

**Risposta n. 253**

**OGGETTO:** Articolo 83 del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.  
Imputazione componenti di reddito.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

**QUESITO**

ALFA Italia S.r.l. (in breve "la società", "l'istante", o "ALFA ") è una società attiva nella ... Con riguardo a tale ultimo aspetto, la società dichiara di essere un rivenditore autorizzato di una ....

...

A tal fine, ALFA stipula con i clienti contratti di licenza di durata annuale o pluriennale e contratti opzionali di prestazioni generiche di servizi, per la fornitura di servizi vari, quali il supporto tecnico per la durata delle licenze o i servizi di progettazione tecnica. Con riguardo ai contratti di licenza, l'obbligazione di ALFA consiste nella fornitura ai clienti delle credenziali di accesso per l'utilizzo dei ...

In relazione ai contratti pluriennali, l'istante precisa che la durata prolungata di concessione della licenza è previamente autorizzata dalla società ESTERA che ne è titolare; sulla base del listino prezzi determinato per l'intero arco temporale del contratto, i rinnovi delle licenze a favore del cliente avvengono comunque

annualmente.

Come espressamente riportato nelle clausole .. della bozza di contratto pluriennale di cui all'allegato .., in relazione a ..., *"la durata del contratto iniziale è di 36 mesi dalla data di inizio del servizio indicata nell'Ordine di Acquisto. Alla scadenza tutti i servizi si rinnoveranno automaticamente per ulteriori 12 mesi, salvo disdetta che una delle parti può comunicare all'altra a mezzo raccomandata A/R [...] da inviare con un preavviso di almeno sessanta (60) giorni prima della scadenza"*.

Inoltre, nel medesimo documento trasmesso dall'istante, in base alla clausola ..., ALFA *"è contrattualmente obbligata a procedere all'apertura del .... ALFA non potrà essere ritenuta responsabile per tutto quanto derivante dall'utilizzo dei prodotti da parte del cliente, o quando l'eventuale inadempimento o il ritardo nell'esecuzione dei suoi obblighi sia derivante da un caso di forza maggiore."*

Secondo quanto previsto nella sezione ... della bozza di contratto pluriennale, relativo alle condizioni generali di servizio, il paragrafo .., in tema di limitazione di responsabilità e garanzia, stabilisce quanto segue: *"... ALFA is not liable for the suitability, availability and characteristics of the products, services or deliverables"*.

Nella medesima sezione, con riguardo alla programmazione del progetto, il paragrafo ... disciplina il caso di sospensione del progetto per le attività a prezzo fisso, stabilendo che *"...[...] when the project is put on hold, ALFA will invoice the part of the activities that have been completed at the time of the hold, notwithstanding the payment schedule set forth in the proposal. If the interruption lasts for more than ... calendar months, ALFA will invoice the remaining part of the fixed price activities"*.

Infine, il prodotto oggetto della prestazione è costituito da due elementi, ovvero le licenze ... e licenze di ....

Da ultimo, la società precisa di redigere il bilancio secondo i principi contabili nazionali OIC e non risulta riconducibile alle micro imprese di cui all'articolo 2435 *ter* del codice civile.

Con documentazione integrativa prodotta il ... (prot. RU n. ...) sono stati forniti

ulteriori chiarimenti in merito alle tipologie di contratti concluse e ai rapporti con la propria capogruppo, in qualità di licenziataria di primo livello della ..., sul mercato ....

Con la documentazione integrativa spontanea trasmessa e acquisita con prot n. R.U. ... del ... l'istante ha, infine, precisato che di non ritenere «*necessaria alcuna risposta in relazione al punto sub b), relativo alla vendita di tutti gli altri servizi, poiché tale tipologia di ricavi non è oggetto dell'istanza in oggetto, ma è stata presentata solo per completezza espositiva*».

Ciò premesso, l'istante chiede di conoscere il corretto trattamento contabile, sotto il profilo dell'imputazione temporale, dei ricavi e dei costi relativi alle forniture di licenze d'uso annuali e pluriennali, nonché delle prestazioni dei servizi opzionali, al fine della corretta determinazione della base imponibile IRES ed IRAP.

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Con riguardo ai contratti di durata annuale, l'istante ritiene che i ricavi e i costi correlati all'attivazione e concessione delle licenze d'uso della ... debbano essere imputati contabilmente nell'esercizio di sottoscrizione, poiché il servizio è ultimato in tale momento.

Per quanto concerne il supporto tecnico, fruibile in ragione della durata del contratto, la società ritiene che occorra ripartire *pro tempore* i ricavi e i costi ad essi direttamente correlati, sulla base dell'arco temporale di riferimento del contratto.

Con riguardo ai contratti di durata pluriennale, in via preliminare ALFA osserva che, per effetto del principio di derivazione rafforzata di cui all'articolo 83 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito "TUIR"), le modalità di determinazione del reddito previste per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali IAS/IFRS sono stati estesi anche alle imprese che redigono il bilancio sulla base dei principi contabili nazionali, riconoscendo in tal modo la derivazione del reddito fiscale dal

risultato civilistico. Pertanto, ai fini della determinazione della base imponibile, trovano applicazione i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai principi contabili nazionali.

Ciò premesso, secondo la società, la specifica fattispecie relativa alla conclusione di contratti di licenza d'uso pluriennali non è disciplinata in modo esaustivo né dal codice civile, né dai citati principi contabili.

Al riguardo, richiamando i paragrafi 25, 27 e 29 del principio contabile 11 (in breve "OIC 11"), relativo alle finalità e ai postulati del bilancio, ALFA ritiene che, ai fini della corretta contabilizzazione, sia necessario individuare i diritti, gli obblighi e le condizioni derivanti dal contratto. L'istante richiama inoltre il paragrafo 29 dell'OIC 15, secondo il quale i crediti originati da ricavi per prestazioni di servizi sono rilevati in base al principio della competenza quando il servizio è reso, cioè la prestazione è stata effettuata. Secondo l'istante, la predetta indicazione appare insufficiente a stabilire la corretta rappresentazione contabile della fattispecie in esame.

Pertanto, nel presupposto che la messa a disposizione della licenza sia annoverabile nella casistica delle obbligazioni di fare, ALFA ritiene che sia conferente richiamare il principio espresso dal paragrafo 31 del principio contabile internazionale IFRS 15. In base a quanto ivi disposto, il criterio guida per la corretta imputazione temporale dei ricavi per prestazioni di servizio è il progressivo trasferimento del controllo. In altri termini, il ricavo è rilevato nel momento in cui l'attività svolta dall'impresa si traduce in un effettivo incremento di utilità per il cliente, che acquisendo il controllo del servizio oggetto del contratto, ha la capacità di decidere l'uso dell'attività e di trarne i relativi benefici.

Atteso che le licenze di durata pluriennale sono rinnovate comunque annualmente, la soluzione interpretativa prospettata da ALFA è quella di anticipare l'imputazione contabile dei ricavi derivanti dalla concessione delle licenze ai propri clienti, nonché dei costi correlati, iscrivendo in bilancio annualmente i corrispondenti valori, al momento del rinnovo annuale delle medesime.

A supporto, la società richiama la Risoluzione n. 5/E del 10 gennaio 2002, nella quale si è precisato, in riferimento alla concessione in uso di beni immateriali per un periodo pluriennale, che le prestazioni di servizio che consistono nella costituzione di un diritto di godimento su di un bene immateriale possono essere considerate ultimate al momento della sottoscrizione del contratto. Secondo il citato documento di prassi, la ripartizione temporale dei ricavi di competenza deve avvenire in base al decorso del tempo solo quando le prestazioni contrattuali rese o ricevute abbiano un contenuto costante nel tempo. diversamente, occorre adottare il concetto di "tempo economico", che riflette il reale contenuto economico dell'operazione, determinante ai fini della ripartizione del valore imputabile a ciascun esercizio.

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

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.

Sempre preliminarmente, si rappresenta che non sono oggetto della presente risposta la qualificazione ai fini del TUIR dell'attività svolta dall'istante e i riflessi fiscali dei rapporti tra l'istante e le altre imprese del gruppo, inclusa la controllante.

La fattispecie sottoposta all'esame della scrivente riguarda esclusivamente la corretta contabilizzazione, sotto il profilo dell'imputazione temporale, dei ricavi conseguiti da ALFA a seguito della concessione ai propri clienti di licenze, annuali o pluriennali, per l'uso di una ...

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, le modalità 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 quelli derivanti da prestazioni di servizi *"sono rilevati in base al principio della competenza quando il servizio è reso, cioè la prestazione è stata effettuata"*.

Ciò premesso, ai fini della risposta al quesito formulato dalla società, sulla base della descrizione delle prestazioni di servizi rese dall'istante ai propri clienti, occorre verificare quando le stesse possano dirsi ultimate e, in particolare, se alcuni dei servizi sono forniti in relazione a più di un periodo d'imposta.

Dall'esame delle clausole ... del contratto ... allegato, recante i termini di

adesione al servizio, non sono previste durate contrattuali superiori all'anno. Tale facoltà è accordata da ... titolare della licenza, solo come strategia commerciale concessa ai rivenditori ed è valida solo a fronte della sua approvazione preventiva.

Il pagamento del corrispettivo, da parte dei clienti fruitori della ..., per l'intero arco temporale di riferimento, ha lo scopo di fidelizzare il cliente attraverso l'applicazione di alcuni sconti e a prezzi bloccati al momento della stipulazione del contratto.

Il canone per l'eventuale attivazione di ulteriori licenze per abilitare all'uso ..., è calcolato in proporzione al periodo mancante alla scadenza dei 12 mesi previsti dal contratto.

L'attivazione delle licenze avviene comunque annualmente, e si conclude immediatamente nel momento in cui il prodotto risulta reso disponibile per l'uso al cliente finale, attraverso la trasmissione delle chiavi di attivazione o quando, negli anni successivi al primo, risulta abilitata e rinnovata la possibilità di accesso ...

Nell'ipotesi in cui il contratto si concluda prima dell'ordinaria scadenza, a seguito di disdetta del cliente, le somme relative agli anni successive sono rimborsate ai clienti, ai sensi della Sezione ..., paragrafo ... del contratto. Tale principio si ricava, a contrario, anche dall'esame della clausola n. ... della predetta Sezione, In caso di ritardo o di inadempimento nel pagamento, ALFA ha il diritto di sospendere tutti gli ordini non ancora processati e di procedere alla sospensione del diritto di utilizzare i servizi ..., oltre al pagamento da parte del cliente dei corrispettivi dovuti e di eventuali interessi di mora.

Da ultimo, come si evince dai documenti esibiti, l'istante non supporta alcun rischio in merito all'utilizzo del prodotto della ..., al di fuori della fornitura delle chiavi di accesso.

In considerazione delle caratteristiche del servizio appena descritte, si condivide la soluzione proposta dalla società istante, che ha ritenuto, in considerazione dell'attuale impostazione degli OIC, imputate contabilmente i componenti di reddito

relativi alle licenze per le attivazioni e concessioni delle licenze ..., nel momento in cui tale servizio risulta attivato o rinnovato per un ulteriore anno.

In conclusione, in applicazione del principio di derivazione di cui all'articolo 83 del TUIR, le predette imputazioni temporali assumono rilievo ai fini della determinazione dell'IRES.

Ai fini IRAP, si rammenta che il principio generale che sorregge il relativo sistema impositivo, così come ridisegnato dalla legge finanziaria 2008 (riforma IRAP), è quello della "presa diretta da bilancio" delle voci espressamente individuate e considerate rilevanti ai fini impositivi.

In particolare, l'abrogazione dell'articolo 11-*bis* del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (di seguito, decreto IRAP) - che riconosceva la rilevanza nell'IRAP delle variazioni fiscali effettuate ai fini delle imposte sul reddito - ha determinato lo "sganciamento" del tributo regionale dall'imposta sul reddito stesso rendendo, in tal modo, le modalità di calcolo del tributo più aderenti ai criteri adottati in sede di redazione del bilancio di esercizio.

Ad analoghe conclusioni di quelle rappresentate ai fini IRES, si perviene con riferimento all'IRAP, stante il principio di presa diretta dal bilancio che informa il tributo regionale.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**