

IFRS 16 - Leasing

D.M. del 5 agosto 2019:
coordinamento del principio contabile con le norme fiscali



CEPELLINI LUGANO & ASSOCIATI

Indice

1. Definizioni
 2. La deduzione dell'ammortamento del ROU
 3. Modifiche successive al ROU
 4. Lease – back
 5. First Time Adoption (FTA)
 6. Set documentale da predisporre
- Appendice: il D.M. del 5 agosto 2019

1. Definizioni



Definizioni principali

➤ ROU (Right of Use):

- diritto di utilizzo dell'attività sottostante il leasing, rilevato dal locatario a fronte di una passività

➤ Leasing traslativo:

- prevede il trasferimento della proprietà dell'attività al locatario al termine della durata del leasing o
- il costo del ROU riflette il fatto che il locatario eserciterà l'opzione di acquisto

➤ Leasing non traslativo:

- non prevede il trasferimento della proprietà dell'attività al locatario al termine della durata del leasing o
- il costo del ROU non riflette il fatto che il locatario eserciterà l'opzione di acquisto

2. La deduzione dell'ammortamento del ROU

Ammortamento ROU - leasing traslativo

AMMORTAMENTO CONTABILE

Periodo di ammortamento:

- dalla data di decorrenza fino alla fine della vita utile dell'attività sottostante (par. 32)

AMMORTAMENTO FISCALE

- Assimilazione tra ROU e attività sottostante (art. 1, cm 1, D.M. 5/08/19)
- Deducibilità ammortamento secondo le regole del TUIR relative all'attività sottostante (art. 102, 102-bis, 103 TUIR)

- Rilevanza dell'incremento del valore contabile del ROU per i costi di smantellamento e ripristino dell'attività sottostante in conformità alle condizioni previste dal leasing;
- Qualora l'attività sottostante al ROU sia un'attività materiale le spese di manutenzione ad essa relativi saranno deducibili nei limiti previsti dall'articolo 102, comma 6, TUIR. A tal fine il ROU dovrà essere incluso nel registro dei beni ammortizzabili e concorrerà alla formazione del relativo plafond;
- Applicazione delle limitazioni di deducibilità previste dal TUIR o da altre disposizioni di legge per i componenti negativi di reddito relativi a determinate tipologie di beni (es.art.164 del TUIR per mezzi di trasporto, art. 102, comma 9 per i telefoni, in deducibilità del costo delle aree sottostanti i fabbricati etc.);
- Cessione del contratto di leasing = cessione attività sottostante disciplinata dall'art. 86 TUIR in materia di plusvalenze;

Ammortamento ROU - leasing non traslativo

AMMORTAMENTO CONTABILE



- Periodo di ammortamento:
- dalla data di decorrenza alla fine della vita utile dell'attività sottostante
o se anteriore
 - al termine della durata del leasing (par. 32)

AMMORTAMENTO FISCALE



- Art. 103, comma 2 TUIR: ammortamento deducibile per la *durata di utilizzazione prevista dal contratto* (pari alla "durata determinata ai fini contabili applicando le pertinenti disposizioni dell'IFRS 16- paragrafi 18-21 (art. 1, cm 2, D.M. 5/08/19)
- Si applicano i limiti di deducibilità previsti per l'attività sottostante. Con specifico riferimento all'articolo 164 del TUIR in materia di autovetture si deve tener conto non solo dei limiti percentuali ivi previsti, ma anche dei limiti quantitativi di valore assoluto previsti per i costi di locazione e noleggio

Altre osservazioni

IRAP

- Rilevanza delle quote di ammortamento imputate a bilancio

ALTRI COSTI

- Costi imputati a conto economico non inclusi nella valutazione della passività e del ROU (es. «non lease components», le tasse e imposte tra cui l'Iva non detraibile) sono deducibili nell'esercizio di imputazione, fermo restando l'applicabilità di eventuali limiti specifici (es. limiti per l'Iva indetraibile afferente i mezzi di trasporti ex articolo 164 del TUIR)

PORTAFOGLIO LEASING

(art. 4 D.M. 5/08/19)

- ROU espressione di più contratti di leasing
- Ammortamento deducibile nel limite della somma degli ammortamenti deducibili per singolo contratto

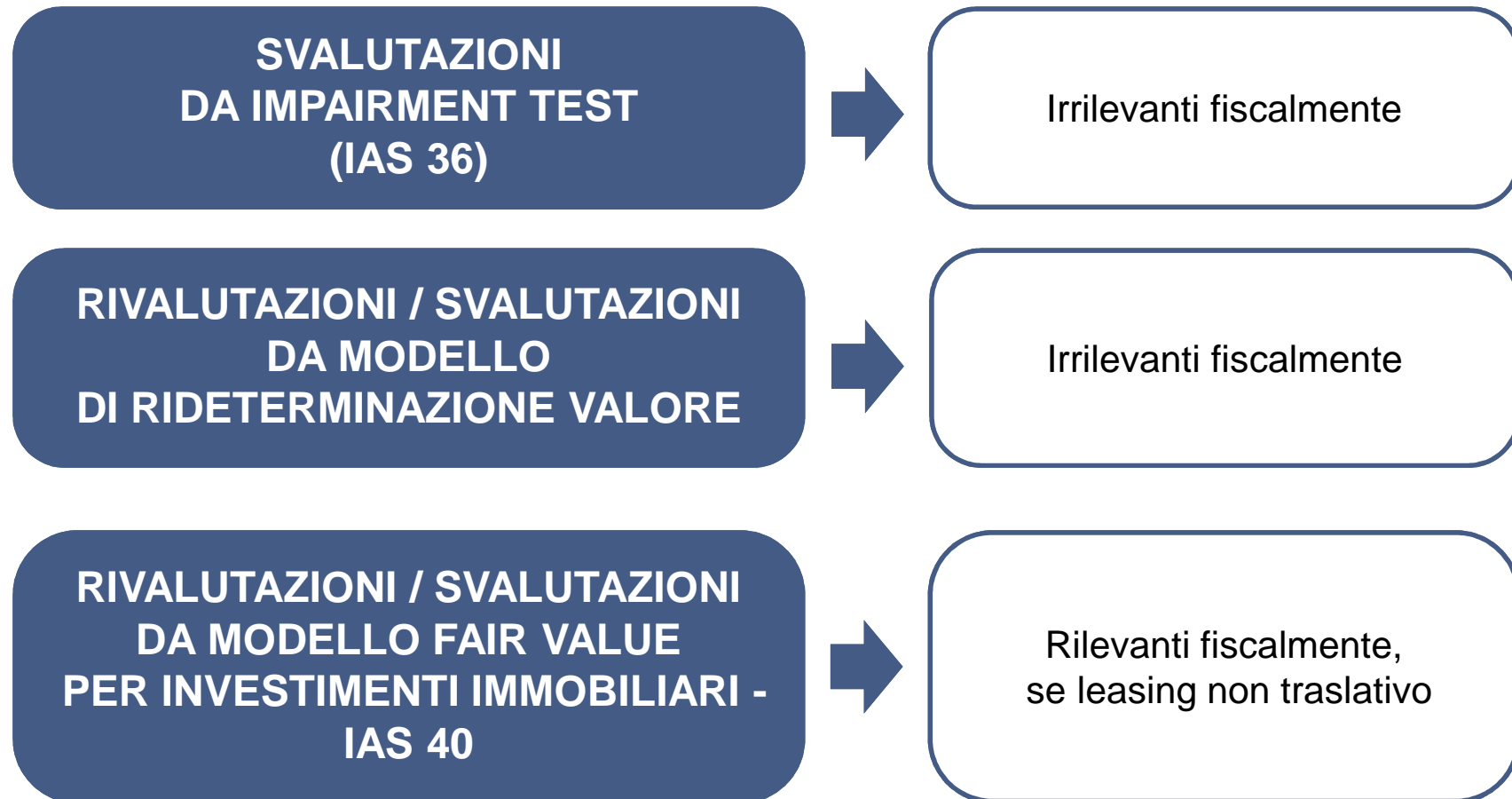
3. Modifiche successive al ROU

Rideterminazione della passività (Par. 39 – IFRS 16)

RIDETERMINAZIONE PASSIVITÀ (PAR. 39 – IFRS 16)



Altre rivalutazioni / svalutazioni



4. Lease - back



Lease - back

PLUS / MINUS



- Contabilizzata per i diritti trasferiti al locatore acquirente
- Rilevante fiscalmente

VALORE ROU



- Valore attribuito al ROU derivante dalla retrolocazione
- Riconosciuto fiscalmente

5. First Time Adoption (FTA)



FTA fiscale

FTA FISCALE

INDIVIDUAZIONE DELLE “OPERAZIONI PREGRESSE”

i. Operazioni qualificate, classificate ed imputate temporalmente in modo differente rispetto alla qualificazione, classificazione ed imputazione prevista dalla norma fiscale vigente al momento in cui sono state realizzate

ii. Continuano a produrre effetti fiscali e patrimoniali rilevanti nei periodi d'imposta successivi

iii. I predetti effetti fiscali e reddituali producono effetti di tassazione anomala (doppia/nessuna deduzione/tassazione)

FTA – neutralità fiscale

REGIME TRANSITORIO

- NEUTRALITÀ FISCALE
- DOPPIO BINARIO CIVILISTICO – FISCALE

(Art. 13 D.Lgs. 38/2005 , Art.15, CM1,
D.L. 185/2008, Art 5, CM2, DM 48/2009,
e DM 30/07/2009)



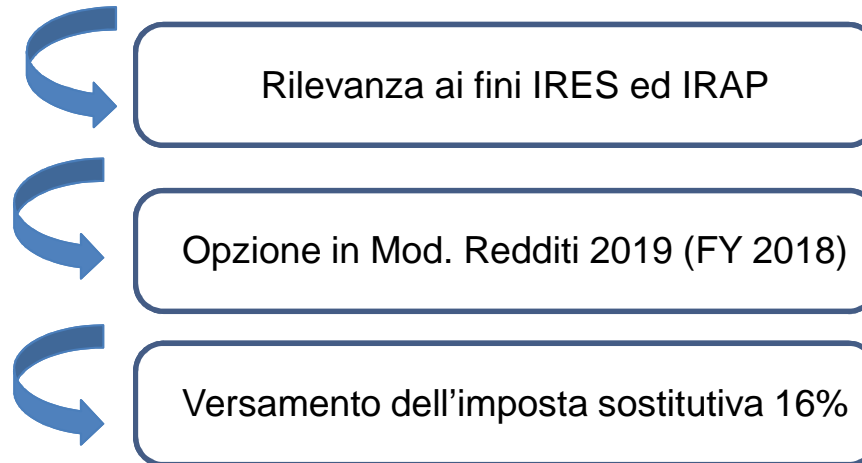
- i. Si seguono le regole fiscali previgenti (considerando la vecchia impostazione contabile), nonostante il mutamento delle regole contabili;
- ii. Gestione del doppio binario civilistico – fiscale
- iii. I componenti reddituali sono assunti ai fini fiscali secondo la rappresentazione contabile del precedente IAS 17

ALTERNATIVA

RIALLINEAMENTO DELLE DIFFERENZE (Art.
15, cm 8 e DM 30/07/2009)

FTA – opzione per il riallineamento

RIALLINEAMENTO DELLE DIFFERENZE DA FTA PER SINGOLA FATTISPECIE *



** E' prevista anche l'opzione per il "Riallineamento globale", in questa sede non trattata in quanto applicabile solo se in sede di prima adozione IAS il contribuente ha già effettuato il riallineamento globale (art. 11, CM2, DM 8/06/2011), eliminando la totalità delle differenze positive e negative.*

6. Set documentale da predisporre

Set documentale da predisporre

1. Per ogni fattispecie il contratto ed ogni altro elemento giuridico/formale utilizzato per la qualificazione del leasing come traslativo o non traslativo. Per il leasing non traslativo la modalità in cui è stata determinata la c.d «durata contabile» in conformità all'IFRS16, paragrafi 18-21.

2. Dettaglio dei conteggi effettuati per ogni contratto di leasing. Inoltre per i contratti ante 2019 confronto tra l'ammontare del canone di locazione e gli ammontari determinati in conformità all'IFRS 16.

3. Riconciliazione con i dati di bilancio.

4. Riprese fiscali Ires e Irap

Appendice: il D.M. 5 agosto 2019



Art. 1 Deducibilità dell'ammortamento dell'attività consistente nel diritto di utilizzo

1. Se l'attività consistente nel diritto d'utilizzo (di seguito ROU) è ammortizzata in conformità al primo periodo del paragrafo 32 dell'IFRS 16, si applicano le disposizioni fiscali previste dal TUIR e da altre disposizioni di legge con riguardo all'attività materiale o immateriale sottostante.
2. Se il ROU è ammortizzato in conformità al secondo periodo del paragrafo 32 dell'IFRS 16, le quote di ammortamento deducibili sono determinate applicando l'art. 103, comma 2, del TUIR e assumendo, a tal fine, quale durata di utilizzazione prevista dal contratto quella quantificata applicando i paragrafi 18-21 dell'IFRS 16. Le quote di ammortamento del ROU sono, comunque, deducibili in misura non superiore a quanto stabilito, con riferimento all'attività sottostante, dalle disposizioni contenute nel TUIR concernenti limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi; relativamente all'art. 164 del TUIR si applicano, inoltre, i limiti di rilevanza del costo disposti per la locazione e il noleggio.
3. Assumono rilevanza ai fini IRES e IRAP le modifiche successive del valore del ROU rilevate in bilancio, fatta eccezione per quanto previsto dall'art. 2, comma 1.

Art. 2 Rilevanza delle valutazioni dell'attività consistente nel diritto di utilizzo

1. Non assumono rilevanza, ai fini IRES e IRAP, le svalutazioni del ROU operate a norma del paragrafo 33 dell'IFRS 16 né le rivalutazioni e le svalutazioni del ROU derivanti dall'applicazione, ai sensi del paragrafo 35 dell'IFRS 16, del modello della rideterminazione del valore.
2. Per i leasing che non trasferiscono la proprietà dell'attività sottostante al termine della durata del contratto e per i leasing in cui il costo dell'attività consistente nel diritto di utilizzo non riflette il fatto che il locatario eserciterà l'opzione di acquisto, se all'attività consistente nel diritto d'utilizzo è applicato, in conformità al paragrafo 34 dell'IFRS 16, il modello del fair value di cui allo IAS 40, assumono rilievo nella determinazione del reddito imponibile, ai fini IRES, e del valore della produzione netta, ai fini IRAP, le svalutazioni e le rivalutazioni imputate a conto economico.

D.M. 5 agosto 2019

Art. 3 Operazioni di vendita a retrolocazione

1. Nel caso di operazioni di vendita e retrolocazione rilevate ai sensi dei paragrafi 100-102 dell'IFRS 16 in capo al locatario venditore assumono rilevanza fiscale:
 - a) gli utili e le perdite rilevati contabilmente e riferiti ai diritti trasferiti al locatore acquirente;
 - b) il valore attribuito al ROU derivante dalla retrolocazione, corrispondente alla percentuale del precedente valore contabile del ROU che si riferisce al diritto di utilizzo mantenuto dal locatario venditore.

Art. 4 Raggruppamenti di contratti e portafogli

1. Nel caso di contabilizzazione di più contratti di leasing, a norma dei paragrafi B1 e B2 dell'IFRS 16, l'ammortamento contabile del ROU è deducibile nel limite della somma degli ammortamenti deducibili determinati applicando i precedenti articoli ai singoli contratti di leasing.

Art. 5. Decorrenza delle disposizioni del presente decreto

1. Le disposizioni del presente decreto si applicano dal periodo d'imposta relativo al primo esercizio di adozione dell'IFRS 16. Il presente decreto sarà pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.



CEPELLINI LUGANO & ASSOCIATI

CLA Consulting S.t.p.
Corso Italia, 13 20122 Milano - Tel. +39 0286997461
info@claconsulting.it

www.claconsulting.it