

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

Gruppo di studio:

**Sonia Bianchi, Francesco Caligiore, Simona Cornaggia, Stefano Dessì,
Matteo Gandini, Alessandra Maggioni, Gabriele Sandretti, Tiziano
Sesana (coordinatore)**

Il presente documento costituisce risposta alla consultazione pubblica del
“*Discussion Paper RICA VI*”:

Domanda 1

Vi preghiamo di riferirci qual è il vostro ruolo e la vostra esperienza.

Il Gruppo di studio che ha elaborato le risposte che seguono è composto da Dottori Commercialisti e/o Revisori Legali che nell'insieme si occupano sia di redazione di bilanci (ordinari e in forma abbreviata), sia di revisione contabile, nonché di attività di insegnamento (sia per corsi universitari che per corsi professionali organizzati da entità specializzate) di materie attinenti vuoi la redazione vuoi il controllo del bilancio.

* * * * *

Domanda 2

Ritenete corretta la ricostruzione dei problemi applicativi descritti al capitolo 3?

Quanto al tema di cui al par. 3.1 *Identificazione dell'unità elementare di*

contabilizzazione si ritiene, nel complesso ed in un'ottica invero meramente teorica, corretta la ricostruzione dei problemi applicativi e delle ragioni teoriche per la loro soluzione.

Tuttavia sia concesso osservare che nel concreto, disciplinando maggiormente la scomposizione del ricavo in ipotesi di identificazione di più unità elementari emergenti dall'esame di un unico contratto, si incrementerebbe significativamente la soggettività delle valutazioni con un beneficio per la comparabilità dei bilanci nello spazio non agevole da quantificare¹.

Quanto invece al tema dell'aggregazione di due o più contratti la questione assume una rilevanza e valenza differente dato che per aggregare, usualmente, non interviene un processo valutativo così invasivo come potrebbe essere quello della ripartizione di un unico ricavo in due o più distinti ricavi. Inoltre, per disciplinare il processo di aggregazione di più contratti non si ritiene necessario uno stravolgimento degli OIC 15 e 23 prevedendo un unico principio, ma si può ritenere sufficiente l'introduzione di nuovi paragrafi e/o appendici applicative nell'attuale OIC 15, come già è per l'OIC 23.

In ogni caso il problema significativo, sul fondamento del quale dipende la valutazione dell'opportunità o meno di rivisitare l'intero impianto di rilevazione dei ricavi accorpando l'OIC 15 e l'OIC 23, non è trattato ed è quello relativo a quale o quali criteri ci si dovrebbe attenere per la ripartizione del ricavo in caso di identificazione di più unità elementari sottese ad un unico contratto; certamente il criterio o i criteri in questione non potranno che essere in gran parte soggettivi e in ultima analisi dipendenti dalla "sensibilità" del singolo redattore del bilancio, con evidenti incerti riflessi in termini di effettiva attendibilità delle valutazioni e comparabilità dei bilanci.

Inoltre, proprio a ragione di quanto appena osservato, è ragionevole ritenere che sorgano discrasie tra il trattamento e la quantificazione dei ricavi dal lato venditore ed il trattamento e la quantificazione dei costi dal lato

¹ Al proposito, infatti, sarebbe utile disporre di un'analisi empirica degli effetti dell'applicazione degli IAS 18 e 23 prima, e quindi dell'IFRS 15, sulla rilevazione dei ricavi nelle società italiane che applicano i principi contabili internazionali, al fine di meglio circostanziare in termini pratici gli eventuali benefici informativi connessi all'adozione dei modelli di rilevazione dei ricavi proposti negli approcci A e B del Discussion Paper.

compratore. Non si avrebbero più cioè rilevazioni a specchio della medesima operazione posta in essere tra due soggetti. Infatti, se ad esempio un unico ricavo contrattuale deve essere scomposto in due o più ricavi da lato venditore è evidente che il compratore debba scomporre (per la medesima ragione di rispetto del principio della prevalenza della sostanza sulla forma) l'unico costo contrattuale in due o più costi, ma (intuitivamente) dato l'alto grado di soggettività che caratterizzerà questa scomposizione vuoi dal lato venditore vuoi dal lato compratore non si avrebbero più rilevazioni a specchio della medesima operazione posta in essere tra due soggetti. E ciò non pare possa giovare ai fini della comparabilità, della neutralità e della verificabilità.

Ulteriore problema in ipotesi di ripartizione (soggettiva) dell'unico ricavo disciplinato contrattualmente in due o più ricavi sarebbe l'eventuale mancato riconoscimento ai fini fiscali proprio di detta ripartizione del ricavo con conseguente ragionevole incremento dei costi per gestire il doppio binario dopo aver già sostenuto (talvolta anche non indifferenti) costi per effettuare la ripartizione stessa. Lo stesso vale correlativamente dal lato costi quando deve essere suddiviso un costo contrattuale in due o più costi. Laddove la normativa fiscale consentisse la piena derivazione fiscale anche con riferimento alla ripartizione dell'unico ricavo (e del correlato costo), la soggettività intrinseca in tali stime esporrebbe i contribuenti al rischio di contestazioni.

Nel contesto delle PMI, a cui dovrebbero principalmente essere destinati gli OIC² in quanto le società quotate e le grandi imprese utilizzano o potrebbero³ utilizzare gli IAS/IFRS⁴, appare non di rilievo significativo la

² In proposito si rammenta che il “motto” che ha ispirato la Direttiva n. 34/2013 – da cui l'aggiornamento degli OIC degli ultimi anni – è “*Think small first*”.

³ Con ciò (i.e. con “potrebbero utilizzare gli IAS/IFRS”) si intende evidenziare il fatto che nel contesto degli OIC il ricorso alla disciplina degli IAS/IFRS per meglio rappresentare in bilancio fatti amministrativi intervenuti nel corso dell'esercizio e per cui non è prevista specifica disposizione ovvero disposizioni applicabili per analogia, non è vietato a priori, bensì è ragionevolmente possibile provvedendo a fornire in nota integrativa adeguata informativa sulle ragioni della scelta operata, sulle conseguenze sul risultato dell'esercizio e sul patrimonio netto di detta scelta, ecc..

Infatti, nelle “Motivazioni alla base delle decisioni assunte” dell'OIC 11, al par. 7, è previsto quanto segue: “*laddove un principio contabile internazionale risulti conforme ai postulati previsti nell'OIC 11 e non vi siano altri OIC applicabili in via analogica, possa (può) essere preso a riferimento dal redattore del bilancio nello stabilire di caso in caso una politica contabile appropriata*”. E ciò a ragione del fatto che (v. par. 5, lett.

mancata ripartizione dei margini tra due o più esercizi quando contrattualmente realizzati (i soci generalmente sono gli stessi nel tempo e quindi non vi è nocumento per nessuno; altro discorso sarebbe se si trattasse di società di grandi dimensioni con larga base azionaria e magari rapidamente mutevole nel tempo; ma se ciò non fosse anche per le grandi imprese il tema sarebbe sostanzialmente irrilevante; in ogni caso, come detto, per le grandi imprese ovvero in generale per tutte quelle imprese che sentono detta necessità – e qualora queste non ritengano necessario e/o utile transitare all’applicazione “integrale” degli IAS/IFRS – non è a loro vietato individuare il processo contabile-valutativo più adeguato alle circostanze anche ispirandosi al dettato degli IAS/IFRS illustrandolo adeguatamente in nota integrativa⁵).

Nel contesto sia permesso inoltre osservare che questa sostanziale eccessiva ricerca di attribuzione dei margini agli esercizi di competenza per soddisfare le esigenze degli *shareholders* di un ristretto numero di medio-grandi imprese utilizzando per forza maggiore (in quanto altro non può essere) metodologie estremamente soggettive potrebbe addirittura portare ad effetti opposti e cioè all’incremento del rischio di attuazione di politiche di bilancio indirizzate a favorire gli interessi di *shareholders* dell’esercizio successivo o degli esercizi successivi a discapito di quelli dell’esercizio in corso, nonché di coloro che hanno fattivamente operato e

c) *“poiché è impossibile che in via generale ed astratta, i principi contabili possano prevedere ogni possibile casistica generata dal concreto divenire delle gestioni aziendali, quando una fattispecie non trova specifica disciplina nei principi contabili nazionali, il redattore del bilancio è direttamente investito della responsabilità di un’autonoma applicazione del principio della rappresentazione sostanziale”*.

Tutto ciò fatta salva l’ipotesi in cui gli stessi OIC non stabiliscano specifici comportamenti contabili da tenere innanzi a talune fattispecie e per cui potrebbe anche essere stabilito che costituiscano eccezione nel contesto dell’applicazione del principio della prevalenza delle sostanza sulla forma, come è allo stato attuale con riferimento al *leasing* (ove la sostanza è rappresentata solo ed esclusivamente in termini di informativa in nota integrativa).

⁴ Con ciò osservando anche che se già non lo fanno non si comprende perché si debba rendere esplicitamente complessa come gli IAS/IFRS la disciplina degli OIC per indirettamente far seguire alle grandi imprese gli IAS/IFRS soprattutto ora che la norma ha previsto la possibilità per alcune società di non dover adottare obbligatoriamente gli IAS/IFRS ed anzi rispetto agli anni passati magari ritornare ad applicare gli OIC invece degli IAS/IFRS.

Se recentemente il legislatore ha previsto detta possibilità sembra ragionevole affermare che “adattare” gli OIC agli IAS/IFRS andrebbe in direzione contraria a quella voluta e intrapresa dal legislatore.

⁵ V. sul tema la precedente nota 3.

creato valore nell'esercizio in chiusura (si pensi ad esempio ai premi produzione erogati ai dipendenti in base al volume dei ricavi/contratti stipulati nell'anno, la cui determinazione potrebbe risultare più opaca e soggettiva). I contenziosi sulle valutazioni di bilancio e le problematiche ad esempio in merito alla costruzione di indici per la valutazione del rispetto dei *covenant* certamente incrementerebbero dato l'incremento della soggettività dei valori; i conseguenti necessari costi che si sosterebbero forse non giustificano il tentativo di ripartire più precisamente per competenza i margini sottesi ad operazioni di vendita congiunta di beni e servizi e/o in combinazioni diverse tra questi.

Anche avuto riguardo a quella che sarà l'applicazione pratica del nuovo codice della crisi in tema in particolare di calcolo di indici e margini per l'attivazione della procedura di allerta si ravvisano significativi problemi nel caso di scomposizione dei ricavi per effetto di criteri soggettivi, in quanto necessariamente frutto di stime contabili (se non addirittura di mere congetture contabili data la ragionevole impossibilità di una verifica *ex post*).

Con riferimento a tutto quanto sopra si ritiene piuttosto necessario implementare e disciplinare maggiormente la tematica dei correlati fondi rischi e oneri anche con ulteriori esemplificazioni così che non vi siano dubbi in merito alla loro appostazione alla luce di determinate disciplinate fattispecie.

Si osserva sin d'ora che ipotizzare l'applicazione del principio in funzione delle dimensioni dell'impresa per ovviare alle osservazioni di cui sopra non si ritiene scelta adeguata e corretta. Si rinvia per una dettagliata trattazione delle relative ragioni a quanto si dirà più oltre in risposta alla domanda 4.

* * *

Con riferimento al tema di cui al punto 3.2 *Distinzione tra ricavi e fondi rischi e oneri* e considerando l'esempio ivi illustrato (alla lettura del quale si rimanda per l'illustrazione del caso di specie), in cui sostanzialmente si sostiene che un ipotetico nuovo principio di contabilizzazione dei ricavi dovrebbe prevedere l'attribuzione di un valore al diritto di ottenere un determinato premio soddisfatti predeterminati requisiti in luogo

dell'appostazione del correlato costo a fondo rischi e oneri, appare assai complesso, caratterizzato oltremodo da soggettività valutativa oltre che, forse, distorsivo della realtà fattuale che nel concreto vede il premio quale espressione di un costo da sostenere per realizzare i ricavi dell'attività caratteristica e non l'oggetto di un'operazione autonoma di vendita.

Ciò senza considerare che nel caso di specie non si tratterebbe "solo" di una suddivisione del ricavo di vendita per attribuire al premio un valore di vendita autonomo in quanto vi è anche l'incertezza della quantità di premi che verrebbero richiesti dai cliente che ne avrebbero diritto. L'analisi di probabilità che un evento si realizzi non può caratterizzare la rilevazione e valorizzazione di un ricavo, ma si ritiene solo di un costo correlato ad un fondo rischi e oneri.

Tutto ciò senza considerare l'eventuale differente trattamento fiscale che porterebbe ad incrementare ulteriormente le differenze tra le valutazioni civilistiche e le valutazioni fiscali con continuo ulteriore incremento anche dei costi di gestione del doppio binario che nel tempo dovrebbe essere gestito dagli uffici amministrativi delle società.

Quanto poi all'ipotesi della suddivisione del ricavo di vendita di un bene per attribuire un prezzo/ricavo alla garanzia concessa sul bene stesso appare non perseguibile vuoi per l'estrema soggettività sottesa all'operazione stessa di attribuzione del valore alla garanzia concessa (da cui si ritiene non conseguirebbe un incremento di attendibilità dei valori di bilancio per una più corretta ripartizione dei margini, né un miglioramento in termini di comparabilità nel tempo e nello spazio dei bilanci), vuoi in quanto si genererebbero anche in questo caso discrasie di trattamento e valorizzazione con chi beneficia/"acquista" il diritto relativo alla garanzia sul bene, che dovrebbe individuarne il relativo costo da appostare in bilancio per competenza nel periodo di durata della garanzia ovvero (e con tutte le difficoltà del caso in termini di monitoraggio del relativo costo per il corretto rispetto del principio della prudenza) sintantoché si rimane proprietari del bene. Il tutto sulla base di informazioni che intuitivamente non gli sono del tutto note visto che non dispone ad esempio di analisi statistiche sul verificarsi degli eventi coperti da garanzia e del prezzo medio degli interventi effettuati in garanzia su quel determinato bene.

Anche in questo caso si ritiene che la miglior soluzione sarebbe quella di disciplinare in modo ancora più dettagliato in termini sia teorici che pratici il tema dei fondi rischi e oneri.

* * *

Avuto riguardo al tema di cui al par. 3.3 *Rilevazione dei ricavi* che in sostanza si riferirebbe alla questione del momento in cui sarebbe più corretto rilevare un ricavo da prestazione di servizi si ritiene che la questione possa continuare ad essere risolta ispirandosi al principio della competenza economica ed avuto riguardo al “tempo fisico” ovvero al “tempo economico” in funzione del tipo di prestazione che viene eseguita. Nel contesto dell’esempio, qualora la prestazione sia continuativa il redattore del bilancio valuterà – vuoi in base all’effettivo dettato contrattuale sotteso, vuoi in base alla prestazione effettivamente svolta nell’esercizio rispetto a quella che dovrà essere svolta nell’esercizio successivo e negli esercizi successivi – come ripartire il relativo ricavo: semplicemente su base del tempo fisico ovvero in funzione del tempo economico e quindi considerando l’impegno effettivamente profuso. Il tutto tuttavia si ritiene debba essere valutato nel contesto giuridico-contrattuale in quanto se ad esempio contrattualmente è stabilito che una prestazione viene riconosciuta solo se svolta integralmente allora il ricavo matura solo una volta che la stessa è stata completata; se invece è previsto contrattualmente che a fronte di una prestazione non conclusa è comunque dovuto un *quantum* in funzione del lavoro svolto ovvero di determinati parametri allora il ricavo matura di conseguenza in funzione di ciò.

Non si ritiene che si possa ulteriormente disciplinare e standardizzare la fattispecie in termini di principio, ma solo ampliare le esemplificazioni da proporre in appendice al principio contabile.

Anche in questo caso la volontà di suddividere il ricavo e quindi il relativo margine in modo più preciso/esatto possibile tra due o più esercizi per soddisfare gli interessi degli *shareholders* di un ristretto numero di imprese di medio-grandi dimensioni non si ritiene giustifichi l’applicazione di criteri oltremodo soggettivi ovvero fondati su congetture che poi aprono il fianco a possibili contenziosi. Ciò trascurando ogni considerazione sull’intuitivo incremento delle divergenze tra bilancio civilistico e impo-

nibile fiscale data la necessità di rendere più oggettive possibili le valutazioni da parte del legislatore fiscale vuoi per questioni di previsione di gettito vuoi per evitare contenziosi dall'esito incerto ovvero "speculazioni" da parte dei contribuenti.

* * * * *

Domanda 3

Anche considerando le possibili semplificazioni descritte al capitolo 5 del documento, quale dei 2 approcci si ritiene opportuno sviluppare per le grandi imprese e perché?

In riferimento alle grandi imprese, si ritiene opportuno ribadire che esse hanno la possibilità di adottare, come consentito dal nostro ordinamento, i principi contabili internazionali IFRS che, con specifico riferimento ai ricavi, prevedono già istituti quali l'"identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione"; si pone quindi preliminarmente l'esigenza di comprendere l'effettiva opportunità di introdurre all'interno dei principi contabili italiani uno dei due nuovi approcci proposti.

Se l'obiettivo primario dell'introduzione di uno dei due approcci in discussione è quello di garantire una maggiore comparabilità dei bilanci, allora deve essere ribadito che esso aumenterebbe il livello di soggettività a discapito della stessa comparabilità. Tenendo conto del contesto italiano e della natura delle società italiane che dovrebbero applicare tali regole (soggetti non obbligati all'adozione degli IFRS e che hanno scelto di non applicarli volontariamente, oppure piccole imprese), si potrebbe al contrario ritenere che allo stato (ed in continuità con gli anni precedenti) non vi sia una problematica legata alla comparabilità dei bilanci nello spazio che richieda un intervento dello standard setter.

Ulteriore fattore da considerare in tale contesto, va ribadito, riguarda i presumibili sviluppi della normativa fiscale: qualora infatti non vi fosse derivazione, la soggettività in sede di ripartizione del ricavo unico derivante dalla prestazione stabilita dal contratto si sommerebbe alla complessa gestione del doppio binario contabile-fiscale che ne conseguirebbe.

Con riferimento alle attuali disposizioni sui ricavi, se è pur vero che *"in materia di ricavi si registra uno scollamento tra quanto previsto nell'OIC*

11, soprattutto in materia di rappresentazione sostanziale, e le disposizioni dell'OIC 15 e dell'OIC 23 che non appaiono sufficienti a dare concreta attuazione ai postulati generali” (par. 4.1 del Discussion Paper), si riterrebbe sufficiente, anche per le grandi imprese, integrare gli attuali principi con dettagliate esemplificazioni; in modo particolare in merito ad alcune problematiche evidenziate nel Discussion Paper quali la vendita con diritto di recesso, la vendita multipla di beni, i lavori in corso su ordinazione, ecc..

In tale integrazione andrebbero previsti postulati di base e regole generali, che armonizzino i contenuti degli attuali OIC 15 e OIC 23, applicabili a tutte le tipologie standard di contratto di vendita che potrebbero ad esempio essere ripartiti nelle seguenti macro-categorie:

- i) *vendita di beni* – rilevazione del ricavo sulla base del trasferimento dei rischi e benefici
- ii) *prestazione di servizi* – rilevazione del ricavo sulla base della prestazione resa al cliente
- iii) *lavori in corso su ordinazione* – rilevazione del ricavo sulla base del criterio della percentuale di completamento o della commessa completata

L'applicazione di postulati e regole generali limiterebbe la soggettività delle valutazioni che potrebbe derivare dalla attuale situazione di apparente contrasto tra il postulato della prevalenza della sostanza sulla forma (*rectius*: dall'interpretazione di tale postulato data dagli IFRS) e le regole previste (o mancanti) nei principi contabili OIC 15 e OI 23.

Per ogni tipologia standard di contratto, sarebbe opportuno evidenziare, in modo dettagliato e pratico, le regole generali per la corretta rilevazione del ricavo; ponendo particolare attenzione al principio della competenza economica ed in coerenza con il postulato della rappresentazione sostanziale già esposto nell'OIC 11.

Più in particolare, si ritiene opportuno mantenere un approccio di rilevazione dei ricavi correlato al trasferimento dei rischi e benefici, tenuto anche conto che nel corso degli anni la prassi (si pensi ad esempio agli *incoterms*) ha identificato e codificato le più comuni circostanze che con-

sentono di correttamente identificare tale trasferimento, in ciò riducendo il grado di soggettività nella predisposizione del bilancio e quindi incrementando la comparabilità dei bilanci.

* * *

L'integrazione dei principi esistenti, anche attraverso esemplificazioni, nel trattare casistiche quali la vendita di bene o la prestazione di servizio lungo un periodo di tempo e/o nel caso in cui non tutti i rischi connessi al bene venduto/servizio reso siano stati trasferiti, potrebbe essere sviluppata mantenendo l'attuale approccio di contabilizzazione di un fondo rischi. È opportuno che vengano introdotte regole generali per la corretta contabilizzazione di tale fondo rischi in termini di "quantum" e tempistica di accantonamento/rilascio. Ciò vale anche per la contabilizzazione dei resi, ove il mantenimento di un fondo risulta la soluzione più coerente con le considerazioni finora riportate.

Infine, come verrà evidenziato in risposta alla domanda 4, si ritiene che le regole sui ricavi debbano essere applicate in modo uniforme alla platea di aziende che applica i principi contabili nazionali, indipendentemente dalle dimensioni delle stesse.

* * * * *

Domanda 4

Quale livello dimensionale andrebbe previsto per le semplificazioni descritte al capitolo 5?

La scelta di creare regole differenziate in funzione delle dimensioni aziendali non è condivisa con riferimento ad una tematica pervasiva come la rilevazione dei ricavi, per le motivazioni seguenti:

1. non sono condivisibili gli assunti di base (par. 5.3 del Discussion Paper) circa la correlazione tra le minori dimensioni e le seguenti circostanze:
 - *“con riferimento alla unità elementare da contabilizzare e alla distinzione tra ricavi e fondi rischi ed oneri, in assenza di contratti particolarmente complessi con varie promesse contrattuali, la separazione in componenti oppure la contabilizzazione come unico contratto non dovrebbe portare a particolari differenze”*

– “le ridotte dimensioni aziendali escludono la stipula di contratti particolarmente complessi”.

Basti a tal proposito pensare al fenomeno, incentivato a livello nazionale, delle “start-up”, operanti in settori a tecnologia elevata, anche attraverso l’utilizzo di contratti atipici per i quali non risulta ancora presente una specifica normativa o prassi di settore.

Non è chiaro secondo quali dati le problematiche sottese al Discussion Paper (diritti di reso e garanzia, diritto di recesso, vendite multiple beni/servizi, etc.) risulterebbero meno diffuse nelle imprese di minori dimensioni. Esse paiono infatti legate a dinamiche di settore (si pensi alle differenze tra il settore edile e la distribuzione organizzata) piuttosto che alla dimensione d’impresa;

2. al fine di applicare le semplificazioni previste in tema dei ricavi, sarebbe necessario coordinare anche la disciplina relativa all’acquisizione di beni e servizi ed alla rilevazione ed ammortamento delle attività, in ottemperanza al postulato della correlazione tra costi e ricavi. A ciò corrisponderebbe quindi un effetto pervasivo, e non limitato ai soli ricavi, sul bilancio delle imprese di minori dimensioni (si pensi ad esempio all’impatto sulla *recognition/derecognition* delle rimanenze);
3. la crescita delle imprese – e le citate “start-up” ne sono una testimonianza, seppure non l’unica – è oggi più veloce rispetto al passato, con una maggiore frequenza dei casi di transizione da piccole a medie e persino a grandi imprese, e viceversa. Ciò rende plausibile una certa frequenza delle situazioni di passaggio di categoria (“effetto ascensore”) rispetto alle quali l’esistenza di un regime differenziato nella contabilizzazione dei ricavi (con effetto pervasivo sul bilancio) rappresenterebbe una sicura complessità da gestire, con oneri aggiuntivi, indipendentemente se il passaggio sia da grande a piccola o viceversa;
4. le imprese di dimensioni minori possono essere parte di gruppi di imprese e pertanto, ai fini dei relativi bilanci consolidati, avrebbero necessità di predisporre informazioni finanziarie senza semplificazioni. Si introdurrebbe, pertanto, l’obbligo di un doppio binario rispetto alla

rilevazione dei ricavi ed agli effetti conseguenti;

5. l'introduzione di regole differenziate evidenzierebbe situazioni di asimmetria nella rilevazione dei ricavi (di un'impresa di minori dimensioni) e dei costi (di un'impresa ordinaria). Va valutata attentamente la percorribilità di tale soluzione, tenendo conto delle implicazioni fiscali, per evitare che vengano introdotti oneri aggiuntivi quali la predisposizione di dati fiscali (imponibile, riprese) necessari per allineare tali situazioni che possano creare oneri aggiuntivi alle imprese di minori dimensioni;
6. si è presa in considerazione la possibilità che alle imprese di dimensioni minori venga concessa la facoltà (non l'obbligo) di derogare alle regole di rilevazione dei ricavi previste per le grandi imprese, mitigando gli effetti delle considerazioni di cui ai precedenti punti (ad esempio una "start-up" con prospettive di crescita a breve oppure una piccola società controllata da un gruppo potrebbero scegliere di non beneficiare delle deroghe). Tale opzione è vista con sfavore in quanto – contrariamente all'impostazione assunta costantemente dall'OIC negli ultimi anni⁶ – si introdurrebbe un regime opzionale sul trattamento contabile dei ricavi con un impatto pervasivo sul bilancio. Ciò, oltre ad incentivare comportamenti opportunistici che pare difficile limitare a livello normativo, nuocerebbe alla comparabilità e comprensibilità dei bilanci d'esercizio delle imprese di dimensioni minori. Si pensi – come limite estremo – ai bilanci delle micro-imprese per le quali non ricorre l'obbligo di illustrare i principi contabili seguiti nella nota integrativa.

Alla luce delle considerazioni in precedenza formulate, con riferimento ad una tematica pervasiva quale la rilevazione dei ricavi, si ritiene che non debbano essere introdotti trattamenti contabili differenziati (incluse le semplificazioni citate al par. 5 del Discussion Paper Ricavi) in base alle dimensioni dell'impresa, in quanto le stesse:

- qualora obbligatorie, comporterebbero certamente oneri aggiuntivi per

⁶ In tal senso sono state interpretate le modifiche ai principi che prevedevano in passato trattamenti contabili alternativi (i.e. OIC 17 sulla rappresentazione degli effetti della valutazione delle partecipazioni con il metodo del patrimonio netto o ancora agli affetti delle cessioni delle partecipazioni in continuità di controllo; OIC 23 in tema di valutazione dei lavori in corso di durata pluriennale; OIC 15 in tema di contabilizzazione dei contratti di factoring; etc.).

alcune imprese di dimensioni minori (dovute ad esempio all'appartenenza ad un gruppo, all'effetto ascensore o a possibili complessità fiscali conseguenti all'introduzione delle nuove regole);

- qualora facoltative, nuocerebbero alla chiarezza e comparabilità dei bilanci.

Al contrario, si guarda con favore al percorso recente dell'evoluzione dei principi contabili nazionali orientati all'eliminazione dei trattamenti contabili alternativi, ove non esplicitamente previsti dalle disposizioni del codice civile in tema di bilancio, al fine di favorire la comparabilità dei bilanci d'esercizio.

Va infine ribadito - anche in questa sede - che alle imprese "non piccole" è consentita nel nostro ordinamento la transizione ai principi contabili internazionali IFRS. Esse - ove ravvisino esigenze di comunicazione finanziaria tali da rendere necessaria l'adozione di istituti (unità elementare di contabilizzazione/o approccio basato sul trasferimento del controllo) già presenti negli IFRS, ed in particolare nell'IFRS 15 con riferimento ai ricavi, potranno legittimamente optare per l'adozione degli stessi.

Ai fini quindi di evitare che vengano introdotti oneri aggiuntivi per le imprese di dimensioni minori - anche indirettamente - si raccomanda di mantenere per tutte le imprese, indipendentemente dalle dimensioni, l'attuale impianto logico sotteso alla rilevazione dei ricavi, eventualmente integrandolo con i chiarimenti relativi ai problemi applicativi emersi nel corso della *survey* citata al paragrafo 2.4 del Discussion Paper (contabilizzazione dei ricavi misti, dei resi e delle altre riduzioni di ricavo, chiarimenti sul trasferimento dei rischi).

Sarebbe in particolare utile alle imprese di dimensioni minori - pur mantenendo le logiche sottostanti all'OIC 15 e OIC 23 - corredare tali principi di appendici di taglio pratico. Si ritiene particolarmente utile quanto riportato nell'esempio 1 del Discussion Paper che, nel paragrafo "Contabilizzazione secondo attuali principi contabili", ha definitivamente chiarito che non sussiste né obbligo né facoltà di scorporare i ricavi "misti" e che ai sensi dell'OIC 31 è necessario valutare l'accantonamento dei costi relativi alle obbligazioni ancora da adempiere. Riteniamo che tale modalità - basata su esemplificazioni - risulti particolarmente utile alla diffusione della

conoscenza/competenza contabile nel settore delle imprese di minori dimensioni.

* * * * *

Domanda 5

Quali altri elementi andrebbero considerati nello sviluppo del principio contabile?

Indipendentemente dalla collocazione in un nuovo principio contabile o negli esistenti OIC 15 e OIC 23, si ritiene che sarebbe molto utile se non addirittura imprescindibile prevedere dettagliate esemplificazioni delle più significative fattispecie (tra le quali almeno quelle che hanno dato origine al Discussion Paper in commento) con indicazione di comportamenti concreti da tenere.

* * * * *

Domanda 6

Il Discussion Paper affronta il tema dei ricavi in via generale. Nella survey del 2017 erano stati indicati i seguenti temi aggiuntivi:

- *la distinzione tra l'impresa che agisce per conto proprio o in qualità di rappresentante;*
- *la rilevazione dei ricavi nei settori a tariffa regolamentata.*

Si prega di fornire eventuali indicazioni anche su questi temi se si ritiene rilevante che vengano affrontati nel progetto.

Lo sviluppo teorico pratico anche sui predetti due temi si ritiene possa essere utile ancorché destinato a particolari e numericamente ridotti soggetti; nel contesto si auspica che vengano presi in considerazione tutti i correlati aspetti di diritto civile, nonché quelli fiscali e previdenziali⁷. Ciò che preme qui sottolineare è che la sostanza economica rispetto alla forma non va ricercata a tutti i costi anche a discapito delle previsioni contrattuali disciplinate da specifiche norme di legge/codicistiche: il diritto civile italiano ha il grande pregio di disciplinare una moltitudine di fattispecie

⁷ Ad esempio con riferimento al tema dell'impresa che agisce in nome e per conto proprio ovvero in qualità di rappresentante sarebbe auspicabile chiarire nell'OIC 15 gli aspetti contabili relativi al contratto di mandato senza rappresentanza di cui all'art. 1705 del c.c..

contrattuali differenti da cui discendono particolari diritti e obblighi dei soggetti coinvolti e pertanto non può esservi una rappresentazione contabile/bilanciistica che in un qualche modo possa contrastare con il diritto che disciplina il singolo contratto che le parti consapevolmente hanno voluto sottoscrivere. In altri termini, in un Paese di *civil law* la rilevazione contabile ispirata alla prevalenza della sostanza sulla forma non può portare ad un mutamento della sostanza giuridica legata allo specifico contratto sottoscritto tra le parti (è il caso ad esempio del mandato senza rappresentanza che non può certo divenire mandato con rappresentanza in nome della prevalenza della sostanza sulla forma; ovvero di due o più contratti di compravendita che non possono divenire un contratto di commissione).

* * * * *

Milano, 21 giugno 2019