

Gli aspetti fiscali relativi al principio contabile internazionale IFRS 15: Revenue from Contracts with Customers

Riflessioni ed analisi delle disposizioni tributarie introdotte dal Legislatore italiano per la determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP



Francesco Telch

Dottore Commercialista e
Revisore Legale dei Conti in Milano,
Master in Fiscalità Internazionale,
Business School Sole24Ore

In data 10 gennaio 2018, il MEF ha emanato un D.M. di endorsement interno in tema di IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers. La suddetta disposizione si caratterizza per il rinvio al principio di derivazione rafforzata, per la determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP. Nel presente contributo si cercherà di fornire evidenza degli aspetti di maggior impatto ed interesse per i soggetti IAS/IFRS adopter, che rivestono il ruolo di soggetti passivi d'imposta nel territorio dello Stato italiano, per le suddette imposte dirette, con riferimento anche alla posizione di Assonime che si è pronunciata sul tema con la Circolare n. 23 del 26 ottobre 2018.

I. Introduzione: le novellate disposizioni contabili previste dall'IFRS 15.....	346
II. Gli aspetti contabili.....	346
III. Gli aspetti fiscali.....	348
A. Art. 1 Costi per il contratto.....	349
B. Art. 2 Corrispettivi variabili.....	349
C. Art. 3 Vendita con reso.....	349
D. Art. 4 Disposizioni ai fini IRAP.....	350
E. Art. 5 Decorrenza.....	350
IV. La presa di posizione di Assonime.....	350
V. Conclusioni.....	350

I. Introduzione: le novellate disposizioni contabili previste dall'IFRS 15

Con questo contributo si ritiene opportuno fornire una breve disamina del principio contabile internazionale degli *International Financial Reporting Standards* (IFRS) 15 – Revenue from Contracts with Customers (nel prosieguo IFRS 15) prima di affrontare la tematica relativa alle disposizioni fiscali italiane, introdotte con il Decreto Ministeriale (D.M.) del Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF) del 10 gennaio 2018, per la determinazione della base imponibile dell'Imposta sul reddito delle società (IRES) e dell'Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).

In data 28 maggio 2014, l'*International Accounting Standard Board* (IASB) ha pubblicato il principio IFRS 15 che sostituisce ed incorpora, in un unico documento, altri *standard* contabili quali:

- IAS 11 – *Construction Contracts*;
- IAS 18 – *Revenue*;
- e le interpretazioni (*International Financial Reporting Interpretations Committee*):
- IFRIC 13 – *Customer Loyalty Programmes*, *International Financial Reporting Interpretations Committee*;
- IFRIC 15 – *Agreements for the Construction of Real Estate*;
- IFRIC 18 – *Transfers of Assets from Customers*; e
- *Standard Interpretations Committee* (SIC)-31 *Revenue – Barter Transactions Involving Advertising Services*.

Contemporaneamente, il *Financial Accounting Standards Board* (FASB) americano ha emesso un analogo principio (*Accounting Standards Committee* [ASC] 606), che si presenta sostanzialmente in linea con i requisiti sanciti dall'IFRS 15.

La Commissione europea ha omologato l'IFRS 15 mediante la pubblicazione in Gazzetta ufficiale del Regolamento UE n. 2016/1905 del 22 settembre 2016.

Nel mese di aprile 2016, l'*International Accounting Standards Board* (IASB) ha emesso il documento *Clarification to IFRS*, contenente alcuni chiarimenti ed ulteriori esempi esplicativi sul tema, che è stato omologato mediante pubblicazione sulla Gazzetta ufficiale con Regolamento UE n. 2017/1986 del 31 ottobre 2017.

II. Gli aspetti contabili

La *ratio* dell'introduzione dell'IFRS 15 è stata quella di fornire, agli utilizzatori del bilancio, informazioni sulla natura, l'importo, la tempistica ed il grado di incertezza dei ricavi e dei flussi finanziari provenienti dai contratti^[1] con i clienti.

[1] Si definisce contratto un accordo tra due o più parti che dà luogo a diritti ed obblighi vincolanti; ai fini del presente *standard*, non sussiste un contratto se le parti in causa hanno il diritto di rescindere unilateralmente, senza fornire un compenso alla controparte. Questo perché non c'è alcuna obbligazione vincolante tra nessuna delle parti del contratto, ad adempiere alla propria.

Il principio si fonda sul fatto che i ricavi debbano essere rilevati in modo che il trasferimento, al cliente dei beni e/o servizi promessi, sia espresso in un importo che rifletta il corrispettivo a cui l'entità si aspetta di avere diritto in cambio dei beni e/o servizi.

L'IFRS 15 detta le regole per l'individuazione di un modello *unicum*, trasversale a tutti i settori economici, per la contabilizzazione ed esposizione in bilancio dei ricavi derivanti dalla vendita di beni e/o servizi; è il risultato di un lungo ed articolato progetto avviato congiuntamente dallo IASB e dal FASB in un'ottica di convergenza tra le normative contabili americane ed internazionali.

Come accennato, il principio propone un modello di rilevazione e valutazione dei ricavi differente rispetto al passato, suddiviso in cinque *step* da percorrere in maniera sequenziale:

- 1) *identificazione del contratto/i con i clienti* (par. 9-21): in questa fase l'entità attua un'approfondita analisi dei contratti stipulati con i propri clienti; i presupposti che un accordo tra le parti deve possedere, affinché possa essere qualificato come contratto, sono i seguenti: (i) il contratto deve avere sostanza commerciale (tempistica dei futuri *cash flow* dipendono dai risultati contrattuali); (ii) la società può identificare i termini di pagamento per beni e/o servizi che devono essere trasferiti e l'incasso è probabile; (iii) la società può identificare i diritti di ciascuna delle parti relativamente ai beni e/o servizi da trasferire;
- 2) *identificazione delle obbligazioni contrattuali, le cd. performance obligations* (par. 22-30): stabilito il perimetro contrattuale di riferimento, occorre distinguere le obbligazioni contrattuali^[2] che esso comporta. Un bene e/o servizio risulta distinto all'interno del contratto, in quanto: (i) il cliente può beneficiarne in maniera indipendente oppure con altre sue risorse prontamente disponibili; (ii) l'impegno a trasferire il bene od il servizio è identificabile in modo separato rispetto al trasferimento degli altri beni o servizi inclusi nel contratto esso va rilevato come *performance obligation* a sé stante. Al contrario se non risulta distinto, in quanto non rispetta le due suddette condizioni, occorre procedere ad una sua aggregazione con altri beni e/o servizi. Tale aggregazione comporta che un intero contratto si configuri come un'unica *performance obligation*;
- 3) *determinazione del prezzo di transazione* (par. 47-72): il passaggio successivo consiste nella determinazione del *transaction price*, inteso come l'importo del corrispettivo al quale un'entità ritiene di aver diritto, in cambio del trasferimento dei beni e/o servizi al cliente, esclusi gli ammontari incassati per conto di terze parti; in questa fase l'entità deve presumere che i beni e/o servizi saranno trasferiti al cliente così come stabilito dalle clausole contrattuali esistenti, e che il contratto non subirà cancellazioni, modifiche o rinnovi. Il prezzo può comprendere sia importi fissi, sia

variabili^[3] (per diverse ragioni, come ad es. riduzioni, sconti, rimborsi, crediti, incentivi e penalità), sia una combinazione di entrambi. Si precisa che la stima del prezzo contrattuale, nelle ipotesi in cui sia costituito da elementi variabili, è determinata tenendo conto delle probabilità di accadimento degli eventi futuri; due sono i metodi^[4] previsti dall'IFRS 15 per stabilire il valore: (i) l'*expected value* (metodo del valore atteso) vale a dire la determinazione di un valore medio atteso che è costituito dalla media ponderata degli importi possibili che l'entità incasserà, moltiplicati per la loro probabilità di accadimento; (ii) il *most likely amount* (metodo del valore più probabile), ottenuto individuando l'importo con una maggiore probabilità di accadimento, in un perimetro (*range*) di corrispettivi possibili. Come si evince da un punto di vista contabile, il *transaction price* è fortemente contraddistinto da stime. Secondo lo scrivente, la prima metodologia si adatta meglio ai casi in cui un'entità determini il valore complessivo di un elevato numero di contratti con caratteristiche simili, mentre l'ultimo metodo si addice maggiormente qualora un contratto preveda soltanto due possibili esiti (raggiungimento di un premio di risultato o non raggiungimento)^[5]. Da un confronto tra i punti 3. e 4. si evince la distinzione tra *transaction price* e *stand alone selling price* (s.a.s.p.)^[6]; la differenza tra le due configurazioni di prezzo consiste nel valore attribuibile a beni e/o servizi secondari, ceduti congiuntamente a quelli principali oppure riconoscendo diritti, facoltà, opzioni, garanzie. Come si vedrà nel prosieguo, a questa fase è stata data grande rilevanza da parte del Legislatore italiano dal punto di vista tributario, in special modo con riferimento alle tematiche delle penali e delle vendite con diritto di reso. L'IFRS 15 richiede poi, ai sensi dei par. 60-65, di separare la componente finanziaria (eventuale) dalla transazione^[7], per evidenziare il corrispettivo che sarebbe stato praticato nell'ipotesi in cui il pagamento fosse avvenuto nel momento di trasferimento dei beni e/o servizi promessi ai clienti;

- 4) *allocazione del prezzo di transazione alle singole performance obligations* (par. 73-86): l'imputazione del prezzo, in tutte le sue componenti fisse e variabili, deve avvenire per ogni obbligazione contrattuale in proporzione allo *stand alone selling price* (s.a.s.p.) di ciascuna di esse. L'allocazione si fonda sui prezzi di vendita che si sarebbero applicati in una transazione avente come oggetto il singolo impegno contrattuale. Lo *standard* non statuisce alcuna metodologia specifica, al

[3] Un prezzo si considera variabile quando: (i) il cliente ha una valida aspettativa che l'entità possa accettare un corrispettivo inferiore a quello previsto in sede contrattuale; (ii) fatti e circostanze indicano la volontà, al momento della stipula del contratto, di offrire uno sconto.

[4] La scelta del metodo non è arbitraria, poiché l'entità è tenuta ad applicare quello che meglio rappresenta il corrispettivo al quale avrà diritto.

[5] Par 200 dell'IFRS 15.

[6] Il par. 77 dell'IFRS 15 definisce s.a.s.p. il prezzo di riferimento rappresentato dal corrispettivo a cui l'entità ha diritto in cambio del trasferimento al cliente dei beni o servizi appartenenti a ciascuna *performance obligation*.

[7] È una novità introdotta dal nuovo *standard* che, rispetto alle previgenti disposizioni, statuisce di evidenziare la componente degli interessi sia quando si verifica un differimento nei tempi di pagamento, sia nell'ipotesi di un'anticipazione dei pagamenti da parte del cliente (rispetto a quanto inizialmente concordato con l'impresa).

[2] Il par. 22 dell'IFRS 15 definisce *performance obligation* l'impegno, previsto contrattualmente, a trasferire ad un cliente beni e/o servizi distinti oppure un insieme di beni e/o servizi strettamente correlati tra loro e trasferibili al cliente con le medesime modalità.

contrario lascia ampia discrezionalità al redattore del bilancio, limitandosi a fornire alcuni possibili esempi:

- a) *adjusted market assessment approach*: basato sull'ammontare che la società stima essere quello che il mercato è disposto a pagare per beni simili (per esempio si può fare riferimento al prezzo che un *competitor* applica a quel bene e/o servizio);
 - b) *expected cost plus a margin approach*: basato su fattori interni per l'identificazione dei costi sostenuti, ai quali applicare un margine ritenuto adeguato con riferimento al mercato;
 - c) *residual approach*: da utilizzare solo se gli *stand alone selling price* sono molto variabili e incerti. Quest'approccio può essere utilizzato quando si conoscono gli altri s.a.s.p. dei rimanenti beni e/o servizi del contratto, e per differenza si determina lo s.a.s.p. del bene e/o servizio analizzato;
- 5) *riconoscimento del ricavo quando la performance obligation è soddisfatta (par. 31-46)*: costituisce l'ultimo *step* che si verifica soltanto quando viene soddisfatta un'obbligazione di fare, cioè trasferisce il controllo (al cliente) di beni e/o servizi distinti oppure un insieme di beni e/o servizi strettamente correlati tra loro e trasferibili con le medesime modalità. L'identificazione del momento in cui il cliente può effettivamente disporre e dirigere l'uso del bene e/o servizio e, di conseguenza, trarne i benefici economici si identifica quando avviene il trasferimento del controllo^[8] (al contrario la disciplina previgente stabiliva che i ricavi fossero rilevati in bilancio soltanto quando si verificava il trasferimento dei rischi e dei benefici connessi alla vendita del bene). Si ricorda che il contratto definisce a priori la modalità di adempimento di una *performance obligation*. Il riconoscimento di un ricavo può avvenire secondo due modalità: (i) *over time*, cioè in un lasso di tempo diluito e prolungato (IFRS 15, par. 35-37), oppure (ii) *at a point in time*, cioè in un momento prestabilito (IFRS 15, par. 38). La prima ipotesi sussiste soltanto quando è possibile misurare l'avanzamento sino al completamento; in caso contrario, ad es. nelle fasi iniziali di un contratto, l'entità rileverà esclusivamente i costi sostenuti. Rispetto alle disposizioni contenute nello IAS 18, dove i ricavi venivano riconosciuti automaticamente *over the time* se la transazione si riferiva, ad es., alla costruzione di un bene od alla fornitura di un servizio, l'IFRS 15 statuisce che i ricavi sono riconosciuti *over the time*, se può essere dimostrato che: (i) il cliente riceve e consuma, contemporaneamente, i benefici derivanti dalla prestazione all'entità nel momento stesso in cui, tale prestazione è erogata; (ii) la prestazione fornita dall'entità crea o migliora un bene, il quale è controllato dal cliente nel momento stesso in cui è creato o migliorato; (iii) la prestazione eseguita dall'entità non crea un bene che la stessa potrebbe utilizzare per un uso alternativo. Per la valutazione dei progressi relativi alle *performance obligations* soddisfatte *over time*, lo *standard* prevede due metodi:
- a) il primo è *l'output methods* il quale definisce che il riconoscimento dei ricavi avviene in misura proporzionale

al valore dei beni e/o servizi trasferiti ai clienti alla data in oggetto rispetto ai restanti da trasferire. Ad es. alcuni metodi possono essere: la verifica del raggiungimento di *milestone* contrattuali, le unità prodotte od unità consegnate all'interno del progetto rispetto alle quantità totali;

- b) l'altra metodologia è definita *input methods*: in questa fattispecie il riconoscimento dei ricavi avviene come rapporto tra il valore degli *input* impiegati dall'entità alla data in oggetto ed il valore totale degli *input* previsti per soddisfare l'obbligazione contrattuale. Ad es. alcuni metodi possono essere riconducibili alla misurazione alla data in oggetto delle quantità di risorse consumate, delle ore di lavoro consuntivate, delle spese sostenute, delle ore macchina utilizzate. Lo *standard* precisa che devono essere esclusi dalla valutazione dei ricavi gli effetti di quegli *input* che non riflettono correttamente le prestazioni da adempiere. Quando è utilizzata quest'ultima metodologia: (i) alcuni costi sostenuti non devono contribuire all'avanzamento nell'adempimento dell'obbligazione assunta. Ad es. è il caso delle inefficienze significative non incluse nel prezzo contrattuale (si pensi ai maggiori costi per perdite di materie prime, maggiori ore di manodopera o altre risorse non previste e sostenute per adempiere l'obbligazione contrattuale) (IFRS 15, par. B19 a); (ii) i costi sostenuti che non contribuiscono in maniera proporzionale all'avanzamento non devono produrre margine sui ricavi, ovvero i ricavi vanno rilevati solo fino a concorrenza dei costi sostenuti (IFRS 15, par. B19 b).

Si sottolinea che l'IFRS 15 non si applica ad alcune specifiche fattispecie, come: (i) i contratti di *leasing* che rientrano nell'ambito di applicazione dell'IFRS 16, in precedenza dello IAS 17; (ii) i contratti assicurativi rientranti nell'ambito di applicazione dell'IFRS 4 - *Insurance contracts*; (iii) gli strumenti finanziari ed altri diritti ed obbligazioni contrattuali rientranti nel perimetro dell'IFRS 9 - *Financial Instruments*, IFRS 10 - *Consolidated Financial Statements*, IFRS 11 - *Joint Arrangements*, IAS 27 - *Separate Financial Statements*, ed IAS 28 - *Investments in Associates and Joint Ventures*; (iv) gli scambi non monetari tra entità appartenenti al medesimo ramo di attività, al fine di agevolare le vendite a clienti o potenziali tali.

Il principio contabile non trova applicazione anche nell'ipotesi in cui la controparte non è un cliente (IFRS 15, par. 6), come nel caso di accordi di collaborazione, quando le parti hanno in comune i rischi ed i benefici derivanti dall'attività.

III. Gli aspetti fiscali

Il Legislatore italiano, con il D.M. in oggetto, ha varato le disposizioni fiscali di coordinamento tra l'IFRS 15 e le modalità di determinazione della base imponibile dell'IRPEF e dell'IRAP per i soggetti IAS/IFRS *adopter*, in attuazione dell'art. 4, comma 7-*quarter*, del Decreto Legislativo (D.Lgs.) del 28 febbraio 2005, n. 38.

[8] Il principio contabile utilizza la locuzione "the ability to direct the use of and receive the benefit from the good or service."

Il D.M. è composto da 5 articoli, più scarno (in numero) rispetto a quello riguardante l'IFRS 9 – *Financial Instruments*, e disciplina le seguenti fattispecie:

- i costi incrementali (art. 1);
- le variazioni del corrispettivo derivanti da penali legali e contrattuali (art. 2);
- i resi (art. 3);
- la valenza, ai fini IRAP, delle disposizioni di cui ai precedenti artt. 2 e 3 (art. 4); e
- la decorrenza delle nuove disposizioni (art. 5).

Si precisa che l'impianto del D.M. si fonda sul recepimento *in toto* dei fenomeni di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio^[9] previsti dall'IFRS 15, secondo quanto disposto dal cd. principio di derivazione rafforzata^[10]; sono soltanto due le eccezioni previste, e sono legate alle riduzioni dei corrispettivi variabili a titolo di penali ed alla contabilizzazione delle vendite con diritto di reso. Il principio di derivazione rafforzata implica che l'imputazione, al periodo fiscale, deve avvenire in aderenza a quanto risulta dal conto economico.

A. Art. 1 Costi per il contratto

L'art. 1 D.M., rubricato "Costi per il contratto", disciplina gli aspetti fiscali legati agli oneri di natura incrementale, che un'entità ha sostenuto per ottenere il contratto, e contestualmente per il suo adempimento, statuendo che: "[i] costi incrementali per l'ottenimento del contratto e quelli sostenuti per l'adempimento del contratto di cui, rispettivamente, ai paragrafi 91 e 95 dell'IFRS 15, sono deducibili ai sensi del comma 1 dell'art. 108 del TUIR".

Come si evince, il Legislatore italiano opera un espresso rinvio alle disposizioni contenute all'interno del Testo Unico delle imposte sui Redditi (TUIR) ed ad alcuni paragrafi dello *standard*, ammettendo la deducibilità dei costi nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.

L'IFRS 15, ai par. 91 e 95, stabilisce che quando è previsto il recupero dei suddetti costi, essi sono capitalizzati come attività, che, ai sensi del par. 99, devono poi essere ammortizzate in modo corrispondente al trasferimento al cliente dei beni e/o servizi ai quali si riferiscono (cfr. art. 108, comma 1, TUIR).

[9] Le definizioni di qualificazione, classificazione ed imputazione sono fornite dall'Agenzia dell'Entrate nella Circolare n. 7/E/2011. La qualificazione consiste nell'individuazione di un modello giuridico-formale con cui un'operazione è rilevata nei bilanci redatti secondo i principi contabili internazionali, e che può essere differente da quello giuridico-formale dei contratti alla base dei fatti aziendali. La classificazione, successiva alla qualificazione, si sostanzia nell'individuare la specifica tipologia di componente positivo e negativo di reddito, per ciascuna operazione. L'imputazione, invece, attiene alla corretta individuazione dell'esercizio in cui i componenti reddituali sono imputati a conto economico.

[10] La sua introduzione nell'ordinamento italiano è avvenuta per effetto dell'art. 1, commi 58-62 della Legge (L.) del 24 dicembre 2007, che ha apportato alcune disposizioni per la determinazione del reddito imponibile dell'impresa IAS/IFRS *adopter*, con lo scopo di adottare norme più in linea con le risultanze del bilancio. La formulazione si rinvia all'art. 83, comma 1, TUIR, modificato dall'art. 13-bis del Decreto Legge (D.L.) n. 244/2016; si tratta di un'evoluzione del principio di derivazione, originariamente concepito come "semplice".

Sono due le eccezioni al riconoscimento in derivazione rafforzata delle nuove modalità di contabilizzazione previste dall'IFRS 15: (i) le riduzioni del corrispettivo variabile a titolo di penali; e (ii) la contabilizzazione delle vendite con diritto di reso. Entrambe le fattispecie, escluse dalla derivazione rafforzata, attengono alla stima del corrispettivo che include un importo variabile. Il par. 51 dell'IFRS 15 prevede, infatti, che "l'importo del corrispettivo può variare a seguito di riduzioni, sconti, rimborsi, crediti, concessioni sul prezzo, incentivi, premi di rendimento, penalità o altri elementi analoghi".

B. Art. 2 Corrispettivi variabili

L'art. 2 disciplina il trattamento fiscale delle variazioni legate ai corrispettivi variabili, ed è composto da due commi; il primo statuisce che: "[l]e variazioni del corrispettivo di cui al paragrafo 51 dell'IFRS 15 derivanti da penali legali e contrattuali concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio in cui diventa certa l'esistenza e determinabile in modo obiettivo l'ammontare delle penali stesse".

Come si evince dal dettato normativo, è stata limitata la rilevanza fiscale dei corrispettivi variabili. La riduzione del corrispettivo, per effetto di penali non trova riconoscimento fiscale nel principio di derivazione rafforzata.

La relazione illustrativa, al fine di annullare l'effetto delle variazioni legate alle suddette poste, stabilisce che in sede di determinazione del corrispettivo, è possibile operare, in sede di dichiarazione dei redditi, una variazione in aumento (al fine di sterilizzare l'effetto delle variazioni legate alle penali e contrattuali), che nell'esercizio in cui diventa certo nell'an e nel *quantum* l'ammontare delle penali, può operare un'altra variazione, ma di segno opposto, in diminuzione. Così facendo, è possibile portarle in deduzione ai fini sia dell'IRES, sia dell'IRAP.

Le penali legali e contrattuali sono per tanto assimilate ai fini IRES agli accantonamenti ai fondi rischi temporaneamente indeducibili *ex art.* 107 TUIR.

Il secondo comma, facendo esplicito rinvio a quello precedente, statuisce invece che: "[...] si considerano, in ogni caso, integrati i requisiti di previa imputazione a conto economico richiesti dal comma 4 dell'articolo 109 del TUIR".

C. Art. 3 Vendita con reso

L'art. 3 disciplina la fattispecie in cui un bene è venduto con diritto di restituzione; ivi, per tanto non vi rientrano i casi:

- in cui è concessa al cliente la possibilità di ottenere soltanto la sostituzione con un altro, avente le medesime caratteristiche in termini sia di qualità, sia di prezzo;
- di restituzione di un bene difettoso con uno perfettamente funzionante;
- di contratto estimatorio.

Al comma 1, è previsto che le passività stanziata e contabilizzata per i rimborsi futuri, ai sensi del paragrafo B21 dell'Appendice B dell'IFRS 15, vengano equiparate ad un accantonamento non ammesso in deduzione; l'esclusione

dello scomputo dal reddito complessivo è dovuto al comma 4 dell'art. 107 TUIR, il quale statuisce che: "[...] non sono ammesse deduzioni per accantonamenti diversi da quelli espressamente considerati dalle disposizioni del presente capo".

Ciò comporta che, in sede di dichiarazione dei redditi, è necessario effettuare una ripresa in aumento del reddito imponibile pari al sopraccitato stanziamento al fondo.

Nel momento in cui si verifica la restituzione dei prodotti, il fondo verrà stornato, in contropartita di una riduzione dei crediti (movimento di natura patrimoniale, senza effetti a conto economico), sancendo l'irrelevanza fiscale dello storno dei costi, ammettendo la deduzione in via *extra*-contabile tramite un'apposita variazione in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.

D. Art. 4 Disposizioni ai fini IRAP

L'art. 4 si riferisce all'IRAP e prevede che: "[...] le disposizioni di cui agli articoli 2 e 3 si applicano anche ai fini della determinazione del valore della produzione netta di cui al d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446".

La norma è molto chiara e semplice: rimanda alle disposizioni previgenti (artt. 2 e 3 D.M. del 10 gennaio 2018) per quanto attiene all'IRAP.

E. Art. 5 Decorrenza

L'ultima disposizione riguarda la data di entrata in vigore del D.M. In base a questo articolo: "[...] le disposizioni del presente decreto si applicano a decorrere dal periodo di imposta relativo al primo esercizio di adozione del principio contabile IFRS 15".

Come già accennato, dal punto di vista contabile l'IFRS 15, si applica a decorrere dagli esercizi aventi inizio il 1° gennaio 2018 ed è ammessa l'applicazione retrospettiva. Le modalità per la sua adozione sono:

- il *retrospective method*: per ogni periodo di confronto presentato in bilancio (IFRS 15, par.C3a); si deve evidenziare la ricostruzione analitica degli effetti dello *standard* contabile con esposizione *ex-novo* anche dei ricavi dell'esercizio precedente in base all'IFRS 15;
- il *cumulative effect method*: comporta la rilevazione dell'effetto cumulato come *adjustment* nel bilancio di apertura al 1° gennaio 2018 in una specifica voce del patrimonio netto. Questo metodo è applicabile solo ai contratti non completati alla data di prima applicazione.

Il D.M. non contiene alcuna disposizione concernente la *first time adoption*, al contrario, prevede soltanto che i suddetti articoli si applichino a decorrere dal periodo di imposta relativo al primo esercizio di adozione dell'IFRS 15.

La disciplina tributaria della *first time adoption* si rinviene, pertanto, all'interno di altre disposizioni: l'art. 13 D.Lgs. del 28 febbraio 2005 n. 38, per effetto del richiamo da parte dell'art. 5, comma 2, D.M. del 1° aprile 2009; e l'art. 1, comma 4, D.M. 30 aprile 2009, che richiama altresì i regimi di riallineamento previsti dall'art. 15, commi da 1 a 9, D.Lgs. del 29 novembre 2008, n. 185.

Nello specifico l'art. 13, comma 5, stabilisce che i costi già imputati nel prospetto di conto economico e ripristinati nell'attivo patrimoniale non assumono rilevanza fiscale, al pari dell'eliminazione di quelli non più capitalizzabili.

A livello contabile, una fattispecie che si può ricondurre a questa previsione è il ripristino dei costi contrattuali per l'acquisizione o l'adempimento del contratto eventualmente già spesati in passato.

IV. La presa di posizione di Assonime

L'Associazione Italiana delle Società per Azioni (Assonime), con la Circolare n. 23 del 26 ottobre 2018, è intervenuta fornendo alcuni spunti di riflessione. Nello specifico, con il suddetto documento sono state evidenziate alcune zone d'ombra che il D.M. non ha affrontato direttamente, ad es. le penali rilevate a riduzione dei ricavi, che non trovano riscontro nelle clausole contrattuali. La stima di una penale implica l'iscrizione, in bilancio, di un ricavo in misura inferiore rispetto a quanto previsto a livello contrattuale, quindi di un minor credito. Pare opportuno, assoggettare alla suddetta disciplina anche questa fattispecie, al fine di evitare una disparità di trattamento tra le penali previste da un punto di vista giuridico e quelle che scaturiscono dalla prassi commerciale.

Assonime fornisce un esempio numerico a questo riguardo. Si consideri un ricavo di euro 100, che per effetto di una penale contrattuale, stimata per euro 10, si riduce ad euro 90; a livello tributario andrebbe considerato l'importo di euro 100 sia per quanto concerne i *revenues*, sia per i crediti, anche se in bilancio sono esposti per euro 90. Da ciò consegue che, ai fini delle svalutazioni *ex art.* 106 TUIR si dovrebbe considerare il maggior valore fiscale di euro 100, in luogo di quello contabile di euro 90. Nonostante ciò, permangono ancora dei dubbi, che gli addetti ai lavori auspicano vengano risolti, o quanto meno circoscritti, con appositi interventi dell'Amministrazione finanziaria.

V. Conclusioni

L'intervento del Legislatore italiano è stato necessario al fine di allineare le nuove disposizioni contabili, introdotte dall'IFRS 15, con quelle fiscali.

Si sottolinea come l'avvento dei recenti cambiamenti, in tema di principi contabili internazionali, abbia portato ad una rivisitazione ed aggiornamento delle disposizioni tributarie per i soggetti IAS/IFRS *adopter*.

Il D.M., seppur non consideri tutte le possibili fattispecie ed i relativi impatti, ha ridotto le incertezze tributarie legate all'applicazione dell'IFRS 15^[11]. Si tratta comunque di "un passo in avanti" poiché se si confronta il suddetto decreto, con quello previgente dell'8 giugno 2011, si evince che all'epoca il Legislatore italiano non aveva introdotto alcuna norma che coordinasse gli aspetti fiscali con il recepimento del principio

[11] Analogo discorso si deve fare per l'IFRS 9 – *Financial Instruments*, che al pari dello *standard* sui ricavi è entrato in vigore il 1° gennaio 2018 ed a cui il MEF ha dedicato un D.M. emesso in parallelo a quello analizzato nel presente lavoro.

di derivazione rafforzata per gli standard internazionali IAS 11 – *Construction Contracts* IAS 18 – *Revenue*.

Secondo lo scrivente, sarebbe comunque opportuno che l'Amministrazione finanziaria italiana si pronunciasse nel merito, al fine di chiarire eventuali questioni applicative che con il D.M. non sono state considerate *in toto*, al fine di rendere univoca e quanto più possibile chiara la disciplina tributaria di un principio contabile che impatta le entità, prescindendo dal settore di appartenenza.

L'IFRS 15 ha sollevato, sin dalla sua pubblicazione, questioni interpretative di rilievo che hanno avuto ed avranno ripercussioni sulla predisposizione dei bilanci, come ad es. l'individuazione del momento del trasferimento del controllo sul bene. Una più marcata presa di posizione, da parte delle autorità competenti, porterebbe alla risoluzione di dubbi interpretativi che emergono soltanto durante l'applicazione della normativa e che un D.M. difficilmente può risolvere generalizzando gli aspetti di maggior rilievo.