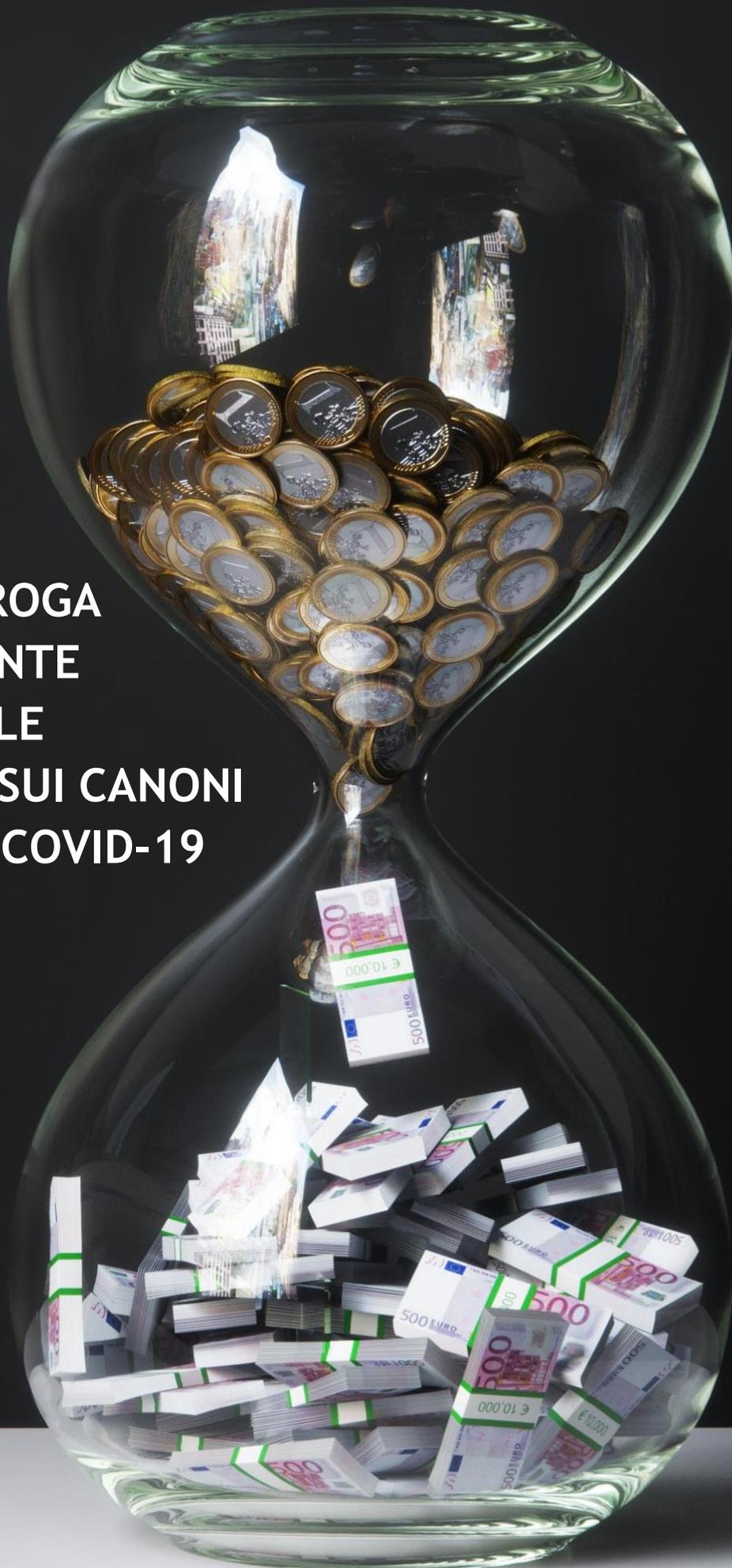


**IFRS UPDATE**

4 | 2021

**IFRS 16: PROROGA  
DELL'ESPEDIENTE  
PRATICO PER LE  
CONCESSIONI SUI CANONI  
CONNESSE AL COVID-19**



## PREMESSA

Il 28 maggio 2020 lo IASB ha pubblicato delle modifiche all'IFRS 16, che prevedono delle agevolazioni per i locatari nella rilevazione delle concessioni ottenute dai locatori come diretta conseguenza della pandemia COVID-19.

BDO ha pubblicato diverse pubblicazioni specifiche su queste modifiche, incluse delle FAQ.

Il 31 marzo 2021, lo IASB ha modificato ulteriormente l'IFRS 16 per prorogare il periodo di tempo limite di uno dei criteri che il locatore deve rispettare per poter applicare l'espedito pratico alle concessioni ricevute.

La presente pubblicazione fornisce ulteriori FAQ in merito alla proroga dell'espedito pratico.

## LA MODIFICA ORIGINALE

Nel mese di maggio 2020, l'IFRS 16 è stato modificato per introdurre un espedito pratico all'IFRS 16, come descritto in sintesi qui nel seguito:

- (a) Fornire ai locatari un'esenzione dall'obbligo di determinare se una concessione di affitto relativa a COVID-19 sia una modifica del leasing; e
- (b) Richiedere ai locatari che applicano l'espedito pratico di contabilizzare le concessioni di locazione relative al COVID-19 come se non fossero modifiche al leasing. I locatari generalmente contabilizzano la variazione dei canoni di locazione come un pagamento variabile negativo (ad es. dare passività di leasing, avere conto economico).

La modifica limitava l'applicazione dell'espedito pratico alle concessioni di locazione che rispettavano determinati criteri. Uno di questi criteri era che qualsiasi riduzione dei canoni di locazione poteva incidere solo sui pagamenti originariamente dovuti entro il 30 giugno 2021. Di conseguenza, ad esempio, una concessione concordata a giugno 2020 che riduceva i pagamenti dei canoni del 15% da luglio 2020 a luglio 2021 non avrebbe potuto essere riconosciuta ai fini dell'espedito pratico perché avrebbe ridotto i pagamenti dei canoni originariamente dovuti oltre il 30 giugno 2021. Questa tipologia di concessione di locazione avrebbe invece dovuto essere rilevata utilizzando i requisiti delle modifiche al contratto di leasing dell'IFRS 16.

## LA PROROGA DELL'ESPEDIENTE PRATICO

### PERCHÈ L'IFRS 16 VIENE MODIFICATO DI NUOVO?

Da quando sono state emesse le modifiche iniziali, lo IASB ha ricevuto dei feedback da parte degli investitori che hanno indicato che, a causa del prolungamento degli effetti della pandemia, i criteri per applicare l'espedito pratico avrebbero dovuto essere estesi. Ciò si tradurrebbe nel continuare a riconoscere nel conto economico del periodo cui si riferiscono gli utili derivanti dalla remissione o rinuncia ai pagamenti di locazione come conseguenza diretta della pandemia (cioè si rifletterebbero gli effetti finanziari della pandemia durante il periodo della pandemia).

### STATUS Finale

### DATA DI ENTRATA IN VIGORE

In vigore per gli esercizi che hanno inizio dal 1 aprile 2021 o successivi, con un'applicazione anticipata consentita, incluso il bilancio non ancora approvato alla data di emissione delle modifiche finali.

### IMPATTO CONTABILE

Estende il criterio per applicare l'espedito pratico alle concessioni che riducono i canoni di locazione originariamente dovuti entro il 30 giugno 2022 (inizialmente era il 30 giugno 2021).

## QUALI SONO LE MODIFICHE?

Gli emendamenti modificano uno dei criteri che devono essere soddisfatti per applicare l'espeditente pratico. Essi prorogano il periodo durante il quale i canoni di locazione originariamente dovuti possono essere ridotti al 30 giugno 2022 (precedentemente il 30 giugno 2021). Pertanto, utilizzando l'esempio precedente di una concessione di locazione che riduceva i pagamenti per canoni originariamente dovuti del 15% dal 1 luglio 2020 al 1 luglio 2021, un soggetto idoneo ad applicare l'espeditente pratico rivisto potrebbe giustificare questa concessione di locazione utilizzando l'espeditente pratico, mentre non lo potrebbe fare in base alle modifiche originali emesse nel maggio 2020.

## QUALI SONO I REQUISITI NELLA FASE DI TRANSIZIONE?

Le modifiche all'espeditente pratico sono obbligatoriamente efficaci per gli esercizi che hanno inizio il 1 aprile 2021 o dopo tale data, con possibilità di applicazione anticipata, anche per bilanci non ancora approvati alla data di emissione della modifica finale. Ad esempio se, il 31 marzo 2021, un'entità non ha ancora approvato il bilancio al 31 dicembre 2020, quell'entità può applicare queste modifiche al suo bilancio al 31 dicembre 2020.

Le modifiche sarebbero applicate retroattivamente, con effetto cumulativo dell'applicazione iniziale imputato come rettifica al patrimonio netto d'apertura all'inizio dell'esercizio in cui le modifiche sono applicate per la prima volta (si vedano gli scenari 1 - 3 nel seguito per l'illustrazione dei requisiti nella fase di transizione).

## LE MODIFICHE SONO FACOLTATIVE?

L'adozione delle modifiche non è facoltativa, tuttavia, la scelta di utilizzare l'espeditente pratico lo è. Le conseguenze di questo possono essere riassunte come segue:

L'ENTITÀ HA SCELTO DI ADOTTARE L'ESPEDIENTE PRATICO?	EFFETTO
No	<p>L'espeditente pratico introdotto dalle modifiche di maggio 2020 è facoltativo. Se un'entità ha precedentemente deciso di non applicare l'espeditente pratico (o un'entità non ha concessioni di locazione che soddisfino i criteri), l'estensione dell'espeditente pratico non inciderà su tale entità.</p> <p>Se un'entità non avesse ancora stabilito la politica contabile per applicare (o non applicare) l'espeditente pratico nel momento in cui lo IASB ha emesso la modifica del 2021, l'entità potrebbe ancora decidere di applicare l'espeditente pratico.</p>
Si	<p>Se un'entità ha precedentemente deciso di applicare l'espeditente pratico, allora deve anche applicare l'estensione dell'espeditente pratico. Ciò è dovuto al fatto che l'espeditente pratico è facoltativo, tuttavia, una volta che l'entità decide di applicare l'espeditente pratico, deve farlo per tutte le locazioni con caratteristiche simili in circostanze simili (IFRS 16.2).</p> <p>L'estensione dell'espeditente pratico modifica la portata dell'espeditente, non la decisione dell'entità di applicare l'espeditente pratico. Per un esempio di un'entità che ha scelto di utilizzare l'espeditente pratico nel suo bilancio al 31 dicembre 2020, ma poi adotta l'estensione dell'espeditente pratico in una data successiva, si veda lo scenario 3 di seguito.</p>

## QUALI SONO GLI ESEMPI SULL'APPLICAZIONE DEI REQUISITI IN FASE DI TRANSIZIONE?

Per illustrare i requisiti transitori, sono riportati di seguito tre esempi, con le medesime circostanze:

### CIRCOSTANZE IN COMUNE AGLI ESEMPI 1-3

- Alpha S.p.A. è una società di vendita al dettaglio di alimenti e accessori per animali, che presenta i risultati finanziari su base annuale nonché bilanci semestrali redatti in conformità allo IAS 34.
- Alpha ha ottenuto 10 concessioni con diversi locatori per contratti di locazione simili relativi ai suoi negozi di vendita al dettaglio. Queste concessioni di locazione sono state concordate durante il periodo settembre - dicembre 2020.
- Tutte le concessioni di locazione riducono i canoni di affitto dei negozi per una riduzione del 20% al mese per un certo numero di mesi. Queste concessioni non sono condizionate da eventi futuri. L'entità A ha applicato l'espedito pratico e pertanto non ha contabilizzato le concessioni come modifica del leasing.
- 8 su 10 delle concessioni di affitto rispettano i criteri introdotti con le modifiche del mese di maggio 2020 e di conseguenza Alpha ha iscritto le riduzioni delle passività da leasing come canoni variabili da leasing (provento):  
DARE: passività da leasing  
AVERE: canoni variabili (Conto economico)
- 2 su 10 delle concessioni di locazione non rispettavano i requisiti introdotti con le modifiche del mese di maggio 2020 in quanto queste 2 concessioni comportavano una riduzione dei canoni di locazione originariamente dovuti oltre il 30 giugno 2021 (le concessioni di locazione non erano ammissibili). Le concessioni di locazione non ammissibili hanno ridotto i canoni di locazione a partire da gennaio 2021 - ottobre 2021
- Alpha ha contabilizzato le concessioni di locazione non ammissibili come modifiche alle locazioni nel bilancio al 31 dicembre 2020:  
DARE: passività di leasing  
AVERE: Attività per diritto d'uso

Alpha applica gli IFRS emessi dallo IASB, perciò, la proroga dell'espedito pratico è ammessa per l'adozione non appena emessa.

### Scenario 1 - Alpha pubblica il bilancio al 31 dicembre 2020 in data 15 febbraio 2021

Poiché Alpha ha emesso il proprio bilancio prima della proroga dell'espedito pratico in data 31 marzo 2021, non è in grado di riflettere l'effetto dell'adozione delle modifiche nel proprio bilancio al 31 dicembre 2020.

Alpha deve applicare le modifiche al suo bilancio semestrale al 30 giugno 2021 se adotterà le modifiche nel suo bilancio annuale dell'esercizio che chiude il 31 dicembre 2021. Al più tardi, Alpha deve adottare le modifiche il 1° gennaio 2022, che è l'inizio del suo primo esercizio che inizia il 1° aprile 2021 o successivamente, che è la data di efficacia obbligatoria delle modifiche. L'effetto dell'estensione dell'espedito pratico deve riflettersi quando le modifiche sono adottate dall'entità A.

### Scenario 2 - Alpha prevede di pubblicare il bilancio al 31 dicembre 2020 il 15 aprile 2021 e decide di adottare la proroga dell'espedito pratico nel suo bilancio al 31 dicembre 2020

L'effetto delle modifiche è tale che le 2 concessioni di locazione precedentemente non ammissibili ora rispettano i criteri dell'espedito pratico.

Alpha deve invertire l'effetto della contabilizzazione delle concessioni di locazione come modifiche di leasing (ad es. DARE attività di diritto d'uso, AVERE passività di leasing ) e riflettere la riduzione della passività di leasing come pagamento variabile negativo di leasing nel conto economico (DARE passività per leasing, AVERE profitto o perdita).

Alpha deve anche contabilizzare il corrispondente effetto sull'ammortamento delle attività per diritto d'uso dalla data di contabilizzazione della modifica del leasing. Ciò è dovuto al fatto che la contabilizzazione della concessione di locazione utilizzando l'espedito pratico si tradurrà in costi di ammortamento più elevati dalla data della concessione di locazione, in quanto il diritto d'uso non si riduce se si applica l'espedito pratico.

### Scenario 3 - Alpha prevede di emettere il suo bilancio al 31 dicembre 2020 il 15 aprile 2021 e decide di non adottare la proroga dell'espedito pratico nel bilancio al 31 dicembre 2020.

Poiché l'entità Alpha non ha adottato anticipatamente l'estensione dell'espedito pratico, le concessioni di locazione non ammissibili sono contabilizzate come modifiche al leasing nel bilancio del 31 dicembre 2020.

L'entità Alpha può essere tenuta ad adottare le modifiche nella relazione semestrale al 30 giugno 2021 (si veda la seguente FAQ relativa allo IAS 34). Al più tardi, Alpha deve adottare le modifiche il 1° gennaio 2022, che è l'inizio del suo primo esercizio che inizia il 1° aprile 2021 o dopo tale data, cioè la data di efficacia obbligatoria delle modifiche. L'effetto dell'estensione dell'espedito pratico deve riflettersi quando le modifiche sono adottate dall'entità.

## COME RIFLETTE L'ENTITÀ L'ADOZIONE DELLE MODIFICHE NEL BILANCIO INTERMEDIO?

L'entità deve applicare nei suoi bilanci intermedi gli stessi principi contabili applicati nel bilancio annuale, salvo che per i cambiamenti dei principi contabili effettuati dopo la data di chiusura dell'ultimo bilancio annuale che saranno riflessi nel successivo bilancio annuale (IAS 34.28). Pertanto, se un'entità adotterà l'estensione dell'espedito pratico nel suo successivo bilancio annuale, tale cambiamento di principio contabile deve riflettersi nel suo bilancio intermedio.

Proseguendo nello Scenario 3, ipotizziamo che l'entità Alpha abbia deciso di non adottare le modifiche anticipatamente nel suo bilancio al 31 dicembre 2020, ma di adottarle nel bilancio al 31 dicembre 2021. Nel preparare il bilancio intermedio del 30 giugno 2021 secondo quanto previsto dallo IAS 34, l'entità Alpha deve riflettere tale cambiamento di principio contabile in tale bilancio intermedio. Ciò significa che Alpha deve riflettere l'adozione delle modifiche al 1 gennaio 2021 nel suo bilancio intermedio al 30 giugno 2021. L'approccio richiesto è simile a quello descritto nello scenario 2, tranne che l'effetto dell'annullamento della contabilizzazione delle modifiche del leasing si rifletterebbe come una rettifica del patrimonio netto di apertura al 1 gennaio 2021.

Ad esempio (ignorando gli effetti fiscali), l'entità Alpha dovrebbe effettuare le seguenti scritture contabili al 1 gennaio 2021 nella relazione semestrale al 30 giugno 2021:

DARE: attività per diritto d'uso	100		
		AVERE: passività del leasing	2*
		Patrimonio netto di apertura	98

\*La rettifica delle passività per leasing deriva dall'IFRS 16.45(c) che richiede di utilizzare un tasso di attualizzazione rivisto nell'applicazione delle disposizioni sulla modifica del leasing,, tuttavia, non è richiesto di utilizzare un tasso di attualizzazione rivisto quando si adotta l'espedito pratico. Di conseguenza, il valore contabile della passività del leasing differisce in conseguenza della differenza nel tasso di sconto a seconda che la concessione del canone di locazione sia contabilizzata come modifica del leasing o utilizzando l'espedito pratico e la corrispondente differenza negli oneri finanziari.

Poiché le concessioni di locazione non ammissibili sono state concordate nel 2020 e l'evento o la condizione che ha innescato tali pagamenti variabili negativi era relativo al 2020, l'effetto dell'adozione dell'estensione dell'espedito pratico si riflette come un aggiustamento al patrimonio netto di apertura.



## Contatti:

BDO Italia S.p.A.

[financialreportingstandards.helpdesk@bdo.it](mailto:financialreportingstandards.helpdesk@bdo.it)

Viale Abruzzi, 94

20131 Milano

Tel: 02 58 20 1

[www.bdo.it](http://www.bdo.it)



This publication has been carefully prepared, but it has been written in general terms and should be seen as broad guidance only. The publication cannot be relied upon to cover specific situations and you should not act, or refrain from acting, upon the information contained therein without obtaining specific professional advice. Please contact your respective BDO Member Firm to discuss these matters in the context of your particular circumstances. Neither BDO IFR Advisory Limited, Brussels Worldwide Services BV, BDO International Limited and/or BDO Member Firms, nor their respective partners, employees and/or agents accept or assume any liability or duty of care for any loss arising from any action taken or not taken by anyone in reliance on the information in this publication or for any decision based on it.

Service provision within the international BDO network of independent Member Firms ('the BDO network') in connection with IFRS (comprising International Financial Reporting Standards, International Accounting Standards, and Interpretations developed by the IFRS Interpretations Committee and the former Standing Interpretations Committee), and other documents, as issued by the International Accounting Standards Board, is provided by BDO IFR Advisory Limited, a UK registered company limited by guarantee. Service provision within the BDO network is coordinated by Brussels Worldwide Services BV, a limited liability company incorporated in Belgium with its statutory seat in Zaventem.

Each of BDO International Limited (the governing entity of the BDO network), Brussels Worldwide Services BV, BDO IFR Advisory Limited and the Member Firms is a separate legal entity and has no liability for another such entity's acts or omissions. Nothing in the arrangements or rules of the BDO network shall constitute or imply an agency relationship or a partnership between BDO International Limited, Brussels Worldwide Services BV, BDO IFR Advisory Limited and/or the Member Firms of the BDO network.

BDO is the brand name for the BDO network and for each of the BDO Member Firms.

© 2021 BDO IFR Advisory Limited, a UK registered company limited by guarantee.  
All rights reserved.

Tradotto in italiano e pubblicato da:

BDO Italia S.p.A., società per azioni italiana, è membro di BDO International Limited, società di diritto inglese (company limited by guarantee), e fa parte della rete internazionale BDO, network di società indipendenti. BDO è il marchio utilizzato dal network BDO e dalle singole società indipendenti che ne fanno parte.

© 6/2021 BDO (Italia) – IFRS UPDATE - Tutti i diritti riservati.