

REDDITO IMPRESA E IRAP

Profili fiscali dell'Ifrs 16 ancora incerti per il locatario

di Fabio Landuzzi

Ad oggi non è stato ancora pubblicato un **decreto ministeriale** dedicato a regolamentare gli **effetti fiscali della adozione dello Ifrs 16** per il locatario.

A questo riguardo, si prospettano **due possibili soluzioni**:

1. l'applicazione del **principio di derivazione rafforzata**; oppure
2. la prevalenza, ai fini fiscali, delle modalità di rappresentazione su base **giuridico-formale**, e quindi la realizzazione di un **doppio binario civilistico-fiscale**.

In particolare, guardando alla posizione del **locatario**, si pone il tema del trattamento da riservare al **diritto d'uso dell'attività** sottostante al **contratto di leasing** iscritto nell'attivo dello stato patrimoniale, sotto il duplice profilo del riconoscimento del suo **valore fiscale**, da una parte, e della determinazione delle **quote di ammortamento** di tale valore, dall'altra parte.

Per quanto concerne il **valore iniziale** di tale diritto d'uso, come noto, esso è rappresentato dalla somma di **diversi addenti**: il **valore iniziale del debito residuo** verso il locatore, i **pagamenti già effettuati** al locatore alla data di inizio del contratto, diminuiti di eventuali incentivi, i **costi sostenuti dal locatario** e direttamente correlati al contratto, la stima di eventuali **costi di smantellamento** e rimozione del bene che forma oggetto del contratto per la parte di essi a carico del locatario.

Per quanto concerne l'**ammortamento del diritto d'uso**, occorre premettere che lo **Ifrs 16 non indica una classificazione specifica del diritto d'uso** dell'attività fra le **attività materiali o immateriali** dello stato patrimoniale.

Quanto alla **durata dell'ammortamento**:

- se si configura un **leasing traslativo**, ossia il locatario eserciterà l'opzione di acquisto del bene, l'ammortamento avviene nel periodo compreso fra la **data di decorrenza del contratto** e quella di esaurimento della **vita utile del bene** oggetto del contratto;

- se, invece, non ricorrono queste condizioni, allora l'ammortamento del diritto d'uso si compie nel periodo che va dalla data di decorrenza del contratto e sino al **termine di durata del contratto**, se inferiore a quello della vita utile del bene.

In questo scenario, è quindi legittimo domandarsi quale possa essere il **riflesso fiscale** sulla

determinazione dell'imponibile di periodo.

La dottrina che sinora ha approfondito la questione si è espressa favorevolmente all'applicazione al caso di specie del **principio di derivazione rafforzata**, e ciò tanto con riferimento al **valore fiscalmente rilevante del diritto d'uso** iscritto all'attivo, quanto alla **determinazione delle quote di ammortamento** deducibili anno per anno.

Per quanto concerne l'ammortamento, la situazione appare **non semplice** proprio per il fatto che, come abbiamo detto, lo **Ifrs 16** non qualifica specificamente il diritto d'uso come **immobilizzazione materiale o immateriale**, indicando solo i criteri in forza dei quali il redattore del bilancio potrà definire la più corretta **classificazione**; non è perciò chiaro se la **disciplina fiscale** si debba cercare nell'ambito dell'[articolo 102](#) o dell'[articolo 103 Tuir](#) ma, se si dovesse ragionevolmente **valorizzare la scelta classificatoria** compiuta in bilancio anche ai fini fiscali, allora potrebbe essere plausibile riferirsi a ciascuna delle norme sopra citate a seconda di quale sia la scelta compiuta in bilancio dal soggetto *las Adopter*.

Anche questa prospettazione presenta però **problemi** connessi alla **durata dell'ammortamento** definita come sopra indicato (v. **par. 32** dello **Ifrs 16**).

Infatti, se il **diritto d'uso** fosse iscritto fra le **immobilizzazioni materiali** e si ritenesse allora applicabile l'[articolo 102 Tuir](#), con i limiti determinati dalla applicazione dei **coefficienti di ammortamento** approvati dal [D.M. 31.12.1988](#), è chiaro che si perverrebbe ai fini fiscali a **risultati assai poco coerenti** con i principi fondanti dello Ifrs 16 (si pensi al caso di una **locazione immobiliare 6+6** il cui ammortamento fiscale sarebbe invece **riproporzionato su 33 anni**, stante un coefficiente ministeriale del 3%, del tutto **avulso dalla corretta misurazione** del concorso di tale fattore alla formazione del reddito imponibile).

È perciò **fortemente auspicabile** l'emanazione di un provvedimento che vada a **regolamentare i diversi e significativi aspetti fiscali dello Ifrs 16**, come pure è altrettanto auspicabile che esso si ispiri all'applicazione al caso di specie del **principio di derivazione rafforzata**, sì da limitare ai minimi termini le differenze fra il **risultato economico di bilancio** ed il **risultato imponibile** determinato dalla applicazione dello **Ifrs 16**.

Seminario di specializzazione

**LA REDAZIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO IN BASE AL D.LGS 139/2017 E
ALL'OIC 17 – PROBLEMI APPLICATIVI PARTICOLARI (CORSO AVANZATO)**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)