

# Le valutazioni delle commesse ultrannuali: aspetti civilistici e fiscali

di Cesare D'Attilio (\*)

L'OIC 23, con lo scopo di definire i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione dei lavori in corso su ordinazione nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa, ha subito importanti modifiche alla luce delle novità introdotte nell'ordinamento nazionale dal D.Lgs. n. 139 del 2015 e per la necessità di coordinamento con gli altri principi contabili: scopo principale è quello di eliminare ridondanze perpetuatesi nel corso delle precedenti stesure e chiarire ulteriormente l'applicazione concreta dei criteri previsti.

## Classificazione delle commesse

La disciplina dettata dall'art. 2426 del Codice civile in materia di valutazione dei lavori in corso su ordinazione, limitandosi a una mera enunciazione di criterio, ha lasciato irrisolti diversi aspetti di natura operativa. Tale vuoto normativo è stato colmato, sul piano interno, dall'OIC 23, che si è premurato in primo luogo di introdurre la definizione di "lavori in corso su ordinazione" (1) precisando che trattasi di un contratto, di durata generalmente ultrannuale, per la realizzazione di uno o combinazioni di beni o per la fornitura di beni o servizi non di serie che insieme formano un unico progetto, ovvero siano strettamente connessi o interdipendenti per ciò che riguarda la loro progettazione, tecnologia e funzione o la loro utilizzazione finale (2).

I contratti in parola, che sono classificabili per il periodo temporale di realizzazione con durata infrannuale o ultrannuale, possono essere fondamentalmente raggruppati in tre distinte tipologie, impiegando come criterio distintivo quello della quantificazione del corrispettivo complessivo della commessa:

- 1) contratti a prezzi determinati, mediante i quali l'impresa si impegna a portare a termine l'intero lavoro previsto dal contratto, sulla base del prezzo contrattuale fisso o dei prezzi determinati per le singole voci costituenti la commessa;

- 2) contratti con prezzo basato sul costo consuntivo più il margine, che determinano il corrispettivo sulla base dei costi sostenuti dal prestatore del lavoro e previsti dal contratto, oltre specifiche maggiorazioni la cui determinazione è stabilita contrattualmente;
- 3) contratti con caratteristiche sia del contratto a corrispettivo predeterminato sia con caratteristiche del contratto con corrispettivo basato sul costo consuntivo più il margine: in questa tipologia si prevedono caratteristiche di entrambi i contratti sopra riportati.

## Combinazioni e suddivisioni dei lavori in corso su ordinazione

Il corrispettivo contrattuale di una commessa può essere pattuito:

- unitariamente per l'intera opera;
- frazionatamente per singole opere o per ciascuna fase.

L'OIC 23, al ricorrere di determinate condizioni, consente di segmentare la contabilizzazione di

### Note:

(\*) *Dottore Commercialista e Revisore Legale*

(1) Per un'analisi compiuta e sistematica relativa alle Commesse pluriennali si rinvia al testo *Valutare il magazzino - Fiscalità e metodi* di C. D'Attilio, Ed. 2019.

(2) Si veda il paragrafo n. 5 nello spazio rubricato "Definizioni" del nuovo OIC 23.

una commessa in più fasi ovvero di raggruppare più commesse trattandole come una unica commessa.

Per quanto concerne il *segmenting*, qualora una commessa si riferisse a varie opere o varie fasi, è possibile utilizzare i corrispettivi frazionati previsti dal contratto per alcune fasi dello stesso per determinare i ricavi maturati su di esse ovvero per valutare le opere svolte per tali fasi, purché si verificano tutte le seguenti condizioni (3):

- il contratto prevede fasi o opere ben separate;
- ciascuna fase o opera è stata oggetto di offerte separate confermate dall'esistenza di apposita documentazione;
- è possibile identificare con chiarezza i costi e i ricavi di ciascuna fase o opera;
- l'attribuzione alle singole fasi o opere del contratto di margini diversi rispecchia comprovate situazioni di mercato, in quanto tale diversità rispecchia differenti gradi di rischio o del rapporto domanda-offerta;
- i corrispettivi delle singole fasi o elementi del contratto devono generare margini comparabili con quelli che si otterrebbero se tutte le fasi o elementi venissero forniti a clienti diversi e ciò sia provato da una documentata esperienza;
- l'eventuale minor ammontare del corrispettivo totale del contratto rispetto alla somma dei corrispettivi relativi alle singole fasi o opere come praticati in trattative indipendenti e separate degli stessi è dovuto alla riduzione di costi derivante dall'esecuzione combinata delle varie fasi o opere (risparmio in supervisione, spese fisse, ecc.).

D'altro canto, il *combining* di più commesse, in base a cui un gruppo di commesse è trattato come una singola commessa, è consentito quando si verificano tutte le seguenti condizioni (4):

- 1) il gruppo di commesse è stato negoziato in modo congiunto come un unico pacchetto ed esiste apposita documentazione di ciò;
- 2) le commesse sono così strettamente connesse che fanno parte, di fatto, di un unico progetto con un margine di profitto globale;
- 3) le commesse sono realizzate simultaneamente o in sequenza continua;
- 4) i piani economici delle commesse evidenziano dei costi comuni.

### Criteria di valutazione

Il Codice civile prevede che i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti in bilancio sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza (criterio della percentuale di completamento, *ex art. 2426*, comma 1, n. 11, c.c.) (5) ovvero valutati in base ai costi di produzione (criterio della commessa completata, *ex art. 2426*, comma 1, n. 9, c.c.).

Il criterio della percentuale di completamento prevede che i costi, i ricavi e il margine di commessa vengano riconosciuti in funzione dell'avanzamento dell'attività produttiva e quindi attribuiti agli esercizi in cui tale attività si esplica. Nelle rimanenze finali viene, quindi, a essere compresa una quota di margine lordo di utile correlata alla porzione di lavoro eseguita e all'esistenza di un effettivo diritto a ricevere i corrispettivi.

L'OIC 23 propone diversi metodi per determinare lo stato di avanzamento dei lavori: alcuni metodi sono basati su valori o dati di carico della commessa (esempio è il metodo del costo sostenuto, c.d. *cost to cost*, e quello delle ore lavorate o del valore aggiunto); altri sono basati sulla misurazione della produzione effettuata (esempio è il metodo delle misurazioni fisiche e quello delle unità consegnate).

Il secondo criterio previsto è quello della commessa completata che prevede, invece, che i ricavi e il margine di commessa sono riconosciuti solo quando il contratto è completato, ossia alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e benefici connessi al bene realizzato o i servizi sono resi. L'adozione di tale criterio comporta la valutazione delle commesse pluriennali eseguite, ma non ancora completate, al loro costo di produzione e il differimento degli utili sino al completamento della commessa.

Di conseguenza il criterio in commento presenta il vantaggio di determinare il risultato dell'opera pluriennale sulla base di dati consuntivi, però non tiene conto della natura e

#### Note:

(3) Vedasi paragrafo 49 dell'OIC 23.

(4) Vedasi paragrafo 50 dell'OIC 23.

(5) Qualora la durata della commessa fosse inferiore all'anno, è possibile scegliere di applicare o il criterio della commessa completata o quello della percentuale di completamento. Tale importante aspetto è stato introdotto a seguito della riforma all'OIC 23 intervenuta nel 2014.

dell'aspetto sostanziale del contratto, impedendo, dunque, il riconoscimento del margine di commessa in relazione allo stato di avanzamento dei lavori già eseguiti. Ne discende che, ai fini della redazione del bilancio, il criterio della commessa completata è ritenuto meno valido, a causa degli effetti distorsivi provocati sul risultato dell'esercizio, che finiscono per dipendere dal completamento delle prestazioni e non riflettono l'effettivo svolgimento dell'attività aziendale.

A tal proposito annosa problematica che si è venuta a creare con riferimento a tali criteri è stata la modalità di utilizzazione dei medesimi. In particolare, nel vecchio Principi OIC 23, sino alla versione riferibile all'anno 2005, il criterio della percentuale di completamento costituiva di fatto criterio "raccomandato" andando a rappresentare nella prassi una sorta di "obbligatorietà *light*", non prevista normativamente ma divenuta consuetudine consolidata. Al contrario, il criterio della commessa completata era ammesso ma non "raccomandato" e pertanto le aziende che lo applicavano erano di fatto rare per ovvi motivi di convenienza fiscale.

Con la riforma dell'OIC 23 intervenuta nel 2014 si inizia a "scalfire" tale consuetudine consolidata: il paragrafo 45 del nuovo testo infatti, asserendo che "Il criterio della percentuale di completamento può essere adottato" alla presenza di determinate condizioni, comincia a far emergere per iscritto l'"obbligatorietà *light*" già prevista nella prassi.

L'ultima edizione dell'OIC 23 del dicembre 2016 fa cadere ogni incertezza: viene meno l'asserzione probabilistica della precedente versione (6) e ancora una volta vengono definiti in maniera minuziosa i requisiti per l'applicazione del criterio della percentuale di completamento per i lavori ultrannuali che diventa obbligatoria al sussistere delle seguenti condizioni:

- esiste un contratto vincolante per le parti che ne definisca chiaramente le obbligazioni e, in particolare, il diritto al corrispettivo per l'appaltatore;
- diritto al corrispettivo per l'appaltatore maturo con ragionevole certezza via via che i lavori sono eseguiti (cfr. paragrafo 46);
- non sono presenti situazioni di incertezza relative a condizioni contrattuali o fattori esterni di entità tale da rendere dubbia la

capacità dei contraenti a far fronte alle proprie obbligazioni (ad esempio, l'obbligo dell'appaltatore nel completare i lavori);

- il risultato della commessa può essere attendibilmente misurato (7).

L'obbligatorietà introdotta che è figlia di tale riforma e ancora oggi attuale, non ha fatto altro che confermare l'indirizzo già precedentemente analizzato: il criterio della percentuale di completamento trova maggiore applicazione rispetto al criterio della commessa completata, che risulta ancor più accantonato e di fatto ancor meno utilizzato.

### Modifica dei criteri di valutazione

È importante rilevare che il criterio di valutazione scelto dall'impresa deve essere applicato per tutte le commesse pluriennali, mentre l'eventuale cambiamento di criterio, ovvero di un parametro o metodo applicativo nell'ambito del criterio della percentuale di completamento per la stessa tipologia di commesse, è ammesso esclusivamente in casi eccezionali, ai sensi dell'art. 2423-bis, comma 2, del Codice civile. La disposizione in esame e le regole che disciplinano il cambiamento dei principi

#### Note:

(6) Il nuovo testo, all'interno del paragrafo 43, prevede infatti che "il criterio di valutazione della percentuale di completamento è adottato" al verificarsi delle quattro condizioni richiamate e non più "il criterio della percentuale di completamento può essere adottato" al verificarsi delle medesime condizioni.

(7) Le condizioni che permettono una stima attendibile del risultato di commessa nei contratti a corrispettivo predeterminato sono le seguenti (paragrafo 44):

- ricavi di commessa possono essere determinati con attendibilità;
  - è ragionevolmente certo che i ricavi di commessa saranno incassati dall'appaltatore;
  - i costi di commessa necessari per completare i lavori e lo stato di avanzamento alla data di riferimento del bilancio possono essere determinati in modo attendibile;
  - i costi di commessa attribuibili al contratto possono essere identificati con chiarezza e determinati con attendibilità, cosicché i costi di commessa sostenuti possono essere comparati con le stime precedenti.
- Il risultato della commessa può essere attendibilmente stimato nei contratti con corrispettivo basato sul costo consuntivo più il margine soltanto se (paragrafo 45):
- i costi di commessa attribuibili al contratto, che siano o no specificatamente rimborsabili, possono essere identificati con chiarezza e determinati con attendibilità;
  - è ragionevolmente certo che i ricavi di commessa saranno incassati dall'appaltatore.

contabili stabiliscono, al ricorrere della suddetta ipotesi, l'obbligo di indicare nella nota integrativa le motivazioni della deroga, nonché l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale-finanziaria e del risultato economico.

La recente giurisprudenza della Corte di cassazione ha precisato che le risultanze del bilancio sono destinate a valere anche ai fini delle determinazioni fiscali a meno che non si dimostri che le stesse contrastano "con i principi di corretta e veritiera rappresentazione della situazione patrimoniale ed economica dell'impresa stabiliti dal codice civile" rilevando che solo le risultanze del bilancio - compresi i criteri indicati per la valutazione delle merci - debitamente approvato, assumono rilevanza ai fini fiscali.

### Rappresentazione in bilancio: IAS 11

Nell'ambito dei principi contabili internazionali, le problematiche afferenti alla valutazione delle commesse pluriennali sono affrontate dallo IAS 11 (8), le cui finalità sono quelle di individuare i ricavi ed i costi di commessa, da rilevare lungo la durata del contratto, sulla base della percentuale di completamento dell'opera, alla data di chiusura dell'esercizio di riferimento.

Il principio contabile internazionale, applicabile alle commesse a lungo termine, al paragrafo 3 prevede la seguente suddivisione:

- commessa a prezzo predeterminato, nella quale l'appaltatore "pattuisce un prezzo predeterminato o una quota predeterminata per unità di prodotto, soggetto, in alcuni casi, a clausole di revisione dei prezzi";
- commessa a margine garantito, nella quale "all'appaltatore vengono rimborsati costi concordati o altrimenti definiti, con l'aggiunta di una percentuale su questi costi o di un compenso predeterminato".

Per le commesse a prezzo predeterminato, i ricavi possono essere rilevati in bilancio se, congiuntamente, i ricavi totali della commessa siano determinabili con attendibilità, è verosimile che i benefici economici che derivino dalla commessa affluiscono all'entità, qualora sia i costi di commessa sia lo stato di avanzamento alla data di chiusura dell'esercizio possano essere misurati con attendibilità e infine che i costi di commessa attribuibili alla stessa possono essere

distintamente identificati e determinati con attendibilità, affinché i costi di commessa effettivi sostenuti possano essere comparati con le stime precedenti.

Per le commesse a margine garantito, considerato che il rischio della commessa è in capo alla committente, per rilevare i ricavi in bilancio occorre che sia probabile che i benefici economici derivanti dalla commessa affluiscono all'entità e che i costi di commessa attribuibili alla commessa, che siano o no rimborsabili, possano essere distintamente identificati e specificati con attendibilità.

Il nuovo IFRS 15 (9) di recente introduzione, con lo scopo di "fornire agli utilizzatori del bilancio informazioni utili sulla natura, l'importo, la tempistica e il grado di incertezza dei ricavi e dei flussi finanziari provenienti dal contratto con il cliente", parte dal presupposto che i ricavi devono essere rilevati "in modo che il trasferimento al cliente dei beni 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 o servizi", andando così a costituire un unico riferimento in comune per la rilevazione dei ricavi (10). Le linee guida contenute nell'IFRS 15 sono molto più dettagliate delle previsioni contenute nei precedenti IFRS per la rilevazione dei ricavi, in quanto includono estese guide operative ed esempi illustrativi, e potranno implicare significativi cambiamenti che dovranno essere valutati con attenzione.

Oggi lo *standard* contabile per la rilevazione e valutazione dei ricavi prevede un modello fondato su cinque fasi (11):

- 1) individuazione del contratto (12): l'entità deve contabilizzare il contratto con il cliente

#### Note:

(8) In merito a tale materia è di recentissima pubblicazione (14 giugno 2018) il documento di ricerca dal titolo "Lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale: profili contabili e fiscali alla luce della 'nuova' derivazione rafforzata" redatto dalla Fondazione Nazionale dei Commercialisti a cui si rinvia per una più estesa e approfondita analisi.

(9) È stato recepito nell'ordinamento comunitario con il Reg. UE 2016/1905 del 22 settembre 2016, che trova applicazione, in via ordinaria, per i bilanci relativi agli esercizi che iniziano a partire dal 1 gennaio 2018.

(10) Così come riportato nei paragrafi 1 e 2 dell'IFRS 15).

(11) G.M. Garegnani - V. Cortellazzi, "Il nuovo principio contabile IFRS 15 - *Revenue from Contracts With Customers*: i possibili impatti sul riconoscimento dei ricavi nel settore delle costruzioni", in *Le Società*, n. 1/2015, pag. 81.

- che rientra nell'ambito di applicazione del presente Principio solo se sono soddisfatti tutti i criteri richiesti dalla normativa (13);
- 2) individuazione delle obbligazioni di fare: le medesime devono essere individuate e contabilizzate separatamente (14);
  - 3) determinazione del prezzo dell'operazione: per determinare il prezzo dell'operazione l'entità deve tenere conto dei termini del contratto e delle sue pratiche commerciali abituali. Il prezzo dell'operazione (15) è l'importo del corrispettivo a cui l'entità ritiene di avere diritto in cambio del trasferimento al cliente dei beni o servizi promessi, esclusi gli importi riscossi per conto terzi (per esempio, imposte sulle vendite). Il corrispettivo promesso nel contratto con il cliente può includere importi fissi, importi variabili o entrambi;
  - 4) ripartizione del prezzo dell'operazione tra le singole *performance obligation*: obiettivo è quello di ripartire il prezzo dell'operazione assegnando a ogni obbligazione di fare (o ad ogni singolo bene o servizio) un valore che rispecchi quello del corrispettivo a cui l'entità si aspetta di avere diritto in cambio del trasferimento al cliente dei beni o servizi promessi (16);
  - 5) rilevazione del ricavo al momento dell'adempiimento della *performance obligation*: "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" (17).

#### **La transizione al nuovo IFRS 15**

La transizione al nuovo *standard* richiede innanzitutto l'identificazione di quella che è la "date of initial application" dell'IFRS 15, che coincide con l'inizio del primo esercizio in cui il nuovo principio viene applicato per la prima volta. Questa data è rilevante per una serie di opzioni a disposizione per la transizione al nuovo *standard*.

Si contemplano due diversi metodi:

- retroattivamente a ciascun esercizio precedente (c.d. *retrospective method*), con la possibilità di avvalersi di alcune semplificazioni attraverso l'utilizzo di espedienti pratici;

- retroattivamente contabilizzando l'effetto cumulativo dell'applicazione iniziale dell'IFRS 15 alla "data dell'applicazione iniziale" (c.d. *cumulative effect method*).

#### **Armonizzazione tra i principi contabili nazionali e internazionali: riconoscimenti fiscali**

La normativa ha recentemente provveduto a definire il processo di armonizzazione tra i principi contabili nazionali e internazionali. Fautore di tale cambiamento è l'art. 13-bis del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244, il quale ha provveduto a modificare l'art. 83 del T.U.I.R. prevedendo che il principio di "derivazione rafforzata" previsto per i soggetti *IAS adopter* fosse esteso anche ai soggetti c.d. *OIC adopter*, ossia soggetti che applicano i principi contabili nazionali diversi dalle microimprese di cui all'art. 2435-ter (18).

#### **Note:**

(12) Si ricorda che al ricorrere di determinate condizioni va effettuato il *segmenting* di un contratto ovvero il *combinig* di più contratti (così come riportato nei paragrafi 9-21 dell'IFRS 15).

(13) I criteri richiesti sono:

- a) le parti del contratto hanno approvato il contratto (per iscritto, oralmente o nel rispetto di altre pratiche commerciali abituali) e si sono impegnate a adempiere le rispettive obbligazioni;
- b) l'entità può individuare i diritti di ciascuna delle parti per quanto riguarda i beni o servizi da trasferire;
- c) l'entità può individuare le condizioni di pagamento dei beni o servizi da trasferire;
- d) il contratto ha sostanza commerciale (ossia il rischio, la tempistica o l'importo dei flussi finanziari futuri dell'entità sono destinati a cambiare a seguito del contratto);
- e) è probabile che l'entità riceverà il corrispettivo a cui avrà diritto in cambio dei beni o servizi che saranno trasferiti al cliente.

Nel valutare la probabilità di ricevere l'importo del corrispettivo, l'entità deve tener conto solo della capacità e dell'intenzione del cliente di pagare l'importo del corrispettivo quando sarà dovuto. Se il corrispettivo è variabile, l'importo del corrispettivo al quale l'entità avrà diritto può essere inferiore al prezzo stabilito nel contratto, perché l'entità potrebbe concedere al cliente uno sconto sul prezzo (così come riportato nel paragrafo 9 dell'IFRS 15).

(14) Così come riportato nei paragrafi 22-30 dell'IFRS 15.

(15) Così come riportato nei paragrafi 47-72 dell'IFRS 15.

(16) Così come riportato nei paragrafi 73-86 dell'IFRS 15.

(17) Così come riportato nei paragrafi 31-46 dell'IFRS 15.

(18) Sono considerate micro-imprese le società di cui all'art. 2435-ter che nel primo esercizio o, successivamente, per due

(segue)

Nell'incontro tenutosi con la stampa specializzata il 1° febbraio 2018 l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che il principio di derivazione rafforzata non troverà applicazione anche qualora le micro-imprese scelgano di redigere il bilancio "simile" a quello ordinario o qualora rinuncino alle semplificazioni concesse dal Codice civile.

Nel corso della medesima occasione l'Agenzia delle entrate ha, inoltre, fatto chiarezza su un'importante questione: l'introduzione del principio di derivazione rafforzata aveva fatto sorgere il dubbio secondo cui per i soggetti che applicano tale principio, l'eventuale valutazione contabile con il criterio della commessa completata assumesse rilievo anche ai fini fiscali.

Inoltre, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che il principio in commento non va a cambiare i criteri di qualificazione delle commesse pluriennali che continuano a essere qualificate come rimanenze, diversamente da quanto previsto dai principi contabili internazionali; da ciò si deduce, pertanto, che per i soggetti *OIC adopter* il principio di derivazione rafforzata di cui all'art. 83 T.U.I.R. non disattiva le regole fiscali stabilite dall'art. 93 in relazione alle commesse ultrannuali diversamente da quanto avviene per i soggetti *IAS adopter* (19) e quindi, in altri termini, la valutazione contabile delle commesse mediante il criterio della commessa completata non assume rilievo ai fini fiscali: sono, pertanto, tuttora validi gli orientamenti dell'Agenzia delle entrate di cui al n. 129/2008 secondo cui l'eventuale differenza tra l'ammontare fiscalmente rilevante e quanto iscritto a Conto economico deve costituire oggetto di una variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi.

La contabilizzazione delle commesse ultrannuali, alla luce dello IAS 11 di recente abrogato e sostituito dal 2018 in conformità dall'IFRS 15, acquisisce rilievo ai fini fiscali in virtù del principio di derivazione rafforzata ai sensi dell'art. 83 del T.U.I.R., in base al quale valgono i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai principi contabili internazionali IAS/IFRS.

L'Agenzia delle entrate (20) ha, infatti, esposto che "le rappresentazioni *IAS compliant* prevalgono sulle qualificazioni giuridico-formali poste a fondamento dell'art. 93 del TUIR; ciò in quanto l'impostazione contabile prevista

dagli IAS abbandona la logica propria della valutazione delle rimanenze, per adottare una modalità di contabilizzazione fondata sull'immediata e diretta rilevazione dei ricavi nel conto economico degli esercizi nel corso dei quali il lavoro è svolto, a nulla rilevando l'accettazione o liquidazione parziale dell'opera". In buona sostanza le nuove disposizioni entrate in vigore a partire dai bilanci degli esercizi *post* primo gennaio 2018, prevedono un unico modello di rilevazione dei ricavi che consente l'iscrizione degli stessi quando la committente trasferisce il controllo del bene/servizio in capo al cliente ove per controllo deve intendersi la disponibilità dei beni/servizi nella decisione piena e del completo trasferimento dei rischi.

Inoltre, il Decreto IFRS 15 del 10 gennaio 2018 interviene su alcune specifiche fattispecie di seguito illustrate.

### **Penali legali e contrattuali**

È stata limitata la rilevanza fiscale del corrispettivo variabile prevista dall'IFRS 15 e, nel dettaglio, la possibilità di ridurlo "a titolo di penali".

Tale riduzione non trova, riconoscimento fiscale in derivazione rafforzata per un'espressa previsione del D.M. 10 gennaio 2018 che ha stabilito le disposizioni di coordinamento per la determinazione delle basi imponibili IRES e IRAP con l'IFRS 15. Il D.M. 10 gennaio 2018, infatti, non prevede dettami di conferma della derivazione rafforzata, ma regola solo le eventuali deroghe.

Le modalità di contabilizzazione dei ricavi previsti dall'IFRS 15, quindi, implicano la qualificazione, classificazione e imputazione temporale e sono fiscalmente riconosciute, salvo le eccezioni espressamente previste dal D.M. 10 gennaio 2018.

---

#### **Note:**

(continua nota 18)

esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

- 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 175.000 euro;
  - 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350.000 euro;
  - 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.
- (19) Per un ulteriore aggiornamento si consulti M. Leo, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Giuffrè, Milano, 2018, pagg. 1585-1586.

(20) Circolare Agenzia delle entrate 28 febbraio 2011, n. 7.

***Regime dei costi per l'ottenimento/  
adempimento del contratto***

I costi incrementali sostenuti per l'ottenimento del contratto nonché per l'adempimento dello stesso, secondo i paragrafi nn. 91 e 95 dell'IFRS 15, devono essere capitalizzati "come attività se si prevede di recuperarli e l'attività così rilevata deve essere ammortizzata sistematicamente e in modo che sia corrispondente al trasferimento al cliente dei beni o servizi ai quali l'attività si riferisce".

L'art. 1 del D.M. 10 gennaio 2018 rimanda alle modalità di deduzione previste dal comma 1 dell'art. 108 del T.U.I.R., consentendo, quindi, la deducibilità dei costi incrementali sostenuti per l'ottenimento del contratto nonché per l'adempimento dello stesso "nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio"

andando a distogliere i dubbi con riguardo all'applicabilità al caso in esame dell'art. 103 del T.U.I.R., in materia di ammortamento dei beni immateriali.

Un ultimo annoso problema (certamente non per importanza) di non facile applicazione riguarda l'eventuale componente finanziaria presente nel prezzo/corrispettivo che è necessario valutarla e scomputarla dal prezzo/corrispettivo pattuito con il cliente laddove presente. Esercizio di non facile risoluzione che è stato già fonte di notevoli controversie in altri istituti (componente finanziaria nella determinazione del prezzo nei contratti di *leasing* e di prodotti finanziari derivati). Pertanto, anche l'aspetto sollevato si presterà a notevoli controversie/contenziosi con l'Amministrazione finanziaria.