

## REDDITO IMPRESA E IRAP

### ***La qualificazione fiscale del “Right of use” nell’Ifrs 16***

di Fabio Landuzzi

Il [\*\*D.M. 05.08.2019\*\*](#) detta le **norme di coordinamento** fra le **novità contabili** derivate dall'entrata in vigore, a partire dai bilanci degli esercizi aventi inizio dal 1° gennaio 2019, del Principio contabile internazionale **Ifrs 16** e la **disciplina fiscale** in materia di determinazione dell'imponibile Ires ed Irap.

**Assonime** ha fornito, con la **circolare n. 26/2019**, una prima interessante disamina di vari **aspetti contabili e fiscali** connessi a questa importante novità per le **imprese *las Adopter***, alcuni dei quali tuttora forieri di **dubbi interpretativi** e applicativi, in modo particolare riferiti alla **disciplina di prima applicazione** del nuovo Principio e alle sue interrelazioni con il **regime fiscale transitorio** delle operazioni pregresse in corso alla data di prima applicazione.

Un **primo aspetto** di grande rilevanza sul quale ci soffermiamo, e che è oggetto di regolamentazione nel [\*\*D.M. 05.08.2019\*\*](#), si riferisce alla **qualificazione fiscale del “right of use”** (in seguito, in breve il **“ROU”**), ossia stabilire se tale grandezza debba essere trattata, ai fini fiscali, come un **bene materiale oppure** come un **bene immateriale**, con tutte le conseguenze che ne derivano.

Il tema non è di agevole soluzione, anche perché l'**Ifrs 16 non detta un criterio univoco** per risolvere la questione qualificatoria del ROU.

Il Legislatore fiscale ha quindi scelto di configurare **due tipologie alternative di regimi fiscali** applicabili ai ROU, i quali si distinguono a seconda che:

- il **contratto di leasing si possa considerare “traslativo”**, e gli **ammortamenti del ROU** siano effettuati secondo il primo periodo del par. 32 dell’Ifrs 16 (ossia, **dalla data di decorrenza fino alla fine della vita utile** dell’attività sottostante), nel qual caso il **ROU viene assimilato allo stesso bene (materiale o immateriale) che costituisce l’oggetto del contratto di leasing**; oppure che
- il **contratto di leasing non si possa considerare traslativo**, e gli **ammortamenti del ROU** siano effettuati ai sensi del secondo periodo del par. 32 dell’Ifrs 16 (ossia, **dalla data di decorrenza fino** alla fine della vita utile dell’attività sottostante o, se anteriore, **al termine della durata del contratto**) nel qual caso il **ROU viene trattato alla stregua di una immobilizzazione immateriale**.

È definito **“traslativo”** il *leasing* che **trasferisce la proprietà dell’attività** sottostante al termine del contratto, o che prevede **una opzione di riscatto** che il locatario è **ragionevolmente certo**

che eserciterà.

È quindi a questa **bipartizione** che viene fatto corrispondere il **differente regime fiscale**, tanto ai fini Ires quanto ai fini Irap, così che:

- se il *leasing* è qualificato come **“traslativo”**, a norma dell'[articolo 1, comma 1, D.M. 05.08.2019](#), si applicano le **disposizioni fiscali riferite all'attività materiale o immateriale sottostante**. In altre parole, ai fini fiscali, il **ROU** viene **equiparato alla attività sottostante**, e il suo ammortamento soggiace alle regole degli [articoli 102, 102bis e 103 Tuir](#), oltre che a tutti i **limiti prescritti** per gli ammortamenti (ad esempio, ai fini Ires: i **coefficienti** di cui al **M. 31.12.1988** per le **immobilizzazioni materiali**, i **limiti massimi di deduzione per taluni beni**, ecc.). L'equiparazione è tanto forte che essa vale anche, ove l'attività consista in un bene materiale, ai fini della **deduzione delle spese di manutenzione** dell'attività sottostante al *leasing* che, in questa circostanza, sono soggette ai **limiti di cui all'articolo 102, comma 6, Tuir**, con l'effetto però che il **ROU concorre alla formazione del *plafond*** di computo del limite massimo del 5%. Come evidenziato da Assonime, ciò non dovrebbe però valere per le **spese incluse nel canone di noleggio** dell'attività e non separatamente contabilizzate. Inoltre, in caso di **cessione del contratto**, non sarebbe applicabile la disciplina di cui all'[articolo 88, comma 5, Tuir](#), configurandosi un'operazione ordinaria di realizzo suscettibile di far emergere **plusvalenza o minusvalenza**;
- se il *leasing* è invece **“non traslativo”**, a norma del [comma 2 dello stesso articolo 1 del D.M. 05.08.2019](#), le quote di **ammortamento del ROU** sono deducibili ai sensi dell'[articolo 103, comma 2, Tuir](#), quindi alla stregua dei **diritti di concessione pluriennali**, assumendo la durata così come determinata in applicazione dei par. 18-21 dell'Ifrs 16 (quindi, una **durata “contabile”** non necessariamente coincidente con quella contrattuale). Per questa ragione, si dovrebbe avere, in questa circostanza, una **piena derivazione fiscale** dalla quota di ammortamento stanziata in bilancio, fatte salve naturalmente le **limitazioni stabilite dalla disciplina fiscale** (ad esempio, nel caso di *leasing* di autoveicoli) le quali dovrebbero essere determinate comunque avuto riguardo al caso dei **canoni di locazione** (nel caso dei **fabbricati**, poi, non dovrebbe per questa ragione trovare applicazione l'indeducibilità della **quota astrattamente riferibile al terreno**, proprio per la natura “non traslativa” del *leasing*).

Seminario di specializzazione

## LE NUOVE HOLDING

[Scopri le sedi in programmazione >](#)