

IMPOSTE SUL REDDITO

La complicata gestione fiscale della prima applicazione dell'Ifrs 16

di **Fabio Landuzzi**

Come noto, 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** di determinazione dell'imponibile Ires ed Irap.

Tuttavia, il **DM non affronta** le varie e complicate **questioni fiscali relative alla prima applicazione** (c.d. FTA) dell'**Ifrs 16**, con particolare riferimento alla **gestione transitoria** delle **operazioni pregresse** in corso alla data della FTA.

Deve quindi necessariamente farsi **riferimento alle regole generali**, che sono riconducibili all'[articolo 5 D.M. 48/2009](#), all'[articolo 15 D.L. 185/2008](#) ed ai [D.M. 30.07.2009](#) e [08.06.2011](#).

In dottrina i **dubbi** e le **complicazioni connesse alla gestione fiscale** di questa prima fase di applicazione dell'Ifrs 16 sono stati oggetto di alcuni contributi, a cui ha di recente fornito un ulteriore supporto la disamina compiuta da **Assonime** nella **circolare n. 26/2019**.

Dal punto di vista metodologico, i **contratti di leasing già in essere** alla data della prima adozione dell'Ifrs 16 possono essere trattati sulla base di **due approcci alternativi**:

- 1) il **metodo "retrospettico"**, che presuppone la ricostruzione, per ogni contratto, degli effetti che si sarebbero determinati ove fosse sempre stato applicato il nuovo Principio;
- 2) il **metodo "retrospettivo modificato"**, che permette di fruire di **importanti semplificazioni**.

Guardando quindi a questo **secondo approccio**, esso permette, in particolare, nell'**ipotesi di maggiore semplificazione**:

- per i **contratti di leasing** che **in precedenza** erano inquadrati come **"operativi"** (e quindi esclusi dal precedente Ias 17), di **iscrivere la passività finanziaria al valore attuale dei soli pagamenti futuri** al tasso marginale alla data della FTA e **iscrivere il ROU per il medesimo importo**, salvo il caso dell'effetto di pagamenti anticipati o posticipati;
- per i **contratti di leasing** già inquadrati come **finanziari**, di **proseguire in continuità contabile** scrivendo il ROU allo stesso valore contabile dell'attività locata,

conservando invariata la passività del *leasing*.

Dal **punto di vista fiscale**, Assonime ci ricorda che la **disciplina delle operazioni pregresse** trova riferimenti all'[articolo 15 D.L. 185/2008](#) (e al [D.M. 30.07.2009](#)) il cui **principio generale** prevede la **prosecuzione del regime fiscale precedente**, e quindi un **doppio binario** contabile – fiscale, condizionato però al fatto che altrimenti si determinerebbe un **fenomeno di tassazione anomala** intesa come doppia (o nessuna) deduzione/tassazione di componenti reddituali.

Ove tale fenomeno non si realizzasse, invece, **non si avrebbe un'operazione pregressa da assoggettare a regime transitorio** e troverebbe quindi **diretta applicazione fiscale il nuovo standard** contabile ([circolare AdE 33/E/2009](#)).

Il primo punto cardine è allora capire quando si debba attivare il **regime transitorio delle operazioni pregresse** la cui rimozione, altrimenti, dovrebbe passare attraverso il “**riallineamento**” ex [articolo 15 D.L. 185/2008](#).

Rimanendo, come detto, nel perimetro di applicazione del **metodo “retrospettico modificato”** in cui il ROU viene iscritto in misura pari alla passività finanziaria, per i contratti in precedenza trattati come *leasing* “operativi” **l'equivalenza** delle due suddette **grandezze iscritte in sede di FTA** fa sì che non si abbiano **effetti reddituali**, e né Assonime ritiene che tali possano essere visti quelli riferiti al comparto Irap (ossia, l'irrelevanza dei “nuovi” interessi passivi correlati anche a questo tipo di contratti).

Ecco allora che in queste circostanze non dovrebbe generarsi **alcun fenomeno di tassazione anomala** nell'accezione suddetta così che parrebbe logico potersi ritenere scevri dal **regime transitorio** e dal doppio binario. Il **problema**, come evidenzia Assonime, deriva però dal fatto che un'analogia circostanza – per la precisione all'epoca del passaggio dalla rappresentazione giuridico formale dei *leasing* finanziari a quella in derivazione rafforzata ex las 17 – era stata affrontata e risolta in altro modo dall'**Agenzia delle Entrate** ([circolare AdE 33/E/2009](#)) la quale aveva concluso che, anche in **presenza di un saldo zero fra valori contabili e fiscali**, si sarebbe dovuto **applicare il regime transitorio, in assenza di ricorso al “riallineamento”**.

Ciò significa che, con tutte le **complicazioni** del caso, non ultimi **i tempi e le modalità** di accesso a questo “riallineamento”, se si dovesse oggi replicare questa stessa posizione dell'Agenzia – e salvo prossimi auspicati chiarimenti - si dovrebbe allora concludere che per i **leasing “ex operativi” in corso alla data di prima applicazione** dell'Ifrs 16, anche se il ROU fosse iscritto in misura pari alla passività finanziaria, per **evitare il regime transitorio** (che significa evitare un doppio binario) e tutte le sue complicazioni, **si dovrebbe comunque passare per il “riallineamento”** ex [articolo 15 D.L. 185/2008](#). Il che sarebbe, in realtà, assolutamente auspicabile poter evitare.

Seminario di specializzazione

LE NUOVE HOLDING

[Scopri le sedi in programmazione >](#)