

REDDITO IMPRESA E IRAP

Dal "ROL contabile" al "ROL fiscale": i casi non previsti dal regime transitorio

di Fabrizio Ricci, Gianluca Cristofori

Master di specializzazione

LABORATORIO REDDITO D'IMPRESA

Scopri di più >

Come noto, l'attuale formulazione dell'[articolo 96 Tuir](#) – come modificato dall'[articolo 1 D.Lgs. 142/2018](#) (di recepimento delle Direttive cd. “Atad 1” e “Atad 2”) – prevede che **l'eccedenza degli interessi passivi e degli oneri finanziari assimilati**, rispetto all'ammontare complessivo degli interessi attivi e proventi finanziari assimilati, di competenza del periodo d'imposta e riportati da periodi d'imposta precedenti, è deducibile nel limite del 30% del risultato operativo lordo della gestione caratteristica (quale somma dell'ammontare risultante dalla somma tra il 30% del risultato operativo lordo della gestione caratteristica del periodo d'imposta e il 30% del risultato operativo lordo della gestione caratteristica riportato da periodi d'imposta precedenti).

Una delle modifiche più rilevanti, tra quelle apportate all'articolo 96 Tuir, riguarda la **determinazione del risultato operativo lordo (cd. ROL)**.

Sino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018, infatti, il ROL doveva essere calcolato assumendo le voci del conto economico nella loro accezione contabile (cd. “ROL contabile”). Diversamente, **a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018**, l'[articolo 96, comma 4, Tuir](#) prevede che, a tal fine, occorra assumere le **voci del conto economico “... nella misura risultante dall'applicazione delle disposizioni volte alla determinazione del reddito di impresa”** (cd. “ROL fiscale”).

Il passaggio dal “ROL contabile” al “ROL fiscale”, in linea generale, poteva provocare **effetti distorsivi** derivanti, per esempio, da un **doppio concorso** alla formazione del ROL di quelle componenti che sono state rilevate contabilmente ante 2019 (assunte ai fini della determinazione del “ROL contabile”), ma che hanno assunto rilevanza fiscale solo successivamente (in un periodo in cui si utilizza, quale soglia, quella ancorata al “ROL fiscale”), oppure dalla **irrilevanza**, ai fini della determinazione del “ROL fiscale”, della posta contabile

rappresentativa di una “rettifica con segno opposto” di voci del valore e dei costi della produzione rilevate in periodi d’imposta di vigenza della precedente disciplina.

In relazione a tale ultima casistica, la relazione illustrativa del D.Lgs. 142/2018 fornisce l'**esempio** di 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**.

Tale accantonamento ha concorso, con segno negativo, a determinare il “ROL contabile” del 2018 e, in assenza della disposizione in commento, la sopravvenienza attiva 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.

Al fine di scongiurare le suddette distorsioni, l'[**articolo 13, comma 3, D.Lgs. 142/2018**](#) reca una **disciplina transitoria** secondo la quale, “*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:*

a) 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;

b) 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”.

Per quanto ben strutturato, tuttavia, il suddetto regime transitorio non “regola” tutte le possibili fattispecie che potrebbero dar luogo alle distorsioni che lo stesso intende evitare.

Uno di questi casi è stato affrontato nella [**risposta all’istanza di interpello n. 106 del 20.01.2023.**](#)

Nel caso di specie, il contribuente (OIC *adopter*) ha rappresentato di aver realizzato, **prima del passaggio dal “ROL contabile” al “ROL fiscale”**, una **plusvalenza** derivante dalla sottoscrizione di un contratto di *sale and lease back*.

La stessa, in ossequio all'[**articolo 2425-bis, comma 4, cod. civ.**](#), è stata ripartita - *pro rata temporis* - **in ragione della durata del contratto di locazione** che, in tal caso, era di 18 anni.

Agli effetti fiscali, tuttavia, l'istante rappresenta come si sia reso necessario dare rilevanza a detta componente reddituale nel minor lasso temporale di 5 esercizi, per quote costanti, creando così un **disallineamento tra la plusvalenza civilistica e quella fiscale** (essendo presumibilmente stato sottoscritto il contratto in un periodo d'imposta in cui non era ancora stato esteso il cd. "principio di derivazione rafforzata" ai soggetti OIC *adopted*).

Tale circostanza ha comportato che, alla formazione del "ROL contabile" abbiano concorso solo i **"diciottesimi" della plusvalenza imputati a conto economico**, senza tener conto, ovviamente, del fatto che la stessa concorresse alla formazione del reddito imponibile "per quinti".

Tanto premesso, in un periodo d'imposta successivo al passaggio dal criterio del "ROL contabile" a quello del "ROL fiscale", è infine intervenuta la **cessazione anticipata del contratto di leasing**, con conseguente obbligo di contabilizzare tra i proventi tutta la restante quota di plusvalenza non ancora imputata a conto economico, tuttavia già oggetto di integrale tassazione nei periodi d'imposta precedenti.

Le quote di **plusvalenza residua**, che non avevano concorso alla formazione del "ROL contabile", non assumendo rilevanza fiscale nel periodo d'imposta in cui è intervenuta la cessazione anticipata del contratto, poiché avevano già concorso alla formazione del reddito per "quinti" nei periodi d'imposta precedenti a quello di entrata in vigore del "nuovo" [**articolo 96 Tuir**](#), non avrebbe potuto concorrere neppure alla formazione del "ROL fiscale".

Stando al dato letterale dell'[**articolo 13, comma 3, D.Lgs. 142/2018**](#), a tale fattispecie **non risulterebbe applicabile il regime transitorio**, poiché non si trattrebbe di una "rettifica di segno opposto", bensì di una **componente che non ha mai concorso alla formazione del ROL secondo le previgenti regole**, né potrebbe concorrervi secondo le nuove regole.

Tanto premesso, l'Amministrazione finanziaria, con un'apprezzabile **lettura ispirata alla ratio della norma**, ha evidenziato come, "... *nel caso in esame, il mancato riconoscimento della plusvalenza imputata a conto economico nel periodo 2019, ai fini della determinazione del ROL, determinerebbe effetti distorsivi non voluti dal legislatore*".

Ciò considerato, è stata ritenuta "... *assimilabile all'ipotesi di rettifica con segno opposto (punto sub b), la fattispecie in cui le voci del valore e dei costi della produzione rilevate in periodi d'imposta di vigenza della nuova disciplina di cui all'articolo 96 del Tuir rappresentano un'integrazione di voci rilevate in periodi d'imposta di vigenza della precedente disciplina la cui rilevanza fiscale ha assunto un'imputazione a periodo diversa da quella contabile*".

È utile osservare come la medesima problematica si sarebbe verificata anche **in assenza del caso particolare del riscatto anticipato del bene condotto il leasing**, che ha determinato l'integrale imputazione a conto economico della plusvalenza residua.

Infatti, anche nel caso, più frequente, in cui il contribuente avesse rilevato la **plusvalenza** lungo la durata del contratto ancora in essere, i “diciottesimi” residui, letteralmente non avrebbero potuto concorrere alla determinazione del “ROL fiscale”.

Assume, quindi, ancor più rilevanza il chiarimento reso dall'Amministrazione finanziaria, che dovrebbe rendersi **applicabile anche in questi casi**.