

# Vendite con diritto di reso, la contabilità dei contratti guarda al nuovo Oic 34

## Bilanci

L'applicazione di alcune disposizioni può essere anticipata rispetto al 2023

**Paolo Stella Monfredini**

Lo scorso 7 marzo si è conclusa la fase di consultazione pubblica della bozza del principio contabile Oic 34 relativo ai ricavi. La prima applicazione del nuovo standard è prevista per i bilanci con esercizio a partire dal 1° gennaio 2023 o da data successiva; ma si ritiene che le disposizioni del nuovo principio che risolvono questioni interpretative possano comunque avere immediata applicazione (si veda Il Sole 24 Ore del 4 aprile scorso).

È il caso dei contratti di vendita con diritto di reso che, già disciplinati nell'ambito dei principi internazionali dall'Ifrs 15, sono oggetto di trattazione per la prima volta nel contesto dei principi contabili nazionali. Peraltro, le rilevazioni contabili proposte dall'Oic 34 in relazione a tali contratti si presentano del tutto simili a quelle contenute nell'Ifrs 15.

Nel caso delle vendite con diritto di reso, il ricavo rilevato al momento della consegna è ridotto per effetto della stima di quanto la società ritiene probabile dover riconoscere al cliente come reso. Operativamente la società rileva il ricavo a conto economico al momento della cessione e, in sede di bilancio, riduce i ricavi per effetto della stima del reso; in contropartita iscrive un fondo oneri. Per correlazione, si deve ri-

anche l'esercizio della facoltà di rinunciare all'acquisto mediante la restituzione delle cose nel termine di scadenza.

### Trattamento fiscale

Le disposizioni di coordinamento tra l'Ifrs 15 e la base imponibile Ires/Irap sono state fornite dal Dm 10 gennaio 2018. L'articolo 3 del decreto precisa che l'importo corrispondente alla passività per rimborsi futuri, rilevata in base alla corretta applicazione dell'Ifrs 15, si considera accantonamento non ammesso in deduzione in base al comma 4 dell'articolo 107 del Tuir. Di conseguenza, l'importo corrispondente all'attività per il diritto a recuperare i prodotti dal cliente all'atto dell'estinzione della passività per rimborsi futuri è ammesso



**Le rilevazioni contabili proposte dal principio in questi casi sono del tutto simili a quelle contenute nell'Ifrs 15**

in deduzione. La deduzione fiscale del reso avverrà pertanto nell'esercizio in cui il cliente effettuerà la restituzione dei beni.

Pur in assenza di un provvedimento di coordinamento tra il nuovo Oic 34 e la base imponibile Ires/Irap, è ragionevole ritenere che il trattamento fiscale sia analogo a quanto illustrato in relazione all'Ifrs 15. La bozza dell'Oic 34 prevede infatti che la società, in contropartita al valore stimato dei prodotti resi, iscriva un fondo oneri. L'accantonamento a tale fondo non può essere deducibile fiscalmente, in quanto non contemplato dall'articolo 107 del Tuir. Ne dovrebbe coerentemente di-

pristinare in magazzino il valore contabile originario del bene venduto che la società valuta di ricevere in restituzione.

Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata (articolo 2435-bis del Codice civile) e/o redigono il bilancio delle micro-imprese (articolo 2425-ter) possono contabilizzare i resi in un apposito fondo oneri per un importo pari alla differenza tra l'importo che si prevede di rimborsare al cliente e il costo del bene venduto che si valuta di ricevere in restituzione.

### **Peculiarità contrattuali**

I contratti di vendita con diritto di reso non devono essere confusi con i contratti estimatori o "contratti di conto deposito".

Nei contratti di vendita con diritto di reso, i rischi e i benefici sui beni si trasferiscono dal cedente al cliente al momento della consegna, a eccezione del rischio relativo ai beni che potranno essere resi entro il termine contrattuale, che continua a incombere sul cedente.

Viceversa, nei contratti estimatori una parte consegna una o più cose mobili all'altra e questa si obbliga a pagare il prezzo, salvo che restituisca le cose nel termine stabilito (articolo 1556 del Codice).

La teoria prevalente ritiene che il trasferimento della proprietà dei beni avvenga in un momento successivo alla consegna. A sostegno di questa tesi, si cita l'articolo 1558 del Codice, secondo il quale i creditori dell'accipiens «non possono sottoporle a pignoramento o a sequestro finché non ne sia stato pagato il prezzo» (contrariamente a quanto dovrebbe essere se l'accipiens fosse proprietario).

L'amministrazione finanziaria – pur con un documento assai datato (Rm 9/1205/1978) – ha aderito all'interpretazione prevalente, sottolineando che l'aspetto caratteristico del contratto estimatorio risiede nella facoltà, attribuita all'accipiens, di differire l'acquisto della proprietà della merce rispetto alla data della consegna o spedizione; differimento che può estendersi fino a comprendere

scendere l'irrilevanza fiscale anche della corrispondente iscrizione dell'attività collegata al diritto di recupero dei resi.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## **L'ESEMPIO**

### **Contratto di vendita con diritto di reso**

Il 31/10/2022 una società editrice di libri cede 2.000 copie di un libro a una libreria. Prezzo di vendita del libro: 20 €; costo di produzione: 10 €. In sede di chiusura del bilancio 2022 l'editore stima di ricevere 400 copie in resa.

#### ● Registrazioni contabili:

- 31/10/2022: credito verso clienti a ricavi per 40.000 €;
- 31/12/2022: ricavi a Fondo per rischi e oneri per 8.000 €;
- 31/12/2022: rimanenze prodotti finiti e merci (SP) a Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti (CE) per 4.000 €.

#### ● In caso di società editrice di minori dimensioni, con semplificazione di cui al paragrafo 28 dell'Oic 34:

- 31/10/2022: credito verso clienti a ricavi per 40.000 €;
- 31/12/2022: ricavi a Fondo rischi e Oneri per 4.000 €.

### **Contratto estimatorio**

Assumendo che tra le stesse parti sia stato sottoscritto un contratto estimatorio e che, allo spirare del termine per effettuare la restituzione dei beni (31/3/2023), l'accipiens (libreria) restituisca 380 copie:

- 31/12/2022: rimanenze prodotti finiti e merci presso terzi (SP) a Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti (CE) per 20.000 €.

- 31/3/2023: crediti verso clienti a ricavi per 32.400 €.