

UNICO SOCETA' DI CAPITALI: plusvalenze patrimoniali

di Francesco Leone

Nel presente intervento si vuole fornire un esempio di compilazione del mod. UNICO 2011 nel caso in cui l'impresa consegue una plusvalenza dalla cessione di un bene strumentali con valori fiscali non allineati a quelli civilistici, in particolare con i primi maggiori dei secondi.

Dovendo comunque accennare alla disciplina sostanziale di cui all'art. 86, si procederà soffermandosi su alcuni aspetti più di dettaglio dando per scontati alcuni aspetti più generali.

1. Le plusvalenze patrimoniali

L'art. 86 del TUIR, c. 1, lett. a, prevede che concorrono a formare il reddito di impresa le plusvalenze, su beni diversi da quelli di cui al comma 1 dell'articolo 85, se realizzate mediante cessione a titolo oneroso.

Il comma 2 del medesimo articolo quantifica la plusvalenza nella differenza tra il corrispettivo al netto degli oneri accessori di diretta imputazione e il costo non ammortizzato.

Il comma 4, poi, definisce il periodo di imputazione della plusvalenza identificandolo con l'esercizio in cui essa è realizzata. La tassazione, quindi, avviene nell'esercizio stesso, salvo il caso di plusvalenza realizzata su beni detenuti per un periodo non inferiore a 3 anni, che può essere tassata nell'esercizio e, in quote ostanti, nei successivi ma non oltre il quarto (cioè in massimo 5 esercizi).

1.1. Ambito applicativo e determinazione della plusvalenza

Volendo generalizzare, si può dire che tutto ciò che non genera ricavi, potrebbe generare plusvalenze.

In primo luogo, la norma richiede che il "realizzo" debba avvenire mediante cessione. E' l'ipotesi più semplice.

L'art. 9 del TUIR dispone che *"Ai fini delle imposte sui redditi" le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che*

importano costituzione di diritti reali di godimento o per i conferimenti in società”.

Circa i diritti reali di godimento, questi sono relativi a:

- superficie;
- enfiteusi;
- usufrutto;
- uso;
- abitazione;
- servitù prediali

La cessione di tali diritti può generare ricavi, se riferiti a beni a quelli di cui all'art. 85 (ad esempio a titoli diversi da quelli iscritti nelle immobilizzazioni finanziarie e comunque non assoggettate alla *participation exemption*) ovvero può generare plusvalenze, se riferita a beni diversi (ad esempio, la cessione del diritto di usufrutto sull'immobile dell'impresa).

Circa i conferimenti in società, le regole di cui all'art. 86 trovano applicazione per gli apporti di singoli beni o categorie di beni, sia nell'ambito di costituzione di nuove società che in sede di aumento di capitale sociale. Banalmente, se la società Alfa conferisce dei beni (un impianto ed un fabbricato) in sede di costituzione di una società Gamma, l'operazione di “realizzo” può generare una plusvalenza.

Per i conferimenti di partecipazioni e di azienda, invece, si applicano le regole specifiche previste dagli artt. 175 e ss. del TUIR..

Per espressa disposizione contenuta al comma 2 dell'articolo 86, la disciplina si applica anche per la cessioni di aziende e per le permutate.

Con riguardo alla permuta (art. 1553 del codice civile) trattandosi di cessione reciproca, normalmente il bene nuovo sostituisce quello vecchio, anche nel valore da riportare in contabilità e in bilancio. In sostanza nulla muta rispetto alla situazione ante-permuta.

La plusvalenza emerge, come prevede lo stesso comma 2 dell'art. 86, solo relativamente all'eventuale conguaglio in denaro. Volendo esemplificare, realizza una plusvalenza solo il soggetto che nella permuta riesce a contrattare oltre allo scambio del bene anche un conguaglio in denaro, attribuendo così al proprio bene un valore maggiore di quello ricevuto. In tal caso, il soggetto iscriverà il bene ricevuto al valore di quello ceduto ma rileverà una plusvalenza tassabile pari al conguaglio che si è fatto riconoscere.

Si ricordano, per completezza, due interpretazioni dell'Amministrazione finanziaria secondo cui:

1) i beni di costo unitario inferiore a 1 milione (oggi Euro 516,46), anche se dedotti integralmente nell'esercizio, non perdono il carattere di strumentali e quindi sono suscettibili di generare plusvalenza (Circ. n.8/9/583 del 10/4/1985);

2) in caso di cessione di un bene immateriale iscritto tra le attività di bilancio e per il quale non è stato sostenuto alcun costo essendo stato acquisito titolo originario (quindi gratuito), è configurabile una plusvalenza pari all'intero corrispettivo convenuto (Ris. n. 9/661 del 10/8/1991).

La plusvalenza è data dalla differenza tra il corrispettivo (al netto degli oneri accessori di diretta imputazione) e il costo non ammortizzato.

Questione in passato discussa ed oggi probabilmente definita è relativa all'obbligo o meno di calcolare la quota di ammortamento relativo all'esercizio in cui la vendita è avvenuta. In pratica, se debba essere rilevata la quota di ammortamento, con conseguente plusvalenza più elevata ovvero se la quota di ammortamento non debba essere rilevata, con conseguente plusvalenza più bassa.

Sul punto si deve ritenere superata l'interpretazione fornita dall'Amministrazione finanziaria con la Circ. n. 98/E del 17/5/2000, punto 1.1.1., che non richiedeva il calcolo dell'ammortamento. Dovrebbe, invece, essere ormai consolidata la posizione favorevole al calcolo della quota di ammortamento espressa con la Ris. n. 41/E del 12/2/2002 nella quale, in sostanza, si riconosce fiscalmente il (corretto) comportamento tenuto ai fini civilistici. Considerato che a detti fini l'ammortamento deve essere calcolato, esso rileva anche ai fini fiscali.

1.2. Tassazione della plusvalenza

Come accennato le plusvalenze concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono realizzate in base al principio della competenza.

E' banale, ma utile ricordarlo visto che a volte gli importi elevati fanno immaginare regole diverse da quelli generali, che è irrilevante l'aspetto finanziario; quindi la plusvalenza concorre a formare reddito anche se il corrispettivo non è stato incassato ovvero se è concordato un pagamento frazionato nel tempo ed in più esercizi. Soprattutto quest'ultimo caso si verifica spesso, soprattutto con riguardo alle cessioni di partecipazioni che, si ricorda, se diverse da quelle che godono della participation exemption, sono tassabili ai sensi dell'art. 86 del TUIR.

Per i beni posseduti per un periodo non inferiore a 3 anni, è possibile optare per la tassazione frazionata nell'esercizio in cui la plusvalenza è stata realizzata e negli esercizi successivi, ma comunque non oltre il quarto.

Per il calcolo del periodo si applicano i principi generali di cui all'art. 2963 del codice civile.

Tre osservazioni sull'argomento.

La prima osservazione è di principio: la tassazione frazionata non modifica il criterio dell'imputazione del provento. Ciò significa che, ad ogni fine, la plusvalenza è e resta realizzata nel periodo di imposta in cui ha avuto luogo la cessione. Si applicano, di conseguenza, sempre e comunque le regole fiscali vigenti in detto periodo anche se successivamente, durante il periodo di rateizzazione, le regole dovessero cambiare, sia con riguardo alla metodologia di tassazione sia nella qualificazione dell'operazione.

La seconda osservazione è più operativa. La norma impone solo la tassazione in quote costanti ma non impone il periodo di tassazione. Infatti, la tassazione può avvenire al massimo in 5 periodi di imposta (incluso quello in cui la plusvalenza è realizzata) ma ciò non significa che debba avvenire in 5 anni dato che viene consentito al contribuente di scegliere anche un numero inferiore di esercizi, fermo restando la pariteticità delle quote e il limite massimo dei 5 periodi di imposta. In sostanza, il contribuente può scegliere di rateizzare la plusvalenza in 2, 3, 4 o 5 periodi di imposta.

La terza osservazione è di principio ma con risvolti operativi. Il contribuente effettua la scelta della rateizzazione nel mod. UNICO, negli spazi che verranno commentati *infra*. Ci si è chiesti se nel tempo è ammesso un ripensamento e cioè se il contribuente può, con una dichiarazione integrativa, decidere di modificare la scelta operata sia con riguardo alla tassazione piena nell'esercizio o rateizzata in più esercizi sia con riguardo al periodo temporale della rateizzazione. L'Amministrazione Finanziaria ha detto la sua sull'argomento rispondendo ad un interpello presentato da un contribuente che sosteneva di aver commesso "un errore" dato che voleva rateizzare la plusvalenza invece l'aveva tassata tutta nell'esercizio (Ris. n. 325/ del 14/10/2002). Considerata l'importanza, a parere di chi scrive, della risoluzione che esprime principi utilizzabili in altri contesti ove viene previsto l'esercizio di un'opzione si ritiene utile riportare uno stralcio del testo anziché un commento: "... le dichiarazioni dei redditi *“possono essere integrate per*

correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito, o comunque di un maggior debito d'imposta o di un minor credito", purché l'integrazione avvenga non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo successivo. Dalle ipotesi dell'errore e dell'omissione sopra citate deve, tuttavia, tenersi ben distinto il mero ripensamento sull'indicazione di precise scelte già operate da parte del contribuente in sede di dichiarazione... La normativa che regola il rapporto tributario consente al contribuente di effettuare, nelle dichiarazioni fiscali, delle precise scelte di natura analoga alle manifestazioni di volontà negoziale. Tali opzioni quindi, anche se inserite in manifestazioni non dispositive o, per usare un termine comune in dottrina in "dichiarazioni di scienza" quali le dichiarazioni dei redditi, al pari di qualsiasi altra manifestazione di volontà negoziale non possono essere "rettificate" che in presenza di dolo, violenza o errore. In particolare l'errore, quale vizio della volontà, deve possedere i requisiti della rilevanza e dell'essenzialità e non deve cadere sui "motivi" della scelta, vale a dire sulle mere finalità che hanno indotto il contribuente a porre in essere un determinato comportamento.".

Quindi a parere dall'Amministrazione si ritiene che "... avendo esercitato liberamente l'opzione di far concorrere le plusvalenze patrimoniali alla formazione del reddito imponibile, (l'istante, ndr) non possa presentare una dichiarazione integrativa ai sensi e per gli effetti del citato articolo 2, comma 8-bis, in quanto in tale comportamento non sono ravvisabili gli estremi dell'errore rilevante ed essenziale. Deve infine precisarsi che, in relazione alle specifiche scelte di natura dispositiva, come quella in commento, la rettifica della dichiarazione a favore del contribuente è sempre legittima se operata prima della scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione stessa. In tale ipotesi, infatti, la seconda dichiarazione si sostituisce integralmente alla prima".

E' utile segnalare che la risoluzione rispondeva ad un caso in cui il contribuente voleva passare dalla tassazione piena nell'esercizio a quella frazionata in più esercizi. I principi espressi, comunque, consentono di applicare le stesse conclusioni anche al caso in cui il contribuente che ha già optato per la rateizzazione voglia variare l'arco temporale di tassazione.

2. UNICO SC 2011: compilazione del modello

In caso di realizzo di plusvalenze patrimoniali, come già accennato, la sede per esprimere l'opzione (se ne sussistono i presupposti) per la tassazione frazionata è la dichiarazione dei redditi.

Nei casi in cui il contribuente opti per la tassazione integrale della plusvalenza nell'esercizio di realizzazione ovvero nei casi in cui l'opzione non può essere esercitata perché il bene è posseduto da meno di 3 anni, nel mod. UNICO SC non occorre evidenziare alcunché. Infatti, la plusvalenza imputata al conto economico concorre già a formare il reddito in quanto confluito nel risultato dell'esercizio (rigo RF4 o RF5).

Nei casi in cui si eserciti l'opzione oppure nel caso in cui occorre dare evidenza delle quote di plusvalenza realizzate in precedenti periodi di imposta, è necessario compilare alcuni rigi del mod. UNICO SC 2011.

Se il 2010 è il periodo di imposta in cui è stata realizzata la plusvalenza, vanno compilati:

- quadro "Plusvalenze e sopravveniente attive", rigi RF66-RF69, dove occorre riportare:
 - o al rigo RF 66, colonna 1, l'importo dell'intera plusvalenza realizzata;
 - o al rigo RF 67, colonna 1, l'importo della quota costante da tassare
- rigo RF7, colonna 1, dove va indicato l'importo della quota da tassare nel periodo di imposta (in sostanza il valore del rigo RF67, colonna 1);
- rigo RF34, colonna 1, dove va indicato l'importo dell'intera plusvalenza (in sostanza il valore del rigo RF66, colonna 1)

Se nel 2010 occorre solo far concorrere alla determinazione del reddito una o più quote di plusvalenza di anni precedenti, va compilato il rigo RF7, colonna 1, per riportare l'importo di tutte le quote di plusvalenza pregresse da tassare nel 2010 risultanti dai quadri "Plusvalenze e sopravvenienze attive" compilati nei mod. UNICO degli esercizi precedenti.

Esempio

La Società Gamma S.r.l. ha acquistato nel 2005 un impianto di produzione per Euro 30.000 (più IVA).

Ai fini civilistici, il costo è stato ammortizzato con una aliquota del 20%.

Ai fini fiscali, invece, il DM 31/12/1988, ha imposto una aliquota del 10%. Si assuma anche che non è mai stato operato alcun ammortamento anticipato.

In data 1/4/2010, l'impianto viene venduto a Euro 20.000 (più IVA).

La Società ha calcolato la quota di ammortamento del periodo 1/1/2010-31/3/2010 e cioè su 90 giorni. La quota di periodo risulta pari a Euro 740.

Alla data della cessione la situazione è la seguente:

Anno	Ammortamento civilistico	Ammortamento fiscale	Costo residuo civilistico	Costo residuo fiscale
2005*	2.250	1.500	27.750	28.500
2006	4.500	3.000	23.250	25.500
2007	4.500	3.000	18.750	22.500
2008	4.500	3.000	14.250	19.500
2009	4.500	3.000	9.750	16.500
2010	740	740	9.010	15.760

(*) aliquota ridotta al 50% anche ai fini di bilancio

Aver calcolato (e dedotto) quote diverse di ammortamento genera un disallineamento tra valori civilistici e fiscali che sfocia in un diverso importo della plusvalenza.

Plusvalenza civilistica

Costo non ammortizzato = Costo residuo civilistico = Euro 9.010

Plusvalenza: Euro 10.990, differenza tra prezzo (Euro 20.000) e costo non ammortizzato

Plusvalenza fiscale

Costo non ammortizzato = Costo residuo fiscale = Euro 15.760

Plusvalenza: Euro 4.240, differenza tra prezzo (Euro 20.000) e costo non ammortizzato

Il comportamento da adottare in UNICO sarà il seguente:

Ipotesi A: si decide di tassare interamente la plusvalenza fiscale di Euro 4.240 nel 2010.

In tal caso, considerato che nel conto economico è stata imputata una plusvalenza di Euro 10.990 ma deve essere tassata solo la plusvalenza di Euro 4.240, occorre operare una variazione in diminuzione di Euro 6.750 da indicare nel rigo RF54 (altre variazioni in diminuzione), codice 99

	1	2	3	4	5	6		
	99	6.750	,00		,00		,00	
	7	8	9	10	11	12		
			,00		,00		,00	
RF54	13	14	15	16	17	18		
Altre			,00		,00		,00	
variazioni in	19	20	21	22	23	24		
diminuzione			,00		,00		,00	
	25	26	27	28	29	30		
			,00		,00		,00	
	31	32	33	34	35	36		
			,00		,00		,00	
RF55	E) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN DIMINUZIONE						37	,00
								,00

Ipotesi B: si decide di rateizzare la tassazione della plusvalenza in 5 periodi di imposta.

Va comunque apportata la variazione nel rigo RF54 dato che questa serve a sterilizzare “in ogni caso” la plusvalenza di bilancio che non è tassabile. La ragione, peraltro, è evidente: non avendo dedotto gli ammortamenti civilistici eccedenti quelli fiscali, la maggiore plusvalenza dovuta propria a tali maggiori ammortamenti non può essere tassata.

Si procederà, poi, con la compilazione del quadro “Plusvalenze e sopravvenienze attive”, riportando – si ricorda – i dati fiscali e non quelli civilistici. Quindi si indicherà nel rigo RF66, colonna 1, Euro 4.240 (plusvalenza) e nel rigo RF67, colonna 1, Euro 848 (la quota da tassare: Euro 4.240/5)

Plusvalenze	RF66	Importo complessivo da rateizzare ai sensi degli articoli 86, comma 4	1	4.240	,00	e 88, comma 2	2	,00
e sopravvenienze	RF67	Quota costante dell'importo del rigo RF66		848	,00		2	,00
attive	RF68	Importo complessivo da rateizzare ai sensi dell'art. 88, comma 3, lettera b)						,00
	RF69	Quota costante dell'importo del rigo RF68						,00

Si procederà con la compilazione ai fini della determinazione del reddito di impresa.

RF7	Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio	1	848	,00	2	,00
RF34	Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti	1	4.240	,00	2	,00

31 maggio 2011
Francesco Leone