

Estromissione degli immobili strumentali: il comportamento concludente

di Federico Gavioli

ABSTRACT

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n.26/E/2016, fornisce le istruzioni applicative ai contribuenti interessati dalla disposizione contenuta nella legge di Stabilità 2016; tale norma dispone l'applicazione opzionale, per gli imprenditori individuali di un'imposta sostitutiva di IRPEF e IRAP, con aliquota dell'8%, sugli immobili strumentali posseduti alla data del 31 ottobre 2015; il pagamento dell'imposta consente di escludere tali beni dal patrimonio dell'impresa, con effetto dal primo periodo d'imposta in corso alla data dell'1 gennaio 2016

L'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 26/E, del 1 giugno 2016, ha fornito i chiarimenti in merito all'assegnazione e alla cessione agevolata di beni ai soci, alla trasformazione in società semplice e all'estromissione dei beni dell'imprenditori individuale, alla luce delle importanti novità contenute nella legge di Stabilità 2016, veicolata nella legge 28 dicembre 2015, n.208.

L'articolo 1, commi da 115 a 120, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, ha introdotto un regime fiscale agevolato di carattere temporaneo per consentire l'assegnazione e la cessione agevolata ai soci di taluni beni immobili e beni mobili iscritti in pubblici registri, nonché per la trasformazione in società semplici delle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni.

In particolare, i beni che possono formare oggetto di assegnazione e cessione agevolata ai soci sono:

- i beni immobili diversi da quelli strumentali per destinazione, vale a dire diversi da quelli utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'attività d'impresa;
- i beni mobili iscritti in pubblici registri, non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa.

L'agevolazione in questione si traduce nella facoltà della società di assegnare o cedere i beni ai soci mediante l'assolvimento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap pari:

- all'8%;

□ al 10,5% per le società considerate non operative o in perdita sistematica in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento dell'assegnazione.

L'imposta sostitutiva va applicata su una base imponibile determinata sulla differenza tra il valore normale del bene assegnato ed il suo costo fiscalmente riconosciuto.

La “novità” della legge di Stabilità 2016

L'articolo 1, comma 121, della legge n. 208 del 2015 (legge di Stabilità 2016) dà facoltà agli imprenditori individuali di procedere all'esclusione dei beni immobili strumentali dal patrimonio dell'impresa, mediante il pagamento di una imposta sostitutiva.

In particolare, l'esclusione potrà interessare tutti gli immobili strumentali di cui all'articolo 43, comma 2, del DPR 917/86, siano essi strumentali per natura che per destinazione, posseduti dall'imprenditore individuale alla data del 31 ottobre 2015.

Più in dettaglio, l'imprenditore individuale che alla data del 31 ottobre 2015 possiede beni immobili strumentali può, entro il 31 maggio 2016, optare per l'esclusione dei beni stessi dal patrimonio dell'impresa, con effetto dal periodo di imposta in corso alla data dell'1 gennaio 2016.

L'esclusione implica il pagamento di una imposta sostitutiva di IRPEF e IRAP, con aliquota dell'8%, applicata sulla differenza tra il valore normale di tali beni ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto.

I soggetti interessati

L'agevolazione è consentita ai soggetti che alla data del 31 ottobre 2015 rivestono la qualifica di imprenditore individuale e la conservano fino all'1 gennaio 2016, data a partire dalla quale assume rilevanza l'esclusione dei beni immobili dal patrimonio dell'impresa.

Possono fruire dell'agevolazione in commento tutte le imprese individuali, comprese quelle che alle predette date versano in stato di liquidazione. La facoltà di fruire dell'agevolazione è preclusa se, all'1 gennaio 2016, la qualifica di imprenditore individuale sia venuta meno; in tale ipotesi, infatti, si è già verificato il presupposto per l'attribuzione del bene alla sfera patrimoniale privata dell'imprenditore, con la conseguente applicazione dell'imposta ordinaria sulle plusvalenze eventualmente realizzate.

Non è possibile beneficiare dell'agevolazione anche in caso in cui l'unica azienda dell'imprenditore individuale sia stata concessa in affitto o in usufrutto anteriormente

al 1° gennaio 2016, atteso che per l'intera durata dell'affitto o della concessione viene a

cessare l'attività d'impresa

La circolare in commento chiarisce che :

- a) la disciplina dell'estromissione degli immobili strumentali non è applicabile nei confronti degli enti non commerciali
- b) l'estromissione può essere effettuata dall'erede dell'imprenditore deceduto successivamente al 31 ottobre 2015, a condizione che l'opzione sia esercitata dall'erede che abbia proseguito l'attività del de cuius in forma individuale
- c) può beneficiare dell'agevolazione il donatario dell'azienda che abbia proseguito l'attività imprenditoriale del donante; in tal caso si ricorda che ai sensi dell'articolo 58, comma 1, del DPR 917/86 , l'azienda è assunta ai medesimi valori riconosciuti nei confronti del dante causa.

Quali sono i beni che si possono estromettere

I beni oggetto dell'agevolazione contenuta nella legge di Stabilità 2016, sono tutti i beni immobili strumentali di cui all'articolo 43, comma 2, del DPR 917/86, posseduti dall'imprenditore alla data del 31 ottobre 2015.

I beni oggetto dell'agevolazione sono tutti i beni immobili strumentali posseduti dall'imprenditore alla data del 31 ottobre 2015, così definiti:

- strumentali per destinazione, che sono utilizzati cioè esclusivamente per l'esercizio dell'impresa indipendentemente dalle caratteristiche specifiche;
- strumentali per natura, cioè "che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni" e che si considerano strumentali anche se non utilizzati direttamente dall'imprenditore o anche se dati in locazione o comodato.

Sono strumentali per natura gli immobili rientranti nei gruppi catastali B, C, D, ed E e nella categoria A/10 qualora la destinazione ad ufficio sia prevista nella licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria.

Per quanto riguarda, invece, gli immobili strumentali per destinazione, l'agevolazione troverà applicazione solo con riferimento a quelli utilizzati dall'imprenditore in maniera esclusiva e diretta per l'esercizio dell'impresa.

Va rilevato che il carattere strumentale dell'immobile deve essere verificato alla data del 31 ottobre 2015. Qualora successivamente a tale data, l'immobile venga a qualsiasi titolo concesso in uso a terzi, la possibilità di procedere alla sua esclusione dal

patrimonio dell'impresa, secondo le regole dettate dalla norma in commento, non viene

meno.

La circolare in commento evidenzia che, ai sensi dell'articolo 65, comma 1, del DPR 917/86 gli immobili strumentali per natura o per destinazione di cui all'articolo 43, comma 2, del DPR 917/86, si considerano relativi all'impresa individuale solo se annotati nell'inventario o, per le imprese in contabilità semplificata, nel registro dei beni ammortizzabili.

Ne consegue che, per gli immobili strumentali per natura, l'esclusione dal patrimonio può essere effettuata solo se gli stessi risultano indicati in inventario.

Per gli immobili strumentali per destinazione, al contrario, occorre distinguere a seconda che siano stati acquisiti fino al 31 dicembre 1991, ovvero successivamente:

- a) immobili strumentali per destinazione acquisiti a partire dal 1° gennaio 1992: possono essere esclusi dal patrimonio se indicati nell'inventario o, per i soggetti ammessi al regime di contabilità semplificata, nel registro dei beni ammortizzabili;
- b) immobili strumentali per destinazione acquisiti fino al 31 dicembre 1991: possono essere estromessi anche se non indicati nell'inventario; si tratta degli immobili che l'imprenditore già utilizzava esclusivamente per l'esercizio dell'impresa al 31 dicembre 1991, per i quali, ovviamente, non sia già stata esercitata l'opzione per l'esclusione.

Non possono essere, in ogni caso, estromessi gli immobili che:

- 1) costituiscono beni merce;
- 2) anche se indicati nell'inventario, non sono strumentali né per natura né per destinazione.

Come si esercita l'opzione: il comportamento concludente

I tecnici delle Entrate, con la circolare in commento, evidenziano che l'opzione per fruire dell'agevolazione deve essere effettuata entro il 31 maggio 2016 ed ha effetto dal periodo d'imposta in corso alla data dell'1 gennaio 2016.

L'articolo 1, del DPR 442/1997, nel disciplinare le modalità di esercizio delle opzioni e delle revoche di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili, attribuisce rilevanza al comportamento concludente del contribuente. Anche per l'esercizio dell'opzione in commento, assumono rilevanza adempimenti dell'imprenditore che presuppongano la volontà di escludere i beni immobili strumentali per destinazione dal patrimonio dell'impresa, fermo restando il perfezionamento dell'opzione con l'indicazione nella dichiarazione dei redditi.

Per un imprenditore, per esempio, può considerarsi comportamento che esprime in

modo concludente la volontà di estromettere gli immobili, tramite:

- ❑ la contabilizzazione dell'estromissione sul libro giornale, nel caso di impresa in contabilità ordinaria;
- ❑ la contabilizzazione dell'estromissione sul registro dei beni ammortizzabili, nel caso di impresa in contabilità semplificata.

Si evidenzia che l'esercizio dell'opzione per l'estromissione dei beni deve ritenersi perfezionato con l'indicazione in dichiarazione dei redditi dei valori dei beni estromessi e della relativa imposta sostitutiva.

La circolare ricorda, di conseguenza, che l'omesso, insufficiente e/o tardivo versamento della relativa imposta sostitutiva non rileva ai fini del perfezionamento dell'estromissione. In tal caso, l'imposta sostitutiva non versata è iscritta a ruolo ai sensi degli articoli 10 e seguenti, del DPR 602/1973, fermo restando la possibilità per il contribuente di avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso.

Si ricorda, inoltre, che l'eventuale mancata compilazione della corrispondente sezione del Modello Unico PF (relativa all'operazione di estromissione dei beni) può essere sanata al più tardi entro i termini di cui all'articolo 2, comma 7, del D.P.R. n. 322 del 1998, (entro novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi).

Il calcolo dell'imposta da versare

La base imponibile dell'imposta sostitutiva è data dalla differenza tra il valore normale dei beni ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto. Quest'ultimo è determinato assumendo il valore iscritto nel libro degli inventari oppure nel registro dei beni ammortizzabili, al netto delle quote di ammortamento fiscalmente dedotte fino al periodo d'imposta 2015 e tenendo conto di eventuali rivalutazioni fiscalmente rilevanti.

I tecnici delle Entrate ricordano che, come previsto dalla Manovra d'estate 2006 (art. 36, comma 7 del D.L. 223/2006, convertito con modificazioni in legge 248/2006) il costo dei fabbricati, ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili, va assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza, per cui nella determinazione del valore fiscalmente riconosciuto degli stessi occorrerà tenere conto anche del valore attribuito alle aree occupate dalla costruzione al lordo degli ammortamenti fiscalmente non deducibili.

I tecnici delle Entrate sono del parere che, a seguito di un richiamo legislativo contenuto nella legge di Stabilità 2016, l'imprenditore individuale possa determinare

il valore normale degli immobili, in luogo della disciplina ordinaria prevista dall'art. 9, del DPR 917/86, in base all'applicazione all'ammontare delle rendite risultanti in catasto dei moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo del comma 4, dell'articolo 52, del DPR 131/1986.

Tale comma prevede la c.d. valutazione automatica, secondo cui non sono sottoposti a rettifica il valore o il corrispettivo degli immobili, iscritti in catasto con attribuzione di rendita, dichiarato in misura non inferiore, per i terreni, a 75 volte il reddito dominicale risultante in catasto e, per i fabbricati, a 100 volte il reddito risultante in catasto, aggiornati con i coefficienti stabiliti per le imposte sul reddito.

Tipologia	Coefficiente
Terreni	112,5
Categoria C/1 ed E	42,84
Categoria A/10 e D	63
Tutti gli altri fabbricati	126
Categoria B	176,40
Fabbricati "Prima Casa"	115,5

Come anticipato l'esclusione dei beni dal patrimonio dell'impresa comporta il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'IRAP in misura pari all'8 per cento della differenza tra il valore normale ed il valore fiscalmente riconosciuto di ciascun bene che si intende estromettere.

Ai fini IVA, l'esclusione da parte dell'imprenditore individuale di beni immobili strumentali dal patrimonio dell'impresa realizza un'ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa, ai sensi dell'art. 2, c. 2, n. 5, del D.P.R. n. 633 del 1972. Ai sensi della citata norma, infatti, costituisce una cessione di beni *"la destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore ... o ad altre finalità estranee all'impresa ... con esclusione di quelli per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'art. 19"*.

Gli imprenditori individuali che si avvalgono delle disposizioni devono versare :

- ❑ il 60% dell'imposta sostitutiva entro il 30 novembre 2016;
- ❑ il 30 novembre 2016 e la restante parte entro il 16 giugno 2017.

14 luglio 2016

Federico Gavioli