

Risposta n. 106/2023

OGGETTO: Disciplina transitoria – Articolo 96 del TUIR

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La ALFA SPA (di seguito, in breve, la "Società), che redige il bilancio secondo i principi contabili nazionali, ha sottoscritto nel xxxx come conduttrice un contratto di *lease back* della durata di 18 anni.

La relativa plusvalenza è stata contabilizzata per competenza lungo la durata del contratto di *lease back* utilizzando la tecnica dei risconti.

Ai fini IRES "si è reso necessario dare rilevanza a detta componente reddituale nel minor lasso temporale di 5 anni", creando un "disallineamento tra la plusvalenza civilistica e quella fiscale". La "sospensione del ricavo ai fini civilistici ha comportato che il ROL contabile calcolato dalla Società negli anni dal xxxx al xxxY non ha tenuto

conto del maggior valore fiscale della medesima plusvalenza che è stato regolarmente assoggettato a tassazione".

Negli anni successivi e fino al xxxW "il ricavo imputato per competenza ha ordinariamente concorso alla formazione del ROL contabile per la quota così imputata a conto economico".

Nel corso del xxxZ "è intervenuta l'interruzione anticipata del contratto di *lease back* con conseguente obbligo per la Società di contabilizzare tra i ricavi tutta la restante quota di plusvalenza non ancora imputata a conto economico, già oggetto di integrale tassazione nei periodi d'imposta dal xxxx al xxxY".

Considerato che dal periodo d'imposta xxxZ l'articolo 96 del TUIR "è stato modificato con passaggio da una nozione di ROL contabile ad un ROL fiscale con la conseguente necessità di sterilizzare i componenti fiscalmente non rilevanti", ALFA chiede di conoscere "il corretto trattamento da riservare, ai fini della determinazione del cd. ROL fiscale, alla plusvalenza contabilizzata a seguito dell'interruzione del contratto di *lease back* e ripresa in diminuzione ai fini IRES in quanto già integralmente tassata nei precedenti periodi d'imposta".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

ALFA ritiene che "stante l'avvenuta integrale tassazione in precedenti periodi d'imposta, la plusvalenza contabile imputata a conto economico nel xxxZ" possa "essere presa in considerazione nel calcolo del ROL fiscale pur dovendo il medesimo componente positivo di reddito essere oggetto di variazione in diminuzione ai fini IRES".

Diversamente, "a fronte di una plusvalenza già assoggettata a tassazione per il suo intero ammontare nei periodi d'imposta dal xxxx al xxxY ma fatta concorrere alla determinazione del ROL contabile solo per la parte imputata a conto economico in base a corretti principi contabili, nel xxxZ il contribuente subirebbe una ingiustificata riduzione del ROL fiscale a motivo della necessaria variazione in diminuzione dal reddito imponibile ai fini IRES".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con il decreto legislativo 29 novembre 2018, n. 142, pubblicato in G.U. il 28 dicembre 2018 (il "Decreto ATAD") sono state recepite le Direttive UE n. 1164 del 2016, detta anche direttiva Atad 1 (*anti tax avoidance directive*), e la Direttiva UE n. 2017/952, afferente i disallineamenti da ibridi con i Paesi terzi, meglio conosciuta come direttiva Atad 2, sostituendo, tra l'altro, la disciplina di deducibilità degli interessi passivi, contenuta nell'articolo 96 del TUIR, con un nuovo testo allineato alle indicazioni contenute nella Direttiva (cfr. dall'articolo 1 del D.Lgs. n. 142 del 2018).

Ai sensi del nuovo articolo 96, comma 4, del TUIR *«Per risultato operativo lordo della gestione caratteristica si intende la differenza tra il valore e i costi della produzione di cui all'articolo 2425 del codice civile, lettere A) e B), con esclusione delle voci di cui al numero 10), lettere a) e b), e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, assunti nella misura risultante dall'applicazione delle disposizioni volte alla determinazione del reddito di impresa».*

Come precisato, peraltro, nella relazione illustrativa la nuova disciplina di deducibilità degli interessi passivi prevede che in luogo del "ROL contabile" previsto

dalla normativa previgente - calcolato assumendo le voci che lo compongono nella loro quantificazione contabile - si utilizzerà un "ROL fiscale", in cui le voci che lo compongono sono assunte in misura pari al loro valore fiscale, rilevante ai fini delle disposizioni in materia di determinazione del reddito d'impresa. In altri termini, la rilevanza, ai fini del calcolo del ROL, dei valori fiscali comporta che, nel caso di componenti positivi/negativi di reddito per i quali il periodo di imposta di contabilizzazione non coincide con il periodo d'imposta di rilevanza fiscale, i valori rilevanti saranno quelli previsti dalla normativa fiscale.

Sono state introdotte, inoltre, disposizioni finalizzate a disciplinare la transizione dalla precedente alla nuova normativa. In particolare, l'articolo 13, comma 3 del decreto legislativo 29 novembre 2018, n. 142 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:*

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».

Come precisato nella relazione illustrativa al provvedimento, il comma 3 intende evitare che il passaggio da un regime di deducibilità degli interessi passivi parametrato al "ROL contabile" a un regime di deducibilità degli interessi passivi parametrato al "ROL fiscale" determini, in capo ai contribuenti, distorsioni. Pertanto, il regime transitorio di cui all'articolo 13, comma 3 del Decreto ATAD, dispone che, per la determinazione del "ROL fiscale":

a) 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;

b) 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 che dispone, come visto, che 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.

Ciò premesso, occorre evidenziare che 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.

In considerazione della necessità di evitare effetti distorsivi non voluti dal legislatore si ritiene 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.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)