

REDDITO IMPRESA E IRAP

Plusvalenze: trattamento contabile e fiscale

di Cristoforo Florio

Nel linguaggio economico-aziendale il “cespite” rappresenta quel bene, materiale o immateriale, **avente utilità pluriennale** in quanto impiegato durevolmente nell'esercizio dell'attività d'impresa; tale bene, pur non essendo destinato a tradursi in liquidità direttamente attraverso la vendita, **concorre alle prospettive di conseguimento di un utile futuro**, alimentando la formazione del risultato economico di una **pluralità di esercizi**.

Nella presente analisi ci concentreremo esclusivamente sui beni materiali ad utilità pluriennale (c.d. **“immobilizzazioni materiali”**), con particolare riguardo al trattamento contabile applicabile alle plusvalenze conseguite dai soggetti **Oic adopters** a seguito della **cessione di tali cespiti** ed alla relativa **disciplina fiscale** ai fini Ires.

Addentrando nell'esame della disciplina civilistica, l'[**articolo 2424 cod. civ.**](#) prevede che le immobilizzazioni materiali siano iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale alla **voce BII** con la seguente classificazione:

- terreni e fabbricati;
- impianti e macchinario;
- attrezzature industriali e commerciali;
- altri beni;
- immobilizzazioni in corso e acconti.

In caso di **bilancio in forma abbreviata**, ai sensi del successivo [**articolo 2435-bis**](#), lo **stato patrimoniale** comprende solo le voci contrassegnate nel richiamato [**articolo 2424 con lettere maiuscole e con numeri romani**](#); pertanto, in tale tipologia di bilancio, le immobilizzazioni materiali sono esposte nell'attivo dello stato patrimoniale nel loro **complesso**, come unica voce, **senza operare la distinzione con i numeri arabi**.

Le medesime **semplificazioni** si applicano, peraltro, anche al **bilancio delle micro-imprese** ai sensi dell'[**articolo 2435-ter**](#).

Da un punto di vista contabile, **il principio di riferimento è l'Oic 16**, il quale ha lo scopo di disciplinare i criteri per la rilevazione, la classificazione e la valutazione delle immobilizzazioni materiali, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

Ebbene, venendo al tema delle **plusvalenze**, va evidenziato che quando un'immobilizzazione materiale è oggetto di **vendita** occorre **eliminare la relativa voce contabile** in contropartita del

corrispettivo ricevuto; tale eliminazione deve essere effettuata per il valore netto contabile dell'immobilizzazione materiale ceduta, calcolata come differenza tra il costo storico e gli ammortamenti accumulati fino alla data di cessione, **inclusa anche la quota di ammortamento relativa alla frazione dell'ultimo esercizio in cui è stata utilizzata.**

L'eventuale differenza positiva tra il valore netto contabile e il corrispettivo della cessione viene denominata "plusvalenza" e **deve essere rilevata nel conto economico nella voce A5 "altri ricavi e proventi".**

In tal senso dispone anche il principio contabile **Oic 12 "Composizione e schemi del bilancio d'esercizio"**, nel quale viene chiarito che la voce A5 "altri ricavi e proventi" accoglie **le plusvalenze di natura non finanziaria quali, ad esempio, quelle derivanti dalle alienazioni dei cespiti.**

Al riguardo va ricordato che, a seguito delle novità introdotte dal **D.Lgs. 139/2015**, emanato in recepimento della **Direttiva UE n. 34/2013**, è stata eliminata – a partire dal 1° gennaio 2016 e con riferimento ai bilanci riferiti agli esercizi aventi inizio a partire da tale data – la **sezione straordinaria del conto economico**. Pertanto, eventuali plusvalenze derivanti da cessioni di cespiti che nel precedente sistema legislativo-contabile erano riconducibili all'area dei proventi straordinari del conto economico (si pensi, ad esempio, alle plusvalenze derivanti da operazioni di cessione di cespiti effettuate nell'ambito di operazioni di natura straordinaria, di riconversione produttiva, ristrutturazione o ridimensionamento produttivo) **saranno da iscrivere sempre nel "Valore della produzione" del conto economico.**

Per completezza si rileva che, contestualmente alla soppressione dell'area straordinaria del conto economico, l'**articolo 2427, comma 1, n. 13) cod. civ.** ha richiesto l'indicazione "(...) *dell'importo e della natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali (...)*".

Sul punto l'Oic 12 ha chiarito che l'obiettivo di tale informativa è quello di **consentire al lettore del bilancio di apprezzare il risultato economico privo di elementi** che, per l'eccezionalità della loro entità o della loro incidenza sul risultato d'esercizio, non sono ripetibili nel tempo; tra gli esempi degli elementi di ricavo che potrebbero presentare le caratteristiche dell'informazione richiesta dall'**articolo 2427, comma 1, n. 13) cod. civ.**, il richiamato principio contabile cita proprio **l'ipotesi della cessione di attività immobilizzate.**

Relativamente alla disciplina Ires, l'**articolo 86, comma 2, Tuir** dispone che, nel caso di cessione di cespiti materiale a titolo oneroso, la plusvalenza fiscamente rilevante è rappresentata dalla **differenza tra il corrispettivo di vendita, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e la quota di costo non ancora ammortizzato.**

Invece, nel caso di **risarcimento** (anche in forma assicurativa) per la perdita o il danneggiamento del cespite, la grandezza da contrapporre al costo non ancora ammortizzato sarà **rappresentata dall'indennizzo conseguito**, sempre al netto degli oneri accessori di diretta

imputazione ([articolo 86, comma 2, Tuir](#)).

Infine, qualora i cespiti vengano **assegnati ai soci o comunque destinati a finalità estranee all'esercizio dell'attività d'impresa** la plusvalenza fiscalmente rilevante sarà calcolata come differenza tra il loro **valore normale** ed il relativo costo non ancora ammortizzato ([articolo 86, comma 3, Tuir](#)), laddove il “valore normale” è rappresentato dal **valore di mercato del cespote da determinarsi ai sensi dell'articolo 9, comma 3, Tuir** (si veda in tal senso quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la [risoluzione 191/E/2009](#)).

In linea più generale le regole sopra sinteticamente illustrate si applicano a tutte le **plusvalenze dei beni relativi all'impresa**, diversi da quelli la cui cessione sia produttiva di **ricavi ex articolo 85 Tuir**.

Con riguardo alla imputazione temporale, la plusvalenza da cessione del cespote materiale concorre a formare il reddito imponibile Ires **nell'esercizio in cui è stata conseguita**; tuttavia, laddove il bene ceduto sia stato posseduto per un **periodo non inferiore a tre anni**, il contribuente può, in alternativa alla tassazione in un unico esercizio, “spalmare” la predetta plusvalenza **su un massimo di cinque esercizi in quote costanti**, rateizzando così la relativa tassazione.

In merito al computo del triennio va evidenziato che la norma non fa riferimento al possesso del bene per “tre esercizi” ma per “tre anni”: al fine di optare per la rateizzazione della plusvalenza **occorre dunque verificare il superamento di un periodo di 1095 giorni**.

Inoltre, in caso di bene acquistato a seguito dell'esercizio del diritto di riscatto previsto nell'ambito di un contratto di locazione finanziaria, il periodo di tre anni si computa **dalla data dell'inizio della detenzione del bene tramite leasing** e non dalla successiva data del riscatto del cespote (si vedano al riguardo i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la [risoluzione 379/E/2007](#)).

L'opzione per la rateizzazione della plusvalenza dovrà **risultare dalla dichiarazione dei redditi**; in particolare, con riferimento al Modello Redditi SC 2018, occorrerà utilizzare l'apposito prospetto denominato **“Plusvalenze e delle sopravvenienze attive”** contenuto nel **quadro RS**.

Inoltre e sempre nell'ipotesi di opzione per la rateizzazione, ai fini della tassazione per quote costanti, occorrerà apportare una **variazione in diminuzione dell'intera plusvalenza** (nel Modello Redditi SC 2018, compilando il **rgo RF34**) ed una contestuale **variazione in aumento per l'ammontare della quota costante prescelta da portare a tassazione** (1/2 della plusvalenza in caso di opzione per la rateazione su due esercizi, 1/3 della plusvalenza in caso di opzione per la rateazione su tre esercizi, 1/4 della plusvalenza in caso di opzione per la rateazione su quattro esercizi oppure 1/5 della plusvalenza in caso di opzione per la rateazione su cinque esercizi) compilando il **rgo RF7**.

Va infine ricordato che, **in caso di mancata presentazione della dichiarazione dei redditi**, la

plusvalenza concorrerà a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui è stata realizzata.

Special Event

**L'IMPOSTAZIONE DELL'ATTIVITÀ DEL REVISORE LEGALE
ATTRAVERSO L'ANALISI DI UN CASO OPERATIVO**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)