

Diritto d'uso esclusivo assimilato alla locazione: le regole

SINTESI OPERATIVA

Quando un'impresa acquisisce per un periodo determinato il diritto d'uso esclusivo di un'infrastruttura identificata, come una tratta di fibra ottica pagata per dieci anni, il corrispettivo non è deducibile integralmente al pagamento. Secondo le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate e dell'OIC, l'operazione è sostanzialmente una locazione: il costo va ripartito lungo la durata contrattuale mediante un risconto attivo. Se ricorre una locazione finanziaria, la deduzione è soggetta anche ai limiti temporali dell'art. 102, comma 7, del TUIR.

[Articolo originale](#)

LEGGI ONLINE

Con il provvedimento n. 200904 del 6 luglio 2026, l'Agenzia delle Entrate ha aggiornato, insieme all'OIC, le linee guida sul Tax Control Framework per le imprese in regime di adempimento collaborativo, integrando il quadro già costruito con i provvedimenti del 2025 e del gennaio 2026. Tra le due nuove schede tecniche, una riguarda proprio il diritto d'uso esclusivo di un'infrastruttura identificata, come una tratta di fibra ottica pagata in un'unica soluzione per dieci anni: la conclusione è che il corrispettivo non può essere dedotto subito, ma va ripartito lungo la durata del contratto tramite un risconto attivo, perché l'operazione è di fatto una locazione e non un trasferimento di diritti reali. Se la fattispecie configura una locazione finanziaria, entra in gioco il vincolo temporale dell'art. 102, comma 7, del TUIR, che impone una deduzione mai inferiore alla metà del periodo di ammortamento e, per gli immobili, non inferiore a dodici anni.

IL CONTESTO NORMATIVO DEL PROVVEDIMENTO

Una società paga in un'unica soluzione, alla firma del contratto, il diritto di usare in modo esclusivo un'infrastruttura per dieci anni: può dedurre tutto subito, o deve spalmare il costo lungo la durata dell'accordo? Con il provvedimento n. 200904 del 6 luglio 2026, l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato, insieme all'OIC, nuove schede tecniche che aggiornano le linee guida sulla gestione del rischio fiscale per le imprese in regime di adempimento collaborativo. Una di queste affronta proprio il diritto d'uso esclusivo di un'infrastruttura identificata, e la risposta, in sintesi, è: il corrispettivo va ripartito, anche se versato tutto insieme all'inizio.

Il provvedimento attua l'art. 4, comma 1-quater, del D.Lgs. 128/2015, come modificato dai D.Lgs. 221/2023 e 108/2024 in attuazione della legge delega di riforma fiscale (L. 111/2023), che impone ai contribuenti aderenti al regime di adempimento collaborativo la mappatura dei rischi fiscali derivanti dai principi contabili adottati e demanda all'Agenzia la pubblicazione di linee guida per costruire e certificare un efficace Tax Control Framework (TCF). Il nuovo documento integra le linee guida già approvate con il provvedimento 10 gennaio 2025, n. 5320, e successivamente aggiornate con i provvedimenti 7 agosto 2025, n. 321934, e 28 gennaio 2026, n. 33973. Il documento nasce dal lavoro congiunto di un tavolo tecnico composto da rappresentanti dell'Agenzia delle Entrate e dell'Organismo Italiano di Contabilità, e affronta due casi specifici: il trattamento contabile delle criptovalute e, appunto, quello del diritto d'uso esclusivo su un'infrastruttura identificata, come potrebbe essere una tratta di fibra ottica.

IL CASO ANALIZZATO DALLE SCHEDE TECNICHE

Vale la pena chiarire subito un punto: la fattispecie esaminata è molto circoscritta, e non è detto che le conclusioni si estendano automaticamente ad altri casi con caratteristiche diverse. Nel caso preso in esame, una società sottoscrive un contratto della durata di dieci anni per l'utilizzo esclusivo di un'infrastruttura identificata, pagando l'intero corrispettivo in un'unica soluzione alla firma. La proprietà del bene resta al fornitore, che è anche responsabile della manutenzione. Non ci sono altri servizi collegati né altri contratti tra le parti da valutare congiuntamente.

LA QUALIFICAZIONE CONTABILE SECONDO L'OIC

Per individuare il trattamento contabile corretto, l'OIC parte dall'analisi del contratto, non dalla sua etichetta formale. Due elementi risultano decisivi: primo, il cedente mantiene la proprietà del bene, e il cessionario non ha un diritto pieno di intervenire sull'infrastruttura a proprie spese; secondo, le manutenzioni, ordinarie e straordinarie, restano a carico del cedente, che deve quindi continuare a svolgere attività affinché il cessionario possa effettivamente usare il bene.

Da questi due elementi l'OIC ricava la natura "obbligatoria" del diritto trasferito, assimilabile a un contratto di locazione ai sensi dell'art. 1571 c.c., secondo cui la locazione è "il contratto col quale una parte si obbliga a far godere all'altra una cosa mobile o immobile per un dato tempo verso un determinato corrispettivo". E precisa un dettaglio non scontato: il fatto che il corrispettivo sia stato pattuito a corpo, forfetariamente, per l'intera durata del contratto, non cambia questa valutazione.

Le schede tecniche richiamano il documento OIC 12 (§ 65), secondo cui i corrispettivi per il godimento di beni di terzi, comprese le voci relative a canoni di leasing, usufrutto, enfiteusi e diritto di superficie, vanno iscritti nella voce B.8 del conto economico, "Costi per godimento di beni di terzi".

L'Appendice A dello stesso principio distingue poi tra locazione operativa e locazione finanziaria: quest'ultima ricorre quando il contratto trasferisce al locatario la parte prevalente dei rischi e dei benefici legati al bene locato. In entrambi i casi, comunque, la società utilizzatrice iscrive i canoni tra i costi della produzione, alla voce B.8. Se il contratto prevede un maxicanone iniziale, la parte di competenza dell'esercizio va in B.8, mentre la parte non di competenza si rinvia agli esercizi successivi tramite un risconto attivo.

Applicando questi principi al caso analizzato, le schede tecniche concludono che la società che utilizza l'infrastruttura deve iscrivere il corrispettivo versato alla firma nei risconti attivi, facendo transitare in B.8, anno per anno, solo la quota di competenza dell'esercizio.

LE REGOLE FISCALI APPLICABILI

Sul fronte fiscale, curato direttamente dall'Agenzia delle Entrate, la strada cambia a seconda della qualificazione contabile. Se la fattispecie è una locazione operativa secondo l'OIC 12, la ripartizione contabile del corrispettivo lungo la durata del contratto assume rilevanza fiscale in base al principio di derivazione, ai sensi dell'art. 83 del TUIR: quello che si scrive in bilancio, in pratica, vale anche per il fisco.

Se invece la fattispecie è qualificabile come locazione finanziaria, entra in gioco l'art. 102, comma 7, del TUIR, che detta un vincolo più stringente: la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito per l'attività dell'impresa e, per i beni immobili, comunque non inferiore a dodici anni. Resta inoltre fiscalmente irrilevante la quota capitale dei canoni riferibile all'area su cui insistono fabbricati strumentali, secondo quanto previsto dall'art. 36, comma 7-bis, del D.L. 223/2006 convertito.

La conseguenza pratica è che il maxicanone iniziale non può mai essere dedotto interamente nell'anno in cui viene pagato. Va ripartito, rispettando il principio di competenza, per la durata del contratto oppure, se questa è più breve del periodo minimo previsto dall'art. 102, comma 7, del TUIR, per la durata di quest'ultimo periodo minimo.

QUALIFICAZIONE	REGOLA FISCALE APPLICABILE
Locazione operativa (OIC 12)	Rilevanza fiscale della ripartizione contabile, per derivazione (art. 83 TUIR)
Locazione finanziaria (OIC 12, Appendice A)	Deduzione non inferiore alla metà del periodo di ammortamento; per gli immobili, minimo 12 anni (art. 102, comma 7, TUIR)
Quota riferibile all'area di fabbricati strumentali	Fiscalmente irrilevante (art. 36, comma 7-bis, D.L. 223/2006)

UN ESEMPIO NUMERICO

Si immagini una società che paga 300.000 euro in un'unica soluzione per l'uso esclusivo di una dorsale in fibra ottica per otto anni, mantenendo il fornitore la proprietà e la manutenzione dell'infrastruttura. Trattandosi, secondo l'impostazione dell'OIC, di una locazione operativa, la società non può dedurre i 300.000 euro nell'anno del pagamento: dovrà iscriverli tra i risconti attivi e far transitare in B.8, ogni anno, una quota di 37.500 euro (300.000 diviso otto), sia ai fini contabili sia, per derivazione, ai fini fiscali.

I LIMITI APPLICATIVI DELLE NUOVE SCHEDE

Va ribadito che le schede tecniche si riferiscono a una fattispecie specifica, con caratteristiche precise: proprietà del bene che resta al fornitore, manutenzione a suo carico, assenza di altri servizi o contratti collegati. Situazioni diverse, per esempio con un trasferimento più ampio dei rischi al cessionario, potrebbero richiedere una qualificazione diversa. Resta però un principio di metodo che vale la pena tenere a mente: davanti a un diritto d'uso esclusivo pagato in un'unica soluzione, conviene sempre analizzare a fondo il contratto prima di decidere il trattamento contabile e fiscale, senza fermarsi all'etichetta con cui le parti hanno chiamato l'accordo.



STUDIO PIZZANO
COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

STUDIO SABATINO PIZZANO

Sede: via Sant'Alessio, 5, 83030 Venticano (AV)
Contatti: info@studiopizzano.it • dev.studiopizzano.it

Nota informativa: Il presente approfondimento ha scopo puramente informativo e divulgativo alla data di redazione (30/07/2026). Per la trattazione di casistiche specifiche si raccomanda il ricorso a una consulenza professionale personalizzata.



Studio
Sabatino
Pizzano
2022
via
Sant'Alessio,
5,
83030
Ventican

STUDIO PIZZANO