



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF178

INFO FLASH

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 4

OGGETTO	FORFETTARI - ESTROMISSIONE DELL'IMMOBILE STRUMENTALE - CONVENIENZA
RIFERIMENTI	INTERPELLO 391/2019 - ART. 1, CO. DA 54 A 89, L. 190/2014 – CM 10/2016
CIRCOLARE DEL	09/10/2019

Sintesi: in relazione al regime forfetario, l'Agenzia delle Entrate ha recentemente avuto modo di chiarire che:

- considerata l'irrelevanza delle plus/minusvalenze nella determinazione del reddito nel regime forfetario
 - anche **l'immobile strumentale viene estromesso senza realizzo di plusvalenza** (senza alcun interesse per l'impresa individuale a fruire dell'estromissione agevolata di cui alla legge di Bilancio 2019).
- I contribuenti (professionisti o imprenditori) che applicano tale regime dovranno:*
- annotare l'estromissione nei registri dei cespiti tenuti obbligatoriamente fino al periodo d'imposta antecedente all'ingresso nel regime agevolato
 - la ditta individuale non indicherà l'estromissione effettuata nel 2019 a quadro RQ del Mod. Redditi 2020.
- Di seguito si analizza il regime dell'estromissione ai fini delle imposte dirette ed indirette.*

PLUSVALENZE NEL REGIME FORFETARIO

Come noto nel regime forfetario il reddito:

- non è calcolato attraverso la contrapposizione di componenti positivi e negativi;
- ma deriva semplicemente dall'applicazione ai ricavi/compensi di un **coefficiente di redditività**, differenziato a seconda del settore di attività, predeterminato del Legislatore.

Benché la norma non disciplini espressamente le plusvalenze/minusvalenze (se non in relazione a quelle realizzate una volta fuoriusciti dal regime agevolato – art. 1 c. 72 L. 190/2014) e le sopravvenienze attive o passive, l'interpretazione dell'Agenzia (CM 10 del 4/04/2016) è chiara in tal senso:

- le **plusvalenze e minusvalenze** sui beni relativi all'impresa/professione **realizzate in corso di regime**;
- le **sopravvenienze attive e passive**,

non sono rilevanti ai fini della determinazione del reddito.

Alla luce della particolare determinazione del reddito per il regime agevolato i beni strumentali hanno il seguente trattamento:

BENI STRUMENTALI	DISCIPLINA
GIÀ POSSEDUTI AL MOMENTO D'INGRESSO NEL REGIME FORFETARIO	<ul style="list-style-type: none"> ✓ non risultano più deducibili le quote di ammortamento; ✓ sono irrilevanti le plus/minusvalenze derivanti dalla cessione in vigenza del regime; ✓ qualora tali beni siano presenti al momento dell'uscita dal regime si ritiene che non sarà possibile "riprendere" il processo d'ammortamento ✓ il costo non ammortizzato dei beni al 31 dicembre dell'ultimo "anno ordinario" è quello rilevante ai fini della determinazione della plusvalenza di cessione, qualora avvenga successivamente all'uscita dal regime forfetario
ACQUISTATI DURANTE IL REGIME FORFETARIO	<ul style="list-style-type: none"> ✓ il costo di tali beni non è stato dedotto, data la determinazione forfetaria dei costi in tale regime ✓ sono irrilevanti le plus/minusvalenze derivanti dalla cessione in vigenza del regime ✓ dall'anno di fuoriuscita dal regime agevolato non sarà comunque possibile dedurre alcuna somma a titolo di ammortamento; ✓ il prezzo di acquisto è quello rilevante ai fini della determinazione della plusvalenza di cessione, qualora avvenga successivamente all'uscita dal regime forfetario

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - Via G. A. Longhin n. 103 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613 – Email: info@redazionefiscale.it

ESTROMISSIONE DEI BENI STRUMENTALI

Il bene strumentale oltre che a seguito di vendita (o eliminazione volontaria, furto ed eventi straordinari) può essere estromesso dal processo produttivo per **destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa** (es.: autoconsumo personale o familiare dell'imprenditore).

In tale caso il contribuente nel regime ordinario deve procedere come segue:

- determinare il valore residuo del bene;
- determinare il valore normale del bene;
- verificare l'eventuale presenza di plusvalenze o minusvalenze.

Si evidenzia che il legislatore ha spesso introdotto norme agevolative per l'estromissione. L'ultima in ordine di tempo è scaduta il 31 maggio 2019 ai sensi dell'articolo 1, comma 66 della legge 145/2018.



Nota: dal 2006, l'art. 54, co. 1-bis, TUIR ha esteso anche agli **esercenti arti e professioni** la **rilevanza ai fini irpef di plus/minusvalenze** derivanti da:

- ✓ cessione a titolo oneroso;
- ✓ risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;
- ✓ consumo personale o familiare del lavoratore autonomo o destinazione a finalità estranee all'esercizio della professione; di beni strumentali, acquistati dopo il 4 luglio 2006, esclusi gli immobili e gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione.

Fino al 2005, plusv/minusvalenze sui beni strumentali non rilevano, neppure in caso di autoconsumo.

La **Legge Finanziaria 2007** ha, poi, ulteriormente modificato tali disposizioni, prevedendo, a decorrere dal 1/01/2007:

- ✓ la rilevanza delle plusvalenze e minusvalenze, anche quando relative **ad immobili strumentali acquistati nel triennio 2007-2009**;
- ✓ con riferimento ai beni strumentali in generale, **l'indeducibilità delle minusvalenze** derivanti dall'**autoconsumo**/destinazione del bene a finalità estranee all'attività professionale.



N.B.: le eventuali plusvalenze realizzate a seguito di autoconsumo (del titolare o dei propri familiari) ovvero per effetto di destinazione del bene a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, vanno **dichiarate interamente nell'esercizio in cui sono state realizzate** (non potendo rilevare il principio "di cassa").

ESTROMISSIONE PER IL CONTRIBUENTE FORFETARIO (INTERPELLO 391/2019)

Alla luce della particolare disciplina delle plusvalenze per i contribuenti forfetari è stato presentato un interpello circa regime fiscale dell'uscita del bene strumentale tramite **estromissione**.

L'Interpello n. 387 del 8/10/2019, riferito ai soli aspetti reddituali, può essere riassunto come segue:

- un imprenditore individuale, nel corso del 1984 ha acquistato un immobile strumentale per natura, categoria catastale A/10;
- al 1° gennaio 2019 tale immobile è stato ammortizzato interamente e quindi il suo costo fiscale è pari a zero;
- il contribuente ha aderito **dal periodo d'imposta 2019 al regime forfetario** e, per questo, ritiene che l'estromissione dell'immobile in tale periodo d'imposta risulti fiscalmente irrilevante.

TRATTAMENTO AI FINI DEI REDDITI

Al riguardo l'Agenzia delle Entrate conferma che:

- **l'estromissione** dell'immobile strumentale (o di altro bene);
- **non assume alcuna rilevanza fiscale**, in quanto la relativa plusvalenza è realizzata in vigenza di regime forfetario.



ATTENZIONE: l'Agenzia chiarisce, pertanto, che il contribuente che applica il regime forfetario:

- deve limitarsi ad **annotare l'estromissione nei registri, tenuti fino al periodo d'imposta antecedente all'ingresso nel regime agevolato**, che recano iscrizione dei beni immobili interessati, in quanto esonerati dalla tenuta del **registro dei beni ammortizzabili** nonché da quello degli acquisti Iva (CM n. 9/2019)
- anche ove si tratti di estromissione di un **immobile, non sarà compilato il quadro RQ** del Mod. Redditi (posto che non vi è alcuna imposta sostitutiva da assolvere; dunque per l'imprenditore non avrà alcuna rilevanza una specifica norma agevolativa, come ad esempio l'estromissione agevolata reintrodotta dalla legge di bilancio 2019 - art. 1 c. 66 L. 145/2019).

ESTROMISSIONE AI FINI DELL'IVA

Più complessi appaiono gli aspetti Iva, i quali non risultano:

- ✓ nè affrontati nell'istanza di interpello (o in un precedente documento di prassi)
- ✓ nè espressamente disciplinati dalla Legge 190/2014 (trova dunque applicazione il Dpr 633/72) considerata l'estraneità del regime forfetario all'ambito Iva.

A tal fine occorre preliminarmente considerare che, nel caso di acquisto da un soggetto passivo Iva:

- a) **per i beni già posseduti prima dell'ingresso nel regime forfetario:** il contribuente ha, in generale, proceduto alla "rettifica dell'Iva" detratta (per "decimi residui" in relazione all'immobile; per "quinti residui" in relazione ad altri beni strumentali, immobilizzazioni immateriali proprie o servizi in corso di esecuzione)
- b) **per i beni acquistati in costanza di regime agevolato:** l'Iva non è risultata detraibile e ciò anche in relazione ad eventuali costi incrementativi sostenuti.

Per tale motivo in sede di estromissione del bene occorre distinguere i seguenti casi:

- ➔ **se ha subito l'indetraibilità totale** (è il caso di acquisto del bene in costanza di regime agevolato): risulta **non rilevante ai fini Iva**.



N.B.: si ritiene si applichi l'**esenzione art. 10 n. 27-quinquies Dpr 633/72**, il quale contempla la situazione d'indetraibilità ex art. 19 Dpr 633/72 (nel cui co. 2 rientra il caso del contribuente forfetario); tale esenzione non comporta l'applicazione del pro rata, nè particolari problematiche, dovendo il contribuente limitarsi ad emettere autofattura esente.

- ➔ **se non ha subito l'indetraibilità** (è il caso di acquisto del bene anteriormente ai 5 anni – 10 anni per l'immobile - dall'ingresso nel regime agevolato): l'estromissione **è rilevante ai fini Iva**, dovendosi pertanto distinguere il caso di estromissione:
 - ✓ di un **immobile:** trova applicazione l'**esenzione ex art. 10 n. 8-ter Dpr 633/72** (in tal caso non opera più alcuna ulteriore rettifica dell'Iva detratta, posto che il decennio di vigilanza ispirato)
 - ✓ di un **altro bene:** va applicata l'Iva nell'autofattura emessa.
- ➔ **se ha subito l'indetraibilità parziale** (è il caso di acquisto del bene nel quinquennio – decennio per l'immobile - dall'ingresso nel regime agevolato): **non è chiaro se debba trovare applicazione**
 - l'assoggettamento ad **Iva nella stessa percentuale dell'Iva detratta** (l'art. 13 c. 4 Dpr 633/72 si riferisce alle sole cause di indetraibilità "oggettiva", mentre il caso di specie dovrebbe essere relativo ad una indetraibilità di natura "soggettiva", l'ingresso nel regime agevolato), e cioè dell'Iva non restituita tramite la rettifica in sede di ingresso al regime agevolato
 - l'**integrale assoggettamento ad Iva:** nel presupposto che non trova applicazione nessun'altra disposizione agevolativa.



Autofattura esente Iva: l'autofattura (esente Iva o imponibile Iva) elettronica va emessa con indicazione:

- ✓ del prezzo di acquisto, ex art. 13 c. 2 lett. c) Dpr 633/72
- ✓ da aggiornare nel caso di riduzione di valore (ma non di aumento – CM 26/2016 e 37/2016)



Si ricorda, poi, che non vi è mai applicazione di imposta di registro/ipocatastali posto che non vi è la voltura del bene ad un soggetto terzo.

Bene (anche immobile) acquistato da privato ante ingresso nel regime agevolato: in tal caso nella successiva estromissione trova applicazione l'**esclusione da Iva ex art. 2 n. 5 Dpr 633/72** (in questo caso non vi è la necessità di emettere alcuna autofattura).

CONSIDERAZIONI

In relazione a quanto considerato in precedenza, risulta evidente l'assoluta convenienza delle estromissione nell'ambito dell'attività agevolata rispetto a quanto avviene per la generalità dei casi.

In particolare per quanto riguarda le imprese:

- ✓ viene **totalmente neutralizzata la tassazione fini dei redditi** (ciò risulta particolarmente rilevante nel caso di immobile totalmente ammortizzato)
- ✓ mentre **ai fini Iva** si applica il **regime ordinario** che, tuttavia, risulta **influenzato dall'obbligo di rettifica dell'Iva** detratta **in sede di ingresso** nel regime forfettario.

Tanto premesso, potrebbe essere intenzione dell'imprenditore (ma anche del professionista, anche se, in generale, con interesse minore)

- **accedere al regime forfettario**
- **prima di procedere alla cessazione** dell'attività.

A tal fine occorrerà fare **particolare attenzione** alla **possibile applicazione delle disposizioni antiabuso** contenute nello Statuto del contribuente (art. 10-bis L. 212/2000); in sostanza occorrerà operare in modo da evitare che l'Agenzia Entrate possa contestare il fatto che il contribuente abbia sostanzialmente "orchestrato":

- la **riduzione dei ricavi** tale da poter fare accesso regime agevolato
- o, addirittura, si sia ricondotto **da un soggetto societario ad una impresa individuale**, tramite precedenti operazioni straordinarie (es: fuoriuscita dell'altro socio da una Snc/Sas; trasformazione della Srl in società di persone successiva perdita della pluralità dei soci)

Esempio1: si pensi al caso di un'impresa individuale di lungo corso, con ricavi medi di €. 500.000, per il quale l'imprenditore decide di cessare l'attività, nell'ambito della quale vi è il capannone totalmente ammortizzato (dunque, estremamente plusvalente).

A tal fine l'imprenditore potrebbe pensare di ridurre pian piano il volume dell'attività in modo tale da poter accedere al regime forfettario in uno dei periodi d'imposta successivi, procedendo poi a cessare l'attività. L'Agenzia si ritiene non possa contestare alcunché laddove si verifichino i seguenti eventi, a maggior ragione se in via congiunta:

- ✓ transiti un considerevole numero di anni tra l'attività "a regime" e l'ingresso nel regime agevolato
- ✓ l'attività nel regime agevolato duri più di un periodo di imposta
- ✓ si possa giustificare il motivo della cessazione dell'attività (es: l'imprenditore è già pensionato, o ha trovato una nuova attività dove impiegarsi, e così via).

Esempio2: stessi concetti dovrebbero supportare l'ipotesi di cessazione di una Snc familiare, dove si preordinata l'uscita del coniuge finalizzata all'ingresso della ditta individuale superstite nel regime forfettario.

