

PER I SOGGETTI IAS/IFRS ADOPTER- 26 AGOSTO 2019 ORE 06:00

IFRS 16 Leasing: le regole per determinare la base imponibile IRES/IRAP

Salvatore Mattia - Valente Associati GEB Partners/Crowe Valente

Con D.M. 5 agosto 2019, il Ministero dell'Economia e delle finanze ha dettato le nuove disposizioni di coordinamento tra il principio contabile internazionale IFRS 16 e le norme volte alla determinazione della base imponibile IRES e IRAP. Obiettivo del decreto è chiarire, stante il principio di derivazione rafforzata, la rilevanza fiscale delle nuove modalità di rilevazione all'interno del bilancio dei contratti di leasing, come definiti dall'IFRS 16. Nel decreto, peraltro, sono presenti disposizioni che riguardano unicamente il locatario, in quanto, con l'adozione del nuovo IFRS 16, non sono state apportate sostanziali modifiche alla rilevazione in bilancio delle operazioni poste in essere dal locatore.

Nella Gazzetta Ufficiale del 16 agosto 2019 è stato pubblicato il D.M. 5 agosto 2019 del Ministero dell'Economia e delle finanze, avente ad oggetto le **disposizioni di coordinamento** tra il principio contabile **IFRS 16** (adottato con il regolamento UE n. 2017 /1986) e le regole di determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP.

Obiettivo del decreto è quello di chiarire, stante il principio di **derivazione rafforzata** (ex art. 83 TUIR), la rilevanza fiscale delle nuove modalità di rilevazione all'interno del bilancio dei contratti di leasing come definiti dall'IFRS 16.

Occorre specificare che all'interno del decreto del Ministero delle Finanze sono presenti disposizioni riguardanti unicamente il locatario in quanto, con l'adozione del nuovo IFRS 16, non sono state apportate sostanziali modifiche alla rilevazione in bilancio delle operazioni poste in essere dal locatore.

[Leggi anche IFRS 16 Leasing e determinazione IRES-IRAP: definite le nuove norme di coordinamento](#)

Coordinamento tra IFRS 16 e disposizioni del TUIR

A differenza della precedente formulazione, l'IFRS 16 non prevede più distinte modalità di contabilizzazione del leasing (i.e., finanziario o operativo) ma dispone un **unico modello di rilevazione contabile** mediante il quale il locatario:

- alla data di decorrenza del leasing, deve rilevare all'interno del proprio bilancio l'attività consistente nel diritto di utilizzo (cd. "ROU") e la passività del leasing;
- la successiva valutazione del ROU deve essere effettuata mediante il modello del costo con conseguente rilevazione, nel prospetto dell'utile/perdita d'esercizio, degli ammortamenti e delle eventuali riduzioni di valore.

Leggi anche

- [Leasing: nuovo IFRS 16 con impatti già sul bilancio 2018](#)
- [IFRS 16 Leasing: efficace per i bilanci annuali che hanno inizio dal 1° gennaio 2019](#)
- [Contratti di leasing: in vigore nuove modalità di contabilizzazione](#)

Tale modifica ha inciso su numerosi aspetti che hanno reso necessaria l'emanazione del D.M. 5 agosto 2019.

Ammortamenti

Con l'art. 1 il decreto affronta la tematica degli ammortamenti distinguendo (in conformità a quanto disposto dal par. 32 dell'IFRS 16) a seconda che l'attività consistente nel diritto d'utilizzo (ROU):

a) venga ammortizzata, in virtù del principio dell'ammortamento del ROU, dalla data di decorrenza fino alla fine della vita utile dell'attività sottostante (art. 1, comma 1 del decreto).
Tale ipotesi si verifica qualora:

- al termine della durata del leasing sia previsto il trasferimento della proprietà dell'attività sottostante al locatario, ovvero

- il costo del ROU riflette il fatto che il locatario eserciterà l'opzione di acquisto;

b) venga ammortizzata dal locatario dalla data di decorrenza alla fine della vita utile dell'attività consistente nel diritto di utilizzo o, se anteriore, al termine della durata del contratto di leasing (art. 1, comma 2 del decreto).

In relazione alla prima fattispecie, l'art. 1, comma 1 dispone che, nell'applicare le disposizioni fiscali, occorre distinguere a seconda che l'attività sottostante sia **materiale o immateriale**. Pertanto, nel caso di:

- attività materiale: i limiti della deducibilità sono quelli previsti dall'art. 102 TUIR;

- attività immateriale: i limiti sono quelli previsti dall'art. 103 TUIR.

In riferimento alla seconda fattispecie, l'art. 1, comma 2 dispone che le quote di ammortamento deducibili sono determinate:

- tenendo conto di quanto previsto dall'art. 103, comma 2 TUIR;

- considerando quale durata di utilizzazione prevista dal contratto quella determinata ai fini contabili. Quanto detto al fine di conformarsi a quanto disposto dai par. 18-21 dell'IFRS 16.

Conseguentemente, la durata del leasing assunta a fondamento degli ammortamenti contabilizzati nel bilancio potrebbe non coincidere con quella prevista dal contratto in quanto assoggettata, fin da principio, a stime effettuate dal redattore.

Rilevanza fiscale

L'art. 2 del decreto analizza la tematica delle "Rilevanza delle valutazioni dell'attività consistente nel diritto di utilizzo" ritenendo che:

a) in relazione a quanto disposto dal comma 1, devono considerarsi **irrilevanti**, ai fini fiscali:

- le svalutazioni derivanti dalla procedura prevista dallo IAS 36 avente ad oggetto la "Riduzione di valore delle attività";

- le svalutazioni e le rivalutazioni derivanti dall'eventuale adozione del modello di rideterminazione del valore di cui al par. 35 dell'IFRS 16;

b) in relazione a quanto disposto dal comma 2, si deve attribuire rilevanza fiscale alle rivalutazioni ed alle svalutazioni operate secondo il modello del fair value in presenza di:

- leasing che non trasferiscono la proprietà dell'attività sottostante al termine della durata del contratto;

- leasing in cui il costo dell'attività consistente nel diritto di utilizzo non riflette la situazione in cui il locatario eserciterà l'opzione di acquisto.

Operazioni di vendita e retrolocazione

L'art. 3 del decreto si occupa delle operazioni di vendita e retrolocazione attribuendo **piena rilevanza fiscale** alle rilevazioni contabili effettuate in merito a tali operazioni qualora il trasferimento dell'attività dal locatario venditore al locatore acquirente risponda alle disposizioni dell'IFRS 15 per essere contabilizzato come una vendita dell'attività (par. 100-101 IFRS 16). Ne deriva che:

- la plusvalenza/minusvalenza fiscalmente rilevante è quella contabilizzata, pertanto, riferibile solo ai diritti trasferiti al locatore acquirente;

- il valore attribuito al ROU derivante dalla retrolocazione è fiscalmente riconosciuto.

Raggruppamenti di contratti e portafogli

L'art. 4 si occupa dei portafogli di leasing e dei raggruppamenti di contratti conclusi **contemporaneamente** (o quasi) con la stessa controparte o con parti correlate della controparte.

Si evidenzia come l'ammortamento contabile ROU sia deducibile nel limite della somma degli ammortamenti che sarebbero risultati deducibili se determinati in base all'applicazione delle regole dettate dal decreto in riferimento ai singoli contratti di leasing.

Decorrenza

Dall'art. 5 del decreto emerge come le disposizioni in questione si applichino dal periodo di imposta relativo al **primo esercizio di adozione** dell'IFRS 16.