

**Risposta n. 239**

***OGGETTO : Articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n.212 - Cessione di strumenti per il taglio e la lavorazione del marmo e della pietra in genere- Richiesta di applicazione D.M. 15 novembre 1975 -. Profili IVA e imposte dirette.***

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

**QUESITO**

ALFA (di seguito, anche “Società”, “Istante” o “Contribuente”) rappresenta di essere un'impresa che costruisce e commercializza strumenti per il taglio e la lavorazione del marmo e della pietra in genere.

La Società afferma che nel suo mercato di riferimento sta aumentando la richiesta di vendere gli strumenti per il taglio e la lavorazione del marmo e della pietra in base a contratti con corrispettivo da determinare in quanto la resa di detti strumenti dipende sia dalla loro “qualità/composizione”, sia dal tipo materiale da tagliare.

Per venire incontro a queste esigenze e tentare di incrementare la propria quota di mercato, il Contribuente intenderebbe vendere i fili diamantati, utilizzabili per il taglio del marmo e della pietra, in base alle disposizioni del D.M. 15 novembre 1975 che, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, regola le cessioni con prezzo da determinare.

In particolare, per le cessioni di beni il cui prezzo, in base a disposizioni legislative, usi, commerciali, accordi economici collettivi o clausole contrattuali è commisurato a elementi non conosciuti alla data di effettuazione

dell'operazione, il predetto D.M. consente al cedente di emettere la fattura entro il mese successivo a quello in cui i suddetti elementi sono noti o il prezzo è stato comunque determinato.

Nel concreto, la Società intende stipulare un accordo quadro con i clienti, nell'ambito del quale tutte le cessioni sono effettuate con prezzo da determinare in base alla “resa” ossia alla metratura tagliata.

Si tratta di un effettivo contratto di compravendita che consente l'immediato trasferimento della proprietà dei fili diamantati al compratore, unitamente ai relativi rischi e benefici a decorrere dalla data di consegna. In tale accordo verrà anche esplicitamente indicato che:

- la fatturazione avviene ai sensi del D.M. 15 novembre 1975;
- un importo in euro espresso per metro quadro per ogni tipologia di pietra o marmo destinati ad essere tagliati con i fili ceduti.

Il Contribuente prospetta di spedire i prodotti con un apposito DDT (Documento Di Trasporto) dove sia precisamente indicato che la cessione è effettuata con prezzo da determinare sulla base del predetto accordo quadro e ai sensi del D.M. 15 novembre 1975.

L'Istante fa anche presente che nella “cessione con prezzo da determinare”, i corrispettivi sono precisati nel contratto quadro, considerando le caratteristiche peculiari del prodotto fornito e la situazione particolare di ogni singolo cliente per quanto riguarda gli aspetti commerciali e tecnici, senza la necessità di fare riferimento ad elementi estranei alla contrattazione tra le parti (quali listini, mercuriali, bollettini della camera di commercio, indici Istat o altro).

Nel fac simile di “accordo quadro per contratti di compravendita con prezzo da determinare” è previsto che:

*“3. Le cessioni di fili sono effettuate con prezzo da determinare, che sarà calcolato riconoscendo un importo (a cui dovrà essere aggiunta l'IVA di legge se dovuta) per ogni metro quadro di materiale tagliato, individuato in modo*

*differenziato a seconda della classe di appartenenza del materiale medesimo nell'ambito della classificazione elaborata dalla Confindustria ...;*

*4. Il CESSIONARIO si impegna a trasmettere al CEDENTE, alla fine dell'utilizzo di ogni filo, i dati necessari a determinare il corrispettivo, anche per permettere la predisposizione dei corretti adempimenti tributari, sulla base delle particolari disposizioni del DM 15 novembre 1975;*

*5. Il CESSIONARIO si impegna a permettere al personale del CEDENTE la possibilità di verificare nei propri locali e/o aree di lavoro il corretto svolgimento del presente contratto;*

*(...) l'acquirente dovrà comunicare tempestivamente il momento in cui termina l'uso del prodotto; entro il mese successivo occorrerà emettere fattura con l'indicazione, dei dati relativi al prodotto, l'indicazione "cessione con corrispettivo da determinare – DM 15/11/75", il calcolo dei corrispettivi (ad esempio, mq 1000 \* 20 euro = 20.000), l'importo finale e l'applicazione dell'IVA;"*

Al fine di evitare l'insorgere di controversie e tutelare l'interesse della Società a percepire un adeguato corrispettivo, è previsto infine che:

*"8. Nel caso in cui, dopo la consegna, gli utensili ceduti risultino irreperibili, siano oggetto di furto, risultino inutilizzabili per danni subiti dopo la consegna (anche a causa di un non corretto uso dei medesimi), siano venduti a terzi da parte del CESSIONARIO, il corrispettivo delle cessioni sarà determinato,(...), in misura pari a un corrispettivo fisso di euro.....al metro lineare di filo diamantato; nel caso in cui gli utensili di cui al presente punto siano stati già oggetto di un parziale utilizzo, sulla base del quale risulta dovuto, secondo quanto previsto nei punti precedenti, un corrispettivo superiore, risulterà comunque applicabile tale corrispettivo superiore; nel caso in cui non sia iniziato l'utilizzo degli utensili entro tre mesi dalla consegna, salvo giustificata e accettata proroga, sarà dovuto il predetto corrispettivo in misura fissa o, a scelta del CEDENTE, il relativo contratto di cessione si intenderà risolto sulla base di*

*una semplice richiesta gli utensili dovranno essere restituiti a spese del  
CESSIONARIO.*

Il Contribuente fa infine presente che:

- tra la consegna del filo e il montaggio da parte del cliente trascorrono al massimo 3 mesi, fermo restando che una volta montato il filo si usura normalmente in 1 mese, massimo 2 mesi;
- i clienti non sono attivi nel mercato della rivendita dei fili diamantati ma semplici utilizzatori finali.

Con riferimento alle imposte dirette la società rileva di non rientrare tra le micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile e di redigere il bilancio sulla base delle disposizioni nazionali e dei principi contabili nazionali (OIC). Ai fini fiscali, quindi, rientra tra i soggetti cui si applica il principio di derivazione rafforzata previsto dall'articolo 83, comma 1, terzo periodo del TUIR.

L'Istante chiede il parere della scrivente sui seguenti punti:

1. se la descritta procedura sia corretta e si possa dunque applicare il D.M. 15 novembre 1975 nei termini sopra indicati;
2. se possano essere emesse fatture di acconto per importi fissi (quali per euro 1.000 quando ci si aspetta un corrispettivo finale più elevato) e/o per importi dovuti sulla base di consumi parziali del filo (appositamente determinati da parte della ditta cliente);
3. il comportamento da seguire a fine esercizio per la valutazione delle rimanenze e dell'imputazione dei ricavi, quando la Società spedisce alla ditta cliente gli utensili prima del 31 dicembre e la medesima termina il relativo utilizzo ma trasmette i metri quadri tagliati in data successiva.

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

**IVA**

L'Istante ritiene applicabile alla fattispecie prospettata le modalità di fatturazione indicate nel D.M. 15 novembre 1975.

Per quanto concerne il secondo punto, ritiene che possano essere emesse fatture di acconto sia per importi fissi sia per importi dovuti sulla base di consumi parziali del filo, appositamente risultanti da comunicazioni delle ditte clienti.

### **Imposte dirette**

Ai fini delle II.DD. con riferimento alla rilevazione dei ricavi, la Società osserva che l'OIC 15, precisa che *«i crediti originati da ricavi per operazioni di vendita di beni sono rilevati in base al principio della competenza quando si verificano entrambe le seguenti condizioni: il processo produttivo dei beni è stato completato e si è verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà assumendo quale parametro di riferimento, per il passaggio sostanziale, il trasferimento dei rischi e benefici. Salvo che le condizioni degli accordi contrattuali prevedano (...) diversamente»*.

Nel caso in esame il trasferimento dei rischi e dei benefici si verifica al momento della spedizione, vale a dire prima del 31 dicembre dell'anno in chiusura; tuttavia, i ricavi sono resi noti solo nell'esercizio successivo, sulla base della resa effettuata dagli utensili sia nell'anno in chiusura sia nell'anno successivo.

Ad avviso del Contribuente, quest'ultimo aspetto impedisce che i ricavi possano essere considerati come imputabili per competenza (anche fiscale) all'anno in chiusura, come risulterebbe doveroso nelle ipotesi in cui la cessione ha un prezzo già determinato.

Pertanto, è opinione dell'Istante trovare la soluzione seguendo le indicazioni contenute nei punti 11 e 48 dell'OIC 31, ovvero, rilevando nell'esercizio in chiusura i ricavi calcolati sui metri quadri tagliati dalla ditta, quando è possibile chiedere tale dato.

Con riferimento alle cessioni per le quali non è possibile determinare il prezzo, nella documentazione integrativa, il Contribuente precisa che al momento

della consegna del bene non emerge nei confronti del cliente un credito e /o ricavo in quanto i medesimi matureranno sulla base di metri quadro di taglio che saranno in seguito effettuati. Ritiene, quindi, che la contabilizzazione debba essere fatta solo nel momento in cui i predetti crediti e ricavi maturano, avendo cura di imputare ad ogni esercizio il corrispettivo nel maturato medesimo esercizio sulla base dei metri quadri tagliati.

Per quanto concerne le rimanenze e i costi degli utensili ceduti, l'Istante nella medesima documentazione precisa che in sede di predisposizione delle scritture di rettifica a fine esercizio, il bene ceduto nel corso dell'anno non potrà essere considerato ai fini della determinazione delle rimanenze finali, considerato che con la consegna è avvenuto il trasferimento rischi benefici e della proprietà. Pertanto, coerentemente con il principio di correlazione, la Società ritiene che il costo vada ripartito in proporzione ai ricavi maturati rilevando un risconto attivo per i costi i cui ricavi maturano nell'anno successivo a quello relativo alla consegna del bene.

## **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

### **IVA**

L'articolo 6, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in seguito, "Decreto IVA") prevede che: "*Le cessioni di beni si considerano effettuate (...) nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili. Tuttavia le cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente, (...) si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e comunque, se riguardano beni mobili, dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione*".

Ai sensi del successivo articolo 21, comma 4, "*La fattura è emessa entro dodici giorni dall'effettuazione dell'operazione determinata ai sensi dell'art. 6. [...] In deroga a quanto previsto nel primo periodo:*

*a) per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta da documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i*

*quali è effettuata l'operazione ed avente le caratteristiche determinate con decreto del Presidente della Repubblica 14 agosto 1996, n. 472, nonché per le prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione, effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto, può essere emessa una sola fattura, recante il dettaglio delle operazioni, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime;...”.*

Tenendo presente i problemi degli operatori di alcuni particolari settori e di circostanze specifiche, con il Decreto Ministeriale 15 novembre 1975, il legislatore ha introdotto specifiche modalità e termini di fatturazione per le cessioni di beni con prezzo da determinare.

L'articolo 1, primo comma, del predetto D.M. prevede che: *"per le cessioni di beni il cui prezzo, in base a disposizioni legislative, usi commerciali, accordi economici collettivi o clausole contrattuali, è commisurato ad elementi non ancora conosciuti alla data di effettuazione dell'operazione la fattura può essere emessa entro il mese successivo a quello in cui i suddetti elementi sono noti o il prezzo è stato determinato"*.

Pertanto il presupposto per l'emissione di questo tipo di fattura differita è l'impossibilità di determinare il prezzo dei beni oggetto di cessione al momento di effettuazione dell'operazione (*i.e.* consegna dei beni) in quanto disposizioni legislative, usi commerciali, accordi economici collettivi o clausole contrattuali, lo legano ad elementi noti solo in seguito.

Nella fattispecie in esame, mediante apposita clausola contrattuale, è stabilito che il corrispettivo dei fili diamantati venga determinato solo dopo la consegna degli stessi al cliente, quando cioè quest'ultimo comunicherà all'Istante la "resa" dei fili acquistati in termini di metri quadrati di pietra e/o marmo tagliati.

In altri termini secondo quanto riferito dal Contribuente, il corrispettivo dell'operazione dipende sia dalla qualità e quantità del filo venduto, sia dalla resa dello stesso, che varia a seconda del tipo di materiale tagliato presso l'acquirente.

Al momento della consegna è fissato solo il corrispettivo per metro quadro di materiale tagliato, che dipende a sua volta dalla qualità del filo venduto.

Nel caso prospettato, dunque, quantità e qualità della merce venduta sono note sin dall'origine, mentre ciò che non si conosce è l'effettivo utilizzo e la conseguente resa del filo diamantato, elementi entrambi rimessi alle valutazioni comunicate dall'acquirente, a fronte del generico impegno di quest'ultimo di *«permettere al personale del CEDENTE la possibilità di verificare nei propri locali e/o aree di lavoro il corretto svolgimento del presente contratto»*.

Desta perplessità la scelta delle parti di non prevedere nel contratto una scadenza entro cui definire obbligatoriamente l'ammontare del corrispettivo: tutto è differito a un non ben definito momento successivo, quando le parti si saranno accordate sulla "resa" dei fili ceduti.

E' solo previsto che in caso di inutilizzo, senza giustificato motivo, degli utensili entro 3 mesi dalla consegna, l'acquirente debba pagare un corrispettivo fisso oppure che, a scelta dell'Istante, avvenga la risoluzione del contratto con restituzione dei fili alla Società.

Traspare dunque una certa aleatorietà in termini di differimento della fatturazione e di determinazione del corrispettivo con riferimento ad un mercato sul quale – secondo quanto affermato dalla Società – le transazioni avvengono ad un corrispettivo fisso, determinato alla consegna, e che solo di recente sta registrando un aumento delle richieste a favore di un corrispettivo variabile.

Si ritiene pertanto che la modalità di determinazione del prezzo proposta dal Contribuente, così come definita nella bozza di accordo, non sia idonea a giustificare l'applicazione delle disposizioni del D.M. 15 novembre 1975.

L'emissione della fattura avverrà pertanto secondo le modalità e i termini ordinari di cui all'articolo 21 del Decreto IVA.

### **Imposte dirette - IRES**

In via preliminare, si evidenzia che esula dall'analisi della presente istanza di interpello ordinario la corretta determinazione e quantificazione del valore contabile e fiscale delle operazioni indicate in istanza e nei vari allegati

prodotti, restando impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria volto alla corretta determinazione, qualificazione e quantificazione fiscale degli stessi.

Inoltre, si rappresenta che il presente parere non può determinare alcun effetto, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, della legge n. 212 del 2000, qualora a seguito dell'approvazione del nuovo principio contabile in tema di "Ricavi", il cui relativo *Discussion Paper* è stato pubblicato in consultazione il 12 febbraio 2019, dal testo approvato emerga una differente modalità di rappresentazione contabile dell'operazione prospettata in istanza.

L'articolo 13-*bis* del decreto legge 30 dicembre 2016, n. 244 ha modificato il comma 1 dell'articolo 83 del TUIR, prevedendo che anche "*per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili*".

Lo stesso articolo 13-*bis* ha, inoltre, inserito nell'articolo 83 del TUIR il nuovo comma 1-*bis*, in forza del quale, ai soggetti di cui sopra, "*si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni emanate in attuazione del comma 60 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e del comma 7-*quater* dell'articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38*".

In sostanza, come chiarito dalla risoluzione del 23 giugno 2017, n. 77/E, le modifiche in parola hanno introdotto, per i soggetti che redigono il bilancio ai sensi del codice civile, regole di determinazione del reddito coerenti con le nuove modalità di rappresentazione contabile, estendendo, ove compatibili, i criteri di determinazione del reddito imponibile previste per i soggetti IAS/IFRS *adopter*.

Resta comunque fermo che la rilevanza fiscale del dato contabile presuppone che i principi contabili di riferimento siano stati correttamente applicati (in questo senso la circolare n. 7/E del 28 febbraio 2011, paragrafo 3.1,

concernente le regole di determinazione del reddito dei soggetti IAS/IFRS *adopter*).

Ciò premesso, si rammenta che il Principio Contabile OIC 15, in tema di crediti, stabilisce che *«I crediti originati da ricavi per operazioni di vendita di beni sono rilevati in base al principio della competenza quando si verificano entrambe le seguenti condizioni:*

- *il processo produttivo dei beni è stato completato; e*
- *si è verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà assumendo quale parametro di riferimento, per il passaggio sostanziale, il trasferimento dei rischi e benefici. Salvo che le condizioni degli accordi contrattuali prevedano che il trasferimento dei rischi e benefici avvenga diversamente: ... (a) in caso di vendita di beni mobili, il trasferimento dei rischi e benefici si verifica con la spedizione o consegna dei beni stessi;...».*

Secondo quanto previsto al paragrafo 60 dell'OIC 29, inoltre, devono essere recepiti nei valori di bilancio i fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio di cui alla lettera a del paragrafo 59 (*« ... quei fatti positivi e/o negativi che evidenziano condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio e che richiedono modifiche ai valori delle attività e passività in bilancio, in conformità al postulato della competenza»*).

Nel caso in esame, l'Istante dichiara di costruire e commercializzare strumenti per il taglio e la lavorazione del marmo e della pietra in genere e di volerli cedere ad un prezzo da determinare sulla base della resa degli stessi. Nella fattispecie si pone quindi il problema di stabilire come rilevano fiscalmente i ricavi di tali cessioni posto che il relativo corrispettivo potrebbe essere noto anche in un esercizio successivo a quello del trasferimento del bene e come rilevano le rimanenze le rimanenze finali.

Come rappresentato dalla Società nella documentazione integrativa, nello schema contrattuale utilizzato *«risulta ... necessario prevedere, anche ai fini*

*commerciali, che il trasferimento dei rischi e benefici avvenga nel momento della consegna».*

Inoltre, l'Istante rappresenta che *«s'intende realizzare un effettivo contratto di compravendita di fili diamantati che comporti l'immediato trasferimento della proprietà al compratore, nonché il trasferimento dei relativi rischi e benefici a decorrere dalla data di consegna»*

In merito alla *“indeterminabilità del prezzo”*, con la medesima documentazione, il Contribuente ha precisato che è previsto un corrispettivo minimo, in ogni caso garantito, anche nell'ipotesi di *«danno fisico incorso dopo la consegna oppure ... furto, sempre dopo la consegna»* e *«se il filo diamantato non viene utilizzato dal cliente entro un determinato termine temporale ... »*.

Ciò premesso, ai fini della risposta al quesito formulato dalla Società, sulla base della descrizione degli schemi contrattuali dalla stessa utilizzati, non emerge alcuna circostanza per cui il passaggio *“sostanziale”* dei rischi e benefici avvenga in un momento diverso rispetto a quello del titolo di proprietà con la conseguenza, che il relativo credito deve essere rilevato nell'esercizio di *«spedizione o consegna dei beni»*.

In merito alle modalità di determinazione del predetto ricavo, si rappresenta che non rientra tra i poteri esercitabili in sede di interpello (restando fermo ogni potere di controllo in merito) la quantificazione del ricavo di vendita.

Al riguardo, si segnala che, secondo quanto affermato dalla Società, *«dalla consegna del filo diamantato al momento del montaggio per l'utilizzo tendenzialmente passa un periodo variabile, tra il mese e i due mesi (tre mesi al massimo) ...; una volta montato il filo si consuma in un tempo massimo di circa un mese (quasi mai oltre i due mesi)»*.

Pertanto, ai fini delle accennate modalità di determinazione dei ricavi, sarà necessario valutare tali circostanze di fatto anche in relazione alle previsioni alla luce di quanto previsto nei paragrafi 59 e 60 dell'OIC 29 in tema di *«fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio»*.

Si rammenta, infine, che in applicazione del summenzionato principio di derivazione di cui all'articolo 83 del TUIR, le predette imputazioni temporali assumono rilievo ai fini della determinazione dell'IRES, nella misura in cui riflettono la corretta imputazione di bilancio.

**IL DIRETTORE CENTRALE**