



Fiscal News

La circolare di aggiornamento professionale

N.
393

22.12.2016

Legge di Bilancio 2017: riapre l'estromissione

A cura di Pirone Pasquale

Categoria: Immobili
Sottocategoria: Estromissione

La possibilità di estromettere l'immobile dalla sfera imprenditoriale era stata prevista dalla Legge di Stabilità 2016 e riguardava solo gli immobili strumentali posseduti (dall'imprenditore) alla data del 31/10/2015. Con la manovra di bilancio del 2017, sono riaperti i termini permettendo così di estromettere (con effetto dal 1/1/2017) anche gli immobili strumentali posseduti alla data del 31/10/2016. Resta ferma la necessità di dover versare un'imposta sostitutiva dell'8% e dovrebbero restare fermi tutti i chiarimenti e le precisazioni contenute nella Circolare n. 26/E/2016 emessa dall'Agenzia delle Entrate in merito all'opzione di estromissione 2016.

PREMESSA

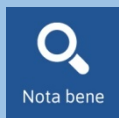
Con l'approvazione definitiva della Legge di Stabilità 2017, è confermata la riapertura dei termini per l'estromissione agevolata dell'immobile strumentale per l'imprenditore individuale.

Si tratta, dunque, di una nuova edizione che il legislatore ha deciso di riproporre anche per il prossimo anno, dopo quella già prevista per il 2016. Si ricorda, infatti, che la possibilità, per l'imprenditore individuale di estromettere l'immobile strumentale (per natura o per destinazione) dalla sfera imprenditoriale per farla rientrare in quella personale era stata prevista dalla Legge di Stabilità 2016 (Legge n. 208/2015) al comma 121.

Legge di Stabilità 2016 Estromissione anno 2016	
Cosa	Disciplina
Ambito oggettivo	Estromissione possibile per immobili strumentali posseduti alla data del 31/10/2015
Ambito soggettivo	L'imprenditore individuale
Modalità di scelta	Tramite comportamento concludente che andava assunto entro il 31/05/2016
Tassazione	Imposta sostitutiva pari all'8% della differenza tra valore normale del bene estromesso e suo valore fiscale
Versamento imposta sostitutiva	Due rate di cui la prima (60%) entro il 30/11/2016 e la seconda (40%) entro il 16/06/2017
Effetto retroattivo	L'immobile fuoriesce dalla sfera imprenditoriale per entrare in quella personale, dal 1° gennaio 2016

Come anticipato, con la Legge di Bilancio 2017, si riaprono i termini. In altre parole il legislatore consente all'imprenditore di estromettere dalla sfera imprenditoriale anche gli immobili strumentali posseduti alla data del 31 ottobre 2016. In particolare con la tabella che segue si vuole fornire una sintesi di quanto previsto per il 2017.

Legge di Bilancio 2017 Estromissione anno 2017	
Cosa	Disciplina
Ambito oggettivo	Estromissione possibile per immobili strumentali posseduti alla data del 31/10/2016
Ambito soggettivo	L'imprenditore individuale
Modalità di scelta	Tramite comportamento concludente che andava assunto entro il 31/05/2017
Tassazione	Imposta sostitutiva pari all'8% della differenza tra valore normale del bene estromesso e suo valore fiscale



Versamento imposta sostitutiva	Due rate di cui la prima (60%) entro il 30/11/2017 e la seconda (40%) entro il 16/06/2018
Effetto retroattivo	L'immobile fuoriesce dalla sfera imprenditoriale per entrare in quella personale, dal 1° gennaio 2017

Ad ogni modo, sull'estromissione 2016 era, comunque, intervenuta l'Agenzia delle Entrate con un opportuno documento di prassi (**Circolare n. 26/E/2016**) con cui sono stati forniti gli opportuni chiarimenti. Ad oggi, dunque, tali chiarimenti e precisazioni possono ritenersi applicabili anche alla nuova edizione prevista per il prossimo anno (salvo che nel proseguo intervenga qualche altro documento di prassi che potrebbe confermare, superare o ampliare quanto già contenuto nella citata Circolare).

Dunque, procediamo con illustrare i predetti chiarimenti considerandoli applicabili anche all'estromissione 2017.

L'estromissione (2017, come quella del 2016) riguarda esclusivamente l'imprenditore individuale, quindi ne sono escluse le società (per le quali è prevista l'assegnazione di beni ai soci). Non possono altresì ricorrervi gli esercenti arti e professioni.

Nessun documento di prassi (né tantomeno la Circolare n. 26/E/2016), dispone in merito all'imprenditore individuale che opera in regime di vantaggio o forfettario. Pertanto, l'estromissione deve ritenersi applicabile anche per tale categoria di imprenditori.

Inoltre, è necessario che l'imprenditore individuale sia in attività al 31 ottobre 2016 e al 1° gennaio 2017.

In altre parole deve sussistere che la qualifica imprenditoriale sia:

- ⇒ al 31 ottobre 2016 (data in cui l'immobile da estromettere deve risultare strumentale e quindi in possesso dell'imprenditore);
- ⇒ sia alla data del 1° gennaio 2017 (data a partire dalla quale ha effetto l'estromissione).

A tal proposito è opportuno rifarsi alla Circolare n. 39/E/2008, per definire in quali casi si intende persa la qualifica di imprenditore e quindi di conseguenza essere esclusi dall'estromissione. La tabella che segue ne fornisce il dettaglio anche alla luce della citata Circolare n. 26/E/2016:

**ESTROMISSIONE 2017
(AMBITO SOGGETTIVO)**

Ipotesi	Ammissione	Note
Imprenditore individuale che ha cessato l'attività al 31/12/2016	NO	
Imprenditore individuale che ha concesso l'unica azienda in affitto o in usufrutto prima del 1° gennaio 2017	NO	In tal caso si considera persa la qualifica di imprenditore (art. 67, comma 1 lett. h) D.P.R. n. 917/1986)
Imprenditore individuale che alla data del 1° gennaio 2017 risulta in liquidazione non ancora conclusa	SI	Durante la fase di liquidazione si conserva la qualifica di imprenditore
Erede dell'imprenditore deceduto e il donatario dell'azienda che proseguono l'attività del defunto in forma individuale	SI	

Ambito
oggettivo

L'esercizio dell'opzione per l'estromissione (2017) può avvenire solo con riferimento agli immobili "strumentali" posseduti dall'imprenditore alla data del 31 ottobre 2016 e precisamente per:

- ⇒ **immobili strumentali per destinazione**, ossia quelli che sono utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa indipendentemente dalle caratteristiche specifiche;
- ⇒ **immobili strumentali per natura**, cioè quelli 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. In particolare si considerano 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.



Nota bene

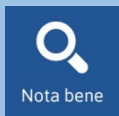
Gli immobili strumentali per natura possono essere estromessi dal regime di impresa anche se non siano impiegati nel ciclo produttivo dell'impresa o non lo siano direttamente, perché dati a terzi in locazione o comodato. Per quanto riguarda, invece, gli immobili strumentali per destinazione, l'agevolazione troverà applicazione solo con riferimento a quelli utilizzati dall'imprenditore in maniera esclusiva e diretta per l'esercizio dell'impresa (Circolare n. 26/E/2016).

Occorre concentrarsi sui requisiti che devono essere soddisfatti affinché l'immobile possa essere considerato strumentale e quindi essere estromesso. L'Agenzia delle Entrate, nella Circolare n. 26/E/2016, ripercorrendo l'iter legislativo in merito, è giunta alla seguente conclusione:

ESTROMISSIONE (AMBITO OGGETTIVO)		
Ipotesi	Ammissione	Note
Immobili strumentali per natura	Estromissione possibile solo se risultano indicati in Inventario	
Immobili strumentali per destinazione acquisiti a partire dal 1° gennaio 1992	Estromissione possibile solo se indicati nell'inventario o, per i soggetti ammessi al regime di contabilità semplificata, nel registro dei beni ammortizzabili (o se non tenuto, nel registro IVA acquisti)	I beni immobili che non soddisfano tale requisito non possono essere oggetto dell'estromissione in quanto non si considerano beni relativi all'impresa, ma beni già appartenenti alla sfera privata dell'imprenditore.
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, invece formare oggetto di estromissione:

- i beni immobili **"merce"**;
- i beni immobili che pur se indicati nell'inventario, non sono strumentali né per



natura né per destinazione (c.d. **immobili patrimonio**);

- i beni immobili ad **uso promiscuo** (poiché in tal caso già rientrano nella sfera personale e non imprenditoriale).

L'opzione per l'estromissione agevolata (2017) non può essere effettuata se, anteriormente al 1° gennaio 2017, gli immobili siano stati ceduti o già destinati a finalità estranee all'esercizio di impresa, ai sensi dell'articolo 86, comma 1, del TUIR. Resta in ogni caso fermo che il carattere strumentale dell'immobile deve essere verificato alla data del 31 ottobre 2016.

Qualora successivamente a tale data, l'immobile venga a qualsiasi titolo concesso in uso a terzi, non viene meno la possibilità di estrometterlo.

È possibile riepilogare l'ambito oggettivo (beni inclusi ed esclusi) nella tabella che segue:

ESTROMISSIONE (AMBITO OGGETTIVO - RIEPILOGO)		
Tipologia	Ammissione	Condizione
Immobili strumentali per natura	SI	Solo se risultano indicati in inventario.
Immobili strumentali per destinazione acquisiti a partire dal 1° gennaio 1992	SI	Solo se indicati nell'inventario o, per i soggetti ammessi al regime di contabilità semplificata, nel registro dei beni ammortizzabili (o se non tenuto, nel registro IVA acquisti)
Immobili strumentali per destinazione acquisiti fino al 31 dicembre 1991	SI	Possono essere estromessi anche se non indicati nell'inventario
Immobili "merce"	NO	
Immobili patrimonio	NO	
Immobili ad uso promiscuo	NO	
Immobili strumentali posseduti dall'imprenditore in comunione	SI	L'estromissione è possibile per la sola quota di pertinenza dell'imprenditore (Circolare n. 26/E/2016)

L'estromissione (2017) comporta il versamento dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF e relative addizionali e dell'IRAP.

Calcolo imposta sostitutiva

Cosa	Misura
Imposta sostitutiva	8%
Base imponibile	Valore normale – Valore fiscale

Dunque:

$$\Rightarrow \text{Imposta sostitutiva dovuta} = (\text{VALORE NORMALE} - \text{VALORE FISCALE}) \times 8\%$$

Definizione

Valore normale/fiscale	Cos'è
VALORE NORMALE DELL'IMMOBILE	<p>Si può scegliere (alternativamente) tra:</p> <ul style="list-style-type: none"> ⇒ Valore di mercato (ai sensi dell'art. 9 TUIR); ⇒ oppure 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. <p>Tuttavia, per le aree edificabili può essere assunto solo il valore di mercato.</p>
VALORE FISCALE DELL'IMMOBILE	<p>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.</p>

L'estromissione è ammessa anche in caso di base imponibile nulla (o negativa). In particolare:

Ipotesi	Estromissione ammessa (SI/NO)	Imposta sostitutiva dovuta (SI/NO)
Valore normale > Valore fiscale	SI	SI (8% della plusvalenza)

Valore normale = Valore fiscale	SI	NO
Valore normale < Valore fiscale	SI	NO (Minusvalenza non deducibile)

Il versamento dell'imposta sostitutiva è eseguito in due rate:

Versamento Imposta sostitutiva (Estromissione 2017)		
Cosa	Importo	Scadenza
Prima rata	60% dell'importo complessivo	30/11/2017
Seconda rata	40% dell'importo complessivo	16/06/2018

Il pagamento è eseguito con F24 (sezione erario):

Compilazione F24 per versamento (Sezione erario)		
Cosa	Contenuto	Riferimento di prassi
"Codice tributo"	1127	Risoluzione n. 73/E/2016
"Rateazione"	(nulla)	
"Anno di riferimento"	Anno d'imposta cui si riferisce il versamento	

L'opzione per l'estromissione 2017 andrà esercitata, mediante comportamento concludente entro il 31 maggio 2017, con effetto retroattivo dal 1° gennaio 2017.

Ma cosa deve intendersi per comportamento concludente?

La risposta, per ora, la si trova nella citata Circolare n. 26/E/2016.

**Comportamento
concludente**

Circolare n. 26/E/2016

Contabilizzazione (con data max 31/05/2017) dell'estromissione sul libro giornale (nel caso di impresa in contabilità ordinaria) oppure sul registro dei beni ammortizzabili (nel caso di impresa in contabilità semplificata).

Esempio

Rilevazione contabile dello storno del fondo ammortamento dell'immobile estromesso, la registrazione dell'autofattura, ecc.

Ai fini dell'efficacia dell'estromissione non basta il comportamento concludente sopra richiamato, ma è necessario che ne avvenga il perfezionamento.

Perfezionamento estromissione (2017)

Come	Quando
Con l'indicazione in dichiarazione dei redditi dei valori dei beni estromessi e della relativa imposta sostitutiva	Modello Unico/2018 (periodo d'imposta 2017) Il quadro di riferimento dovrebbe essere RQ



Dunque, la scelta non si perfeziona con il solo versamento dell'imposta sostitutiva (la quale, tra l'altro, come già detto, è anche ravvedibile).

Ai fini IVA, l'opzione per l'estromissione è considerata una cessione di beni soggetta, dunque, alle regole IVA ordinarie. Infatti, l'estromissione può configurarsi ai fini IVA come un'operazione di "autoconsumo": 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, comma 2, n. 5) del D.P.R. n. 633 del 1972.

Comma 2 art. 2 DPR 633/1972

Costituisce 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".

La tabella che segue, riporta le regole da seguire ai fini della fatturazione.

Regole IVA per la fatturazione	
Ipotesi	Disciplina IVA
Estromissione di un immobile acquistato da un privato	Operazione Fuori campo Iva
Estromissione di un immobile apportato dall'imprenditore	Operazione fuori campo Iva
Estromissione di un immobile acquistato con IVA detratta in tutto o in parte	Operazione soggetta ad Iva se l'immobile è estromesso da impresa che l'ha costruito o ristrutturato entro i 5 anni
	Operazione esente Iva art. 10 comma 1 n. 8-bis se immobile estromesso è di tipo abitativo (salvo opzione per imponibilità)
	Operazione esente Iva art. 10 comma 1 n. 8-ter se trattasi di immobile strumentale (salvo opzione per imponibilità)
Estromissione di un immobile acquistato con Iva non detratta al 100%:	Operazione esente Iva art. 10 comma 1 n. 27 quinquies DPR 633/1972

Nelle ipotesi di esenzione, poiché l'IVA assolta sull'acquisto potrebbe non essere stata interamente detratta, occorrerà rettificare la detrazione Iva in misura pari ai decimi mancanti al termine del decennio dall'acquisto. L'obbligo di rettifica sussiste anche in caso di operazione fuori campo IVA (estromissione di immobile acquistato senza addebito IVA) ma limitatamente ad eventuali spese incrementative sostenute successivamente all'acquisto.

Imposta di registro

Niente è dovuto ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, in quanto con l'estromissione NON si realizza nessun trasferimento della proprietà dell'immobile, la quale resta in capo allo stesso soggetto, passando dalla sfera imprenditoriale a quella personale. L'unica eccezione è rappresentata dalla necessità di dover riliquidare l'imposta di registro, nel caso in cui oggetto di estromissione sia un immobile che risultava locato (è infatti, possibile estromettere anche gli immobili che erano locati).

Imposte registro, ipotecaria e catastale

Tipologia	Dovuta (SI/NO)
Imposta di registro	NO (salvo eventuale necessità di riliquidazione)
Imposta ipotecaria	NO
Imposta catastale	NO

Nel Modello Unico/2018

Come già anticipato, il perfezionamento si intende verificato con l'indicazione in dichiarazione dei redditi dei valori dei beni estromessi e della relativa imposta sostitutiva (Circolare n. 26/E/2016) e a tal proposito, quindi, per l'estromissione 2017, nel Modello Unico/2018.

Occorre, tuttavia, considerare, un altro effetto della procedura di estromissione che troverà indicazione nello stesso Modello Unico/2018. In particolare, gli immobili estromessi, poiché entrano a far parte della sfera personale dell'imprenditore, dovranno essere indicati nel quadro RB del predetto Modello Unico (per 365 giorni poiché l'estromissione decorre dal 1° gennaio 2017) indicandovi altresì il canone percepito per tutto il 2017 qualora si tratti di immobili che risultavano locati.

Riferimenti normativi e di prassi

- Legge n. 208/2016;
- Legge di Stabilità 2017
- Circolare n. 26/E/2016;
- Risoluzione n. 73/E/2016;
- Art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997.

- Riproduzione riservata -