

Estromissione di immobili dal patrimonio dell'impresa: riaperti i termini per il 2017

di [Federico Gavioli](#)

Pubblicato il 12 Gennaio 2017

la legge di Bilancio 2017 prevede la riapertura dei termini per l'estromissione dei beni immobili dal patrimonio dell'impresa da parte dell'imprenditore individuale: l'estromissione agevolata è rivolta sia agli immobili strumentali per natura che agli immobili strumentali per destinazione

La legge di Bilancio 2017, all'art. 1, comma 566, veicolata nella legge 11 dicembre 2016, n. 232 (G.U. n. 297 del 21.12.2016, S.O. n.57), prevede la possibilità di applicare un'imposta sostitutiva anche alle esclusioni dal patrimonio dell'impresa dei beni posseduti alla data del 31 ottobre 2016, purché tali esclusioni siano poste in essere dall'1 gennaio 2017 al 31 maggio 2017.

L'estromissione agevolata è rivolta ai beni strumentali, sia che si tratti di immobili strumentali per natura o di immobili strumentali per destinazione.

A tal riguardo va evidenziato che per l'impresa individuale per gli acquisti effettuati a partire dall'1 gennaio 1992, un immobile può essere considerato strumentale a condizione che questo sia stato iscritto nei registri contabili, sia che si tratti di immobile strumentale per natura che di immobile strumentale per destinazione; per gli acquisti effettuati ante 1992, invece, la qualifica di strumentale per destinazione dipende solo dall'utilizzo effettuato, mentre l'immobile strumentale per natura può essere considerato tale se è stato annotato nei registri contabili.

L'imposta sostitutiva La legge di Bilancio 2017 (come già prevedeva la legge di Stabilità 2016) concede la possibilità di pagare un'imposta sostitutiva per escludere i fabbricati strumentali dal patrimonio dell'impresa individuale. La legge di Stabilità 2016 concedeva la possibilità di pagare un'imposta sostitutiva per escludere i fabbricati strumentali dal patrimonio dell'impresa, mutuando le regole generali dai precedenti co. da 115 a 120, dell'art.1, della citata legge di Stabilità 2016, relativi al trasferimento degli immobili mediante cessione o assegnazione ai soci o alla trasformazione in società semplici. Le disposizioni specifiche per l'imprenditore individuale sono le seguenti:

- tipologia dell'immobile: strumentale ex art. 43, c. 2 del D.P.R. 917/86 , cioè sia esclusivamente strumentale per destinazione (utilizzo in corso per l'attività di impresa) che per natura, cioè accatastato nelle categorie A/10, B, C, D, E;
- titolarità dell'immobile: alla data del 31 ottobre 2016. La norma parla di «*possesso*» e quindi si riferisce anche al caso in cui l'imprenditore sia soltanto titolare del diritto di usufrutto, ma non nel caso di un leasing in corso a tale data;
- imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'IRAP: 8% della differenza tra il valore normale dei beni ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto.

Il valore normale La legge di Bilancio 2017, in riferimento all'estromissione "*rimanda*" alle disposizioni contenute nella legge di Stabilità 2016; in particolare il comma 117 , dell'articolo 1, della legge di Stabilità 2016, chiarisce i criteri di determinazione del valore normale, necessario per la determinazione della base imponibile. Per gli immobili, su richiesta della società e nel rispetto delle condizioni prescritte, il valore normale può essere determinato in misura pari a quello risultante dall'applicazione all'ammontare delle rendite risultanti in catasto dei moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dalle norme in tema di imposta di registro. Si tratta in particolare dei moltiplicatori contemplati dall'art. 52, c. 4, primo periodo del testo unico sull'imposta di registro, D.P.R. n. 131 del 1986. Nel caso di cessione, il corrispettivo della stessa, ove inferiore al valore normale del bene, determinato ai sensi delle regole generali del D.P.R. 917/86 o, in alternativa, con l'applicazione dei moltiplicatori, è computato in misura non inferiore ad uno dei due valori (valore normale o valore catastale).

I moltiplicatori

Per quanto riguarda i moltiplicatori il riferimento, è all'art. 52, del D.P.R. 131/1986. Applicando la richiamata disposizione i moltiplicatori da applicare sono i seguenti:

- 100 per le unità immobiliari classificate nei gruppi catastali A, B e C;
- 50 e 34 rispettivamente per le unità immobiliari classificate nelle categorie catastali A/10 e C/1;
- 50 e 34 rispettivamente per le unità immobiliari classificate nelle categorie catastali D e E;
- 75 per i terreni, esclusi quelli per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria.

I suddetti moltiplicatori sono stati innalzati del 20%, dall'articolo 1-bis, D.L. n. 168/2004 (e di un ulteriore 40% solo per la categoria catastale B, ai sensi dell'articolo 2, comma 45, Decreto Legge n. 262/2006).

Categorie Catastali	Moltiplicatori ex art. 52, D.P.R. 131/1986	Moltiplicatori ex art. 52, D.P.R. 131/1986 con aumento
A, B e C (escluso A/10 e C/1)	100	120 per A e C 168 per B
A/10 e D	50	60
C/1 e E	34	40,8
Terreni	75	90

Rilevanza ai fini IVA 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 alla sfera privata dello stesso soggetto, a fini Iva l'operazione deve essere attentamente analizzata. L'art. 2, c. 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 ai 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. Per quanto riguarda gli immobili strumentali, l'individuazione delle regole IVA applicabili è rinvenibile nel numero 8-ter, del comma 1, dell'articolo 10 del D.P.R. 633/1972. La richiamata disposizione prevede il regime generale

dell'esenzione Iva, con imponibilità nei seguenti casi:

- cessioni di fabbricati strumentali effettuate, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, interventi di restauro conservativo, ristrutturazione edilizia o ristrutturazione urbanistica;
- in tutti gli altri casi di cessioni di fabbricati strumentali il cedente può manifestare l'opzione per l'imposizione, il cui esercizio deve risultare dall'atto di cessione.

Quali sono i beni immobili che possono essere estromessi L'estromissione riguarda tanto l'immobile strumentale per destinazione che quello strumentale per natura, posseduto al 31 ottobre 2016. Gli immobili strumentali per natura sono tali se catastalmente classificati nelle categorie B, C, D, E ed A10, indipendentemente dalla circostanza dell'utilizzo diretto degli stessi. Per i beni strumentali per destinazione, invece, non è decisiva la classificazione catastale del bene, ma l'utilizzo diretto ed esclusivo dello stesso nello svolgimento dell'attività aziendale. In caso di immobile utilizzato promiscuamente, a fini personali e aziendali, esclusa la ricorrenza della condizione di immobile strumentale per destinazione, l'estromissione dovrebbe essere ammessa se il bene è qualificabile come strumentale per natura. Non è, inoltre, possibile estromettere l'immobile dell'unica azienda concessa in affitto, poiché in tal caso difetterebbe la condizione di imprenditore. Al fine di individuare i beni interessati, la normativa contenuta nella legge n. 413/1991, prevede che a partire dall'1 gennaio 1992, gli immobili si considerano relativi all'impresa solo se contabilizzati nei registri (libro inventario o beni ammortizzabili o registro acquisti). In sostanza:

- per i beni acquistati entro la fine del 1991, resta applicabile la normativa precedente, con l'effetto che l'immobile strumentale per destinazione è tale se utilizzato esclusivamente per l'attività commerciale, a prescindere dalla sua contabilizzazione; al contrario, l'immobile strumentale per natura posseduto ante 1992 è d'impresa solo se annotato nei registri. Per gli acquisti effettuati ante 1992 la qualifica di strumentale per destinazione dipende solo dall'utilizzo effettuato, mentre l'immobile strumentale per natura può essere considerato tale se è stato annotato nei registri contabili;
- relativamente agli acquisti post 1992 un immobile può essere considerato strumentale a condizione che questo sia stato iscritto nei registri contabili, sia che si tratti di immobile strumentale per natura che di immobile strumentale per destinazione.

Per gli immobili acquistati ante 1992, va evidenziato che la risoluzione del Ministero delle Finanze n. 3/330, del 3 febbraio 1989, identifica gli immobili strumentali per natura ossia gli immobili classificati nelle categorie catastali A/10 (uffici e studi privati), B, C, D ed E. La tipologia di immobili in esame non

perde la propria qualifica pur se non direttamente utilizzati dall'imprenditore individuale a patto che siano stati indicati in inventario ovvero, per le imprese in contabilità semplificata, nel registro dei beni ammortizzabili. Data la diversa modalità di definizione di immobile strumentale per natura e immobile strumentale per destinazione, può accadere che un immobile sia ricompreso in entrambe le categorie. In tal caso, l'Agenzia delle Entrate, nella C.M. n. 57/2001, ha chiarito che tale immobile debba essere ricompreso nella categoria degli immobili strumentali per destinazione. Infine, costituisce una ulteriore categoria di immobile strumentale il fabbricato concesso in uso ai dipendenti che abbiano trasferito la loro residenza anagrafica nel Comune in cui prestano l'attività lavorativa. La strumentalità di tali immobili è riconosciuta per i periodi d'imposta in cui si verifica il trasferimento e per i due successivi. Sono invece senz'altro esclusi dalla disposizione contenuta nella legge di Bilancio 2017 gli immobili merce e gli immobili patrimonio, diversi cioè dai beni strumentali per natura e per destinazione.

Modalità di versamento dell'imposta sostitutiva Per quanto riguarda il versamento dell'imposta sostitutiva, essa avviene in due rate:

- la prima, comporta il versamento del 60% dell'imposta sostitutiva, entro il 30 novembre 2017 ;
- la seconda, per la parte restante, entro il 16 giugno 2018, secondo le norme generali sui versamenti (di cui al D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241).

Per quanto riguarda la riscossione, i rimborsi ed il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi. Si evidenzia che per i soggetti che si avvalgono della presente disposizione, gli effetti della estromissione decorrono dall'1 gennaio 2017.

12 gennaio 2017 Federico Gavioli