



ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF085

# INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del  
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 7

<b>OGGETTO</b>	<b>ESTROMISSIONE DELL'IMMOBILE STRUMENTALE ENTRO IL 31/05/2017</b>
<b>RIFERIMENTI</b>	ART. 1 C. 566 L. 232/2016 E ART. 1 C. 121 L. 208/2015 - CM 26/2016; RM 390/2008
<b>CIRCOLARE DEL</b>	<b>16/05/2017</b>

*Sintesi:* entro il prossimo 31/05/2017 scade il termine per esercitare l'opzione per l'estromissione dell'immobile strumentale dell'imprenditore individuale, con effetto fiscale dal 1/01/2017.

Non possono avvalersi dell'agevolazione gli imprenditori cessati all'1/01/2017.

L'operazione si sostanzia in una manifestazione di volontà realizzata tramite:

- annotazione nei registri contabili della fuoriuscita dell'immobile
- il pagamento dell'imposta sostitutiva (8% della plusvalenza "teorica"), entro il 30/11/2017 per il 60% del totale (prima rata) ed entro il 16/06/2018 per il saldo
- l'indicazione dell'estromissione in Unico 2018.

Se l'estromissione riguarda immobili locati (non abitativi), occorre rettificare il regime Iva registro applicato a tutti i canoni del 2017 antecedenti all'operazione; a tal fine l'Agenzia ha chiarito che ai fini:

- dell'IVA: va emessa nota di credito di sola Iva (restituendo al conduttore l'imposta incassata)
- dell'imposta di Registro: va effettuato il versamento "integrativo" dell'imposta dovuta entro 20 giorni dalla data di versamento della 1° rata dell'imposta sostitutiva.

Ai fini reddituali, si rileva che, a decorrere dal 2017, l'immobile dovrà essere dichiarato nel quadro RB del Unico con le regole proprie dei redditi fondiari.

L'art. 1 c. 121 Legge n. 208/2015 ha previsto la possibilità per l'imprenditore individuale

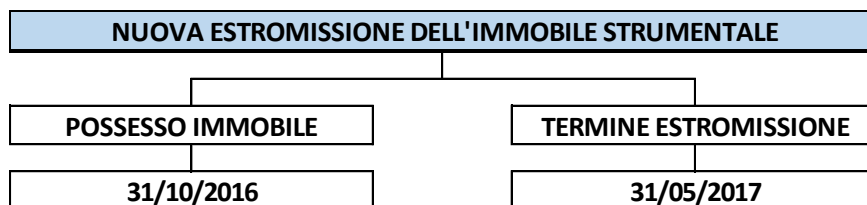
- di estromettere dall'attività d'impresa degli immobili strumentali posseduti al 31/10/2015
- con il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'Irpef/Irap pari all'8%, calcolata sulla differenza tra il valore normale dell'immobile (che può essere assunto nel valore catastale) ed il costo fiscalmente riconosciuto dello stesso
- entro la data del 31/05/2016, con effetto fiscale retrodatato all'1/01/2016.

Tale facoltà è stata riproposta dall'art. 1 c. 566 Legge di Bilancio 2017 in relazione:

- ➔ agli immobili **posseduti al 31/10/2016**
- ➔ con operazione da effettuare **tra il 1/01/2017 ed il 31/05/2017**, i cui **effetti fiscali** vanno fatti **retroagire al 1/01/2017**.



**Termine:** l'opzione va esercitata entro il 31/05/2017; a tal fine, non sono necessari particolari adempimenti (non essendovi alcun passaggio di proprietà), ma solo "comportamento concludente".



Dal punto di vista dichiarativo l'estromissione effettuata:

- al 31/05/2016: va riportata nel **quadro RQ del mod. Redditi PF 2017**
- al 31/05/2017: andrà indicata nel **mod. Redditi PF 2018**.

## AMBITO SOGGETTIVO

L'estromissione, è riservata ai soggetti che al **31/10/2016** sono in possesso della qualifica di **imprenditore individuale, mantenendola fino al 1/01/2017**.

Rimane, dunque, escluso l'imprenditore che:

- ha cessato la partita Iva entro il 31/12/2016
- ha concesso in locazione l'unica azienda entro il 31/12/2016



**Casi particolari:** l'estromissione spetta anche nel caso di:

- impresa posta **in liquidazione**
- **prosecuzione in forma di impresa individuale da parte:**
  - dell'**erede** dell'imprenditore deceduto dopo il 31/10/2016 (non spetta se si è costituita una Sdf una mera comunione incidentale ereditaria)
  - del **donatario** dell'azienda (ex art. 58 Tuir)
  - dell'**unico socio** della società di persone a seguito della perdita della pluralità dei soci, **purché** ciò sia intervenuto entro il **31/10/2016**.

## IMMOBILI INTERESSATI

L'estromissione può avere ad oggetto gli **immobili** (fabbricati e terreni) **strumentali**:

- ➔ **sia per natura** (fabbricati di tutte le categorie diverse da A, incluso A/10)
- ➔ **che per destinazione.**



**IMMOBILI ESCLUSI:** non possono essere estromessi in modo agevolato gli immobili che:

- che costituiscono **"beni merce"** (anche se strumentali per natura)
- **che non sono strumentali** (per natura o per destinazione), anche se indicati nell'inventario.
- **ad uso promiscuo** (cioè utilizzati anche a fini privati)
- **condotti in leasing al 31/10/2016** (in quanto in tal caso manca il possesso del bene a tale data).

**POSSESSO:** il regime di estromissione agevolata riguarda i beni immobili:

- **posseduti al 31/10/2016** e che a tale data presentavano il requisito della strumentalità
- e posseduti **anche alla data del 1/01/2017**.

## IMMOBILI STRUMENTALI PER DESTINAZIONE

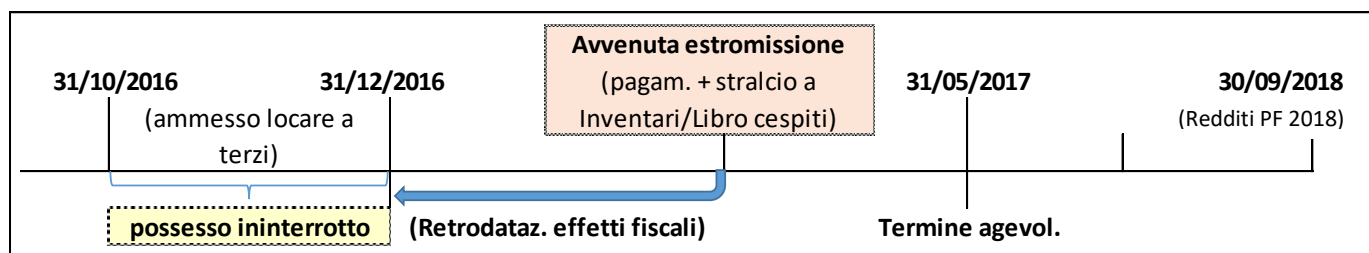
Si considerano immobili strumentali per destinazione:

- **i terreni ed i fabbricati**
- **utilizzati in modo "esclusivo"** per l'esercizio dell'impresa da parte del possessore.



**Nota:** se tra l'1/11/2016 ed il 31/12/2016 l'unità strumentale per destinazione viene locata a terzi, permane la strumentalità "per natura" e con essa l'agevolazione

Si noti la differenza con l'assegnazione/cessione agevolata ai soci, per la quale è essenziale la mancanza di strumentalità per natura al momento del rogito di assegnazione/cessione.



### IMMOBILI STRUMENTALI PER NATURA

L'art.43 c. 2 TUIR considera strumentali "*per natura*" gli immobili che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, ancorché non utilizzati, o dati in locazione o comodato.

Dunque, si considerano strumentali per natura i fabbricati:

- censiti in catasto nelle **categorie B, C, D, E, o nella categoria A/10** (a condizione che la destinazione ad ufficio o studio privato risulti dal titolo edilizio, anche in sanatoria)
- che non risultino utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'attività d'impresa, ma siano concessi a terzi **in locazione o in comodato**, oppure siano **inutilizzati**.



**Categoria A/10:** la strumentalità per natura si configura "qualora la destinazione dell'ufficio sia prevista nella licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria" (CM 26/2016).

	TIPOLOGIA DI IMMOBILE	AGEVOLABILE
1	Immobile D1 utilizzato in proprio	SI
2	Immobile D1 locato	SI
3	Immobile D1 merce	NO
4	Immobile A3 utilizzato in proprio	SI
5	Immobile A3 locato	NO
6	Immobile A3 merce	NO
7	Terreno (anche edificabile) utilizzato in proprio (società agricola)	SI
8	Terreno (anche edificabile) locato (anche per usi agricoli)	SI

### ISCRIZIONE NELL'INVENTARIO

Gli immobili strumentali (per natura o destinazione), si considerano relativi all'impresa (art. 65 TUIR):

- per i soggetti in contabilità ordinaria: se iscritti **nell'inventario**
- per i soggetti in contabilità semplificata: se risultanti dal registro dei **beni ammortizzabili**.

Si deve comunque tener presente che le regole in merito all'iscrizione nell'inventario sono cambiate a partire dal 1/01/92 (L.413/1991). Volendo sintetizzare, la situazione attuale è la seguente:

IMMOBILI	ESTROMISSIONE
<b>STRUMENTALI PER DESTINAZIONE</b>	possono <b>essere estromessi</b> in regime agevolato: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ se acquisiti <u>prima del 01/01/92</u> (data di entrata in vigore della L. 413/91), <b>a prescindere dalla loro iscrizione nell'inventario</b></li> <li>▪ se acquisiti <u>a partire dal 01/01/92</u>, soltanto <b>se iscritti nell'inventario</b></li> </ul>
<b>STRUMENTALI PER NATURA</b>	<b>possono essere estromessi solo se iscritti nell'inventario</b> , a prescindere dal fatto che essi siano stati acquisiti prima 01/01/92 o a partire da tale data.



**BENI PRIVATI:** non possono essere estromessi gli immobili strumentali per natura:

- acquistati **dall'imprenditore individuale a titolo personale** (e, dunque, non ammortizzati), anche se **messi a disposizione dell'impresa** (deducendone così i costi di gestione); tal fine fa fede quanto indicato nell'inventario/libro cespiti dall'imprenditore in relazione all'immobile (non rileva, al contrario, quanto dichiarato nel rogito di acquisto/la mancanza della P.Iva dell'acquirente nella fattura di vendita)
- utilizzato **in via promiscua** (es: l'A/10 utilizzato anche come abitazione principale dell'imprenditore).

## ADEMPIMENTI

### ESERCIZIO DELL'OPZIONE

L'estromissione in esame:

- va effettuata **entro il 31/05/2017** (termine "teorico")
- ma i relativi effetti **retroagiscono al 1/01/2017**.



Perché l'operazione abbia luogo non è necessario porre in essere particolari adempimenti, in quanto non si verifica alcun trasferimento della proprietà. Ciò comporta, di fatto:

- ⇒ la possibilità di estromettere l'immobile, **in concreto, anche successivamente al 31/05/2017**
- ⇒ avendo cura di riferire al 31 maggio 2017 la data di compilazione dei registri contabili.

### PERFEZIONAMENTO DELL'OPZIONE AGEVOLATA

All'esercizio dell'opzione per l'estromissione si applicano i seguenti concetti:

**a) "comportamento concludente":** comporta l'obbligo di annotare lo stralcio dell'immobile:

- dal libro giornale: nel caso di impresa in contabilità ordinaria
- dal registro dei beni ammortizzabili: nel caso di impresa in contabilità semplificata con il quale il bene viene definitivamente escluso dalla sfera imprenditoriale

**b) perfezionamento dell'agevolazione fiscale:** si applica solo in caso:

- di **indicazione nella dichiarazione dell'imprenditore individuale** (quadro RQ del mod. Redditi PF 2018) del valore (normale/catastale) dei beni estromessi e dell'imposta sostitutiva; in caso di mancata compilazione del quadro in Unico PF, è possibile effettuare l'integrazione del quadro RQ entro il termine di presentazione di Unico PF 2019 (RM 228/2009)
- di versamento (integrale) dell'imposta sostitutiva alle due rate previste.



Nota: la CM 26/2016 ha ribadito che il perfezionamento sia solo con l'indicazione in dichiarazione dei redditi della, superando i precedenti orientamenti (confermando la RM 82/2009 e superando le CM 39/2008 e RM 390/2008, che facevano riferimento **al pagamento** dell'imposta sostitutiva).

#### Esempio1

La Ditta individuale Bianchi destina ad estromissione un immobile il cui costo storico ammonta a €. 100.000 ed il cui fondo ammortamento è pari a €. 60.000.

In tal caso, la scrittura contabile per far uscire l'immobile dall'azienda si ritiene sia la seguente:

		≠	a	Immobile		100.000
		F.do ammortamento immobile			60.000	
		<b>Patrimonio netto</b>			40.000	

#### Libro cespiti

Codice Cespiti	Progr.	Anno acq.	Descrizione cespiti	% ammort.	Valore Storico	Fornitore	Documento	F.do ammort.	Residuo ammort.	Cespiti elim./dism.
AUT	001	2012	AUTOCARRO DAILY 2.4d TARGA ...	20	15.000,00	IVECO		10.000,00	5.000,00	
AUTV	001	2013	AUTOVETTURA BMW 320d - TARGA ...	25	13.000,00	WOLKVAGE GROUP		9.000,00	4.000,00	
...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
IMM	001	2011	LOCALE AD USO UFFICIO VIA ...	3	250.000,00	EDILCASA ...		37.500,00	212.500,00	- 212.500,00
IMM	002	2011	IMPIANTO ELETTRICO CORE .....	3	15.000,00	TENOLIGHT		2.250,00	12.750,00	- 12.750,00
...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...

Libro inventari: riporterà uno storno del cespiti del tutto analogo.

## IMPOSTE

### AI FINI DEI REDDITI:

- la plusvalenza da autoconsumo (art. 58 Tuir) viene assoggettata ad **una imposta pari all'8% sostitutiva di Irpef/Irap** (le imprese in contabilità ordinaria opereranno una variazione in diminuzione a quadro RF in Unico PF 2018)
- è possibile determinare la plusvalenza assumendo, in luogo del valore normale (VN) dell'immobile, il suo **valore catastale** (VC), se inferiore.

a)	<b>Costo fiscale dei fabbricati:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>tiene conto del costo delle aree di sedime e di quelle pertinenziali (cortili, giardini, parcheggi, ecc., si ritiene anche se accatastati separatamente)</li> <li>non considera la quota degli ammortamenti non dedotti (dal 2006) riferibile all'area di sedime</li> </ul>
b)	nel <b>costo si computano eventuali rivalutazioni</b> purché abbiano acquisito efficacia ai fini fiscali.

### IMPOSTE INDIRETTE

Ai fini Iva non si applica alcuna agevolazione; tuttavia, essendo l'estromissione **sempre esente Iva** (va emessa autofattura esente art. 10 n. 8-ter Dpr 633/72), si pone solo problema della **rettifica dell'Iva detratta nel decennio** (dal 2008 in poi) sull'acquisizione/costi incrementativi relativi all'immobile.

Non troverà, infine, applicazione alcuna imposta di registro/ipocatastali non essendovi trasferimento di proprietà (dunque nessuna voltura nei pubblici registri immobiliari).

## VERSAMENTI

I soggetti interessati sono tenuti a versare l'imposta sostitutiva (mediante F24) per l'estromissione:

- a) per il **60%: entro il 30/11/2017**
- b) il rimanente **40%: entro il 30/06/2018.**

Compensazione: il versamento è **compensabile** con i crediti tributari e/o contributivo.

Iva rettificata: diviene a debito nell'ambito del **mod. Iva 2018.**

SEZ. 4

IVA ammessa

VF70 TOTALE rettifiche (indicare con il segno +/-)

00

## ESTROMISSIONE DI IMMOBILE LOCATO

Per quanto riguarda il caso dell'estromissione di un immobile strumentale concesso in locazione, la decorrenza dal 1/01/2017 produce effetti:

- **sia ai fini dell'Iva che dell'imposta di registro** (come specificato dalla RM 390/2008)
- **sia ai fini reddituali** in quanto, da tale data, l'immobile non concorre più alla determinazione del reddito d'impresa ma dà origine ad un reddito fondiario (quadro RB, Unico PF).

## EFFETTI AI FINI IVA

La finzione giuridica secondo cui l'immissione dell'immobile nella "*sfera personale*" dell'imprenditore ha effetto fin dal 1/01/2017 comporta che:

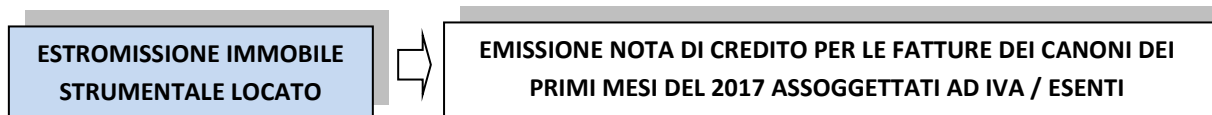
- ove i canoni dei **primi mesi del 2017** siano **assoggettati ad IVA** dall'imprenditore
- occorre "procedere alla rettifica dei documenti emessi con addebito dell'imposta, tramite l'**emissione di una nota di variazione**", ex art. 26 c. 2 Dpr 633/72 (RM 390/08).

Pertanto, indipendentemente che i canoni di locazione siano stati:

- **assoggettati ad Iva 22%** (caso generale, posto che si verte nell'ipotesi di immobili strumentali)
- **alla esenzione Iva** (ex art. 10 n. 8-bis DPR 633/72)

occorre "neutralizzare" l'addebito effettuato al conduttore

emettendo **nota di credito per la sola imposta** (anche se in esenzione Iva).



### EFFETTI AI FINI DELL'IMPOSTA DI REGISTRO

L'art. 5, DPR 131/86 fissa l'imposta di registro sui contratti di locazione immobiliare in misura pari:

1%	se la locazione ha ad oggetto un <b>immobile strumentale</b> , ancorché assoggettata ad IVA
2%	se la locazione ha ad oggetto un <b>immobile diverso</b> dal precedente

Posto che l'immobile entra nella "sfera personale" dell'imprenditore, l'imposta di registro va determinata con **l'aliquota del 2%** (anziché dell'1%) **a decorrere fin dal 1/01/2017**.



**RM 390/2008:** per effetto dell'art. 19 DPR n. 131/86 "l'**esclusione dell'immobile dal patrimonio dell'impresa** costituisce un evento da **denunciare** all'ufficio che ha registrato il contratto di locazione **al fine di procedere alla riliquidazione dell'imposta di registro**".

**ADEMPIMENTI:** l'imprenditore deve:

- "integrare" l'imposta di registro versata:** la riliquidazione dell'imposta (dall'1% al 2%) deve differenziare tra i contratti:
  - **in corso al 1/01/2017:** va riferita al periodo 1/01/2017 - termine del periodo per il quale l'imposta è stata corrisposta con l'aliquota dell'1%
  - **stipulati post 1/01/2017:** va riferita al periodo compreso tra la data di validità del contratto e il termine del periodo per il quale l'imposta è stata corrisposta con l'aliquota dell'1%
- "denunciare" l'evento sopravvenuto:** si noti che:
  - non è prevista un'apposita modalità di presentazione del mod. RLI
  - si ritiene applicabile quanto chiarito dall'Agenzia (v. sotto) secondo cui **il versamento integrativo tiene luogo della denuncia prevista dall'art. 19 Dpr 131/86**



**Termini:** secondo l'Agenzia, l'integrazione dell'imposta va effettuata:

- **entro 20 gg dall'effettivo versamento della 1° rata** dell'imposta sostitutiva (non del termine ultimo)
- l'integrazione potrà pertanto essere effettuata **al più tardi al 20/12/2017**, laddove ove il versamento sia stato effettuato nel termine ultimo del 30/11/2017.



**Art. 19 TUR:** "L'avveramento della condizione sospensiva apposta ad un atto, l'esecuzione di tale atto prima dell'avveramento della condizione e il verificarsi di eventi che, a norma del presente testo unico, diano luogo ad ulteriore liquidazione di imposta devono essere denunciati entro venti giorni, a cura delle parti contraenti o dei loro aventi causa e di coloro nel cui interesse e' stata richiesta la registrazione, all'ufficio che ha registrato l'atto al quale si riferiscono".



**N.B.:** il mod. RLI (con indicazione del cod. "5 Conguaglio d'imposta" nella cas. "Adempimenti successivi" della Sezione II) è richiesto nel diverso caso di corrispettivo inizialmente determinato solo in parte, e di avveramento di una condizione che lo ha modificato. In tal caso la "denuncia" ex art. 19 TUR può essere sostituita da un "atto ricognitivo" del primo atto portato a registrazione (RM 7/2014), dovendosi, tuttavia, scontare l'imposta fissa (*principale*) di registrazione (€ 200), oltre alla maggiore imposta di registro (*complementare*) proporzionale sull'atto originario.

Nel caso della estromissione agevolata, l'imprenditore potrà, al più, inviare all'Ufficio una **comunicazione in carta libera che evidenzi l'estromissione effettuata**.

ESTROMISSIONE IMMOBILE  
STRUMENTALE LOCATO



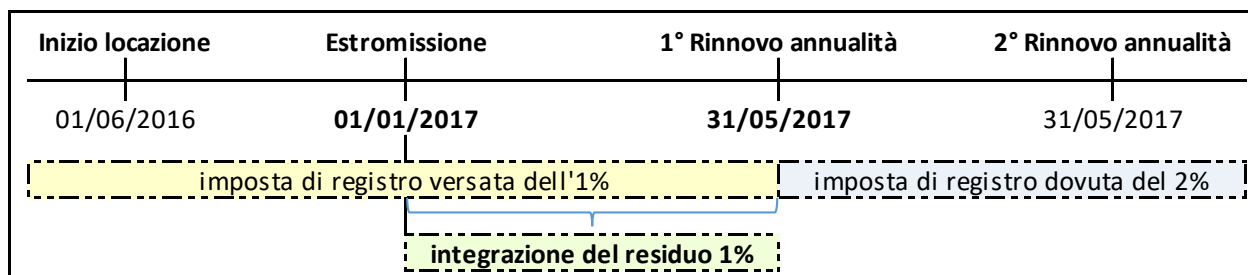
INTEGRAZIONE, ENTRO IL 20/12/2016 DELL' IMPOSTA  
DI REGISTRO DOVUTA SUL CANONE DI LOCAZIONE

#### Esempio2

La ditta individuale Rosi ha concesso in locazione (con Iva) dal 1/06/2016 un capannone alla Gamma srl, assolvendo l'imposta di registro in misura pari all'1%.

Considerato che l' imprenditore intende avvalersi dell'estromissione:

- dal 1/06/2017 l'imposta di registro è dovuta nella misura del 2%
- occorre procedere all'integrazione dell'imposta di registro per il periodo 01/01 – 31/05/2017 versando l'ulteriore 1%.



#### Esempio3

La ditta individuale Giorgio Neri ha concesso in locazione (con Iva) dal 10/02/2017 un ufficio alla Alfa Snc, assolvendo l'imposta di registro in misura pari all'1%.

Considerato che l'imprenditore intende avvalersi dell'estromissione, lo stesso deve procedere all'integrazione dell'imposta di registro della prima annualità versando un ulteriore 1%.

### EFFETTI REDDITUALI

Ai fini reddituali, dal 2017 (Unico 2018), l'immobile dovrà essere dichiarato nell'ambito del quadro RB, con le regole previste per i redditi fondiari.

L'emissione della **nota di credito**, dunque, è necessaria anche al fine di "eliminare" dal reddito d'impresa (ricavi) i canoni di locazione fatturati nei primi mesi del 2017.

#### Esempio4

Riprendendo l'Esempio2 precedente, si consideri che la Alfa Snc abbia versato a titolo di locazione € 5.000 + Iva fino al momento dell'opzione per l'estromissione dell'immobile.

In tal caso la ditta individuale Rosi dovrà emettere corrispondente nota di credito al fine "eliminare" i relativi ricavi.