

ITAS 7 - LOCAZIONI

Presentazione dei principi e degli
elementi chiave

Paolo Pietro BIANCONE, Silvana
SECINARO, Federico CHMET

La presente documentazione, prodotta da CSI-Piemonte, viene distribuita
con licenza Creative Commons 4.0 **Attribuzione – Condividi allo Stesso
Modo**.



CC BY-SA
Attribuzione – Condividi allo Stesso Modo
[\[Commons Deed\]](#) [\[Legal Code\]](#)



ITAS 7 - LOCAZIONI

- AMBITO DI APPLICAZIONE
- CLASSIFICAZIONE DELLE OPERAZIONI DI LOCAZIONE
- LE OPERAZIONI DI LOCAZIONE A BILANCIO
- OPERAZIONI DI VENDITA E RETROLOCAZIONE

1. AMBITO DI APPLICAZIONE

L'amministrazione applica ITAS 7 a tutte le operazioni di locazione, eccetto che per:

- a) le locazioni di diritti per l'esplorazione o l'estrazione di minerali petrolio, gas e risorse simili non rinnovabili;
 - b) i diritti detenuti dal locatario in forza di licenze rientranti nell'ambito di applicazione dell'ITAS 5 - Immobilizzazioni immateriali (quali film, registrazioni video, opere, manoscritti, brevetti e diritti d'autore);
 - c) gli accordi per la concessione di servizi rientranti nell'ambito di applicazione dell'ITAS 6 - Accordi per servizi in concessione: concedente.
- Nel caso di contratti di locazione riguardanti infrastrutture, l'amministrazione che redige il bilancio d'esercizio stabilisce se detto contratto costituisca un accordo per servizi in concessione disciplinato da ITAS 6 – Accordi per servizi in concessione: concedente.

2. CLASSIFICAZIONE DELLE OPERAZIONI DI LOCAZIONE

LOCAZIONE FINANZIARIA

- La locazione finanziaria è quella tipologia di locazione in cui **TUTTI I RISCHI E I BENEFICI** derivanti dalla proprietà del bene oggetto della locazione sono nella sostanza trasferiti al locatario.
- **Il diritto di proprietà può essere trasferito o meno al termine del contratto.**

I **RISCHI** comprendono le possibilità di:

- a) perdite derivanti da capacità inutilizzata o da obsolescenza tecnologica; o
- b) variazioni del valore dovute a cambiamenti nelle condizioni economiche.

I **BENEFICI** possono essere rappresentati dal potenziale di servizio o dai benefici economici attesi durante la vita economica del bene oggetto della locazione e da ricavi connessi agli incrementi di valore al realizzo del relativo valore residuo.

LOCAZIONE OPERATIVA

- La locazione operativa è quella tipologia di locazione in cui **NON TUTTI I RISCHI E I BENEFICI** derivanti dalla proprietà del bene oggetto della locazione sono nella sostanza trasferiti al locatario.

2. CLASSIFICAZIONE DELLE OPERAZIONI DI LOCAZIONE

E' consentito presumere che una locazione sia da considerarsi **FINANZIARIA** sono le seguenti:

- a) la locazione prevede il **trasferimento della proprietà** del bene oggetto della locazione al locatario **al termine del contratto di locazione**;
- b) la locazione include un'**opzione di acquisto del bene** oggetto della locazione da parte del locatario **a un prezzo** che ci si attende sia **sufficientemente inferiore al valore di mercato** alla data alla quale si può esercitare l'opzione, cosicché, **all'inizio della locazione, è ragionevolmente certo che essa sarà esercitata**;
- c) **la durata della locazione copre la maggior parte della vita economica del bene** anche se la proprietà non è trasferita;

....segue

2. CLASSIFICAZIONE DELLE OPERAZIONI DI LOCAZIONE

- d) all'inizio della locazione il valore attuale dei pagamenti minimi dovuti per la locazione equivale almeno al valore di mercato del bene locato;
- e) i **beni locati sono di natura così particolare che solo il locatario può utilizzarli senza importanti modifiche**;
- f) i beni locati **non possono essere facilmente sostituiti** con altri beni.

Ulteriori circostanze che possono condurre a classificare una **LOCAZIONE COME FINANZIARIA** sono **(RISCHI E BENEFICI)**:

- a) il locatario può risolvere il contratto di locazione ed è tenuto a coprire le perdite eventualmente sostenute dal locatore per effetto della risoluzione;
- b) gli utili o perdite derivanti dalle variazioni del valore di mercato del valore residuo ricadono sul locatario;
- c) il locatario ha la possibilità di rinnovare la locazione per un ulteriore periodo a un canone significativamente inferiore rispetto a quello di mercato.

2. CLASSIFICAZIONE DELLE OPERAZIONI DI LOCAZIONE

La classificazione della locazione come **OPERATIVA O FINANZIARIA** è effettuata alla **DATA DI INIZIO DELLA LOCAZIONE STESSA**.

Se, durante la locazione, il locatario e il locatore, senza ricorrere a una formale modifica del contratto, cambiano le clausole della locazione in modo tale da condurre a una sua diversa classificazione il contratto modificato **È CONSIDERATO COME UN NUOVO CONTRATTO**.

CAMBIAMENTI NELLE STIME (per esempio, modifiche nella stima della vita economica o del valore residuo del bene locato) o in presenza di modificate circostanze (per esempio, inadempienza del locatario) **NON DANNO ORIGINE, ai fini contabili, A UNA NUOVA CLASSIFICAZIONE DELLA LOCAZIONE**.

2. CLASSIFICAZIONE DELLE OPERAZIONI DI LOCAZIONE

Locazione include **TERRENI & FABBRICATI**, l'amministrazione valuta la classificazione di ciascun elemento come **locazione operativa o locazione finanziaria separatamente**. Nello stabilire se la parte di contratto riguardante il terreno sia una locazione operativa o una locazione finanziaria, è importante considerare che i **TERRENI** hanno normalmente una **VITA ECONOMICA INDEFINITA**.

Ogni qualvolta risulti necessario classificare e contabilizzare una locazione di terreni e fabbricati, i pagamenti sono suddivisi:

- **terreno**
- **fabbricato**

Se non è possibile suddividere attendibilmente i pagamenti dei canoni, l'intera locazione è classificata come una locazione finanziaria, a meno che non sia evidente che entrambi gli elementi sono locazioni operative, nel qual caso l'intera locazione è classificata come locazione operativa.

2. CLASSIFICAZIONE DELLE OPERAZIONI DI LOCAZIONE Esempio 1 – Locazione Finanziaria – Operativa

La Presidenza del Consiglio dei Ministri stipula con l'azienda OMEGA srl un contratto per il noleggio di un'attrezzatura destinata al proprio ufficio stampa della durata di 4 anni ad un canone annuo di 3.000 euro. La vita economica dell'attrezzatura di stampa è pari a 5 anni. Il suo valore di mercato è pari ad euro 10.000 ed il valore attuale dei canoni dovuti per la locazione è equivalente. Il contratto prevede altresì che alla scadenza del contratto, l'amministrazione possa rinnovare la locazione per un altro anno ad un canone di 1.000 euro, inferiore rispetto a quello di mercato.

- **Risposta**
 - la durata della locazione copre la maggior parte della vita economica del bene anche se la proprietà non è traferita;
 - all'inizio della locazione il valore attuale dei pagamenti minimi dovuti per la locazione equivale almeno al valore di mercato del bene locato;
 - il locatario ha la possibilità di rinnovare la locazione per un ulteriore periodo a un canone significativamente inferiore al valore di mercato;
 - tali circostanze portano a presumere che la locazione possa classificarsi come finanziaria.

2. CLASSIFICAZIONE DELLE OPERAZIONI DI LOCAZIONE Esempio 2 – Locazione Finanziaria – Operativa

L'Istituto Superiore di Sanità stipula un contratto di locazione con un'azienda del settore medico avente ad oggetto un'attrezzatura sanitaria specialistica da destinare ad un proprio laboratorio nazionale, necessaria per l'analisi di un nuovo agente patogeno. Il contratto ha una durata di 2 anni al termine dei quali l'ISS acquisisce la proprietà dell'apparecchiatura.

- **Risposta**
- Considerando che:
 - la locazione prevede il trasferimento della proprietà del bene oggetto della locazione al locatario al termine del contratto di locazione;
 - i beni locati sono di natura così particolare che solo il locatario può utilizzarli senza importanti modifiche;
 - i beni locati non possono essere facilmente sostituiti con altri beni;
- tali circostanze portano a presumere che la locazione possa classificarsi come finanziaria.

2. CLASSIFICAZIONE DELLE OPERAZIONI DI LOCAZIONE Esempio 3 – Locazione Finanziaria – Operativa

Il Ministero dell'Interno stipula un contratto con il quale prende a noleggio dall'azienda ALFA per un mese un veicolo da impiegare per l'ordine pubblico in quanto una propria vettura è in riparazione.

- **Risposta**
- Considerando che:
 - il contratto non prevede il trasferimento della proprietà al termine della locazione né un'opzione di acquisto ad un valore inferiore a quello di mercato;
 - la durata della locazione copre un periodo molto inferiore alla vita economica del bene;
 - il bene locato non ha natura particolare e il locatore successivamente noleggerà il veicolo ad altri diversi locatari nel corso della vita utile del bene;
 - il veicolo può essere facilmente sostituito con un altro;
- tali circostanze portano a presumere che la locazione possa classificarsi come operativa.

3. LE OPERAZIONI DI LOCAZIONE NEL BILANCIO

LOCAZIONI FINANZIARIE	
Locatore	Locatario
Elimina contabilmente il bene dalle attività dello Stato Patrimoniale	Iscrive il bene tra le attività dello Stato Patrimoniale (tra le immobilizzazioni materiali)
Non ammortizza il bene	Ammortizza il bene
Rileva il credito per la parte del canone che corrispondente al capitale	Rileva il debito per la parte del canone corrispondente al capitale
Rileva tra i ricavi, per competenza economica, la parte relativa agli interessi attivi.	Rileva tra i costi, per competenza economica, la parte relativa agli oneri finanziari.

LOCAZIONI OPERATIVE	
Locatore	Locatario
Iscrive il bene tra le attività dello Stato Patrimoniale (tra le immobilizzazioni materiali)	Non iscrive il bene tra le attività (immobilizzazioni materiali)
Ammortizza il bene	Non ammortizza il bene
Rileva i canoni ricevuti come ricavi d'esercizio, per competenza.	Rileva i canoni versati come costi di esercizio, per competenza.

4. OPERAZIONI DI VENDITA E RETROLOCAZIONE

Tale operazione (denominata in ambito internazionale *sale and lease back*) consta di un contratto di vendita con patto di locazione. In sostanza il soggetto A vende il bene al soggetto B, che a sua volta lo cede in locazione al soggetto A.

- Tale locazione sarà classificata come finanziaria o operativa
- Questa operazione può dar luogo a componenti di reddito di natura straordinaria, che derivano dal confronto tra il prezzo di vendita (P) del bene ed il suo valore contabile (VC).
 - Se $P > VC$, la differenza dà luogo ad un componente straordinario positivo di reddito denominato plusvalenza; viceversa,
 - Se $P < VC$, la differenza dà luogo ad un componente straordinario negativo di reddito denominato minusvalenza.