

NUOVE REGOLE DI DEDUCIBILITÀ DEGLI INTERESSI PASSIVI PER I SOGGETTI IRES

Amministrazione & Finanza, 2 / 2019, p. 35

NUOVE REGOLE DI DEDUCIBILITÀ DEGLI INTERESSI PASSIVI PER I SOGGETTI IRES

di Mauro Sebastianelli^[*], e Nicola Cardinali^[**]

Con il D.Lgs. n. 142 del 29 novembre 2018 sono state apportate sostanziali modifiche all'art. 96 del T.U.I.R. In particolare modo sono cambiate le regole di deducibilità degli interessi passivi a partire dal periodo di imposta 2019. Si amplia la platea dei soggetti interessati dai limiti di deducibilità previsti dal suddetto articolo, cambia il trattamento degli interessi attivi, viene modificata la possibilità di riportare in avanti le eccedenze mentre, non subisce cambiamenti la possibilità di riportare in avanti le quote di interessi passivi non dedotti in esercizi precedenti. Inoltre, ulteriore cambiamento riguarda il ROL, per il calcolo del quale non verranno più utilizzati i dati contabili (ROL contabile), bensì i valori fiscali delle poste di conto economico (ROL fiscale).

Sommario: **Premessa - Il vigente art. 96 T.U.I.R. - Il contenuto del nuovo art. 96 T.U.I.R. - Il ROL fiscale - La disciplina transitoria**

Premessa

Il 28 novembre scorso il Consiglio dei Ministri ha approvato, in via definitiva, il Decreto legislativo che dà attuazione alla Legge di delegazione europea 2016/2017 (Legge n. 163/2017), che recepisce la Direttiva UE 2016/1164, la quale prevede l'introduzione di norme contro l'elusione fiscale. Tra le varie novità introdotte dal D.Lgs. 29 novembre 2018, n. 142 vi è quella della deducibilità degli interessi passivi che, come vedremo nel prosieguo, ha completamente riformato l'art. 96 del T.U.I.R., il quale è stato riscritto e troverà applicazione dal periodo di imposta successivo a quello del 31 dicembre 2018 (2019 per i soggetti solari).

Con il presente elaborato si intende fornire una panoramica di quello che è, ad oggi, l'art. 96 del T.U.I.R., ma anche e soprattutto di quelle che sono le novità che entrano in vigore a partire dall'esercizio 2019.

Il vigente art. 96 T.U.I.R.

Per il periodo di imposta 2018, la disciplina della deducibilità degli interessi passivi rimane tale e quale a quella fino a questo momento vigente; cioè, l'attuale art. 96 del T.U.I.R. continua a disciplinare le linee guida della deducibilità degli interessi passivi.

L'attuale disciplina prevede che gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati sono deducibili in ciascuno dei periodi d'imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi finanziari assimilati. Qualora vi sia un'eccedenza dei primi sui secondi, questa è deducibile nei limiti del 30% del ROL (Risultato Operativo Lordo)^[1].

Il ROL^[2] calcolato a partire dal periodo d'imposta 2010, non utilizzato per la deduzione degli interessi passivi e degli oneri assimilati, può essere portato ad incremento del risultato operativo lordo dei periodi di imposta successivi senza nessun limite temporale. Anche gli interessi passivi in deducibili in un esercizio possono essere riportati in avanti e quindi dedotti negli esercizi successivi, fino a concorrenza del 30% del ROL^[3].

Al contrario, per quanto concerne gli interessi attivi, la disciplina in vigore fino al 31 dicembre 2018 non prevede la possibilità di riportarli in avanti quindi, qualora in un esercizio gli interessi attivi siano superiori di quelli passivi, l'eccedenza che si genera non può essere utilizzata negli esercizi successivi e andrebbe così "persa".

Il contenuto del nuovo art. 96 T.U.I.R.

Con l'approvazione del Decreto precedentemente richiamato, l'art. 96 del T.U.I.R. viene completamente riscritto e le novità in esso introdotte sono molteplici.

Novità rilevanti riguardano il comma 1 dell'articolo in questione il quale evidenzia che "gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati, compresi quelli inclusi nel costo dei beni ai sensi dell'art. 110, comma 1, lettera b), sono deducibili in ciascun periodo d'imposta fino a concorrenza dell'ammontare complessivo:

degli interessi attivi e proventi finanziari assimilati di competenza del periodo d'imposta e degli interessi attivi e proventi finanziari assimilati riportati da periodi d'imposta precedenti ai sensi del comma 6". La nuova formulazione prevede l'estensione dei limiti di deducibilità a quelle tipologie di interessi passivi e oneri assimilati (interessi passivi capitalizzati, interessi passivi di natura commerciale e interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione per le società che svolgono

prevalentemente attività immobiliare) che fino al 2018 erano interamente deducibili^[4].

La categoria che sarebbe stata maggiormente penalizzata da tale modifica è sicuramente quella delle società che svolgono attività di locazione immobiliare in via effettiva e prevalente^[5] costituite sotto forma di società di capitali. Al fine di ovviare a ciò la Legge di Bilancio 2019 (Legge n. 145/2018) all'art. 1 comma 7 ha mantenuto valida la precedente disposizione recata dall'art. 1 comma 36, Legge n. 244 del 2007 mantenendo la deducibilità integrale degli interessi passivi su mutui ipotecari delle società immobiliari di gestione^[6]. Anche le spese di emissioni di titoli, con il nuovo art. 96, vengono penalizzate rispetto al trattamento che era loro riservato fino al periodo di imposta 2018 infatti, mentre prima erano deducibili nell'esercizio in cui erano sostenute indipendentemente dal criterio con le quali venivano imputate in bilancio^[7], ora sono deducibili in base alle regole previste dall'art. 96 del T.U.I.R. Inoltre, viene data la possibilità di riportare in avanti le eccedenze di interessi attivi^[8], possibilità fino ad oggi non prevista dal vigente art. 96 del T.U.I.R.

Ulteriore novità riguarda la riduzione dei periodi in cui le eccedenze di ROL possono essere riportate in avanti; infatti, se fino al periodo d'imposta 2018 non vi era alcun limite temporale, con l'introduzione del nuovo art. 96 il ROL in eccesso può essere riportato in avanti per un massimo di 5 esercizi: qualora, invece non venisse utilizzato in questo arco temporale, l'eccedenza non sarebbe più fruibile da parte del contribuente.

Alla luce delle novità sopra esposte è possibile evidenziare come gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati dovranno, nell'ordine, essere confrontati con:

- interessi attivi e proventi finanziari assimilati dello stesso periodo in esame;
- interessi attivi e proventi finanziari riportati dai precedenti periodi d'imposta;
- il 30% del ROL dello stesso periodo;
- il 30% del ROL riportato dai precedenti periodi d'imposta ma non oltre il quinto, partendo dall'utilizzo del meno recente (si attua quello che per le rimanenze viene chiamato criterio FIFO, ovvero *First In First Out*).

Qualora a seguito delle appena evidenziate operazioni rimangano quote di interessi passivi indeducibili, queste, come già previsto dall'attuale normativa, possono essere portate in avanti e dedotte nei successivi periodi d'imposta senza limiti temporali.

Continuando con le modifiche, i commi 8, 9 e 10 del nuovo art. 96 del T.U.I.R. evidenziano una nuova^[9] causa di esenzione oggettiva dei limiti della deducibilità espressamente disciplinati dallo stesso. Si fa riferimento, come indicato nel comma 8, lett. a), a quegli oneri finanziari generati da "un progetto infrastrutturale pubblico a lungo termine^[10], che non sono garantiti né da beni appartenenti al gestore del progetto infrastrutturale pubblico diversi da quelli afferenti al progetto infrastrutturale stesso né da soggetti diversi dal gestore del progetto infrastrutturale pubblico". Inoltre alla lett. b) viene evidenziato che elemento imprescindibile è la residenza ai fini fiscali in uno stato dell'Unione Europea del soggetto gestore del progetto infrastrutturale pubblico a lungo termine^[11].

Il ROL fiscale

Nonostante la rilevanza delle novità introdotte, come sopra evidenziato, a seguito della modifica dell'art. 96 del T.U.I.R., la novità più rilevante è, senza dubbio, quella che riguarda il calcolo del ROL. Nell'attuale disciplina, il comma 2 dell'art. 96 evidenzia che "per risultato operativo lordo si intende la differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alla lettera A) e B) dell'art. 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui al numero 10), lettere a) e b), e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, nonché dei 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"; mentre il nuovo art. 96 al comma 4 riporta quanto segue: "per risultato operativo lordo della gestione caratteristica si intende la differenza tra il valore e i costi della produzione di cui all'art. 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".

Le differenze che emergono sono essenzialmente due:

- non vengono più esclusi dal calcolo del ROL i componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda;
- viene specificato che i valori assunti per il calcolo del ROL sono quelli risultanti dall'applicazione delle disposizioni volte alla determinazione del reddito d'impresa.

Proprio questa seconda differenza fa sì che non si parli più di ROL contabile, cioè derivante dai semplici valori di bilancio espressi all'interno del conto economico, bensì di ROL fiscale, poiché i valori assunti devono tenere conto della rilevanza fiscale delle voci che lo compongono. Ciò comporterà sicuramente una maggiore

tenere conto della rilevanza fiscale delle voci che lo compongono. Ciò comporterà sicuramente una maggiore difficoltà, per tutti i soggetti IRES, nel calcolo della deducibilità degli interessi passivi, poiché, se fino ad oggi era sufficiente utilizzare i valori di bilancio, dal periodo d'imposta 2019, devono essere utilizzati i valori fiscali rilevanti per la determinazione del reddito di impresa.

Si riporta, di seguito, un'esemplificazione che evidenzia, in maniera sintetica le differenze nel calcolo tra ROL contabile e fiscale.

Si consideri una società che al 31 dicembre 2018 presenta i seguenti valori di bilancio:

Tavola 1 - Valori di bilancio al 31 dicembre 2018

A) Valore della produzione	euro 1.000.000
B) Costi della produzione	euro 800.000
8) Canoni locazione finanziaria di beni strumentali	euro 0
10a) Ammortamento immobilizzazioni immateriali	euro 15.000
10b) Ammortamento immobilizzazioni materiali	euro 35.000

In base ai dati sopra riportati per il soggetto IRES il ROL, è semplicemente dato dalla differenza tra valore e costi della produzione con l'esclusione dell'ammortamento delle immobilizzazioni materiali, immateriali e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali. Nel caso in esame il ROL risulterebbe pari a:

$$\text{ROL} = 1.000.000 - (800.000 + 15.000 + 35.000)$$

$$\text{ROL} = 1.000.000 - 750.000$$

$$\text{ROL} = 250.000$$

Si consideri ora una società che al 31 dicembre 2019 presenta i valori di bilancio riportati in Tavola 2.

Tavola 2 - Valori di bilancio al 31 dicembre 2019

A) Valore della produzione	euro 1.000.000
B) Costi della produzione	euro 800.000
8) Canoni locazione finanziaria di beni strumentali	euro 0
10a) Ammortamento immobilizzazioni immateriali	euro 15.000
10b) Ammortamento immobilizzazioni materiali	euro 35.000

In questo caso per il calcolo del ROL non sarà più sufficiente l'utilizzo dei dati derivanti dal conto economico, bensì occorrerà prendere in considerazione i valori fiscali che concorrono alla formazione del reddito d'impresa.

Tavola 3 - Valori fiscalmente rilevanti al 31 dicembre 2019

Voce di bilancio	Importo	Deducibilità	Valore fiscale	Variatione aumento in
Spese telefoniche	euro 1.000	80%	euro 800	euro 200
Spese autovettura	euro 2.500	20%	euro 500	euro 2.000
Compensi amministratori non pagati	euro 50.000	0%	euro 0	euro 50.000

In base alla Tavola 3 il ROL al 31 dicembre 2019 sarà calcolato come segue:

$$\text{ROL} = 1.000.000 - (800.000 - 15.000 - 35.000 - 200 - 2.000 - 50.000)$$

$$\text{ROL} = 1.000.000 - 697.800$$

$$\text{ROL} = 302.200$$

Paragonando le due modalità di calcolo del ROL, quello contabile e quello fiscale, ciò che emerge chiaramente, anche dall'esemplificazione riportata, è l'aumento della complessità del calcolo dello stesso poiché occorre assumere i valori fiscali e non più quelli contabili. Di converso, salvo che il soggetto IRES non presenti rilevanti ricavi non imponibili (fattispecie piuttosto rara nella prassi) il valore del ROL fiscale mediamente dovrebbe essere maggiore del ROL contabile, con evidente beneficio in termini di maggiori interessi passivi deducibili.

La disciplina transitoria

Quanto fino ad ora esposto favorisce una panoramica generale su quelli che sono i principali cambiamenti intervenuti a seguito della modifica dell'art. 96 del T.U.I.R. È opportuno ora soffermare l'attenzione su quella che è la disciplina transitoria, così come recata dall'art. 13 del D.Lgs. 29 novembre 2018, n. 142^[12]. Il comma 1 del predetto articolo sottolinea come le disposizioni dell'art. 1 del Decreto si applicano a partire dal periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2018 (quindi 2019 per i soggetti c.d. solari).

Al comma 2, vengono disciplinati gli interessi passivi non dedotti negli esercizi in cui era in vigore il precedente art. 96; questi, per espressa previsione normativa, possono continuare a essere dedotti anche nei periodi di imposta successivi a quello di entrata in vigore delle novità. Al contrario, nulla è stato previsto per il riporto delle eccedenze di ROL contabile, salvo quanto disciplinato dal comma 4 dell'art. 13: in base a quest'ultimo, gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati, sostenuti relativamente a prestiti contratti anteriormente al 17 giugno 2016, possono essere dedotti utilizzando l'eccedenza di ROL generatasi in vigenza del vecchio regime. I contribuenti che presentano la suddetta casistica, dovranno, in base al disposto del comma 5 dell'art. 13, evidenziare nella dichiarazione dei redditi successiva a quella del periodo d'imposta 2018 se intendono utilizzare prioritariamente il ROL generatosi nel corso dell'anno o se, al contrario, intendono usufruire del ROL contabile riportato dagli anni precedenti.

Il comma 3 dell'art. 13 disciplina due casi specifici sui quali è necessario soffermare l'attenzione a seguito del passaggio da ROL contabile a ROL fiscale. Il primo fa riferimento a quei componenti positivi o negativi che sono stati iscritti nel bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2018, ma che assumeranno rilevanza fiscale a partire dall'esercizio 2019^[13]; in questo caso, al fine di evitare effetti duplicativi, nel periodo di imposta 2019 (o seguenti) non si terrà conto di tutti quegli elementi che hanno concorso a formare il valore ed il costo della produzione dell'esercizio fino al 31 dicembre 2018 ma che avranno rilevanza fiscale nei periodi d'imposta successivi. Il secondo stabilisce che i componenti economici rilevati nei bilanci successivi a quello del 2018 e che costituiscono rettifiche di segno opposto di costi o proventi di anni precedenti, vengono assunti per il loro valore contabile anche se differente da quello fiscale^[14].

Note:

[*] Dottore Commercialista - Partner Studio Trapanese STP

[**] Studio Trapanese STP

[1] Dalla disciplina appena richiamata devono essere esclusi, poiché interamente deducibili, gli interessi passivi capitalizzati, gli interessi passivi di natura commerciale e gli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione per le società che svolgono prevalentemente attività immobiliare.

[2] Il calcolo del ROL verrà esaminato all'interno del paragrafo 3 dove vi sarà la contrapposizione tra ROL contabile e ROL fiscale.

[3] Ciò significa che se gli interessi passivi dell'esercizio sono interamente deducibili e rimane una parte del 30% del ROL inutilizzata, piuttosto che riportarla negli esercizi successivi può essere utilizzata per dedurre interessi passivi non dedotti negli esercizi precedenti.

[4] Per un approfondimento sulla rilevanza degli interessi per il test del ROL in base a quanto previsto dal comma 3 del nuovo art. 96 del T.U.I.R. si veda L. Gaiani, "Definitive le modifiche al regime degli interessi passivi in vigore dal 2019", in *il fisco*, n. 1/2019, pag. 20.

[5] Per rientrare in tale categoria, la società deve rispettare congiuntamente quanto previsto dal D.Lgs. n. 147/2015, cioè: il valore dell'attivo patrimoniale costituito per la maggior parte dal valore normale degli immobili destinati alla locazione e i ricavi rappresentati per almeno i due terzi da canoni di locazione o da canoni di affitto di aziende il cui valore complessivo sia prevalentemente costituito dal valore normale dei fabbricati.

[6] L'art. 36 della Legge n. 244/2007 prevedeva per le società che svolgevano in via effettiva e prevalente attività di gestione immobiliari l'esonero dal regime dell'art. 96 del T.U.I.R. con conseguente completa deducibilità degli interessi.

[7] Art. 32, comma 13, D.L. n. 83/2012.

[8] Quando si parla di eccedenza di interessi attivi si fa riferimento alla differenza positiva tra gli interessi attivi e i proventi finanziari assimilati di competenza e gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati di competenza e di quelli riportati dai precedenti periodi d'imposta.

[9] Si continua invece ad applicare l'esenzione dei criteri di deducibilità previsti dai commi da 1 a 7 per gli intermediari finanziari, le imprese di assicurazione, e le società capogruppo di gruppi assicurativi come previsto dal comma 12 del nuovo art. 96. Inoltre si continua anche ad applicare le regole di indeducibilità assoluta degli interessi sui prestiti dei soci delle società cooperative.

[10] Per una maggior comprensione del concetto di progetto infrastrutturale pubblico a lungo termine si vedano le disposizioni della parte V del D.Lgs. n. 50 del 18 aprile 2016.

[11] Per un maggior approfondimento si vedano i commi 9 e 10 dell'art. 96 del T.U.I.R.

[12] "1. Le disposizioni di cui ai Capi I, II e III, Sezione I si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018.

2. Il comma 5 dell'art. 96 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dall'art. 1 del presente decreto, si applica anche agli interessi passivi e oneri finanziari assimilati che al termine del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018 non sono stati dedotti per effetto della disciplina contenuta nell'art. 96 del testo unico delle imposte sui redditi nella formulazione vigente anteriormente alle modifiche apportate con il medesimo art. 1.

3. Per la determinazione del risultato operativo lordo della gestione caratteristica di cui al comma 4 dell'art. 96 del testo unico delle imposte sui redditi, come modificato dall'art. 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'art. 96, nel testo vigente anteriormente alle modifiche apportate dall'art. 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.

4. A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018 gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati, sostenuti in relazione a prestiti stipulati prima del 17 giugno 2016 la cui durata o il cui importo non sono stati modificati successivamente a tale data a seguito di variazioni contrattuali sono deducibili per un importo corrispondente alla somma tra:

a) il 30 per cento del risultato operativo lordo prodotto a partire dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 e che, al termine del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018, non era stato utilizzato per la deduzione degli interessi passivi e degli oneri finanziari ai sensi della disciplina contenuta nell'art. 96 del testo unico delle imposte sui redditi nella formulazione vigente anteriormente alle modifiche apportate con l'art. 1 del presente decreto;

b) l'importo che risulta deducibile in applicazione delle disposizioni dell'art. 96 del testo unico delle imposte sui redditi come modificato dall'art. 1 del presente decreto.

5. Nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2018 il contribuente può scegliere, ai fini della deduzione degli interessi passivi indicati nel comma 4, se utilizzare prioritariamente l'ammontare di cui alla lettera a) o l'importo di cui alla lettera b) del comma 4.

6. Le disposizioni del Capo III, Sezione II, si applicano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, nonché agli utili percepiti e alle plusvalenze realizzate a decorrere dal medesimo periodo di imposta.

7. Ai fini del Capo III, restano applicabili, ove compatibili, le disposizioni del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, n. 429, adottato in attuazione del comma 8 dell'art. 167 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nella formulazione vigente anteriormente alle modifiche apportate dal comma 1 dell'art. 4.

8. Le disposizioni del Capo IV, ad esclusione di quelle relative all'art. 9, si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019; quelle relative all'art. 9 si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021.

9. Le disposizioni del Capo V si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018; con riferimento ai periodi d'imposta precedenti ai quali si applicano le disposizioni di cui al decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 136, per i quali i termini per il versamento a saldo delle imposte sui redditi sono scaduti anteriormente alla medesima data, sono fatti salvi gli effetti sulla determinazione del reddito complessivo ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, relativi ai medesimi periodi d'imposta, derivanti dall'applicazione delle disposizioni vigenti in tali periodi, anche se non coerenti con le disposizioni di cui ai commi 2 e 3 dell'art. 162-*bis* del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, introdotto dalla lettera d) del comma 1 dell'art. 12. Ai fini del presente comma gli effetti sulla determinazione del reddito complessivo e del valore della produzione netta sono fatti salvi purché prodotti da comportamenti tra loro coerenti manifestati entro l'8 agosto 2018.

10. Per i soggetti di cui al numero 1) della lettera c) del comma 1 dell'art. 162-*bis* del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, introdotto dalla lettera d) del comma 1 dell'art. 12, con riferimento ai periodi d'imposta a decorrere da quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 13 agosto 2010, n. 141, e precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2018, per i quali i termini per il versamento a saldo delle imposte sui redditi sono scaduti anteriormente alla medesima data, sono fatti salvi gli effetti sulla determinazione del reddito complessivo ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, relativi ai medesimi periodi d'imposta, derivanti dall'applicazione delle disposizioni vigenti in tali periodi, anche se non coerenti con le disposizioni di cui al comma 3 del predetto art. 162-*bis*. Ai fini del presente comma gli effetti sulla determinazione del reddito complessivo e del valore della produzione netta sono fatti salvi purché prodotti da comportamenti tra loro coerenti manifestati entro l'8 agosto 2018".

[13] Tipico esempio è quello del compenso amministratore che compare nel bilancio 2018 il quale, non essendo ancora stato corrisposto, assumerà rilevanza fiscale nell'esercizio successivo.

[14] Per approfondimenti si veda G. Ferranti, "L'attuazione della direttiva ATAD 1: il meccanismo di calcolo degli interessi deducibili", in *Corr. Trib.*, n. 37/2018, pag. 2823.

Copyright 2011 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati
UTET Giuridica® è un marchio registrato e concesso in licenza da UTET S.p.A. a Wolters Kluwer Italia S.r.l.