



NEWS

Euroconference

Edizione di sabato 10 Gennaio 2026

REDDITO IMPRESA E IRAP

Riflessioni operative sull'estromissione degli immobili strumentali dell'imprenditore individuale

di **Luciano Sorgato, Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365**

Riflessioni operative sull'estromissione degli immobili strumentali dell'imprenditore individuale

di Luciano Sorgato, Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Convegno di aggiornamento

Novità fiscali Legge di Bilancio 2026

Scopri di più

La disposizione di cui all'[art. 1, comma 41, Legge di bilancio 2026](#), consente agli **imprenditori individuali**, previo **pagamento di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'IRAP pari all'8%** della **differenza tra il valore normale dei beni e il relativo valore fiscalmente riconosciuto**, la possibilità di **estromettere dal patrimonio dell'impresa i beni immobili strumentali**, di cui all'[art. 43, comma 2, TUIR](#), subordinatamente alla sussistenza delle **seguenti condizioni**:

- **i beni sono posseduti al 30 settembre 2025;**
- **le esclusioni devono essere effettuate dal 1° gennaio 2026 al 31 maggio 2026.**

Ai fini di verificare il preciso ambito oggettivo della norma e gli adempimenti necessari per poter ritenere estromessi gli immobili dal regime d'impresa si riportano, per una più agevole comprensione delle questioni, gli [artt. 43, comma 2](#), e [65, comma 1](#).

- [art. 43, comma 2](#): «*Ai fini delle imposte sui redditi si considerano **strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale** da parte del possessore. Gli immobili relativi alle imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o in comodato salvo quanto disposto nell'art 65, comma 1*»;
- [art. 65, comma 1](#): «*Per le imprese individuali gli immobili di cui al comma 2 dell'art. 43 si considerano relativo all'impresa solo se indicati nell'inventario; per i soggetti indicati nell'art 66 tali può essere effettuata nel **registro dei beni ammortizzabili** ...*».

L'uso promiscuo

In ordine alla corretta individuazione dell'ambito oggettivo degli **immobili ammessi all'estromissione** una prima questione potrebbe insorgere nel caso, non raro, di **immobili utilizzati promiscuamente per l'uso personale e d'impresa dell'imprenditore individuale**. Il caso

può essere sdoppiato **tra un immobile che dispone delle prerogative strutturali** che lo rendono definibile come **immobile strumentale per natura** e un immobile che, al contrario, è **mancante di una tale conformazione strutturale**. Nel primo caso, **l'immobile può comunque essere ritenuto qualificabile come immobile strumentale**, in virtù dell'autonoma classificazione di strumentalità che l'[art. 43, comma 2](#), raccorda a tali immobili. Nel caso, invece, di **uso promiscuo di immobile mancante delle indicate caratteristiche strutturali**, accade che, non rendendosi neppure qualificabile come immobile strumentale per destinazione, in virtù della combinazione d'uso cui viene destinato, **tale fabbricato non può essere estromesso con la formula fiscale agevolata**. Il regime fiscale di tale immobile, peraltro, appare foriero di una **parziale doppia imposizione** in quanto, in virtù della sua persistente qualificazione di bene d'impresa che gli deriva dalla **condotta contabile optata di annotarlo nelle scritture d'impresa**, partecipa alla determinazione del reddito d'impresa sulla base delle sue **integrali risultanze catastali**, come prescritto dall'[art. 90, TUIR](#), senza che in regime d'impresa venga **prevista la deducibilità forfettaria del 50% della rendita catastale**, come invece disposto nel reddito di lavoro autonomo dall'[art. 54-quinquies, comma 3](#), a mente del quale: «*Per gli immobili utilizzati promiscuamente è deducibile un importo pari al 50 per cento della rendita catastale ...*». Nel **reddito di lavoro autonomo**, tale deducibilità consente di **equilibrare il carico fiscale derivante dalla tassazione piena del corrispondente reddito fondiario** (non essendo frazionabile la rendita catastale), al fine di considerare, sia pure a mezzo di un computo forfettario, la **promiscuità delle sinergie operative dell'immobile per uso privato e per l'esercizio dell'arte o della professione**. Nel **reddito d'impresa**, tale perequazione fiscale non viene legislativamente perseguita in quanto, nonostante l'uso promiscuo dell'immobile, a fronte della piena risultanza catastale tassata, in ossequio alla prescrizione dell'[art. 90, TUIR](#), **non viene legislativamente prevista alcuna compensativa deducibilità fiscale**.

Nel caso di **immobile strumentale per natura usato promiscuamente**, pur persistendo la sua natura di immobile strumentale, la **deducibilità delle quote di ammortamento rimane commisurata alla sua effettiva inerenza** all'esercizio dell'impresa e, quindi, **non appare fruibile fiscalmente in misura piena**, ma in un quantum perequato **all'effettivo impiego imprenditoriale dell'immobile**, non essendo contemplata la semplificazione di una **misura forfettaria di deduzione**. Trattandosi di **immobile incluso nel compendio patrimoniale d'impresa** (in virtù dell'optata condotta contabile di annotare l'immobile nelle scritture d'impresa), in caso di una sua successiva cessione, **la plusvalenza verrà calcolata sottraendo dal corrispettivo di vendita il suo intero costo non ammortizzato**, comprensivo anche delle frazioni di quote di ammortamento non dedotte in costanza dell'uso promiscuo del medesimo. In altri termini, trattandosi di **immobile strumentale per natura**, esso rimane, in virtù della scelta contabile, catalogabile integralmente come **bene d'impresa** e la relativa plusvalenza **non potrà essere percentualmente riaccredita ad una sua parte ideale**, mancando per gli immobili la regola invece prevista nell'[art. 164, TUIR](#), a proposito dei mezzi di trasporto a motore, per i quali, il comma 2, testualmente dispone: «*Ai fini della determinazione del reddito d'impresa, le plusvalenze e le minusvalenze rilevano nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato*». **Solo nel reddito di lavoro autonomo**, con il nuovo [art. 54-bis, comma 2, ultimo periodo](#), è stato introdotto, a regime, il **principio che commisura in ogni caso la plusvalenza nella stessa proporzione**

esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato, mentre nel regime d'impresa, la commisurazione percentuale risulta parcellizzata, come già sopra detto, ai soli mezzi di trasporto a motore. È, quindi, anche sulla base di quanto sopra rappresentato, che va valutata la convenienza a privatizzare nella sfera personale dell'imprenditore la categoria degli immobili strumentali.

In ordine alla **fuoriuscita degli indicati immobili dal regime d'impresa** viene, sempre dal [comma 41](#) in commento, richiamato il [comma 121 dell'art. 1, Legge n. 208/2015](#), il quale prevede che l'imprenditore individuale può, entro il 31 maggio 2016 (ora 2026), **optare per l'esclusione dei beni stessi dal patrimonio dell'impresa**, con effetto dal periodo di imposta in corso alla data del 1° gennaio 2016 (ora 2026), mediante il **pagamento di una imposta sostitutiva** dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'IRAP. Dal riportato dato letterale parrebbe desumersi che la fuoriuscita dal regime d'impresa degli immobili strumentali sia subordinata al **solo pagamento dell'imposta sostitutiva e non da adempimenti contabili di sorta**. Tuttavia, **non va omissso di considerare che**, in ordine agli immobili degli imprenditori individuali, il riportato [art. 65, comma 1, TUIR](#), raccorda alla **condotta contabile la scelta del regime fiscale** (privato o d'impresa) degli immobili. Per le **imprese individuali**, infatti, **si considerano relativi all'impresa gli immobili indicati nell'inventario** e per i **soggetti indicati nell'art. 66** anche **nel registro dei beni ammortizzabili** o in scritture contabili equipollenti. Il [comma 41](#) in esame **non contempla alcuna espressa deroga** all'[art. 65, TUIR](#), limitandosi a subordinare, attraverso il richiamo al [comma 121 dell'art. 1, Legge n. 208/2015](#), la fuoriuscita dal regime d'impresa degli immobili strumentali dell'imprenditore individuale al **pagamento dell'imposta sostitutiva**. Tuttavia, la **permanenza contabile nelle scritture d'impresa** (inventario e registro dei beni ammortizzabili) **rischia di ripristinare lo status fiscale di immobili d'impresa agli immobili estromessi**, per cui appare necessario, oltre al pagamento rateale dell'imposta sostitutiva, anche **l'eliminazione contabile di tali immobili dai documento contabili d'impresa allo scopo**.