

REDDITO IMPRESA E IRAP

Determinazione della plusvalenza per i contribuenti ex forfettari

di **Giancarlo Grossi**



La **Legge di bilancio 2020 (L. 160/2019)** ha modificato le norme che disciplinano il regime forfettario, prevedendo, da un lato, un nuovo **requisito di accesso** al regime e, dall'altro, una nuova **causa ostativa** al suo utilizzo. Obiettivo dichiarato di tale disposizione è la **riduzione del numero dei contribuenti ammessi** al regime forfettario, con conseguente incremento del gettito atteso dai soggetti di minori dimensioni.

Senza entrare nel merito delle suddette modifiche, il presente contributo riguarda una fattispecie che potrà sovente verificarsi in capo a quei contribuenti che **nel 2020 usciranno dal regime forfettario** per tornare in quello ordinario.

Si tratta dell'**alienazione di beni strumentali** nel corso del periodo d'imposta 2020 (o successivi) e della conseguente determinazione dell'eventuale **plusvalenza di cessione**, ivi compresa la possibilità di fruire della sua **rateizzazione** ai sensi del quarto comma dell'[articolo 86 Tuir](#).

Nel **regime forfettario**, come noto, non rilevano ai fini reddituali le **eventuali plusvalenze (o minusvalenze)** realizzate attraverso la cessione o l'alienazione di beni strumentali. Del pari non rilevano, ai fini della determinazione del reddito, le **quote di ammortamento relative ai suddetti beni**.

A partire dal 2020, invece, con il ritorno al **regime ordinario di determinazione del reddito**, assumono nuovamente rilevanza sia le **quote di ammortamento** relative ai beni strumentali, sia l'eventuale **plusvalenza** o minusvalenza in caso di loro cessione o alienazione.

La norma di riferimento ([articolo 1, comma 72, L. 190/2014](#)) stabilisce che, nel caso di cessione, successivamente all'uscita dal regime forfettario, di beni strumentali acquisiti in esercizi precedenti a quello da cui decorre il regime forfettario, ai fini del calcolo dell'eventuale plusvalenza o minusvalenza, si assume come **costo non ammortizzato** quello

risultante alla fine dell'esercizio precedente a quello dal quale decorre il regime. Se la cessione concerne beni strumentali acquisiti nel corso del regime forfettario, si assume come costo non ammortizzabile il prezzo di acquisto.

Si ipotizzi il seguente **primo caso**:

- il contribuente ha acquistato un **bene strumentale del valore di 10.000 euro nel 2016**, anno nel quale il reddito veniva determinato con il **regime ordinario**;
- l'**aliquota** di ammortamento vigente per il bene strumentale acquistato è il **20%**;
- nel 2018 il contribuente **accede al regime forfettario**;
- nel 2020 il soggetto **fuoriesce dal regime forfettario**, rientrando nel regime ordinario;
- **nel corso del 2020 cede il bene strumentale** acquistato nel 2016.

Le **quote di ammortamento** dedotte, relative ai periodi d'imposta 2016 e 2017, ammontano a 3.000 euro.

Tale valore si ottiene considerando l'**aliquota del 20%**, ridotta alla metà per il primo periodo d'imposta (2016). Le quote di ammortamento dedotte sono state così determinate: 1.000 euro per il 2016 e 2.000 euro per il 2017.

Il **valore residuo fiscalmente riconosciuto del bene**, al termine del 2017, è quindi pari a **7.000 euro**.

Per il 2018 e il 2019 **nessuna quota di ammortamento può essere dedotta**, stante l'irrilevanza di tale componente negativo ai fini della **determinazione del reddito nel regime forfettario**.

Il valore residuo del bene viene dunque "**crystallizzato**" alla data d'ingresso nel regime forfettario (01.01.2018), per tornare ad assumere rilevanza nel **momento della fuoriuscita dal regime** (01.01.2020).

La **plusvalenza** o minusvalenza derivanti dalla cessione del bene nel periodo d'imposta 2020 andranno pertanto determinate **confrontando il prezzo di cessione con il valore residuo fiscalmente riconosciuto del bene stesso**, nella fattispecie 7.000 euro.

Si ipotizzi ora il **secondo caso** che segue:

- il contribuente ha **acquistato un bene strumentale del valore di 10.000 euro nel 2018**, anno nel quale il reddito veniva determinato con il **regime forfettario**;
- nel 2019 il contribuente **permane nel regime forfettario**;
- nel 2020 il soggetto **fuoriesce dal regime forfettario**, entrando nel regime ordinario;
- nel corso del 2020 **cede il bene strumentale acquistato nel 2018**.

Nei periodi d'imposta 2018 e 2019, a causa della determinazione forfettaria del reddito, il contribuente non ha usufruito della deduzione delle quote di ammortamento.

Il valore residuo fiscalmente riconosciuto, al momento dell'ingresso nel regime ordinario (01.01.2020), è pari **all'intero prezzo d'acquisto del bene** poiché tale valore non è stato interessato dalla deduzione delle quote di ammortamento **in costanza di regime forfettario**.

La plusvalenza o minusvalenza derivanti dalla cessione del bene nel periodo d'imposta 2020 andranno pertanto determinate **confrontando il prezzo di cessione con il valore residuo fiscalmente riconosciuto del bene stesso**, nella fattispecie 10.000 euro.

Possibilità di rateizzazione della plusvalenza

Una volta stabilito il **valore fiscalmente riconosciuto da attribuire al bene**, in ambedue i casi testé esaminati, si rende necessario **determinare la plusvalenza o minusvalenza**, rispettivamente ai sensi degli [articoli 86 o 101 Tuir](#).

A tale proposito, è interessante comprendere se la plusvalenza eventualmente realizzata possa essere **rateizzata ai sensi dell'articolo 86, comma 4, Tuir**.

La disposizione prevede, come noto, che la plusvalenza possa concorrere alla determinazione del reddito, a scelta del contribuente, in **unica soluzione nel periodo d'imposta in cui è stata realizzata** o in quote costanti nell'esercizio di realizzo e nei successivi, ma **non oltre il quarto**. La scelta deve risultare dalla dichiarazione dei redditi.

La possibilità di dilazionare la tassazione della plusvalenza è **subordinata al possesso del bene ceduto per un periodo non inferiore a tre anni**. Il periodo di possesso è determinato prendendo a riferimento il **calendario comune** ([articolo 2963 cod. civ.](#)), cioè gli anni solari e non i periodi d'imposta.

A parere di chi scrive, **il requisito del possesso almeno triennale del bene va verificato computando anche i periodi d'imposta trascorsi nel regime forfettario**. In altri termini, ciò che si "cristallizza" è il valore da attribuire al bene e non il suo periodo di possesso, la cui determinazione non può che attenersi ad un mero criterio temporale.

Sul punto, ad oggi, **non paiono esistere pronunce da parte dell'Agenzia delle Entrate**.