

REDDITO IMPRESA E IRAP

La disciplina transitoria per il calcolo del ROL ex articolo 96 Tuir

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 norma 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 una nuova definizione degli interessi passivi (ed 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.**

Quest'ultima previsione, nei primi anni di applicazione, potrebbe far sì che si verifichino dei fenomeni, per alcuni componenti reddituali, di doppia partecipazione al calcolo del ROL.

Al fine di evitare ciò, il legislatore ha introdotto una disposizione finalizzata a disciplinare la transizione dalla precedente alla nuova normativa.

In particolare, l'[articolo 13, comma 3, D.Lgs. 142/2018](#) prevede che *“per la determinazione del risultato operativo lordo della gestione caratteristica di cui al comma 4 dell'articolo 96 del testo unico delle imposte sui redditi, come modificato dall'articolo 1 del presente decreto:*

1. *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:*

- ***ai fini dell'articolo 96, nel testo vigente anteriormente alle modifiche apportate dall'articolo 1, hanno concorso alla formazione del risultato operativo lordo dell'esercizio in cui sono stati rilevati contabilmente?***
- ***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?***

2. *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".*

Pertanto, dal punto di vista operativo, ai fini del calcolo del ROL fiscale:

- **non si dovranno considerare** i componenti positivi e negativi di reddito rilevati nel valore o nei costi della produzione nel conto economico dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2018 o di uno degli esercizi precedenti che al termine di tale esercizio non hanno ancora assunto rilevanza fiscale e che assumono rilevanza fiscale negli esercizi successivi. Tali componenti hanno, infatti, già concorso, in vigenza della precedente disciplina, alla determinazione del "ROL contabile" e poiché essi assumono rilevanza fiscale in vigenza della nuova disciplina, in assenza di esplicita esclusione, concorrerebbero alla determinazione (anche) del "ROL fiscale", con evidenti e distorsivi effetti duplicativi. Si pensi, ad esempio:
- al **compenso attribuito a un amministratore** e contabilizzato per competenza nell'esercizio chiuso il 31 dicembre 2018 ma pagato nell'esercizio successivo? esso ha concorso a determinare il "ROL contabile" del 2018 e, in assenza della disposizione in commento, acquisendo rilevanza fiscale nel 2019, concorrerebbe alla determinazione anche del "ROL fiscale" di tale anno?
- all'**Imu** stanziata a conto economico nell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2018, che ha partecipato al calcolo del "ROL contabile" del 2018 e che viene versata nel 2019, divenendo così deducibile e rilevante ai fini del calcolo del "ROL fiscale".
- le voci del valore e dei costi della produzione rilevate in periodi d'imposta di vigenza della nuova disciplina e che rappresentano una **"rettifica con segno opposto"** di voci del valore e dei costi della produzione rilevate in periodi d'imposta di vigenza della precedente disciplina devono essere assunte, in deroga alla regola generale, secondo la quale le voci del ROL devono essere assunte in misura pari a loro valore fiscale, rilevante ai fini delle disposizioni in materia di determinazione del reddito d'impresa, per il loro valore contabile, anche qualora diverso dal valore fiscale. Si pensi, ad esempio:

- a un **accantonamento a un fondo rischi** contabilizzato nell'esercizio chiuso il 31 dicembre 2018 e fiscalmente indeducibile per il quale, nell'esercizio successivo, si verifica la totale o parziale esuberanza, con conseguente contabilizzazione di una sopravvenienza attiva non imponibile? l'accantonamento ha concorso, con segno negativo, a determinare il "ROL contabile" del 2018 e, in assenza della disposizione in commento, la sopravvenienza che rappresenta l'effetto della "rettifica", con segno opposto, di tale accantonamento, non essendo fiscalmente imponibile, non concorrerebbe alla determinazione del "ROL fiscale" di tale anno;
- ad una **plusvalenza da lease back** che viene imputata al conto economico (con la tecnica del risconto) lungo la durata contrattuale, ma che viene assoggettata a tassazione in 5 anni (ovvero un periodo inferiore alla durata del contratto di leasing). In un caso come quello rappresentato, **se la plusvalenza riscontata ha concorso al calcolo del ROL contabile, anche a decorrere dal 2019 dovrà continuare a partecipare al calcolo del ROL in base ai valori contabili senza dare rilievo alla variazione fiscale in diminuzione** (vedasi [risposta ad istanza di interpello n. 106/2023](#)).