



IFRS 15

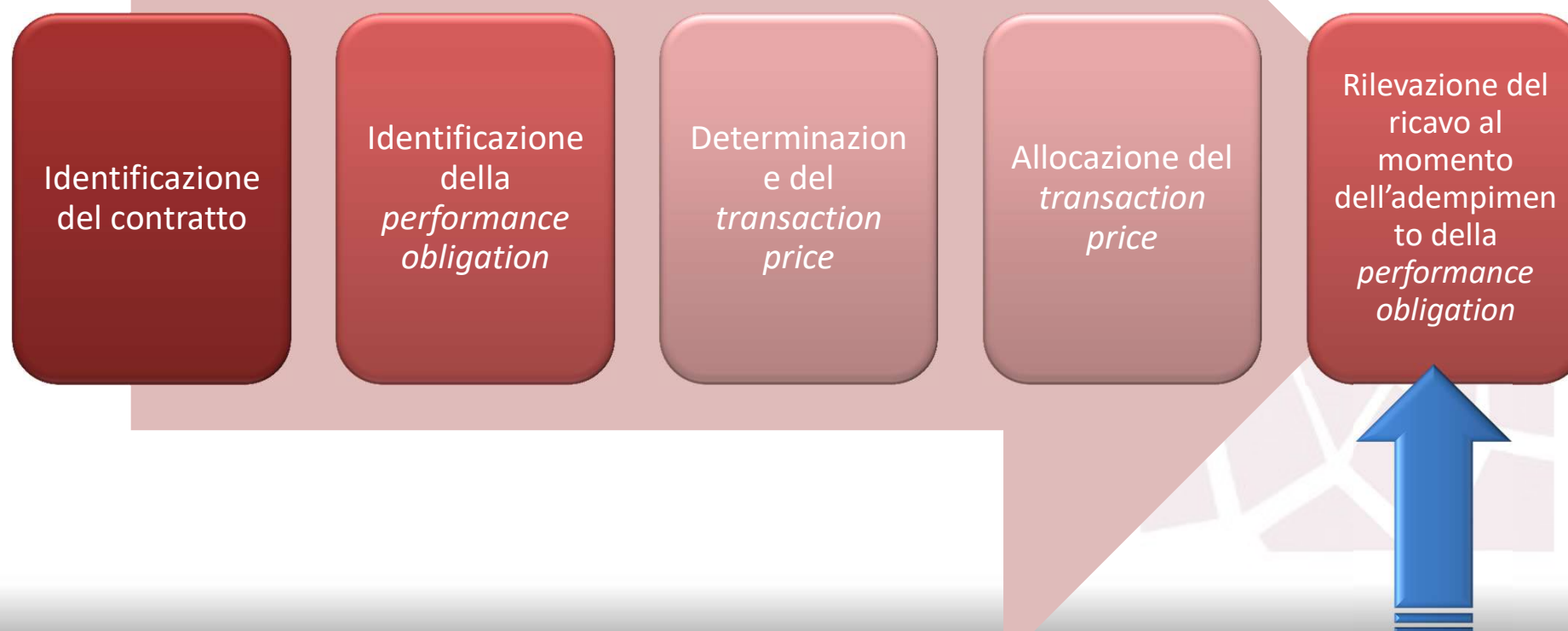
Step 5

*Imputazione temporale del
corrispettivo*





Le 5 fasi della rilevazione dei ricavi





IFRS 15
Punto 31

«L'entità deve rilevare i ricavi quando (o man mano che) adempie l'obbligazione di fare trasferendo al cliente il bene o servizio (ossia l'attività) promesso. L'attività è trasferita quando (o man mano che) il cliente ne acquisisce il controllo.»



«Per controllo dell'attività si intende la capacità di decidere dell'uso dell'attività e di trarne sostanzialmente tutti i benefici rimanenti. Il controllo include la capacità di impedire ad altre entità di decidere dell'uso dell'attività e di trarne benefici.»

IFRS 15
Punto 33

I benefici dell'attività sono i flussi finanziari potenziali (maggiori entrate o minori costi) che possono essere ottenuti direttamente o indirettamente dall'attività.



Trasferimento del bene/servizio al
cliente (trasferimento del controllo)



- Vendita beni: trasferimento rischi e benefici
- Prestazione servizi: metodo della percentuale di completamento

Anche IAS 11
per lavori su
ordinazione



IFRS 15

Adempimento
soddisfatto in un
arco temporale

Adempimento
soddisfatto in un
dato momento

Punto 32

«Se l'entità non adempie l'obbligazione di fare nel corso del tempo, l'obbligazione di fare è adempiuta in un determinato momento»



Obbligazioni di fare adempiute nel corso del tempo

Il ricavo si rileva se ricorrere una delle seguenti condizioni:

- il cliente riceve e consuma simultaneamente i benefici che derivano dalle prestazioni erogate dal venditore, man mano che sono effettuate (servizi routinari, ad es. servizi di pulizia, elaborazioni contabili e paghe, servizi in abbonamento, ecc.);
- le prestazioni del venditore creano un'attività o modificano una attività che il cliente controlla man mano che l'attività è creata o migliorata (es. lavori in corso);
- le prestazioni del venditore non creano un'attività che ha un uso alternativo per il venditore stesso e quest'ultimo ha il diritto di ricevere il pagamento del corrispettivo per la prestazione completata fino alla data considerata.

Segue...



Obbligazioni di fare adempiute nel corso del tempo

«L'attività creata dalla prestazione dell'entità non presenta un uso alternativo per l'entità se esistono limitazioni contrattuali che impediscono all'entità di destinare facilmente l'attività ad un altro uso durante la sua creazione o il suo miglioramento, o se esistono limitazioni pratiche che impediscono all'entità di destinare facilmente l'attività ad un altro uso nella sua forma completata.»



La valutazione se l'attività presenta un uso alternativo per l'entità viene effettuata all'inizio del contratto. Dopo l'inizio del contratto l'entità non deve modificare la valutazione in merito all'uso alternativo dell'attività, a meno che le parti del contratto approvino una modifica del contratto che cambi nella sostanza l'obbligazione di fare.



Obbligazioni di fare adempiute nel corso del tempo

L'entità deve tener conto dei termini del contratto, nonché delle disposizioni legislative ad esso applicabili, nel valutare se ha il diritto esigibile al pagamento per la prestazione completata fino alla data considerata.

Non necessariamente un importo fisso. Deve essere un importo che permetta di remunerare l'entità almeno per la prestazione completata fino alla data considerata, se il contratto è sciolto dal cliente per ragioni diverse dall'inadempimento

- a) una percentuale del margine di profitto atteso del contratto che rifletta ragionevolmente il grado di esecuzione della prestazione;
- b) un rendimento ragionevole sul costo del capitale sostenuto dall'entità per contratti simili (o il margine operativo tipico dell'entità per contratti simili) se il margine specifico del contratto è superiore al rendimento che l'entità ottiene generalmente da contratti simili.



Obbligazioni di fare adempiute nel corso del tempo

«Per ogni obbligazione di fare adempiuta nel corso del tempo [...] l'entità deve rilevare i ricavi nel corso del tempo, valutando i progressi verso l'adempimento completo dell'obbligazione di fare. La valutazione dei progressi deve consentire di riflettere quanto fatto dall'entità per trasferire al cliente il controllo dei beni o servizi promessi».

Il metodo di valutazione dei progressi realizzati:

- deve essere unico;
- deve essere mantenuto costante nel tempo;
- deve essere determinato tenendo conto della natura del bene o servizio fornito.

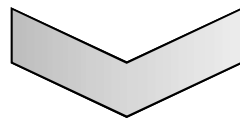
*Metodi
basati sugli
input*

*Metodi
basati sugli
output*



Obbligazioni di fare adempiute nel corso del tempo

L'entità deve rilevare i ricavi dell'obbligazione adempiuta nel corso del tempo solo se può valutare ragionevolmente i progressi compiuti verso l'adempimento completo dell'obbligazione di fare. Ciò non è possibile se non dispone di informazioni attendibili necessarie per applicare il metodo appropriato di valutazione.



In determinate circostanze (ad es. prime fasi del contratto) l'entità non è in grado di valutare il risultato, ma prevede di recuperare i costi sostenuti. In queste ipotesi, l'entità deve rilevare i ricavi solo nella misura dei costi sostenuti fino al momento in cui può valutare ragionevolmente il risultato dell'obbligazione di fare.



Metodi basati sugli output	Metodi basati sugli input
I ricavi sono rilevati sulla base di valutazioni dirette del valore che hanno per il cliente i beni o servizi trasferiti fino alla data considerata rispetto ai beni o servizi promessi nel contratto che rimangono da trasferire. Tra i metodi rientrano: censimento delle prestazioni completate, valutazione dei risultati, tappe raggiunte, tempo trascorso, numero unità prodotte o consegnate.	I ricavi sono rilevati sulla base degli sforzi o degli input impiegati dall'entità per adempiere l'obbligazione di fare (es. le risorse consumate, le ore di lavoro dedicate, i costi sostenuti, le ore macchina utilizzate) rispetto al totale degli input previsti per l'adempimento dell'obbligazione di fare. Se gli sforzi o gli input sono distribuiti in modo uniforme, i ricavi sono rilevati in modo lineare.



Svantaggi

Metodi basati sugli output	Metodi basati sugli input
Gli output utilizzati per valutare i progressi possono non essere direttamente osservabili e l'informazione necessaria per l'applicazione di tali metodi può essere disponibile solo a costi eccessivi.	Possibile mancanza di collegamento diretto tra gli input dell'entità e il trasferimento al cliente del controllo dei beni o servizi. Vanno esclusi gli input che non riflettono i progressi nell'adempire l'obbligazione di fare (ad es. inefficienze significative). Se il costo non è proporzionato all'avanzamento dell'obbligazione di fare, si aggiusta il metodo rilevando i ricavi fino a concorrenza dei costi.



Obbligazioni di fare adempiute nel corso del tempo

Punto 43

«Poiché le circostanze cambiano nel tempo, l'entità deve aggiornare la valutazione dei progressi per riflettere eventuali cambiamenti del risultato dell'obbligazione di fare. Tali cambiamenti della valutazione dei progressi dell'entità sono contabilizzati come cambiamenti della stima contabile secondo quanto previsto dallo IAS 8».



*Principi contabili, cambiamenti
nelle stime contabili ed errori*



Obbligazioni di fare adempiute in un determinato momento

Si fa riferimento alle disposizioni sul controllo

Elementi che inducono a considerare avvenuto il trasferimento del controllo possono essere:

- 1) L'entità ha il **diritto** attuale **al pagamento** dell'attività (ciò implica, di norma, che il cliente ha acquisito la capacità di decidere l'uso dell'attività e di trarne i benefici rimanenti);
- 2) Il cliente possiede il **titolo di proprietà** dell'attività (quindi si può ritenere che ha ottenuto il controllo della stessa);
- 3) L'entità ha trasferito il **possesso materiale** dell'attività (il fatto che il cliente abbia il possesso materiale dell'attività può indicare che il cliente ha la capacità di decidere dell'uso dell'attività e di trarne sostanzialmente tutti i benefici rimanenti o di limitare l'accesso di altre entità ai benefici);



Il possesso materiale può non coincidere con il controllo dell'attività.



Obbligazioni di fare adempiute in un determinato momento

- 4) Al cliente spettano **i rischi e i benefici** significativi della proprietà dell'attività (nel valutare i rischi e i benefici della proprietà dell'attività promessa l'entità non deve tener conto dei rischi che fanno sorgere un'obbligazione di fare separata in aggiunta all'obbligazione di trasferire l'attività. Es. trasferito controllo ma non ancora adempiuta l'obbligazione di fornire il servizio di manutenzione);
- 5) Il cliente ha **accettato** l'attività.

- Se l'entità può stabilire obiettivamente che il controllo del bene/servizio è stato trasferito al cliente conformemente alle specifiche concordate nel contratto, l'accettazione è una formalità.
- Se l'entità consegna al cliente prodotti a fini di prova o valutazione e il cliente non si è impegnato a versare un corrispettivo prima della fine del periodo di prova, il controllo del prodotto non è trasferito al cliente prima dell'accettazione.



Aspetti fiscali

Art. 83 TUIR – Derivazione rafforzata anche per la competenza

«Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione»

Per i soggetti IAS Adopter *«valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, **imputazione temporale** e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili»*



Aspetti fiscali

Art. 2 del D.M. 1/04/2009 n. 48 – La disattivazione della competenza giuridico formale

“Ai sensi dell'articolo 83, comma 1, terzo periodo, del testo unico, per i soggetti IAS assumono rilevanza, ai fini dell'applicazione del Capo II, Sezione I, del testo unico, gli elementi reddituali e patrimoniali rappresentati in bilancio in base al criterio della prevalenza della sostanza sulla forma previsto dagli IAS. Conseguentemente, **devono intendersi non applicabili a tali soggetti le disposizioni dell'articolo 109, commi 1 e 2, del testo unico**, nonché ogni altra disposizione di determinazione del reddito che assuma i componenti reddituali e patrimoniali in base a regole di rappresentazione non conformi all'anzidetto criterio”.



Aspetti fiscali

Relazione di accompagnamento al D.M. 1/04/2009 n. 48 – La disattivazione della competenza giuridico formale

La relazione di accompagnamento al Regolamento IAS precisa che “devono intendersi derogati i criteri temporali di imputazione dei componenti reddituali in conformità alla diversa natura di bilancio assunta dall’operazione. Peraltro appare logico ritenere che *vada fatto riferimento agli IAS anche nell’ipotesi in cui la natura dell’operazione non diverga da quella contrattuale/giuridica e ciò non di meno gli IAS prevedono criteri temporali di imputazione diversi da quelli indicati dall’articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR*”. In sintesi, “*si è inteso dare rilievo non solo alle imputazioni temporali conseguenti alle differenti qualificazioni IAS (imputazioni che, proprio perché conseguenti a tali qualificazioni, non avrebbero avuto bisogno di essere esplicitate dalla norma), ma anche alle imputazioni temporali divergenti da quelle del bilancio tradizionale e pur tuttavia relative a vicende gestionali qualificate al medesimo modo*”.



Aspetti fiscali

Circolare AE n. 7 del 2011 – La disattivazione della competenza giuridico formale

Il fenomeno delle “imputazioni temporali” attiene alla corretta individuazione del periodo d'imposta in cui i componenti reddituali fiscalmente rilevanti devono concorrere a formare la base imponibile. Giova segnalare che gli IAS/IFRS ... danno rilievo ad un criterio di competenza basato sulla “maturazione economica” dei componenti reddituali e non più sulla “maturazione giuridica” degli stessi, alla quale era invece improntata ... la previgente impostazione del TUIR . Il Regolamento IAS ha confermato tale impostazione, precisando ... che devono intendersi non applicabili ai soggetti *IAS adopter* le disposizioni dell'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR, ... per i soggetti *IAS adopter*, quindi, **la normativa fiscale si sgancia, anche sul piano della corretta individuazione del periodo d'imposta di competenza, dal tradizionale riferimento alle risultanze contrattuali ...** Ne consegue che ai fini fiscali l'imputazione temporale dei componenti di reddito deve sempre avvenire ... **in perfetta aderenza alle risultanze del conto economico.**



Aspetti fiscali *Cambiamenti delle stime contabili / Correzione degli errori contabili*

L'Agenzia delle Entrate con le circolari n. 7 del 2011 e n. 31 del 2013 ha ritenuto che le sopravvenienze attive e passive relative alla correzioni di errori contabili non possono assumere immediato rilievo fiscale, in quanto non presentano i presupposti legittimanti:

- né per la deduzione delle sopravvenienze passive ai sensi dell'articolo 101 del TUIR;
- né per l'assoggettamento a tassazione delle sopravvenienze attive di cui all'articolo 88 del TUIR.

Assume pertanto rilevanza fiscale la distinzione tra i casi di cambiamento delle stime contabili e i casi di correzione degli errori contabili.



Casi particolari

Licenze



Il possesso materiale può non coincidere con il controllo dell'attività.

Accordi di consegna
in conto vendita

Accordi di vendita
con consegna
differita



Licenze

Conferisce al cliente diritti sulla proprietà intellettuale dell'entità.

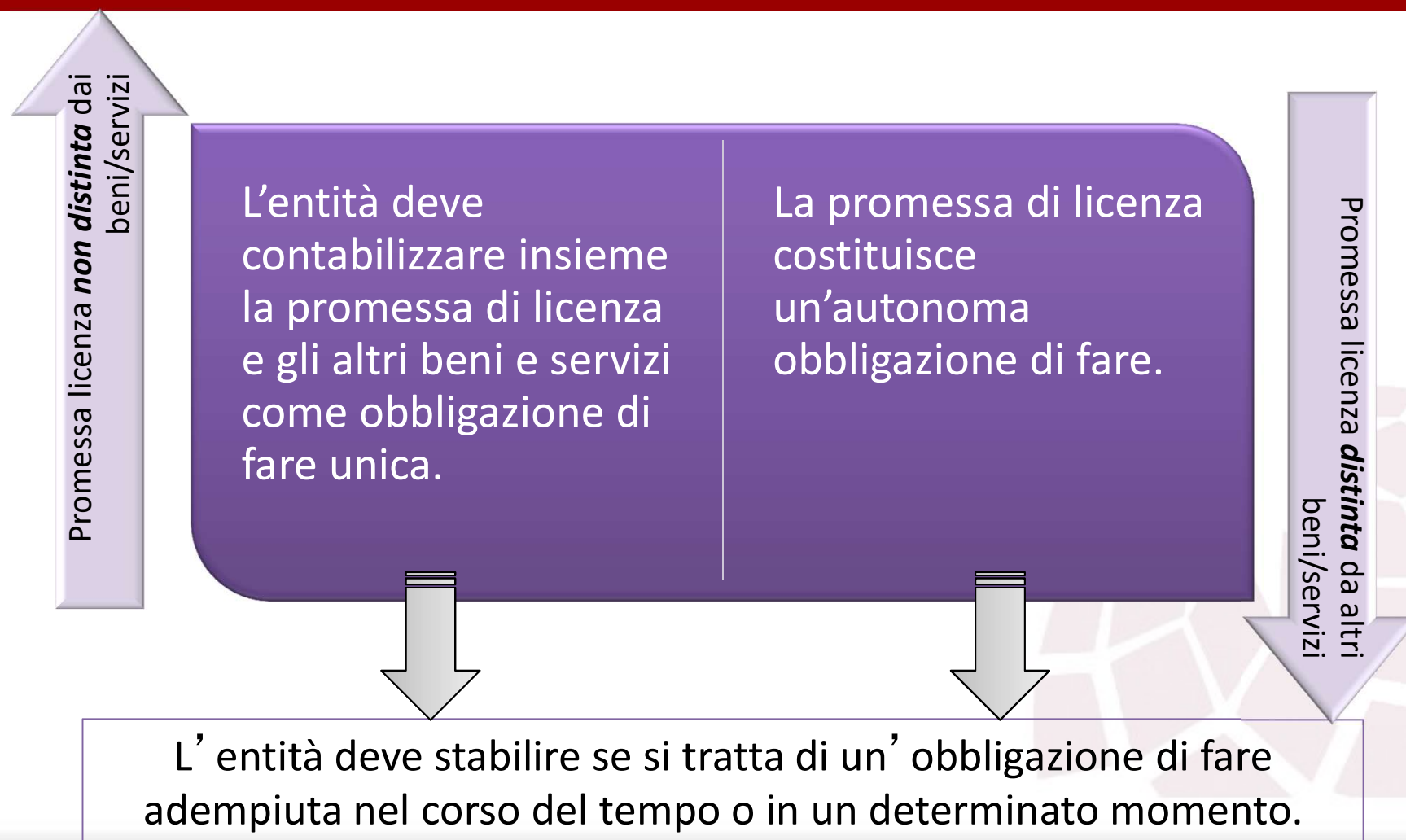
Software e
tecnologia

Opere
cinematografiche,
opere musicali...

Franchising

Brevetti, marchi e
diritti d'autore

Segue...





Promessa di licenza come autonoma obbligazione di fare

L'entità deve valutare se la natura della sua promessa di concedere la licenza al cliente consiste nel conferire a quest'ultimo l'uno o l'altro dei seguenti diritti:

Il diritto di accesso alla proprietà intellettuale dell'entità così come essa esiste nel corso del periodo della licenza

Contabilizzare come obbligazione di fare adempiuta nel corso del tempo

Il diritto di utilizzo della proprietà intellettuale dell'entità così come essa esiste nel momento di concessione della licenza

Contabilizzare come obbligazione di fare adempiuta in un determinato momento

In caso di royalty basate sulle vendite o sull'uso occorre tenere conto non solo dell'adempimento dell'obbligazione ma anche degli eventi della vendita o della utilizzazione (l'ultimo in ordine di tempo).



**Accordo di
consegna in conto
vendita**

- Il prodotto è controllato dall'entità fino a quando si verifica un evento specifico (es. la vendita del prodotto a un cliente del commerciante) o fino al termine di un determinato periodo;
- L'entità può esigere che il prodotto sia reso o trasferito a un terzo (es. altro commerciante) e
- Il commerciante non ha l'obbligazione incondizionata di pagare il prodotto (anche se può essere tenuto a pagare una cauzione).

L'entità non deve rilevare i ricavi alla consegna del prodotto al terzo, se il prodotto è tenuto in conto vendita (il terzo non acquisisce il controllo del prodotto ma ha solo il possesso materiale).



**Accordo di vendita
con consegna
differita**

Contratto in base al quale l'entità fattura al cliente un prodotto ma ne mantiene il possesso materiale fino al trasferimento al cliente in un determinato momento nel futuro.

Il cliente acquisisce il controllo quando sono soddisfatti tutti i seguenti ulteriori criteri:

- a) L'accordo di vendita con consegna differita deve avere un motivo reale (es. richiesta del cliente);
- b) Il prodotto deve essere identificato separatamente come appartenente al cliente;
- c) Il prodotto deve essere pronto a essere fisicamente trasferito al cliente;
- d) L'entità non deve avere la facoltà di utilizzare il prodotto o di destinarlo ad un altro cliente.

Se rileva i ricavi per una vendita con consegna differita, l'entità deve verificare se continua ad avere obbligazioni di fare (ad es. custodia), a cui attribuire una parte del prezzo.