

DOCUMENTO DI RICERCA

**LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE
DI DURATA ULTRANNUALE: PROFILI
CONTABILI E FISCALI ALLA LUCE
DELLA “NUOVA” DERIVAZIONE
RAFFORZATA**

Valeria Russo

14 GIUGNO 2018

Indice

1. Premessa	3
2. Profili contabili	3
2.1. Prassi contabile nazionale (OIC 23).....	3
2.1.1. Rilevazione iniziale	4
2.1.2. Criteri di valutazione	5
2.2. Prassi contabile internazionale (IAS 11 e IFRS 15)	8
2.2.1. Le regole dello IAS 11	8
2.2.2. Le “nuove” regole dell’IFRS 15	10
3. Profili fiscali	14
3.1. La disciplina ai fini IRES per i soggetti OIC adopter in derivazione rafforzata	14
3.2. La disciplina per le microimprese. Il mancato riconoscimento fiscale dell’eventuale combining/segmenting di bilancio.....	15
3.3. La disciplina ai fini IRES per i soggetti IAS/IFRS adopter	16
3.3.1. La riclassificazione in accantonamenti per le perdite attese	17
3.3.2. La disciplina delle penali legali e contrattuali	18
3.3.3. Il regime dei costi per l’ottenimento/adempimento del contratto	20

1. Premessa

Nel presente studio saranno analizzate, dapprima, le regole (nazionali e internazionali) previste per la contabilizzazione dei lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale, per poi affrontarne i riflessi sulla determinazione della base imponibile IRES.

Infatti, ancorché l'art. 93 del TUIR sia in sostanza immutato da oltre 10 anni¹, si evidenzierà come l'estensione del principio di derivazione rafforzata – originariamente sancito dall'art. 83 del TUIR per i soli soggetti IAS/IFRS *adopter* – anche ai soggetti diversi dalle micro-imprese ex art. 2435-ter che redigono il bilancio in base al codice civile, non sia privo di effetti sulla fiscalità ai fini IRES delle commesse pluriennali.

A normativa vigente, diviene, quindi, di fondamentale importanza per l'individuazione del corretto trattamento fiscale delle commesse pluriennali distinguere se il soggetto che esegue i lavori redige il bilancio IAS/IFRS *compliant* ovvero adotta gli *standard* nazionali e, in quest'ultimo caso, se è riconducibile nell'ambito delle micro-imprese oppure no.

Come si avrà modo di esaminare nei paragrafi successivi, con specifico riferimento ai lavori in corso su ordinazione, per ognuna di queste tre tipologie di soggetti è previsto un regime ai fini IRES differenziato. Infatti, avuto riguardo ai soggetti in derivazione rafforzata, anche se le regole di contabilizzazione previste dagli *standard* internazionali (IAS 11 e IFRS 15) e dai principi contabili nazionali (OIC 23) sono per molti aspetti simili, muta la qualificazione/classificazione di bilancio del componente positivo che emerge dalla valutazione delle commesse: ricavi per la prassi internazionale e rimanenze per quella nazionale. Tale diversa lettura contabile del fenomeno determina un differente regime fiscale ai fini IRES in termini di applicazione ovvero non applicazione dell'art. 93 del TUIR.

Infine, un distinguo va operato per le micro-imprese, espressamente escluse dal principio di derivazione rafforzata, per le quali le eventuali diverse qualificazioni di bilancio rispetto a quelle giuridico-formali dell'art. 93 del TUIR non sono riconosciute, determinando la necessità di gestire un doppio binario civilistico-fiscale.

2. Profili contabili

2.1. Prassi contabile nazionale (OIC 23)

Lo *standard* contabile nazionale applicabile ai lavori in corso su ordinazione è l'OIC 23 (versione dicembre 2016)².

Il principio contabile definisce (paragrafo 5) un lavoro in corso su ordinazione (o commessa) “*un contratto, di durata normalmente ultrannuale, per la realizzazione di un bene (o una combinazione di beni) o per la fornitura di beni o servizi non di serie che insieme formino un unico progetto, ovvero siano*

¹ L'ultima modifica all'art. 93 del TUIR è stata introdotta con l'art. 1, comma 70, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007).

² Versione approvata a seguito della revisione del principio contabile da parte dello *standard settler* italiano nell'ambito del più ampio progetto di aggiornamento dei principi contabili nazionali, avviato a seguito delle disposizioni contenute nel DLgs. n. 139/2015 di recepimento della direttiva 34/2013/UE.

strettamente connessi o interdipendenti per ciò che riguarda la loro progettazione, tecnologia e funzione o la loro utilizzazione finale. I lavori su ordinazione sono eseguiti su richiesta del committente secondo le specifiche tecniche da questi richieste.

I lavori in corso su ordinazione sono normalmente affidati con contratti di appalto o altri atti aventi contenuti economici simili (ad esempio, la vendita di cosa futura o alcuni tipi di concessioni amministrative) concernenti la realizzazione di opere, edifici, strade, ponti, dighe, navi, impianti, la fornitura di servizi direttamente correlati alla realizzazione di un'opera (ad esempio, servizi di progettazione) o la fornitura di più beni o servizi pattuiti come oggetto unitario".

Le commesse possono essere di durata³ infrannuale o ultrannuale, a seconda che il contratto di esecuzione investa un periodo inferiore o superiore a dodici mesi.

Nel presente Studio si focalizzerà l'attenzione sulla tematica dei lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale⁴.

2.1.1. Rilevazione iniziale

Il corrispettivo contrattuale di una commessa *"può essere pattuito unitariamente per l'intera opera o frazionatamente per singole opere o per ciascuna fase"* (OIC 23, par. 48).

L'OIC 23, al ricorrere di determinate condizioni, consente di "segmentare" la contabilizzazione di una commessa in più fasi ovvero di "raggruppare" più commesse trattandole come un'unica commessa⁵.

Per quanto concerne il *segmenting*, il par. 49⁶ prevede che, quando il contratto relativo a una commessa fa riferimento 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 tali fasi ovvero per valutare le opere svolte per tali fasi, purché si verifichino tutte le seguenti condizioni:*

- *il contratto prevede fasi o opere ben separate;*
- *ciascuna fase o opera è stata oggetto di offerte separate e vi è documentazione di ciò;*
- *è possibile identificare con chiarezza i costi e i ricavi di ciascuna fase o opera;*
- *l'attribuzione di margini diversi alle singole fasi o opere del contratto rispecchia comprovate situazioni di mercato, in quanto tale diversità rispecchia differenti gradi di rischio o del rapporto domanda-offerta;*

³ Per "durata" s'intende "il tempo che intercorre tra la data d'inizio di realizzazione dei beni e/o servizi e la data di ultimazione e consegna dei beni e/o prestazione dei servizi entrambe determinate dal contratto; ciò indipendentemente dalla data in cui si è perfezionato il contratto" (OIC 23, par. 6).

⁴ Cfr. Documento CNDEC, *OIC 23: Lavori in corso su ordinazione*, novembre 2015; G. Vasapolli e A. Vasapolli, *La valutazione dei lavori in corso su ordinazione alla luce del nuovo OIC 23*, in *Corriere tributario*, n. 45/2014, pag. 3519; E. Mattesi, *Le novità del principio Oic 23 nella valutazione fiscale dei lavori in corso*, in *Il fisco*, n. 3/2015, pag. 1-209; L. Fornaciari, P.L. Marchini, A. Garlassi, *I lavori in corso su ordinazione: problematiche contabili e fiscali*, in *Bilancio e Reddito d'Impresa* n. 4/2015, pag. 14; C. Mezzabotta, *OIC 23: grandi commesse ora più vicine agli IFRS*, in *Bilancio e Reddito d'Impresa*, n. 2/2015, pag. 43. Si veda anche CNDEC, *La fiscalità delle imprese OIC Adopter*, III versione, 24 aprile 2018.

⁵ Già la versione dell'agosto 2014 (§ 85) trattava specificamente il tema evidenziando, per mezzo dell'applicazione anche del principio della prevalenza della sostanza sulla forma, le caratteristiche necessarie per trattare come commessa singola un gruppo di commesse. Il "raggruppamento di più commesse" rappresenta, ai fini contabili, una commessa avente prestazioni indivisibili e solo la consegna del "bene" con tutte le caratteristiche previste contrattualmente libererebbe il contraente da tutti gli obblighi contrattuali.

⁶ Cfr. par. 49 del nuovo OIC 23.

- *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.)".*

Viceversa, il *combining*⁷ di più commesse – in base al quale un gruppo di commesse è trattato come una singola commessa – è consentito nel caso in cui:

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

2.1.2. Criteri di valutazione

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

Nel caso di lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale si applica il criterio della **percentuale di completamento** se sono soddisfatte le condizioni previste dai par. 43-46 dell'OIC 23, altrimenti la valutazione dei lavori è effettuata secondo il criterio della commessa completata.

Le condizioni che devono ricorrere per poter valutare la commessa con il metodo della percentuale di completamento sono le seguenti:

- 1) *“esiste un contratto vincolante per le parti che ne definisca chiaramente le obbligazioni e, in particolare, il diritto al corrispettivo per l'appaltatore;*
- 2) *il diritto al corrispettivo per l'appaltatore matura con ragionevole certezza via via che i lavori sono eseguiti⁸;*
- 3) *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);*
- 4) *il risultato della commessa può essere attendibilmente misurato⁹”.*

⁷ Par. 50 dell'OIC 23.

⁸ Il corrispettivo può, ad esempio, considerarsi maturato quando il contratto garantisce alla società che effettua i lavori, in caso di recesso del committente, il diritto al risarcimento dei costi sostenuti e di un congruo margine.

⁹ Così il par. 43 dell'OIC 23. Secondo il successivo par. 44, inoltre, *“il risultato della commessa può essere attendibilmente stimato quando sono soddisfatte le seguenti condizioni:*

- *i ricavi di commessa possono essere determinati con attendibilità;*

Con il metodo della percentuale di completamento, si riconoscono i ricavi e i margini della commessa coerentemente all'avanzamento dei lavori e, quindi, si prevede (OIC 23, par. 51):

- *“la valutazione delle rimanenze per lavori in corso su ordinazione in misura corrispondente al ricavo maturato alla fine di ciascun esercizio, determinato con riferimento allo stato di avanzamento dei lavori;*
- *la rilevazione dei ricavi nell'esercizio in cui i corrispettivi sono acquisiti a titolo definitivo;*
- *la rilevazione dei costi di commessa nell'esercizio in cui i lavori sono eseguiti, fatto salvo il caso delle perdite probabili da sostenere per il completamento della commessa che sono rilevate nell'esercizio in cui sono prevedibili”.*

Come evidenziato dal successivo par. 61, lo stato di avanzamento dei lavori (o percentuale di completamento) *“consente di accertare il ricavo maturato alla fine di ciascun esercizio e dunque il valore delle rimanenze dei lavori in corso su ordinazione (voce C.1.3) e il valore della produzione dell'esercizio da rilevare a conto economico (voce A.3)”.*

Vi sono differenti metodologie per determinare lo stato di avanzamento dei lavori. L'appaltatore adotta il metodo che misura attendibilmente il lavoro svolto, tenuto conto anche della tipologia di commessa e del sistema di previsione e rendicontazione interna. Alcuni metodi sono basati su valori o dati di carico della commessa (come, ad esempio, il metodo del costo sostenuto e quello delle ore lavorate o del valore aggiunto) e altri sono basati sulla misurazione della produzione effettuata (come, ad esempio, il metodo delle misurazioni fisiche e quello delle unità consegnate).

METODI	MODALITÀ	PRESUPPOSTI
Metodo del costo sostenuto (cost to cost) (par. 64 e 67)	L'avanzamento delle opere è calcolato in base ai costi di commessa sostenuti a una certa data in rapporto ai costi di commessa totali stimati. La percentuale è successivamente applicata al totale dei ricavi stimati di commessa, ottenendone il valore da attribuire ai lavori eseguiti e, quindi, i ricavi maturati a tale data. I costi effettivi da utilizzare sono quelli idonei a misurare lo stato di avanzamento; sono, quindi, esclusi tutti i costi relativi ad attività future la cui inclusione porterebbe a un risultato distorto in relazione all'effettivo avanzamento della commessa, come, ad esempio, i materiali acquistati per l'esecuzione della commessa ma non ancora impiegati e l'ammontare fatturato dai subappaltatori in eccedenza ai lavori da essi eseguiti.	Esistenza di un sistema procedurale interno che consenta stime attendibili e aggiornate dei costi e ricavi totali di commessa e possibilità oggettiva di formularle, tenuto conto della tipologia dei lavori, delle clausole contrattuali, ecc.
Metodo delle ore lavorate (par. 71 e 74)	L'avanzamento delle opere viene calcolato in funzione delle ore lavorate rispetto alle ore totali previste. L'applicazione di tale metodo comporta: <ul style="list-style-type: none"> • la suddivisione dei ricavi totali previsti di commessa in: 	Possibilità di formulare attendibili e aggiornate previsioni dei costi diretti e delle ore di mano d'opera necessari per il completamento della commessa ¹¹ .

- *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”.*

¹¹ Il metodo delle ore lavorate *“risulta particolarmente idoneo ove la componente lavoro sia assolutamente preminente rispetto ai materiali impiegati e, quindi, nei casi in cui le lavorazioni siano significative e complesse”* (OIC 23, par. 73).

	<ul style="list-style-type: none"> ○ costi previsti dei materiali e altri costi diretti¹⁰, esclusa la mano d'opera; ○ valore aggiunto complessivo, per il residuo; ● la previsione del totale delle ore dirette di lavorazione necessarie per il completamento delle opere e il calcolo del valore aggiunto orario (quale quoziente del valore aggiunto complessivo e delle ore totali previste); ● la valutazione delle opere in corso di esecuzione a una certa data, quale somma: <ul style="list-style-type: none"> ○ dei costi effettivi dei materiali impiegati nelle lavorazioni e degli altri costi diretti sostenuti (esclusa la mano d'opera); ○ del valore aggiunto maturato, calcolato moltiplicando le ore dirette effettivamente lavorate per il valore aggiunto orario. 	
Metodo delle unità consegnate (par. 75 e 76)	<p>L'avanzamento delle opere viene calcolato in relazione ai prezzi contrattuali delle sole unità di prodotto consegnate (o anche accettate).</p> <p>I prodotti in corso di lavorazione o finiti ma non consegnati (o accettati) sono pertanto valutati al costo di produzione e classificati come rimanenze di magazzino.</p>	Flusso della produzione è allineato al flusso delle consegne (o accettazioni) e i ricavi e i costi delle singole unità o, comunque, la percentuale di margine siano gli stessi o sostanzialmente gli stessi per tutte le unità ¹² .
Metodo delle misurazioni fisiche (par. 77 e 79)	<p>L'avanzamento delle opere viene calcolato in relazione alla rilevazione delle quantità prodotte¹³ e alla valutazione delle stesse ai prezzi contrattuali, comprensivi, ad esempio, dei compensi per revisioni prezzi e degli eventuali altri compensi aggiuntivi.</p> <p>I costi afferenti attività per le quali in contratto non sia previsto un prezzo vengano sospesi e imputati a conto economico in funzione della percentuale di completamento dei lavori. I costi dei materiali acquistati e non impiegati per le opere oggetto di misurazione e valutazione sono sospesi e considerati come rimanenze di magazzino.</p>	Pattuizione espressa nel contratto o oggettiva determinabilità dei prezzi per ciascuna opera o lavorazione nell'unità di misura utilizzata per la rilevazione delle quantità prodotte.

Con il metodo della **commessa completata** (OIC 23, par. 80), *“i ricavi ed 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”*. Si considera avvenuto il trasferimento dei rischi e benefici *“quando sono rispettate le seguenti condizioni:*

- 1) *la costruzione del bene sia stata completata e il bene accettato dal committente;*
- 2) *i collaudi siano stati effettuati con esito positivo; se il collaudo viene procrastinato per cause non dipendenti dall'appaltatore, il contratto si può considerare completato, purché vengano rispettate le altre condizioni ai punti 3 e 4 e la richiesta di collaudo sia documentata;*

¹⁰ Ad esempio, assicurazioni, royalties, ecc.

¹² Il metodo *“può essere applicato nel caso di lavorazioni, spesso effettuate dall'appaltatore presso i propri stabilimenti, per commesse pluriennali che prevedono la fornitura di una serie di prodotti uguali o omogenei”* (OIC 23, par. 75).

¹³ Ad esempio, in numero di unità prodotte, in dimensione delle opere eseguite, in durata delle lavorazioni eseguite, ecc.

- 3) *eventuali costi da sostenere dopo il completamento siano di entità non significativa e siano comunque stanziati;*
- 4) *gli eventuali effetti relativi a situazioni d'incertezza connessi con tali commesse, ancora presenti nonostante la costruzione sia stata completata, possano essere stimati con ragionevolezza e sia possibile effettuare per essi appropriati stanziamenti*¹⁴.

L'adozione di tale criterio comporta, quindi, la valutazione delle rimanenze per opere eseguite, ma non ancora completate, al loro costo di produzione.

Applicando tale criterio, le rimanenze dei lavori in corso su ordinazione sono valutate al minore tra il costo sostenuto e il valore presumibile di realizzo.

Quindi, nel conto economico dell'esercizio in cui la commessa si considera completata, "si rilevano:

- a) *i costi di commessa complessivi costituiti dalle rimanenze iniziali dei lavori in corso, dai costi sostenuti durante l'esercizio e dagli accantonamenti per costi da sostenersi dopo la chiusura della commessa e*
- b) *i ricavi di commessa complessivi costituiti dagli anticipi e dagli acconti addebitati negli esercizi precedenti e inclusi tra gli acconti del passivo, i ricavi fatturati nell'esercizio e i ricavi ancora da fatturare ma che riflettono i corrispettivi pattuiti*¹⁵.

2.2. Prassi contabile internazionale (IAS 11 e IFRS 15)

L'impostazione contabile in termini di rilevazione e valutazione dei ricavi da commessa seguita dallo IAS 11 (*Construction Contracts*) è stata innovata radicalmente dall'IFRS 15 (*Revenue from Contracts with Customers*)¹⁶, applicabile, in via ordinaria, dai bilanci 2018.

2.2.1. Le regole dello IAS 11

Lo IAS 11 (par. 3) definisce il lavoro su ordinazione come un "contratto stipulato specificamente per la costruzione di un bene o di una combinazione di beni strettamente connessi o interdipendenti per ciò che riguarda la loro progettazione, tecnologia e funzione o la loro utilizzazione finale".

Atteso che la data in cui inizia l'attività prevista dal contratto e la data di completamento della commessa sono solitamente in esercizi differenti, il problema principale concerne l'attribuzione dei ricavi e dei costi agli esercizi contabili.

In sede di rilevazione iniziale della commessa, lo IAS 11 (par. 8 e 9), nel precisare che le regole di contabilizzazione trovano di norma applicazione distintamente per ciascuna commessa, evidenzia come in alcuni casi sia necessario applicarle agli elementi di una singola commessa separatamente identificabili (*segmenting*) o a un gruppo di commesse (*combining*), allo scopo di riflettere il contenuto di una commessa o di un gruppo di commesse.

¹⁴ Così il par. 82 dell'OIC 23.

¹⁵ Par. 83 dell'OIC 23.

¹⁶ Si ricorda che l'IFRS 15, con regole applicabili trasversalmente a tutti i settori economici, sostituisce oltre allo IAS 11 anche lo IAS 18 (*Revenue*).

	SEGMENTING	COMBINING
CONDIZIONI	<ul style="list-style-type: none"> sono state presentate offerte distinte per ciascun bene; ciascun bene è stato oggetto di negoziazione distinta e l'appaltatore e il committente erano in grado di accettare o rifiutare la parte della commessa relativa a ciascun bene; si possono identificare i costi e i ricavi di ciascun bene. 	<ul style="list-style-type: none"> il gruppo di commesse è negoziato come un unico pacchetto; le commesse sono così strettamente connesse che fanno parte, di fatto, di un progetto singolo con un margine di profitto globale; le commesse sono realizzate simultaneamente o in sequenza continua.

Quando il risultato di una commessa a lungo termine può essere stimato con attendibilità, i ricavi e i costi di commessa riferibili alla commessa a lungo termine devono essere rilevati rispettivamente come ricavo¹⁷ e costo¹⁸ *“in relazione allo stato di avanzamento dell’attività di commessa alla data di chiusura dell’esercizio”*¹⁹.

Secondo lo IAS 11 (par. 36), *“quando è probabile che i costi totali di commessa eccederanno i ricavi totali di commessa, la perdita attesa deve essere immediatamente rilevata come costo”*. Se il lavoro della commessa è iniziato, l’ammontare di tale perdita è determinato senza tener conto:

- dello stato di avanzamento dell’attività di commessa o
- dell’ammontare dei margini attesi da altre commesse che non vengono trattati come un singolo lavoro su ordinazione²⁰.

L’impostazione contabile dello IAS 11 abbandona, quindi, la logica propria della valutazione delle rimanenze (che – come visto – caratterizza la contabilizzazione nazionale), per accogliere una modalità di contabilizzazione fondata sulla immediata e diretta rilevazione dei ricavi nel conto economico degli esercizi in cui il lavoro è svolto²¹.

Per procedere alla rilevazione dei ricavi di commessa, lo IAS 11 (par. 3) suddivide le commesse in due tipologie:

- 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”*.

¹⁷ Secondo lo IAS 11 (par. 11), i ricavi di commessa sono pari al:

- valore iniziale di ricavi concordati nel contratto e
- varianti nel lavoro di commessa, le revisioni prezzi richieste e i pagamenti di incentivi (probabili e valutabili).

¹⁸ I costi di commessa (IAS 11, par. 16) sono:

- costi che si riferiscono direttamente alla commessa specifica;
- costi che sono attribuibili all’attività di commessa in generale e che possono essere imputati alla commessa stessa;
- qualunque altro costo che può essere specificatamente addebitato al committente sulla base delle clausole contrattuali.

¹⁹ Par. 22 dello IAS 11.

²⁰ Così IAS 11, par. 37.

²¹ I. Vacca e A. Garcea, *Questioni aperte in tema di costruzione e gestione di immobili*, in *Corriere tributario*, n. 44/2010, pag. 3660.

Per le commesse a prezzo predeterminato, i ricavi possono essere rilevati in bilancio se sono soddisfatte tutte le seguenti condizioni:

- *“i ricavi totali della commessa possono essere determinati con attendibilità;*
- *è probabile che i benefici economici derivanti dalla commessa affluiranno all’entità;*
- *possono essere misurati con attendibilità sia i costi di commessa necessari per completare la commessa stessa sia lo stato di avanzamento alla data di chiusura dell’esercizio e*
- *i costi di commessa attribuibili alla commessa stessa possono essere chiaramente identificati e determinati con attendibilità, cosicché i costi di commessa effettivi sostenuti possono essere comparati con le stime precedenti”²².*

Per le commesse a margine garantito, considerato che il rischio della commessa è in capo al committente, per rilevare i ricavi in bilancio occorre rispettare le seguenti condizioni:

- *“è probabile che i benefici economici derivanti dalla commessa affluiscono all’entità e*
- *i costi di commessa attribuibili alla commessa, che siano o meno specificamente rimborsabili, possono essere chiaramente identificati e determinati con attendibilità”²³.*

Lo IAS 11 prescrive la rilevazione dei ricavi e dei costi con il metodo della percentuale di completamento, in base al quale i ricavi di commessa sono associati ai costi di commessa sostenuti per giungere allo stato di avanzamento, imputando al prospetto di conto economico complessivo i ricavi, i costi e i margini che possono essere attribuiti alla parte di lavoro completato.

Rilevato che vi sono vari modi con cui determinare lo stato di avanzamento di una commessa, il principio rimette all’impresa la scelta del metodo che misuri attendibilmente il lavoro svolto. A seconda della natura della commessa, *“i metodi possono includere:*

- *la proporzione tra i costi di commessa sostenuti per lavori svolti fino alla data di riferimento e i costi totali stimati di commessa;*
- *valutazioni del lavoro svolto o*
- *il completamento di una quantità fisica del lavoro di commessa”²⁴.*

Un’ipotesi peculiare, trattata dal principio, è quella in cui non è possibile stimare con attendibilità il risultato di una commessa, come accade di frequente nelle prime fasi di una commessa. In tal caso, essendo probabile solo il recupero dei costi di commessa sostenuti, il ricavo di commessa va rilevato solo nei limiti di questi ultimi, senza alcun margine.

2.2.2. Le “nuove” regole dell’IFRS 15

L’IFRS 15²⁵, che trova applicazione, in via ordinaria, per i bilanci relativi agli esercizi che iniziano a partire dal 1° gennaio 2018, con il dichiarato 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”*, si fonda sul principio per cui i ricavi devono essere rilevati *“in modo che il*

²² Par. 23 dello IAS 11.

²³ Par. 24 dello IAS 11.

²⁴ Par. 30 dello IAS 11.

²⁵ Recepito nell’ordinamento comunitario con il Regolamento (UE) 2016/1905 del 22 settembre 2016.

*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*²⁶.

Per la rilevazione e valutazione dei ricavi, lo *standard* contabile propone un modello articolato in cinque *step*²⁷.

Step 1	Individuazione del contratto ²⁸
Step 2	Individuazione delle obbligazioni di fare ²⁹
Step 3	Determinazione del prezzo dell'operazione ³⁰
Step 4	Ripartizione del prezzo dell'operazione tra le singole <i>performance obligation</i> ³¹
Step 5	Rilevazione del ricavo al momento dell'adempimento della <i>performance obligation</i> ³²

È stato sottolineato³³ come, pur nella diversità di approccio al tema, l'IFRS 15, con riferimento ad alcune specifiche fattispecie, sviluppi dei concetti che *in nuce* erano già presenti nei precedenti principi contabili (IAS 18 e IAS 11). In relazione ad altre fattispecie, invece, l'IFRS 15 introduce vere e proprie novità.

È da annoverare, ad esempio, nel primo gruppo la previsione del par. 9, lett. e), dell'IFRS 15, che, nell'ambito dello *step 1*, subordina la rilevazione del ricavo alla "probabilità" che "l'entità riceverà il corrispettivo a cui avrà diritto in cambio dei beni e servizi che saranno trasferiti al cliente"³⁴. Al riguardo,

²⁶ Par. 1 e 2 dell'IFRS 15.

²⁷ G.M. Garegnani e 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 del 2015, pag. 81.

²⁸ Al fine di poter contabilizzare il contratto con il cliente devono essere soddisfatti specifici criteri (ad esempio, che le parti del contratto abbiano approvato il contratto e si siano impegnate ad adempiere le rispettive obbligazioni). Al ricorrere di determinate condizioni va effettuato il *segmenting* di un contratto ovvero il *combining* di più contratti (par. 9-21 dell'IFRS 15).

²⁹ Le singole "*performance obligation*" (PO) derivanti dal contratto devono essere individuate e contabilizzate separatamente (par. 22-30 dell'IFRS 15).

³⁰ Il prezzo dell'operazione è pari al corrispettivo a cui l'entità ritiene di avere diritto in cambio del trasferimento al cliente dei beni o servizi promessi (par. 47-72 dell'IFRS 15). Per stimare il prezzo dell'operazione, va considerato l'effetto di una serie di elementi, qualora presenti:

- a) corrispettivo variabile;
- b) limitazione delle stime del corrispettivo variabile;
- c) esistenza nel contratto di una componente di finanziamento significativa;
- d) corrispettivo non monetario;
- e) corrispettivo da pagare al cliente.

³¹ Il prezzo dell'operazione va ripartito sulle singole PO attribuendo a ogni obbligazione di fare (o ad ogni bene o servizio distinto) un importo che rifletta l'importo del corrispettivo a cui l'entità si aspetta di avere diritto in cambio del trasferimento al cliente dei beni o servizi promessi (IFRS 15, par. 73-86).

³² I ricavi devono essere rilevati quando (o man mano che) l'entità adempie all'obbligazione di fare, trasferendo al cliente il bene o servizio promesso; l'obbligazione può essere adempiuta "*at a point in time*" o "*over time*". In quest'ultimo caso, l'entità deve rilevare i ricavi nel corso del tempo selezionando un metodo appropriato per misurare i progressi verso l'adempimento completo dell'obbligazione di fare (IFRS 15, par. 31-46).

³³ V. Russo, *IFRS 15 a derivazione rafforzata "quasi" completa*, in *Corriere Tributario*, n. 8/2018, pag. 570.

³⁴ In particolare, lo *standard* contabile specifica che tale valutazione vada effettuata tenendo conto "*solo della capacità e dell'intenzione del cliente di pagare l'importo del corrispettivo quando sarà dovuto*". I successivi par. 14 e 15 precisano che, se il contratto non soddisfa i criteri di cui al par. 9, "*l'entità deve continuare a esaminare il contratto per determinare se esso soddisfa i criteri di cui al paragrafo 9 in un momento successivo*" e "*se l'entità riceve il corrispettivo dal cliente, l'entità deve rilevare come ricavo il corrispettivo ricevuto solo se si è verificato uno dei seguenti eventi: a) l'entità non ha più alcuna obbligazione di trasferire beni o servizi al cliente e la totalità, o la quasi totalità, del corrispettivo promesso dal cliente è stata ricevuta dall'entità e non è rimborsabile o b) il contratto è stato sciolto e il corrispettivo che l'entità ha ricevuto dal cliente non è rimborsabile*".

è da evidenziare che sia lo IAS 18³⁵ che lo IAS 11³⁶ già prevedevano come condizione di rilevazione del ricavo la “probabilità” che i benefici economici futuri affluissero all’impresa, pur non indicando i criteri di determinazione di tale probabilità.

Viceversa, fa capo, ad esempio, al secondo gruppo la previsione, nell’ambito dello step 3, del corrispettivo variabile con tutte le sue declinazioni, compresa la possibilità di scorporare la componente finanziaria dagli acconti incassati dai clienti.

Con specifico riferimento ai ricavi derivanti da commesse, va, in primo luogo, sottolineato che l’IFRS 15³⁷ consente, allo step 5, di continuare a contabilizzare “over time”, se può essere dimostrato “che la prestazione erogata dall’entità, non crei un bene che l’entità stessa potrebbe usare per un uso alternativo (ad esempio vendendo il bene ad un altro cliente) e che durante il contratto l’entità abbia diritto al pagamento a prestazione completata ad una certa data, nel caso in cui il cliente dovesse recedere dal contratto per sua scelta prima della scadenza. Questo diritto al pagamento deve essere evidenziato nel contratto o dal quadro giuridico di riferimento, deve coprire i costi sostenuti fino all’interruzione del contratto, più un ragionevole margine”³⁸.

In secondo luogo, per la quantificazione dei ricavi nei diversi esercizi, l’IFRS 15³⁹ individua due metodi che consentano l’iscrizione in bilancio di quote di lavori in corso per le quali è effettivamente avvenuto il trasferimento del controllo al cliente nel corso del tempo. Si tratta del:

- a) metodo degli *output* basato sulla misurazione diretta del valore per il cliente dei beni e servizi trasferiti a una certa data relativamente ai rimanenti beni e servizi promessi nel contratto (per esempio, il metodo basato sul numero di unità prodotte o unità consegnate);
- b) metodo basato sugli *input* utilizzati dall’entità a una certa data per adempiere a un obbligo di prestazione, relativamente agli *input* totali attesi necessari per l’adempimento complessivo dell’obbligazione stessa (per esempio il tempo trascorso in proporzione del tempo stimato totale).

Una peculiare disciplina è poi stata introdotta dall’IFRS 15⁴⁰ per la contabilizzazione dei costi per l’ottenimento e l’adempimento dei contratti.

In particolare, i costi incrementali per l’ottenimento del contratto – da rilevare in bilancio come “attività” se l’entità prevede di recuperarli – sono definiti come i “costi che l’entità sostiene per ottenere il contratto con il cliente e che non avrebbe sostenuto se non avesse ottenuto il contratto”⁴¹, come, ad esempio, le commissioni di vendita⁴². Viceversa, non sono costi per l’ottenimento del

³⁵ Par. 14, lett. d) e par. 20, lett. b).

³⁶ Par. 23, lett. b) e par. 24, lett. a).

³⁷ Par. 35, lett. c).

³⁸ È stato evidenziato che nell’IFRS 15 viene ribadito che il duplice criterio “no alternative use and right to payment for performance completed to date”, genericamente impostato per il riconoscimento dei ricavi *over time*, appare appropriato e necessario nel settore del *real estate*, con segnato riguardo alle cessioni di *multi-unit* residenziali; ciò al fine di offrire “certainty and consistency” al relativo processo di riconoscimento dei ricavi. G.M. Garegnani e 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.

³⁹ Par. 41.

⁴⁰ Par. 91-104.

⁴¹ Par. 92 dell’IFRS 15.

⁴² F. Ballarin “IFRS 15: implicazioni per gli operatori nelle telecomunicazioni”, *Amministrazione&Finanza*, n. 5/2017.

contratto quei costi che sarebbero stati sostenuti anche nel caso in cui il contratto non fosse stato ottenuto. È il caso delle spese per la partecipazione a una gara di appalto.

I costi per l'adempimento del contratto⁴³, qualora non rientrino nell'ambito di applicazione di un altro principio contabile (per esempio, IAS 2 "Rimanenze", IAS 16 "Immobili, impianti e macchinari" o IAS 38 "Attività immateriali")⁴⁴, devono essere rilevati "come attività ... soltanto se i costi soddisfano tutte le condizioni seguenti:

- a) *i costi sono direttamente correlati⁴⁵ al contratto o ad un contratto previsto, che l'entità può individuare nello specifico (può trattarsi, per esempio, dei costi sostenuti per servizi da fornire nel quadro del rinnovo del contratto vigente o per la progettazione di un'attività da trasferire secondo un contratto specifico non ancora approvato);*
- b) *i costi consentono all'entità di disporre di nuove o maggiori risorse da utilizzate per adempiere (o continuare ad adempiere) le obbligazioni di fare in futuro, e*
- c) *si prevede che i costi saranno recuperati⁴⁶.*

Tali costi, una volta capitalizzati, devono essere ammortizzati "sistematicamente e in modo corrispondente al trasferimento al cliente dei beni o servizi ai quali l'attività si riferisce". L'eventuale perdita per riduzione di valore, quale costo di conto economico, nella misura in cui il valore contabile dell'attività (relativa ai predetti costi di ottenimento e di adempimento del contratto) non sia più recuperabile dai futuri margini contrattuali⁴⁷.

Da ultimo, va osservato che la transizione al nuovo principio contabile IFRS 15 può avvenire sulla base di due metodi:

- retroattivamente a ciascun esercizio precedente, con la possibilità di avvalersi di alcune semplificazioni attraverso l'utilizzo di espedienti pratici (*retrospective method*)⁴⁸;

⁴³ Il par. 97 dell'IFRS 15 annovera tra i costi direttamente correlati al contratto:

- a) i costi della manodopera diretta (per esempio le retribuzioni dei dipendenti che forniscono direttamente i servizi promessi al cliente);
- b) i costi delle materie prime dirette (per esempio le forniture utilizzate per fornire al cliente i servizi promessi);
- c) le allocazioni di costi che sono direttamente correlati al contratto o alle attività contrattuali (per esempio i costi di gestione e di supervisione del contratto, le assicurazioni e l'ammortamento degli strumenti e delle attrezzature utilizzati per l'adempimento del contratto);
- d) i costi esplicitamente addebitabili al cliente in virtù del contratto e
- e) gli altri costi sostenuti per la sola ragione che l'entità ha concluso il contratto (per esempio i pagamenti ai subfornitori).

⁴⁴ In tali ipotesi, i costi in parola saranno trattati secondo le disposizioni dello specifico *standard* contabile di riferimento.

⁴⁵ L'IFRS 15, al par. 97, fornisce una elencazione esemplificativa dei "costi direttamente correlati al contratto (o a uno specifico contratto previsto)", individuando come tali "i seguenti:

- a) *i costi della manodopera diretta (per esempio le retribuzioni dei dipendenti che forniscono direttamente i servizi promessi al cliente);*
- b) *i costi delle materie prime dirette (per esempio le forniture utilizzate per fornire al cliente i servizi promessi);*
- c) *le allocazioni di costi che sono direttamente correlati al contratto o alle attività contrattuali (per esempio i costi di gestione e di supervisione del contratto, le assicurazioni e l'ammortamento degli strumenti e delle attrezzature utilizzati per l'adempimento del contratto);*
- d) *i costi esplicitamente addebitabili al cliente in virtù del contratto e*
- e) *gli altri costi sostenuti per la sola ragione che l'entità ha concluso il contratto (per esempio i pagamenti ai subfornitori)".*

⁴⁶ IFRS 15, par. 95.

⁴⁷ Il par. 101 dell'IFRS 15 quantifica la misura dell'*impairment* nella porzione di valore contabile dell'attività che "superi:

- a) *l'importo residuo del corrispettivo che l'entità si aspetta di ricevere in cambio dei beni o servizi ai quali l'attività si riferisce meno;*
- b) *i costi direttamente connessi alla fornitura dei beni o servizi e che non sono stati rilevati come spese".*

⁴⁸ Per semplificare l'applicazione retroattiva dell'IFRS 15 (*retrospective method*), l'entità ha la possibilità di utilizzare uno o

- retroattivamente contabilizzando l'effetto cumulativo dell'applicazione iniziale dell'IFRS 15 alla "data dell'applicazione iniziale" (*cumulative effect method*)⁴⁹.

3. Profili fiscali

3.1. La disciplina ai fini IRES per i soggetti OIC adopter in derivazione rafforzata

A seguito delle modifiche introdotte all'art. 83 del TUIR dall'art. 13-bis del D.L. n. 244/2016, la derivazione rafforzata non è più solo appannaggio dei soggetti che redigono il bilancio IAS/IFRS *compliant*, ma anche dei soggetti che redigono il bilancio in base al codice civile (diversi dalle microimprese). Quindi, anche per tali soggetti sono riconosciuti ai fini IRES i diversi criteri di qualificazione, classificazione e imputazione temporale previsti dai principi contabili.

È da sottolineare come, con specifico riguardo alle commesse, il principio di derivazione rafforzata conduca a un diverso risultato in termini di disciplina fiscale applicabile ai soggetti IAS/IFRS *adopter* e ai soggetti OIC (non micro).

Per i primi, la diversa classificazione di bilancio prevista da IAS 11 e IFRS 15 dei componenti positivi derivanti dalle commesse (ricavi e non rimanenze) conduce, come si vedrà nel prosieguo, alla non applicazione dell'art. 93 del TUIR⁵⁰.

Per i soggetti OIC adopter, invece, l'OIC 23 continua a prevedere la contabilizzazione delle commesse con il sistema delle rimanenze per le quali, ai fini fiscali, trova applicazione dell'art. 93 del TUIR, in quanto norma destinata alla valutazione e non alla sua qualificazione, classificazione e imputazione temporale.

Tale conclusione è stata confermata dall'Agenzia delle entrate in occasione dell'incontro con la stampa specializzata del 1° febbraio 2018. In quella sede, alla domanda se la valutazione in bilancio delle opere di durata ultrannuale con il metodo della commessa completata assuma rilievo fiscale, la risposta è

più dei seguenti espedienti pratici:

- possono non essere rideterminati i contratti completati (per contratto completato si intende un contratto per il quale l'entità ha trasferito la totalità dei beni o servizi individuati in conformità allo IAS 11/IAS 18 e relative interpretazioni) che iniziano e finiscono nello stesso esercizio;
- per i contratti stipulati che prevedono un corrispettivo variabile, può essere utilizzato il prezzo dell'operazione alla data in cui il contratto è stato completato, senza dover stimare gli importi del corrispettivo variabile per gli esercizi comparativi;
- per tutti gli esercizi comparativi presentati, l'entità non è tenuta a comunicare l'importo del prezzo dell'operazione assegnato alle rimanenti *performance obligation*, né a fornire la tempistica con cui si attende di rilevare tale importo come ricavo.

Se applica uno o più espedienti pratici, l'entità deve applicarli sistematicamente a tutti i contratti per tutti gli esercizi presentati. Inoltre, deve indicare nelle note al bilancio gli espedienti pratici che ha deciso di utilizzare e, se ragionevolmente possibile, deve anche fornire una valutazione qualitativa dei loro effetti.

⁴⁹ In base al metodo retroattivo con effetto cumulato l'entità deve:

- applicare l'IFRS 15 retroattivamente solo ai contratti che non sono completati alla data dell'applicazione iniziale (1° gennaio 2018 se l'entità ha l'esercizio coincidente con l'anno solare e non si avvale della facoltà di applicazione anticipata dell'IFRS 15);
- rilevare l'effetto cumulativo dell'applicazione iniziale dell'IFRS 15 come rettifica del saldo di apertura degli utili portati a nuovo (o, se opportuno, altra componente del patrimonio netto) dell'esercizio che include la data dell'applicazione iniziale (1° gennaio 2018).

⁵⁰ V. Russo, *Lavori in corso su ordinazione: difficile connubio tra contabilizzazione nazionale e fiscalità diretta*, in *Gestione Straordinaria delle Imprese*, n. 4/2016.

stata negativa. In sostanza, le rimanenze finali delle opere con tempo di esecuzione ultrannuale concorrono alla formazione del reddito d'impresa imponibile in base ai corrispettivi pattuiti o liquidati per la parte coperta da stati di avanzamento, anche se in bilancio le rimanenze siano state valutate con il metodo della commessa completata.

È, inoltre, previsto che *“i corrispettivi liquidati a titolo definitivo dal committente si comprendono tra i ricavi e la valutazione tra le rimanenze, in caso di liquidazione parziale, è limitata alla parte non ancora liquidata”*⁵¹. In sostanza, per le opere o parti di esse realizzate e consegnate al committente o per le forniture eseguite ovvero per i servizi resi che configurino prestazioni ultimate – e, in ogni caso, allorché i corrispettivi vengano liquidati in via definitiva dal committente – l'appaltatore consegue *“ricavi”*⁵².

L'avvento della derivazione rafforzata nella determinazione del reddito imponibile dei soggetti OIC non è, comunque, scevro di conseguenze in relazione alle commesse ultrannuali, dovendo ora trovare riconoscimento fiscale l'eventuale adozione del *combining/segmenting* nella contabilizzazione delle commesse, atto a influenzare la determinazione del margine economico attribuibile ad ogni attività svolta lungo la durata della commessa.

Al riconoscimento delle diverse *“qualificazioni”* di bilancio sancito dall'art. 83 del TUIR per i soggetti OIC (diversi dalle microimprese) consegue che la contabilizzazione della commessa con il metodo del *combining* e del *segmenting* diviene prodromica alla disciplina dell'art. 93 del TUIR che *“naturalmente”* si applica alla commessa così come contabilizzata in bilancio in applicazione dell'OIC 23⁵³.

3.2. La disciplina per le microimprese. Il mancato riconoscimento fiscale dell'eventuale combining/segmenting di bilancio

L'art. 13-bis del D.L. n. 244/2016, nell'estendere il principio di derivazione rafforzata ai soggetti che redigono il bilancio in base al codice civile, ha espressamente escluso le micro-imprese *ex art. 2435-ter c.c.*, per le quali, quindi, non valgono le diverse qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali previste dagli *standard* nazionali⁵⁴.

Ciò determina, con riferimento alle commesse ultrannuali, l'applicazione dell'art. 93 del TUIR in *“derivazione semplice”*, cui consegue il mancato riconoscimento fiscale dei criteri di individuazione della *“commessa”* indicati dall'OIC 23 diversi da quelli previsti dall'art. 93 del TUIR.

L'ambito oggettivo dell'art. 93 del TUIR, per espressa previsione normativa, è circoscritto alla valutazione fiscale delle rimanenze finali dei lavori in corso su esecuzione di durata ultrannuale pattuite

⁵¹ Art. 93, comma 4, del TUIR.

⁵² F. Rossi Ragazzi, *I «lavori in corso» tra principi contabili internazionali e normativa fiscale*, in Corriere tributario, n. 7/2009, pag. 514. L'Autore evidenzia come assuma un particolare rilievo cosa debba intendersi per liquidazione *“a titolo definitivo”* dei corrispettivi che dà luogo a *“ricavi”*, essendo fattispecie estranea al procedimento valutativo delle *“rimanenze”*, e sul punto deve ritenersi indubitabile che occorre aver riguardo al momento in cui l'appaltatore ha adempiuto alla propria obbligazione contrattuale: la consegna dell'opera che normalmente è riferita all'adempimento dell'*“opera completa”*, ma che ben può essere riferita all'adempimento di singole *“partite”* o di singoli *“lotti”*.

⁵³ Cfr. Miele L., *Opere lunghe con redditi in più esercizi*, in Il Sole 24 Ore, 8 febbraio 2018 e CNDCEC, *La fiscalità delle imprese OIC Adopter*, cit.

⁵⁴ Come chiarito dall'amministrazione finanziaria in occasione dell'incontro con la stampa specializzata del 1° febbraio 2018, il principio di derivazione rafforzata non troverà applicazione anche se la micro-impresa sceglie di redigere un bilancio *“simile”* a quello ordinario, ovvero rinuncia alle semplificazioni concesse dal codice civile.

come oggetto unitario, attraverso taluni tipi di contratti quali l'appalto, la somministrazione, la vendita su ordinazione e altri contratti similari.

Al riguardo, l'Agenzia ha chiarito che l'art. 93 del TUIR si applica ai contratti da cui derivano una serie di obbligazioni a carico dell'esecutore dell'opera o del fornitore che, se pur distinte e singolarmente individuabili, sono tra di loro oggettivamente connesse in modo da perdere autonoma rilevanza e costituire un'unica, complessa prestazione volta al conseguimento di un risultato finale diverso e ulteriore rispetto alle singole prestazioni⁵⁵. La previsione del requisito dell'oggetto unitario ha la funzione di individuare la "commessa" a cui devono essere applicati i criteri di valutazione previsti dall'art. 93 del TUIR, al di là della circostanza che la stessa sia negoziata mediante più documenti contrattuali. Per contratto ad oggetto unitario deve, quindi, intendersi un accordo che prevede una serie di attività caratterizzate da un'indivisibilità oggettivo-funzionale, il cui risultato si realizza compiutamente solo con l'esecuzione dell'ultima prestazione, secondo una fattispecie "progressiva". Viceversa, nello stesso documento di prassi, è stato precisato che, qualora un contratto formalmente unico contempli la realizzazione di opere autonome, non si avrà l'applicazione delle regole di cui all'art. 93 del TUIR con riferimento all'intero contratto, ma le singole opere, purché di durata pluriennale, saranno oggetto di autonoma valutazione. Infatti, la circostanza che nel contratto sia previsto un corrispettivo unitario per una serie di distinte prestazioni non determina automaticamente che l'oggetto della prestazione possa essere considerato "unitario", ai sensi del comma 1 dell'art. 93 del TUIR.

Appare evidente la non coincidenza tra i criteri di individuazione della "commessa" ai fini fiscali previsti dall'art. 93 del TUIR e quelli indicati dall'OIC 23 ai fini della contabilizzazione, con specifico riferimento alle ipotesi di *combining* e *segmenting* illustrate in precedenza.

Pertanto, per le microimprese, l'eventuale adozione del *combining/segmenting* nella contabilizzazione delle commesse non dovrebbe trovare riconoscimento ai fini dell'applicazione dell'art. 93 del TUIR, con la necessità per le imprese appaltanti di gestire un complesso doppio binario civilistico-fiscale⁵⁶.

3.3. La disciplina ai fini IRES per i soggetti IAS/IFRS adopter

La contabilizzazione delle commesse ultrannuali, effettuata prima in applicazione dello IAS 11 e dal 2018 in conformità all'IFRS 15, assume rilievo ai fini IRES in applicazione del principio di derivazione rafforzata ex art. 83 del TUIR, 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 Entrate⁵⁷ ha, infatti, chiarito che "le rappresentazioni IAS compliant prevalgono sulle qualificazioni giuridico-formali poste a fondamento dell'articolo 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 sulla 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"⁵⁸.

⁵⁵ Risoluzione Agenzia delle Entrate 31.10.2002, n. 342.

⁵⁶ Cfr. CNDCEC, *La fiscalità delle imprese OIC Adopter*, cit.

⁵⁷ Circolare Agenzia delle Entrate 28.2.2011, n. 7.

⁵⁸ In senso analogo, si è espressa anche Assonime, nella "Guida all'applicazione dell'IRES e dell'IRAP per le imprese IAS

Pertanto, la circostanza per cui i soggetti IAS/IFRS *adopter* nella contabilizzazione delle commesse ultrannuali non stanziino a conto economico rimanenze ma ricavi risulta determinante per affermare che nei loro confronti non trova più applicazione l'art. 93 del TUIR.

Ciò determina, ad esempio, che assume rilievo fiscale l'eventuale *combining* o *segmenting* di commesse adottato in bilancio⁵⁹, nonché la non applicazione della disposizione che prevede la concorrenza al reddito come ricavi dei corrispettivi liquidati a titolo definitivo.

Va sottolineato come la non applicazione dell'art. 93 del TUIR non si traduca in una derivazione "piena" dal bilancio per le commesse, essendo comunque necessario verificare l'esistenza di normative *ad hoc* nei decreti di attuazione che limitino in qualche modo la derivazione rafforzata.

3.3.1. La riclassificazione in accantonamenti per le perdite attese

In primo luogo, una deroga alla derivazione rafforzata riguarda le perdite attese su commesse che, come visto, in base allo IAS 11, vanno subito rilevate in bilancio come costo (e non come accantonamento, come invece prevede la prassi nazionale).

Tale classificazione contabile, laddove assunta in derivazione rafforzata, avrebbe determinato la deducibilità ai fini IRES del componente negativo, non trovando applicazione la limitazione di deducibilità propria degli accantonamenti.

Invece, l'art. 9, co. 1 del D.M. 8 giugno 2011 ha previsto che si considerano accantonamenti tutti i componenti reddituali iscritti in contropartita di passività di scadenza o ammontare incerto che presentano i requisiti indicati al par. 14 dallo IAS 37, anche nelle ipotesi in cui la rilevazione contabile è disciplinata da principi IAS/IFRS diversi dallo IAS 37. Pertanto, in applicazione di tale disposizione vengono fiscalmente riquilibrati in "accantonamenti" – deducibili solo se contemplati nelle ipotesi di cui ai commi da 1 a 3 dell'art. 107 del TUIR⁶⁰ – i componenti negativi di reddito iscritti in contropartita

Adopter", documento n. 1/2011, sottolineando l'inoperatività dell'art. 93 del TUIR per i soggetti IAS/IFRS *Adopter* perché incompatibile rispetto alle qualificazioni del bilancio. Nello specifico, l'associazione fa presente che "gli IAS/IFRS si preoccupano di rappresentare in bilancio non già il bene in fase di realizzazione ma i ricavi maturati in funzione dell'attività svolta. Pertanto la posta attiva evidenziata in bilancio, secondo la logica IAS non corrisponde al valore dell'opera, ma solo al saldo residuo della contropartita di tali ricavi, al netto degli anticipi ricevuti e degli importi comunque liquidati. In quest'ottica, la qualificazione della voce attiva relativa alle commesse, in base agli IAS, sembra essere quella di una posta creditoria ed il suo recepimento non consente di ritenere operante l'art. 93 del TUIR".

⁵⁹ Nella C.M. n. 7/E del 2011, si legge "Rileva inoltre quanto previsto dagli IAS/IFRS in ordine alla contabilizzazione del «combining» di contratti separatamente stipulati ma aventi ad oggetto opere funzionalmente o economicamente connesse ovvero del «segmenting» di opere di natura autonoma ma previste nel medesimo contratto".

⁶⁰ A norma dell'art. 107 del TUIR, "1. Gli accantonamenti a fronte delle spese per lavori ciclici di manutenzione e revisione delle navi e degli aeromobili sono deducibili nei limiti del 5 per cento del costo di ciascuna nave o aeromobile quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili. La differenza tra l'ammontare complessivamente dedotto e la spesa complessivamente sostenuta concorre a formare il reddito, o è deducibile se negativa, nell'esercizio in cui ha termine il ciclo. 2. Per le imprese concessionarie della costruzione e dell'esercizio di opere pubbliche e le imprese subconcessionarie di queste sono deducibili gli accantonamenti a fronte delle spese di ripristino o di sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili allo scadere della concessione e delle altre spese di cui al comma 6 dell'articolo 102. La deduzione è ammessa, per ciascun bene, nel limite massimo del cinque per cento del costo e non è più ammessa quando il fondo ha raggiunto l'ammontare complessivo delle spese relative al bene medesimo sostenute negli ultimi due esercizi. Per le imprese concessionarie di costruzione e gestione di autostrade e trafori la percentuale di cui al periodo precedente è pari all'1 per cento. Se le spese sostenute in un esercizio sono superiori all'ammontare del fondo l'eccedenza è deducibile in quote costanti nell'esercizio stesso e nei cinque successivi. L'ammontare degli accantonamenti non utilizzati concorre a formare il reddito dell'esercizio in cui avviene la devoluzione.

3. Gli accantonamenti a fronte degli oneri derivanti da operazioni a premio e da concorsi a premio sono deducibili in misura non superiore, rispettivamente, al 30 per cento e al 70 per cento dell'ammontare degli impegni assunti nell'esercizio, a

delle passività di scadenza o ammontare incerti di cui allo IAS 37 anche se classificati sulla base della natura delle spese che generano le predette passività (e non a titolo di accantonamenti). In altre parole, l'applicazione a tali componenti delle disposizioni di cui all'art. 107 del TUIR comporta la disattivazione della classificazione IAS/IFRS con conseguente rilevanza dei predetti componenti esclusivamente se riferibili a spese e oneri contemplati nei commi da 1 a 3 dell'art. 107 del TUIR.

Quindi, le perdite attese su commesse, ancorché rilevate come "costo" a conto economico in base allo IAS 11, sono riqualificate fiscalmente come accantonamenti, essendo iscritte in contropartita di fondi (con le caratteristiche previste dallo IAS 37) e, pertanto, non risultano deducibili, non rientrando nelle richiamate ipotesi di cui all'art. 107 del TUIR.

3.3.2. La disciplina delle penali legali e contrattuali

In secondo luogo, è stata limitata la rilevanza fiscale del corrispettivo variabile prevista dall'IFRS 15 (step 3) e, in particolare, la possibilità di ridurlo "a titolo di penali".

Tale riduzione non trova, infatti, riconoscimento fiscale in derivazione rafforzata per un'espressa previsione del D.M. 10 gennaio 2018 che ha dettato le disposizioni di coordinamento per la determinazione delle basi imponibili IRES e IRAP con l'IFRS 15.

Si evidenzia, in via preliminare, che il D.M. 10 gennaio 2018 non reca disposizioni di conferma della derivazione rafforzata, ma regola solo le eventuali deroghe. Infatti, come esplicitato dalla relazione illustrativa, il provvedimento non reca "disposizioni volte a confermare il riconoscimento dei fenomeni di qualificazione, classificazione e imputazione temporale, essendo gli stessi ormai immanenti nel sistema, ravvisando, viceversa, l'opportunità di regolamentare quei fenomeni di qualificazione/classificazione incerta ovvero di mera valutazione".

Quindi, le modalità di contabilizzazione dei ricavi previste dall'IFRS 15, che implicano fenomeni di qualificazione, classificazione e imputazione temporale e non, quindi, mere valutazioni, sono fiscalmente riconosciute, salvo le eccezioni espressamente previste dal D.M. 10 gennaio 2018.

Avuto riguardo a queste ultime, è possibile affermare che attengono a fenomeni di qualificazione, classificazione e imputazione temporale tutte le scelte contabili effettuate nell'ambito degli step 1 ("Individuazione del contratto")⁶¹, step 2 ("Individuazione delle obbligazioni di fare"), step 4 ("Ripartizione del prezzo dell'operazione tra le singole *performance obligation*") e step 5 ("Rilevazione del ricavo al momento dell'adempimento della *performance obligation*").

Viceversa, un distinguo va fatto con riferimento allo step 3 ("Determinazione del prezzo dell'operazione").

condizione che siano distinti per esercizio di formazione. L'utilizzo a copertura degli oneri relativi ai singoli esercizi deve essere effettuato a carico dei corrispondenti accantonamenti sulla base del valore unitario di formazione degli stessi e le eventuali differenze rispetto a tale valore costituiscono sopravvenienze attive o passive. L'ammontare dei fondi non utilizzato al termine del terzo esercizio successivo a quello di formazione concorre a formare il reddito dell'esercizio stesso.

4. Non sono ammesse deduzioni per accantonamenti diversi da quelli espressamente considerati dalle disposizioni del presente capo".

⁶¹ In particolare, chiarisce la relazione illustrativa "assume piena rilevanza fiscale la procedura di «individuazione del contratto» prevista dai paragrafi 9-45 dell'IFRS 15, trattandosi di fenomeni di «qualificazione» dell'operazione". Ha, quindi, riconoscimento fiscale anche la "valutazione" che l'impresa è tenuta a compiere circa la "probabilità" di ricevere il corrispettivo. Per un approfondimento, cfr. Russo V., *IFRS 15 a derivazione "quasi" completa*, in *Corriere Tributario*, n. 8/2018.

La determinazione del corrispettivo prevista dallo *standard* internazionale è influenzata da “valutazioni”, rimesse all’entità, correlate a diverse ed eterogenee variabili. Il par. 50 dell’IFRS 15 prevede, infatti, che, nel caso di corrispettivo variabile, “l’entità deve stimare l’importo del corrispettivo al quale avrà diritto in cambio del trasferimento al cliente dei beni o servizi promessi” e il successivo par. 51 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”.

Di fronte a tali eterogenee variabili, è stato lecitamente ipotizzato⁶² che le strade potenzialmente percorribili dal decreto di *endorsment* fossero tre:

- a) integrale riconoscimento fiscale alle valutazioni relative alla quantificazione del corrispettivo variabile, in ossequio a una completa derivazione rafforzata;
- b) *cherry picking* delle variabili di determinazione del corrispettivo da ricondurre a “mere valutazioni” e conseguente esclusione delle stesse dalla derivazione rafforzata;
- c) esclusione della rilevanza fiscale dei maggiori o minori valori stimati dei corrispettivi variabili.

L’innegabile natura “valutativa” del corrispettivo variabile, di fatto, renderebbe difficilmente azionabile la soluzione *sub a)*, facendo pendere l’ago della bilancia per quella *sub c)*, potenzialmente idonea a determinarne l’esclusione *in toto* dalla derivazione rafforzata. Ciononostante, non può non osservarsi che il disconoscimento integrale ai fini fiscali del corrispettivo variabile renderebbe inapplicabile la derivazione rafforzata all’intero IFRS 15, determinando la gestione di un oneroso doppio binario per le imprese.

La scelta del decreto – esplicitata negli artt. 2 e 3 – è ricaduta, per ragioni di semplificazione e opportunità, sulla soluzione intermedia *sub b)*, che sterilizza solo alcune componenti del corrispettivo variabile. Si tratta delle riduzioni del corrispettivo variabile derivanti da possibili penali e dalla stima di potenziali resi⁶³.

In sostanza, sono intercettati (e resi fiscalmente irrilevanti), nell’ambito dei fattori di variabilità del corrispettivo, quelli che, in una logica giuridico-formale, avrebbero comportato non l’abbattimento del ricavo ma l’iscrizione in bilancio di un accantonamento. Fenomeno quest’ultimo – salvo specifiche fattispecie – privo di rilevanza fiscale *ex art. 107 del TUIR*. Si ricorda, infatti, che anche ai soggetti IAS/IFRS *adopter* si applicano le disposizioni che prevedono limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi, tra cui è annoverabile l’art. 107 del TUIR riguardante gli accantonamenti⁶⁴, e che la stessa disciplina di cui al citato art. 107 si applica a tutti i componenti iscritti in contropartita di passività di scadenza o ammontare incerti che presentano i requisiti di cui allo IAS 37⁶⁵.

⁶² V. Russo, *Deroga alla derivazione rafforzata per le penali: un vero doppio binario?*, in *Bilancio & Reddito d’impresa*, n. 4/2018.

⁶³ IFRS 15, par. 51 e 55 e Appendice B, par. B20-B27.

⁶⁴ Ai sensi dell’art. 2, co. 2 del D.M. 1 aprile 2009, n. 48 “Anche ai soggetti IAS, fermo restando quanto previsto al comma 1, si applicano le disposizioni del Capo II, Sezione I del testo unico che prevedono limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o la loro esclusione o ne dispongono la ripartizione in più periodi di imposta, nonché quelle che esentano o escludono, parzialmente o totalmente, dalla formazione del reddito imponibile componenti positivi, comunque denominati, o ne consentono la ripartizione in più periodi di imposta, e quelle che stabiliscono la rilevanza di componenti positivi o negativi nell’esercizio, rispettivamente, della loro percezione o del loro pagamento. Concorrono comunque alla formazione del reddito imponibile i componenti positivi e negativi, fiscalmente rilevanti ai sensi delle disposizioni dello stesso testo unico, imputati direttamente a patrimonio per effetto dell’applicazione degli IAS. (...)”.

⁶⁵ Art. 9 del D.M. 8 giugno 2011.

L'art. 2, co. 1 del D.M. 10 gennaio 2018 dispone che *“Le 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 precisato nella relazione illustrativa, ai fini della determinazione della base imponibile ai fini IRES (e del valore della produzione netta ai fini IRAP), il contribuente è tenuto a sterilizzare l'effetto delle variazioni *“a titolo di penali legali e contrattuali”* in sede di determinazione del corrispettivo, operando in dichiarazione una conseguente variazione in aumento. Specularmente, nell'esercizio in cui diventi certa l'esistenza e determinabile in modo obiettivo l'ammontare dell'importo delle citate penali, il contribuente può portarle in deduzione ai fini IRES e IRAP, operando in dichiarazione un'apposita variazione in diminuzione.

In altri termini, il decreto ha scelto di *“isolare”*, nell'ambito del processo di quantificazione del corrispettivo variabile, l'impatto che su di esso hanno le penali, la cui rilevazione contabile determinerà, quindi, un doppio binario contabile-fiscale. In realtà, proprio la dichiarata scelta in termini di semplificazione⁶⁶ dovrebbe consentire di affermare che l'individuazione delle *“penali legali e contrattuali”* cui applicare la disposizione in commento vada effettuata facendo riferimento alla qualificazione giuridica del fenomeno (e non al dato contabile).

Da ultimo, va segnalato che il precedente IAS 11 non poneva un analogo problema di rilevanza fiscale dell'abbattimento del ricavo di commessa a titolo di penali. Quest'ultimo era, infatti, consentito solo nell'esercizio in cui si fosse già verificato l'evento da cui scaturiva la penale⁶⁷ e la mera previsione contrattuale di una penale era da contabilizzare a norma dello IAS 37 con la rilevazione di una passività potenziale nelle note a bilancio⁶⁸.

3.3.3. Il regime dei costi per l'ottenimento/adempimento del contratto

Espressamente regolato è il trattamento fiscale dei costi incrementali sostenuti per l'ottenimento del contratto nonché per l'adempimento dello stesso che, come detto in precedenza, in base ai par. 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 corrispondente al trasferimento al cliente dei beni o servizi ai quali l'attività si riferisce⁶⁹.

L'art. 1 del D.M. 10 gennaio 2018 rinvia alle modalità di deduzione previste dal comma 1 dell'art. 108 del TUIR, consentendo, quindi, la deducibilità di tali costi *“nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio”* e fugando ogni dubbio in merito all'applicabilità alla fattispecie in esame dell'art. 103 del TUIR, in materia di ammortamento dei beni immateriali.

⁶⁶ In tal senso, si esprime la relazione illustrativa al decreto ove motiva la limitazione dell'ambito applicativo della norma alle sole variazioni del corrispettivo a titolo di penali legali e contrattuali adducendo *“ragioni di semplificazione ed esigenze di certezza nei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuenti”*.

⁶⁷ La lett. c) del par. 12 dello IAS 11 prevede che *“l'ammontare dei ricavi di commessa può diminuire come risultato delle penalità derivanti da ritardi causati dall'appaltatore nel completamento della commessa”*.

⁶⁸ Cfr. par. 45 dello IAS 11.

⁶⁹ Par. 99 dell'IFRS 15.

Al riguardo, in dottrina è stato evidenziato⁷⁰ come l'applicazione della ricordata disposizione possa determinare qualche incertezza nell'ipotesi non di ammortamento ma di svalutazione dell'attività per l'ottenimento/adempimento del contratto. In tal caso, infatti, l'imputazione a conto economico di competenza sintetizza due diversi fenomeni:

- l'ammortamento di periodo, vale a dire la quota di costo pluriennale che trova corrispondente e correlato ricavo nella contabilizzazione del corrispettivo contrattuale;
- la svalutazione dell'attività in parola che, a causa della (intervenuta) incapacità del corrispettivo di remunerare i costi, non può correlarsi al successivo trasferimento al cliente di beni/servizi e rappresenta un onere per l'esercizio in corso.

La questione concettuale che si è posta, dunque, prende le mosse dalla circostanza che l'imputazione a conto economico della quota di costo pluriennale di competenza si riferisce in parte a un "ammortamento" (ammesso in deduzione secondo le ricordate regole dell'art. 108 del TUIR) e in parte a una svalutazione (in linea generale non ammessa in deduzione secondo il fondamentale principio di irrilevanza fiscale delle componenti valutative contenuto nell'art. 110, comma 1, dello stesso TUIR)⁷¹.

Non va però trascurato che i due fenomeni reddituali di cui si discute – l'ammortamento (o, più perniciosamente, la deduzione) e la svalutazione – sono due modalità di rilevazione della partecipazione di un costo pluriennale alla formazione del reddito molto simili (ancorché diversamente trattati dalla disciplina fiscale). Tale similitudine è stata valorizzata anche dall'amministrazione finanziaria che, pur confermando l'irrilevanza fiscale delle svalutazioni, ha evidenziato in numerosi documenti di prassi⁷² come il fenomeno della svalutazione rappresenti una diversa modalità con cui si manifesta nel tempo il "consumo" di un costo pluriennale. Così le svalutazioni degli attivi patrimoniali, pur non assumendo autonoma e immediata rilevanza fiscale, assicurano la deduzione di ammortamenti (quantomeno) nei tempi previsti dall'originaria vita utile⁷³.

In realtà, tale principio non sembra applicabile all'ipotesi in esame atteso che l'art. 1 del D.M. 10 giugno 2018 richiama per la deduzione di siffatti costi l'art. 108 del TUIR e non l'art. 103 del TUIR. Se, infatti, tale ultima disposizione riguarda gli ammortamenti, altrettanto non può sostenersi per l'art. 108 del TUIR che consente la deduzione delle spese relative a più esercizi "nel limite della quota imputabile a

⁷⁰ G. Russetti, *La derivazione rafforzata dei costi di ottenimento e adempimento del contratto*, in *Bilancio & Reddito d'impresa*, n. 4/2018.

⁷¹ L'Autore (*cit.*) evidenzia che, in realtà, gli oneri in parola imputati a conto economico dovrebbero essere diversamente classificati in bilancio (l'uno come ammortamento, l'altro come svalutazione) e, come tali, trovare (o meno) "cittadinanza" nel principio di derivazione rafforzata di cui all'art. 83 del TUIR, vale a dire essere riconosciuti (o meno) nell'ambito dei criteri di qualificazione, di classificazione e (con più specifico riferimento al caso in esame) di imputazione temporale utilizzati per la contabilizzazione delle operazioni aziendali; l'*impairment* dell'attività, a ben vedere, si manifesta come un fenomeno di mera valutazione, la cui deduzione immediata sembrerebbe fuori sistema. Il dubbio potrebbe sussistere se la disposizione del comma 1 dell'art. 108 – che riconosce la deducibilità degli oneri pluriennali "nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio" – fosse letta come un particolare "*habitat fiscale*" di derivazione "totale", in cui la disposizione stessa, per evidenti esigenze di semplificazione, assume una rilevanza tale da dare pieno riconoscimento a tutte le "imputazioni" a conto economico (anche a quelle – come appare quella in esame – con evidenti caratteristiche valutative) relative ai costi per ottenimento/adempimento del contratto. In tal senso, G. Russetti, *cit.*

⁷² Si vedano, in particolare, le circolari dell'Agenzia delle Entrate n. 27/2009 e n. 26/2012.

⁷³ In tal modo, l'imputazione a conto economico di una svalutazione è utile per garantire la deduzione di ammortamenti:

- ai fini IRES, nel limite dei coefficienti tabellari (anche in ipotesi di mutata vita utile dell'attività svalutata);
- ai fini IRAP, nel limite dei coefficienti civilistici (ferma restando la deduzione in tempi più brevi in ipotesi di riduzione della vita utile dell'attività stessa).

ciascun esercizio". In tal senso, si ritiene che la disposizione garantisca la deduzione sia degli "ammortamenti" sia delle "svalutazioni" del costo capitalizzato⁷⁴.

Tale principio dovrebbe potersi applicare anche nell'ipotesi di svalutazione per perdita durevole di valore dell'attività generata dalla capitalizzazione dei costi per l'ottenimento/adempimento del contratto prevista dall'IFRS 15. Per quanto sia evidente che, in un regime fiscale di deduzione dei costi perfettamente allineato al corretto trattamento contabile, la svalutazione possa essere la causa stessa della modifica (riduzione) della vita utile, nella fattispecie in esame il problema non risiede tanto nell'individuazione/modifica della vita utile dell'attività pluriennale (facilmente individuabile nella durata del contratto), quanto nel riconoscimento ai fini fiscali dell'importo imputato a conto economico⁷⁵.

Un'applicazione ortodossa dei principi sopra ricordati porterebbe così a disconoscere la valenza fiscale della svalutazione e, quindi, a gestire in doppio binario, come peraltro accade per ogni ipotesi di svalutazione fiscalmente non riconosciuta, il valore civile e fiscale dell'onere pluriennale in questione.

Nello specifico, applicando per analogia la prassi richiamata⁷⁶, l'ammortamento fiscale dell'attività in parola sarebbe effettuato sul costo al lordo della svalutazione mediante opportune variazioni in diminuzione pari alla differenza tra l'importo imputato a conto economico e la maggiore quota che sarebbe stata imputata se la svalutazione non fosse mai stata operata⁷⁷.

⁷⁴ Va, in ogni caso, registrata la diversa lettura di chi ritiene che un'applicazione ortodossa dei principi del TUIR porterebbe "a disconoscere la valenza fiscale della svalutazione (e quindi a gestire in doppio binario, come peraltro accade per ogni ipotesi di svalutazione fiscalmente non riconosciuta, il valore civile e fiscale dell'onere pluriennale in questione). Nello specifico, (...) l'ammortamento fiscale dell'attività in parola sarebbe effettuato sul costo al lordo della svalutazione mediante opportune variazioni in diminuzione pari alla differenza tra l'importo imputato a conto economico e la maggiore quota che sarebbe stata imputata se la svalutazione non fosse mai stata operata". In tal senso, G. Russetti, *cit.*

⁷⁵ Non sarebbe del tutto infondata, peraltro, una diversa interpretazione (meno ortodossa, a giudizio di chi scrive) che attribuisca alla lettera dell'art. 108 del TUIR (che si manifesta consentendo la deduzione delle spese relative a più esercizi "nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio") la capacità di "assorbire" tanto gli "ammortamenti" quanto le "svalutazioni" del costo capitalizzato.

⁷⁶ Il riferimento è, si ripete, alle modalità di deduzione degli ammortamenti successivi ad una svalutazione di cui alle citate circolari n. 27/2009 e n. 26/2012, in cui è stato precisato come l'imputazione a titolo di svalutazione, pur mantenendosi fiscalmente irrilevante, costituisce "plafond" di imputazione utile a garantire (tanto ai fini IRES quanto ai fini IRAP) la successiva deduzione di maggiori quote di ammortamento.

⁷⁷ Il criterio fiscale di deduzione non dovrebbe compromettere la "dinamica" temporale dell'ammortamento che, seppur con valori diversi (maggiori) rispetto a quelli contabili, avverrebbe comunque.