

## AGEVOLAZIONI

---

### ***I comportamenti per dare efficacia all'estromissione agevolata***

di **Luca Caramaschi**

Per dare efficacia all'operazione di **estromissione** agevolata dell'immobile strumentale dell'imprenditore individuale, la legge di Stabilità per l'anno 2016 richiede che venga esercitata un'**opzione** entro la data del prossimo **31 maggio 2016**, che produrrà i suoi effetti già con riferimento al periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2016.

Con riferimento ai **comportamenti** che l'imprenditore individuale deve adottare per esercitare correttamente tale facoltà – in assenza di chiare e precise indicazioni da parte del legislatore - l'Agenzia delle entrate, superando le precedenti considerazioni formulate nella **circolare n. 39/E/2008**, nella parte in cui veniva affermato che l'**estromissione** si intende **perfezionata** con il versamento della prima rata dell'imposta sostitutiva, ha chiarito che il mancato, insufficiente o tardivo versamento della stessa comporta solamente l'**iscrizione a ruolo** ai sensi dell'articolo 10 e seguenti del D.P.R. 602/1973, fermo restando, quindi, la possibilità per il contribuente di avvalersi dell'istituto del **ravvedimento operoso** di cui all'articolo 13 del D.Lgs. 472/1997.

Secondo tale lettura, la **condizione** indispensabile affinché possa ritenersi perfezionata l'**estromissione** (e quindi ravvedibile il versamento dell'imposta sostitutiva) è data dalla corretta indicazione della volontà di voler escludere i beni dal patrimonio dell'impresa attraverso:

- specifica **contabilizzazione** sul libro giornale (per i soggetti in contabilità ordinaria) ovvero sul registro dei cespiti ammortizzabili (per i soggetti in contabilità semplificata);
- indicazione nella **dichiarazione** dei redditi dell'imprenditore individuale (quadro RQ del modello Unico PF) del valore dei beni estromessi e della relativa imposta sostitutiva.

Circa la possibilità di **integrare** la dichiarazione ai sensi del comma 8 dell'articolo 2 D.P.R. 322/1998, nei casi di omessa compilazione del quadro relativo all'**estromissione** dell'immobile, l'Agenzia ha chiarito, in un primo momento, che la violazione poteva essere sanata solo ai sensi dell'articolo 2 comma 7 del citato decreto, con la presentazione della dichiarazione corretta entro 90 giorni dalla scadenza del termine, talché l'**omissione** non poteva essere sanata oltre.

A tal riguardo l'Agenzia, coerentemente con la **risoluzione n. 325/E/2002**, ebbe a precisare che le ipotesi di **errore** od **omissione** previste dal comma 8 dell'articolo 2 D.P.R. 322/1998 vanno tenute distinte dal "**mero ripensamento sull'indicazione di precise scelte già operate dal contribuente in sede di dichiarazione**".

Tuttavia, successivamente l'Agenzia, con la **risoluzione n. 228/E/2009**, ha ritenuto corretto il comportamento tenuto dal contribuente, anche in caso di **presentazione** della dichiarazione integrativa **oltre** il citato termine di 90 giorni. Nel caso di specie, infatti, l'Ufficio ha ravvisato la **volontà** del contribuente di avvalersi della disciplina in esame anche in caso di assenza della espressa indicazione in Unico, poiché *“la volontà di procedere all'**estromissione** risulta **oggettivamente** dalla congruità del **versamento** eseguito con riferimento all'**estromissione** di un cespite individuato in modo oggettivo attraverso la relativa tariffa d'estimo catastale cui è parametrata la base imponibile dell'imposta **sostitutiva** in esame”*.

In pratica, la **mancata** compilazione del quadro RQ del modello Unico PF è riconducibile ad un'ipotesi di errore od omissione sanabile mediante la presentazione di una **dichiarazione integrativa nei termini previsti dall'articolo 2, comma 8-bis, D.P.R. 322/1998**, e non già ad un'ipotesi di ripensamento circa precise scelte già fatte dal contribuente. Pertanto, l'**integrazione** del quadro RQ deve essere effettuata **entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo**.

Nel caso oggetto della risoluzione, l'Agenzia delle entrate ha giustamente riconosciuto che il contribuente ha validamente **integrato** la propria dichiarazione.

Occorre evidenziare, tuttavia, che in questi casi è importante che l'imposta **sostitutiva** sia versata **regolarmente** e **correttamente**.

In particolare, con riferimento alle modalità e termini di versamento dell'imposta **sostitutiva** (altro passaggio fondamentale per completare il processo di **estromissione** agevolata dell'immobile strumentale posseduto dall'impresa individuale), il comma 121 della legge di Stabilità 2016 rimanda alle precedenti disposizioni contemplate dai commi che vanno da 115 a 120, dedicate alle altre procedure **agevolate** di assegnazione e cessione ai soci dei beni della società commerciali, nonché di trasformazione delle immobiliari di gestione in **società semplici** (regole, quindi, che sotto questo profilo risultano uniformate per tutte le procedure agevolate introdotte dalla legge Stabilità 2016).

L'imprenditore, pertanto, che esercita l'**opzione** per l'**estromissione** dell'immobile è obbligato al pagamento di un'imposta sostitutiva dell'Irpef e dell'Irap pari all'**8%** della plusvalenza derivante dalla differenza tra il valore normale (rideterminabile secondo le regole catastali) e il valore fiscalmente riconosciuto dell'immobile. Quindi:

$$\text{Imposta sostitutiva} = (\text{valore normale (catastale)} - \text{costo fiscalmente riconosciuto}) \times 8\%$$

L'imposta va versata in **due rate**:

1. la prima pari al 60% entro il 30 novembre 2016;
2. la seconda pari al 40% entro il 16 giugno 2017.

Le **rate** devono essere versate, precisa la norma, con i criteri di cui al D.Lgs. 241/1997 e quindi

mediante modello unificato di pagamento F24 (va rilevato che **diversamente** dal passato non sono previsti interessi sulla seconda rata).

In conclusione, vale la pena ricordare che sotto il profilo **Iva/registro** l'operazione sconta le **regole ordinarie** (non essendo stata contemplata una imposta **sostitutiva** nel comparto indirette) previste per la cessione, trattandosi di operazione ad essa assimilata sotto tale profilo.