

Decorrenza delle plusvalenze

- a cura dello studio Tributario Gigliotti & Associati -

L'articolo 54 del Tuir che disciplina il reddito di lavoro autonomo, è stato modificato da recenti interventi legislativi, in particolare prima l'articolo 36, comma 29, del DL n. 223/2006, poi la Finanziaria 2007.

In particolare, uno dei diversi provvedimenti, ha previsto che **nella determinazione del reddito da lavoro autonomo le cessioni di beni strumentali determinano la realizzazione di una plusvalenza tassabile.**

L'intervento normativo ha però lasciato il dubbio sulla decorrenza, ossia, la data a partire dalla quale queste operazioni assumono rilevanza.

Il D.L. n. 223/2006

Secondo la normativa in vigore prima delle modifiche introdotte dal D.L. n. 223/2006, entrato in vigore il 4 luglio 2006, i professionisti a differenza delle imprese, potevano dedurre dal reddito d'impresa le quote di ammortamento dei beni strumentali, esclusi gli immobili, senza subire alcuna tassazione sulle plusvalenze eventualmente realizzate in seguito alla cessione o all'autoconsumo.

Il legislatore con l'introduzione del comma 1-bis all'articolo 54 del Tuir, ha effettuato un primo allineamento della normativa del reddito da lavoro autonomo con quella del reddito d'impresa. Infatti secondo questo nuovo articolo concorrono alla formazione del reddito degli esercenti arti e professione anche le plusvalenze e minusvalenze relative ai beni strumentali all'attività.

Secondo quanto disposto dal **D.L. n. 223/2006**, le plusvalenze e le minusvalenze assumono rilevanza ai fini della tassazione del reddito di lavoro autonomo *se (nuovo comma 1-bis)*:

- sono **realizzate** mediante **cessione** a titolo **oneroso**;
- sono realizzate mediante il **risarcimento**, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;

Il commercialista telematico

- i beni sono destinati al **consumo personale** o familiare dell'esercente arte o professione o **destinati a finalità estranee all'arte o professione** (es.: autoconsumo o estromissione).

Sempre, il D.L. n. 223/2006 precisava che il nuovo regime sui beni strumentali previsto per gli autonomi non si estendeva:

- agli **oggetti d'arte**, di **antiquariato** e di **collezione**;
- ed agli **immobili**.

La Finanziaria 2007

Con la **Finanziaria 2007** (L. n. 296/2006) sono state apportate ulteriori modifiche. In particolare:

- **le minusvalenze non rilevano per i beni che sono destinati al consumo personale o familiare dell'esercente arte o professione o destinati a finalità estranee all'arte o professione**, limitandone la deducibilità, secondo il principio di cassa, ai casi di cessione a titolo oneroso e di indennizzo risarcitorio;
- concorrono alla formazione del reddito imponibile del professionista o dell'artista, le plusvalenze derivanti anche dall'estromissione degli immobili strumentali nei casi previsti al comma 1-bis dell'articolo 54 del Tuir.

Le plusvalenze relative agli immobili 7

Relativamente alle cessioni di immobili, occorre sottolineare che **la plusvalenza è tassabile solo con riferimento agli immobili strumentali acquistati successivamente al 1° gennaio 2007**, pertanto, la cessione dei fabbricati acquistati antecedentemente a tale data anche se il relativo costo era deducibile in forza della normativa vigente ante 1990, non genera alcun plusvalore.

Tale precisazione è stata data, dal sottosegretario all'Economia, Mario Lettieri, in risposta a un'interrogazione presentata in commissione Finanze.

Al riguardo si fa presente che anche le dalle istruzioni a Unico 2007 confermano questa linea interpretativa. Infatti riguardo alla compilazione del rigo RE4 (Plusvalenze patrimoniali), è precisata l'imponibilità delle plusvalenze riferite all'estromissione dei beni strumentali "esclusi gli immobili".

Il commercialista telematico

Istruzioni Unico 2007 redditi 2006

“Nel **rigo RE4**, indicare, ai sensi dell’art. 54, commi 1-bis e 1-ter, del TUIR, come modificato dall’art. 36, comma 29, del sopracitato D.L. n. 223 del 2006, le plusvalenze dei beni strumentali, **esclusi gli immobili** e gli oggetti d’arte, di antiquariato o da collezione se realizzate mediante cessione a titolo oneroso o mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni e qualora i beni siano destinati al consumo personale o familiare dell’esercente l’arte o la professione o a finalità estranee all’arte o professione”

Caso

Un professionista acquista il 14 novembre 2006 un immobile per l’esercizio della propria professione ad un costo di € 200.000,00.

Il 18 maggio 2007 questo immobile viene ceduto ad un prezzo pari a 250.000,00 €.

La plusvalenza derivante dalla cessione dell’immobile è rilevante fiscalmente?

L’immobile è stato acquisito prima del 1° gennaio 2007 pertanto anche se la cessione avviene successivamente a tale data la plusvalenza non è fiscalmente rilevante.

La decorrenza della plusvalenze da cessione di beni strumentali

La nuova norma, però, non ha precisato la decorrenza della nuova fattispecie. Considerando che la nuova disposizione è stata introdotta dal D.L. n. 223/2006 e che tale legge è entrata in vigore il 4 luglio 2006 possiamo sostenere che le plusvalenze e minusvalenze a seguito di cessioni di beni mobili, **debbono essere fatte concorrere alla determinazione del reddito dei professionisti solo se realizzate e incassate successivamente al 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del Dl n. 223/2006.**

Istruzioni Unico 2007 redditi 2006 persone fisiche

Le istruzioni ministeriali al modello Unico PF 2007, nel commentare le nuove disposizioni, specificano che hanno efficacia:

- ✓ «con effetto a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006».

Il commercialista telematico

Da una prime lettura delle istruzioni, vista l'impossibilità per le persone fisiche di ricorrere a periodi d'imposta diversi da quello solare, **semberebbe**, che le nuove norme per i professionisti valgano per le plusvalenze e minusvalenze realizzate nell'intero periodo d'imposta 2006.

Attenzione: Questa interpretazione non sembra corretta

Occorre, infatti, ricordare il principio dell'affidamento del contribuente, in base al quale la norma non può avere effetto retroattivo e, quindi, non può considerare eventi impositivi anteriori al 4 luglio 2006, data di entrata in vigore delle nuove disposizioni.

Quanto asserito risulta confermato **indirettamente:**

- ✓ dalla risposta all'interrogazione parlamentare sulla irrilevanza delle plusvalenze per gli immobili acquistati anteriormente al 1° gennaio 2007;
- ✓ dal chiarimento ministeriale, di cui alla circolare 28/E/2006, concernente la tassazione, come redditi diversi, delle plusvalenze derivanti da cessioni di immobili oggetto di donazione, prevista dall'articolo 67, comma primo, lettera b), del Tuir, come modificato dallo stesso Dl 223/2006. **L'Agenzia ha affermato che la nuova disposizione, avendo elevato a presupposti per la tassazione alcune fattispecie precedentemente non rilevanti, ha efficacia innovativa e, pertanto, trova applicazione alle sole cessioni effettuate a partire dalla data di entrata in vigore del decreto legge 223/2006.** Non si vede perché l'introduzione di una nuova fattispecie impositiva nell'ambito di due diverse tipologie reddituali, redditi di lavoro autonomo e redditi diversi, debba seguire, quanto alla decorrenza, due strade diverse;
- ✓ dalle risposte fornite dall'Agenzia delle Entrate, nella conferenza del 19 maggio 2007, con le quali ha indicato che la plusvalenza derivante dalla cessione di beni strumentali concorre alla **determinazione del reddito da lavoro autonomo se l'acquisto e la cessione del bene avviene dopo il 4 luglio 2006.** Le risposte non sono state confermate, da nessuna successiva circolare, contrariamente a quanto solitamente accade a seguito di forum organizzati dall'Agenzia. Si ritiene, comunque, condivisibile l'affermazione "*la cessione del bene*

Il commercialista telematico

avviene dopo il 4 luglio 2006” non quanto se “l’acquisto e la cessione del bene avviene dopo il 4 luglio 2006”. Tale ultima affermazione non trova infatti riscontro in nessuna logica che ne giustifichi l’affermazione stessa.

Si ritiene, pertanto, in attesa che venga disciplinato normativamente, che nella determinazione del reddito da lavoro autonomo devono essere fatte concorrere le plusvalenze e minusvalenze solo se realizzate e incassate successivamente al 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del DL 223/2006, a prescindere che l’acquisto del bene sia avvenuto dopo la suddetta data.

Principio di cassa o competenza

Per comprendere meglio la novità legislativa introdotta dal legislatore risulta fondamentale capire se la plusvalenza conseguita dal professionista debba essere tassata nel periodo d’imposta in cui viene realizzata (principio di competenza), oppure nel periodo d’imposta in cui il corrispettivo della plusvalenza viene percepito (principio di cassa).

Plusvalenza per gli imprenditori

Per procedere all’esame della materia, è necessario ricordare che nella determinazione del **reddito d’impresa** le plusvalenze vengono tassate secondo il **principio di competenza**, infatti, l’art. 86, comma 4, del Tuir stabilisce che le plusvalenze concorrono a formare il reddito nell’esercizio in cui sono state **realizzate**.

Plusvalenza per i professionisti

Al contrario, per quanto riguarda il **reddito di lavoro autonomo**, l’art. 54 al comma 1 – bis del Tuir dispone che “*Si considerano plusvalenze o minusvalenze la differenza, positiva o negativa, tra il corrispettivo o l’indennità percepiti e il costo non ammortizzato*”.

Con l’utilizzo del termine “**percepiti**”, il legislatore ha voluto applicare alla tassazione della plusvalenza conseguita dal professionista il **criterio di cassa**.

Il commercialista telematico

TASSAZIONE DELLE PLUSVALENZE	
<u>REDDITO D'IMPRESA</u>	<u>REDDITO DI LAVORO AUTONOMO</u>
<u>Principio di competenza</u>	<u>Principio di cassa</u>
<u>ART. 86 COMMA 4 TUIR</u> <i>“Le plusvalenze concorrono a formare il reddito nell’esercizio in cui <u>sono state realizzate</u>”</i>	<u>ART 54 COMMA 1 TUIR</u> <i>“Si considerano plusvalenze o minusvalenze la differenza, positiva o negativa, tra il corrispettivo o l’indennità <u>percepiti</u> e il costo non ammortizzato”</i>

NOTA BENE

L’Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 28 del 4 agosto 2006, si è espressa nel senso di negare “la possibilità per il professionista di rateizzare in più esercizi la plusvalenza realizzata, come previsto invece dall’art. 86, co. 4 del TUIR”.

Caso

In data 20 novembre 2006 un professionista ha ceduto un bene strumentale realizzando una plusvalenza pari a 7.300 euro.

Il corrispettivo della cessione viene incassato il 31/01/2007.

La plusvalenza deve essere tassata nel 2006 (criterio di competenza) o nel 2007 (criterio di cassa)?

Nel caso esposto, nel rispetto del principio di cassa, la plusvalenza assume rilievo fiscale nel periodo d’imposta di realizzo. Il professionista dovrà tassare la plusvalenza nel periodo d’imposta 2007, in occasione di Unico 08, poiché anche se ha ceduto il bene nel 2006 l’incasso del corrispettivo è avvenuto nel 2007.

Studio Gigliotti & Associati

Giugno 2007

www.commercialistatelematico.com

© 2007 Commercialista Telematico. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.