



Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze

Disposizioni di coordinamento tra il principio contabile internazionale adottato con il Regolamento (UE) n. 2016/1905 della Commissione del 22 settembre 2016 che modifica il Regolamento (CE) n. 1126/2008 che adotta taluni principi contabili internazionali conformemente al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio per quanto riguarda l'International Financial Reporting Standard 15, e le regole di determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP, ai sensi dell'articolo 4, comma 7-quater, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38.



Il Ministro dell'Economia e delle Finanze

Visti i commi da 7-bis a 7-quater dell'articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, come introdotti dal comma 26 dell'articolo 2 del decreto-legge 29 dicembre 2010, n. 225, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2011, n. 10, recante proroghe onerose di termini, con i quali si stabilisce che sono demandate a un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, ove necessario, eventuali disposizioni di coordinamento tra i principi contabili internazionali adottati con Regolamenti UE entrati in vigore successivamente al 31 dicembre 2010 e la determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP;

Visti i Regolamenti (UE) 2016/1905 della Commissione del 22 settembre 2016 e (UE) 2017/1987 della Commissione del 31 ottobre 2017, che modificano il Regolamento (CE) n. 1126/2008 che adotta taluni principi contabili internazionali conformemente al Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio per quanto riguarda l'International Financial Reporting Standard 15 (IFRS 15);

Visto il testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

Visto il D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, recante l'istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali;

Vista la legge 31 ottobre 2003, n. 306, recante disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee (legge comunitaria 2003), e, in particolare, l'articolo 25, recante delega al Governo per l'esercizio delle opzioni previste dall'articolo 5 del Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002;

Visto il decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, recante esercizio delle opzioni previste dall'articolo 5 del Regolamento (CE) n. 1606/2002 in materia di principi contabili internazionali;

Visti i commi da 58 a 61 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, recanti disposizioni per la razionalizzazione e semplificazione del processo di determinazione del reddito dei soggetti tenuti all'adozione dei principi contabili internazionali di cui al Regolamento (CE) n. 1606/2002 e, in particolare, il comma 60 che demanda l'emanazione delle disposizioni di



attuazione e di coordinamento delle norme contenute nei commi 58 e 59 ad apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze;

Visto il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 1 aprile 2009, n. 48, recante «Disposizioni di attuazione e di coordinamento delle norme contenute nei commi 58 e 59 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, in materia di determinazione del reddito dei soggetti tenuti alla adozione dei principi contabili internazionali»;

Visto il comma 28 dell'articolo 2 del citato decreto-legge 29 dicembre 2010, n. 225, che demanda l'emanazione delle disposizioni di coordinamento previste dall'articolo 4, comma 7-*quater*, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, per i principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002 adottati con Regolamento UE entrato in vigore nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2009 e il 31 dicembre 2010 ad apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze;

Visto il decreto 8 giugno 2011, recante «Disposizioni di coordinamento tra i principi contabili internazionali, di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002, adottati con regolamento UE entrato in vigore nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2009 e il 31 dicembre 2010, e le regole di determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP, previste dall'articolo 4, comma 7-*quater*, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38.»;

Visti gli articoli 2 e 23 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, concernenti l'istituzione del Ministero dell'economia e delle finanze;

Ritenuta l'opportunità di emanare le seguenti disposizioni di coordinamento per la determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP per i soggetti che redigono i propri bilanci in conformità ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002;

DECRETA

Articolo 1

(Costi per il contratto)



1. I costi incrementali per l'ottenimento del contratto e quelli sostenuti per l'adempimento del contratto di cui, rispettivamente, ai paragrafi 91 e 95 dell'IFRS 15, sono deducibili ai sensi del comma 1 dell'articolo 108 del TUIR.

Articolo 2

(Corrispettivi variabili)

1. 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.
2. Ai fini del comma 1, si considerano, in ogni caso, integrati i requisiti di previa imputazione a conto economico richiesti dal comma 4 dell'articolo 109 del TUIR.

Articolo 3

(Vendita con reso)

1. L'importo corrispondente alla passività per rimborsi futuri rilevata in base alla corretta applicazione del paragrafo B21 dell'Appendice B dell'IFRS 15 si considera accantonamento non ammesso in deduzione ai sensi del comma 4 dell'articolo 107 del TUIR; conseguentemente, l'importo corrispondente all'attività per il diritto a recuperare i prodotti dal cliente all'atto dell'estinzione della passività per rimborsi futuri è ammesso in deduzione.
2. Ai fini del comma 1, si considerano, in ogni caso, integrati i requisiti di previa imputazione a conto economico richiesti dal comma 4 dell'articolo 109 del TUIR.

Articolo 4



(Disposizioni ai fini Irap)

1. Le disposizioni di cui agli articoli 2 e 3 si applicano anche ai fini della determinazione del valore della produzione netta di cui al d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

Articolo 5

(Decorrenza)

1. Le disposizioni del presente decreto si applicano a decorrere dal periodo d'imposta relativo al primo esercizio di adozione del principio contabile IFRS 15.

Il presente decreto sarà pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana

IL MINISTRO



10 GEN. 2018



Relazione Illustrativa

Il presente decreto, emanato in attuazione dell'articolo 4, comma 4-quater, del decreto legislativo 28 aprile 2005, n. 38, reca disposizioni di coordinamento fiscale delle basi imponibili IRES e IRAP con riferimento al principio contabile internazionale "International Financial Reporting Standard (IFRS) 15 *Ricavi provenienti da contratti con i clienti*", adottato con Regolamento (UE) 2016/1905. L'IFRS 15 è, in via ordinaria, applicabile, a norma dell'articolo 2 del citato Regolamento "a partire dalla data di inizio del loro primo esercizio finanziario che cominci il 1° gennaio 2018". È, inoltre, consentita l'applicazione anticipata, anche parziale, delle disposizioni del nuovo principio.

Il decreto è finalizzato a fornire, ai soggetti IAS/IFRS *adopter*, disposizioni di coordinamento per l'applicazione delle norme del TUIR che regolano la determinazione del reddito imponibile, alla luce della rilevanza dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati in bilancio, in conformità al principio di derivazione rafforzata di cui all'articolo 83 del TUIR, nonché per l'applicazione delle corrispondenti disposizioni in tema di determinazione del valore della produzione netta ai fini IRAP.

In particolare, come meglio dettagliato a commento delle singole disposizioni, con il presente decreto si è inteso chiarire la rilevanza fiscale di alcune modalità di contabilizzazione dei ricavi introdotte dall'IFRS 15.

A tal riguardo, merita precisare come non siano state introdotte 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.

A mero titolo esemplificativo, si fa presente che 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. Tra questi è annoverabile anche quanto previsto dall'IFRS 15, paragrafo 9, lett. e), che 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"*. In particolare, il principio 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 paragrafi 14 e 15 precisano che, se il contratto non soddisfa i criteri di cui al paragrafo 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"*. Al riguardo, è da evidenziare che sia lo IAS 18 - par. 14, lett. d), e par. 20, lett. b) - che lo IAS 11 - par. 23, lett. b), e par. 24, lett. a) - già prevedevano come condizione di rilevazione del ricavo la "probabilità" che i benefici economici futuri affluissero all'impresa. Ciononostante non indicavano i criteri di determinazione di tale probabilità. In ogni caso, considerata la struttura dell'IFRS 15, si è ritenuto che tale "valutazione" in merito alla probabilità di ricevere il corrispettivo sia da ritenersi



insita nella qualificazione dell'operazione, atteso che la stessa opera unicamente sull'"an" di rilevazione del ricavo e mai sul "*quantum*" dello stesso.

Ciò premesso, la disposizione dell'**articolo 1** è volta a chiarire il trattamento fiscale dei costi incrementali sostenuti per l'ottenimento del contratto nonché per l'adempimento dello stesso.

I paragrafi 91 e 95 dell'IFRS 15 prevedono, infatti, che gli stessi devono essere capitalizzati come attività se si prevede di recuperarli. A norma del successivo paragrafo 99, lo *standard* internazionale prevede, altresì, che l'attività così rilevata sia ammortizzata sistematicamente e in modo corrispondente al trasferimento al cliente dei beni o servizi ai quali l'attività si riferisce. L'articolo 1, nel rinviare alle modalità di deduzione previste dal comma 1 dell'art. 108 del TUIR, consente, quindi, la deducibilità di tali costi "*nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio*", chiarendo la non applicabilità alla fattispecie dell'articolo 103 del TUIR.

La disposizione dell'**articolo 2** è volta a coordinare la nuova rappresentazione contabile del "corrispettivo variabile" prevista dall'IFRS 15 con le disposizioni di cui all'articolo 2, comma 2, del D.M. 1 aprile 2009, n. 48 e dell'articolo 9 del D.M. 8 giugno 2011.

Il paragrafo 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*", precisando, al successivo paragrafo 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*". La determinazione del corrispettivo prevista dallo *standard* internazionale è, quindi, influenzata da "valutazioni", rimesse all'entità, correlate a diverse ed eterogenee variabili.

Si è ravvisata la necessità di coordinare tale nuova modalità di contabilizzazione del corrispettivo, in *primis*, con la previsione di cui all'articolo 2, comma 2, del D.M. 1 aprile 2009, n. 48, in base al quale anche ai soggetti IAS/IFRS si applicano le disposizioni del Capo II, sezione I, del testo unico delle imposte sui redditi che prevedono limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi, tra cui è annoverabile l'articolo 107 del TUIR riguardante gli accantonamenti. Inoltre, l'articolo 9 del D.M. 8 giugno 2011 dispone che la disciplina di cui al citato articolo 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 37. Ciò determina che anche nel caso in cui, a fronte di passività di scadenza o ammontare incerti di cui allo IAS 37, siano iscritti componenti negativi di reddito classificati sulla base della natura delle spese che generano le predette passività (e non a titolo di accantonamento), l'applicazione a tali componenti delle disposizioni di cui all'articolo 107 del TUIR comporta la disattivazione della classificazione IAS/IFRS e la riquilificazione fiscale degli stessi in termini di accantonamenti.

L'articolo 2 è, quindi, finalizzato a regolare un fenomeno ontologicamente analogo a quello disciplinato dall'articolo 9 del D.M. 8 giugno 2011 e non intercettato dalla richiamata disposizione unicamente per la diversa modalità di contabilizzazione che non impone più la rilevazione di un costo a fronte della passività di scadenza e ammontare incerti ma la diretta rilevazione di un ricavo netto. In tal senso, per ragioni di semplificazione ed esigenze di certezza nei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuenti, l'ambito applicativo della norma è stato limitato alle sole variazioni del corrispettivo "a titolo di penali legali e contrattuali".

Pertanto, ai fini della determinazione della base imponibile ai fini IRES e del valore della produzione netta ai fini IRAP, il contribuente sarà 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 potrà portarle in deduzione ai fini IRES e IRAP operando in dichiarazione un'apposita variazione in diminuzione. A tal fine, il comma 2 precisa che si considera rispettata la previa imputazione a conto economico del componente negativo (penale) che, in questo caso, transita a conto economico come riduzione di ricavo.

La disposizione dell'**articolo 3** è volta a regolamentare l'ipotesi in cui il prodotto è venduto con diritto di restituzione. Le modalità di contabilizzazione di tale fattispecie, ricompresa dal paragrafo 51 dell'IFRS 15 tra le componenti del corrispettivo variabile, sono espressamente dettate dall'Appendice B, paragrafi B20-B27, dell'IFRS 15. In particolare, il paragrafo B21 prevede che *"per contabilizzare il trasferimento di prodotti con diritto di resa (e alcuni servizi che sono forniti con diritto di rimborso), l'entità deve rilevare tutti i seguenti elementi: a) i ricavi provenienti da prodotti trasferiti per l'importo del corrispettivo al quale l'entità prevede di aver diritto (pertanto non sono rilevati i ricavi provenienti dai prodotti per i quali è prevista la resa); b) una passività per rimborsi futuri; e c) un'attività (e il corrispondente aggiustamento del costo delle vendite) per il diritto a recuperare i prodotti dal cliente all'atto dell'estinzione della passività per rimborsi futuri"*. In sostanza, in applicazione dello standard internazionale, il contribuente deve stimare la probabilità e la quantità dei resi e rilevare il ricavo al netto degli stessi, stanziando contestualmente una passività per rimborsi futuri e un'attività per il diritto a recuperare i prodotti dal cliente a parziale rettifica del costo delle vendite.

Analogamente a quanto più diffusamente argomentato in precedenza in merito al corrispettivo variabile, anche tale fattispecie si presenta analoga a quella disciplinata dall'articolo 9 del D.M. 8 giugno 2011 e non intercettata dalla richiamata disposizione unicamente per la diversa modalità di contabilizzazione che non impone più la rilevazione di un costo a fronte della passività di scadenza e ammontare incerti ma la diretta rilevazione di un ricavo netto.

In tal senso, si è riconosciuta la qualificazione fiscale di "accantonamento" a un importo pari alla passività per rimborsi futuri rilevata in base alla corretta applicazione del paragrafo B21 dell'Appendice B dell'IFRS 15. Pertanto, lo stesso, a norma del comma 4 dell'articolo 107 del TUIR, è indeducibile all'atto dello stanziamento del fondo (*rectius* passività) assumendo, invece, rilevanza fiscale all'atto del sostenimento del costo (reso dei prodotti venduti). A tal fine, il comma 2 precisa che si considera rispettata la previa imputazione a conto economico del componente negativo (reso dei prodotti venduti) che, in questo caso, transita a conto economico come riduzione di ricavo.

Simmetricamente al mancato riconoscimento del ricavo al netto dei resi, la disposizione prevede, altresì, che non assuma rilevanza fiscale il parziale storno dei costi, consentendo la deduzione in via extracontabile di tali costi.

L'**articolo 4**, attesa la natura di accantonamenti dei fenomeni disciplinati dagli articoli 2 e 3, è volto a riconoscere tale natura anche ai fini Irap.

L'**articolo 5**, individua, infine, la decorrenza delle disposizioni di coordinamento tra il principio contabile IFRS 15 e le regole di determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP. In



particolare, dette disposizioni si applicano a decorrere dal periodo d'imposta relativo al primo esercizio di adozione del principio contabile IFRS 15.

Relazione Tecnica

Il decreto contiene disposizioni di coordinamento delle norme fiscali in materia di IRES e IRAP con il principio contabile internazionale "International Financial Reporting Standard (IFRS) 15 *Ricavi provenienti da contratti con i clienti*", adottato con Regolamento (UE) 2016/1905.

In particolare, si è inteso chiarire la rilevanza fiscale di alcune modalità di contabilizzazione dei ricavi introdotte dall'IFRS 15.

L'articolo 1 chiarisce il trattamento fiscale dei costi incrementali sostenuti per l'ottenimento del contratto nonché per l'adempimento dello stesso.

Il principio IFRS 15 prevede, infatti, che gli stessi costi devono essere capitalizzati come attività se si prevede di recuperarli, prevedendo che l'attività così rilevata sia ammortizzata sistematicamente e corrispondentemente al trasferimento al cliente dei beni o servizi ai quali l'attività si riferisce. La disposizione in esame chiarisce la deducibilità di tali costi nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.

Alla disposizione non si ascrivono effetti finanziari, trattandosi di un chiarimento di un trattamento già immanente nel sistema fiscale.

L'articolo 2 contiene disposizioni volte a coordinare la nuova rappresentazione contabile del "corrispettivo variabile" prevista dall'IFRS 15 con le disposizioni di cui all'articolo 2, comma 2, del D.M. 1 aprile 2009, n. 48 e dell'articolo 9 del D.M. 8 giugno 2011.

In particolare, la norma disciplina i casi di variazioni dei corrispettivi pattuiti a seguito di riduzioni, sconti, rimborsi, crediti, concessioni sul prezzo, incentivi, premi di rendimento, penalità o altri elementi analoghi.

La misura regola fenomeni analoghi a quello disciplinato dall'articolo 9 del D.M. 8 giugno 2011 e non intercettati dalla richiamata disposizione unicamente per la diversa modalità di contabilizzazione.

L'articolo 3 regola l'ipotesi in cui il prodotto è venduto con diritto di restituzione, che rappresenta sempre una fattispecie analoga a quella disciplinata dall'articolo 9 del D.M. 8 giugno 2011 e non intercettata dallo stesso esclusivamente per la diversa modalità di contabilizzazione.

In entrambi i casi (articoli 2 e 3), infatti, la nuova contabilizzazione prevede che gli ammontari incerti a causa di riduzioni, sconti, penali ovvero restituzioni siano rilevati direttamente in diminuzione dei ricavi, sterilizzando nel contempo l'effetto di riduzione del corrispettivo mediante una variazione in aumento in sede dichiarativa, e fermo restando la rilevazione di una passività per rimborsi futuri (accantonamento non deducibile). A legislazione vigente, viceversa, nei casi soprarichiamati il contribuente rileva il ricavo lordo e l'accantonamento non deducibile fiscalmente fino al momento dell'effettiva realizzazione dell'onere.

In altri termini, la regolamentazione di cui agli articoli 2 e 3 non comporta variazioni fiscali, in quanto le basi imponibili non subiscono modifiche a seguito della nuova contabilizzazione (legislazione vigente: ricavi lordi imponibili e accantonamento indeducibile fino a realizzazione; legislazione proposta: ricavi netti imponibili + variazione in aumento e accantonamento indeducibile fino a realizzazione).



L'articolo 4 riconosce la natura di accantonamenti dei fenomeni disciplinati dagli articoli 2 e 3 anche ai fini Irap.

L'articolo 5, infine, prevede che le disposizioni di coordinamento tra il principio contabile IFRS 15 e le regole di determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP decorrono dal periodo d'imposta relativo al primo esercizio di adozione del principio contabile IFRS 15.

In generale, quindi, si evidenzia che le disposizioni contenute nel presente decreto sono volte a meglio regolamentare quei nuovi fenomeni di qualificazione/classificazione generati dall'IFRS 15, per ragioni di semplificazione ed esigenze di certezza nei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuenti.

