

Il commercialista telematico

PER L'ESTROMISSIONE DEGLI IMMOBILI VALE IL COMPORTAMENTO CONCLUDENTE

a cura di Antonio Gigliotti

L'estromissione agevolata dell'immobile da parte dell'imprenditore individuale prevista dalla Finanziaria 2008 (art. 1 comma 37) avviene mediante l'esercizio di un'opzione che doveva essere esercitata entro il 30 aprile 2008, e il pagamento di un'imposta sostitutiva entro il 31 luglio 2008.

Per l'esercizio dell'opzione vale il comportamento concludente. L'imprenditore, entro tale data, doveva effettuare una serie di adempimenti che presupponevano la volontà di escludere i beni immobili dal patrimonio dell'impresa.

La Finanziaria 2008 al comma 37 dell'art. 1 ha riproposto, in termini pressoché identici rispetto alla precedente disposizione contenuta nella Finanziaria per l'anno 2002, la possibilità di "estromettere", dalla sfera d'impresa, gli immobili posseduti, alla data del 30.11.2007, dagli imprenditori individuali.

L'estromissione avviene mediante:

- opzione che doveva essere esercitata **entro il 30 aprile 2008** con effetto dal periodo di imposta in corso alla data del 1° gennaio 2008;
- pagamento di una **imposta sostitutiva** nella misura del:
 - ⇒ **10% sulla differenza tra valore catastale rivalutato e valore residuo fiscale ai fini delle imposte dirette** (irpef e irap);
 - ⇒ **30% dell'eventuale imposta che si dovrebbe applicare in caso di vendita ai fini Iva.**

Il commercialista telematico

Immobili interessati

In base a quanto previsto **inizialmente** dalla Finanziaria 2008, l'**agevolazione in oggetto si riferiva solo:**

- ➔ **ai beni immobili strumentali per destinazione**, cioè quelli che, in base all'art. 43, comma 2, primo periodo del TUIR, sono utilizzati, dall'imprenditore esclusivamente per l'esercizio dell'impresa.

Le modifiche apportate dal Decreto milleproroghe

Successivamente, l'art. 38-bis, D.L. n. 248/2007 (c.d. "decreto milleproroghe", convertito dalla *Legge n. 31/2008*), ha modificato la sopraindicata norma della Finanziaria 2008, sostituendo il verbo "utilizza" in "possiede" ed eliminando il riferimento esclusivo al primo periodo dell'art. 43, comma 2, TUIR

Con le modifiche apportate risulta ampliata la categoria degli immobili che possono essere estromessi.

In particolare, l'agevolazione può interessare **tutti gli immobili strumentali, inclusi quelli semplicemente "posseduti" alla data del 30.11.2007, anche se non "utilizzati"**, ossia:

- **gli immobili strumentali per destinazione;**
- **gli immobili strumentali per natura**, cioè quelli "*che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni*" e che si considerano strumentali anche se non utilizzati direttamente dall'imprenditore;
- **gli immobili dati in locazione ad altro soggetto.**

Nota bene

Gli immobili strumentali, per natura o per destinazione, si considerano relativi all'impresa individuale solo se annotati:

- nell'inventario;
- o, per le imprese in contabilità semplificata, nel registro dei beni ammortizzabili.

Il commercialista telematico

Pagamento dell'imposta sostitutiva

L'imposta sostitutiva deve essere versata:

- **40%** entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta in corso alla data del 1.1.2007 quindi **entro il termine di presentazione di Unico 2008** (salvo proroghe 31.07.2008);
- **30% entro il 16.12.2008 + interessi nella misura del 3% annuo;**
- **30% entro il 16.3.2009 + interessi nella misura del 3% annuo.**

Il versamento dell'imposta sostitutiva si effettua tramite mod. F24.

Si evidenzia che è **ammessa la compensazione tra crediti e imposta sostitutiva.**

Modalità di esercizio dell'opzione

L'opzione doveva essere esercitata entro il 30 aprile scorso.

Per quanto concerne in particolare le **modalità di esercizio dell'opzione**, la **circolare n. 39/E del 15/04/2008** ha specificato che, come previsto dall'art. 1, DPR n. 442/97, per l'esercizio dell'opzione assume rilevanza il **comportamento concludente** che, nel caso di specie, dovendo manifestare la volontà di escludere il bene immobile strumentale dal patrimonio dell'impresa, può essere rappresentato dalla contabilizzazione dell'estromissione:

- sul **libro giornale**, per le imprese in contabilità ordinaria;
- sul **registro dei beni ammortizzabili**, per le imprese in contabilità semplificata;
- sui **registri tenuti fino al 2007** che contengono l'iscrizione dell'immobile da estromettere, per i soggetti che si avvalgono del regime dei minimi.

Le scritture contabili

In definitiva, **per l'esercizio dell'opzione non è richiesto alcun particolare adempimento di natura dichiarativa**, ma è sufficiente l'annotazione nelle scritture contabili (libro giornale e libro degli inventari, in caso di impresa in contabilità ordinaria, e libro dei beni ammortizzabili, in caso di impresa in contabilità semplificata) dello stralcio del bene dal patrimonio aziendale.

Il commercialista telematico

Libro giornale Contabilità ordinaria

Contabilmente, non vi sono particolari difficoltà dovendosi limitare l'imprenditore a stornare il fondo ammortamento dell'immobile e, se esistente, del terreno, computandoli in diminuzione del corrispondente attivo di bilancio immobilizzato; successivamente, andrà stornato il residuo importo dall'attivo delle immobilizzazioni imputandolo in diminuzione del patrimonio netto

Esempio

Si ipotizzi il caso di un contribuente che intende estromettere l'immobile il cui valore di iscrizione in contabilità sia pari a 1.000 e ammortizzato, alla data del 31/12/2007, per 500.

In contabilità occorre effettuare le seguenti scritture:

Descrizione: estromissione agevolata dell'immobile (Finanziaria 2008)				
Diversi	a	Immobilizzato		1.000
Fondo ammortamento immobile			500	
Netto patrimoniale			500	

Successivamente, sarà da iscrivere anche il debito tributario che nasce dall'operazione, ricordando che sulle rate successive alla prima (16 dicembre 2008 e 16 marzo 2009), sono dovuti gli interessi nella misura del 3% annuo.

Descrizione: estromissione agevolata dell'immobile (Finanziaria 2008)				
Diversi	a	Debiti verso Erario	
Imposta sostitutiva (Irpef e Irap)			
Imposta sostitutiva (IVA)			

Il commercialista telematico

Nel caso di **incapienza del patrimonio netto**, andrà appostata a conto economico una minusvalenza indeducibile.

Registro beni ammortizzabili Contabilità semplificata

Qualora, invece, il contribuente si trova in **contabilità semplificata** (come già sopra ricordato), l'eliminazione dell'immobile dalla contabilità deve avvenire sul registro dei cespiti con una **semplice annotazione**:

“il sottoscritto..... esclude il presente cespite in base all'art. 1 comma 37 della Finanziaria 2008.”

Scritture tardive

E' opportuno precisare che **non è possibile fruire dell'agevolazione se le scritture** (sopra descritte) **sono effettuate tardivamente**, in quanto la manifestazione di volontà non è soggetta a ravvedimento operoso, ma vincola il contribuente e non può essere modificata tardivamente (Cassazione, 27 novembre 2006, n. 25056; Cassazione, 28 ottobre 2004, n. 22567; Cassazione, 27 marzo 1997, n. 2732; Cassazione, 19 settembre 1997, n. 9310). Resta fermo il ravvedimento operoso per il mancato versamento dell'imposta sostitutiva (articolo 13 Dlgs 18 dicembre 1997, n. 472).

Antonio Gigliotti

21 Maggio 2008