

CASI CONTROVERSI

Estromissione agevolata degli immobili per l'imprenditore

di Comitato di redazione

L'articolo 1, comma 121, della Legge di Stabilità per il 2016 consente **all'imprenditore individuale**, che alla data del 31 ottobre 2015 possedeva **beni immobili strumentali** (il richiamo è all'articolo 43, comma 2, del TUIR), entro il 31 maggio 2016, di optare per l'esclusione dei beni stessi dal patrimonio dell'impresa, con effetto dal periodo di imposta in corso alla data del 1º gennaio 2016.

È dovuto il pagamento di una **imposta sostitutiva** dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta regionale sulle attività produttive nella misura dell'8% della differenza tra:

- il valore normale di tali beni;
- il relativo valore fiscalmente riconosciuto.

L'estromissione del bene dal patrimonio aziendale è sostanzialmente finalizzato a limitare l'imposizione diretta (ai fini IVA, infatti, si applicano le ordinarie regole) potenzialmente connessa ad un autoconsumo, magari in prossimità della cessazione dell'attività.

Appare allora imprescindibile verificare quali siano gli immobili (terreni e fabbricati) interessati dalla facoltà di estromissione, limitando (per previsione normativa) l'analisi alla situazione esistente alla data del 31-10-2015.

La norma evoca tutti i "beni immobili strumentali", quindi, contrariamente a quanto avvenuto nel passato, **è possibile estromettere sia quelli strumentali per destinazione che per natura**. Peraltro, non pare sufficiente limitare l'analisi alle risultanze contabili, in quanto possono sussistere **beni relativi all'impresa** che, apparentemente, sembrano appartenere alla sfera privatistica. Infatti:

- fino al 31-12-1991, gli immobili sono relativi all'impresa (e strumentali per destinazione) se utilizzati esclusivamente per l'attività commerciale, a prescindere dalla contabilizzazione. Gli immobili strumentali per natura, invece, sono relativi all'impresa solo se annotati nel libro degli inventari (per gli ordinari), oppure nel libro beni ammortizzabili o registri IVA (per i semplificati);
- dal 01-01-1992, gli immobili sono relativi all'impresa solo se contabilizzati nel libro inventari, in quello dei beni ammortizzabili o sul registro acquisti. Segnaliamo che talune sentenze di Cassazione (numero 22587 del 20.10.2006 e numero 772 del 14.01.2011) sembrano affermare un principio difforme – riconoscendo come relativi all'impresa gli immobili utilizzati come strumentali per destinazione – a prescindere

dalla data di acquisizione e dalla contabilizzazione. Tuttavia, le ipotesi analizzate erano sempre relative ad immobili acquisiti ante 1992, con la conseguenza che si deve mantenere saldo il principio affermato nell'articolo 65 del TUIR.

Individuati gli immobili relativi all'impresa, l'ulteriore carattere della strumentalità si potrà riscontrare:

- semplicemente riscontrando la **categoria catastale** (A/10, B, C, D, E) a prescindere dall'utilizzo per la strumentalità per natura;
- verificando che gli immobili abbiano come **unica destinazione** quella di essere *"direttamente impiegati nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali sì da non essere idonei a produrre un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale in cui sono inseriti"*, come affermato dalla Cassazione nella sentenza 6378 del 05.06.1991.

Quindi, per poter effettuare una estromissione "corretta", per gli strumentali per destinazione sarà irrilevante l'iscrizione contabile se acquisiti ante 1992, mentre per tutti gli altri casi l'iscrizione dovrà essere verificata, altrimenti si tratterebbe di bene già appartenente alla sfera privatistica.

Espletata l'analisi, non rileva se l'immobile fosse eventualmente posseduto in **comunione**, circostanza che spesso si riscontra nella pratica.

In tal caso, i precedenti di prassi disponibili sull'estromissione avevano legittimato l'operazione, effettuando il conteggio su una base imponibile ridotta la 50%; così, infatti, si erano pronunciate le circolari numero 40/2002 e 39/2008.

La volontà di aderire all'agevolazione va manifestata entro il prossimo 31.05.2016 mediante una annotazione nei libri dell'impresa, comportamento che si può concretizzare con una annotazione libera sul libro degli inventari, oppure dei beni ammortizzabili oppure dell'IVA.

L'effetto dell'esclusione del bene dal patrimonio dell'impresa si produce dal 01.01.2016, con la conseguenza che si potrebbero rendere necessari comportamenti di sistemazione; si pensi, ad esempio, a un fabbricato strumentale per natura (un negozio) locato a terzi con applicazione di IVA. Se la scelta della estromissione matura nel prossimo mese di maggio ma acquista efficacia dal 1° gennaio, si dovrà provvedere a **regolarizzare** le fatture dei canoni emesse nei primi mesi del 2016, seguendo le indicazioni contenute nella risoluzione 390/E del 20.10.2008.