

REDDITO IMPRESA E IRAP

Il nuovo articolo 96 Tuir: il concetto di Rol "fiscale"

di **Stefano Rossetti**

Il **D.Lgs. 142/2018** è stato emanato al fine di recepire la [Direttiva 2016/1164/CE](#) (come integrata e modificata dalla **Direttiva 2017/952/CE**) recante norme contro **le pratiche di elusione fiscale che incidono sul funzionamento del mercato interno** (c.d. "Direttiva Atad").

Nello specifico, l'[articolo 1 D.Lgs. 142/2018](#) è intervenuto sulla **disciplina della deducibilità degli interessi passivi** nell'ambito del reddito d'impresa riscrivendo l'[articolo 96 Tuir](#).

Le principali novità della nuova disciplina, che decorre dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al **31.12.2018** (2019 per i soggetti solari), riguardano:

- **l'introduzione di una nuova definizione degli interessi passivi (e attivi) e degli oneri (e proventi) assimilati rilevanti a fini fiscali;**
- **la rilevanza degli interessi capitalizzati;**
- **la possibilità di riportare in avanti anche l'eccedenza di interessi attivi rispetto a quelli passivi;**
- **l'adozione di un concetto di Rol (risultato operativo lordo) basato sulla normativa fiscale, in luogo di quella contabile.**

In merito a quest'ultimo aspetto occorre sottolineare che il meccanismo di deducibilità degli interessi passivi per i soggetti Ires, diversi dagli enti finanziari, si **complica notevolmente a seguito della modifica dei criteri di calcolo del Rol**.

Nella previgente disciplina **il Rol aveva una connotazione prettamente contabile**, infatti ai fini del calcolo occorre considerare la **differenza tra il valore e i costi della produzione delle lettere A) e B)** dell'[articolo 2425 cod. civ.](#), con esclusione delle voci relative:

- agli **ammortamenti** delle immobilizzazioni **immateriali**;
- agli **ammortamenti** delle immobilizzazioni **materiali**;
- ai **canoni di locazione finanziaria** dei beni strumentali;
- ai componenti positivi e negativi di **natura straordinaria** derivanti da **trasferimenti di azienda** o di **rami di azienda**, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio.

Nella nuova versione della norma, diversamente rispetto al passato, le voci da considerare non devono essere assunte **a valore contabile** ma **a valore fiscale**, cioè nella misura risultante dall'applicazione delle disposizioni volte alla **determinazione del reddito di impresa**.

Inoltre, è stato eliminato il riferimento ai **componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda**.

Quindi, in definitiva, il Rol, secondo il nuovo [articolo 96, comma 4, Tuir](#), è calcolato come **differenziale tra il valore e i costi della produzione delle lettere A) e B) dell'articolo 2425 cod. civ., assunti a valore fiscale**, con esclusione delle voci relative:

- agli **ammortamenti** delle immobilizzazioni **immateriali**;
- agli **ammortamenti** delle immobilizzazioni **materiali**;
- ai **canoni di locazione finanziaria** dei beni strumentali.

Per effetto di queste modifiche non sarà più sufficiente, nel **calcolo del Rol**, basarsi sui dati di bilancio, ma **tali valori dovranno essere rettificati tenendo conto delle variazioni in aumento e in diminuzione da operare sulla base delle disposizioni concernenti il reddito d'impresa**.

Solo per citare alcuni esempi, il Rol sarà influenzato:

- **dai costi per telefonia nella misura dell'80%** (nella previgente disciplina venivano considerati in misura integrale);
- **dai costi per compensi amministratori solo se corrisposti** (principio di cassa in luogo del principio di competenza);
- **spese di rappresentanza deducibili in base ai limiti dell'articolo 108 Tuir**.

Un meccanismo come quello descritto, da un punto di vista operativo, comporterà il **calcolo degli interessi passivi deducibili solo dopo aver effettuato tutte le altre variazioni fiscali in aumento e in diminuzioni previste dal Tuir**.

Oltre a quanto sopra, tuttavia, occorre considerare che nei primi anni di applicazione della nuova disciplina si potrebbero verificare dei **fenomeni, per alcuni componenti reddituali, di doppia partecipazione al calcolo del Rol**.

Si consideri l'esempio di un **compenso amministratori stanziato nel 2018 e corrisposto nel 2019**. In tale ipotesi tale compenso potrebbe partecipare al calcolo del Rol in maniera duplice:

- **nel 2018, in base al principio di competenza, secondo la previgente regola del Rol assunto a valori contabili**;
- **nel 2019, secondo il principio di cassa, in base alla nuova regola del Rol assunto a valori fiscali**.

Per ovviare a tali **problematiche il legislatore ha previsto delle disposizioni di diritto transitorio al fine di evitare duplicazioni o salti di componenti rilevanti ai fini del calcolo del Rol**. Infatti l'[articolo 13, comma 3, D.Lgs 142/2018](#) prevede che:

- **non si tiene conto dei proventi e degli oneri rilevati all'interno del valore e dei costi**

della produzione nel conto economico dell'esercizio in corso al **31 dicembre 2018** o degli esercizi precedenti e per i quali sussistono tutte le seguenti condizioni:

- **hanno concorso alla formazione del risultato operativo lordo dell'esercizio in cui sono stati rilevati contabilmente in base alla previgente disciplina;**
- **al termine dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2018 non hanno ancora assunto, in tutto o in parte, rilevanza fiscale e assumono rilevanza fiscale negli esercizi successivi;**
- **le voci del valore e dei costi della produzione rilevate nei conti economici degli esercizi successivi a quello in corso al 31 dicembre 2018 che rappresentano una rettifica con segno opposto di voci del valore e dei costi della produzione rilevate nel conto economico dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2018 o degli esercizi precedenti sono assunte per il loro valore contabile, indipendentemente dal valore, eventualmente diverso, risultante dall'applicazione delle disposizioni volte alla determinazione del reddito di impresa.**

Seminario di specializzazione

LA LETTURA E L'ANALISI DEI BILANCI IAS-IFRS DOPO L'INTRODUZIONE DEI NUOVI PRINCIPI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)