

Premessa

La Legge n. 208/2015 ha introdotto la facoltà per le ditte individuali di escludere dal patrimonio d'impresa alcune tipologie di beni immobili e di farli rientrare nella sfera personale dell'imprenditore pagando solo un'imposta sostitutiva (di Irpef e Irap) e in certi casi l'Iva. In particolare la disciplina dell'estromissione dell'immobile strumentale dell'imprenditore individuale è contenuta nell'art.1, comma 121 della L.208/2015. Il citato articolo così recita: *"L'imprenditore individuale che alla data del 31 ottobre 2015 possiede beni immobili strumentali di cui all'articolo 43, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, 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 del 1° gennaio 2016, mediante il pagamento di una imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta regionale sulle attività produttive nella misura dell'8 per cento della differenza tra il valore normale di tali beni ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto. Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni dei commi da 115 a 120."*

NOTA BENE

L'art.1 comma 566 della Legge 21 dicembre 2016 n. 232 (Legge di Bilancio per il 2017) ha prorogato i termini per avvalersi dell'estromissione degli immobili strumentali posseduti dagli imprenditori individuali.

Per effetto di ciò, dunque, le misure agevolative introdotte dall'art.1, comma 121 della Legge di Stabilità 2016 si applicano anche alle esclusioni dal patrimonio dell'impresa dei beni ivi indicati posseduti alla data del **31 ottobre 2016, poste in essere dal 1 gennaio 2017 al 31 maggio 2017**. Gli effetti di tali estromissioni decorrono dal 1 gennaio 2017.

L'obiettivo dell'operazione è quello di estromettere l'immobile dal regime d'impresa e di farlo transitare alla sfera privata della persona.

L'operazione implica oneri in termini di imposte dirette (in quanto la destinazione di un bene a finalità estranee all'esercizio d'impresa genera plusvalenze imponibili) e talvolta in materia di iva mentre non sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale in quanto non si è in presenza di un vero e proprio atto traslativo ma di un semplice passaggio dalla sfera imprenditoriale a quella privata del medesimo soggetto.

Quando conviene estromettere l'immobile strumentale?

Per poter godere delle agevolazioni previste è necessario che siano rispettati i requisiti richiesti sia per quanto concerne l'imprenditore che procede all'estromissione sia per quanto afferisce la natura degli immobili interessati dall'operazione.

Il 30 novembre scade il termine previsto per il pagamento della prima rata per le esclusioni dal patrimonio dell'impresa dei beni posseduti alla data del 31 ottobre 2016, poste in essere dal 1^o gennaio 2017 al 31 maggio 2017.

È invece fissato al prossimo 31 ottobre, data prevista per l'invio dei modelli dichiarativi 2017, il termine ultimo per esporre nel quadro RQ del modello Redditi 2017 i dati delle operazioni di estromissione operate nel corso del 2016.

Data la proroga dell'agevolazione concessa dalla legge di bilancio 2017 le nuove estromissioni operate entro 31 maggio 2017 potranno essere perfezionate mediante esposizione nel modello dichiarativo 2018.

Soggetti interessati

Il comma 566, della L.232/2016 (Legge di Bilancio 2017) che ha prorogato i termini per usufruire dell'agevolazione prevede che: *“Le disposizioni dell'articolo 1, comma 121, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, si applicano anche alle esclusioni dal patrimonio dell'impresa dei beni ivi indicati, posseduti alla data del 31 ottobre 2016, poste in essere dal 1^o gennaio 2017 al 31 maggio 2017. I versamenti rateali dell'imposta sostitutiva di cui al comma 121 del citato articolo 1 della legge n. 208 del 2015 sono effettuati, rispettivamente, entro il 30 novembre 2017 e il 16 giugno 2018. Per i soggetti che si avvalgono della presente disposizione gli effetti dell'estromissione decorrono dal 1^o gennaio 2017.”*

Il comma 121 della L.208/2015, richiamato dal comma 566 della L.232/2016 così recita: *“L'imprenditore individuale che alla data del 31 ottobre 2015 possiede beni immobili strumentali di cui all'articolo 43, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, può, entro il 31 maggio 2016, optare per l'esclusione dei beni stessi dal patrimonio dell'impresa, ...”*

I soggetti interessati dall'istituto sono, dunque, esclusivamente gli imprenditori individuali, vengono per l'effetto esclusi gli esercenti arti e professioni.

Quando conviene estromettere l'immobile strumentale?

A fornire la definizione di imprenditore è l'art. 2082 del Codice Civile, ai sensi del quale: *"È imprenditore chi esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi"*.

Conformemente alla disposizione codicistica richiamata le tipologie dell'imprenditore individuale possono riassumersi nelle seguenti:

1. imprenditore commerciale (ex2195 c.c.)
 2. imprenditore agricolo (ex2135 c.c.)
- piccolo imprenditore: il quale ricomprende il coltivatore diretto, l'imprenditore artigiano, il piccolo commerciante (ex 2083 c.c.).

Ai fini dell'agevolazione sarà invece irrilevante il regime contabile adottato, potranno dunque usufruire della stessa sia coloro che adottano il regime contabile ordinario sia i soggetti che hanno adottato quello semplificato e finanche chi abbia adottato dei particolari regimi agevolati.

RICORDA

Si ricorda, in merito, che la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 26/E/2016 ha ammesso a godere dell'agevolazione i contribuenti minimi, invece, la Circolare 10/E/2016 ha confermato tale possibilità anche per coloro che si avvalgono del regime forfettario di cui all'art.1, commi da 54 a 89, della L.190/2014 e non assumono rilevanza le plusvalenze conseguite.

I requisiti dell'imprenditore individuale

Pare potersi desumere, da un'interpretazione letterale del dettato normativo di cui all'art. 1, comma 121 della L.208/2015, che l'imprenditore individuale che esercita l'opzione per l'estromissione degli immobili deve essere in attività sia al 31 ottobre 2016 quanto al 1 gennaio 2017 (*"L'imprenditore individuale che alla data del 31 ottobre 2016 **possiede beni immobili strumentali... gli effetti dell'estromissione decorrono dal 1° gennaio 2017** ...*).

La norma prevede infatti che il 31/10/16 sia la data alla quale fare riferimento per la verifica del possesso dell'immobile da parte dell'imprenditore e della sua strumentalità, ma che gli effetti dell'estromissione si verificheranno solo dal 1 gennaio 2017.

ATTENZIONE

Quindi, sono ammessi all'estromissione agevolata, solo gli imprenditori individuali per i quali alla data del 1 gennaio 2017 non sia venuta meno la qualifica di imprenditore individuale. Pertanto tali soggetti, per essere chiari, non devono avere cessato la partita Iva al 31/12/16.

Sul punto, tuttavia, le circolari dell'Agenzia delle Entrate n. 26/E/2016 n. 40/E/2002 e n. 39/E/2008 non hanno mancato di precisare che non costituisce causa ostativa all'estromissione agevolata lo stato di liquidazione dell'impresa individuale.

Ed ancora, la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n°433 del 12 novembre 2008 ha chiarito che lo scioglimento della società di persone per mancata ricostituzione della pluralità soci, qualora alla data del 31 ottobre 2016 si sia conclusa la fase di liquidazione della società ed il socio rimasto abbia già assunto la qualifica di imprenditore, non osta all'estromissione agevolata purché la qualifica di imprenditore individuale sia in corso anche al 1° gennaio 2017.

L'agevolazione è preclusa invece all'imprenditore individuale che ha concesso l'azienda in affitto o in usufrutto prima del 1° gennaio 2017, poiché privo della qualifica di imprenditore nel periodo di affitto o di godimento dell'usufrutto. Per questi soggetti la qualifica di imprenditore risulta sospesa fino a quando non rientreranno in possesso dell'azienda.

Nel caso di trasferimento dell'azienda a titolo gratuito (successione e donazione), l'estromissione agevolata può essere effettuata dall'erede o donatario dell'imprenditore deceduto o donante successivamente al 31.10.2016, a condizione che l'erede o il donatario abbia proseguito l'attività del *de cuius* in forma individuale, sul punto è intervenuta la circolare 26/E/2016 che lapalissamente ha risolto i dubbi residui in materia.

Immobili interessati dall'agevolazione

L'estromissione, per espressa disposizione normativa, può riguardare solo **gli immobili strumentali di cui all'art. 43, comma 2, del D.P.R n.917/1986 (TUIR), posseduti dall'imprenditore alla data del 31.10.2016**. Si fa, invero, riferimento sia agli immobili strumentali per natura che a quelli per destinazione.

Nello specifico, ai sensi dell'art. 43 co. 2 del TUIR, si considerano strumentali per

Quando conviene estromettere l'immobile strumentale?

natura gli immobili che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, ancorché non utilizzati ovvero dati in locazione o in comodato. Rientrano quindi in tale categoria gli immobili censiti nella categoria A/10 (se la destinazione ad ufficio risulti dalla licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria) e nei gruppi B, C, D, ed E.

Si considerano invece immobili strumentali per destinazione i terreni (si veda in tal senso la R.M. n. 7/1579 del 16.02.1982) ed anche i fabbricati utilizzati in modo esclusivo per l'esercizio dell'impresa da parte del possessore. A tal fine non assume alcuna rilevanza la categoria catastale di appartenenza. Pertanto può essere estromesso anche un immobile utilizzato ad uso ufficio amministrativo e/o commerciale che sia classificato in una categoria che contraddistinguono le unità immobiliari abitative (es. A5).

NOTA BENE

La Corte di Cassazione nella sent. n. 6378/91 non ha mancato di precisare che rientrano nella categoria degli immobili strumentali per destinazione quegli immobili che: *“abbiano come unica destinazione quella di essere direttamente impiegati nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali sì da non essere idonei a produrre un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale i cui sono inseriti”*.

Tale orientamento è stato fatto proprio dall'Amministrazione finanziaria nella Ris. n. 9/885 del 4.02.82 e nella Circolare n. 112/E/99.

Si precisa che il carattere di strumentalità dell'immobile deve essere verificato al 31.10.2016 pertanto qualora l'immobile l'1.11.2016 sia concesso in uso a terzi, non viene meno la possibilità di procedere all'estromissione.

Per quanto riguarda gli immobili dell'imprenditore da questi posseduti in regime di comunione essi possono formare oggetto di agevolazione ma solo per la quota di pertinenza dello stesso.

Immobili esclusi dall'agevolazione

Non possono invece essere estromessi dall'imprenditore individuale i seguenti beni:

- a) Immobili merce;
- b) Immobili non strumentali né per natura né per destinazione;

Quando conviene estromettere l'immobile strumentale?

c) Immobili ad uso promiscuo che vengono utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'impresa e per esigenze personali o familiari dell'imprenditore.

d) Immobili in leasing: in quanto in tal caso manca il possesso del bene in forza della proprietà o di altro diritto reale (Ris. Dell'Age n. 188/2008). L'estromissione è invece possibile se alla data del 31 ottobre 2016 è avvenuto il riscatto del bene.

Sono esclusi poi dall'estromissione gli immobili strumentali per natura acquistati dall'imprenditore individuale a titolo personale (non acquistati quindi come "beni strumentali dell'impresa"), ma comunque messi a disposizione dell'impresa medesima.

Non possono, inoltre, formare oggetto di estromissione i beni immobili che pur se indicati nell'inventario, non sono strumentali né per natura né per destinazione (c.d. immobili patrimonio). Infine, se l'immobile è locato a terzi si deve escludere la strumentalità per destinazione, in quanto in tali casi non è possibile configurare l'utilizzo in via esclusiva per l'esercizio dell'impresa. Potrà invece beneficiare del regime di estromissione agevolata l'immobile strumentale per natura locato a terzi.

Requisiti degli immobili da estromettere

L'art. 65, comma 1 TUIR prevede che gli immobili strumentali, per natura o per destinazione, si

considerano relativi all'impresa:

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

Ora poiché fino al 31.12.91 gli immobili strumentali venivano considerati sempre relativi all'impresa anche se non indicati nell'inventario (o nel registro dei beni ammortizzabili) ed invece per gli immobili strumentali per natura era comunque richiesta l'indicazione nell'inventario (o nel registro dei beni ammortizzabili) secondo quanto rilevato nella circolare n. 39/2008:

1. gli immobili strumentali per destinazione possono essere estromessi in regime agevolato: o se acquisiti prima del 1.1.92 (data di entrata in vigore della L. 413/91) a prescindere dalla loro iscrizione nell'inventario; o se acquisiti a partire dal 1.1.92 soltanto se iscritti nell'inventario;

Quando conviene estromettere l'immobile strumentale?

2. gli immobili strumentali per natura possono essere estromessi in regime agevolato solo se iscritti nell'inventario a prescindere dal fatto che essi siano stati acquistati prima del 1.1.92 o a partire da tale data.

Beni strumentali per natura

Acquistati dopo il 31.12.91

Contabilità ordinaria= libro inventario

Contabilità semplificata =registro beni

ammortizzabili

Acquistati prima il 31.12.91

Contabilità ordinaria= libro inventario

Contabilità semplificata =registro beni

ammortizzabili

Beni strumentali per destinazione

Acquistati dopo il 31.12.91

Contabilità ordinaria= libro inventario

Contabilità semplificata =registro beni

ammortizzabili

Acquistati prima il 31.12.91 a

prescindere dall'iscrizione

Fattispecie	Estromissione	Condizioni
Immobile strumentale per natura (A/10 E B,C,D,E)	SI	<input type="checkbox"/> anche se locato o concesso in uso a terzi; <input type="checkbox"/> solo se risultante dall'inventario o dal registro cespiti
Immobile strumentale per destinazione (qualsiasi categoria catastale) acquisito fino al 31/12/91	SI	<input type="checkbox"/> anche se non indicato nell'inventario
Immobile e terreno strumentale per destinazione (qualsiasi categoria catastale) acquisiti dal 01/01/92	SI	<input type="checkbox"/> solo se utilizzato direttamente ed esclusivamente per l'esercizio dell'impresa; <input type="checkbox"/> solo se risultante dall'inventario (o registro cespiti) qualora acquistato dal 1992
Bene merce	NO	
Immobile non strumentale né per natura né per destinazione (ad esempio abitativo locato)	NO	

Quando conviene estromettere l'immobile strumentale?

Beni in comunione

SI

solo per la quota di pertinenza dell'imprenditore

Successiva cessione dell'immobile estromesso – Plusvalenza

Qualora si dovesse procedere alla vendita del bene, una volta effettuata l'estromissione, il periodo di possesso rilevante ai fini dell'eventuale assoggettamento ad imposizione della plusvalenza di cui all'art. 67, comma 1 del Tuir decorre dalla data del titolo originario di provenienza. In pratica, l'estromissione analogamente alla trasformazione in società semplice non interrompe il quinquennio di possesso oltre il quale il bene può essere ceduto senza determinare plusvalenze imponibili in ambito Irpef.

Adempimenti

Il termine ultimo per poter effettuare l'estromissione è stabilito al 31/05/2017 con effetto retrodatato al 01.01.2017.

L'opzione si esercita mediante "comportamento concludente" che deve essere posto in essere entro il 31 maggio 2017 **e può essere rappresentato dalla contabilizzazione dell'estromissione sul libro giornale in caso di contabilità ordinaria o sul registro dei beni ammortizzabili, nel caso d'impresa in contabilità semplificata.**

Si ricorda che se l'estromissione è soggetta ad Iva l'imprenditore individuale dovrà emettere un'autofattura.

L'esercizio dell'opzione comporta, in genere, il pagamento di un'imposta sostitutiva (su cui ci soffermeremo meglio nel proseguo della trattazione), che dovrà essere versata in due rate, delle quali la prima entro il 30 novembre 2017 e la seconda entro il 16 giugno 2018.

L'ultimo adempimento riguarda l'indicazione nella dichiarazione dei redditi dell'imprenditore individuale (quadro RQ del modello Unico PF) del valore (normale o catastale) dei beni estromessi e della relativa imposta sostitutiva.

NOTA BENE

La Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 82/E/2009 ha chiarito che l'esercizio dell'opzione per l'estromissione si intende perfezionato con l'indicazione in

dichiarazione dei redditi dei valori dei beni estromessi e della relativa imposta sostitutiva.

In caso di omessa compilazione del quadro relativo all'estromissione dell'immobile (RQ del modello Unico PF) l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 228/E/2009, ha chiarito che il contribuente può provvedere a sanare l'omissione mediante la presentazione della dichiarazione integrativa e non solo mediante la dichiarazione correttiva entro 90 giorni dalla scadenza del termine come invece sostenuto in passato.

NOTA BENE

Pertanto, la mancata compilazione del quadro RQ del modello Redditi PF configura una mera 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, tuttavia, l'integrazione del quadro RQ deve essere effettuata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. Occorre evidenziare, tuttavia, che in questi casi è necessario che l'imposta sostitutiva sia versata regolarmente e correttamente nella misura e nei modi richiesti *ex lege*.

Imposta sostitutiva

In forza di quanto previsto dall'art. 58 co.3 TUIR, l'estromissione degli immobili strumentali effettuata dall'imprenditore individuale costituisce un'ipotesi di destinazione al consumo personale/familiare del medesimo o a finalità comunque estranee all'esercizio dell'impresa. Per questo motivo essa comporta la determinazione di una **plusvalenza imponibile** pari alla differenza tra: Valore normale del bene e Costo fiscalmente riconosciuto dello stesso.

Il regime agevolativo previsto dall'art.1 della L.208/2015 permette di assoggettare tale plusvalenza ad un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap, la cui aliquota viene fissata all'8%.

La normativa di cui trattasi, inoltre, consente di determinare la plusvalenza di cui sopra assumendo, in luogo del valore normale dell'immobile inteso come valore di mercato (V.M), il suo valore catastale (V.C.), se inferiore.

Infine, si ricorda che il contribuente potrebbe legittimamente determinare la

Quando conviene estromettere l'immobile strumentale?

plusvalenza assumendo anche un qualsiasi valore intermedio tra il valore di mercato dell'immobile e il valore catastale dello stesso

La determinazione della base imponibile

La base imponibile dell'imposta sostitutiva è data dalla differenza tra il valore normale dei beni

ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto.

Il costo fiscalmente riconosciuto 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 2016 e tenendo conto di eventuali rivalutazioni fiscalmente rilevanti.

Il valore normale può essere rappresentato (alternativamente) dal valore di mercato (ai sensi dell'art. 9 TUIR) oppure dal valore catastale (dato dalla rendita catastale rivalutata del 5%, o del 25% per i terreni, e moltiplicata per il coefficiente previsto ai fini dell'imposta di registro di cui all'art. 52, DPR n. 131/86). Per le aree edificabili può essere assunto solo il valore di mercato.

Si ricorda che - ai sensi dell'articolo 36, comma 7, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 - 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. (Sul punto si veda Circolare Agenzia delle entrate n. 26/E/2016).

Estromissione al valore catastale

Come anticipato l'imprenditore può determinare le plusvalenze assumendo, anche il valore catastale degli immobili ex art 52 co. 4 del DPR 131/86.

La norma stabilisce infatti che in questo caso il valore potrà essere determinato attraverso l'applicazione delle rendite catastali risultanti al catasto a cui dovrà applicarsi dei moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti ai fini dell'imposta di registro.

Quando conviene estromettere l'immobile strumentale?

La tabella che segue evidenzia, per ciascun immobile, il moltiplicatore che deve essere applicato alla rendita catastale (RC) al fine di determinare il valore catastale da usare per il calcolo delle plusvalenze assoggettate all'imposta sostitutiva dell'8%.

Gruppo o categoria catastale	Rendita "base"	Ulteriori rivalutazioni	valore catastale VC
A (escluso A/10)	RC*100*1,05	20%	RC *126
A prima casa e pertinenze gruppo C (escluso C/1)	RC*100*1,05	10%	RC *115,50
A/10	RC*50*1,05	20%	RC *63
B	RC*100*1,05	40%	RC *147
C (Escluso C/1)	RC*100*1,05	20%	RC *126
C/1	RC*34*1,05	20%	RC *42,84
D	RC*50*1,05	20%	RC *63
E	RC*34*1,05	20%	RC *42,84

ESEMPIO 1

Si ipotizzi un immobile avente i seguenti valori:

V.C= 2000;

V.M= 3000;

COSTO NON AMMORTIZZATO= 800;

Dato che il valore catastale è inferiore a quello di mercato conviene prendere a riferimento il primo ai fini dell'estromissione. Pertanto si avrà:

V.C (2000) - COSTO NON AMMORTIZZATO (800) = 1200 (**PLUSVALENZA ESTROMISSIONE**)

IMPOSTA SOSTITUTIVA = PLUSVALENZA ESTROMISSIONE (1200)* 8% = 96

Estromissione al valore di mercato

In tal caso, al fine di difendersi in caso di eventuali accertamenti da parte dell'amministrazione finanziaria sulla determinazione del valore di mercato dell'immobile, occorrerà premunirsi di una perizia giurata di stima che attesti il minor valore di mercato dell'immobile rispetto al suo valore catastale.

ESEMPIO 2

Si ipotizzi un immobile avente i seguenti valori:

V.C= 2000;

V.M= 1000;

COSTO NON AMMORTIZZATO= 500;

Dato che il valore di mercato è inferiore a quello catastale conviene prendere a riferimento il primo ai fini dell'estromissione. Pertanto si avrà:

V.M (1000) - COSTO NON AMMORTIZZATO (500) = 500 (**PLUSVALENZA ESTROMISSIONE**)

IMPOSTA SOSTITUTIVA = PLUSVALENZA ESTROMISSIONE (500)* 8% = 40

Valore di mercato o catastale inferiore al costo fiscalmente riconosciuto

La Circolare n. 26/E/2016 dell'Agenzia delle Entrate ha confermato che l'agevolazione

conseguente all'estromissione non viene meno in assenza di base imponibile, infatti, in tali casi, il valore dei beni estromessi ha già concorso alla formazione del reddito d'impresa secondo le ordinarie regole. In tale caso, la minusvalenza che si genera data dalla differenza tra (VM o VC - COSTO NON AMMORTIZZATO) è indeducibile a norma dell'art. 101 co.1, considerato che:

1. non si tratta di cessione a titolo oneroso;
2. la plusvalenza da estromissione non è imponibile nel regime ordinario ai fini delle imposte dirette ex art. 86 TUIR ma è soggetta ad imposta sostitutiva.

ESEMPIO 3

Si ipotizzi un immobile avente i seguenti valori:

V.C= 500;

V.M= 600;

COSTO NON AMMORTIZZATO= 700;

Dato che il valore di mercato e quello catastale sono entrambi inferiori al costo fiscalmente riconosciuto non vi è base imponibile su cui calcolare l'imposta sostitutiva ai fini dell'estromissione. Pertanto l'imprenditore potrà estromettere l'immobile utilizzando il valore catastale senza pagare alcuna imposta sostitutiva.

Imposte di registro, ipotecaria e catastale

Non sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale non essendosi in presenza di un atto traslativo, ma di un semplice passaggio del bene dalla sfera imprenditoriale alla sfera privata dello stesso soggetto.

Il regime Iva dell'estromissione

La disciplina in commento non prevede alcuna agevolazione ai fini Iva. Di conseguenza l'estromissione sarà sottoposta alle regole ordinarie. Nello specifico, l'art. 2 co. 2 n. 5) del DPR 633/72, assimila la destinazione di beni all'uso personale dell'imprenditore alla cessione di beni, alla luce di ciò, l'esclusione dell'immobile strumentale dal regime d'impresa configura un'operazione di autoconsumo rilevante ai fini dell'Iva per la quale l'imprenditore dovrà emettere un'autofattura.

Pertanto, in generale, si può affermare che l'estromissione dei beni immobili rientra tra le operazioni rilevanti ai fini Iva.

Tale operazione sarà però da ritenere fuori campo Iva qualora:

Ø nell'atto d'acquisto non sia stata operata la detrazione dell'imposta ai sensi dell'art.19;

Ø nel caso in cui l'acquisto dell'immobile sia stato fatto da un privato;

Quando conviene estromettere l'immobile strumentale?

- ∅ nel caso in cui l'immobile sia stato apportato dal socio o da un'altra impresa che non ha applicato l'Iva;
- ∅ nel caso in cui l'immobile proveniva dal patrimonio personale dell'imprenditore;
- ∅ nel caso in cui l'immobile sia stato acquistato da un'altra impresa che non ha applicato l'Iva;
- ∅ nel caso in cui l'immobile è stato acquistato prima del 1 gennaio 1973 data di entrata in vigore della disciplina Iva.

In definitiva, se l'acquisto dell'immobile ha generato la detrazione dell'Iva, anche l'estromissione rientrerà nel campo di applicazione della medesima e viceversa.

Bene estromesso	Trattamento Iva
Acquisito senza detrazione dell'imposta ai sensi dell'art.19	FUORI CAMPO IVA
Acquistato da privato	FUORI CAMPO IVA
Proveniente dal patrimonio personale dell'imprenditore	FUORI CAMPO IVA
Acquisito ante 1973	FUORI CAMPO IVA
Apportato dal socio o da un'altra impresa che non ha applicato l'Iva	FUORI CAMPO IVA
Acquistato da un'altra impresa che non ha applicato l'Iva	FUORI CAMPO IVA
Acquisito con iva detratta (in tutto o in parte)	- Soggetto ad Iva se assegnato da impresa che l'ha costruito/ristrutturato entro 5 anni - (Esente art. 10 comma 8 ter) salvo opzione per imponibilità

Per l'individuazione della base imponibile ai fini iva va evidenziato che in caso di estromissione la base imponibile è rappresentata dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni.

Termini per il versamento delle imposte

L'imprenditore individuale dovrà versare gli importi dovuti a titolo di imposta sostitutiva in due rate:

1. la prima pari al 60% dell'importo dovuto entro il 30 novembre 2017;
2. la seconda pari al 40% dell'importo dovuto entro il 16 giugno 2018.

In caso di versamento in ritardo è possibile fare uso del ravvedimento.

Il codice tributo da utilizzare è "1127"

Le rate devono essere versate mediante modello unificato di pagamento F24 e gli importi possono essere compensati con crediti tributari e/o contributivi vantati dallo stesso contribuente.

ATTENZIONE

La Circolare n. 26/E/2016 dell'Age ha chiarito inoltre che l'opzione per l'estromissione si perfeziona indicando i maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva nella dichiarazione dei redditi, con la conseguenza che eventuali omessi, insufficienti o ritardati versamenti dell'imposta non inficeranno l'agevolazione ma implicheranno esclusivamente la successiva iscrizione a ruolo degli importi non versati (salvo la possibilità di utilizzare il ravvedimento operoso).

Laddove quindi il contribuente abbia commesso degli errori nella compilazione del prospetto a causa di errori nel calcolo dell'imposta sostitutiva o nella valorizzazione dei beni o nel calcolo della base imponibile all'agenzia delle entrate non resterà che rettificare la sola imposta ed applicare le relative sanzioni.

Alla luce di ciò il mancato versamento non potrà essere causa del disconoscimento dell'agevolazione. Qualora l'operazione sia soggetta anche all'imposta sul valore aggiunto, l'iva dovuta dovrà essere versata nei termini ordinari.

Esposizione in dichiarazione

Nella sezione XXII del quadro RQ, righe RQ81 e RQ82 della dichiarazione dei redditi delle persone

fisiche vanno indicati i dati relativi all'estromissione.

Nel quadro RQ81 occorre indicare i dati relativi al valore normale o catastale

Quando conviene estromettere l'immobile strumentale?

dell'immobile estromesso (colonna 1) ed il suo costo fiscalmente riconosciuto (colonna 2).

Nella colonna 3 dovrà essere indicata la differenza positiva (plusvalenza) o negativa (minusvalenza) generata.

In caso di plusvalenza nel successivo rigo RQ82 dovrà essere indicata la differenza assoggettata ad imposta sostitutiva dell'8% e l'imposta sostitutiva stessa.

Le scadenze dell'estromissione

Si offre di seguito una tabella riepilogativa delle scadenze afferenti l'estromissione.

La prima colonna indica le scadenze relative alle estromissioni di beni posseduti dall'imprenditore alla data del 31 ottobre 2015 che avrebbero dovuto essere operate entro il 31 maggio 2016 e che troveranno esposizione nel modello dichiarativo Redditi 2017 PF che dovrà essere presentato dai contribuenti entro il 31/10/2017.

La seconda colonna riepiloga invece le scadenze relative alle estromissioni di beni posseduti dall'imprenditore alla data del 31 ottobre 2016 che avrebbero dovuto essere operate entro il 31 maggio 2017 e che troveranno esposizione nel modello dichiarativo Redditi 2018 PF.

I due versamenti relativi all'operazione avranno invece scadenza rispettivamente il 30 novembre prossimo e di il 16 giugno 2018.

ESTROMISSIONI 2016

Beni posseduti al 31 ottobre 2015

Effetti operazione 01/01/2016

**Termine per effettuare l'opzione
(contabilizzazione operazione) 31
maggio 2016**

**Pagamento prima rata 30 novembre
2016**

**Pagamento seconda rata 16 giugno
2017**

ESTROMISSIONI 2017

Beni posseduti al 31 ottobre 2016

Effetti operazione 01/01/2017

Termine per effettuare l'opzione
(contabilizzazione operazione) 31 maggio
2017

Pagamento prima rata 30 novembre 2017

Pagamento seconda rata 16 giugno 2018

Quando conviene estromettere l'immobile strumentale?

Esposizioni nel quadro RQ del modello Redditi 2017 PF Esposizioni nel quadro RQ del modello Redditi 2018 PF