

Edizione di mercoledì 11 Dicembre 2019

ADEMPIMENTI

Prospetto di rivalutazione per i soggetti in semplificata
di Raffaele Pellino

IMU E TRIBUTI LOCALI

La casa coniugale assegnata al coniuge è esente da Imu e Tasi
di Laura Mazzola

IVA

Corrispettivi attività spettacolistica: trasmissione telematica esclusa
di Lucia Recchioni

CRISI D'IMPRESA

Falcidia Iva possibile anche nel sovraindebitamento
di Roberto Giacalone

IMPOSTE SUL REDDITO

Cessione delle autovetture: la disciplina ai fini delle imposte sul reddito
di Luca Caramaschi

ADEMPIMENTI

Prospetto di rivalutazione per i soggetti in semplificata

di Raffaele Pellino

Nella **Legge di bilancio 2020** – stando alle **ultime versioni del testo** – il legislatore “ripropone” ancora una volta la possibilità di **rivalutare** i beni d’impresa e le partecipazioni.

La **rivalutazione** deve essere eseguita nel bilancio o rendiconto dell’esercizio “successivo” a quello in corso al 31 dicembre 2018 (ossia nel bilancio al **31/12/2019**, per i soggetti con periodo d’imposta solare), a condizione che il **termine di approvazione** dello stesso **scada successivamente alla data di entrata in vigore della legge di bilancio per il 2020**.

Sul **maggior valore** attribuito ai beni in sede di rivalutazione, riconosciuto fiscalmente a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello in cui la rivalutazione è eseguita, è prevista l’applicazione di un’**imposta sostitutiva del 12%** (in luogo del 16% dello scorso anno) per i beni ammortizzabili e del **10%** (in luogo del 12% dello scorso anno) per i **beni non ammortizzabili**.

Inoltre, è consentito “**affrancare**” il **saldo attivo di rivalutazione** mediante il pagamento di un’**imposta sostitutiva** (nella misura del 10%) delle imposte sui redditi, dell’Irap e di eventuali addizionali.

Sul piano “**soggettivo**”, la rivalutazione – come in passato – riguarda i soggetti di cui all’[articolo 73, comma 1, lettere a\) e b\) del Tuir](#) che **non adottano i principi contabili internazionali** (ossia società di capitali ed enti commerciali) nonché **imprenditori individuali, S.n.c., S.a.s., enti non commerciali** (limitatamente ai beni relativi all’attività commerciale) e **stabili organizzazioni di soggetti non residenti**.

Possono accedere alla rivalutazione in esame anche gli **imprenditori individuali e le società di persone in contabilità semplificata**: per questi, occorre tener conto dei beni che risultano dal **registro dei beni ammortizzabili** (qualora istituito) ovvero dal **registro degli acquisti tenuto ai fini Iva**.

Ed è proprio in relazione a quest’ultima fattispecie che si vuole qui segnalare una **incongruenza** della prassi.

Il chiarimento riguarda l’applicazione della disposizione di cui all’[articolo 15 L. 342/2000](#) secondo cui “**la rivalutazione è consentita a condizione che venga redatto un apposito prospetto bollato e vidimato che dovrà essere presentato, a richiesta, all’amministrazione finanziaria, dal quale risultino i prezzi di costo e la rivalutazione compiuta**”.

L'onere della **“bollatura”** e **“vidimazione”** del prospetto di rivalutazione trova(va), infatti, la sua *ratio* nell'ottica di assoggettare i soggetti in contabilità semplificata al medesimo trattamento, in termini di bollatura e vidimazione, previsto per i **contribuenti in contabilità ordinaria**.

Tuttavia, con la **soppressione dell'obbligo fiscale della bollatura e vidimazione** del libro giornale e del libro degli inventari ([articolo 8 L. 383/2001](#)), l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che **“.. l'onere della bollatura e vidimazione del prospetto di rivalutazione....per i soggetti in contabilità semplificata, non sia più compatibile con il vigente sistema normativo”** ([risoluzione n. 14/E/2010](#)).

Ed ancora, la stessa Agenzia ha precisato quanto segue: **“...coerentemente con quanto previsto per i soggetti in contabilità ordinaria che evidenziano la rivalutazione sul libro inventari privo di bollatura e vidimazione, si ritiene che anche gli imprenditori individuali e le società di persone in contabilità semplificata possono iscrivere i maggiori valori rivalutati su un prospetto di rivalutazione privo di bollatura e vidimazione.** Devono intendersi superate, al riguardo, le considerazioni formulate nei precedenti documenti di prassi.”

Tale interpretazione – la cui *ratio* appare pienamente condivisibile – si discosta, in realtà, da quanto affermato dalla stessa Agenzia nell'ambito di una **successiva circolare**. Infatti, se – da una parte – nulla viene riportato al riguardo nell'ambito della [circolare 8/E/2019](#) (punto 2.6) relativa le norme sulla rivalutazione di cui alla **Legge di bilancio 2019 (articolo 1, comma 940 e seguenti, L. 145/2018)**, dall'altra, nella [circolare 14/E/2017](#) viene sostenuto che **“Per i soggetti che fruiscono di regimi semplificati di contabilità, lo stesso articolo 15 della citata legge n. 342 del 2000 stabilisce che la rivalutazione è consentita a condizione che venga redatto un apposito prospetto bollato e vidimato dal quale risultino i prezzi di costo e la rivalutazione compiuta”**, senza alcuna ulteriore precisazione. Pare, quindi, che l'Agenzia contraddica se stessa in quanto non tiene conto della posizione sostenuta nel **precedente documento di prassi**.

A parere di chi scrive si tratta di un **mero refuso dell'Amministrazione**, in virtù del fatto che nella [risoluzione 14/E/2010](#) si rispondeva a **precisa richiesta di chiarimenti sull'obbligo di bollatura e vidimazione** del prospetto di rivalutazione. Detto ciò, si auspica un **intervento chiarificatore** sul punto che ponga fine ai dubbi sul comportamento da adottare per i **contribuenti in contabilità semplificata**.

Seminario di mezza giornata

LA NUOVA DISCIPLINA DEI REATI TRIBUTARI, LA FRODE FISCALE, IL RICICLAGGIO/AUTORICICLAGGIO E LA RESPONSABILITÀ 231/2001

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IMU E TRIBUTI LOCALI

La casa coniugale assegnata al coniuge è esente da Imu e Tasi

di Laura Mazzola

La **casa coniugale assegnata al coniuge**, con provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, rientra nel novero, ai fini **Imu**, delle **abitazioni assimilate alla principale per legge**.

Infatti, ai sensi dell'[articolo 4, comma 12-quinquies, del D.L. 16/2012](#), “**l'assegnazione della casa coniugale al coniuge, disposta a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, si intende in ogni caso effettuata a titolo di diritto di abitazione**”.

Ne deriva che il **possesso di un'abitazione**, assimilata alla principale, non rileva ai fini del pagamento dell'Imu, purché non sia definibile “**di lusso**”, ossia **classificata nelle categorie catastali A/1, A/8 o A/9**.

Tale esenzione risulta applicabile anche alle **pertinenze dell'abitazione assegnata**; dove, “*per pertinenze dell'abitazione principale si intendono esclusivamente quelle classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di un'unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali indicate, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo*” ([articolo 13, comma 2, del D.L. 201/2011](#)).

Le pertinenze dell'abitazione assegnata non possono essere quindi di **numero illimitato** ma, al massimo, **una unità per categoria catastale**, purché **comprese nello stesso elaborato planimetrico** dell'unità immobiliare al servizio della quale sono poste.

L'**esenzione**, alla luce della **risposta n. 22 del Comunicato Stampa n. 137/2014 del M.E.F.**, è applicata anche ai fini **Tasi**.

Le **altre assimilazioni** previste dal Legislatore riguardano:

- le **unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie adibite ad abitazione principale** e relative pertinenze dei soci assegnatari, ivi incluse le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa destinate a studenti universitari soci assegnatari;
- i **fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali** come definiti dal [M. 22.04.2008](#);
- l'**unico immobile** iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano posseduto e non concesso in locazione dal **personale in servizio permanente appartenente alle Forze**

Armate, alle Forze di Polizia a ordinamento militare e civile, al corpo dei Vigili del Fuoco e al personale appartenente alla carriera prefettizia per il quale non sono richieste le condizioni della dimora abituale e della residenza anagrafica.

Rimane in capo al singolo **Comune** la facoltà di assimilare ad abitazione principale l'**abitazione posseduta**, a titolo di proprietà o di usufrutto, **da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero**, purché sia rimasta a disposizione.

Nell'ipotesi di diverse unità immobiliari, tale agevolazione può essere applicata esclusivamente ad una sola unita?.

Master di specializzazione

REVISIONE LEGALE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Corrispettivi attività spettacolistica: trasmissione telematica esclusa

di Lucia Recchioni

Con la [risposta all'istanza di interpello n. 506](#), pubblicata ieri, **10 dicembre**, l'Agenzia delle entrate ha **escluso dall'obbligo di trasmissione telematica i corrispettivi** relativi alle **attività spettacolistiche**, in quanto i dati riguardanti i titoli di accesso emessi sono già oggetto di **separata trasmissione alla S.I.A.E.**, che provvede a metterli a disposizione dell'**anagrafe tributaria**.

L'**istanza di interpello** riguarda, nello specifico, **un'associazione senza scopo di lucro** che produce e organizza spettacoli teatrali dal vivo; l'associazione si rivolge all'Agenzia delle entrate ritenendo di **non essere soggetta all'obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi** in quanto, pur svolgendo **prestazioni di servizi in locali aperti al pubblico**, tale attività **non può ritenersi resa "nell'esercizio di imprese"** poiché trattasi di ente avente **finalità diverse da quelle commerciali**.

L'Agenzia delle entrate, nel fornire la risposta, richiama brevemente le disposizioni in materia di **trasmissione telematica dei corrispettivi**.

Come noto, a decorrere dal **1° gennaio 2020** scatterà **l'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri** (obbligo già previsto, dallo scorso **1° luglio**, per i contribuenti con **volume d'affari superiore a 400.000 euro**).

I **casi di esonero** dal richiamato obbligo sono stati individuati dal [D.M. 10.05.2019](#), il quale prevede le seguenti fattispecie:

- le **operazioni non soggette all'obbligo di certificazione dei corrispettivi** ai sensi dell'[articolo 2 D.P.R. 696/1996](#);
- le **prestazioni di trasporto pubblico collettivo** di persone e di veicoli e bagagli al seguito, con qualunque mezzo esercitato, per le quali i **biglietti di trasporto**, compresi quelli emessi da biglietterie automatiche, assolvono la funzione di **certificazione fiscale**;
- **fino al 31 dicembre 2019**, le **operazioni effettuate in via marginale** rispetto a quelle esonerate (di cui ai punti precedenti) o rispetto a quelle soggette agli obblighi di fatturazione elettronica. Sono considerate effettuate in via marginale le operazioni i cui **ricavi o compensi non sono superiori all' 1% del volume d'affari** complessivo dell'attività esaminata dell'anno 2018;

- le **operazioni effettuate a bordo di mezzi trasporto** (ad es. navi, aerei, treni) nel corso di un trasporto internazionale.

Come pare evidente, tra i casi di esonero appena richiamati **non è ricompresa l'attività di spettacolo e quelle ad esse connesse**, disciplinate dall'[articolo 74 quater D.P.R. 633/1972](#).

La disposizione da ultimo citata prevede che le **prestazioni spettacolistiche** (e quelle ad esse accessorie) si considerano **effettuate nel momento in cui ha inizio l'esecuzione della manifestazione**, salvo non siano eseguite in abbonamento, in quanto, in tal caso, l'effettuazione dell'operazione coincide con il momento del pagamento del corrispettivo.

Le operazioni in esame sono inoltre certificate con il **rilascio di un titolo di accesso**, emesso mediante **misuratori fiscali o biglietterie automatizzate**.

Particolare rilievo assume poi la previsione di cui all'[articolo 4 D.M. 13.07.2000](#), in forza della quale è richiesto che i misuratori fiscali e le biglietterie automatizzate siano abilitati all'emissione di un **prospetto riepilogativo giornaliero** da cui risulti, per ciascun evento, tra gli altri:

- i **dati richiesti per lo scontrino di chiusura giornaliera** di cui all'[articolo 12, comma 3, D.M. 23.03.1983](#);
- l'**incasso giornaliero**, con separata indicazione dell'imponibile, delle aliquote applicabili e delle relative imposte, dell'ammontare incassato a titolo di prevendita e dei corrispettivi per eventuali prestazioni accessorie;
- i **corrispettivi** relativi agli abbonamenti emessi;
- il **numero degli ingressi** effettuati.

I **dati del documento giornaliero devono essere trasmessi**, ai sensi del successivo [articolo 10 D.M. 13.07.2000, alla S.I.A.E.](#), unitamente ai dati contenuti nel **documento riepilogativo mensile**.

In considerazione dei richiamati adempimenti, dunque, con la risposta in esame, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto di **escludere dall'obbligo di trasmissione telematica i corrispettivi relativi alle attività spettacolistiche**, *“in quanto tutti i dati relativi ai titoli di accesso emessi sono già oggetto di separata trasmissione alla S.I.A.E., in ossequio al decreto 13 luglio 2000, che provvede a metterli a disposizione dell'anagrafe tributaria”*.

Nella stessa risposta è tuttavia precisato che resta comunque **immutato** l'obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi relativi alle **attività accessorie diverse dai biglietti d'ingresso**, tradizionalmente documentate con **scontrino o ricevuta fiscale**.

Seminario di mezza giornata

I CONTROLLI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE NEI CONFRONTI DELLE PMI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

CRISI D'IMPRESA

Falcidia Iva possibile anche nel sovraindebitamento

di Roberto Giacalone

Nell'ambito delle procedure di **composizione della crisi da sovraindebitamento, L. 3/2012**, la predisposizione di un accordo negoziale tra un imprenditore non fallibile e la massa dei suoi creditori può prevedere, a determinate condizioni, la **falcidia dei crediti muniti di privilegio ai sensi dell'articolo 2752 cod. civ.**, ma se nel perimetro del piano rientrano i tributi costituenti **risorse proprie dell'Unione Europea, l'imposta sul valore aggiunto o le ritenute operate e non versate**, l'accordo può prevedere esclusivamente una **dilazione del pagamento dell'intero importo, ai sensi dell'articolo 7, comma 1, L. 3/2012**.

Sulla questione della non falcidiabilità dell'Iva, recentemente la [Corte Costituzionale, con la sentenza del n. 245 del 22.10.2019](#), ha delineato profili di incostituzionalità, evidenziando che la norma del sovraindebitamento, così formulata, è in contrasto con gli [articoli 3 e 97 Cost.](#), oltre che con i principi sanciti dalla norma comunitaria.

La Corte Costituzionale, nel formulare il proprio convincimento, richiama la giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea, la quale, se da un lato classifica l'Iva come un **tributo comunitario**, per il quale vi è l'obbligo dell'**esatta riscossione**, dall'altro apre alla possibilità di prevedere la falcidia del tributo, se la riscossione si inquadra nell'ambito di una procedura alla cui base vi è l'**insolvenza**.

Ne è un esempio la possibilità data dal combinato disposto degli [articoli 160 e 180-ter L.F.](#), ossia nel **concordato preventivo**.

L'articolo 3 Cost. introduce il **principio generale della parità di trattamento**, e secondo tale prospettiva, se la falcidia diviene operazione concessa e tutelata nel quadro della buona riuscita del concordato preventivo, con l'istituto della **transazione fiscale** ([articolo 180-ter L.F.](#)), non si capisce per quale motivo un soggetto che non integra i requisiti di fallibilità, e pertanto accede alla procedura di sovraindebitamento, non possa beneficiare dello stesso trattamento.

Allo stesso modo, **L'articolo 97 Cost.**, posto a tutela del **principio del buon andamento e dell'imparzialità dell'amministrazione**, entra in contrasto con **l'articolo 7 L. 3/2012**, quando fa riferimento all'imposta sul valore aggiunto, perché di fatto **non concede ai pubblici uffici la possibilità di valutare la proposta**, ed eventualmente, qualora venga garantito un maggior introito rispetto all'ipotesi liquidatoria, di esprimersi a favore dell'accordo; cosa che, invece, viene prevista nel concordato preventivo.

La censura richiama indirettamente l'incompatibilità della norma con **l'articolo 3 Cost.**, perché

di fatto **impedisce alla pubblica amministrazione di ottenere un'esazione**, seppur **parziale**, del tributo rispetto agli altri creditori privilegiati.

La pronuncia della Corte Costituzionale offre un'opportunità ai soggetti non fallibili, ossia **la possibilità di essere reinserimenti nel contesto sociale a fronte di un pagamento parziale dell'Iva**, come del resto previsto per gli **imprenditori assoggettabili al fallimento**.

Seminario di specializzazione

ASSETTI ORGANIZZATIVI, CONTROLLO INTERNO E CONTINUITÀ AZIENDALE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IMPOSTE SUL REDDITO

Cessione delle autovetture: la disciplina ai fini delle imposte sul reddito

di Luca Caramaschi

La disciplina fiscale applicabile alla **cessione delle autovetture** si presenta alquanto particolare in ragione delle diverse caratteristiche che si presentano all'atto dell'**acquisto** delle medesime.

Sul tema va dato atto che l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di esprimersi ufficialmente su alcune frequenti fattispecie che i contribuenti possono trovarsi ad affrontare, ma ce ne sono altre che, **soprattutto ai fini Iva**, non trovano una immediata soluzione.

In questa sede e nei successivi contributi, soprattutto per tali casistiche, si cercherà di fornire le necessarie **interpretazioni** avanzando le soluzioni che, a parere di chi scrive, appaiono più soddisfacenti sia dal punto di vista sistematico, ma soprattutto operativo.

E ciò, in attesa delle necessarie pronunce da parte dell'Amministrazione finanziaria, che vadano a dissipare i dubbi ancora oggi presenti.

In primis, analizziamo la **disciplina applicabile** alla cessione dell'**autovettura** di proprietà dell'**impresa** o del **professionista**, dapprima sotto il profilo reddituale e, nel prossimo contributo, dal punto di vista del trattamento previsto ai fini Iva.

Come accade per la cessione di tutti i **beni strumentali** (nozione nella quale rientrano tutte le autovetture che non rappresentano l'oggetto dell'attività dell'impresa, ossia non rappresentano beni merce) anche la cessione delle autovetture dà origine a **plus o minusvalenze** a seconda che il **prezzo di vendita** sia superiore o inferiore al residuo valore contabile delle stesse.

Nonostante trattasi di beni che subiscono una forte obsolescenza, il **piano di ammortamento** fiscale piuttosto rapido (quattro/cinque anni, posto che il **D.M. 31/12/1988** prevede, con riferimento alla generalità delle attività, un'**aliquota di ammortamento del 25%**, che si riduce a metà per il primo esercizio) fa sì che al momento della loro dismissione, ai fini fiscali, ci si debba occupare del trattamento di una **plusvalenza**.

La disciplina per le imprese

Con riferimento alla determinazione del reddito d'impresa, l'[articolo 164, comma 2, Tuir](#) prevede una disciplina specifica volta a regolare il trattamento fiscale del **plusvalore** realizzato in sede di cessione dei veicoli a deducibilità limitata. In particolare la norma recita che:

“Ai fini della determinazione del reddito d'impresa, le plusvalenze e le minusvalenze patrimoniali rilevano nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato.”

La finalità della disposizione è evidente: poiché, generalmente, parte del costo relativo a detti beni non è stato dedotto, in quanto **gli ammortamenti sono stati dedotti solo in parte**,

- la **plusvalenza** conseguita in sede di cessione del bene sarà **solo in parte imponibile**,
- la **minusvalenza** sarà **solo in parte deducibile**, nella stessa misura con cui sarebbero stati dedotti gli ammortamenti stanziati per tale veicolo.

Pertanto, per le **autovetture** in relazione alle quali è prevista la deducibilità limitata del costo, le **plusvalenze e le minusvalenze** determinate in fase di cessione non rilevano interamente, ma, al contrario, nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare **dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato**.

Esempio

Autovettura, acquistata al costo di € 15.000, interamente ammortizzata, viene ceduta per € 3.000.

L'ammortamento complessivamente transitato a conto economico nei passati periodi d'imposta è quindi pari ad € 15.000 e quello fiscalmente dedotto è pari a 3.000 (20%).

La plusvalenza contabilizzata sarà imponibile solo al 20%: poiché il bene è completamente ammortizzato, l'integrale corrispettivo di cessione costituisce plusvalenza a livello contabile (€ 3.000) ma risulterà imponibile per un importo di € 600 (pari al 20% di 3.000).

Si tralascia, per semplicità, l'effetto generato dall'Iva indetraibile.

Quello appena descritto è il caso certamente **più semplice**, in quanto il veicolo presenta un costo di acquisto inferiore al **limite massimo** di rilevanza fiscale previsto per le **autovetture** (€ 18.075,99 per le imprese diverse da quelle esercenti attività di agenzia e rappresentanza); **più complesso** appare invece il caso di costo del veicolo superiore a tale limite, perché in questo caso, oltre a dover verificare la **misura di deducibilità** del costo, vi è l'ulteriore **verifica del limite superiore** al costo del veicolo.

L'effetto di tale disposizione è tanto più importante quanto maggiore è il costo originario di acquisizione del bene.

Esempio

Autovettura acquistata al costo di € 40.000, interamente ammortizzata, ceduta per € 5.000.

L'ammortamento complessivamente transitato a conto economico nei passati periodi d'imposta è quindi pari ad € 40.000 e quello fiscalmente dedotto è pari a € 3.615,20 (20% di € 18.075,99).

La plusvalenza contabilizzata sarà imponibile nella medesima proporzione tra ammortamento dedotto e ammortamento totale ($3.615,20 / 40.000 = 9,04\%$).

La plusvalenza (€ 5.000), pari all'intero corrispettivo di vendita poiché il bene è completamente ammortizzato, sarà imponibile solo al 9,04% e cioè per € 452.

Si tralascia, per semplicità, l'effetto generato dall'Iva indetraibile.

I calcoli poi si complicano ulteriormente nel momento in cui il costo del bene è stato interessato, nel corso della sua vita, da **diverse percentuali di deducibilità** (situazione per la verità non ad oggi così frequente, vista l'invarianza da diversi anni dell'attuale percentuale di deduzione pari al 20%, ma possibile nei casi in cui vi sia stata un'assegnazione dell'**autovettura** in uso promiscuo al dipendente poi cessata).

Esempio

Autovettura acquistata nel 2014 al costo € 50.000 e ammortizzata tenendo conto che, nei primi due anni, la stessa è stata concessa in uso promiscuo a un dipendente, per poi essere utilizzata come semplice auto aziendale dal 2016. Si consideri la riduzione alla metà della quota di ammortamento fiscale nell'anno di entrata in funzione; per semplicità di calcolo si considera la medesima riduzione anche per l'ammortamento civilistico.

Si tralascia, per semplicità, l'effetto generato dall'Iva indetraibile.

Anno	Quota di ammortamento civilistico	Residuo contabile	Quota di ammortamento fiscale
		50.000	
2014	6.250,00 (12,5%)	43.750	4.375,00 ($50.000 * 12,5\% * 70\%$)
2015	12.500,00 (25%)	31.250	8.750,00 ($50.000 * 25\% * 70\%$)
2016	12.500,00 (25%)	18.750	903,80 ($18.076 * 25\% * 20\%$)
2017	12.500,00 (25%)	6.250	903,80 ($18.076 * 25\% * 20\%$)
2018	6.250,00 (12,5%)	0	451,90 ($18.076 * 12,5\% * 20\%$)
totale	50.000,00		15.384,50

In questo caso **la plusvalenza del bene in sede di cessione sarà rilevante al 30,77%** ($15.384,50 / 50.000$).

Occorre infine ricordare che nel caso in cui la **minusvalenza** derivi da **autoconsumo** del bene (tipico è il caso della estromissione della vettura da parte dell'imprenditore individuale), essa

sarà **interamente indeducibile**. Tale disposizione è stata introdotta:

- tanto per le **imprese** (dal **L.223/2006**, a decorrere dal 04.07.2006),
- quanto per i **professionisti** (dalla **296/2006**, a decorrere dal 01.01.2007).

La disciplina per i professionisti

Il **comma 29 dell'articolo 36 D.L. 223/2006**, introducendo il **comma 1-ter nell'articolo 54 Tuir**, ha sancito la **rilevanza reddituale** delle **plusvalenze e delle minusvalenze** realizzate attraverso la cessione dei beni strumentali nell'ambito dell'attività di **lavoro autonomo**.

A decorrere dal 01.01.2007 poi, come già detto, a seguito dell'intervento del **comma 334 dell'articolo 1 L. 296/2006** (Finanziaria per l'anno 2007), la sola **minusvalenza** da autoconsumo risulta essere **indeducibile**, mentre la **plusvalenza** derivante dall'autoconsumo del bene **continua ad essere rilevante**.

Per effetto delle citate disposizioni, quindi, la cessione dell'**autovettura** da parte del professionista diviene un fatto rilevante nella determinazione del reddito di lavoro autonomo.

Con riferimento alle modalità fiscali di determinazione delle plusvalenze e minusvalenze, il mancato richiamo del **comma 1-ter dell'articolo 54** del Tuir alle ipotesi di **costi parzialmente non deducibili** (è il caso delle autovetture) aveva creato dubbi e perplessità: ci si chiedeva, in altre parole, se tali plusvalori fossero fiscalmente rilevanti in maniera integrale.

Con la **C.M. 28/E/2006**, par.38, la **questione è stata risolta in via interpretativa** affermando che **“Nell'ipotesi di beni il cui costo non sia integralmente deducibile, le plusvalenze e le minusvalenze patrimoniali rilevano nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato”**, analogamente a quanto già previsto e descritto per le **imprese**.

Invece, circa la possibilità di **rateizzare in più esercizi la plusvalenza** realizzata in sede di cessione del bene da parte del professionista (opportunità concessa alle imprese dall'**articolo 86, comma 4, Tuir**), la **C.M. 28/E/2006** si è espressa in senso negativo, e ciò per due ragioni:

- l'applicazione del **criterio di imputazione temporale dei redditi di lavoro autonomo** è fondata sul principio di cassa;
- la **mancanza di un espresso riferimento normativo**.

Seminario di specializzazione

NOVITÀ FISCALI 2020: LA LEGGE DI BILANCIO E IL COLLEGATO FISCALE

Scopri le sedi in programmazione >