

AGEVOLAZIONI

L'estromissione agevolata dell'immobile strumentale

di **Luca Mambrin**

Il comma 121 della Legge di Stabilità 2016, la Legge n. 208/2015, ripropone le disposizioni agevolative per **l'estromissione dell'immobile strumentale dell'imprenditore individuale**, mediante il versamento di un'**imposta sostitutiva dell'8%**, norma che già era stata introdotta dalla Legge n. 244/2007, Legge Finanziaria 2008.

In particolare si prevede che **l'imprenditore individuale** che alla data del **31 ottobre 2015** possiede beni **immobili strumentali** di cui all'art. 43, comma 2, del D.P.R. n. 917/1986, può, entro il **31 maggio 2016**, **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, mediante il pagamento di un'**imposta sostitutiva** dell'Irpef e dell'Irap nella misura **dell'8%** calcolata **sulla differenza tra il valore normale di tali beni ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto**.

Da un punto di vista **soggettivo** dunque i soggetti ammessi all'estromissione agevolata sono esclusivamente gli **imprenditori individuali** mentre ne sono esclusi gli esercenti arti e professioni. Non potranno avvalersi dell'agevolazione i soggetti per i quali alla data del 1 gennaio 2016 **la qualifica di imprenditore è venuta meno**, ossia i soggetti che pur essendo in attività alla data del 31 ottobre 2015 **hanno cessato poi l'attività con conseguente chiusura della partita IVA** alla data del 31 dicembre 2015. L'agevolazione è preclusa altresì all'imprenditore individuale che **ha concesso l'unica azienda in affitto o in usufrutto** prima dell'1 gennaio 2016, posto che per la durata dell'affitto o dell'usufrutto la qualifica di imprenditore è persa.

Da un punto di vista **oggettivo** invece la norma prevede che possano essere oggetto di estromissione immobili strumentali di cui all'art. 43 comma 2 del D.P.R. 917/1986 **posseduti alla data del 31.10.2015** quali:

- gli **immobili strumentali per destinazione**, ovverosia quelli utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa, indipendentemente dalla categoria catastale;
- gli **immobili strumentali per natura**, ovverosia gli immobili che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni; si tratta degli immobili rientranti nelle categorie catastali B, C, D, E e A/10 (qualora la destinazione ad ufficio risulti dalla licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria) i quali potranno essere estromessi anche se non impiegati nel ciclo produttivo dell'impresa ovvero se dati in locazione o comodato a terzi.

Gli immobili di cui al comma 2 dell'art. 43 (strumentali per natura o per destinazione) si

considerano relativi all'impresa solo se indicati **nell'inventario** redatto ai sensi dell'art. 2217 del c.c.; per i soggetti indicati nell'art. 66 (le imprese in contabilità semplificata), tale indicazione può essere effettuata **nel registro dei beni ammortizzabili**.

Non potranno invece essere oggetto di estromissione agevolata gli immobili che:

- costituiscono **beni merce**;
- **non sono strumentali né per natura né per destinazione**, anche se indicati nell'inventario.

Al fine dell'estromissione di tali immobili deve essere versata un'imposta sostitutiva dell'Irpef e dell'Irap pari **all'8%** calcolata sulla **differenza tra il valore normale ed il costo fiscalmente riconosciuto dell'immobile all'atto dell'estromissione**.

In merito alla determinazione del valore normale è prevista la possibilità di applicare l'imposta sostitutiva, in luogo del valore normale, **sul valore catastale** degli immobili: già in materia di estromissione agevolata e trasformazione in società semplice, la norma stabilisce che il valore normale possa essere determinato in misura pari a quello risultante **dall'applicazione all'ammontare delle rendite catastali** risultanti in catasto **dei moltiplicatori** con i criteri e le modalità previsti dall'articolo 52 comma 4 del D.P.R. 131/1986.

Per quanto riguarda invece la determinazione del **valore fiscalmente riconosciuto** questo corrisponde alla differenza **tra il costo storico dell'immobile e l'importo degli ammortamenti "fiscalmente dedotti" fino al periodo d'imposta 2015**, tenendo conto anche delle eventuali rivalutazioni fiscalmente rilevanti effettuate. Pertanto, poiché l'estromissione ha effetto dal 1 gennaio 2016, l'imprenditore individuale potrà continuare a calcolare l'ammortamento dell'immobile anche per il 2015 e ciò andrà a diminuire il costo fiscalmente riconosciuto dello stesso.

Per rendere efficace l'estromissione **non devono essere posti in essere particolari adempimenti**: l'opzione avviene mediante **comportamento concludente** e deve essere esercitata entro il **31 maggio 2016** con effetto retroattivo al 1 gennaio 2016 attraverso **la rilevazione contabile** dell'operazione:

- sul **libro giornale** nel caso di impresa in contabilità ordinaria;
- sul **registro dei beni ammortizzabili**, in caso di contabilità semplificata;

Il **versamento dell'imposta sostitutiva** deve essere effettuato in due rate:

- per il **60% dell'importo dovuto entro il 30 novembre 2016**;
- per il **restante 40% entro il 16 giugno 2017**.

Mentre, per quanto riguarda le **imposte indirette**, di registro, ipotecaria e catastale, **nulla sarà dovuto** in quanto l'operazione di estromissione **non configura alcun trasferimento della**

proprietà del bene ma un passaggio dalla sfera imprenditoriale a alla sfera privata dello stesso soggetto, a fini Iva l'operazione deve essere attentamente analizzata.

L'art. 2 comma 2 n. 5) del D.P.R. 633/1972 **assimila alle cessioni di beni anche la destinazione di beni all'uso personale o familiare dell'imprenditore o ad altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa**; quindi anche l'operazione in esame rientra tra quelle rilevanti a fini Iva a meno che all'atto dell'acquisto **non sia stata operata la detrazione dell'imposta** ai sensi dell'art. 19, come ad esempio nel caso di acquisto del bene da un privato, che configurerebbe un'operazione fuori dal campo di applicazione dell'Iva.

Nel caso di fabbricato strumentale per natura, pur rientrando nel campo di applicazione dell'Iva, **l'operazione si configura in regime di esenzione ai sensi dell'art. 10 comma 1 n. 8 ter del D.P.R. n. 633/1972, senza tuttavia generare pro rata di detrazione** in quanto ai sensi dell'art. 19 bis non si deve tenere conto nel calcolo della percentuale di detrazione delle cessioni di beni ammortizzabili. Nel caso in cui poi l'operazione sia realizzata durante il **periodo di tutela fiscale** che per i beni immobili è pari a dieci anni, sarà necessario ai sensi dell'art. 19bis-2 **operare una rettifica della detrazione dell'Iva** per cambio di destinazione in quanto il bene non è più impiegato per operazioni imponibili.