

REDDITO IMPRESA E IRAP***L'imprenditore individuale estromette con il comportamento concludente***

di Fabrizio G. Poggiani

L'estromissione dell'immobile strumentale di proprietà dell'**imprenditore individuale** deve essere eseguita entro il prossimo 31 maggio 2016, ancorché gli effetti siano retroattivi dal 1° gennaio 2016, **con un semplice “comportamento concludente”**, ai sensi del comma 121, dell'art. 1, legge 208/2015 (Stabilità 2016).

Paradossalmente, e diversamente da quanto previsto per l'assegnazione e/o cessione dei beni ai soci, preclusa per gli immobili strumentali per destinazione, **l'estromissione agevolata per le imprese individuali, può riguardare, sia gli immobili strumentali “per natura”, sia gli immobili strumentali “per destinazione”.**

Non possono essere estromessi, al contrario, né gli immobili merce, né gli immobili patrimoniali ovvero quegli immobili che, sebbene appartenenti all'impresa individuale, non sono assolutamente strumentali.

Devono essere considerati immobili strumentali “per natura”, ai sensi del comma 2, dell'art. 43, DPR 917/1986 (TUIR) **anche gli immobili che, per loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, sebbene non utilizzati o concessi in comodato e/o locazione.**

Pertanto, si devono considerare tali i fabbricati censiti nelle categorie “B”, “C”, “D” e “E”, nonché nella categoria “A/10”, a condizione che la destinazione a ufficio o studio risulti dal **titolo edilizio**, ottenuto eventualmente anche con una sanatoria.

Si considerano, invece, immobili strumentali “per destinazione” i terreni (risoluzione n. 7/1579/1982) e i fabbricati utilizzati in modo esclusivo per l'esercizio della propria attività d'impresa dal possessore.

Per tali immobili, **una volta verificato l'utilizzo esclusivo per l'esercizio dell'attività imprenditoriale**, non è necessario verificare la categoria catastale di appartenenza, in quanto quest'ultima non assume alcuna rilevanza per la detta qualificazione, con l'ulteriore conseguenza che la **strumentalità** è presente anche quando l'unità è censita in una categoria diversa dall’"A/10" (uffici), per esempio in “A/3”, ma è utilizzata come ufficio amministrativo

dell'impresa.

Non possono rientrare tra i beni agevolabili, gli immobili di civile abitazione, ossia quelli collocati nella categoria catastale “A”, con l'unica eccezione della categoria “A/10”, che rappresenta la categoria degli uffici, utilizzati “promiscuamente” per l'attività d'impresa e per le esigenze personali o familiari dell'imprenditore.

Con riferimento agli immobili acquisiti “**in leasing**”, l'agevolazione non spetta giacché l'imprenditore ha solo la detenzione del bene, mentre le disposizioni si riferiscono all'estromissione dei beni di proprietà o posseduti con altro diritto reale (risoluzione n. 188/E/2008).

Al contrario, rientrano nella categoria degli immobili strumentali per destinazione quelli che hanno “*come unica destinazione quella di essere direttamente impiegati nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali si da non essere idonei a produrre reddito di lavoro autonomo rispetto a quello del complesso aziendale in cui sono inseriti*” (Cassazione, sentenza n. 6378/1991).

Pertanto, **l'immobile concesso in locazione a terzi non può essere qualificato come strumentale per destinazione**, giacché non si configura un utilizzo “esclusivo” per l'esercizio dell'impresa (Cassazione, sentenze n. 6256/1994 e 12386/2004).

Al contrario, l'immobile concesso in locazione a terzi ma **classato in una categoria “strumentale per natura” (“B”, “C”, “D” o “E” e “A/10”)** si ritiene debba essere qualificato strumentale (appunto, “per natura”), con la conseguenza che lo stesso può essere estromesso con le disposizioni agevolate in commento.

Le disposizioni richiamate non richiedono particolari **adempimenti**, con la conseguenza che, sulla base delle indicazioni già fornite dall'Agenzia delle Entrate, in concomitanza con le precedenti estromissioni (circolare n. 40/E/2002 § 1.3.5 e n. 39/E/2008 § 3), che si ritiene potranno essere confermate anche nei chiarimenti di prossima emanazione, **l'estromissione è sancita con il semplice “comportamento concludente”**.

Di conseguenza, al fine di esercitare la volontà all'esecuzione di un'operazione di estromissione agevolata, l'imprenditore individuale deve **“contabilizzare”** l'operazione, alternativamente, sul **libro giornale**, in presenza di una contabilità ordinaria, ovvero sul **registro dei cespiti ammortizzabili**, in presenza di una contabilità semplificata, o, ancora, sul **registro sostitutivo** di quest'ultimo, per i soggetti destinatari di ulteriori semplificazioni di natura contabile, **indicando l'esecuzione dell'operazione in apposito quadro collocato all'interno della dichiarazione dei redditi** (risoluzione 82/E/2009).

Si evidenzia, inoltre, che le disposizioni specifiche sull'estromissione agevolata richiamano le norme sull'assegnazione e sulla trasformazione in società semplice, con la conseguenza **che i soggetti interessati devono determinare il plusvalore dei beni oggetto di estromissione**,

determinare il carico d'imposta utilizzando la percentuale dell'8% di imposta sostitutiva ed eseguire il relativo versamento in due rate, di cui una pari al 60%, entro la data del 30 novembre 2016, e una pari al 40%, entro la data del 16 giugno 2017.

Con riferimento all'Iva, per la quale non sono state introdotte agevolazioni specifiche, si evidenzia che la stessa deve essere determinata seguendo la disciplina ordinaria e il versamento deve essere eseguito nei termini ordinari, tenendo presente le disposizioni di riferimento di cui al DPR 633/1972.

Si ricorda, infatti, che il n. 5, del comma 2, dell'art. 2, DPR 633/1972 dispone che **l'esclusione dell'immobile strumentale dal regime d'impresa configura un'operazione di "autoconsumo" rilevante ai fini della disciplina Iva**, anche in relazione, come detto, all'assenza di ulteriori e specifiche disposizioni agevolative.