

Derivazione rafforzata e cambiamento nella destinazione d'uso del bene

di **Paolo Meneghetti** - Comitato Scientifico Master Breve 365

Convegno di aggiornamento

Novità della dichiarazione dei redditi delle società di capitali

Scopri di più

Il tema della **derivazione rafforzata** ha una sorta di sussulto di attualità a causa di alcune operazioni contabili, la cui **rilevanza fiscale è sensibilmente influenzata** dal principio codificato all'[articolo 83, Tuir](#).

Partiamo dal tema delle cessioni **di immobili** che sono stati **riclassificati** da componenti dell'attivo immobilizzato a **beni dell'attivo circolante**. La nuova allocazione contabile si rende necessaria quando **cambia la destinazione** che l'impresa assegna al bene; quindi, da cespite destinato ad un utilizzo duraturo nel processo produttivo, ad **asset destinato alla alienazione**. Il cambiamento di destinazione d'uso verrà confermato da **azioni concrete dell'impresa** atte a favorire la vendita, tra cui, ad esempio, la **sottoscrizione di mandati** a vendere con **agenzia immobiliari**.

Il trasferimento del bene comporta **l'allocazione del bene nell'attivo circolante**, così come afferma il principio contabile OIC 16, par. 79 (non toccato dai recenti emendamenti approvati nel mese di marzo 2024), con un **valore di iscrizione pari al minore tra il residuo contabile** (acquisto meno fondo ammortamento) ed il **presumibile valore di realizzo**. A partire da tale momento, è **sospeso il processo di ammortamento**. Questa procedura è spesso utilizzata quale **rimedio alle penalizzazioni** derivanti dalla normativa delle **società non operative** per gli immobili che, ormai, **non sono più utilizzati strumentalmente** ed attendono solo di essere ceduti. Infatti, lo spostamento contabile provoca un **sensibile alleggerimento della massa** degli **immobili strumentali** che entrano nel test di operatività e, allo stesso tempo, viene **incrementato il valore della produzione** a seguito di un incremento delle rimanenze che permette di fronteggiare con un dato incrementato il ricavo statistico che **emerge dal test di operatività**.

Il tema delicato che si pone ora è capire quale è la **conseguenza contabile e fiscale** della eventuale **cessione dell'immobile trasferito nell'attivo circolante**. È diffusa, in dottrina, la posizione secondo cui la **cessione dell'immobile merce** (ex cespite) **determina**, comunque, una **plusvalenza** e ciò deriverebbe dalla lettura del successivo par. 81 del **principio contabile OIC**

16 dedicato all' alienazione. Per la verità, che il citato paragrafo assuma con chiarezza tale posizione **non è scontato**, posto che l'incipit dello stesso è il seguente : “ *Quando un'immobilizzazione materiale è venduta occorre eliminare contabilmente, in contropartita al corrispettivo ricevuto, la voce delle immobilizzazioni materiali.....*” e poco oltre si conclude : “ *L'eventuale differenza tra il valore netto contabile e il corrispettivo della cessione e cioè la plusvalenza o la minusvalenza realizzata, va rilevata a conto economico....*” . Non sfuggirà che l'incipit del paragrafo 81 cita le **immobilizzazioni materiali (e non i beni iscritti nell'attivo circolante a seguito di mutamento di destinazione d'uso)**, quali beni che ceduti **generano plusvalenze e non ricavi**. Peraltro, il tema è stato già affrontato sulle [colonne di questo quotidiano](#), in cui sono state esplicitate le due diverse tesi, ossia **vendita/ricavo ovvero vendita/plusvalenza**, assegnando, però, una **preferenza al primo inquadramento**, cioè vendita che genera ricavo .

Ma anche volendo dare per assodato che la corretta rilevazione contabile dell'immobile merce (ex cespite) ceduto sia una plusvalenza/minusvalenza, si pone poi il tema delle **ricadute fiscali di tale assunzione**. La prima (e ovvia conseguenza) è chiedersi se **la plusvalenza in questione sia inseribile nell'imponibile fiscale** beneficiando della rateizzazione disposta dall'articolo 86, Tuir (plusvalenza diluibile in un **massimo di 5 quote annuali** costanti a condizione che il **bene sia detenuto da almeno tre anni**), ovvero se una volta classificato l'immobile tra quelli “merce”, il provento della vendita **non possa che essere iscritto tra i ricavi**. Ed è proprio in merito a questo punto che diventa **rilevante il tema della derivazione rafforzata**. Infatti, uno dei criteri che sono propri della cosiddetta “supremazia del conto economico sull'imponibile fiscale” è proprio la **classificazione della operazione**, classificazione operata in armonia **con i corretti principi contabili**. Pertanto, se la corretta classificazione del **provento derivante dalla cessione dell'immobile merce** (ex cespite) è comunque **una plusvalenza**, ne deriva che, anche dal punto di vista fiscale, dobbiamo parlare di **plusvalenza e non di ricavo**, il che legittima il trattamento proprio della plusvalenza ex [articolo 86, Tuir](#), cioè il beneficio della **rateizzazione delle plusvalenze** in un massimo di **5 quote annuali**. In tal caso, ai fini del periodo di detenzione minima del bene ceduto, al fine di **rateizzare la plusvalenza** (detenzione che, a norma dell'[articolo 86, comma 4, Tuir](#), deve essere almeno pari a 3 anni), pare evidente che debba essere ricompreso **anche il periodo precedente la riclassificazione contabile**, dato il bene era comunque detenuto (e peraltro detenuto come cespite), il che legittimerebbe, a maggior ragione, la **rateizzazione del provento conseguito**.

Detto tutto ciò non va sottovalutato che l'impostazione di cui sopra, sotto il profilo della normativa di cui all'[articolo 30, L. 724/1994](#) (società non operative), presenta **rilevanti vantaggi**, ma anche **qualche contraddizione**: l'immobile classificato a rimanenza **esce dal test di operatività**, ma quando esso è ceduto **genera plusvalenze esattamente come un cespite** fruendo della rateizzazione. Vengono, di fatto, massimizzati i **vantaggi fiscali che di regola sono alternativi**, nel senso che se l'immobile è:

- un **cespite**, questo va **inserito nel test di operatività** e la cessione determina **plusvalenze rateizzabili**;
- un **bene merce**, questo **non viene inserito nel test di operatività**, ma la **cessione**



determina un ricavo.

Vi sarebbe poi da considerare la **posizione delle società** che **non applicano la derivazione rafforzata**, per le quali potrebbe essere **messa in dubbio la classificazione civilistica** di plusvalenza per il provento conseguito dalla cessione. Sul punto, **non sarebbe di grande aiuto il concetto di derivazione semplice**, il quale si limita a chiarire che condizione necessaria, affinché un componente rilevi nella **determinazione dell'imponibile** è che **esso sia iscritto a conto economico**; infatti, nel caso di specie, non è in dubbio l'iscrizione a conto economico, mentre il **problema è valutare quale iscrizione** (*rectius* classificazione) **debba prevalere**.

Insomma, ci sono molti elementi di incertezza, sui quali sarebbe **auspicabile un intervento chiarificatore della Agenzia delle Entrate**.