

Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze

Disposizioni di coordinamento tra il principio contabile internazionale adottato con il Regolamento (UE) n. 2017/1986 della Commissione del 31 ottobre 2017 che modifica il Regolamento (CE) n. 1126/2008 che adotta taluni principi contabili internazionali conformemente al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio per quanto riguarda l'International Financial Reporting Standard 16, e le regole di determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP, ai sensi dell'articolo 4, comma 7-quater, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38.





IL MINISTRO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

Visti i commi da *7-bis* a *7-quater* dell'articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, come introdotti dal comma 26 dell'articolo 2 del decreto-legge 29 dicembre 2010, n. 225, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2011, n. 10, recante proroghe onerose di termini, con i quali si stabilisce che sono demandate a un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, ove necessario, eventuali disposizioni di coordinamento tra i principi contabili internazionali adottati con Regolamenti UE entrati in vigore successivamente al 31 dicembre 2010 e la determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP;

Visto il Regolamento (UE) 2017/1986 della Commissione del 31 ottobre 2017, che modificano il Regolamento (CE) n. 1126/2008 che adotta taluni principi contabili internazionali conformemente al Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio per quanto riguarda l'International Financial Reporting Standard 16 (IFRS 16);

Visto il testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito "TUIR");

Visto il D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, recante l'istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali;

Vista la legge 31 ottobre 2003, n. 306, recante disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee (legge comunitaria 2003), e, in particolare, l'articolo 25, recante delega al Governo per l'esercizio delle opzioni previste dall'articolo 5 del Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002;

Visto il decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, recante esercizio delle opzioni previste dall'articolo 5 del Regolamento (CE) n. 1606/2002 in materia di principi contabili internazionali;

Visti i commi da 58 a 61 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, recanti disposizioni per la razionalizzazione e semplificazione del processo di determinazione del reddito dei soggetti tenuti all'adozione dei principi contabili internazionali di cui al Regolamento (CE) n. 1606/2002 e, in particolare, il comma 60 che demanda l'emanazione delle disposizioni di attuazione e di coordinamento delle norme contenute nei commi 58 e 59 ad apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze;



Visto il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 1 aprile 2009, n. 48, recante «Disposizioni di attuazione e di coordinamento delle norme contenute nei commi 58 e 59 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, in materia di determinazione del reddito dei soggetti tenuti alla adozione dei principi contabili internazionali»;

Visto il comma 28 dell'articolo 2 del citato decreto-legge 29 dicembre 2010, n. 225, che demanda l'emanazione delle disposizioni di coordinamento previste dall'articolo 4, comma 7-*quater*, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, per i principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002 adottati con Regolamento UE entrato in vigore nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2009 e il 31 dicembre 2010 ad apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze;

Visto il decreto 8 giugno 2011, recante «Disposizioni di coordinamento tra i principi contabili internazionali, di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002, adottati con regolamento UE entrato in vigore nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2009 e il 31 dicembre 2010, e le regole di determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP, previste dall'articolo 4, comma 7-*quater*, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38.»;

Visti gli articoli 2 e 23 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, concernenti l'istituzione del Ministero dell'economia e delle finanze;

Ritenuta l'opportunità di emanare le seguenti disposizioni di coordinamento per la determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP per i soggetti che redigono i propri bilanci in conformità ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002;

DECRETA

Articolo 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'articolo 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'articolo 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'articolo 2, comma 1.

Articolo 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.

Articolo 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.

Articolo 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.

Articolo 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

- 5 AGO. 2019

IL MINISTRO



Relazione Illustrativa

Il presente decreto, emanato in attuazione dell'articolo 4, comma 7-*quater*, del decreto legislativo 28 aprile 2005, n. 38, reca disposizioni di coordinamento fiscale delle basi imponibili IRES e IRAP con riferimento al principio contabile internazionale "International Financial Reporting Standard (IFRS) 16 *Leasing*" adottato con Regolamento (UE) 2017/1986.

L'IFRS 16 è, in via ordinaria, applicabile ai soggetti IAS/IFRS, a norma dell'articolo 2 del citato Regolamento, *"a partire dalla data di inizio del loro primo esercizio finanziario che cominci il 1° gennaio 2019 o successivamente"*. È, inoltre, consentita l'applicazione anticipata, anche parziale, delle disposizioni del nuovo principio per i soggetti che applicano l'IFRS 15 *Ricavi provenienti da contratti con i clienti*.

Il decreto è finalizzato a fornire, ai soggetti IAS/IFRS *adopter*, disposizioni di coordinamento per l'applicazione delle norme del TUIR che regolano la determinazione del reddito imponibile, alla luce della rilevanza che i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati in bilancio assumono anche ai fini fiscali in conformità al principio di derivazione rafforzata di cui all'articolo 83 del TUIR.

Come meglio dettagliato a commento delle singole disposizioni, il presente decreto è finalizzato a chiarire la rilevanza fiscale della nuova modalità di rilevazione in bilancio del "leasing", ovvero del *"contratto, o parte di un contratto che, in cambio di un corrispettivo, trasferisce il diritto di utilizzo di un'attività (l'attività sottostante) per un periodo di tempo"* (IFRS 16, Appendice A).

Atteso che l'IFRS 16 non ha apportato sostanziali modifiche alla rilevazione in bilancio dell'operazione da parte del locatore, replicando quanto già era previsto dallo IAS 17, il decreto reca disposizioni che riguardano unicamente il locatario.

Per quest'ultimo, a differenza dello IAS 17, l'IFRS 16 non prevede più due distinte modalità di contabilizzazione in relazione alla qualificazione del *leasing* come operativo o finanziario, bensì un unico modello di rilevazione contabile. Alla data di decorrenza del *leasing* (data alla quale il locatore mette l'attività sottostante a disposizione del locatario), quest'ultimo rileva l'attività consistente nel diritto di utilizzo (ROU) e la passività del leasing. La successiva valutazione del ROU è effettuata, di norma, con il modello del costo, rilevando, quindi, nel prospetto dell'utile/perdita d'esercizio, gli ammortamenti e le eventuali riduzioni di valore.

Con specifico riferimento alle modalità di ammortamento, il paragrafo 32 del principio contabile dispone che:



- a) se il leasing trasferisce la proprietà dell'attività sottostante al locatario al termine della durata del leasing o se il costo del ROU riflette il fatto che il locatario eserciterà l'opzione di acquisto, il locatario deve ammortizzare il ROU dalla data di decorrenza fino alla fine della *vita utile* dell'attività sottostante;
- b) in caso contrario, il locatario deve ammortizzare il ROU dalla data di decorrenza alla fine della *vita utile* del ROU o, se anteriore, al termine della durata del contratto di leasing.

Considerato che l'IFRS 16 classifica il ROU quale attività materiale o immateriale in base alla tipologia dell'attività sottostante, in ossequio al principio di derivazione rafforzata previsto dall'articolo 83 del TUIR, tale classificazione determina l'applicazione all'ammortamento del ROU dei limiti di deducibilità previsti dall'articolo 102 nel caso l'attività sottostante sia un'attività materiale o dall'articolo 103 del TUIR nel caso l'attività sottostante sia un'attività immateriale.

Ciononostante, si è ritenuto di dover coordinare tali disposizioni con le ricordate modalità di determinazione dell'ammortamento previste dal paragrafo 32 dell'IFRS 16.

In particolare, l'**articolo 1, comma 1**, disciplina l'ipotesi sub a), introducendo il principio generale per cui, in tale ipotesi, si ha la completa assimilazione sotto il profilo fiscale (ai fini IRES e IRAP) tra il ROU e l'attività sottostante (sia essa materiale o immateriale). Ciò determina, ad esempio, che:

- l'ammortamento del ROU è deducibile nei limiti previsti dagli articoli 102, 102-*bis* e 103 del TUIR applicati avuto riguardo all'attività sottostante;
- assume rilevanza fiscale l'incremento del valore contabile del ROU derivante dall'inclusione in esso dei costi che il locatario dovrà sostenere per lo smantellamento e la rimozione dell'attività sottostante e per il ripristino del sito in cui essa è ubicata o per il ripristino dell'attività sottostante nelle condizioni previste dai termini e dalle condizioni del leasing;
- qualora l'attività sottostante al ROU sia un'attività materiale, le spese di manutenzione ad essa relative saranno deducibili nei limiti previsti dall'art. 102, comma 6, del TUIR e il costo fiscale del ROU concorrerà alla formazione del plafond previsto dal medesimo comma 6 per la deduzione delle stesse. A tal fine, il ROU dovrà essere incluso nel registro dei beni ammortizzabili;
- le limitazioni di deducibilità previste dal TUIR o da altre disposizioni di legge per i componenti negativi di reddito relativi a determinate tipologie di beni (ad esempio l'articolo 164 del TUIR per i componenti negativi di reddito relativi ad alcuni mezzi di trasporto, l'articolo 102, comma 9, del TUIR per i componenti negativi di reddito relativi ai telefoni e apparecchiature similari e l'articolo 36, comma 7, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, recante



l'indeducibilità del costo delle aree sottostanti i fabbricati), si applicano all'ammortamento del ROU con riguardo al bene sottostante;

- la cessione del contratto di leasing, configurandosi sotto il profilo fiscale come cessione dell'attività sottostante al ROU, sarà disciplinata dall'art. 86 del TUIR e non dall'art. 88, comma 5, del TUIR.

L'**articolo 1, comma 2** è, invece, volto a disciplinare l'ipotesi sub b), prevedendo che, nel caso in cui il ROU è ammortizzato lungo la propria vita utile o, se più breve, lungo la durata del contratto di leasing determinata ai sensi del paragrafo 18 dell'IFRS 16, per determinare la quota di ammortamento deducibile ai fini IRES occorre fare riferimento all'articolo 103, comma 2, assumendo a tal fine, quale "durata di utilizzazione prevista dal contratto", la durata determinata, a fini contabili, applicando le pertinenti disposizioni dell'IFRS 16.

In altri termini nel caso di specie - ai fini dell'applicazione dell'articolo 103, comma 2, del TUIR - si è ritenuto, per evidenti ragioni di semplificazione, di non determinare le quote di ammortamento deducibili sulla base della durata contrattuale *tel quel* ma, piuttosto, sulla base dell'eventuale diversa "durata contabile", che, si ricorda è definita dal paragrafo 18 dello standard contabile quale "*periodo non annullabile durante il quale il locatario ha il diritto di utilizzare l'attività sottostante, a cui vanno aggiunti entrambi i seguenti periodi: a) periodi coperti dall'opzione di proroga del leasing, se il locatario ha la ragionevole certezza di esercitare l'opzione; e b) periodi coperti dall'opzione di risoluzione del leasing, se il locatario ha la ragionevole certezza di non esercitare l'opzione*".

È evidente, quindi, che la durata del leasing assunta a fondamento degli ammortamenti contabilizzati in bilancio potrebbe non coincidere con quella prevista dal contratto in quanto *ab origine* influenzata dalle stime - che, peraltro, possono variare nel tempo e - che il redattore del bilancio ha effettuato, o effettua, in merito ad eventuali proroghe o risoluzioni anticipate.

Coerentemente, in caso di cessione del contratto, l'eventuale plusvalenza o minusvalenza realizzata concorrerà alla formazione della base imponibile IRES e IRAP con modalità analoghe a quelle previste per la cessione delle attività immateriali.

L'ultimo periodo del comma 2 stabilisce che le limitazioni di deducibilità previste dal TUIR per i componenti negativi di reddito relativi a determinate tipologie di beni (ad esempio l'articolo 164 del TUIR per i componenti negativi di reddito relativi ad alcuni mezzi di trasporto aziendali e l'articolo 102, comma 9, del TUIR per i componenti negativi di reddito relativi ai telefoni e apparecchiature similari) si applicano all'ammortamento del ROU avendo riguardo al bene sottostante. Inoltre, con specifico riferimento all'articolo 164 del TUIR si è chiarito che, per la



determinazione dell'ammontare massimo di ammortamenti deducibili, si deve tenere conto non solo dei limiti percentuali ivi previsti ma anche dei limiti quantitativi di valore assoluto previsti da tale disposizione per i costi di locazione e noleggio.

Infine, va sottolineato che l'applicazione del principio di derivazione rafforzata comporta che, tanto per i leasing disciplinati dal comma 1 quanto per quelli disciplinati dal comma 2, i pagamenti dovuti per il leasing ma non inclusi nella valutazione della passività e del ROU ed imputati direttamente a conto economico (ad esempio, i pagamenti per i cosiddetti "*non-lease components*", i pagamenti legati alle performance future e le tasse e imposte, tra cui l'IVA indetraibile) sono deducibili nell'esercizio di imputazione, ferma restando l'applicabilità di eventuali limiti specifici (come, ad esempio, quelli previsti dall'articolo 164 del TUIR per l'IVA indetraibile afferente i mezzi di trasporto disciplinati da tale norma).

Va da sé che le quote di ammortamento stanziare in bilancio assumono rilevanza per la determinazione del valore della produzione netta ai fini IRAP atteso il principio di presa diretta dal bilancio che guida la determinazione della base imponibile del tributo regionale.

L'**articolo 1, comma 3** è volto ad attribuire rilevanza fiscale, ai fini IRES ed IRAP, alle modifiche successive al valore del ROU (fatta eccezione per quelle trattate dal successivo articolo 2, comma 1),

Tra le modifiche al valore del ROU rientrano quelle derivanti dalla rideterminazione del valore contabile della passività effettuata ai sensi del paragrafo 39 dell'IFRS 16. In tal caso, ferma restando la rilevanza fiscale della variazione di valore della passività ai fini IRES e IRAP - con mantenimento, quindi, della coincidenza tra il valore contabile e il valore fiscale della stessa - e la conseguente emersione di un corrispondente componente positivo (in caso di decremento del valore della passività) o negativo (in caso di incremento di valore della passività) di reddito:

- la conseguente variazione del ROU assume anch'essa rilevanza fiscale ai fini IRES e IRAP, determinando (i) l'emersione di un componente negativo (in caso di decremento del valore del ROU) o positivo (in caso di incremento del valore del ROU) di reddito e di valore della produzione e (ii) la conseguente modificazione del costo ammortizzabile del ROU ai sensi dei commi 1 e 2;
- il componente positivo di reddito contabilizzato ai sensi del paragrafo 39 quando l'ammontare della riduzione di valore contabile della passività eccede il valore contabile residuo del ROU assume rilevanza fiscale, ai fini IRES e IRAP, nell'esercizio di sua rilevazione.



L'**articolo 2** disciplina in maniera unitaria il regime fiscale applicabile alle svalutazioni e rivalutazioni del ROU. In particolare:

- è prevista l'irrelevanza fiscale delle svalutazioni derivanti dalla procedura di impairment prevista dallo IAS 36 e delle svalutazioni e rivalutazioni derivanti dall'eventuale adozione del modello di rideterminazione del valore;
- viene attribuita rilevanza fiscale alle rivalutazioni e alle svalutazioni operate secondo il modello del *fair value* in applicazione del paragrafo 34 dell'IFRS 16 (che impone al locatario di applicare tale modello nel caso in cui abbia applicato il modello del *fair value* di cui allo IAS 40 ai propri investimenti immobiliari) nei casi di leasing che non trasferiscono la proprietà dell'attività sottostante al termine della durata del contratto e di leasing in cui il costo dell'attività consistente nel diritto di utilizzo non riflette il fatto che il locatario eserciterà l'opzione di acquisto.

L'**articolo 3** attribuisce piena rilevanza fiscale alle rilevazioni contabili effettuate nel caso di operazioni di vendita e retrolocazione in cui il trasferimento dell'attività dal locatario venditore al locatore acquirente risponde alle disposizioni dell'IFRS 15 per essere contabilizzato come una vendita di tale attività. Pertanto:

- la plusvalenza/minusvalenza fiscalmente rilevante è quella contabilizzata, riferibile solo ai diritti trasferiti al locatore acquirente;
- il valore attribuito al ROU derivante dalla retrolocazione è fiscalmente riconosciuto.

L'**articolo 4** disciplina la rilevanza fiscale dell'applicazione dell'IFRS 16 a più contratti in base a quanto previsto dai paragrafi B1 e B2 dell'IFRS 16 in tema di portafoglio di leasing con caratteristiche analoghe e di raggruppamento di contratti conclusi contemporaneamente (o quasi contemporaneamente) con la stessa controparte o con parti correlate della controparte. In tali casi, ossia quando la rilevazione del ROU è espressione del portafoglio di leasing ovvero avviene come se fosse stato stipulato un unico contratto di leasing, si dispone, ai fini fiscali, che l'ammortamento contabile del ROU è deducibile nel limite della somma degli ammortamenti che sarebbero risultati deducibili se determinati in base all'applicazione delle regole dettate dal decreto ai singoli contratti di leasing.

L'**articolo 5** regola la decorrenza delle disposizioni contenute nel presente decreto, stabilendo che esse trovano applicazione dal periodo di imposta relativo al primo esercizio di azione dell'IFRS 16. In linea generale si tratta, per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, del periodo di imposta 2019. Ciononostante, laddove chi applica l'IFRS 15 si sia avvalso della facoltà di



applicazione anticipata dell'IFRS 16, il periodo di prima applicazione potrà essere anche il periodo di imposta 2018 (sempre con riferimento ai soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare).

