Cessione d'azienda in dichiarazione: plusvalenza a rate senza interruzioni

REDDITI SC

La possibilità di accedere al beneficio è vincolata al possesso per tre anni

Il calcolo va fatto in giorni in modo che la decorrenza del termine sia conservata

Pagina a cura di
Davide Cagnoni
Angelo D'Ugo

Come tutti gli anni, con l'avvicinarsi del termine per la presentazione del modello redditi SC, i contribuenti devono prestare particolare attenzione alle modalità compilative della dichiarazione dei redditi in presenza di operazioni straordinarie. Ciò non solo per ragioni di ordine formale ma spesso per evitare di perdere opportunità fiscali favorevoli legate alla corretta compilazione della dichiarazione.

Un'operazione che viene utilizzata in modo ricorrente nel nostro ordinamento è la cessione di azienda. Se la cessione avviene ad opera di una società di capitali e, quindi, di un soggetto Ires, la norma di riferimento è l'articolo 86, commi 2 e 4 del Tuir. Il comma 2 definisce le modalità di calcolo della plusvalenza fiscale che viene determinata come differenza positiva tra il corrispettivo conseguito, al netto degli eventuali oneri accessori di diretta imputazione e il costo fiscalmente non ancora ammortizzato dell'azienda ceduta. Il comma 4, invece, disciplina la facoltà concessa al contribuente di differire la tassazione della plusvalenza. In particolare, se l'azienda è stata posseduta per un periodo non inferiore a tre anni, il contribuente, in alternativa alla tassazione immediata della plusvalenza nell'esercizio di realizzo, può decidere di optare per la rateizzazione della stessa facendola concorrere alla formazione del reddito d'impresa in quote costanti nel periodo d'imposta di realizzo e nei successivi, ma non oltre il quarto.

Il computo del triennio

Abbiamo ricordato che la possibilità di rateizzare la plusvalenza è vincolata all'aver posseduto l'azienda per un periodo non inferiore a tre anni.

Il computo del periodo deve essere effettuato in giorni, ai sensi dell'articolo 2963 del Codice civile, considerando quale primo giorno di possesso il giorno in cui l'azienda è stata acquistata (in caso di precedente acquisto) o il giorno in cui l'impresa è stata costituita indipendentemente dall'anzianità dei cespiti che la compongono (circolare 320/E/97). In sostanza l'azienda deve essere posseduta per almeno 1.095 giorni (365 x 3). Il comma 4 dell'articolo 86 fa riferimento al possesso e non alla proprietà. Occorre pertanto rifarsi al concetto civilistico previsto dall'articolo 1140 del Codice civile, in base al quale il possesso è il potere della cosa che si manifesta in un'attività corrispondente all'esercizio della proprietà o di altro diritto reale. Questo aspetto è molto importante in quanto permette, ad esempio, nell'ipotesi in cui una società di capitali ceda un'azienda in precedenza concessa in affitto, che la decorrenza del termine triennale durante il periodo di concessione in affitto dell'azienda non venga interrotto.

La compilazione del modello

Rispetto ad altre operazioni straordinarie la cessione d'azienda non produce effetti sulla continuità del periodo d'imposta che non risulta interrotto e, dunque, da scomporre ai fini dichiarativi.

Tuttavia, il modello è fondamentale per esercitare l'opzione per la tassazione della plusvalenza in forma rateale. In caso di scelta per il differimento della tassazione, infatti, il contribuente deve:

- nel rigo RF34 indicare l'intero ammontare della plusvalenza tassabile;
- nel rigo RF7 indicare la quota della plusvalenza fiscale dell'anno da includere nell'imponibile e le quote costanti delle plusvalenze oggetto di rateazione nei precedenti periodi d'imposta;
- nei righi RS126 e RS127 indicare rispettivamente l'importo totale delle plusvalenze relative al periodo d'imposta oggetto di dichiarazione, per le quali si esercita il diritto di rateazione e l'importo corrispondente alla quota costante scelta.

La mancata opzione nel modello

Il comma 4 dell'articolo 86 del Tuir stabilisce che la scelta per la rateizzazione della plusvalenza avvenga nella dichiarazione dei redditi. La norma, infatti, prevede che se la dichiarazione dei redditi non è presentata la plusvalenza concorre a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui è stata realizzata. L'agenzia delle Entrate, inoltre, (circolare 8/E/2010 e risoluzione 325/E/2002) ha precisato che la mancata opzione per il frazionamento renderebbe impossibile la presentazione di una dichiarazione integrativa mediante la quale effettuare un'opzione successiva. Per la Cassazione (n. 991/2015), tuttavia, la rateizzazione sarebbe possibile anche in assenza di formale opzione all'interno del modello dei redditi. I giudici, in sostanza, riconoscendo al bilancio valenza fiscale, hanno sostenuto che se la plusvalenza è stata spalmata in bilancio secondo la norma fiscale e gli effetti di tale procedura contabile sono confluiti in dichiarazione dei redditi, è possibile usufruire della rateizzazione anche in assenza di formale compilazione del modello dei redditi secondo le regole viste in precedenza.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

L'ESEMPIO

1. L'operazione

La società Alfa Srl ha acquistato un ramo di azienda il 10 settembre 2015. Il 12 marzo 2016 ha concesso il ramo di azienda in affitto alla società Beta. Il 5 aprile 2018 il contratto si risolve e Alfa prosegue l'attività fino alla cessione del ramo alla società Gamma il 30 settembre 2019. La cessione del ramo determina una plusvalenza di 100.000 euro che Alfa vuole rateizzare in 5 esercizi (poiché il ramo è stato posseduto per almeno 3 anni).

2. La compilazione in Redditi SC

Supponendo che nel 2019 Alfa abbia realizzato solo questa plusvalenza e non ci siano plusvalenze rateizzate in precedenti periodi d'imposta, il modello Redditi SC 2019 deve essere compilato come segue:

- nella colonna 1 del rigo RF7 deve essere indicata la quota di plusvalenza dell'anno da includere nell'imponibile;
- nella colonna 2 del rigo RF7, deve essere riportato l'ammontare complessivo delle plusvalenze imponibili nel periodo d'imposta 2018;
- nel rigo RF34, colonna 1, deve essere riportato quale variazione in diminuzione l'ammontare della plusvalenza conseguita nel periodo di imposta 2018, sottoposta a tassazione in cinque quote costanti.

Variazioni in aumento	RF7	Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio	1 20.000,00	2 20.000,00
	RF8	Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 88, comma 3, lettera b)		,00
Variazioni in diminuzione	RF34	Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti	1 100.000,00	2 ,00
	RF35	Contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti (art. 88, comma 3, lettera b))		,00

3. La scelta dell'opzione

Al fine di esercitare l'opzione per la scelta della rateizzazione, nella colonna 1 del rigo RS126 va indicato l'importo complessivo delle plusvalenze e nella colonna 1 del successivo rigo RS127 va indicato l'importo corrispondente alla quota costante delle medesime.

Plusvalenze e sopravvenienze attive	RS126	Importo complessivo da rateizzare ai sensi degli articoli 86, comma 4 e 88, comma 2	1 100.000,00	2 ,00
	RS127	Quota costante dell'importo del rigo RS126	1 20.000,00	2 ,00
	RS128	Importo complessivo da rateizzare ai sensi dell'art. 88, comma 3, lettera b)		,00
	RS129	Quota costante dell'importo del rigo RS128		,00