

AGEVOLAZIONI

Estromissione agevolata: le caratteristiche che deve possedere l'immobile

di Luca Caramaschi

Si avvicina la scadenza del 31 maggio 2016 per l'esercizio dell'opzione necessaria ad estromettere, in regime agevolato, gli **immobili** strumentali posseduti alla data del 31 ottobre 2015 dagli **imprenditori individuali**, sulla base delle disposizioni introdotte dal comma 121 della legge di Stabilità per l'anno 2016 (L. 208/2015). Si tenga poi presente che l'**estromissione** produce i suoi effetti con riferimento al periodo d'imposta in corso al **1° gennaio 2016** e, quindi, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare (quali sono le persone fisiche, salvo talune eccezioni), con una sorta di **retrodatazione** all'inizio dell'anno.

Benché alla data in precedenza evidenziata (31 maggio) non siano collegati adempimenti "tassativi" (la **contabilizzazione** sul libro giornale o nel registro dei beni ammortizzabili dell'operazione, ancorché riferita alla data del 31 maggio, può certamente essere effettuata anche successivamente), è comunque opportuno verificare, ai fini della possibile fruizione dell'agevolazione, se la **tipologia di immobile** detenuto dall'imprenditore individuale rientri tra quelle contemplate dalla norma del favore.

La disposizione normativa prevede, infatti, che possono essere **estromessi** gli immobili di cui all'articolo 43, comma 2, del Tuir. Tale disposizione prevede che *"Ai fini delle imposte sui redditi si considerano strumentali gli immobili **utilizzati esclusivamente** per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore. Gli immobili relativi ad 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 comodato salvo quanto disposto nell'articolo 65, comma 1. Si considerano, altresì, strumentali gli immobili di cui all'ultimo periodo del comma 1-bis dell'articolo 60 e articolo 95 per il medesimo periodo temporale ivi indicato"*.

Il richiamo operato dall'articolo 43 al successivo articolo 65, primo comma, del Tuir vale quindi a ricomprendere tra gli immobili **strumentali**, quelli:

- strumentali per **destinazione** e cioè utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte del possessore (negozi, uffici, capannoni, immobili abitativi utilizzati per l'esercizio dell'attività, etc.);
- strumentali per **natura**: vale a dire appartenenti a categorie catastali non abitative, in qualunque modo utilizzati per l'esercizio dell'impresa.

Non sono, invece, mai considerati strumentali gli **immobili “merce”**, cioè destinati alla rivendita.

È utile ricordare che l'articolo 65 del Tuir dispone che sono relativi all'impresa gli immobili:

- **iscritti nell'inventario** (per i soggetti in contabilità ordinaria);
- risultanti dal **registro dei beni ammortizzabili** (per i soggetti in contabilità semplificata).

Pertanto, nel caso di **immobili**, anche se utilizzati nell'esercizio dell'attività, **non inseriti nei citati libri contabili** non si porrà il problema della loro eventuale **estromissione**, in quanto trattasi di beni non relativi all'impresa.

Tuttavia, si ricorda che la possibilità di non considerare beni relativi all'impresa gli immobili utilizzati nell'impresa, ma non inseriti nel libro inventari o nel registro dei cespiti ammortizzabili, è stata riconosciuta a decorrere dal 1° gennaio 1992, a seguito delle modifiche introdotte al Tuir dall'articolo 58, comma 1, della L. 413/1991. In precedenza, gli **immobili** utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale da parte del possessore **dovevano** considerarsi relativi all'impresa indipendentemente dal fatto che risultassero o meno indicati nelle suddette scritture contabili (al riguardo si veda circolare Ministero delle finanze n.8/1992). Pertanto, gli **immobili acquistati prima del 1° gennaio 1992** potranno essere **estromessi** utilizzando la norma in oggetto, a prescindere dalla loro iscrizione nei libri contabili. Tra questi, quindi, **non rientrano** nella fattispecie in esame gli immobili:

- ad uso personale dell'imprenditore;
- strumentali adibiti promiscuamente all'esercizio dell'impresa;
- abitativi non utilizzati direttamente in quanto dati in locazione a terzi, in usufrutto, in comodato;
- iscritti a magazzino, cioè “beni-merce”.

Ne deriva che un immobile, ad esempio, di categoria A/3 (civile abitazione) se utilizzato esclusivamente per l'esercizio dell'attività viene considerato **strumentale** per destinazione e, quindi, può essere estromesso in via agevolata (si pensi ad esempio all'immobile utilizzato per uso foresteria).

Anche gli immobili posseduti in **comunione** con il coniuge possono essere **estromessi**; in tal caso l'imposta sostitutiva si applica sulla quota del valore di spettanza dell'imprenditore.

Relativamente agli **immobili** detenuti in forza di un contratto di **locazione finanziaria**, occorre evidenziare che la norma attuale fa riferimento al “possesso” dei beni immobili alla data del 31 ottobre 2015, mentre in edizioni precedenti della agevolazione in commento si faceva riferimento all'utilizzo degli stessi. Il **possesso**, come ha precisato l'Agenzia delle entrate nella **RM n.188/E/2008**, ai sensi dell'articolo 1140, primo comma, del codice civile, è definito come *“il potere sulla cosa che si manifesta in un'attività corrispondente all'esercizio della proprietà o di*

altro diritto reale". Inoltre, *"si può possedere direttamente o per mezzo di altra persona, che ha la detenzione della cosa"* (articolo 1140, comma 2, codice civile). Il requisito del possesso, per l'imprenditore individuale, è quindi rispettato se il bene è posseduto in proprietà o in base ad altro diritto reale nell'ambito della sfera imprenditoriale. Al contrario, il **contratto di leasing non determina il possesso** del bene oggetto del contratto, ma soltanto la sua mera detenzione. Di conseguenza, l'interpretazione della norma porta ad **escludere** dall'**estromissione** il bene **immobile** detenuto in forza di un contratto di *leasing*.

Occorre, infine, rilevare come la scelta di **estromettere** l'immobile, attesa l'efficacia "retrodata" dell'operazione alla data del 1° gennaio 2016, potrebbe comportare, nel caso di **immobili concessi in locazione**, la necessità di apportare **modificazioni** alla disciplina applicata nel corso del 2016 (posto che l'immobile dal 1.1.2016 transita dalla sfera "imprenditoriale" a quella "privata" del possessore).

Si ipotizzi il caso dell'immobile **strumentale** per natura che alla data del 1° gennaio 2016 e fino, o anche oltre, la data del 31 maggio 2016, alla quale viene esercitata l'opzione per **estromissione**, sia concesso in locazione a terzi in **regime di imponibilità Iva** per effetto di opzione da parte dell'imprenditore individuale.

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate con **nota protocollo n.142253 del 14/10/2008**, in risposta ad un quesito posto da Confartigianato, ebbe a precisare – con riferimento a una precedente agevolazione - che l'opzione per l'esclusione dell'**immobile** poteva essere effettuata fino al 30 aprile 2008 (oggi 31 maggio 2016), ma produceva i suoi effetti a partire dal 1° gennaio 2008 (oggi 1° gennaio 2016).

Qualora, quindi, nei primi mesi del 2008 (oggi 2016), l'**immobile** sia locato con applicazione dell'Iva, il **comportamento** da seguirsi è il seguente:

1. procedere all'emissione di **note di accredito ai fini Iva** relativamente alle fatture emesse a seguito dell'incasso dei canoni relativi ai primi mesi dell'anno;
2. procedere, entro il termine dell'esercizio dell'opzione per l'**estromissione**, all'integrazione dell'**imposta di registro** nella misura dell'1% (posto che la misura dell'imposta nel caso di locatore privato è pari al 2%).

L'**integrazione** dell'imposta di registro deve essere effettuata nel seguente modo:

- per i contratti in corso all'inizio dell'anno 2016, la **riliquidazione** dell'imposta deve essere riferita al periodo contrattuale che va dall'inizio dell'anno (nel nostro caso dal 1° gennaio 2016, data da cui decorrono gli effetti dell'**opzione** relativa all'**estromissione**) al termine del periodo per il quale è stata pagata l'imposta con aliquota dell'1%;
- per i contratti **successivi** al 1° gennaio 2016, il periodo interessato va dalla data di inizio di validità del contratto al termine del periodo per il quale è già stata pagata l'imposta con aliquota dell'1%.

