

**REGOLAMENTO (UE) 2017/1987 DELLA COMMISSIONE****del 31 ottobre 2017****che modifica il regolamento (CE) n. 1126/2008 che adotta taluni principi contabili internazionali conformemente al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio per quanto riguarda l'International Financial Reporting Standard 15****(Testo rilevante ai fini del SEE)**

LA COMMISSIONE EUROPEA,

visto il trattato sul funzionamento dell'Unione europea,

visto il regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, relativo all'applicazione di principi contabili internazionali <sup>(1)</sup>, in particolare l'articolo 3, paragrafo 1,

considerando quanto segue:

- (1) Con il regolamento (CE) n. 1126/2008 della Commissione <sup>(2)</sup> sono stati adottati taluni principi contabili internazionali e talune interpretazioni vigenti al 15 ottobre 2008.
- (2) Il 12 aprile 2016 l'International Accounting Standards Board (IASB) ha pubblicato modifiche all'International Financial Reporting Standard (IFRS) 15 *Ricavi provenienti da contratti con i clienti*. Le modifiche mirano a precisare alcuni requisiti e a fornire un'ulteriore agevolazione transitoria per le imprese che applicano il Principio.
- (3) La consultazione dello European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) conferma che le modifiche all'IFRS 15 soddisfano i criteri di adozione previsti dall'articolo 3, paragrafo 2, del regolamento (CE) n. 1606/2002.
- (4) È pertanto opportuno modificare di conseguenza il regolamento (CE) n. 1126/2008.
- (5) Le misure previste nel presente regolamento sono conformi al parere del comitato di regolamentazione contabile,

HA ADOTTATO IL PRESENTE REGOLAMENTO:

*Articolo 1*Nell'allegato del regolamento (CE) n. 1126/2008 l'International Financial Reporting Standard (IFRS) 15 *Ricavi provenienti da contratti con i clienti* è modificato come figura nell'allegato del presente regolamento.*Articolo 2*

Le imprese applicano le modifiche che figurano nell'articolo 1 al più tardi a partire dalla data di inizio del loro primo esercizio finanziario che cominci il 1° gennaio 2018 o successivamente.

*Articolo 3*Il presente regolamento entra in vigore il ventesimo giorno successivo alla pubblicazione nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea*.<sup>(1)</sup> GUL 243 dell'11.9.2002, pag. 1.<sup>(2)</sup> Regolamento (CE) n. 1126/2008 della Commissione, del 3 novembre 2008, che adotta taluni principi contabili internazionali conformemente al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio (GUL 320 del 29.11.2008, pag. 1).

Il presente regolamento è obbligatorio in tutti i suoi elementi e direttamente applicabile in ciascuno degli Stati membri.

Fatto a Bruxelles, il 31 ottobre 2017

*Per la Commissione*

*Il presidente*

Jean-Claude JUNCKER

---

## ALLEGATO

**Chiarimenti dell'IFRS 15***Ricavi provenienti da contratti con i clienti***Modifiche****all'IFRS 15 Ricavi provenienti da contratti con i clienti**

I paragrafi 26, 27 e 29 sono modificati. I paragrafi 28 e 30 non sono stati modificati, ma sono qui riportati per agevolare la lettura.

**Beni o servizi distinti**

26. In funzione del contratto, tra i beni o servizi promessi possono rientrare tra l'altro in particolare:
- a) la vendita di beni prodotti dall'entità (per esempio, le rimanenze del produttore);
  - b) la rivendita di beni acquistati dall'entità (per esempio, le merci del dettagliante);
  - c) la rivendita di diritti su beni o servizi acquistati dall'entità (per esempio, il biglietto rivenduto dall'entità che agisce per conto proprio, come spiegato ai paragrafi B34-B38);
  - d) l'esecuzione per il cliente di uno o più compiti concordati contrattualmente;
  - e) la prestazione del servizio consistente nel tenersi pronti a fornire beni o servizi (per esempio, aggiornamenti di software non specificati che sono forniti quando e se disponibili) o a mettere a disposizione del cliente beni o servizi, perché il cliente possa usarli se e quando decide di farlo;
  - f) la prestazione del servizio di provvedere affinché una terza parte trasferisca beni o servizi al cliente (per esempio, l'agire in qualità di rappresentante per conto terzi, come spiegato ai paragrafi B34-B38);
  - g) la concessione di diritti su beni o servizi da fornire in futuro che il cliente può rivendere o fornire ai propri clienti (per esempio, l'entità che vende un prodotto ad un dettagliante promette di trasferire un bene o servizio aggiuntivo alla persona che acquisterà il prodotto presso il dettagliante);
  - h) la costruzione, la produzione o la realizzazione di un'attività per conto del cliente;
  - i) la concessione di licenze (cfr. paragrafi B52-B63B); e
  - j) la concessione di opzioni di acquisto di beni o servizi aggiuntivi (quando tali opzioni conferiscono al cliente un diritto significativo, come spiegato ai paragrafi B39-B43).
27. Il bene o servizio promesso al cliente è distinto se sono soddisfatti entrambi i seguenti criteri:
- a) il cliente può usufruire del bene o servizio o preso singolarmente o in combinazione con altre risorse facilmente disponibili per il cliente (ossia il bene o servizio è per sua natura tale da poter essere distinto) e
  - b) la promessa dell'entità di trasferire al cliente il bene o servizio può essere distinta da altre promesse contenute nel contratto (ossia la promessa di trasferire il bene o servizio è distinta nell'ambito del contratto).
28. Il cliente può usufruire del bene o servizio conformemente al paragrafo 27, lettera a), se il bene o servizio può essere utilizzato, consumato, venduto per un importo superiore al suo valore di «rottamazione» o altrimenti detenuto secondo modalità che generano benefici economici. Per alcuni beni o servizi, il cliente può usufruire del bene o servizio preso singolarmente. Per altri beni e servizi, il cliente può usufruire del bene o servizio solo in combinazione con altre risorse facilmente disponibili. Una risorsa facilmente disponibile è un bene o servizio venduto separatamente (dall'entità stessa o da un'altra entità) o una risorsa che il cliente ha già ricevuto dall'entità (compresi beni o servizi che l'entità ha già trasferito al cliente ai sensi del contratto) o a seguito di altre operazioni o eventi. Vari fattori possono indicare che il cliente può usufruire del bene o servizio preso singolarmente o in combinazione con altre risorse facilmente disponibili: il fatto che l'entità venda di norma il bene o servizio separatamente ne è un esempio.

29. Per valutare se le promesse dell'entità di trasferire beni o servizi al cliente possano essere distinte a norma del paragrafo 27, lettera b), l'obiettivo è determinare se la natura della promessa, nell'ambito del contratto, sia il trasferimento di ciascuno di tali beni o servizi individualmente o invece il trasferimento di uno o più insiemi di elementi di cui i beni o servizi promessi sono input. Seguono esempi di situazioni che indicano che due o più promesse di trasferire beni o servizi al cliente non possono essere distinte:
- a) l'entità fornisce un importante servizio di integrazione dei beni o servizi con altri beni o servizi promessi nel contratto in una combinazione di beni o servizi che costituiscono il prodotto o i prodotti per i quali il cliente ha concluso il contratto. In altri termini, l'entità utilizza i beni o servizi come input per produrre o fornire l'insieme o gli insiemi di prodotti specificati dal cliente. L'insieme o gli insiemi di prodotti potrebbero comprendere più di una fase, elemento o unità;
  - b) uno o più dei beni e servizi modificano o adattano in maniera significativa o sono modificati o adattati in maniera significativa da uno o più degli altri beni o servizi promessi nel contratto;
  - c) i beni o servizi sono fortemente interdipendenti o interconnessi. In altri termini, ognuno dei beni o servizi è significativamente influenzato da uno o più degli altri beni o servizi oggetto del contratto. Per esempio, in alcuni casi due o più beni o servizi si influenzano in misura significativa tra loro perché l'entità non sarebbe in grado di soddisfare la sua promessa trasferendo ciascuno dei beni o servizi in modo indipendente.
30. Se il bene o servizio promesso non è distinto, l'entità deve raggrupparlo insieme ad altri beni o servizi promessi fino a individuare una combinazione distinta di beni o servizi. Di conseguenza, in alcuni casi, l'entità dovrà contabilizzare come unica obbligazione di fare tutti i beni o servizi promessi nel contratto.

Nell'appendice B, i paragrafi B1, B34–B38, B52–B53 e B58 sono modificati e i paragrafi B34 A, B35 A, B35B, B37 A, B59 A, B63 A e B63B sono aggiunti. Il paragrafo B57 è eliminato. I paragrafi B54–B56, B59 e B60–B63 non sono stati modificati, ma sono qui riportati per agevolare la lettura.

## Appendice B

### Guida operativa

...

- B1 La presente Guida operativa si articola nelle seguenti categorie:
- a) ...
  - i) concessione di licenze (paragrafi B52-B63B);
  - j) ...

### Entità che agisce per conto proprio o in qualità di rappresentante

- B34 Quando un terzo interviene nella fornitura al cliente di beni o servizi da parte dell'entità, quest'ultima deve determinare se la promessa configura per sua natura un'obbligazione a fornire essa stessa i beni o servizi specificati (ossia l'entità agisce per conto proprio) o un'obbligazione a provvedere affinché i beni o servizi siano forniti dal terzo (ossia l'entità agisce in qualità di rappresentante). L'entità determina se agisce per conto proprio o in qualità di rappresentante per ciascun bene o servizio promesso al cliente. Un determinato bene o servizio è un bene o un servizio distinto (o una combinazione di beni o servizi distinti) da fornire al cliente (cfr. paragrafi 27-30). Se il contratto con il cliente include più di uno specifico bene o servizio, l'entità potrebbe agire per conto proprio per alcuni specifici beni o servizi e in qualità di rappresentante per altri.

- B34 A Per determinare la natura della sua promessa (come descritto al paragrafo B34), l'entità deve:
- identificare i beni o servizi da fornire al cliente (che, ad esempio, potrebbe essere un diritto ad un bene o servizio che deve essere fornito da un terzo(cfr. paragrafo 26)]; e
  - valutare se controlla (come descritto al paragrafo 33) ogni specifico bene o servizio prima che tale bene o servizio sia trasferito al cliente.
- B35 L'entità agisce per conto proprio se controlla lo specifico bene o servizio prima che tale bene o servizio sia trasferito al cliente. Tuttavia, l'entità non controlla necessariamente lo specifico bene se ne ottiene il titolo di proprietà solo momentaneamente prima che sia trasferito al cliente. L'entità che agisce per conto proprio può adempiere essa stessa l'obbligazione di fornire lo specifico bene o servizio o può incaricare un terzo (per esempio un subfornitore) di adempiere in tutto o in parte l'obbligazione di fare per suo conto.
- B35 A Quando un terzo interviene nella fornitura di beni o servizi a un cliente, l'entità che agisce per conto proprio acquisisce il controllo di uno dei seguenti elementi:
- un bene o un'altra attività dell'altra parte che trasferisce successivamente al cliente;
  - un diritto a una prestazione di servizi ad opera dell'altra parte, che dà all'entità la capacità di ordinare a tale parte di fornire il servizio al cliente per conto dell'entità;
  - un bene o un servizio proveniente dal terzo che poi combina con altri beni o servizi per fornire lo specifico bene o servizio al cliente. Per esempio, se l'entità fornisce un importante servizio di integrazione dei beni o servizi (cfr. paragrafo 29, lettera a)] forniti dal terzo nello specifico bene o servizio per il quale il cliente ha concluso il contratto, l'entità controlla lo specifico bene o servizio prima che tale bene o servizio sia trasferito al cliente. Ciò in quanto l'entità acquisisce il controllo degli input per lo specifico bene o servizio (inclusi prodotti o servizi di altre parti) e decide che sia utilizzato per la creazione dell'insieme di prodotti che costituisce lo specifico bene o servizio.
- B35B Quando (o nella misura in cui) soddisfa l'obbligazione di fare agendo per conto proprio, l'entità rileva come ricavo l'importo lordo del corrispettivo cui essa si aspetta di avere diritto in cambio dello specifico bene o servizio trasferito.
- B36 L'entità agisce in qualità di rappresentante se l'obbligazione di fare cui è tenuta consiste nel provvedere affinché sia un terzo a fornire lo specifico bene o servizio. L'entità che agisce in qualità di rappresentante non controlla lo specifico bene o servizio fornito dal terzo prima che tale bene o servizio sia trasferito al cliente. Quando (o nella misura in cui) soddisfa l'obbligazione di fare in qualità di rappresentante, l'entità rileva come ricavo l'importo di onorari o commissioni a cui si aspetta di avere diritto per aver provveduto affinché gli specifici beni o servizi siano forniti dal terzo. Gli onorari o le commissioni dell'entità potrebbero essere l'importo netto del corrispettivo che l'entità trattiene dopo aver versato al terzo il corrispettivo ricevuto in cambio dei beni o servizi forniti da quest'ultimo.
- B37 Tra gli elementi che indicano che l'entità controlla lo specifico bene o servizio prima che sia trasferito al cliente (ed agisce quindi per conto proprio (cfr. paragrafo B35) rientrano tra l'altro i seguenti:
- l'entità è la principale responsabile per l'adempimento della promessa di fornire lo specifico bene o servizio. Ciò include in genere la responsabilità per l'accettabilità dello specifico bene o servizio (per esempio, la responsabilità principale che il bene o servizio corrisponda alle specifiche del cliente). Se l'entità è la principale responsabile per l'adempimento della promessa di fornire lo specifico bene o servizio, ciò può indicare che il terzo coinvolto nella fornitura dello specifico bene o servizio agisce per conto dell'entità;
  - l'entità è esposta al rischio di magazzino prima che lo specifico bene o servizio è stato trasferito al cliente o dopo il trasferimento del controllo al cliente (per esempio, se il cliente ha il diritto di resa). Per esempio, se l'entità acquisisce, o si impegna ad acquisire, lo specifico bene o servizio prima di ottenere il contratto con il cliente, il che può indicare che l'entità ha la capacità di decidere dell'utilizzo del bene o servizio, ed ottenerne sostanzialmente tutti i restanti benefici, prima che sia trasferito al cliente;

- c) l'entità ha potere discrezionale nello stabilire il prezzo dello specifico bene o servizio. Fissare il prezzo che il cliente paga per lo specifico bene o servizio può indicare che l'entità ha la capacità di decidere dell'utilizzo del bene o servizio e di trarne sostanzialmente tutti i benefici rimanenti. Tuttavia, il rappresentante può avere discrezionalità nel fissare i prezzi in alcuni casi. Per esempio, il rappresentante può avere una certa flessibilità nel fissare i prezzi, in modo da generare ulteriori entrate dal suo servizio di provvedere che i beni o i servizi siano forniti ai clienti da terzi.
- B37 A Gli indicatori di cui al paragrafo B37 possono essere più o meno rilevanti per la valutazione del controllo a seconda della natura dello specifico bene o servizio e dei termini e delle condizioni del contratto. Inoltre, diversi indicatori possono fornire prove più convincenti in diversi contratti.
- B38 Se il terzo prende a suo carico l'obbligazione di fare dell'entità e i diritti contrattuali connessi, per cui l'entità non è più tenuta ad adempiere l'obbligazione di trasferire al cliente lo specifico bene o servizio (ossia l'entità non agisce più per conto proprio), l'entità non deve rilevare ricavi per l'obbligazione di fare in questione. Essa deve piuttosto determinare se deve rilevare ricavi per aver soddisfatto un'obbligazione di fare consistente nel far ottenere un contratto al terzo (ossia determinare se l'entità agisce in qualità di rappresentante).

...

### **Concessione di licenze**

- B52 La licenza conferisce al cliente diritti sulla proprietà intellettuale dell'entità. Tra gli esempi di licenza di proprietà intellettuale si possono citare tra l'altro le licenze di:
- a) software e tecnologia;
  - b) opere cinematografiche, opere musicali e altre creazioni per i media e l'industria dello spettacolo;
  - c) franchising e
  - d) brevetti, marchi commerciali e diritti di autore.
- B53 Oltre a promettere al cliente la concessione di una licenza (o licenze), l'entità può anche promettere di trasferirgli altri beni o servizi. Queste promesse possono essere menzionate esplicitamente nel contratto o essere implicite nelle pratiche commerciali abituali dell'entità, nelle politiche da essa pubblicate o in sue specifiche dichiarazioni (cfr. paragrafo 24). Come per altri tipi di contratti, se il contratto con il cliente contiene la promessa di concedere una licenza (o licenze) in aggiunta ad altri beni o servizi promessi, l'entità applica i paragrafi 22-30 per identificare ciascuna delle obbligazioni di fare contenute nel contratto.
- B54 Se la promessa di concedere una licenza non è distinta dagli altri beni o servizi promessi nel contratto conformemente ai paragrafi 26-30, l'entità deve contabilizzare insieme la promessa di concedere una licenza e gli altri beni o servizi promessi come obbligazione di fare unica. Tra gli esempi di licenze che non sono distinte dagli altri beni o servizi promessi nel contratto rientrano i seguenti:
- a) una licenza che costituisce una componente di un bene materiale e che fa parte integrante del funzionamento di quest'ultimo; e
  - b) una licenza che il cliente può sfruttare solo congiuntamente a un servizio connesso (per esempio, un servizio fornito online dall'entità che consente al cliente, grazie alla concessione della licenza, l'accesso ai contenuti).
- B55 Se la licenza non è distinta, l'entità deve applicare i paragrafi 31-38 per stabilire se si tratta di un'obbligazione di fare (comprendente la licenza promessa) adempiuta nel corso del tempo o adempiuta in un determinato momento.
- B56 Se la promessa di concedere la licenza è distinta dagli altri beni o servizi promessi nel contratto e costituisce pertanto un'obbligazione di fare separata, l'entità deve determinare se la licenza è trasferita al cliente in un determinato momento o nel corso del tempo. A tal fine, 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:
- a) il diritto di accesso alla proprietà intellettuale dell'entità così come essa esiste nel corso del periodo della licenza; oppure
  - b) il diritto di utilizzo della proprietà intellettuale dell'entità così come essa esiste nel momento in cui la licenza è concessa.

**Determinare la natura della promessa dell'entità**

B57 [Soppresso]

B58 La promessa dell'entità di concedere una licenza è per sua natura una promessa di concedere il diritto di accesso alla sua proprietà intellettuale se sono soddisfatte tutte le condizioni seguenti:

- a) il contratto prescrive o il cliente si attende ragionevolmente che l'entità ponga in essere attività che avranno un impatto significativo sulla proprietà intellettuale su cui il cliente vanta diritti (cfr. paragrafi B59 e B59 A);
- b) i diritti concessi dalla licenza espongono direttamente il cliente alle conseguenze positive o negative delle attività dell'entità di cui al paragrafo B58, lettera a), e
- c) tali attività non determinano il concomitante trasferimento al cliente del bene o servizio (cfr. paragrafo 25).

B59 Tra i fattori che potrebbero indicare che un cliente potrebbe attendersi ragionevolmente che l'entità ponga in essere attività che avranno un impatto significativo sulla proprietà intellettuale, si possono citare le pratiche commerciali abituali dell'entità, le politiche da essa pubblicate o sue specifiche dichiarazioni. Sebbene non determinante, l'esistenza di un interesse economico comune (per esempio, una royalty basata sulle vendite) tra l'entità e il cliente riferito alla proprietà intellettuale su cui il cliente vanta diritti può altresì indicare che il cliente può ragionevolmente attendersi che l'entità porrà in essere le attività.

B59 A Le attività dell'entità influiscono significativamente sulla proprietà intellettuale su cui il cliente vanta diritti quando:

- a) vi è l'aspettativa che le attività modifichino significativamente la forma (per esempio, il design o il contenuto) o la funzionalità (ad esempio, la capacità di svolgere funzioni o compiti) della proprietà intellettuale; oppure
- b) la capacità del cliente di ottenere un beneficio dalla proprietà intellettuale deriva o dipende sostanzialmente da tali attività. Per esempio, il beneficio di una marca spesso deriva o dipende dalle attività in corso dell'entità che sostengono o mantengono il valore della proprietà intellettuale.

Pertanto, se la proprietà intellettuale su cui il cliente vanta diritti ha una significativa funzionalità a sé stante, una parte sostanziale del beneficio della proprietà intellettuale deriva da tale funzionalità. Di conseguenza, la capacità del cliente di ottenere un beneficio dalla proprietà intellettuale non sarebbe influenzata significativamente dalle attività dell'entità, a meno che dette attività ne modifichino significativamente la forma o la funzionalità. Tra i tipi di proprietà intellettuale che spesso dispongono di una significativa funzionalità a sé stante rientrano il software, le formule di composti biologici o di medicinali e i contenuti multimediali completi (per esempio, film, show televisivi e registrazioni musicali).

B60 Se sono soddisfatti i criteri di cui al paragrafo B58, l'entità deve contabilizzare la promessa di concedere la licenza come obbligazione di fare adempiuta nel corso del tempo, perché il cliente riceverà e simultaneamente utilizzerà i benefici derivanti dalla prestazione dell'entità consistente nel dare accesso alla sua proprietà intellettuale man mano che la prestazione viene effettuata (cfr. paragrafo 35, lettera a)]. L'entità deve applicare i paragrafi 39-45 per scegliere il metodo appropriato per valutare i progressi verso l'adempimento completo dell'obbligazione di concedere l'accesso.

B61 Se i criteri di cui al paragrafo B58 non sono soddisfatti, la promessa dell'entità è per sua natura una promessa di concedere il diritto di utilizzare la proprietà intellettuale nella forma in cui essa esiste (in termini di forma e di funzionalità) nel momento in cui la licenza è concessa al cliente. Ciò significa che il cliente può decidere dell'uso della licenza e trarne sostanzialmente tutti i benefici rimanenti al momento in cui la licenza gli viene trasferita. L'entità deve contabilizzare la promessa di conferire il diritto di utilizzare la proprietà intellettuale come obbligazione di fare adempiuta in un determinato momento. L'entità deve applicare il paragrafo 38 per determinare il momento in cui la licenza è trasferita al cliente. Tuttavia, non possono essere rilevati ricavi per la licenza che conferisce il diritto di utilizzare la proprietà intellettuale dell'entità prima dell'inizio del periodo durante il quale il cliente potrà utilizzare la licenza e utilizzarne i benefici. Per esempio, se il periodo di licenza del software inizia prima che l'entità fornisca (o renda altrimenti disponibile) al cliente un codice che consenta a quest'ultimo di utilizzare immediatamente il software, l'entità non dovrebbe rilevare i ricavi prima che il codice sia stato fornito (o reso altrimenti disponibile).

- B62 Nel determinare se la licenza conferisce il diritto di accedere alla sua proprietà intellettuale o il diritto di utilizzarla l'entità non deve tenere conto dei seguenti fattori:
- restrizioni temporali, geografiche o di utilizzazione: tali restrizioni costituiscono caratteristiche della licenza promessa e non consentono di determinare se l'entità adempie l'obbligazione di fare in un determinato momento o nel corso del tempo;
  - garanzie date dall'entità di possedere un brevetto valido per la proprietà intellettuale e difenderlo contro ogni uso non autorizzato: la promessa di difendere il brevetto non costituisce un'obbligazione di fare, in quanto l'atto di difendere il brevetto protegge il valore delle attività dell'entità derivanti dalla proprietà intellettuale e fornisce al cliente l'assicurazione che la licenza trasferita è conforme alle specifiche della licenza promessa nel contratto.

#### **Royalties basate sulle vendite o basate sull'uso**

- B63 Nonostante le disposizioni dei paragrafi 56-59, l'entità deve rilevare i ricavi della royalty basata sulle vendite o della royalty basata sull'uso promessa in cambio della licenza di proprietà intellettuale solo quando (o man mano che) si verifica l'ultimo in ordine di tempo dei seguenti eventi:
- la successiva vendita o utilizzazione; e
  - l'adempimento (o parziale adempimento) dell'obbligazione di fare a cui è stata assegnata, in tutto o in parte, la royalty basata sulle vendite o la royalty basata sull'uso.
- B63 A L'obbligo relativo alla royalty basata sulle vendite o alla royalty basata sull'uso di cui al paragrafo B63 si applica quando la royalty riguarda soltanto una licenza di proprietà intellettuale o quando una licenza di proprietà intellettuale è l'elemento predominante cui la royalty si riferisce (per esempio, la licenza di proprietà intellettuale può essere l'elemento predominante al quale la royalty si riferisce quando l'entità si aspetta ragionevolmente che il cliente attribuirebbe alla licenza un valore nettamente superiore che agli altri beni e servizi cui la royalty si riferisce).
- B63B Quando il requisito di cui al paragrafo B63 A è soddisfatto, i ricavi provenienti da una royalty basata sulle vendite o da una royalty basata sull'uso devono essere rilevati interamente in conformità al paragrafo B63. Quando il requisito di cui al paragrafo B63 A non è soddisfatto, alla royalty basata sulle vendite o alla royalty basata sull'uso si applicano i requisiti relativi al corrispettivo variabile di cui ai paragrafi 50-59.

Nell'appendice C, i paragrafi C2, C5 e C7 sono modificati e i paragrafi C1B, C7 A e C8 A sono aggiunti. I paragrafi C3 e C6 non sono stati modificati, ma sono qui riportati per agevolare la lettura.

#### DATA DI ENTRATA IN VIGORE

...

- C1B *Chiarimenti dell'IFRS 15 Ricavi provenienti da contratti con i clienti*, pubblicato nell'aprile 2016, ha modificato i paragrafi 26, 27, 29, B1, B34-B38, B52-B53, B58, C2, C5 e C7, ha eliminato il paragrafo B57 e ha aggiunto i paragrafi B34 A, B35 A, B35B, B37 A, B59 A, B63 A, B63B, C7 A e C8 A. L'entità deve applicare tali modifiche a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2018 o da data successiva. È consentita l'applicazione anticipata. Se l'entità applica queste modifiche a partire da un periodo precedente, tale fatto deve essere indicato.

#### DISPOSIZIONI TRANSITORIE

- C2 Ai fini delle disposizioni transitorie di cui ai paragrafi C3-C8 A:
- la data di applicazione iniziale è la data di inizio dell'esercizio in cui l'entità applica per la prima volta il presente Principio e
  - un contratto completato è un contratto per il quale l'entità ha trasferito la totalità dei beni o servizi individuati in conformità allo IAS 11 *Lavori su ordinazione*, allo IAS 18 *Ricavi* e alle relative Interpretazioni.
- C3 L'entità deve applicare il presente Principio utilizzando uno dei due metodi seguenti:
- retroattivamente a ciascun esercizio precedente presentato conformemente allo IAS 8 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*, fatti salvi gli espedienti pratici di cui al paragrafo C5 oppure
  - retroattivamente contabilizzando l'effetto cumulativo dell'applicazione iniziale del presente Principio alla data dell'applicazione iniziale conformemente ai paragrafi C7-C8.

...



- C5 Quando applica il presente Principio retroattivamente conformemente al paragrafo C3, lettera a), l'entità può utilizzare uno o più dei seguenti espedienti pratici:
- a) per i contratti completati, l'entità non deve rideterminare i contratti che:
    - i) iniziano e finiscono nello stesso esercizio; oppure
    - ii) sono contratti completati all'inizio del primo esercizio presentato;
  - b) per i contratti conclusi che prevedono un corrispettivo variabile, l'entità può utilizzare il prezzo dell'operazione alla data in cui il contratto è stato completato, piuttosto che stimare gli importi del corrispettivo variabile per gli esercizi comparativi;
  - c) per i contratti che sono stati modificati prima dell'inizio del primo esercizio presentato, l'entità non deve rideterminare il contratto retroattivamente per tali modifiche contrattuali in conformità ai paragrafi 20-21. Invece, l'entità deve imputare l'effetto cumulativo di tutte le modifiche che si verificano prima dell'inizio del primo periodo presentato quando:
    - i) identificano le obbligazioni di fare adempiute e inadempite;
    - ii) determinano il prezzo dell'operazione e
    - iii) assegnano il prezzo dell'operazione alle obbligazioni di fare adempiute e inadempite;
  - d) per tutti gli esercizi precedenti presentati prima della data di applicazione iniziale, l'entità non è tenuta a comunicare l'importo del prezzo dell'operazione assegnato alle rimanenti obbligazioni di fare né a fornire una spiegazione in cui indica quando prevede di rilevare l'importo come ricavo (cfr. paragrafo 120).
- C6 Se applica l'uno o l'altro espediente pratico di cui al paragrafo C5, l'entità deve applicarlo sistematicamente a tutti i contratti per tutti gli esercizi presentati. Inoltre, l'entità deve fornire tutte le seguenti informazioni:
- a) gli espedienti che sono stati utilizzati e
  - b) se ragionevolmente possibile, una valutazione qualitativa dell'effetto stimato dell'applicazione di ognuno degli espedienti.
- C7 Se sceglie di applicare il presente Principio retroattivamente conformemente al paragrafo C3, lettera b), l'entità deve rilevare l'effetto cumulativo dell'applicazione iniziale del presente Principio come rettifica del saldo di apertura degli utili portati a nuovo (o, a seconda del caso, di altra componente del patrimonio netto) dell'esercizio che include la data dell'applicazione iniziale. In base a questo metodo transitorio, l'entità può scegliere di applicare il presente Principio retroattivamente solo ai contratti che non sono completati alla data dell'applicazione iniziale (per esempio, il 1° gennaio 2018 se l'esercizio dell'entità termina il 31 dicembre).
- C7 A L'entità che applica il presente Principio retroattivamente conformemente al paragrafo C3, lettera b), può altresì utilizzare l'espedito pratico di cui al paragrafo C5, lettera c),
- a) per tutte le modifiche contrattuali che si verificano prima dell'inizio del primo esercizio presentato; oppure
  - b) per tutte le modifiche contrattuali che si verificano prima della data di applicazione iniziale.
- Se l'entità utilizza questo espediente pratico, l'entità deve applicare l'espedito sistematicamente a tutti i contratti e comunicare le informazioni richieste dal paragrafo C6.
- ...
- C8 A L'entità deve applicare *Chiarimenti dell'IFRS 15* (cfr. il paragrafo C1B) retroattivamente come previsto dallo IAS 8. Nell'applicare le modifiche retroattivamente, l'entità deve applicare le modifiche come se fossero state incluse nell'IFRS 15 alla data di applicazione iniziale. Di conseguenza l'entità non applica le modifiche agli esercizi o ai contratti ai quali le disposizioni dell'IFRS 15 non si applicano in conformità ai paragrafi C2-C8. Per esempio, se applica l'IFRS 15 conformemente al paragrafo C3, lettera b), solo ai contratti che non sono completati alla data di applicazione iniziale, l'entità non ridetermina i contratti completati alla data di applicazione iniziale dell'IFRS 15 per gli effetti di tali modifiche.
-