



Determinazione e utilizzo del ROL

Novità D.Lgs. 142/2018

L'art. 1 del D.Lgs. 142/2018 ha apportato le seguenti modifiche all'art. 96 del TUIR sulla determinazione e utilizzo del ROL:

- a) l'assunzione di un ROL "fiscale" anziché di un "ROL contabile" (art. 96, co. 4);
- b) l'inclusione nel calcolo del ROL dei componenti positivi e negativi di reddito di natura straordinaria derivanti dai trasferimenti di azienda o di rami di azienda, precedentemente esclusi per espressa disposizione normativa;

Novità D.Lgs. 142/2018

- c) la limitazione della riportabilità delle eccedenze di ROL formatesi a partire dal periodo di imposta 2019, entro il quinto periodo di imposta successivo a quello in cui tali eccedenze si sono formate (art. 96, co. 7);
- d) la priorità di utilizzo del ROL dando precedenza a quello dell'esercizio e successivamente a quello risultante da periodi d'imposta precedenti, a partire da quello relativo al periodo d'imposta meno recente (art. 96, co. 2).

Determinazione del ROL

L'art. 96, co. 4 del TUIR definisce come deve essere determinato il Risultato Operativo Lordo:

“la differenza tra il valore e i costi della produzione di cui all'articolo 2425 del codice civile, lettera 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 d'impresa”.

ROL «contabile» → ROL «fiscale»

Determinazione del ROL

La Relazione Illustrativa al D.Lgs. 142/2018 fornisce l'esempio dei costi per utenze telefoniche, che essendo classificate in una voce di conto economico rilevante ai fini del ROL, saranno assunti non integralmente ma per l'importo fiscalmente deducibile (pari all'80%).

Ciò significa che il costo fiscalmente irrilevante ai fini della determinazione del reddito di impresa (che comporta una variazione fiscale in aumento) aumenta il ROL.

Determinazione del ROL

Ulteriori esempi:

N.	Descrizione della variazione	Effetto sul ROL fiscale
1	Plusvalenze su cessioni di cespiti intervenute nell'anno	Minore ROL in caso di rateazione della tassazione della plusvalenza
2	Componenti positive di ricavo derivanti da crediti d'imposta (es. Ricerca e Sviluppo, nuovo credito imposta per "iper/super ammortamento")	Minore ROL per effetto della variazione in diminuzione.
3	Compensi amministratori del periodo non pagati	Maggiore ROL per effetto della variazione in aumento
4	Costi per le autovetture	Maggiore ROL per effetto della variazione in aumento

Determinazione del ROL

N.	Descrizione della variazione	Effetto sul ROL fiscale
5	Svalutazioni di poste patrimoniali attive	Maggiore ROL per effetto della variazione in aumento
6	Utilizzo del fondo svalutazione di poste patrimoniali attive	Minore ROL per effetto della variazione in diminuzione
7	Accantonamenti per fondi rischi e oneri	Maggiore ROL per effetto della variazione in aumento
8	Utilizzo di fondi per rischi e oneri	Minore ROL per effetto della variazione in diminuzione
9	Spese di rappresentanza	Maggiore ROL per effetto della variazione in aumento

Determinazione del ROL

N.	Descrizione della variazione	Effetto sul ROL fiscale
10	Costi di manutenzione eccedenti il limite fiscale	Maggiore ROL per effetto della variazione in aumento
11	Patent box	Minore ROL per effetto della variazione in diminuzione
12	IMU per la parte non deducibile	Maggiore ROL per effetto della variazione in aumento
13	Tasse e tributi locali rilevate a conto economico e non pagate nell'esercizio	Maggiore ROL per effetto della variazione in aumento
14	Sopravvenienze attive e passive rilevate a conto economico in errata competenza	Minore e maggiore ROL per effetto della variazione in aumento

Determinazione del ROL

Il ROL «fiscale» può essere composto:

- da ricavi e costi che non sono transitati da conto economico (es. commesse di durata pluriennale valutata in bilancio con il metodo della commessa completata);
- da poste imputate direttamente a patrimonio netto o al prospetto OCI, sempreché si tratti di costi/ricavi fiscalmente rilevanti (es. costi di transazione per aumento di capitale).

Determinazione del ROL

L'impatto sul ROL «fiscale» dei provvedimenti che escludono da tassazione una quota del reddito sarà diverso a seconda che:

- l'esclusione sia configurabile come “detassazione” di un componente positivo di reddito classificato contabilmente tra le voci di conto economico rilevanti ai fini del ROL (o come detassazione del risultato della somma algebrica di componenti positivi e negativi di reddito classificati contabilmente in tali voci);
- l'esclusione sia configurabile come “detassazione” di un ammontare di reddito privo di collegamento specifico con voci di conto economico rilevanti ai fini del ROL.

Regime transitorio

L'art. 13 del D.Lgs. 142/2018 stabilisce le disposizioni transitorie delle modifiche introdotte all'art. 96 del TUIR.

Per la determinazione del ROL:

- non si devono 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 (es. compensi amministratori contabilizzati nell'esercizio in corso al 31/12/2018 e pagati l'esercizio successivo).

Regime transitorio

a) Precedente normativa – ROL «contabile»

Esercizio	Voce contabile	Importo	Effetto sul ROL
Anno n	Compenso amministratori	- 50	- 50
Anno n + 1	Pagamento compenso		Non rilevante

b) Nuova normativa – ROL «fiscale»

Esercizio	Voce contabile	Importo	Effetto sul ROL
Anno n	Compenso amministratori	- 50	+ 0 ($\Delta + 50$)
Anno n + 1	Pagamento compenso		- 50 ($\Delta -$)

c) Regime transitorio – da ROL «contabile» a ROL «fiscale»

Esercizio	Voce contabile	Importo	Effetto sul ROL
Anno n	Compenso amministratori	- 50	- 50
Anno n + 1	Pagamento compenso		- 50 ($\Delta -$)

Regime transitorio

- 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, **per il loro valore contabile**, anche qualora diverso dal valore fiscale (es. accantonamento a un fondo rischi contabilizzato nell'esercizio chiuso il 31/12/2018 e fiscalmente indeducibile per il quale, nell'esercizio successivo, si verifica la totale/parziale esuberanza, con contabilizzazione di una sopravvenienza attiva)

Regime transitorio

a) Precedente normativa – ROL «contabile»

Esercizio	Voce contabile	Importo	Effetto sul ROL
Anno n	Accantonamento fondo rischi	- 100	- 100
Anno n + 1	Sopravvenienza attiva	+ 100	+ 100

b) Nuova normativa – ROL «fiscale»

Esercizio	Voce contabile	Importo	Effetto sul ROL
Anno n	Accantonamento fondo rischi	- 100	0 ($\Delta+ 100$)
Anno n + 1	Sopravvenienza attiva	+ 100	0 ($\Delta- 100$)

c) Regime transitorio – da ROL «contabile» a ROL «fiscale»

Esercizio	Voce contabile	Importo	Effetto sul ROL
Anno n	Accantonamento fondo rischi	- 100	- 100
Anno n + 1	Sopravvenienza attiva	+ 100	$\Delta- 100$ + 100

Utilizzo del ROL

Novità introdotta con il D.Lgs. 142/2018

Utilizzo prioritario del 30% del ROL del periodo d'imposta e, successivamente, del 30% del ROL della gestione caratteristica riportato da periodi d'imposta precedenti a partire da quello relativo al periodo d'imposta meno recente.

In pratica, dopo l'utilizzo del ROL del periodo, si applica un criterio "FIFO" che prevede la consumazione prioritaria dell'eccedenza di ROL formatasi nel periodo d'imposta meno recente.

Utilizzo del ROL

1° utilizzo	2° utilizzo	3° utilizzo	4° utilizzo	5° utilizzo	6° utilizzo
ROL anno n	ROL n-5	ROL n-4	ROL n-3	ROL n-2	ROL n-1

Sintesi

Si riporta di seguito una sintesi della determinazione del ROL “fiscale”.

<i>n.</i>	<i>Descrizione</i>	<i>In Euro</i>	<i>Note</i>
1	Individuare dal conto economico al ... (inserire data):		
	A) Valore della produzione (+)	
	B) Costi della produzione (-)	
	= Differenza tra valore e costi della produzione (A-B)	<u>.....</u>	
	+ Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	
	+ Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	
	+ Canoni di locazione finanziaria di beni strumentali	
	= ROL del periodo contabile	<u>.....</u>	A

Sintesi

2	Variazioni fiscali in aumento		
	
	
	= Somma delle variazioni in aumento	<u>.....</u>	B
	Variazioni fiscali in diminuzione		
	
	
= Somma delle variazioni in diminuzione	<u>.....</u>	C	
= ROL Fiscale	<u>.....</u>	$D = A + B - C$	

Sintesi

3	ROL Fiscale	D
	+ Eccedenza di ROL residuo dei 5 periodi precedenti (a partire dall'esercizio 2019)	E
	= Totale ROL	<u>.....</u>	$F = D + E$
	= ROL utilizzabile	<u>.....</u>	$G = F \times 30\%$

1) Accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria

In caso di accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria ci si interroga se i rilievi evidenziati debbano essere considerati anche per la determinazione del "ROL fiscale". Se ad esempio venisse contestata la deducibilità di un componente negativo di reddito per mancanza di inerenza, si ritiene che anche il "ROL fiscale" dovrebbe essere rettificato per tale componente con una variazione in aumento consentendo così una maggior deduzione degli interessi passivi che non avevano trovato capienza nel precedente calcolo.

2) Rettifiche da OIC 29 che impattano sul patrimonio netto

Ai fini della determinazione del “ROL fiscale” ci si interroga se le rettifiche derivanti dal cambiamento di principi contabili e dalla correzione di errori contabili, che in base all’OIC 29 vanno contabilizzati sul saldo di apertura del patrimonio netto, debbano essere assunte come variazioni fiscali in aumento o in diminuzione nonostante la mancanza del componente positivo o negativo iscritto a conto economico.

3) Erogazioni liberali e Patent Box

Alcune fattispecie di erogazioni liberali (es. art. 100, co. 2, lett. h) del TUIR) sono deducibili per un importo commisurato al reddito d'impresa dichiarato. Tuttavia il reddito d'impresa dichiarato è influenzato a sua volta dall'applicazione dell'art. 96 del TUIR.

Come per le erogazioni liberali, anche la determinazione del Patent Box è influenzata dall'applicazione dell'art. 96 del TUIR.

Si ritiene possa essere applicata la semplificazione introdotta per la determinazione del patrimonio netto ai fini ACE.

4) Maggiori ricavi per adeguamento agli ISA

Si evidenzia come il maggiore ricavo per adeguamento agli ISA rientri in una voce rilevante ai fini del ROL fiscale in quanto strettamente correlato ai ricavi dell'esercizio. Tale maggiore ricavo imputato a seguito dell'adeguamento rappresenta una componente rilevante ai fini della determinazione del ROL.

La verifica di congruità ISA avviene in ultima istanza dopo la determinazione del reddito imponibile e quindi non dovrebbe rilevare ai fini del calcolo del ROL.

5) Maggiori ricavi per adeguamento società di comodo

Assonime nella Circolare 14/2020 solleva il dubbio sulla concorrenza al ROL fiscale del maggior reddito dichiarato dai soggetti risultanti società di comodo per allinearsi al reddito minimo.

6) Stabile organizzazione in regime di *branch exemption*

Assonime nella Circolare n. 14/2020 evidenzia un effetto distorsivo sulla determinazione del ROL fiscale in presenza di stabile organizzazione in regime di *branch exemption*. Deve essere esclusa dal ROL fiscale la quota di reddito esente imputabile alla stabile organizzazione in caso di opzione per il regime di esenzione. Tuttavia rimarrebbe ferma l'incidenza degli interessi passivi della stabile nel computo degli interessi passivi complessivi della società "madre". Sarebbe dunque opportuno eliminare dall'importo complessivo degli interessi passivi quelli riferiti alla stabile organizzazione in coerenza con l'esclusione del reddito.