazioni e concorsi a premio e vendite con diritto di reso). Si è voluto quindi evitare di disciplinare le stesse fattispecie in due standard diversi.

Vendite

Opere



Materiale riservato ai partecipanti

20

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

OIC 34 – emendamenti altri OIC

EVOLUZIONE OIC FINALITA' E POSTULATI BILANCIO

11 § 29-32 – POSTULATO COMPETENZA

29. L'articolo 2423-bis, comma 1, n. 3, del codice civile prevede che si debba tener conto dei **proventi e degli oneri di competenza** dell'esercizio **indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento**. La competenza è il criterio temporale con il quale i componenti positivi e negativi di reddito vengono imputati al conto economico ai fini della determinazione del risultato d'esercizio.

30. In attuazione di tale previsione, le regole dei singoli principi contabili definiscono il momento in cui la rilevazione nel conto economico dei fatti aziendali è conforme al principio della competenza.

31. Ad esempio, ai sensi dell'OIC 34 – Ricavi 45 “Crediti” i ~~crediti originati da ricavi per operazioni di vendita di beni sono rilevati in base al principio della competenza~~ quando si verificano entrambe le seguenti condizioni:

- il processo produttivo dei beni è stato completato e
- si è verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà assumendo quale parametro di riferimento, per il passaggio sostanziale, il trasferimento sostanziale dei rischi e benefici connessi alla vendita; e
- l'ammontare dei ricavi può essere determinato in modo attendibile.

32. Il postulato della competenza richiede che i **costi devono essere correlati ai ricavi dell'esercizio**. Un esempio di correlazione tra costi e ricavi negli OIC riguarda la rilevazione di risconti. Ai sensi dell'OIC 18 “Ratei e risconti” l'iscrizione di risconti attivi comporta la rettifica di costi iscritti al conto economico, al fine di correlarli a ricavi di competenza di esercizi futuri



Materiale riservato ai partecipanti

21

OIC 34 – emendamenti altri OIC

EVOLUZIONE OIC RIMANENZE

13 versione aggiornata con OIC 34

16. I beni rientranti nelle rimanenze di magazzino sono rilevati inizialmente alla data in cui avviene il trasferimento sostanziale dei rischi e benefici connessi al bene acquisito.

17. Il trasferimento dei rischi e dei benefici avviene di solito quando viene trasferito il titolo di proprietà secondo le modalità contrattualmente stabilite.

18. 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.

Le **rimanenze di magazzino** possono includere a **titolo esemplificativo** ma non esaustivo:
a) le rimanenze di magazzino presso gli stabilimenti e magazzini della società, ad esclusione di quelle ricevute da terzi in visione, in prova, in conto lavorazione e/o deposito, ecc.
b) le giacenze di proprietà della società presso terzi in conto deposito, lavorazione, prova, ecc.
c) materiali, merci e prodotti acquistati, non ancora pervenuti bensì in viaggio quando, secondo le modalità dell'acquisto, sono stati già trasferiti alla società i rischi e i benefici connessi al bene acquisito (ad esempio: consegna stabilimento o magazzino del fornitore).

In passato (OIC 13/2014) era scritto «quando ... la società ha acquisito il titolo di proprietà»



Materiale riservato ai partecipanti

22

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

OIC 34 – emendamenti altri OIC

EVOLUZIONE OIC RIMANENZE

 **13** variazioni precedenti

OIC 13
Agosto 2014

Normalmente i beni sono inclusi nelle rimanenze quando si verifica il passaggio del titolo di proprietà.

In alcuni casi i beni sono iscritti avendo riguardo al trasferimento dei relativi rischi per la rilevanza che tale momento ha nell'ambito di tali operazioni (ad esempio, vendita con riserva di proprietà).

Il passaggio del titolo di proprietà si considera solitamente avvenuto alla data di spedizione o di consegna per i beni mobili, secondo le modalità contrattuali dell'acquisto ed in base al trasferimento dei rischi dal punto di vista sostanziale, e non solo formale, ed alla data della stipulazione del contratto di compravendita per gli immobili"

OIC 13
Dic. 2016
Dic. 2017

Nella vers. 2016 dell'OIC 13 (idem nell'OIC 16), in funzione del principio della sostanza economica di cui all'art. 2423-bis, comma 1, numero 1-bis del codice civile, è stato meglio esplicitato che:

16 I beni rientranti nelle rimanenze sono rilevati inizialmente alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici connessi al bene acquisito.

17 Il trasferimento dei rischi e dei benefici avviene di solito quando viene trasferito il titolo di proprietà secondo le modalità contrattuali stabilite».

18 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.»

Nelle motivazioni prese a base delle decisioni di modifica dell'OIC viene precisato che comunque *"nell'effettuare tale analisi occorre analizzare tutte le clausole contrattuali".*

Rischi/
benefici vs
proprietà



Materiale riservato ai partecipanti

23

OIC 34 – emendamenti altri OIC

EVOLUZIONE OIC CREDITI

 **15** versione aggiornata con OIC 34

29. I crediti originati da ricavi per operazioni di vendita di beni e prestazione di servizi sono rilevati secondo le indicazioni dell'OIC 34 – Ricavi in base al principio della competenza quando si verificano entrambe le seguenti condizioni:

– il processo produttivo dei beni è stato completato; e

– si è verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà assumendo quale parametro di riferimento, per il passaggio sostanziale, il trasferimento sostanziale 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 della proprietà, l'art. 1523 c.c. prevede che il compratore acquista 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.

I crediti originati da ricavi per prestazioni di servizi sono rilevati in base al principio della competenza quando il servizio è reso, cioè la prestazione è stata effettuata."



Materiale riservato ai partecipanti

24

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

OIC 34 – emendamenti altri OIC

EVOLUZIONE OIC DEBITI

 **19** versione aggiornata con OIC 34

38-I debiti originati da acquisti di beni sono rilevati in base al principio della competenza quando si verificano **entrambe le seguenti condizioni**:

- il processo produttivo dei beni è stato completato; e
- si è verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà assumendo quale parametro di riferimento, per il passaggio sostanziale, il trasferimento sostanziale dei rischi e benefici.

Salvo che le condizioni degli accordi contrattuali prevedano che il trasferimento sostanziale dei rischi e benefici avvenga diversamente:

- in caso di acquisto di beni mobili, il trasferimento dei rischi e benefici si verifica con la spedizione o consegna dei beni stessi;
- 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;
- nel caso della vendita a rate con riserva della proprietà, l'art. 1523 c.c. prevede che il compratore acquista la proprietà della cosa con il pagamento dell'ultima rata di prezzo, ma assume i rischi dal momento della consegna. Pertanto, nel bilancio dell'acquirente, l'iscrizione del bene avviene alla consegna a fronte della rilevazione di un debito, relativo alle rate non scadute, indipendentemente dal passaggio del titolo di proprietà.

I debiti originati da acquisti di servizi sono rilevati in base al principio della competenza quando il servizio è stato ricevuto, cioè la prestazione è stata effettuata in base allo stato di avanzamento delle prestazioni ricevute se sono rispettate entrambe le seguenti condizioni:

- il contratto fra le parti prevede che l'obbligo al pagamento del corrispettivo per l'acquirente matura via via che la prestazione è ricevuta; e
 - l'ammontare del costo di competenza può essere misurato attendibilmente.
- Se tali condizioni non sono rispettate il debito, ed il relativo costo, sono rilevati quando la prestazione è stata completata.

Introdotta competenza costi per SAL (speculare § 32 OIC 34); ovviamente va tenuta distinta ipotesi costo d'esercizio da costo pluriennale/immobilizzazione.

OIC 34 - esemplificazioni

VENDITE CON DIRITTO DI RESO (1/2)

 **34**

Elaborazione esempio 1

Il caso

Per incrementare gli ordini la società Alfa vende 500 capi di abbigliamento a € 100 c.u. (corrispettivo € 50.000) concedendo ai clienti la possibilità di restituire i beni entro 120 giorni e ottenere il rimborso di quanto pagato; il costo unitario medio di ciascun bene è stimato in € 70.



Vecchie regole: va valutato e accantonato fondo rischi (fiscalmente indeducibile)

Con apposito emendamento (vedi appendice B OIC 34) sono stati eliminati dall'OIC 31 i paragrafi 44-46 (Esempi) dedicati ai "Fondi per resi di prodotti" in quanto la materia è ora disciplinata dall'OIC 34.



OIC 34: è individuabile **unica unità elementare** (cessione beni) il cui **prezzo complessivo** va però considerato **tenendo conto del rischio di reso** in base ad esperienze storiche e/o elaborazioni statistiche



Valutazioni
al 31/12/XX

A chiusura bilancio la società valuta che è avvenuto verso il cliente il trasferimento dei benefici ma non anche di tutti i rischi avendo **mantenuto il rischio di reso** e pertanto deve rilevare i ricavi secondo il nuovo OIC 34.

Valuta tale rischio reputando che il cliente restituisca il 5% dei prodotti ovvero 25 capi (€ 2.500); a fronte del ricavo rilevato per € 50.000 contabilizza al 31/12/XX un **fondo rischi e oneri** per € 2.500 a decurtazione dei ricavi medesimi (§ 28).

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

OIC 34 - esemplificazioni

VENDITE CON DIRITTO DI RESO (2/2)

BILANCIO ORDINARIO

			31/12/XX							
C.ec. A1	Pass. B)	Ricavi delle vendite e prestazioni	a	Fondo per rischi e oneri						2.500

Rilevazione rischio resi su contratto ...

			31/12/XX							
Attività C16	C.ec. A2)	Attività per resi attesi	a	Variazione delle rimanenze di prodotti						1.750

Rilevazione resi prodotti attesi su contratto ...

L'OIC 34 nulla dice ma va da sé che nel momento in cui si concretizza il reso andrà ridotto il «fondo per rischi ed oneri» e le «attività per resi attesi»; idem nel caso in cui decorra (senza reso) il termine entro cui il cliente ha facoltà di esercitare la clausola.

BILANCIO ABBREVIATO

			31/12/XX							
C.ec. A1	Pass. B)	Ricavi delle vendite e prestazioni	a	Fondo per rischi e oneri						750

Rilevazione semplificata ammessa purché adottata con costanza; anche in questo caso il «fondo per rischi ed oneri» andrà ridotto a seguito del reso effettivo o di superamento (senza reso) del termine entro cui il cliente ha facoltà di esercitare la clausola.

Criticità

Il fondo rischi dei **resi stimati** (riduzione del ricavo in contropartita) è fiscalmente deducibile? Allo stato normativa vigente pare proprio di no! Serve reso effettivo!

Opportuno quindi distinguere nel PdC «resi dell'esercizio» (deducibili) da «resi stimati» (indeducibili)

IVA Osservazioni

In taluni casi la clausola che consente al cliente di effettuare il reso entro una determinata data può semplificare la gestione rispetto ad altre soluzioni (non prive di criticità soprattutto verso l'estero) quali vendite a prova, contratti estimatori, call-off stock ...

Materiale riservato ai partecipanti

27

OIC 34 – appendice

VENDITA CON OPZIONE DI RIACQUISTO

Appendice A 8 e 9

← A.8

← A.9

A.8 Nel caso di vendite con opzione di riacquisto in capo al venditore (opzione *call*), il venditore dovrà valutare la probabilità di esercitare l'opzione di riacquisto. Se il venditore è ragionevolmente certo di non esercitare l'opzione di riacquisto, allora l'operazione è contabilizzata come un'operazione di vendita. Altrimenti, l'operazione sarà contabilizzata come se si trattasse di una vendita con obbligo di riacquisto e pertanto saranno applicate le previsioni di cui al paragrafo A.4 del presente principio.

A.9 Nel caso di vendite in cui il cliente può obbligare il venditore a riacquistare il bene oggetto della vendita (vendite con opzione *put* in capo al cliente), il venditore dovrà valutare la probabilità che il cliente eserciti l'opzione *put*. Se il venditore è ragionevolmente certo che il cliente non eserciterà l'opzione *put*, allora l'operazione viene contabilizzata come un'operazione di vendita. Altrimenti, l'operazione sarà contabilizzata come se si trattasse di una vendita con obbligo di riacquisto e pertanto saranno applicate le previsioni di cui al paragrafo A.4 del presente principio.

→

→

VENDITE CONDIZIONATE

Appendice A 10 e 11

A.10

A.11

A.10 Nel caso di vendite con condizione sospensiva, il venditore rileva il ricavo solo quando è ragionevolmente certo che la condizione si verifichi e ha effettuato la prestazione (ad esempio la vendita di un bene è condizionata all'autorizzazione di una terza parte).

A.11 Nel caso di vendite con condizione risolutiva, il venditore rileva il ricavo solo quando è ragionevolmente certo che la condizione non si verifichi (ad esempio la vendita di un bene è annullata ed il bene è restituito se si verifica un determinato evento).

OIC, IIDD, IVA Osservazioni

Le vendite a rate con riserva proprietà art. 1523 sono vendite fin da subito

Materiale riservato ai partecipanti

28

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

OIC 34 – appendice

VENDITA CON OBBLIGO DI RIACQUISTO

Appendice A 4

Non avvenendo il trasferimento dei rischi e benefici, si procederà con la contabilizzazione dell'operazione come segue:

Prezzo Vendita < Prezzo Riacquisto	Prezzo Vendita > Prezzo Riacquisto
Operazione di natura finanziaria <ul style="list-style-type: none">il venditore a pronti iscrive in contropartita alla somma ricevuta per la vendita iniziale un debito verso il venditore a terminela differenza tra i prezzi è imputata a conto economico per competenza come onere finanziari.	Operazione di natura operativa <ul style="list-style-type: none">il venditore iscrive in contropartita alla somma ricevuta per la vendita iniziale un debito verso la controparte corrispondente al prezzo pattuito per il futuro riacquisto, e un risconto passivo da rilevare a quote costanti in CE – A5

N.B. Già appendice B OIC 12 (abrogata e inserita in OIC 34)

Gli articoli 2424-bis e 2425-bis del codice civile disciplinano il trattamento contabile delle operazioni di vendita con obbligo di retrocessione stabilendo che:

- “Le attività oggetto di contratti di compravendita con obbligo di retrocessione a termine devono essere iscritte nello Stato Patrimoniale del venditore” (articolo 2424-bis), e che
- “I proventi e gli oneri relativi ad operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione a termine, ivi compresa la differenza tra prezzo a termine e prezzo a pronti, devono essere iscritti per le quote di competenza dell'esercizio” (articolo 2425-bis).



Materiale riservato ai partecipanti

29

OIC 34 - esemplificazioni

VENDITE CON CONSEGNA DIFFERITA (1/2)

Elaborazione esempio 11

Il caso Una società vende un **macchinario e alcuni pezzi di ricambio** particolarmente ingombranti per il prezzo complessivo di **euro 60.000**.
Nell'anno X la società consegna il macchinario al cliente mentre i **pezzi di ricambio**, per accordi con il cliente, **rimangono presso la società venditrice** per 2 anni.

La società effettua una valutazione del contratto e individua **tre unità elementari di contabilizzazione** e segmenta il prezzo complessivo del contratto, sulla base del proprio listino prezzi (§ 21 OIC), come segue:

- vendita del macchinario € 40.000;
- vendita dei pezzi di ricambio € 15.000;
- **servizio di custodia** dei pezzi di ricambio per 2 anni € 5.000.

2 UNITA' ELEMENTARI

Alla data di chiusura del bilancio la società venditrice conclude che è avvenuto il trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici connessi alla vendita del macchinario e dei pezzi di ricambio (l'unico rischio che resta in capo alla società venditrice, per i pezzi di ricambio, è il rischio di furto - valutato come remoto - e non anche quello del deterioramento fisico e tecnologico dei ricambi) e pertanto

- rileva **nell'esercizio ricavi per euro 55.000** per la vendita del macchinario e dei pezzi di ricambio;
- i **ricavi relativi al servizio di custodia** vengono invece rilevati **pro-quota nei 2 esercizi**.



Materiale riservato ai partecipanti

30

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

OIC 34 - esemplificazioni

VENDITE CON GARANZIA «AGGIUNTIVA»

Elaborazione esempio 5

Il caso

Il produttore vende un PC per il prezzo complessivo di € 5.000 concedendo al cliente **assistenza gratuita aggiuntiva** (diversa da quella prevista ex lege) per i primi due anni successivi alla vendita. A listino aziendale il PC è normalmente venduto ad € 4.000 mentre l'assistenza biennale ad € 2.000; nei fatti la società pratica uno **sconto implicito** di € 1.000.

2 UNITA' ELEMENTARI



L'appendice A.1 dell'OIC 34 dice che **le altre garanzie** prestate al cliente (diverse da quella prevista per legge) rappresentano **unità elementare da contabilizzare come ricavo separato**.



La società analizza il contratto ed individua quindi **due unità elementari di contabilizzazione**: una relativa alla vendita del bene per la quale risultano già trasferiti rischi e benefici al cliente; l'altra relativa all'assistenza gratuita per due anni.



Lo **sconto implicito** di € 1.000 ($4.000 + 2.000 - 5.000$) riconosciuto al cliente va imputato pro quota alle due unità elementari che rilevando pertanto a bilancio come segue:
- i **ricavi** per la **vendita** del computer nell'anno di consegna per **€ 3.333** ($4.000 / 6.000 \times 5.000$);
- i **ricavi** relativi all'**assistenza** per **€ 1.667** ($2.000 / 6.000 \times 5.000$) previa ripartizione pro-rata nei due anni di copertura dell'assistenza.



Materiale riservato ai partecipanti

33

OIC 34 - esemplificazioni

VENDITA BENI E SERVIZI INCLUSI (1/2)

Elaborazione esempio 12

Il caso

Il concessionario vende un **autoveicolo** per il prezzo di € 25.000 che include **4 tagliandi "gratuiti"** per i successivi 4 anni.

N.B. E' uguale il caso in cui si vende macchinario a prezzo unico con assistenza compresa per un certo numero di anni

2 UNITA' ELEMENTARI

Il concessionario effettua una valutazione del contratto e individua **due unità elementari di contabilizzazione**; segmenta il prezzo complessivo del contratto, sulla base del proprio listino prezzi (§ 21 OIC), allocando i ricavi come segue:

- vendita dell'auto € 23.000;
- servizio tagliandi € 2.000 ($€ 500 \text{ c.u.} \times 4$).

BILANCIO ORDINARIO

I ricavi riferiti all'unità elementare "tagliandi" vanno rilevati per competenza negli esercizi in cui i servizi saranno effettuati. La società procede pertanto con il risconto passivo del ricavo rilevato nel momento di annotazione della fatturazione di vendita, come segue.

		31/12/XX			
Cec	Pass.	Ricavi delle vendite	a	Risconti passivi	
A1	E)	e prestazioni			2.000

Negli anni successivi andrà effettuata l'annotazione opposta in base all'esecuzione dei tagliandi.



Materiale riservato ai partecipanti

34

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

OIC 34 - esemplificazioni

VENDITA BENI E SERVIZI INCLUSI (2/2)

BILANCIO ABBREVIATO (punto 18 OIC)

- Le società che non redigono il bilancio in forma ordinaria possono
- rilevare i ricavi (nell'esercizio di vendita del veicolo) complessivamente per € 25.000 (senza effettuare cioè risconti per la quota tagliandi);
 - stimare, conseguentemente, un accantonamento a fondo rischi e oneri pari al costo che si stima di dover sostenere per eseguire i tagliandi negli esercizi successivi (ipotizzando un costo di € 300 a tagliando andrà accantonato un costo pari a € 1.200)

Cec. B13		31/12/XX		Fondo per rischi ed oneri		1.200	
Pass. B)	Accantonamento a fondo rischi ed oneri	a	Fondo per rischi ed oneri				



Sembra più semplice il metodo del bilancio ordinario

Impianti

E per caso **progettazione, fornitura e installazione** di impianto a cura medesimo fornitore?

- Se l'intera fornitura si conclude nel medesimo esercizio → Non serve segmentazione ricavi (OIC 34 § per 17) né si pone problema valutazione e rilevazione rimanenze
- Se durata ultrannuale → OIC 23 prevede rilevazione criterio % completamento (rimanenze valutate a ricavo) se sono rispettate condizioni § 43-46 o commessa completata (no per TUIR) in caso contrario; OIC 23 consente il «segmenting» nel rispetto condizioni § 49
- Se non ultrannuale → OIC 23 ammette metodo commessa completata; OIC 34 non ammette segmentazione se beni e servizi sono integrati e interdipendenti (§ 17), salvo applicazione § 31 per servizi.

IVA

Ai fin Iva va fatta valutazione caso per caso (bene immobile o mobile; appalto o cessione a destino; ... si rinvia nel prosieguo per analisi alcuni casi di prassi AdE)



Materiale riservato ai partecipanti

35

OIC 34 - esemplificazioni

APPALTO COSTRUZIONE EDIFICI DISCUSSION PAPER RICAVI

Esempio 2 (febbraio 2019)

Il caso Si supponga che un'impresa di costruzioni stia procedendo con la costruzione di un centro residenziale composto da una serie di appartamenti. La stessa conclude, in data 1 ottobre 2018, un contratto di vendita di uno specifico appartamento.

Il prezzo dell'immobile è di 500.000 euro e al momento della stipula il cliente versa un deposito iniziale di 100.000 euro rimborsabile nel caso in cui l'impresa di costruzioni non completi la costruzione. L'importo residuo di 400.000 € è corrisposto solo al completamento dell'appartamento, quando il cliente ne ottiene la proprietà. **Se il cliente rescinde il contratto prima del completamento dell'appartamento, l'impresa di costruzione non ha diritto al risarcimento dei costi sostenuti.**

Trattamento attuale

Alla luce di quanto previsto dall'OIC 23 ai par. 42-46, l'impresa di costruzioni applica il criterio della **percentuale di completamento solo nel caso in cui:** 1) esiste contratto vincolante tra le parti che ne definisca le obbligazioni ed in particolare il diritto al corrispettivo; 2) il diritto al corrispettivo matura lungo la durata dei lavori; 3) non ci sono situazioni di incertezza tali da mettere in dubbio la capacità di far fronte alle obbligazioni. Se le condizioni non sono rispettate si applica il metodo della commessa completata.

Nel caso specifico, l'impresa di costruzioni, sebbene ci sia un contratto che definisce specificamente le obbligazioni delle parti, non matura il proprio diritto al corrispettivo lungo la durata dei lavori, pertanto procederà alla rilevazione del ricavo al momento della consegna dell'appartamento al cliente.

Osservazioni

OIC 34 non si occupa dei lavori in corso su ordinazione di cui si occupa OIC 23 (l'esempio non è stato ripreso nell'OIC 34); OIC 23 non è cambiato. Ancorché in presenza di operare ultrannuali il fisco non considera ricavi art. 85 e 109 (ma devono essere valorizzati a rimanenza ex art. 93 TUIR) i SAL liquidati in via provvisoria (Ris. AdE 260/E/2009 e 117/E/2010).



Materiale riservato ai partecipanti

36

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

OIC 34 - esemplificazioni

CESSIONI DI LICENZE

Appendice A3

 La cessione di una licenza produce ricavi a conto economico quando la società cede in uso la licenza al cliente **lungo un periodo di tempo determinato**. Il ricavo da cessione della licenza è rilevato a conto economico proporzionalmente lungo la durata contrattuale a meno che altri criteri non siano identificabili (ad esempio sulla base delle vendite).

 Se il cliente ottiene tutti i benefici derivanti dall'uso della licenza senza che si rendano necessarie ulteriori attività da parte del fornitore **il ricavo da cessione della licenza è rilevato a conto economico al momento della consegna della licenza**. Tale ricavo è determinato **attualizzando** i flussi finanziari futuri al tasso di interesse di mercato come definito dal paragrafo 11 dell'OIC 15.

Concessione licenze messa in visione film Esempio 8 OIC 34	Società cinematografica concede a società televisiva messa in visione film per 4 anni ad un canone annuo di € 100.000 (totale 400.000) <p style="text-align: right;">↓</p> <p style="text-align: right;">€ 400.000 attualizzati secondo OIC 15</p>
Concessione licenza software Esempio 9 OIC 34	Una società di software concede ad una società una licenza sw per i successivi 5 anni ad un canone mensile di euro 2.000; il cliente per utilizzare la licenza software ha necessità di aggiornamenti periodici. <p style="text-align: right;">↓</p>
Concessione licenza per utilizzo marchio Esempio 10 OIC 34	Società di moda concede ad un'altra la licenza per l'utilizzo del marchio X per i successivi 4 anni: canone euro 3.000 e royalties pari al 2% del totale vendite annue. Il contratto prevede che la società venditrice si impegni a continuare a pubblicizzare il marchio per i successivi 4 anni. <p style="text-align: right;">↓</p>

 La società individua una sola U.E.C. (cessione licenza) e conclude che l'uso da parte del cliente avviene senza che si rendano necessarie ulteriori attività; rileva pertanto un ricavo pari al **valore attuale dell'intero corrispettivo al momento della consegna della licenza**.

 La società individua una sola U.E.C. e conclude che dovendo effettuare ulteriori attività (la realizzazione degli aggiornamenti periodici) per permettere l'uso della licenza al cliente, rileva i ricavi **proporzionalmente lungo la durata del contratto**.

 Al momento della cessione della licenza, la società deve continuare a pubblicizzare e quindi il cliente, in tale momento, non ottiene tutti i benefici derivanti dall'uso della licenza stessa. La società venditrice deve rilevare i ricavi derivanti dalla cessione della licenza **lungo la durata del contratto**.

Non si può differire nel tempo un ricavo quando la prestazione è stata completata


Materiale riservato ai partecipanti **37**

OIC 34 - esemplificazioni

VDT CON OPERAZIONI E CONCORSI A PREMIO

Elaborazione esempio 3

Il caso Il cliente di un punto vendita (ad esempio un supermercato) ha la possibilità di accumulare punti premio per ogni acquisto effettuato in un determinato periodo (ad esempio un punto ogni euro speso); al termine della raccolta il cliente può scegliere se ottenere, ogni 100 punti raccolti, un euro di sconto su nuovi acquisti oppure, a 1.000 punti, se chiedere un premio in natura (ad esempio un giocattolo).

 Il principio prevede che «nella determinazione del prezzo complessivo si deve tener conto anche degli importi dovuti al cliente che sono assimilabili a sconti e quindi contabilizzabili in riduzione del prezzo complessivo (§ 10).

Non devono essere trattate come U.E.C. le prestazioni che non rientrano nell'attività caratteristica della società; ciò accade per le operazioni e concorsi a premio in cui il cliente ha diritto esclusivamente a beni e servizi **diversi** da quelli venduti dalla società.

 La società (il supermercato) al 31 dicembre ipotizza che i clienti opereranno tutti per lo **sconto su nuovi acquisti** e pertanto – ipotizzando vendite di prodotti per € 1.000.000 – a fine esercizio **rettifica i ricavi per € 10.000**.

Se invece, a fine raccolta, il cliente può solo chiedere un premio in natura la società dovrà **stimare il costo** che prevede di sostenere per acquistare i giocattoli, da rilevare in **contropartita ad un fondo oneri**, senza rettificare i ricavi.


Materiale riservato ai partecipanti **38**

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

OIC 34 - esemplificazioni

CONTRIBUTO CLIENTE ASSIMILATO A SCONTO

Elaborazione esempio 7

Il caso Una società che produce elettrodomestici stipula, con una società retail, un contratto per la vendita entro il 31/12/XX di beni per un prezzo di € 1 milione; **al cliente è riconosciuto un importo iniziale di € 50.000 per adeguare i propri negozi ai prodotti acquistati** dalla società produttrice.

L'OIC 34 (§ 10) dice che nella determinazione del prezzo complessivo si tiene conto anche degli **importi dovuti al cliente** che sono **assimilabili a sconto** e che vanno contabilizzati in **riduzione** del prezzo complessivo ovvero **del ricavo**. ← Cioè quando la società non riceve una «controprestazione»

N.B. E' stato precisato che, «**viceversa, gli importi dovuti al cliente relativi a prestazioni ricevute, inclusi nel medesimo contratto, sono da contabilizzare come costo**».

I premi/bonus "qualitativi" (esposizione preferenziale prodotti e altre attività di mkt/promozione) erogati a fronte di attività diverse da quelle di compravendita (bonus quantitativi) configurano **prestazioni di servizi soggette ad obbligo di fatturazione da parte del cessionario**, come potrebbe essere l'obbligazione di esposizione preferenziale dei prodotti acquistati e altre attività specifiche di marketing e promozione (R.M. 17.9.2004 n. 120/E; R.M. 7.2.2008 n. 36/E).

IVA
Osservazioni

Sconto	
Conto economico	
A.1 Ricavi da vendita di beni	9.950.000
B.7 Costi per servizi	

Prestazione ricevuta	
Conto economico	
A.1 Ricavi da vendita di beni	1.000.000
B.7 Costi per servizi	(50.000)

 **Materiale riservato ai partecipanti** 39

OIC 34 – appendice

COSTI PER OTTENIMENTO CONTRATTO

ad esempio commissioni pagate ad agenti

Appendice A 13

Immobilizzazioni Sono iscrivibili fra le immobilizzazioni immateriali **solo se**: (i) sostenuti specificatamente per un contratto di vendita; (ii) l'ottenimento del contratto è ragionevolmente certo; e (iii) tali costi sono recuperabili tramite il contratto di vendita.

Conto economico Tuttavia, se si tratta di costi ricorrenti o di importo irrilevante gli stessi possono essere rilevati come costo direttamente a conto economico quando sostenuti. **I costi che saranno recuperati tramite il contratto di vendita nello stesso esercizio in cui sono sostenuti sono rilevati a conto economico.** I costi per l'ottenimento del contratto che sarebbero stati sostenuti anche se il contratto non fosse stato ottenuto sono contabilizzati a conto economico.

motivazioni

31. L'OIC 23 "Lavori in corso su ordinazione" disciplina i costi sostenuti per l'acquisizione di una commessa, prevedendo che tali costi siano inclusi nella commessa quando: (i) sono sostenuti specificatamente per un contratto di vendita; (ii) l'acquisizione della commessa avviene nello stesso esercizio in cui i costi sono sostenuti o tra la data di chiusura dell'esercizio e quella della preparazione del bilancio ovvero essa sia ragionevolmente certa alla data della preparazione del bilancio; (iii) i costi sono attendibilmente misurabili e siano recuperabili attraverso il margine di commessa.

32. Per evitare incoerenze tra i due principi contabili, l'OIC ha inserito nell'OIC 34 una disciplina di tali costi in linea con quanto previsto dall'OIC 23. Nell'OIC 34 i costi per l'ottenimento del contratto, quando soddisfano le condizioni per essere capitalizzati, sono rilevati nelle immobilizzazioni immateriali. Tali costi derivano da diritti contrattuali e pertanto soddisfano la definizione di bene immateriale dell'OIC 24.

 **Materiale riservato ai partecipanti** 40

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

OIC 34 – appendice

CONTRATTO PER CONTO TERZI

L'OIC 34 non ha fornito alcune esempio

Appendice A 5 - 7

A.5 Quando in una transazione è coinvolta una terza parte oltre al venditore ed al cliente, è necessario che la società venditrice proceda con una valutazione di tutti gli elementi contrattuali per stabilire se sta agendo per conto proprio o per conto di terzi. La precisazione non era prevista nella bozza dell'OIC

A.6 Gli elementi da prendere in considerazione, **anche disgiuntamente**, per determinare se una società agisce per conto proprio sono i seguenti:

Conto proprio

- la società ha la responsabilità di fornire i beni/servizi al cliente;
- la società ha il rischio di magazzino inteso come il rischio che i beni rimangano invenduti e quindi perdano di valore; e
- la società ha il potere discrezionale di decidere il prezzo del bene o del servizio.

A.7 **Se la società non agisce per conto proprio** applicando il paragrafo precedente deve contabilizzare la prestazione fatta al cliente come se agisse per conto di terzi. In tal caso iscrive il ricavo della vendita al netto dei costi sostenuti per l'acquisto del bene, individuando in tal modo il valore della commissione spettante.

Conto terzi

Una società che non assume alcun rischio e beneficio rilevante non iscrive in bilancio né il ricavo derivante dalla vendita del bene, né il costo d'acquisto del bene → tale società deve contabilizzare la prestazione fatta al cliente come se agisse per conto di terzi e quindi **iscrivere il (solo) valore della commissione** ad essa spettante ... Inoltre, l'OIC 34 non prevede applicazione anticipata tuttavia sono fatti salvi i comportamenti contabili conformi agli altri OIC vigenti (il principio del trasferimento rischi è già presente nell'OIC 15 (crediti) e OIC 13 (rimanenze).

Risposta quesito OIC34 (dic. 2023)

 CONFIMI **Materiale riservato ai partecipanti** 41

OIC 34

CONTRATTO PER CONTO TERZI – ANALISI CASI

MANDATO SENZA RAPPRESENTANZA (1/3)

Art. 1703 CC Nozione → Il mandato è il contratto col quale una parte [c.c. 1471, n. 4, 1716] si obbliga a compiere uno o più atti giuridici per conto dell'altra [c.c. 778, 1731, 1737].

...

Art. 1705 CC Mandato senza rappresentanza → Il mandatario che agisce in proprio nome [c.c. 1706, 1707, 1715, 1719] acquista i diritti e assume gli obblighi derivanti dagli atti compiuti con i terzi, anche se questi hanno avuto conoscenza del mandato. I terzi non hanno alcun rapporto col mandante. Tuttavia il mandante, sostituendosi al mandatario, può esercitare i diritti di credito derivanti dall'esecuzione del mandato [c.c. 1717], salvo che ciò possa pregiudicare i diritti attribuiti al mandatario dalle disposizioni degli articoli che seguono [c.c. 1721; c.n.290].

➔ La fattispecie contrattuale del **mandato senza rappresentanza di cui all'articolo 1703 c.c.** prevede che una parte (mandatario) si obbliga a compiere uno o più atti giuridici per conto dell'altra parte (mandante). In particolare il **mandatario agisce nell'interesse del mandante**, ma spende il proprio nome, e, conseguentemente, acquista in proprio gli obblighi derivanti dagli atti compiuti con i terzi.

AIDC 139/99 ➔ Ai fini contabili, il mandatario deve **includere fra i ricavi solamente la commissione e gli accessori ad esso spettanti**, senza che ciò comporti una compensazione di partite. Anche ai fini delle imposte sui redditi, solo le eventuali commissioni e relativi accessori sono componenti positivi, in quanto non è prevista una disposizione che nell'ambito del reddito d'impresa riproponga il comportamento prescritto dall' art. 3, co.3, ultimo periodo, del D.P.R. n. 633/1972.

 CONFIMI **Materiale riservato ai partecipanti** 42

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

OIC 34

CONTRATTO PER CONTO TERZI – ANALISI CASI

MANDATO SENZA RAPPRESENTANZA (2/3)

IVA
Fictio Juris

Ai fini Iva, detta fattispecie trova riscontro nell'art. 3, terzo comma, ultimo periodo, del D.P.R. n. 633 del 1972 prescrive che: "le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatarî senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra mandante e mandatario".

EQUIPARAZIONE OGGETTIVA → la prestazione resa dal mandatario al mandante mantiene **stessa natura dell'operazione a monte**, vale a dire quella ricevuta dal mandatario dal proprio mandante o dal terzo, e **identico, dal punto di vista oggettivo**, deve essere il **trattamento IVA** (imponibilità, aliquota, esenzione o esclusione) delle due fasi applicative in cui si articola il rapporto di mandato" (R.M. 10/E/2005).

TRATTAMENTO IVA → Rimane tuttavia **fermo** «l'eventuale **diverso** trattamento IVA» per ciascuna delle due operazioni, **in relazione alla loro diversa rilevanza fiscale** (ovvero **qualificazione soggettiva** (i.e.: art. 72 v. RM 145/E/2002; art. 9 n.6 v. R.M. 355/E/2002; art. 6 co.5 v. RM 242/E/2009; forfetari L. 190/2014 v. risp.AdE 10/E/2020)

CONFIMI
INDUSTRIA
MANTOVA

Materiale riservato ai partecipanti

43

OIC 34

CONTRATTO PER CONTO TERZI – ANALISI CASI

MANDATO SENZA RAPPRESENTANZA (3/3)

Il caso

La società **Alfa** riceve mandato dalla società **Beta** (propria consociata) di **acquistare servizi alberghieri** per la trasferta in Italia del personale Beta. La Alfa sostiene le spese a proprio nome (mandato senza rappresentanza) e procede al successivo riaddebito con una maggiorazione del 5%.

Il costo sostenuto dalla Alfa è di € 1.000 + Iva; la Alfa addebita a Beta € 1.050 + Iva

➤ Ai fini Iva la prestazione di considera rilevante, ai sensi dell'articolo 3, terzo comma, ultimo periodo, del DPR 633/72, per € 1.050 e quindi viene emessa fattura per detto importo + Iva (nulla vieta tuttavia di addebitare con separata evidenza "le spese di esecuzione del mandato" pari ad € 1.000 e le commissioni di mandato, pari a € 50).

Si applica ai fini contabili/bilancio l'OIC 34?

➤ Se la mandataria Alfa ricade in quanto previsto nell'appendice A.7, iscrive il **ricavo per € 50** (1.050 - 1.000).

Annotatione fattura passiva

Pass. B)	30/09/XX	diversi	a	Fornitore Albergo C		
Cec. B7		Spese per servizi			1.000	1.100
Attivo CII		Iva c/acquisti			100	

Annotatione fattura attiva

Attivo. CII	15/10/XX	Crediti va Beta	a	Diversi		1.155
Cec. B7				Recupero costi mandati s.r.	1.000	
Cec. A5				Ricavi mandati s.r.	50	
Pass. D12				Iva c/vendite	105	

CONFIMI
INDUSTRIA
MANTOVA

Materiale riservato ai partecipanti

44

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

OIC 34

CONTRATTO PER CONTO TERZI – ANALISI CASI

CONTRATTO DI COMMISSIONE (1/2)

Art. 1731 cc → «Il contratto di commissione è un mandato [c.c. 1703, 1746] che ha per oggetto l'acquisto o la vendita di beni per conto del committente e in nome del commissionario [c.c. 1705, 1706]».

...

Art. 1733 cc → «La misura della provvigione spettante al commissionario, se non è stabilita dalle parti, si determina secondo gli usi del luogo in cui è compiuto l'affare. In mancanza di usi provvede il giudice secondo equità [c.c. 1720, 1735, 1736]».

➔ Il contratto di **commissione** ha ad oggetto "l'acquisto o la vendita di beni", pertanto, esso deve essere collocato nell'ambito dei contratti aventi ad oggetto lo **scambio di beni**. Si tratta di una sottospecie di contratto di mandato e, più precisamente, di un contratto di **mandato senza rappresentanza**. Ne discende che il **commissionario**, vale a dire colui che agisce, **acquista e assume in proprio i diritti e gli obblighi derivanti dagli atti compiuti con soggetti terzi**, seppur le attività poste in essere siano compute nell'interesse del committente (vale a dire del mandante).

Si applica ai fini contabili/bilancio l'OIC 34?

➤➤ Se il commissionario ricade in quanto previsto nell'appendice A.7, parrebbe affermativo.

CONFIMI INDUSTRIA BERGAMO

Materiale riservato ai partecipanti

45

OIC 34

CONTRATTO PER CONTO TERZI – ANALISI CASI

CONTRATTO DI COMMISSIONE (2/2)

IVA
Fictio Juris

Base imponibile (art. 13 co.2/b DPR 733/72)

Dal punto di vista IVA (art. 2 co.2 n3. DPR 633/72; art. 14 § 2/c Dir.) vi è: (i) una cessione dal venditore (o committente) al commissionario; (ii) una vendita dal commissionario al cliente finale (o committente).

COMMISSIONE

Commissione per la vendita
COMMITTENTE → COMMISSIONARIO

Commissione per l'acquisto
COMMISSIONARIO → COMMITTENTE

Base Imponibile

$P_{\text{voti, commissionario}} - \text{Provvigione}$ $P_{\text{accu, commissionario}} + \text{Provvigione}$

Fornitore IT 100 - 25 = 75 commissionario NL 121 (di cui 21 Iva NL) consumatore NL


 Risposta AdE 101/E del 10/03/2022

- È da ritenersi superata la RM 115/E/2001 che nega(va) applicazione articolo 41 co.1/a fra fornitore IT e commissionario UE (perché l'art. 41, cit.- a differenza dell'articolo 8/a – non richiama il commissionario);
- No contrasto con nuova disciplina cessioni a catena art. 36-bis Dir;
- ok quindi fattura non imponibile art. 41/a al commissionario UE;**
- No vendita a distanza art. 41 co.1/b (da IT) verso privato UE, ma cessione interna tramite commissionario

CONFIMI INDUSTRIA BERGAMO

Materiale riservato ai partecipanti

46

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

Riflessioni sul caso diffuso della **FORNITURA DI IMPIANTI CON INSTALLAZIONE**

Ricavi/OIC vs IVA



Materiale riservato ai partecipanti

47

IL CASO

La Alfa Srl ha concluso in data 30 settembre, a seguito di conferma d'ordine del cliente, un contratto per la seguente fornitura:

- a) macchinario ABX500: offerta € 290.000 (prezzo ordinario);
- b) installazione in loco: € 1.200 giornata (2 tecnici) + spese trasferta; previsti 5 gg (tot. € 6.000);
- c) spese di trasporto (riaddebito costo trasportatore);
- d) opzione per automazione controllo da remoto: offerta € 10.000 (prezzo di listino € 12.000) valida per 1 anno dall'installazione;
- e) opzione per acquisto di 2 nastri trasportatori aggiuntivi: offerta € 20.000 (prezzo di listino € 24.000) valida per 1 anno dall'installazione del macchinario di cui al punto a); spese trasporto a installazione a parte;
- f) adeguamento struttura e impianto elettrico a cura del cliente;
- g) assistenza gratuita compresa per 3 mesi; canone mensile a partire dal 4 mese € 1.000 al mese (ordinario prezzo di listino).

Prezzo **concordato** fra le parti per **fornitura a) e b)** = € 295.000 (invece di € 296.000) + assistenza «gratuita» per 6 mesi (invece di 3) + costo trasporto fissato a forfait € 15.000

Pagamenti: 20% all'ordine (€ 59.000); 50% alla spedizione (€ 147.500); 20% ad avvenuta installazione (€ 59.000); 10% ad esito positivo collaudo (€ 29.500); trasporto ad esecuzione avvenuta; canone assistenza dal 7° mese



Materiale riservato ai partecipanti

48

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

IL CASO

Individuazione delle UEC

→ Nel caso in analisi non vanno considerate le opzioni di cui ai punti d) ed e) poiché rappresentano eventualità (elementi non certi)

UEC 1 → I punti a) e b) dell'offerta vanno invece **considerati assieme** poiché l'OIC 34 individua la competenza del ricavo di vendita con al verificarsi della **doppia condizione del passaggio del rischio e del beneficio al cliente**; si suppone che il cliente non possa infatti fruire di alcuna utilità dal bene in mancanza dell'installazione il cui onere è a carico del medesimo fornitore. La competenza del ricavo (riaddebito delle spese di trasporto comprese) andrà quindi individuata nell'esercizio di avvenuta installazione.

N.B. rilevazione a rimanenza dei costi se ricavo dovesse cadere in anno successivo
N.B. Si ritiene che le conclusioni siano le medesime anche laddove le parti dovessero formalmente concludere ordini/conferme d'ordine separate (si potrebbe tuttavia arrivare a conclusione diversa – ovvero individuare separate UEC – laddove macchinario del punto a fosse ceduto con clausola in partenza e passaggio dei rischi/oneri del trasporto a cura del cliente oppure l'installazione fosse assegnata a un diverso fornitore con oneri a carico del cessionario)

UEC 2 L'assistenza «gratuita» di 6 mesi rappresenta una separata UEC di servizi

Totale UEC1 + UEC 2	=	310.000 (295.000 + 15.000)	invece di	317.000 (290.000 + 6000+ 15.000 +3000)
di cui UEC 1 vendita	=	304.114 (310.000 / 316.000 x 310.000)		
di cui UEC 2 assistenza	=	5.886 (310.000 / 316.000 x 6.000)	da riscontare se a cavallo di due anni	

 **Materiale riservato ai partecipanti** 49

IL CASO

IVA Osservazioni

Per gli incassi «anticipati» rispetto alla «consegna», nelle cessioni interne (o esportazioni) le fatture vanno comunque emesse non oltre 12 gg dall'incasso (effetto anticipatorio art. 6 co.4 DPR 633/72)

Per le cessioni intra ex art. 41 vale invece articolo 39 D.L. 331/93 → letteralmente il momento dell'effettuazione è rappresentato dall' «inizio trasporto o spedizione» salvo il caso di «effetti traslativi» costitutivi che si producono in un momento successivo alla consegna → no obbligo fatturazione acconti/incassi anticipati ma non è vietato (art. 39 co.2) e rimane consigliabile

No Intrastat 1-bis se manca spedizione/trasporto (art. 50 co.7 D.L. 331/93)
(cioè si parcheggiano eventuali fatture anticipate e si fa intra alla spedizione/consegna)

→ **Eventuali invii scaglionati del macchinario e Intrastat**
Nella "Guida al sistema italiano di raccolta dei dati" Intrastat - edizione 2001 – dell'ISTAT dice(va) che il **modello si compila quando avviene l'ultimo invio** riportando il codice della merce unica e completa (ad esempio un macchinario) e il suo valore totale. Più precisamente, ai fini delle statistiche comunitarie degli scambi di beni fra gli stati, **"per invii scaglionati s'intende la consegna dei componenti di un articolo completo, smontato o non montato, trasportato in vari periodi di riferimento per esigenze commerciali o di trasporto"** e **"il periodo di riferimento per gli arrivi o le spedizioni di invii scaglionati può essere adeguato in modo tale che i dati siano forniti una sola volta nel mese di arrivo o di spedizione dell'ultimo invio"** La precisazione è conforme a quanto successivamente disposto dall'art. 16 del Reg. CE n.1982/2004 (già art. 40-41 Reg. CE n.1901/2000). Analoga l'impostazione per le statistiche comunitarie del commercio estero con i paesi terzi (art. 18 Reg. UE n. 113/2010).

N.B. è sempre imbarazzante coordinare le norme per le cessioni a destino con gli intrastat e la disciplina della fatturazione Iva

 **Materiale riservato ai partecipanti** 50

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

Focus IVA

CESSIONI vs SERVIZI

OPERAZIONE PRINCIPALI E ACCESSORIE

DIVISIBILITA' VS INDIVISIBILITA'

Interpretazioni in materia Iva



Materiale riservato ai partecipanti

51

Distinzione fra appalto e cessione

DIRITTO INTERNO (CENNI)

APPALTO Art. 1655 c.c.	L'appalto è il contratto col quale una parte assume, con organizzazione dei mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, il compimento di un'opera o di un servizio verso un corrispettivo in danaro
CONTRATTO D' OPERA Art. 2222 c.c.	Una persona si obbliga a compiere verso un corrispettivo un'opera o un servizio con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente
COMPRAVENDITA Art. 1470 c.c.	La vendita è il contratto che ha per oggetto il trasferimento della proprietà di una cosa o il trasferimento di un altro diritto verso il corrispettivo di un prezzo.
PRINCIPIO ACCESSORIETA' Art. 12 DPR 633/72	Il trasporto, la posa in opera , l'imballaggio e le altre cessioni o prestazioni accessorie ad una cessione o prestazione di servizi, effettuate direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese, non sono soggetti autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale.



Materiale riservato ai partecipanti

52

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

Criticità legate all'inquadramento operazione

CESSIONI BENI VS APPALTO/SERVIZI

→ **INQUADRAMENTO TERRITORIALE**

Regole territoriali diverse e, fra i servizi, criteri territoriali diversi a seconda del tipo di servizio

→ **DIVERSO TRATTAMENTO RIVALSA/RC E ALIQUOTE**

Esempi

- Reverse art. 17 co.6 lett. a) e a-ter) Dpr 633/72
- Iva agevolata appalti costruzione prima casa o abitazioni non di lusso
- Iva agevolata interventi di recupero patrimonio edilizio (eccetto art. 7 L 488/99 che, per edifici a destinazione abitativa privata, funziona anche per cessione con posa in opera)

→ **MOMENTO EFFETTUAZIONE E FATTURAZIONE**

→ Appalti e contratti d'opera seguono regole servizi

→ Cessioni con posa/installazione seguono regole cessione beni

CRITERI DIVERSI FRA OPERAZIONI INTERNE E INTERNAZIONALI

 Materiale riservato ai partecipanti 53

Distinzione fra cessione e servizi

DIRETTIVA

Cessione beni

Art. 14 § 1. *Costituisce «cessione di beni» il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario. (...)*

+ da art. 14 § 2 ... a art. 23

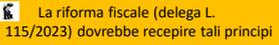
- assimilazioni vincolanti per gli Stati

Es: vendita a rate con riserva proprietà (art. 14 § 2)
Es: è assimilata a cessioni energia elettrica, gas, calore o freddo (art. 15 § 1)

- assimilazioni facoltative per gli Stati

Es.: consegna di taluni lavori immobiliari (art. 14 § 3)
Es.: autoconsumi e destinazioni a finalità estranee (art. 18)

N.B. per la Corte di Giustizia la definizione di cessione **non si riferisce al trasferimento nelle forme previste dai diritti nazionali** bensì comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene che autorizza l'altra parte a disporre come se fosse proprietaria



Prestazioni di servizi

Art. 24 § 1. Si considera «prestazione di servizi» ogni operazione che non costituisce una cessione di beni.

 Materiale riservato ai partecipanti 54

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

Base imponibile

BASE IMPONIBILE A CORRISPETTIVO

Art. 13, co.1, del DPR 633/72

[1] La base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le **condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione** e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti.

⇒	Corrispettivo dovuto in forza del contratto	Art. 73 Dir.
⇒	Comprese imposte e oneri diversi dall'Iva in rivalsa <small>(imposte fabbricazione/accise, Conai, contributo PFU, contributo integrativo professionisti, ecc.)</small>	Art. 78/a Dir.
⇒	Le cessioni e prestazioni accessorie che seguono regole operazione principale (vedi art. 12 DPR 633)	Art. 78/b Dir.

 CONFIMI INDUSTRIA
Materiale riservato ai partecipanti 55

Operazione principale e accessorie

OPERAZIONI ACCESSORIE

Art. 12 DPR n.633/72

1. Il trasporto, la **posa in opera**, l'imbballaggio, il **confezionamento**, la **fornitura di recipienti o contenitori** e le **altre cessioni o prestazioni accessorie** ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, effettuati direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese, non sono soggetti autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale.

2. Se la cessione o prestazione principale è soggetta all'imposta, i corrispettivi delle cessioni o prestazioni accessorie imponibili concorrono a formarne la base imponibile.

Tattamento Operazione accessoria	=	Tattamento Operazione principale
--	---	--

 CONFIMI INDUSTRIA
Materiale riservato ai partecipanti 56

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

Operazione principale e accessorie

Requisiti operazioni accessorie

Prassi nazionale
(ex multis:
R.M. n. 216 del
04/07/2002, R.M.
n. 367/E del
03/10/2008;
Risposta 3/2023)

È necessario:

1. che vi sia un'operazione principale, cui collegarsi, al fine di **integrarla, completarla o renderla possibile;**
2. che avvenga tra gli stessi soggetti dell'operazione principale;
3. che venga effettuata direttamente dal cedente o prestatore dell'operazione principale, ovvero da altri soggetti, ma per suo conto ed a sue spese.

N.B. Se manca l'operazione principale, viene meno anche la disciplina prevista per l'operazione accessoria (R.M. n. 6/E del 11/02/1998)

Nesso di dipendenza funzionale

Operazione accessoria → Stesso trattamento fiscale operazione principale

Operazione principale e accessorie

NO PRINCIPIO ACCESSORIETA' ART. 12

non vale per interessi dilazione pagamento (esenti articolo 10)

non va confuso con le operazioni «accessorie» (ancillari) alle attività di cui all'articolo 7-quinquies che sono operazioni autonome

operazioni collegate (comunque diverse da quelle tipiche citate nell'articolo 12) ma non strettamente necessarie alla realizzazione delle forniture principali per le quali l'AdE tende a negare l'applicazione del principio di accessorietà quando dette operazioni, se autonomamente considerate, sarebbero soggette ad aliquota superiore (vedi es.1 e 2 a seguire); viceversa non riconosce frazionamento quando la voce Iva prevede trattamento unitario (vedi es. 3)

Esempi

1. AdE ha negato applicazione principio accessorietà (Iva agevolata 4% o 10%) per fornitura cucina arredata assieme a vendita prima casa o casa non di lusso (R.AdE 25/E/2021)
2. AdE ha negato che per la realizzazione in appalto di 3 fabbricati «Tupini» e per le opere di urbanizzazione nell'ambito territoriale nel quale sorgono tali immobili possa essere applicata dall'appaltatore l'Iva (più favorevole) al 4% ex voce 39 tabella A, parte II, sia per i corrispettivi afferenti la realizzazione dei fabbricati che per quelli relativi alle opere di urbanizzazione (10% ex voce n. 127-quinquies tabella A, parte III), quando gli edifici sono realizzati nei confronti di un'impresa costruttrice che ha commissionato la realizzazione degli stessi per la loro successiva vendita; in presenza di contratto unico **«necessità «ai fini fiscali» la distinzione dei corrispettivi (R.AdE 229/E/2007).**
3. Viceversa l'A.F. ha invece negato la frazionabilità dell'appalto per la costruzione di un intero fabbricato Tupini (Iva 10%) commesso da imprenditore agricolo, contenente unità prima casa (Risp. 4/2018 e 260/2019).

Se a fronte di prestazioni per le quali sono previste aliquote diverse viene chiesto e fatturato un corrispettivo indistinto prevale in ogni caso l'aliquota maggiore (R.M. 142/E/1999; R.M.111/E/2004; Risp.AdE35/2022)

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

Cessione vs appalto

RAPPORTO PREZZO BENE VS SERVIZI

RILEVANZA NON DECISIVA

Causa C-111/05 del 29/03/2007

N.B. Vedi anche R.AdE 272/E del 28/09/2007 (in materia di lavorazioni intra); vedi anche C.AdE 37/E del 22/12/2015 (in materia di reverse charge art. 17 co.6 lett a-ter); vedi anche risp.AdE 573/2020 (camere bianche)

Se è vero, da una parte, che il **rapporto tra il prezzo del bene e quello dei servizi è un indice** di cui si può tener conto nel qualificare l'operazione di cui alla causa principale, dall'altra, non va trascurato che **tale indagine non deve, da sola, assumere un'importanza decisiva.**

In altri termini, va sempre e comunque tenuta in debita considerazione la **"comune intenzione delle parti"** che emerge dalle risultanze contrattuali e dai comportamenti concreti.

Cassazione

Rilevanza volontà delle parti

Volontà delle parti, da intendersi non come semplice opinione ma come intento empirico perseguito e **senza che possa essere sempre dirimente il concetto della prevalenza del valore del bene rispetto a quello del servizio** (Cassazione 17.12.1999 n.14209, 21.06.2000 n. 8445, 21.04.2001 n. 6925, 02.08.2002 n. 11602)

 CONFIMI
Materiale riservato ai partecipanti 59

Operazione complesse

DIVISIBILITA' VS INDIVISIDIBILITA'

Corte Giustizia UE Causa C-111/05 del 29/03/2007 (Aktiebolaget)

In linea di principio ciascuna operazione dovrebbe essere considerata distinta e indipendente \longrightarrow Tuttavia \curvearrowright

Si è in presenza di un'unica prestazione quando **due o più elementi** o atti forniti dal soggetto passivo al cliente sono **a tal punto strettamente connessi** da formare, oggettivamente, una sola **prestazione economica indissociabile** la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale.

Nell'ipotesi di un'unica operazione composita, una prestazione **dev'essere considerata accessoria** ad una prestazione principale **quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante**, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore.

Corte Giustizia UE Causa C-349/96 (Card Protection Plan); Risp.AdE 759/2021 e 3/2022)

La previsione di un **prezzo unitario** è un **indizio** che può militare a favore dell'esistenza di una prestazione unica, tuttavia occorre accertare, sulla base di tutte le circostanze di fatto, l'effettivo interesse economico del cliente all'acquisto o meno di operazioni funzionalmente distinte; il fatto che sia fatturato un prezzo unico riveste quindi un'importanza non decisiva

 CONFIMI
Materiale riservato ai partecipanti 60

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

Cessioni a destino VS servizi immobili/impianti

CESSIONI A DESTINO - NORME

Art. 36 Direttiva 2006/112/CE

Quando il bene spedito o trasportato dal fornitore o dall'acquirente oppure da un terzo deve essere **installato o montato** con o senza collaudo **da parte del fornitore o per suo conto**, si considera come luogo di cessione il **luogo dove avviene l'installazione o il montaggio**. Qualora l'installazione o il montaggio siano eseguiti in uno Stato membro diverso da quello del fornitore, lo Stato membro nel cui territorio avviene l'installazione o il montaggio adotta le misure necessarie per evitare una doppia imposizione al suo interno.

Art. 41 D.L. 331/93

1. **Costituiscono** cessioni non imponibili: → La norma nazionale sarebbe in contrasto con la Direttiva

c) le cessioni, con spedizione o trasporto dal territorio dello Stato, nel territorio di altro Stato membro di beni destinati ad essere ivi installati, montati o assemblati da parte del fornitore o per suo conto.

Art. 38 D.L. 331/93

5. **Non costituiscono** acquisti intracomunitari: → Trattasi - nella sua interezza - di acquisti interni art. 7-bis dPR 633/72 (CM 13/E/94 § 1.3)

b) l'introduzione nel territorio dello Stato, in esecuzione di una cessione, di beni destinati ad essere ivi installati, montati o assemblati dal fornitore o per suo conto;

Materiale riservato ai partecipanti 61

Cessioni a destino VS servizi immobili/impianti

CESSIONI A DESTINO B2B E B2C

Art. 36
Direttiva
2006/112/CE

Beni da installare, montare o assemblare in altro Stato UE (Cessioni a destino)

B2B e B2C

In Italia (si tratta di una forzatura rispetto alla direttiva) rappresentano operazioni non imponibili ai sensi dell'**art. 41, co.1, lett.c) del D.L. 331/93** le forniture di beni, anche in dipendenza di contratti d'appalto, d'opera e simili, inviati in altro Stato membro per esser ivi installati, montati o assemblati **direttamente dal fornitore italiano o da terzi per suo conto**.
 NB → Attenzione, però, ad eventuali obblighi nel Paese di installazione (ad esempio identificazione ed addebito Iva al cliente privato e anche all'operatore - sicuramente - se ivi non opera il reverse charge).

Intrastat. Per quanto riguarda la compilazione degli elenchi, nella **C.M. 13/E/94 § B 2.1**, è stato precisato che poiché la citata lettera c) dell'art. 41 qualifica le operazioni in analisi come cessioni intracomunitaria, le medesime vanno comprese nell'INTRA 1-bis, sia agli effetti fiscali che (ovviamente per i soli mensili) ai fini statistici, relativo al periodo di registrazione (o in cui avrebbero dovute essere registrate), con l'avvertenza di indicare a colonna 3 il codice Iva dell'acquirente ogni qualvolta si tratti di un soggetto identificato in quel Paese.

←

NB → **No regime OSS**

Per le cessioni a destino non vale disciplina (soglie semplificatorie/OSS) prevista per le vendite a distanza B2C (art. 33 e 59-quater Direttiva); vedi focus nel prosieguo.

←

NB → **Asincronia**

Non è acquisto intra (**art. 38 co.5/b DL 331/93**) ma acquisto interno da NR (art. 7-bis e art. 17 co.2 DPR 633/72) il caso del fornitore UE con cessione e installazione in IT

←

NO TD18; Intra 2-bis solo statistico;
SI TD19

Materiale riservato ai partecipanti 62

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

Cessioni a destino VS servizi immobili/impianti

FORNITURA CON POSA CAVO SOTTOMARINO

Corte Giustizia UE Causa C-111/05 del 29/03/2007

Il caso

Fornitura e posa in opera, da parte dello **stesso fornitore**, di un **cavo a fibre ottiche che collega (via mare) due Stati** membri coinvolgente in parte anche acque.

Un passaggio significativo della sentenza

§ 29 Nel caso di specie, la posa richiede l'impiego di procedimenti tecnicamente complessi, impiego di apparecchiature specializzate e necessita di conoscenze specifiche che in un'operazione di tale portata, **appaiono non solo indissociabili dalla fornitura del bene ma anche indispensabili** all'impiego e sfruttamento del medesimo

La conclusione del Giudice della Corte di Giustizia

È **cessione di beni la fornitura** e la posa in opera di un cavo a fibre ottiche che collega due Stati membri che, in seguito ai collaudi eseguiti dal fornitore, viene trasferito al cliente, che potrà disporre come proprietario, con prezzo del cavo che rappresenta una parte chiaramente preponderante del costo totale della detta operazione e **con servizi che si limitano alla posa in opera senza alterare la natura del cavo stesso e senza adattarlo alle esigenze specifiche del cliente.**

La sentenza precisa altresì che **la competenza a tassare la fornitura spetta a ciascun Stato membro in proporzione alla lunghezza del cavo** che si trova sul suo territorio, rimanendo esclusa dall'imposta la parte dell'operazione che viene effettuata nella zona economica esclusiva, sulla piattaforma continentale e in alto mare.



Materiale riservato ai partecipanti

63

Cessioni a destino VS servizi immobili/impianti

SEMPLICE POSA SENZA "ALTERAZIONE" NATURA

Causa C-111/05 del 29/03/2007

Vedi anche C.M. 37/E del 22/12/2015
(in materia di reverse charge art. 17 co.6 lett a-ter)

È **cessione di beni la fornitura** e la posa in opera di un cavo a fibre ottiche che collega due Stati membri che, in seguito ai collaudi eseguiti dal fornitore, viene trasferito al cliente, che potrà disporre come proprietario, con prezzo del cavo che rappresenta una parte chiaramente preponderante del costo totale della detta operazione e **con servizi che si limitano alla posa in opera senza alterare la natura del cavo stesso e senza adattarlo alle esigenze specifiche del cliente.**

CRITERIO ORDINARIA PRODUZIONE

Cassazione

cessione

appalto

La materia costituisce un semplice mezzo mentre il lavoro è lo scopo essenziale

Critero ordinaria produzione o commercio e del «quid novi» **senza attribuire rilevanza ai semplici adattamenti o alle piccole personalizzazioni** (Cassazione 30.03.1995 n. 3807, 21.06.2000 n. 8445, 21.05.2001 n. 6925)

Vedi anche C.M. 37/E del 22/12/2015
(in materia di reverse charge art. 17 co.6 lett. a-ter)



Materiale riservato ai partecipanti

64

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

Cessioni a destino VS servizi immobili/impianti

INSTALLAZIONE SISTEMA DI SICUREZZA

Note esplicative Commissione UE 26/10/2015 § 2.4.3.3

ATTUALMENTE No regime OSS

Applicabilità regime OSS (B2C)

Installazione compresa negli accordi di vendita del sistema

a) Si può trattare di una cessione a destino (art. 36 Direttiva; art. 41. co.1/c DL 331/93) → Territorialità luogo installazione (art. 36 Dir.)

b) Si può trattare anche di una prestazione di servizi relative agli immobili, **qualora** → Territorialità luogo immobile (art. 47 Dir.)

i macchinari/attrezzature «una volta installati o montati, possono essere considerati beni immobile» → Condizione art.31 bis § 2/m Reg. 282

Installazione fornita separatamente → Territorialità luogo immobile

se

Senza il sistema di sicurezza l'edificio risulta «incompleto» (es. in un carcere o c/o una banca) – art. 13-ter lett. c) Reg. 2011/282/UE oppure

Il sistema è installato in modo permanente e non può essere rimosso senza distruggere/alterare edificio – art. 13-ter lett. d) Reg. 2011/282/UE

N.B. Nei rapporti interni vedi r.c. art. 17 co.6 lett. a-ter) dPR 633/72 (vedi Ateco 43.21.02 impianti elettronici ... fra i quali «antifurti»)

 Materiale riservato ai partecipanti 65

Distinzione fra appalto e cessione con posa in opera

R.M. 164/E/07 - INSTALLAZIONE IMPIANTI ALLARME PER CONTO DEL FORNITORE (SERVIZIO MA NO 17 CO.6/A)

“quando il programma negoziale posto in essere dalle parti abbia quale scopo principale la cessione di un bene e l'esecuzione dell'opera sia esclusivamente diretta ad adattare il bene alle esigenze del cliente **senza modificarne la natura**, il contratto è senz'altro qualificabile quale **cessione con posa in opera**, ed in tale ipotesi **resta escluso che la prestazione di montaggio resa al fornitore sia soggetto al regime del reverse charge**” (criterio – nel rc art. 17 co.6/a – della dipendenza del subcontratto al contratto a monte)

Idem per mera posa di materiale per l'edilizia (argilla espansa, altre malte e calcestruzzi non refrattari) eseguita da terzi per conto del fornitore (RM 246/E del 16/06/2008)

CTC, SEZ. XI, 03/07/86 n. 6596 – IMPIANTI IDRAULICI

“quando non si tratta di produrre la cosa, ma di **combinare le componenti di un complesso**, adattandolo alle esigenze del committente, non è più in giuoco un'analisi differenziale fra trasferimento di una cosa e conseguimento di un risultato, giacché **le componenti perdono la loro individualità per inserirsi, come parti di un tutto, nell'impianto che si è voluto realizzare**; ed è allora del tutto indifferente la prevalenza del valore dei beni utilizzati rispetto al costo del lavoro che è stato necessario svolgere al livello intellettuale della progettazione ed a quello materiale della messa in opera”

 Materiale riservato ai partecipanti 66

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

Distinzione fra appalto e cessione con posa in opera

FORNITURA INFISSI E DISCIPLINA BENI SIGNIFICATIVI

R.AdE 25/E DEL 6/3/2015

L'Agenzia si è espressa in merito all'inquadramento "sine die" fra le cessioni con prestazione accessorie (e non fra gli appalti) della fornitura di infissi. Oltre a ricordare che la ratio dell'art. 7, co.1/b, della L. 488/99 "è quella di agevolare le prestazioni di servizi aventi ad oggetto la realizzazione degli interventi di recupero, a prescindere dalla circostanza che l'intervento stesso si realizzi mediante un contratto di appalto ovvero una cessione con posa in opera", nella citata declaratoria viene, infatti, sottolineato che "da ciò discende che, ogni qualvolta nell'ambito dell'intervento vengano forniti dei beni di valore significativo, l'aliquota agevolata sarà applicabile con le limitazioni previste per tali beni, indipendentemente dalle modalità contrattuali utilizzate per realizzare l'intervento stesso".

In altri termini l'Agenzia (ricordando la R.M. n. 3600009 del 5 luglio 1976):

→ pur non escludendo che le operazioni in questione (forniture di infissi prodotti su misura con relativa installazione), così come prospettato dall'istante, potrebbero essere riconducibili anche ad un contratto di appalto (obbligazione di fare prevalente rispetto all'obbligazione di dare con bene significativo realizzato sulla base delle specifiche richieste del cliente, con caratteristiche non standardizzate);

→ precisando, altresì, che nel caso di specie, le operazioni poste in essere dalle imprese artigiane sembrano riconducibili al contratto di "cessione con posa in opera" (obbligazione di dare prevalente su quella di fare) poiché lo scopo dell'impresa artigiana è, infatti, quello di produrre infissi in serie con caratteristiche standardizzate, seppur tenendo conto di semplici variazioni di misura in relazioni alle specifiche esigenze di ogni singolo cliente, e di cederli con posa accessoria;

→ "taglia corto" e conclude che "sia nel caso in cui le operazioni poste in essere siano riconducibili a un contratto di cessione con posa in opera sia nel caso in cui siano riconducibili a un contratto di appalto, ai fini dell'individuazione dell'aliquota Iva applicabile, la fornitura degli infissi rileva come fornitura di beni significativi".



Materiale riservato ai partecipanti

67

Distinzione fra appalto e cessione con posa in opera

R.M. 05/07/1976 n. 360009 R.M.12/3/1974 n. 503351

→ gli elementi caratterizzanti devono essere ricercati sulla prevalenza del "fare" (appalto) sul "dare" (cessione).

→ più in particolare, come chiarito ulteriormente dalla suprema Corte con sentenza n. 1114 del 17-4-1970, "deve desumersi dalle clausole contrattuali se la volontà delle parti ha voluto dare maggior rilievo al trasferimento di un bene o al processo produttivo di esso"

→ "sono sempre da considerarsi contratti di vendita (e non di appalto) i contratti concernenti la fornitura, ed eventualmente anche la posa in opera, di impianti di riscaldamento, condizionamento d'aria, lavanderia, cucina, infissi, pavimenti ecc.,

Tuttavia, nel caso particolare che le clausole contrattuali obbligassero l'assuntore degli indicati lavori a realizzare un "quid novi" rispetto alla normale serie produttiva, deve ritenersi prevalente l'obbligazione di "facere", in quanto si configurano gli elementi peculiari del contratto di appalto e, precisamente, l' "intuitus personae" e l'assunzione del rischio economico (Cass. 17-2-1958, n. 507) da parte dell'appaltatore."

qualora l'assuntore dei lavori sia lo stesso fabbricante o chi fa abituale commercio di prodotti e materiali sopra menzionati.



Materiale riservato ai partecipanti

68

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

Focus Iva

**RACCOLTA CASI OPERAZIONI
COMPLESSE**

Interpretazioni in materia Iva

 Materiale riservato ai partecipanti 69

Cessioni vs appalto

Il caso  R.AdE 272/E del 28/09/2007	È configurabile come appalto (lavorazione) il seguente caso che porta alla realizzazione di un prodotto finito che in termini di valore è così composto: <ul style="list-style-type: none">•25% valore delle parti grezze inviate dal cliente comunitario;•75% il valore aggiunto del fornitore nazionale (30% imputabile alle componenti e 45% alla lavorazione), il cui corrispettivo va fatturato come servizio.
Il caso  C.AdE 36/E/2010 parte 2^a n. 10 e 30	Cessione sedie rivestite con tessuto inviato dal cliente Dal 2010 le lavorazioni di beni devono essere inserite (anche) ai fini fiscali negli elenchi <i>Intra-quarter</i> . Ciò solo a condizione che si tratti di una prestazione di lavorazione autonoma e non, invece, accessoria alla cessione o ad un acquisto di beni (ai sensi dell'art. 12 DPR n. 633/72) nel qual caso il valore della lavorazione sarà incluso in quello del bene. In tal senso l'esempio dell'azienda produttrice di sedie che riceve dai propri clienti UE (in conto lavorazione) il tessuto per il rivestimento delle stesse. Nella stessa riga (Intra 1-bis) della cessione delle sedie (art. 41. D.L. 331/93), l'azienda, in applicazione del principio di accessorialità , comprende le spese di lavorazione del tessuto ed trasporto addebitate al cliente.
Il caso  Risp.AdE 166 del 6/5/2020	Piattaforma offshore Contratto avente ad oggetto attività di ingegneria (progettazione), fornitura, costruzione, carico e rizzaggio su un mezzo navale (resa FOB cantiere IT) di una struttura in acciaio destinata a piattaforma marina sita in acque territoriali di altro Stato UE ; → cessione di beni e non prestazione di servizi → cessione art. 41 co.1/a D.L. 331/93 e non art. 8 co.5 dPR 633/72

 Materiale riservato ai partecipanti 70

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

Progettazione e fornitura impianti extra UE (1/2)

Risposta AdE 283/2023 e Risposta AdE n. 304/2022



CASO 1 (EP) - Alfa (IT) è aggiudicataria della progettazione (**Engineering**) e della fornitura (**Procurement**) dei componenti, supervisione compresa, in partenza dall'Italia ma con passaggio dei rischi a completamento dell'impianto costruito (**Construction**) all'estero da Beta, ivi residente.

Istante Alfa riteneva di dover considerare l'attività di Procurement assorbente quella di Engineering anche per effetto del valore economico – circa il 90% - notevolmente superiore.

Agenzia Entrate Per l'AdE (risposta 304) vanno invece considerate distintamente:

- le attività di **engineering**, qualificabili come **prestazione di servizio** ai sensi dell'articolo 7-quater (gli effetti non sarebbero diversi, nel B2B, anche con l'articolo 7-ter co.1/a, *nda*);
- l'attività di **procurement** - individuazione e approvvigionamento dei materiali e componenti rivenduti al cliente senza modifiche - quale cessione di beni (trasferimento proprietà) classificabile come **cessione all'esportazione** al verificarsi dei requisiti dell'articolo 8 con la precisazione (*interessante, nda*) che non è tale da differire l'effetto traslativo la clausola contrattuale sul passaggio dei rischi al collaudo dell'impianto atteso che il costruttore (Beta) ha la piena disponibilità dei beni (componenti) nell'ambito della costruzione dell'impianto stesso.

Per l'AdE l'obiettivo perseguito dal cliente (extra UE) è rappresentato dalla realizzazione complessiva dell'impianto ma in tale contesto, rivolgendosi a due fornitori (Alfa e Beta), non assume rilevanza preponderante (come aveva invece prospettato Alfa) la fornitura dei beni rispetto all'engineering; rileva, invece, una distinta utilità economica senza che ciò determini scomposizione artificiosa del contratto.

Osservazioni Ad avviso di chi scrive, la conclusione può essere però diversa (ovvero la progettazione rappresenta un unico trattamento con la cessione) laddove Alfa, anziché occuparsi del procurement presso terzi, sia il fabbricante stesso dei componenti dell'impianto (in tal senso sembra anche la risposta 166/E/2020).



Materiale riservato ai partecipanti

71

Progettazione e fornitura impianti extra UE (2/2)

CASO 2 (EP) - Il cliente, per di coinvolgere solidalmente i due fornitori, ha voluto sottoscrivere un unico contratto con Alfa IT, con i medesimi compiti del caso 1, e Beta.

Agenzia Entrate Per l'inquadramento delle forniture di Alfa non sono evidenziate conclusioni diverse dal caso 1.

CASO 3 (ECP) - Alfa si occupa dell'intera operazione: *engineering, procurement* e anche *construction*.

Agenzia Entrate L'Agenzia (risposta n. 283) dice che in tal caso "**occorre valutare se la complessa operazione ... sia qualificabile come prestazione dei servizi derivanti da un contratto di appalto avente ad oggetto la realizzazione di un impianto**" nel qual caso "**il trattamento della prestazione di servizi, configurabile come operazione principale (assorbente), si estenderà anche all'operazione ancillare di fornitura di beni**".

Osservazioni (a cura autore)

- ⚠ Inquadramento come servizio → perdita plafond (sia come art. 7-quater che art. 7-ter)
- ❓ Inquadramento come «cessione a destino» in ambito UE l'articolo 41 co.1/c D.L. 331/93, salva plafond (riforma fiscale cambierà qualcosa? Verrà rimossa dicotomia con art. 36 Direttiva? 
- ❓ Manca analogia previsione per art. 8; interpretazione analogica per fornitura con installazione in ambito extra UE? 
- ➡ Nella vecchia **R.M. 26/41138 del 3/8/1979** - impostata però su separazione installazione da cessione - si afferma che costituiscono esportazioni – per l'articolo 8 – le cessioni che hanno per oggetto beni inviati all'estero a cura o nome del cedente «*considerandosi tali le consegne all'estero di beni anche in dipendenza di contratti di appalto, limitatamente al corrispettivo dei beni esportati*»



Materiale riservato ai partecipanti

72

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

Cessione con installazione

FORNITURA CON POSA/INSTALLAZIONE CAVO SOTTOMARINO

Corte Giustizia UE Causa C-111/05 del 29/03/2007

Il caso

Fornitura e posa in opera, da parte dello stesso fornitore, di un cavo a fibre ottiche che collega (via mare) due Stati membri coinvolgente in parte anche acque.

Un passaggio significativo della sentenza

§ 29 **Nel caso di specie, la posa** richiede l'impiego di procedimenti tecnicamente complessi, impiego di apparecchiature specializzate e necessita di conoscenze specifiche che in un'operazione di tale portata, **appaiono non solo indissociabili dalla fornitura del bene ma anche indispensabili** all'impiego e sfruttamento del medesimo

La conclusione del Giudice della Corte di Giustizia

È **cessione di beni la fornitura** e la posa in opera di un cavo a fibre ottiche che collega due Stati membri che, in seguito ai collaudi eseguiti dal fornitore, viene trasferito al cliente, che potrà disporne come proprietario, con prezzo del cavo che rappresenta una parte chiaramente preponderante del costo totale della detta operazione e **con servizi che si limitano alla posa in opera senza alterare la natura del cavo stesso e senza adattarlo alle esigenze specifiche del cliente.**

La sentenza precisa altresì che la competenza a tassare la fornitura spetta a ciascun Stato membro in proporzione alla lunghezza del cavo che si trova sul suo territorio, rimanendo esclusa dall'imposta la parte dell'operazione che viene effettuata nella zona economica esclusiva, sulla piattaforma continentale e in alto mare.



Materiale riservato ai partecipanti

73

Cessioni a destino VS servizi immobili/impianti

INSTALLAZIONE SISTEMA DI SICUREZZA

Note esplicative Commissione UE 26/10/2015 § 2.4.3.3

Installazione compresa negli accordi di vendita del sistema

a) Si può trattare di una cessione a destino (art. 36 Direttiva; art. 41. co.1/c DL 331/93)

ATTUALMENTE No regime OSS

Territorialità luogo installazione (art. 36 Dir.)

b) Si può trattare anche di una prestazione di servizi relative agli immobili, qualora

Applicabilità regime OSS (B2C)

Territorialità luogo immobile (art. 47 Dir.)

i macchinari/attrezzature «una volta installati o montati, possano essere considerati beni immobile»

Condizione art.31 bis § 2/m Reg. 282

Installazione fornita separatamente

Territorialità luogo immobile

se

Senza il sistema di sicurezza l'edificio risulta «incompleto» (es. in un carcere o c/o una banca) – art. 13-ter lett. c) Reg. 2011/282/UE oppure

Il sistema è installato in modo permanente e non può essere rimosso senza distruggere/alterare edificio – art. 13-ter lett. d) Reg. 2011/282/UE

N.B. Nei rapporti interni vedi r.c. art. 17 co.6 lett. a-ter) dPR 633/72 (vedi Ateco 43.21.02 impianti elettronici ... fra i quali «antifurti»)



Materiale riservato ai partecipanti

74

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

Servizi relativi agli immobili

Regolamento UE n. 282/E/2011 (agg.to. con Reg. UE n. 1042/2013)

Definizione di immobile (art. 13-ter)

Disposizioni regolamentari vincolanti dal 1/1/2017

Prestazioni di servizi relative agli immobili (art. 31-bis §1)

Ai fini dell'applicazione della direttiva 2006/112/CE, sono considerati "beni immobili":

- una parte specifica del suolo, in superficie o nel sottosuolo, su cui sia possibile stabilire titolo e possesso;
- qualsiasi fabbricato o edificio eretto sul o incorporato al suolo, sopra o sotto il livello del mare, **che non sia agevolmente smontabile né agevolmente rimuovibile**;
- qualsiasi **elemento che formi parte integrante** di un fabbricato o di un edificio e in mancanza del quale il fabbricato o l'edificio risulti incompleto, quali **porte, finestre, tetti, scale e ascensori**;
- qualsiasi elemento, **apparecchio o congegno installato in modo permanente** in un fabbricato o in un edificio, che non possa essere rimosso senza distruggere o alterare l'edificio.

I servizi relativi a beni immobili di cui all'articolo 47 della direttiva 2006/112/CE comprendono soltanto i **servizi che presentano un nesso sufficientemente diretto con tali beni**. Si considera che presentino un nesso sufficientemente diretto con beni immobili i servizi:

- derivati da un bene immobile se il bene è un elemento costitutivo del servizio ed è essenziale e indispensabile per la sua prestazione (**es. locazione di un immobile**);
- erogati o destinati a un bene immobile, aventi per oggetto la variazione materiale o giuridica di tale bene (**ad esempio la riparazione di un fabbricato**).

 **Materiale riservato ai partecipanti** 75

Servizi relativi agli immobili

Regolamento UE n. 282/E/2011 (agg.to. con Reg. UE n. 1042/2013)

Servizi relativi agli immobili individuati dall'art. 31-bis	Note
§ 2 a) elaborazione di planimetrie per un fabbricato o per parti di un fabbricato destinato a un particolare lotto di terreno, a prescindere dal fatto che il fabbricato sia costruito o no	Sono escluse, invece, le elaborazioni che non siano destinate a un particolare lotto di terreno (§ 3/a)
§ 2 b) prestazione di servizi di sorveglianza o sicurezza nel luogo in cui è situato il bene	
§ 2 f) rilevamento e la valutazione del rischio e dell'integrità di beni immobili	
§ 2 g) la valutazione di beni immobili, anche a fini assicurativi, per stabilire il valore di un immobile a garanzia di un prestito o per stimare eventuali rischi e danni nell'ambito di controversie	
§ 2 e) opere agricole, in particolare servizi agricoli quali il dissodamento, la semina, l'irrigazione e la concimazione	
§ 2 h) affitto e la locazione di beni immobili ..., compreso il magazzino di merci con assegnazione di una parte specifica dell'immobile ad uso esclusivo del destinatario	Sono esclusi: <ul style="list-style-type: none"> il magazzino di merci qualora una parte specifica dell'immobile non sia assegnata ad uso esclusivo del destinatario (§ 3/b); le prestazioni pubblicitarie anche se comportano l'utilizzo di immobili (§ 3/c).

 **Materiale riservato ai partecipanti** 76

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

Servizi relativi agli immobili	
Regolamento UE n. 282/E/2011 (agg.to. con Reg. UE n. 1042/2013)	
Servizi relativi agli immobili individuati dall'art. 31-bis	Note
<p>§ 2 i) la prestazione di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga, quali campi di vacanza o terreni attrezzati per il campeggio, compreso il diritto di soggiornare in un luogo determinato risultante dalla conversione di diritti di godimento a tempo ripartito e di diritti affini</p>	<p>Sono escluse le intermediazioni, in nome e per conto, delle prestazioni di alloggio nel settore alberghiero e affini (§ 3/d). Per motivi pratici i servizi di telecomunicazione, tele radiodiffusione o servizi elettronici prestati da un soggetto passivo in nome proprio nell'ambito di una prestazione di alloggio nel settore alberghiero o analoghi devono essere trattati, ai fini Iva, allo stesso modo della prestazione di alloggio, come unica prestazione, se è applicato un prezzo "tutto compreso". Se sono addebitati separatamente vanno trattati come servizi accessori alla prestazione di alloggio (art. 31-quater e 12° considerando).</p>
<p>§ 2 p) attività di intermediazione nella vendita, nell'affitto o nella locazione di beni immobili e per determinati diritti su beni immobili o diritti reali assimilati a beni materiali</p>	<p>Sono escluse le intermediazioni, in nome e per conto, delle prestazioni di alloggio nel settore alberghiero e affini (§ 3/d).</p>



Materiale riservato ai partecipanti

77

Servizi relativi agli immobili	
Regolamento UE n. 282/E/2011 (agg.to. con Reg. UE n. 1042/2013)	
Servizi relativi agli immobili individuati dall'art. 31-bis	Note
<p>§ 2 q) servizi legali riguardanti la cessione o il trasferimento di proprietà di beni immobili e di determinati diritti sui beni immobili o diritti reali assimilati a beni materiali, quali pratiche notarili o la stesura di contratti di compravendita, anche qualora l'operazione che dà luogo alla variazione giuridica della proprietà non sia condotta a buon fine.</p>	<p>Sono esclusi i servizi legali in materia di contratti diversi da quelli di cui sopra, comprese consulenze sulle clausole di un contratto per il trasferimento di beni immobili, o consulenze per applicare un siffatto contratto o dimostrarne l'esistenza, che non siano specificamente connessi al trasferimento di proprietà di beni immobili (§ 3/i).</p>
<p>§ 2 j) la cessione e la trasmissione di diritti, diversi da quelli di cui alle lettere h) e i), per l'utilizzo di un bene immobile o di sue parti, in particolare licenze per l'utilizzo di parte di un immobile, come la concessione di diritti di pesca e di caccia o l'accesso a sale d'aspetto negli aeroporti, o l'uso di infrastrutture soggette a pedaggio, quali ponti o tunnel</p>	
<p>§ 2 o) la gestione immobiliare diversa dalla gestione del portafoglio di investimenti immobiliari di cui al paragrafo 3, lettera h), consistente nella gestione di beni immobili commerciali, industriali o residenziali da o per conto del proprietario</p>	<p>È esclusa la gestione del portafoglio di investimenti immobiliari (§ 3/h).</p>



Materiale riservato ai partecipanti

78

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

Servizi relativi agli immobili	
Regolamento UE n. 282/E/2011 (agg.to. con Reg. UE n. 1042/2013)	
Servizi relativi agli immobili individuati dall'art. 31-bis	Note
<p>§ 2 c) l'edificazione di un fabbricato sul suolo nonché i lavori di costruzione e demolizione effettuati su un fabbricato o su sue parti</p> <p>§ 2 d) l'edificazione di strutture permanenti sul suolo nonché i lavori di costruzione e demolizione effettuati su strutture permanenti quali condotte del gas e dell'acqua, condotte fognarie e simili</p>	
<p>§ 2 k) lavori di manutenzione, ristrutturazione e restauro di fabbricati o di loro parti, compresi lavori di pulizia e di posa in opera di piastrelle, carta da parati e parquet</p> <p>§ 2 l) lavori di manutenzione, ristrutturazione e riparazione di strutture permanenti quali condotte del gas e dell'acqua, condotte fognarie e simili</p>	
<p>§ 2 m) l'installazione o il montaggio di macchinari o attrezzature che, una volta installati o montati, possano essere considerati beni immobili</p> <p>§ 2 n) lavori di manutenzione e riparazione, ispezione e controllo di macchinari o attrezzature che possano essere considerati beni immobili</p>	<p>È esclusa l'installazione o il montaggio, la manutenzione e la riparazione, l'ispezione o il controllo di macchinari o attrezzature che non siano, o non diventino, parte di beni immobili (§ 3/f)</p>



Materiale riservato ai partecipanti

79

Servizi relativi agli immobili	
FOCUS: installazione macchinari/attrezzature	
<p>Art. 31-bis Reg. 282</p>	<p>Servizi relativi agli immobili</p> <p>§ 2 m) l'installazione o il montaggio di macchinari o attrezzature che, una volta installati o montati, possano essere considerati beni immobili;</p> <p>§ 2 n) lavori di manutenzione e riparazione, ispezione e controllo di macchinari o attrezzature che possano essere considerati beni immobili;</p> <p>➔ N.B Non rientrano fra i servizi relativi agli immobili «l'installazione o il montaggio, la manutenzione e la riparazione, l'ispezione o il controllo di macchinari o attrezzature che non siano, o non diventino, parte di beni immobili» (§ 3/f)</p>
<p>Art. 31-ter Reg. 282</p>	<p>Messa a disposizione di attrezzature per realizzare lavori su immobili</p> <p>Si tratta di prestazione relativa agli immobili solo se il prestatore si assume la responsabilità dell'esecuzione lavori; si presume che il prestatore abbia assunto detta responsabilità se mette a disposizione del destinatario personale sufficiente per l'esecuzione dei lavori.</p>
<p>Nolo impalcatura</p>	<p>- No servizio relativo agli immobili se semplice messa a disposizione</p> <p>- SI, se prestatore si assume anche responsabilità lavori (costruzione, riparazione o pulizia del fabbricato) perché ha fornito anche personale sufficiente</p>
	<p>Note esplicative Commissione UE § 2.4.21 – ott. 2015</p>



Materiale riservato ai partecipanti

80

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

Servizi relativi agli immobili

«Camere bianche» – Risposta AdE n. 573 del 10/12/2020

Clean room
Ambiente la cui avviene il ricircolo forzato di aria super-filtrata in una stanza sigillata (ambito farmaceutico, ospedaliero, biomedicale, chimico, aerospaziale, alimentare ...). L'impianto è costituito da grandi ventilatori operanti a bassa velocità, che immettono nella stanza, attraverso il soffitto, un flusso laminare di aria precedentemente filtrata attraverso appositi filtri posizionati all'esterno della stessa, ed aspirata attraverso griglie poste sul pavimento".

Fattura nei confronti del cliente estero
L'istante ritiene si tratti di fornitura con posa in opera (cessione con prestazione accessoria) e di non dover pertanto applicare la previsione dell'articolo 7-quater (ma quelle delle cessioni intra art. 41 e delle esportazioni art. 8)
L'AdE ripercorre giurisprudenza comunitaria e nazionale richiamata anche nella circolare AdE 37/E/2015 (quella a commento art. 17 co.6 lett. a-ter) nonché art. 31-bis Reg. 282; dice invece che, dagli elementi forniti dall'istante, «sembra evincersi» che l'operazione *de quo* costituisca **prestazione relativa agli immobili** (art. 7-quater) «in quanto la fornitura della materia rappresenta un semplice mezzo per la produzione dell'opera»; lo stesso immobile risulta indispensabile alla prestazione consistente nell'allestimento di un ambiente a contaminazione controllata in cui i beni installati possiedono i requisiti di un **attrezzatura fissata stabilmente e non separabile** all'immobile stesso

Installazione sub-appaltata
L'operazione in cui il soggetto passivo si limita a montare le diverse parti di un macchinario tutte fornitegli dal suo cliente, è una prestazione di servizi (art. 8 Reg 282); è quindi fuori campo Iva IT l'installazione effettuata su immobile all'estero; è invece territoriale se l'immobile si trova in Italia.

NB
In altra risposta (la n. 40/2023) l'AdE ha invece riconosciuto la fruibilità del plafond (che secondo C.AdE 37/E/2015 non è utilizzabile per la realizzazione – in RC - di impianti funzionali agli edifici nonché - C.M. 145/E/98 - per acquisto/costruzione fabbricati) con riguardo all'installazione di una «camera bianca» nella prospettazione (rappresentata dall'istante) che detta camera si configura, invece, come un bene che, ancorché installato stabilmente nello stabilimento, mantiene una propria individualità (potrebbe essere smontato e nuovamente montato in altro stabilimento).

Materiale riservato ai partecipanti 81

Servizi relativi agli immobili

Installazione supercomputer – Risposta AdE n. 36 del 20/1/2022

Sub Prestatore
BETA IT

Fattura art. 7-ter co.1/a
servizi meccanici ed elettrici

Progettista e fabbricante
ALFA GB

Luogo installazione
Centro ricerca europeo

Art. 31-bis (§ 3/f) Reg. 282/2011
Non rientra fra i servizi relativi agli immobili «l'installazione o il montaggio, la manutenzione e la riparazione, l'ispezione o il controllo di macchinari o attrezzature che non siano, o non diventino, parte di beni immobili»

Servizi meccanici ed elettrici forniti da Beta
Installazione delle tubazioni che collegano i vari elementi di cui il super-computer si compone, l'installazione e messa in servizio dell'impianto di raffreddamento delle tubazioni e di condensa, degli interruttori automatici, del sistema di contenimento e di cablaggio, installazione dell'hardware che consentirà l'integrazione tra il super-computer e il sistema di gestione dell'edificio all'interno del sito in cui il viene installato il super-computer

Soluzione
ALFA precisa che **non modificano in modo permanente l'edificio** e saranno rimossi (come contrattualizzato) alla scadenza del contratto
I servizi resi da Beta (alla luce della giurisprudenza UE) configurano una **prestazione unitaria** «in quanto tutti diretti e propedeutici all'installazione del supercomputer»; dette opere non costituiscono servizi relativi ad un immobile (dai documenti tecnici e foto si evince che possono essere considerate come non permanenti) ma «**semplice dotazioni di un fabbricato o edificio che mantiene la propria completezza anche in mancanza di detti elementi**» (Explanatory Notes Ottobre 2015 § 2.2.3.1 p. 90)

Materiale riservato ai partecipanti 82

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

Servizi relativi agli immobili

Come cambia la territorialità a seconda dell'inquadramento

Luogo impianto	Prestatore	Committente	Territorialità 2009	Territorialità dal 2010	
				Ipotesi A Servizio relativo a immobile	Ipotesi B Servizio relativo a bene mobile
Italia	Operatore UE o Extra UE	Privato (IT, UE o Extra UE)	Italia	Italia	Italia
		Operatore IT	Italia	Italia	Italia
		Operatore UE o Extra UE	Italia	Italia	Paese committente estero
	Operatore IT	Operatore UE o Extra UE	Italia	Italia	Paese committente estero
		IT (privato o operatore)	Italia	Italia	Italia
Estero	Operatore UE o Extra UE	Privato (IT, UE o Extra UE)	Estero	Estero	Estero
		Operatore IT	Estero	Estero	Italia
	Operatore IT	Privato (IT, UE o Extra UE)	Estero	Estero	Estero
		Operatore UE o Extra UE	Estero	Estero	Paese committente estero
UE o extra UE	Operatore IT	Estero	Estero	Italia	

Materiale riservato ai partecipanti 83

Individuazione immobili

Come individuare l'inquadramento dei "beni mobili" c.d. "imbullonati" ?

Indicazioni della C.AdE 37/E del 29/7/2011 § 3.1.2 (riforma territorialità servizi)

Agli effetti della determinazione del luogo di effettuazione dell'operazione, quando il bene mobile – nel momento in cui il servizio è eseguito – sia fissato stabilmente e non possa essere separato (a meno di alterare la funzionalità o di antieconomici interventi di adattamento) non opererà il criterio base del committente, bensì la disposizione specifica prevista per i servizi relativi a beni immobili.

Per i beni situati in Italia, **nelle more dell'emanazione da parte della UE di criteri generali atti a distinguere beni mobili da immobili**, occorre altresì aver riguardo all'eventuale **accatastamento** del bene, elemento che lascia presumere di norma che il bene medesimo abbia caratteristiche tali da essere qualificato come immobile.

Vedi anche art. 13-ter Regolamento 282/2011 che è vincolante per gli Stati membri dal 1/1/2017

Materiale riservato ai partecipanti 84

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

Individuazione immobili

Indicazioni dalla legge di Stabilità 2016 (art. 1, co.21, L. 208/2015)
RENDITA CATASTALE IMMOBILI A STIMA DIRETTA

No interpretazione autentica
"A decorrere dal 1° gennaio 2016, la determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare, censibili nelle categorie catastali dei gruppi D ed E, è effettuata, tramite stima diretta, tenendo conto del suolo e delle costruzioni, nonché degli elementi ad essi strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità e l'utilità, nei limiti dell'ordinario apprezzamento. Sono esclusi dalla stessa stima diretta **macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo**".

Si rendita
C.AdE 2/E/2016
Tra gli **elementi strutturalmente connessi** ad esempio: impianti elettrici, idrico-sanitari, areazione, climatizzazione e condizionamento, antincendio, irrigazione e quelli che, sebbene integranti elementi mobili, configurano parti strutturalmente connesse quali ascensori, montacarichi, scale, rampe, tappeti mobili, pannelli solari integrati su tetti e pareti che non possono essere smontati senza rendere inutilizzabili la copertura o la parete cui sono connessi.

NO rendita
C.AdE 2/E/2016
Centrali di produzione di energia e stazioni elettriche. No caldaie, camere di combustione, turbine, pompe, generatori di vapore a recupero, alternatori, condensatori, compressori, valvole, silenziatori e sistemi di regolazione dei fluidi in genere, trasformatori e impianti di sezionamento, catalizzatori e captatori di polveri, aerogeneratori (rotori e navicelle), inverter e pannelli fotovoltaici, ad eccezione, di quelli integrati nella struttura e costituenti copertura o pareti di costruzioni.

 **Materiale riservato ai partecipanti** 85

Individuazione immobili

NO rendita
C.AdE 2/E/2016
Industrie manifatturiere. No macchinari, attrezzature e impianti costituenti linee produttive, indipendentemente dalla tipologia considerata. Ad esempio: sistemi di automazione e propulsione, pompe, motori elettrici, i carriponte e gru, apparecchiature mobili e sistemi robotizzati, macchine continue, macchinari per la miscelazione, la macinazione, la pressatura, la formatura, il taglio, la tornitura, la laminazione, la tessitura, la cottura e l'essiccazione dei prodotti.

NO rendita
C.AdE 2/E/2016
Industria siderurgica sono da escludere anche gli impianti costituenti altoforni.

NO rendita
C.AdE 2/E/2016
Raffinazione petrolifera. Parimenti, nei siti destinati alla raffinazione dei prodotti petroliferi sono esclusi dalla stima, ad esempio, i forni di preriscaldamento, le torri di raffinazione atmosferica o sotto vuoto, gli impianti destinati ai processi di conversione (*cracking*) o di miglioramento della qualità dei prodotti della raffinazione (*reforming*, desolfurazione, isomerizzazione, alchilazione, ecc.), nonché gli impianti per il trattamento dei fumi e delle acque

NO rendita
C.AdE 2/E/2016
Impianti di risalita. No funi, carrelli, sospensioni e cabine (che fanno specificatamente parte della componente mobile del trasporto). Sono, altresì, esclusi i motori che azionano i sistemi di trazione, anche se posti in sede fissa (rimangono, conseguentemente, comprese nella stima solamente il suolo e le costruzioni costituenti le stazioni di valle e di monte, unitamente agli impianti di tipo civile ad esse strutturalmente connessi).

NO rendita
C.AdE 2/E/2016
Parchi divertimento. Sono escluse dalla stima le attrazioni costituite da strutture che integrano parti mobili (non così, invece, per le piscine, i cinema, le arene, che si configurano come vere e proprie costruzioni e, quindi, come tali, da includere nella stima catastale).

 **Materiale riservato ai partecipanti** 86

Bilancio e contabilità

Le novità dell'OIC 34 per la contabilizzazione dei ricavi

Venerdì 05/04/2024

Individuazione immobili

NO rendita
C.AdE 27/E/2016

Installazioni per cellulari. Dal 1 luglio 2016 (data entrata in vigore delle modifiche apportate dal D.L. 33/2016 al Codice delle comunicazioni elettroniche di cui al D.Lgs 259/2003), gli elementi di rete e le infrastrutture realizzate per le installazioni di telefonia mobile (tra cui, ad esempio, **tubature, piloni, cavidotti, pozzi di ispezione, pozzetti, centraline, edifici o accessi a edifici, installazioni di antenne, tralicci e pali**) non devono essere presi in considerazione nella determinazione della rendita catastale.

SI rendita
C.AdE 27/E/2016

Pale eoliche - torri. Quanto alle installazioni di sostegno degli aerogeneratori delle centrali eoliche, più che di semplici pali, trattasi invece di vere e proprie torri, spesso accessibili dal loro interno, e talvolta dotate di strutture di collegamento verticale. Le caratteristiche di solidità, stabilità e consistenza volumetrica di tali strutture, nonché l'immobilizzazione al suolo, portano ad annoverare le stesse tra le "costruzioni" e, come tali, da includere quindi nella stima per determinare la rendita della centrale eolica. Alla stima diretta della rendita concorrono quindi suolo, **torri con relative fondazioni**, locali tecnici che ospitano i sistemi di controllo e trasformazione, recinzioni, viabilità, eccetera posti all'interno del perimetro dell'unità immobiliare.

Cambio orientamento

NO rendita
C.AdE 28/E/2023

In recepimento dell'indirizzo della Cassazione (Cass., n. 21462/2020), secondo cui **la torre eolica risulta «esente dal carico impositivo», al pari del rotore e della navicella**, si considerano superate le indicazioni della circolare n. 27/E/2016 § 1.3. Per le centrali eoliche deve quindi ritenersi escluso dalla stima catastale tutto il complesso "rotore-navicella-torre", da considerarsi quindi un *unicum* impiantistico, funzionale allo specifico processo di produzione di energia, fatte salve eventuali peculiarità costruttive specifiche dell'impianto.

 CONFIMI
Materiale riservato ai partecipanti 87