

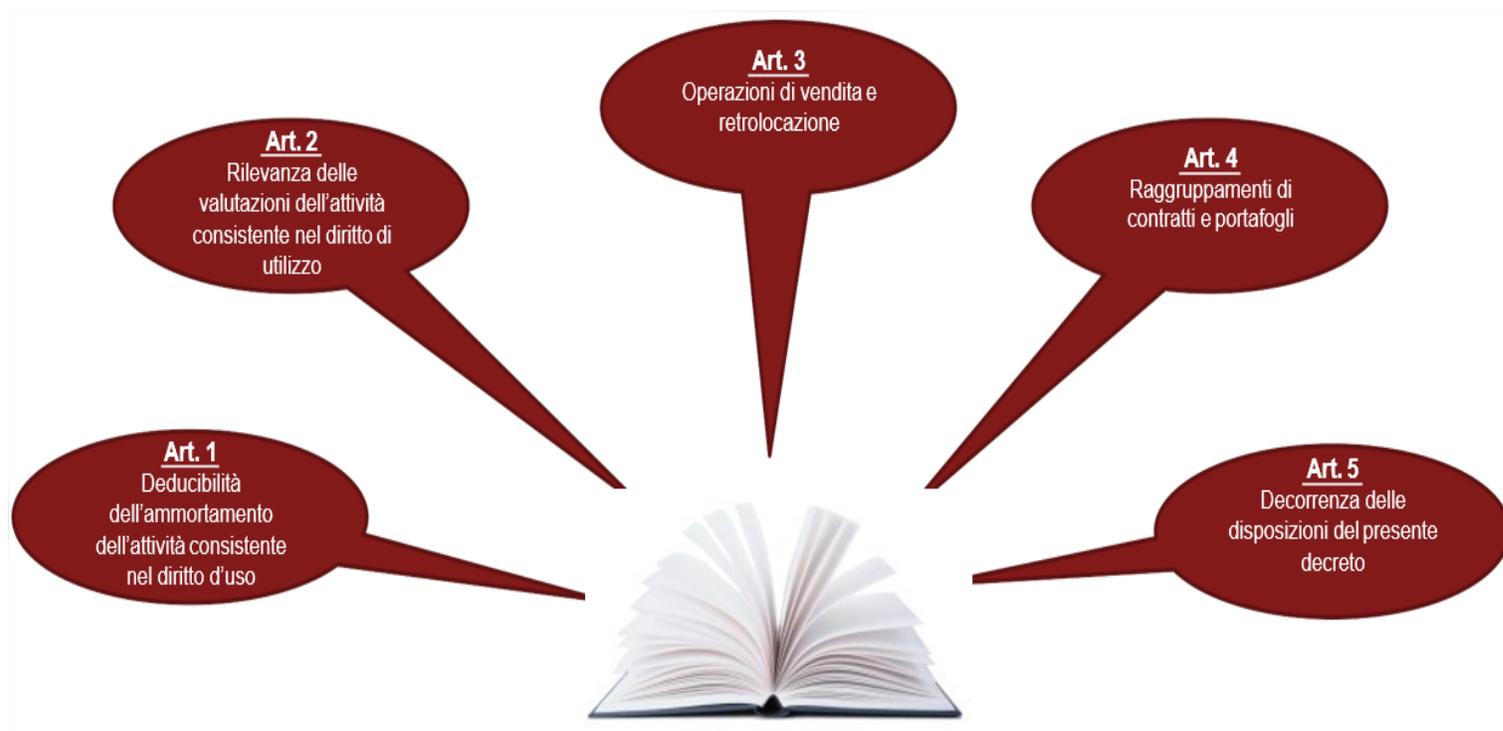
IFRS 16

Impatti di natura fiscale – D.M. 5 agosto 2019



Il Decreto di Endorsement fiscale

Decreto Ministeriale del 5 agosto 2019 emanato al fine di coordinare le modalità di contabilizzazione previste dall'IFRS 16 e le regole di determinazione della base imponibile IRES ed IRAP.



Il Decreto di Endorsement fiscale

Aspetti fiscali regolati

- Rilevanza del ROU in funzione delle modalità di ammortamento contabile (contratto traslativo vs. non traslativo)
- Rilevanza delle valutazioni successive del ROU
- Operazioni di lease back
- Raggruppamento di contratti e portafogli

Aspetti fiscali NON regolati

- Passività finanziaria, rilevazione iniziale e valutazioni successive
- Fondo per smantellamento e ripristino
- Rilevanza degli **interessi passivi**
- **Regime transitorio** applicabile in sede di **FTA** alle c.d. operazioni pregresse
- Subleasing

Deducibilità ammortamento del diritto d'uso

Leasing traslativi – art. 1 c. 1

Da un punto di vista contabile ...

- trasferisce al termine della durata del contratto la proprietà del bene oppure il costo dell'attività consistente nel ROU riflette il fatto che il locatario ragionevolmente eserciterà l'opzione di acquisto
- ROU ammortizzato lungo la vita utile del bene sottostante

Da un punto di vista fiscale...

- ROU assimilato al bene materiale o immateriale sottostante
- applicazione dei limiti di deducibilità delle quote di amm.to ex artt. 102, 102-bis e 103 TUIR
- costo fiscale include oneri per smantellamento e ripristino previsti da contratto
- limiti di deducibilità delle spese di manutenzione e rilevanza ai fini del plafond di deducibilità, ex art. 102 c. 6, se l'attività sottostante è materiale e le spese non sono capitalizzate nel ROU
- ROU iscritto nel registro dei beni ammortizzabili
- limitazioni previste per i componenti negativi di reddito relativi a determinate tipologie di beni (es. auto, telefonia, terreno)
- l'eventuale cessione del contratto dà luogo alla possibile emersione di plusvalenze ex art. 86 TUIR

Deducibilità ammortamento del diritto d'uso

Leasing NON traslativi – art. 1 c.2

Da un punto di vista contabile ...

- al termine del contratto non si trasferisce la proprietà del bene
- l'ammortamento del ROU deve essere effettuato nel periodo più breve tra la durata del contratto di leasing e la vita utile del diritto d'uso
- ROU = bene immateriale

Da un punto di vista fiscale...

- ammortamento ex art. 103 comma 2 TUIR (durata di utilizzazione prevista dal contratto determinata ai fini contabili - cfr. IFRS 16 par. 18)
- l'eventuale cessione del contratto dà luogo alla possibile emersione di plusvalenza o minusvalenza rilevante IRES e IRAP
- limitazioni previste per i componenti negativi di reddito relativi a determinate tipologie di beni (es. costi auto, costi per telefonia e apparecchi simili)

Registro dei beni ammortizzabili

- Art. 16 D.P.R. 600/73; art. 2, comma 1, D.P.R. 695/1996

Tipologia beni

- Beni di proprietà
- Beni IFRS 16 – leasing traslativi
- Beni IFRS 16 – leasing non traslativi



Contenuto

- Incrementi / decrementi da acquisizioni / dismissioni
- Disallineamenti costo contabile vs. costo fiscale
- Ammortamento contabile vs. fiscale
- Incrementi / decrementi da rivalutazioni / svalutazioni
- Iscrizione per singolo cespite se beni immobili e beni mobili registrati
- Iscrizione per categorie omogenee per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento

Passività finanziaria

Nessuna disposizione di coordinamento nel decreto di endorsement

Interessi passivi da leasing finanziari ex IAS 17

- Deducibili ai fini IRES nei limiti dell'art. 96
- Esclusi dalla base imponibile IRAP

Interessi passivi da leasing operativi ex IAS 17

- Ai fini IRES, l'art. 96 richiede (i) la qualificazione contabile come interessi, non smentita dalla normativa fiscale e (ii) operazione o rapporto contrattuale avente causa finanziaria o da un rapporto contrattuale contenente una componente di finanziamento significativa
- I leasing operativi ex IAS 17 soddisfano il requisito (ii) 
- Esclusi dalla base imponibile IRAP

- Banche e altri soggetti finanziari (art. 6, comma 8, DLGS 446/97): indeducibilità degli interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunti dal contratto.

Valutazioni successive del ROU e passività finanziaria

Valutazioni successive

- Rilevanza fiscale delle modifiche successive del valore del ROU per rideterminazione del valore contabile della passività (art. 1 c.3), eccezion fatta (art. 2 c.1):
 - le rivalutazioni e svalutazioni derivanti dall'applicazione del *revaluation method*
 - le svalutazioni derivanti dalla procedura di *impairment*
- Rilevanza fiscale delle oscillazioni di FV imputate a conto economico qualora sia adottato il criterio del FV per gli investimenti immobiliari (IAS 40) nell'ambito dei leasing NON traslativi (cfr. art. 2, c.2 decreto)
- Tuttavia gli importi rilevati a conto economico a titolo di svalutazione del ROU, benché non deducibili, dovrebbero costituire una «base contabile» idonea per la successiva deduzione quote di ammortamento (cfr. Circ. 26/E del 2012).

“

Esempio



Passaggio da traslativo a non traslativo per effetto di valutazioni successive

Rilevazione iniziale

- Leasing traslativo
- Amm. Civile > amm. fiscale DM 31.12.1988:
 - ROU VC = 80
 - ROU VF = 100
- Contratto durata 10 anni

Valutazione successiva al termine del primo anno

- Leasing NON traslativo (per review esercizio opzione)
- ROU VC = 70
- Passaggio al comparto dei beni immateriali

Come gestire il disallineamento tra valore contabile e fiscale esistente pari a 20 post valutazione?

Possibile soluzione

- Riduzione VF corrispondente alla riduzione VC → VF ora pari a 90
- Disallineamento = 20 riassorbito secondo le regole del comparto di arrivo (ammortamento ex 103 co. 2 TUIR)
- VF ripartito lungo durata del contratto residuo (9 anni)



- Gestione dei disallineamenti
- Passaggio dei regimi fiscali applicabili
- Impatto sul libro cespiti

Altri aspetti regolati dal decreto

Operazioni di vendita e retrolocazione – art. 3

- In capo al locatario venditore assumono rilevanza fiscale:
 - gli utili e perdite rilevati contabilmente e riferiti ai diritti trasferiti al locatore acquirente
 - 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

Raggruppamenti di contratti e portafogli – art. 4

- ammortamento contabile del ROU è deducibile nel limite della somma degli ammortamenti che sarebbero risultati deducibili se determinati applicando le regole del decreto ai singoli contratti di leasing

Decorrenza delle disposizioni del decreto – art. 5

- a partire dal periodo d'imposta relativo al primo esercizio di adozione IFRS 16, periodo d'imposta 2019 per i soggetti solari

Aspetti NON regolati dal decreto

Subleasing

- Per il locatore intermedio e sublocatario, dovrebbe assumere rilevanza fiscale la rappresentazione contabile effettuata in bilancio

“

IFRS 16: Profili fiscali della First Time Adoption («FTA»)



First Time Adoption

IFRS 16 - Transizione

- *Full retrospective approach*: analisi retrospettiva
- *Cumulative catch-up method*: Metodo semplificato (ROU = passività)

Decreto 5 agosto 2019

- Il Decreto non contiene una disciplina specifica degli effetti fiscali dell'FTA

Neutralità fiscale e regime delle «operazioni pregresse»

- Individuazione dei valori fiscalmente riconosciuti in caso di:
 - *Full retrospective approach*:
 - *Cumulative catch-up method*:

D.M. 5 agosto 2019 – Rinvio alla disciplina generale in tema di FTA

Mancata previsione di una disciplina transitoria per i contratti in essere alla data di FTA

Si deve intendere implicitamente richiamato il **criterio generale di neutralità** («*regime delle operazioni pregresse*») di cui all'art. 13 del D.lgs. 38/2005, vale a dire:

- **neutralizzazione degli effetti patrimoniali ed reddituali** della prima applicazione dell'IFRS 16 per i contratti in essere alla data di FTA
- gestione di un **doppio binario contabile-fiscale lungo tutta la durata dei contratti** pregressi mediante applicazione ai soli fini IRES-IRAP dello standard contabile precedente (e.g. IAS 17)
- possibile opzione per il riallineamento dei valori fiscali ex art. 15 del D.l. 185/2008 con versamento di un'imposta sostitutiva («*regime di derivazione rafforzata*»). Il riallineamento ha efficacia ai fini IRES ed IRAP.

Regime delle operazioni pregresse

Aspetti e criticità principali

Qualificazione, classificazione e imputazione

Permane la distinzione tra «leasing operativi» e «leasing finanziari» (IAS 17):

- trasferimento dei rischi e benefici → leasing finanziari
- noleggi e contratti affini → leasing operativi

Effetti reddituali ai fini delle II.DD.

➤ **Leasing finanziari:** deduzione ammortamenti e oneri finanziari secondo i piani di ammortamento precedenti;

➤ **Leasing operativi:** deduzione canoni di leasing imputati direttamente a CE

Ulteriori valutazioni

➤ Valutazione caso per caso delle modifiche ai contratti pregressi (effetti novativi)

➤ Rilevazione degli effetti patrimoniali e reddituali in tema di fiscalità differita

“

Riallineamento ex D.l. 185/2008



Determinazione del disallineamento

Definizione di «operazione pregressa» (Circ. 33/2009)

Il riallineamento dei valori fiscali presuppone la verifica della qualifica dei contratti già in essere alla data di FTA alla stregua di «**operazioni pregresse**» (presenza di fenomeni di tassazione anomala, quali salti d'imposta, duplicazioni ecc.)

«Full retrospective method»

Contabilmente il metodo presuppone la rideterminazione degli effetti patrimoniali e reddituali ex IFRS 16 dalla data di stipula dei contratti «pregressi» → il delta da FTA può essere positivo o negativo

«Cumulative catch-up method» (Paragrafi 7-13 Appendice C)

Metodo semplificato, il ricalcolo dei valori patrimoniali è effettuato alla data di FTA, può essere rilevato il ROU in misura pari al debito attualizzato → il delta da FTA **non può che risultare pari a zero!**

Determinazione dell'imposta

Metodo del saldo globale

- Il **saldo netto positivo** è assoggettato ad un'imposta sostitutiva determinata con le **aliquote IRES/IRAP ordinarie**
- l'eventuale **saldo netto negativo** può essere **dedotto per quote costanti**
- tale metodo può essere applicato solo **in assenza di ulteriori disallineamenti da FTA «non affrancati»**

Metodo per singola fattispecie

- **«cherry-picking»** per ciascuna fattispecie; il saldo positivo relativo alle operazioni selezionate può essere riallineato mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva con aliquota pari al **16%**
- le **differenze negative non sono deducibili**
- in ipotesi di applicazione del «metodo semplificato» il metodo è sostanzialmente analogo al metodo per saldi globali

Determinazione dell'imposta

Opzione

- Esercitata nella dichiarazione dei redditi SC2019, Fy 2018 (Quadro RQ, sezione X)
- Possibilità integrativa!
- Opzione anche in caso applicazione del **Cumulative catch-up method con delta pari a zero (Circ. 33/2009)**

Vantaggi

- Vantaggi lato amministrativo (NO DOPPIO BINARIO)

Svantaggi

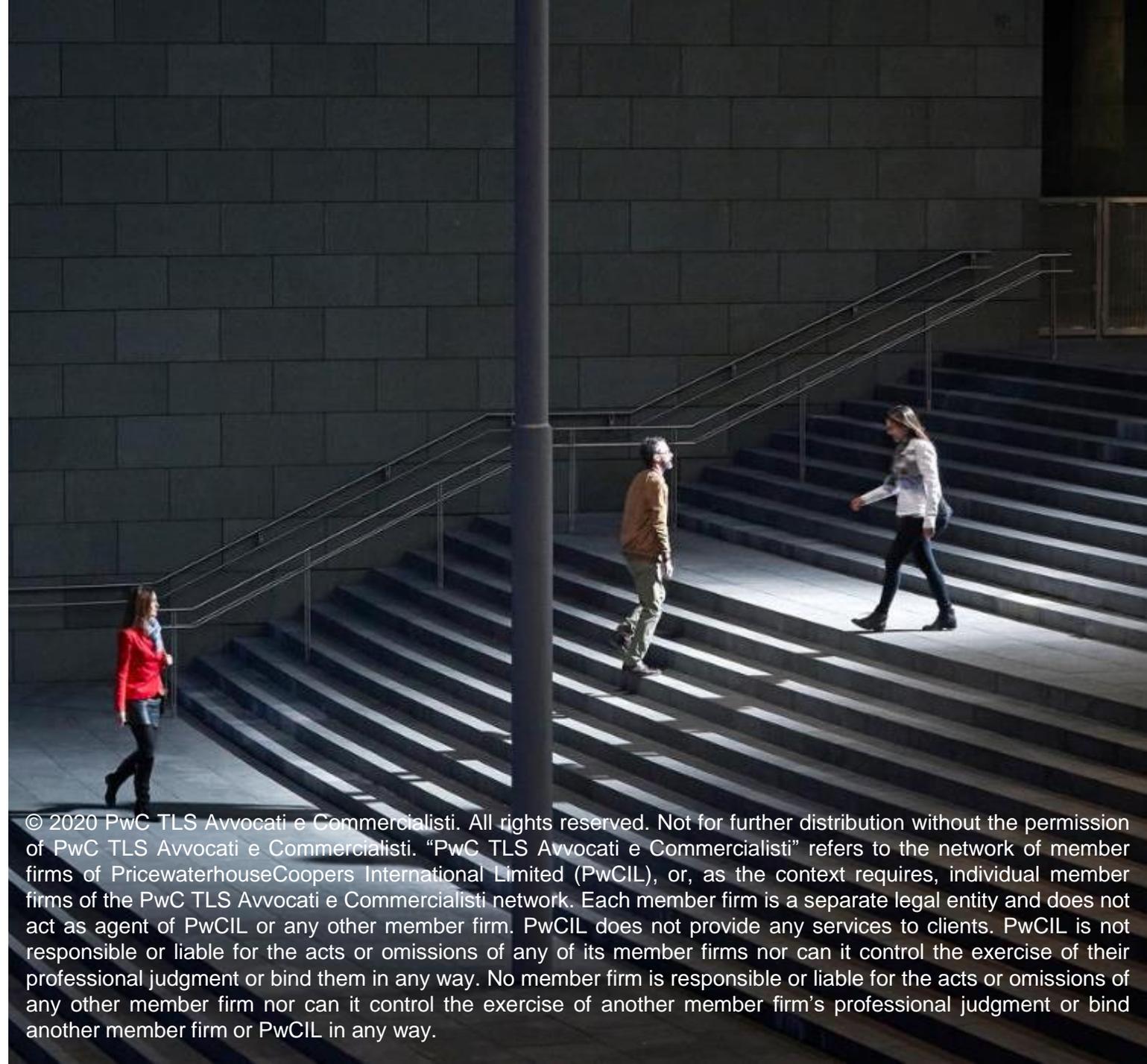
- IRAP leasing non traslativi: interessi passivi indeducibili?

Grazie per l'attenzione!

Paolo Micanti

Tax Director - PwC TLS

paolo.micanti@pwc.com



© 2020 PwC TLS Avvocati e Commercialisti. All rights reserved. Not for further distribution without the permission of PwC TLS Avvocati e Commercialisti. "PwC TLS Avvocati e Commercialisti" refers to the network of member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL), or, as the context requires, individual member firms of the PwC TLS Avvocati e Commercialisti network. Each member firm is a separate legal entity and does not act as agent of PwCIL or any other member firm. PwCIL does not provide any services to clients. PwCIL is not responsible or liable for the acts or omissions of any of its member firms nor can it control the exercise of their professional judgment or bind them in any way. No member firm is responsible or liable for the acts or omissions of any other member firm nor can it control the exercise of another member firm's professional judgment or bind another member firm or PwCIL in any way.