



Circolare n. 4 del 7 marzo 2016

L'estromissione degli immobili strumentali dell'imprenditore individuale

Indice

1. Premessa	2
2. Soggetti interessati	2
3. Beni agevolabili	3
4. Imposta sostitutiva	6
5. Disciplina Iva	9
6. Modalità di esercizio dell'opzione	11

1. Premessa

L'art. 1, co. 121, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (c.d. *Legge di Stabilità 2016*) riconosce all'imprenditore individuale la possibilità di escludere dal patrimonio della propria impresa gli immobili strumentali posseduti alla data del 31 ottobre 2015.

L'opzione per l'estromissione può essere esercitata entro il 31 maggio 2016, ma ha effetto retroattivo, ovvero dal 1° gennaio 2016: sull'eventuale differenza positiva tra il valore normale dei beni estromessi e il loro costo fiscalmente riconosciuto è dovuta l'imposta sostitutiva dell'Irpef e dell'Irap, pari all'8%.

Non sono, invece, previste disposizioni speciali ai fini dell'Iva, la cui disciplina deve, pertanto, essere osservata secondo le regole ordinarie.

Sono, inoltre, applicabili, in quanto compatibili, le norme stabilite per l'assegnazione agevolata dei beni ai soci, contenute nell'art. 1, co. 115-120, della Legge n. 208/2015.

2. Soggetti interessati

L'art. 1, co. 121, della Legge n. 208/2015 riconosce ai soli imprenditori individuali la facoltà di estromettere gli immobili strumentali, ovvero destinarli dalla propria sfera imprenditore a quella privata: l'agevolazione non è, pertanto, accessibile da parte degli esercenti arti e professioni e neppure dalle società (che beneficiano già delle disciplina delle assegnazioni o cessioni agevolate dei beni ai soci, così come della trasformazione in società semplice).

Non rileva, invece, il regime contabile adottato dall'imprenditore individuale, che può, quindi, essere, indifferentemente, **ordinario o forfetario**. A questo proposito, si ricorda, peraltro, che in passato l'Agenzia delle Entrate aveva riconosciuto l'accesso alla facoltà dell'estromissione anche ai contribuenti minimi di cui all'art. 1, co. 96-117, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (C.M. 15 aprile 2008, n. 39/E, par. 1): tale orientamento dovrebbe, quindi, ritenersi valido anche con riguardo ai regimi agevolativi introdotti successivamente.

Ai fini dell'esercizio dell'opzione per l'estromissione degli immobili strumentali, è necessario, tuttavia, che **l'imprenditore individuale risulti in attività** in due momenti:

- al **31 ottobre 2015**, data in cui gli immobili strumentali devono risultare posseduti dall'imprenditore individuale;
- al **1° gennaio 2016**, momento a partire dal quale ha efficacia l'estromissione.

L'agevolazione è, pertanto, **preclusa all'imprenditore individuale** che, pur rivestendo tale qualifica al 31 ottobre 2015, l'abbia, **poi, persa, entro il 31 dicembre 2015**, ad esempio perché ha **cessato l'attività**: al ricorrere di tale ipotesi, naturalmente, si era già verificato precedentemente il presupposto dell'imputazione del bene alla sfera privata dell'ex imprenditore individuale. Diversamente, dovrebbe

ritenersi possibile accedere all'estromissione qualora l'impresa individuale risulti, alla data del 1° gennaio 2016, formalmente posta in **liquidazione** – caso, peraltro, raro – ma la stessa **non sia ancora conclusa** (C.M. n. 39/E/2008, par. 1). Nella differente ipotesi dello **scioglimento della società di persone**, a seguito del venir meno della pluralità dei soci e della mancata ricostituzione della stessa nel termine di sei mesi (art. 2272 c.c.), l'Amministrazione Finanziaria aveva escluso l'automatica assunzione della qualificazione di imprenditore individuale in capo al socio superstite, in quanto subordinata alla "liquidazione" del patrimonio sociale e all'assegnazione dell'azienda al socio superstite (**R.M. 12 novembre 2008, n. 433/E**). Conseguentemente, se tale subentro non è avvenuto entro il 31 ottobre 2015, non può essere applicata la disciplina agevolativa dell'estromissione degli immobili strumentali. L'**esclusione** opera anche nel caso dell'imprenditore individuale che abbia concesso in affitto o usufrutto, entro il 31 dicembre 2015, l'unica azienda (C.M. n. 39/E/2008, par. 1, e C.M. n. 40/E/2002, par. 1.3.2): in tale circostanza, infatti, il contribuente ha **perso la qualifica di imprenditore commerciale** – come desumibile anche dall'art. 67, co. 1, lett. h), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – e, quindi, la possibilità di usufruire dell'estromissione agevolata di eventuali immobili strumentali posseduti al 31 ottobre 2015.

Il beneficio si dovrebbe, invece, ritenere **ammissibile** – anche in virtù dell'orientamento espresso dai predetti documenti di prassi – per l'**erede dell'imprenditore individuale** deceduto successivamente al 31 ottobre 2015, purché abbia **proseguito l'attività del *de cuius* in forma individuale**: analogamente, il diritto all'estromissione dovrebbe spettare al donatario dell'azienda dell'imprenditore individuale, che abbia proseguito l'attività imprenditoriale del donante.

3. Beni agevolabili

L'**art. 1, co. 121, della Legge n. 208/2015** stabilisce che l'imprenditore individuale può estromettere esclusivamente gli **immobili strumentali di cui all'art. 43, co. 2, del Tuir, posseduti dall'imprenditore individuale al 31 ottobre 2015**. Si tratta, quindi, dei seguenti beni:

- **immobili strumentali per natura**, intendendosi per tali quelli che per le proprie caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, ancorché non risultino utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'attività d'impresa, ovvero siano inutilizzati o concessi a terzi in locazione o comodato. Si tratta degli immobili accatastati nelle categoria B, C, D ed E e – se la destinazione ad ufficio è prevista nella licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria – A/10 (C.M. n. 39/E/2008, par. 2);
- **immobili strumentali per destinazione**, ovvero utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa, indipendentemente dalle caratteristiche specifiche. L'estromissione agevolata è, pertanto, possibile per gli **immobili usati dall'imprenditore individuale in maniera esclusiva e diretta**

per l'esercizio dell'impresa. Sul punto, la giurisprudenza di legittimità ritiene che rientrano in tale categoria gli 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 in cui sono inseriti"* (Cass. 5 giugno 1991, n. 6378). A questo proposito, si rammenta che l'Amministrazione Finanziaria ha riconosciuto la strumentalità per destinazione a un terreno di un'impresa edile adibito da quest'ultima a deposito di materiale a cielo aperto (R.M. 16 febbraio 1982, n. 7/1579). Si segnala, inoltre, che l'abitazione del custode annessa ad un opificio industriale è stata considerata anch'essa un immobile strumentale (R.M. 4 febbraio 1982, n. 9/885).

La possibilità di estromissione riguarda, in presenza degli altri presupposti applicativi individuati dal co. 121 dell'art. 1 della Legge n. 208/2015, **anche gli immobili posseduti in comunione dall'imprenditore individuale**, per la sola quota di pertinenza di costui (C.M. n. 39/E/2008, par. 2).

Iscrizione nell'inventario

Gli immobili strumentali, per natura o destinazione, di cui all'art. 43, co. 2, del Tuir, **acquisiti a partire dal 1° gennaio 1992**, si considerano relativi all'impresa individuale – ai sensi dell'art. 65, co. 1, del Tuir – soltanto se indicati nell'**inventario** redatto in base alle disposizioni dell'art. 2117 c.c.: per le **imprese in contabilità semplificata** ai sensi dell'art. 66 del Tuir, rilevano l'annotazione nel **registro dei beni ammortizzabili** o le modalità stabilite dall'art. 13 del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435 e dall'art. 2, co. 1, del D.P.R. 21 dicembre 1996, n. 695 (**registro Iva acquisti**). Diversamente, per quanto concerne gli **immobili acquisiti entro il 31 dicembre 1991**, l'**iscrizione nell'inventario** era richiesta – ai fini della qualificazione di "bene relativo all'impresa" – per i soli immobili strumentali per natura. Conseguentemente, fermi restando gli altri presupposti applicativi individuati dal co. 121 dell'art. 1 della Legge n. 208/2015, possono essere estromessi:

- gli **immobili strumentali per destinazione, acquisiti entro il 31 dicembre 1991, a prescindere dalla loro iscrizione nell'inventario**, mentre per quelli acquisiti dal 1° gennaio 1992 è richiesta la loro iscrizione nell'inventario (o, per i soggetti in contabilità semplificata, nel registro dei beni ammortizzabili);
- gli **immobili strumentali per natura**, purché siano **iscritti nell'inventario**, indipendentemente dalla data di acquisizione.

Gli immobili che **non soddisfano tale requisito** non possono formare oggetto dell'estromissione agevolata, al pari dei **beni adibiti promiscuamente** all'esercizio dell'impresa, in quanto **non si considerano beni relativi all'impresa**, bensì già appartenenti alla sfera privata dell'imprenditore.

Immobili esclusi

La disciplina agevolativa **non è, pertanto, applicabile** agli immobili diversi da quelli strumentali, come, ad esempio, quelli **merce**, ovvero alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa individuale (come i fabbricati costruiti dall'imprenditore edile destinati alla vendita e qualificati come rimanenze di magazzino). È, quindi, **differente il campo di applicazione** di tale normativa rispetto a quella riguardante le **assegnazioni agevolate**: l'unico **punto in comune** è rappresentato dagli **immobili strumentali per natura**, integrato per l'imprenditore individuale dall'ulteriore requisito temporale del possesso al 31 ottobre 2015. Gli immobili strumentali per destinazione possono, invece, formare oggetto esclusivamente dell'estromissione da parte dell'imprenditore individuale, essendo, invece, esclusi dalla disciplina prevista per le società (art. 1, co. 115, della Legge n. 208/2015).

Immobile	Estromissione agevolata (imprenditore individuale)	Assegnazione agevolata (società)
Strumentale per natura	SI	SI, se non utilizzato direttamente nell'attività dell'impresa
Strumentale per destinazione	SI	NO
Merce	NO	SI
Patrimonio	NO	SI

In base ai passati orientamenti dell'Amministrazione Finanziaria, si dovrebbero ritenere **esclusi dall'agevolazione** i seguenti beni:

- **immobili di civile abitazione** (accatastati nella categoria A, ad eccezione degli A/10), **utilizzati promiscuamente** per l'esercizio dell'impresa e le esigenze personali o familiari dell'imprenditore individuale;
- **immobili in leasing**, in quanto si tratta di **cespiti detenuti** (R.M. 8 maggio 2008, n. 188/E) e **non posseduti** – come, invece, richiesto per l'estromissione agevolata – in forza della proprietà o di altro diritto reale;
- **immobili** che, anteriormente al 1° gennaio 2016, sono stati ceduti oppure già destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, ai sensi dell'art. 86, co. 1, del Tuir.

Il fatto che l'art. 1, co. 121, della Legge n. 208/2015 circoscriva al **31 ottobre 2015** la **verifica della strumentalità e del possesso degli immobili**, dovrebbe indurre a ritenere che l'estromissione non possa riguardare quelli strumentali esclusivamente per destinazione che, a tale data, risultavano **concessi a terzi**, a qualunque titolo: la concessione a terzi dell'immobile ne esclude, infatti, la strumentalità per destinazione, poiché non consente di configurare l'utilizzo in via esclusiva per l'esercizio dell'impresa (Cass. 6 luglio 2004, n. 12386; Cass. 1° luglio 1994, n. 6256). In tal senso, si è espressa anche l'Ammi-

nistrazione Finanziaria, che ha escluso la strumentalità per destinazione degli immobili abitativi locati a terzi e ritenuto questi ultimi oggetto, più che strumento, dell'attività propria dell'impresa (R.M. n. 9/885/1982).

Diversamente, qualora l'immobile **concesso a terzi** sia accatastato nelle categorie A/10, B, C, D oppure E è già **strumentale per natura** a norma dell'art. 43, co. 2, del Tuir e, pertanto, può essere estromesso in modo agevolato: tale posizione era già stata sostenuta dalla C.M. n. 39/E/2008, par. 2, secondo cui *"considerato il carattere oggettivo della strumentalità per natura, gli immobili così qualificati possono essere estromessi dal regime d'impresa anche se non siano impiegati nel ciclo produttivo dell'impresa o non lo siano direttamente, perché dati a terzi in locazione o comodato"*.

Rimane, inoltre, fermo che, stando a quanto sostenuto dal predetto documento di prassi, l'agevolazione deve ritenersi prospettabile se la concessione a terzi – ad esempio, in virtù di un contratto di locazione – dell'immobile strumentale per destinazione è intervenuta **a partire dall'1.11.2015**.

4. Imposta sostitutiva

L'estromissione degli immobili strumentali, da parte dell'imprenditore individuale, rappresenta ordinariamente – in assenza di una disciplina agevolativa – un'ipotesi di destinazione al consumo personale o familiare dell'imprenditore o a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (art. 58, co. 3, del Tuir), e in quanto tale è suscettibile di comportare il realizzo di una **plusvalenza imponibile**, pari alla differenza tra il valore normale dell'immobile estromesso e il suo costo fiscalmente riconosciuto non ammortizzato (art. 86, co. 3, del Tuir).

L'art. 1, co. 121, della Legge n. 208/2015 stabilisce, tuttavia, che sulla **differenza tra il valore normale dei beni estromessi** – o, in alternativa, il loro **valore catastale** di cui all'art. 52, co. 4, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 – e il loro **costo fiscalmente riconosciuto** è dovuta un'imposta sostitutiva dell'Irpef e dell'Irap, pari all'**8%**: tale norma stabilisce altresì, come anticipato, che si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni contenute nei precedenti co. 115-120, riguardanti l'assegnazione e la cessione agevolata dei beni ai soci.

Qualora l'immobile estromesso sia posseduto dall'imprenditore individuale **in regime di comunione**, l'imposta sostitutiva si applica sulla quota del valore di spettanza dell'imprenditore (C.M. n. 39/E/2008, par. 2 e 4, e C.M. n. 40/E/2002, par. 1.3.4).

Valore normale

Il valore normale è, generalmente, desunto dall'art. 9 del Tuir, ma l'art. 1, co. 117, della Legge n. 208/2015 – richiamato, come anticipato, dal successivo co. 121, con riguardo all'imprenditore individuale – ammette una **deroga** a tale principio generale: è, infatti, stabilito che per gli **immobili** – su richiesta

dell'imprenditore individuale, 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 catasto**, dei **moltiplicatori** determinati con i criteri e le modalità previsti dall'art. 52, co. 4, primo periodo, del D.P.R. n. 131/1986.

Categoria catastale	Rendita "base"	Ulteriori rivalutazioni	Valore catastale
Terreni agricoli	RD x 75 x 1,25	20%	RD x 112,5
A (esclusi A/10)	RC x 100 x 1,05	20%	RC x 126
A prima casa	RC x 100 x 1,05	10%	RC x 115,5
A/10	RC x 50 x 1,05	20%	RC x 63
B	RC x 100 x 1,05	40%	RC x 147
C (esclusi C/1)	RC x 100 x 1,05	20%	RC x 126
C/1	RC x 34 x 1,05	20%	RC x 42,84
D	RC x 50 x 1,05	20%	RC x 63
E	RC x 34 x 1,05	20%	RC x 42,84

La suddetta **deroga non è, pertanto, prospettabile per le aree edificabili**, in quanto per esse non esiste, a norma di legge, un valore catastale determinato a norma dell'art. 52 del D.P.R. n. 131/1986: conseguentemente, ai fini dell'estromissione agevolata di tali terreni – diversi da quelli agricoli – è necessario fare riferimento al valore normale.

Al di fuori del caso di beni immobili rappresentati da aree edificabili, si ipotizzi che venga assunto il **valore catastale**, in luogo di quello normale, e questo sia **inferiore al costo fiscalmente riconosciuto**, come nel caso di immobili rivalutati nelle scritture contabili dell'anno 2008, con effetti fiscali differiti, ai fini del calcolo delle plusvalenze e minusvalenze, al periodo d'imposta 2014: in questa circostanza, non vi sarebbe un differenziale positivo da assoggettare ad imposta sostitutiva – si avrebbe una **minusvalenza** (indeducibile a norma dell'art. 101 del Tuir, in quanto non derivante da una cessione a titolo oneroso) – e, quindi, **l'imprenditore individuale non dovrebbe versare nulla a titolo di imposta sostitutiva, pur potendo comunque beneficiare del regime agevolato** (C.M. n. 39/E/2008, par. 4). Ad esempio, se l'immobile agevolabile ha un valore normale di euro 500.000 e uno catastale di euro 300.000, e un costo fiscalmente riconosciuto non ammortizzato di euro 350.000, è possibile procedere all'estromissione al valore catastale (euro 300.000) e, quindi, senza dover pagare l'imposta sostitutiva, poiché il costo fiscalmente riconosciuto dell'immobile oggetto di esclusione dal patrimonio dell'impresa individuale (euro 350.00) è superiore al valore fiscale di estromissione (euro 300.000).

Costo fiscalmente riconosciuto

È, pertanto, necessario fare riferimento alla configurazione di costo fiscalmente riconosciuto prevista dall'art. 110, co. 1, del Tuir, considerando il valore iscritto nel registro dei beni ammortizzabili al netto delle quote di ammortamento fiscalmente dedotte sino al periodo d'imposta 2015 (C.M. n. 39/E/2008, par 4). È, quindi, opportuno prestare particolare attenzione ai **beni rivalutati in passato**:

- se il cespite è stato rivalutato **ai soli fini civilistici**, a norma dell'art. 15, co. 16 e ss., del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, deve essere assunto come **costo fiscale** quello **ante-rivalutazione**. Diversamente, se quell'iscrizione dei maggiori valori è stata operata **anche ai fini fiscali**, l'effetto tributario si è prodotto – con riguardo alla determinazione delle plusvalenze e minusvalenze – a partire dal periodo d'imposta 2014: conseguentemente, **il costo fiscale ricomprende anche la rivalutazione effettuata nelle scritture contabili dell'anno 2008**;
- nel caso in cui i maggiori valori siano stati iscritti, nell'**esercizio 2013**, ai sensi dell'art. 1, co. 140-146, della Legge 27 dicembre 2013, n. 147, gli effetti fiscali della rivalutazione – con riferimento al calcolo di plusvalenze e minusvalenze – si sarebbero prodotti soltanto dal periodo d'imposta 2017. Conseguentemente, in sede di computo della base di calcolo dell'imposta sostitutiva da estromissione, è necessario considerare il costo fiscalmente riconosciuto, che è quello **ante-rivalutazione**.

Si ricorda, inoltre, che – nel caso di estromissione di un **fabbricato acquisito ad un corrispettivo unitario** (c.d. *prezzo a corpo*), avente una parte strumentale agevolabile e una abitativa priva dei benefici di legge – l'Agenzia delle Entrate ritiene corretto attribuire alla **quota agevolabile** un **costo d'acquisto proporzionale** al rapporto tra la **rendita catastale** di tale unità immobiliare e il totale delle rendite catastali delle particelle che formano il fabbricato (R.M. 4 luglio 2008, n. 280/E): dall'importo così ottenuto dovranno, poi, essere scomutate le quote di ammortamento già dedotte sino al periodo d'imposta 2015.

Modalità di versamento dell'imposta sostitutiva

Il suddetto tributo dell'8%, gravante sugli eventuali plusvalori da estromissione, deve essere versato in **due rate** (art. 1, co. 120, della Legge n. 208/2015):

- **60%, entro il 30 novembre 2016**;
- 40%, non oltre il 16 giugno 2017.

Il pagamento deve essere effettuato mediante modello F24, secondo i criteri previsti dal **D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241**: conseguentemente, il debito relativo all'imposta sostitutiva può essere **compensato con crediti tributari o contributivi** vantati dall'imprenditore individuale. Per la riscossione, il rimborso e i contenziosi, trovano applicazione le disposizioni stabilite per le imposte sui redditi.

5. Disciplina Iva

L'estromissione **non è soggetta alle imposte d'atto** (registro, ipotecaria e catastale), in quanto non comporta il trasferimento dell'immobile ad un altro soggetto, ma esclusivamente un mutamento del regime fiscale, dalla sfera imprenditoriale a quella privata della medesima persona fisica.

Ai fini dell'Iva, analogamente all'assegnazione (o cessione) agevolata dei beni ai soci e alla trasformazione in società semplice, **non sono previste disposizioni speciali**, con l'effetto che l'imposta sul valore aggiunto deve essere applicata nei **modi ordinari**. In primo luogo, è necessario chiedersi se l'assegnazione agevolata rientri nell'ambito di operatività dell'Iva: qualora il bene interessato fosse stato **originariamente acquistato senza addebito dell'Iva (ad esempio, acquisto da un privato o prima del 1973, oppure da un'impresa che ha applicato il regime dell'esenzione)**, la successiva assegnazione rappresentata un'operazione **fuori campo Iva**.

Al di fuori di tale ipotesi, l'estromissione dell'immobile strumentale dal regime d'impresa configura un'operazione di **autoconsumo rilevante ai fini Iva**: l'art. 2, co. 2, n. 5), del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce, infatti, che costituisce una cessione di beni *"la destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore [...], anche se determinata da cessazione dell'attività, con esclusione di quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'art. 19"*. Conseguentemente, nel caso di estromissione del fabbricato strumentale, è necessario osservare le disposizioni dell'art. 10, co. 1, n. 8-ter), del D.P.R. n. 633/1972:

- **Iva obbligatoria**, se l'estromissione è effettuata dall'**imprenditore individuale di costruzione o ristrutturazione, entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori**;
- **regime naturale dell'esenzione, con possibilità di optare per l'imponibilità Iva**, in tutti i casi diversi da quello di cui al punto precedente (imprenditore individuale di costruzione o ristrutturazione che esegue l'estromissione oltre 5 anni dall'ultimazione dei lavori, oppure imprenditore individuale diverso da quello di costruzione o ristrutturazione). Sul punto, si potrebbe, peraltro, **dubitare della facoltà di optare per l'imponibilità Iva** – al di là di ogni valutazione sulla convenienza di tale scelta – in quanto l'estromissione, a differenza della cessione a titolo oneroso o dell'assegnazione, **non prevede un formale atto di trasferimento del bene** nel quale è possibile esercitare la relativa opzione per l'addebito dell'imposta sul valore aggiunto.

La **base imponibile** dell'operazione di assegnazione è costituita, ai fini Iva, dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal costo del bene o di cespiti simili, determinati nel momento di effettuazione dell'estromissione (art. 13, co. 2, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972). A questo proposito, la Circolare Assonime 13 ottobre 2009, n. 42 aveva osservato che il **prezzo d'acquisto** dovrebbe comprendere anche le spese

sostenute per acquisti di beni e servizi, tenendo, inoltre, conto di **quanto è già stato consumato al momento di effettuazione dell'operazione**. Ad esempio, non può essere assunto come imponibile dell'estromissione il mero prezzo di acquisto, se il bene nel frattempo è stato usato ed è **diminuito di valore**, oppure se, viceversa, è **incrementato di valore a seguito di migliorie**, riparazioni o interventi di completamento. Conseguentemente, il richiamo al prezzo di acquisto tende a coincidere con il valore residuo del bene al momento dell'estromissione, inteso non come valore normale, bensì come la **sommatoria dei prezzi pagati per l'acquisto dei beni e servizi** che hanno consentito la **realizzazione dell'immobile strumentale** oggetto di esclusione dal patrimonio dell'imprenditore individuale. In assenza di indicazioni da parte dell'Amministrazione Finanziaria, è possibile fare riferimento ai principi della giurisprudenza comunitaria, secondo cui per "*prezzo d'acquisto determinato al momento del prelievo*" deve intendersi, nel caso di specie, il **valore residuo del bene all'atto dell'estromissione**, considerando – ai fini della determinazione della base imponibile Iva – anche gli "*interventi che hanno comportato un incremento duraturo del valore del bene non completamente consumato al momento del prelievo*" (Corte di Giustizia UE 8 maggio 2013, causa C-142/12, e 17 maggio 2001, cause C-322/99 e C-323/99). In altri termini, per determinare la base imponibile Iva dell'estromissione si dovrebbe fare riferimento al **prezzo d'acquisto dell'immobile attualizzato al momento dell'estromissione**, in virtù delle spese sostenute che ne hanno aumentato il valore.

Natura dell'impresa individuale che estromette	Regime Iva
Impresa individuale di costruzione o ristrutturazione, che effettua l'estromissione entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori	Imponibile (Iva obbligatoria)
Impresa individuale di costruzione o ristrutturazione, che esegue l'estromissione oltre 5 anni dall'ultimazione dell'intervento	Esente, con possibilità di optare per l'imponibilità Iva
Impresa individuale diversa da quella di costruzione o ristrutturazione	Esente, con possibilità di optare per l'imponibilità Iva
Impresa individuale che aveva acquistato il fabbricato senza addebito dell'Iva	Fuori campo

Naturalmente, nell'ipotesi di **opzione per l'imponibilità Iva**, qualora venga ritenuta prospettabile, non trova applicazione il meccanismo dell'inversione contabile (c.d. *reverse charge*) di cui all'art. 17, co. 6, lett. a-*bis*), del D.P.R. n. 633/1972, in quanto l'estromissione è effettuata a beneficio di un privato.

Nel caso di adozione del **regime naturale dell'esenzione**, si potrebbe porre il problema della **rettifica della detrazione Iva** a suo tempo detratta: l'autoconsumo rientra, infatti, tra le fattispecie che l'art. 19-*bis*2, co. 2, del D.P.R. n. 633/1972 assoggetta all'obbligo della **rettifica della detrazione**

Iva per il cambio di destinazione dei beni ammortizzabili che si verifica nell'anno del loro acquisto (o di quello di ultimazione) e nei successivi 9 periodi d'imposta, ai sensi dell'art. 19-*bis*2, co. 8, del D.P.R. n. 633/1972. Al ricorrere di tale ipotesi, la rettifica dell'Iva detratta è determinata con riferimento a tanti decimi dell'imposta quanti sono gli anni mancanti al compimento del decennio: l'imputazione del tributo ai fabbricati ovvero alle singole unità immobiliari, soggetti a rettifica, che siano **compresi in edifici acquistati, costruiti o ristrutturati unitariamente**, deve essere determinata sulla base di parametri unitari (metro quadrato o cubo o simili), rispettosi della proporzionalità tra l'onere complessivo dell'Iva relativa agli oneri di acquisto, costruzione o ristrutturazione e la parte di costo dei fabbricati o unità immobiliari specificamente attribuibile alle operazioni che non danno diritto alla detrazione dell'imposta.

L'**obbligo di rettifica della detrazione** sussiste anche nel caso dell'**immobile acquistato senza addebito dell'Iva** (da un privato o prima del 1973 o in esenzione), sul quale siano state successivamente sostenute spese incrementative a fronte delle quali è stata detratta l'Iva (C.M. 13 maggio 2002, n. 40/E, par. 1.4.11): l'estromissione di tale bene, come anticipato, costituisce un'operazione "fuori campo Iva".

L'estromissione in regime di esenzione Iva **non dovrebbe, invece, comportare** l'obbligo di **rettifica della detrazione a seguito del mutamento del regime fiscale delle operazioni attive** di cui all'art. 19-*bis*2, co. 3, del D.P.R. n. 633/1972.

L'operazione esente non è neppure suscettibile di incidere negativamente sul calcolo del **pro rata di detraibilità**, in quanto da esso sono **escluse le cessioni di beni ammortizzabili** (art. 19-*bis*, co. 2, del D.P.R. n. 633/1972): in altri termini, l'estromissione dell'immobile non genera l'obbligo di rettifica della detrazione da variazione del pro rata disciplinata dall'art. 19-*bis*2, co. 4, del D.P.R. n. 633/1972.

6. Modalità di esercizio dell'opzione

L'estromissione, in presenza dei presupposti applicativi individuati dal co. 121 dell'art. 1 della Legge n. 208/2015, deve essere eseguita, come anticipato, **entro il 31 maggio 2016, con efficacia a partire dal 1° gennaio 2016**. Tale disposizione non stabilisce, tuttavia, le relative formalità di esercizio dell'opzione per l'esclusione dal patrimonio dell'impresa individuale di uno o più immobili strumentali, salvo prevedere il pagamento dell'imposta sostitutiva, se dovuta, come illustrato in precedenza.

Per quanto concerne, invece, le specifiche modalità di esercizio dell'opzione, non essendo previste apposite disposizioni, deve ritenersi **sufficiente il mero comportamento concludente**, coerentemente con questo riportato nella **C.M. n. 40/E/2002, par. 1.3.5**, e ribadito dalla **C.M. n. 39/E/2008, par. 3**: in tale sede, era stato richiamato l'art. 1, co. 1, del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442, che – nel disciplinare le modalità di esercizio delle opzioni e delle revoche di determinazione dell'im-

posta e dei regimi contabili – attribuisce rilevanza al comportamento concludente del contribuente. In particolare, era stato precisato che *"anche per l'esercizio dell'opzione in commento, assumono rilevanza adempimenti dell'imprenditore che presuppongono la volontà di escludere i beni immobili strumentali per destinazione dal patrimonio dell'impresa, fermo restando il perfezionamento dell'opzione con il pagamento dell'imposta sostitutiva"*. Tale principio è, pertanto, coerente con la *ratio* del legislatore che – all'art. 1, co. 121, della Legge n. 208/2015 – riconosce, infatti, all'imprenditore individuale la **facoltà di optare per l'estromissione** dal patrimonio aziendale degli immobili strumentali posseduti al 31 ottobre 2015, *"mediante il pagamento di una imposta sostitutiva"*.

Sotto il profilo operativo, può, pertanto, considerarsi comportamento che esprime in modo concludente la **volontà di escludere**, dal patrimonio dell'impresa individuale, gli immobili strumentali la **contabilizzazione dell'estromissione sul libro giornale**, oppure – nel caso di impresa in contabilità semplificata – sul registro dei beni ammortizzabili o, per i soggetti che beneficiano di semplificazioni contabili, sul registro sostitutivo di quest'ultimo.

Si deve, peraltro, osservare che l'**Agenzia delle Entrate**, in occasione del precedente provvedimento agevolativo previsto dalla Legge n. 244/2007, aveva assunto una **posizione maggiormente restrittiva**, precisando che l'opzione per l'estromissione – anche se desumibile dal comportamento concludente – **si intende perfezionata con l'indicazione in dichiarazione dei redditi** di alcune specifiche informazioni:

- i valori dei beni estromessi;
- la relativa imposta sostitutiva.

In tale sede, era stata altresì riconosciuta la possibilità di sanare l'eventuale **mancata compilazione dell'apposita sezione**, relativa all'estromissione, del quadro RQ del modello Unico, esclusivamente nei termini di cui all'art. 2, co. 7, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, in base al quale *"sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine"* (R.M. 30 marzo 2009, n. 82/E): questo orientamento dell'Amministrazione Finanziaria si fondava sul presupposto che anche le **dichiarazioni rettificative di precise scelte negoziali**, se presentate entro il suddetto termine, possono efficacemente sostituire la dichiarazione originaria, ferma restando l'applicazione della sanzione amministrativa per la tardiva presentazione del modello Unico (R.M. 14 ottobre 2002, n. 325/E). In altre parole, era stata **esclusa la possibilità di procedere all'integrazione della dichiarazione**, entro il diverso termine stabilito dal successivo co. 8, applicabile *"per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione"*, da presentare non oltre i termini stabiliti dall'art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. L'Agenzia delle Entrate, coerentemente con la **R.M. 14 ottobre 2002, n. 325/E**, ritiene, infatti, che dalle ipotesi dell'errore e dell'omissione – previste dall'art. 2, co. 8, del D.P.R. n. 322/1998 – debba essere tenuta distinta quella del **mero ripensamento** sull'indicazione di precise scelte già operate dal contribuente in sede di dichiarazione: in virtù di tale considerazione, l'Amministrazione

Finanziaria era, quindi, giunta alla considerazione che la **mancata indicazione** nel modello Unico – entro i più ampi termini di cui all’art. 2, co. 7, del D.P.R. n. 322/1998 – deve intendersi come **manifestazione della scelta di non optare per l’estromissione**. Sul punto, si deve, peraltro, osservare che si tratta di un’impostazione che potrebbe risultare **particolarmente penalizzante** qualora, in virtù del comportamento concludente, si evinca **inequivocabilmente** – in base ad elementi oggettivi, come, ad esempio, l’**indicazione nelle scritture contabili** o la circostanza che **i canoni di affitto non sono più fatturati con l’applicazione dell’Iva** (qualora il contribuente avesse in precedenza esercitato l’opzione prevista dall’art. 10, co. 1, n. 8), del D.P.R. n. 633/1972) – che l’immobile è entrato nella sfera privata dell’imprenditore individuale.

Si segnala, inoltre, che – in virtù di tale tesi dell’Agenzia delle Entrate – il **versamento omesso, insufficiente o tardivo della corrispondente imposta sostitutiva**, se dovuta, **non rileva ai fini del perfezionamento dell’estromissione**: al ricorrere di una di tali ipotesi, l’imposta sostitutiva non versata è semplicemente **iscritta a ruolo** ai sensi degli artt. 10 e ss. del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, ferma restando la possibilità per il contribuente di avvalersi dell’istituto del ravvedimento operoso (art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472). Si ricorda altresì che la R.M. n. 82/E/2009 aveva precisato che *"devono intendersi superate, al riguardo, le considerazioni formulate nella C.M. n. 39/E/2008, nella parte in cui è affermato che l’estromissione si intende perfezionata con il versamento della prima rata dell’imposta sostitutiva"*.

Effetto dell’opzione

L’esercizio della facoltà di estromissione degli immobili strumentali, posseduti dall’imprenditore individuale al 31 ottobre 2015, produce una specifica conseguenza: il **regime fiscale dei beni** esclusi dal patrimonio aziendale diviene, a partire **dal 1° gennaio 2016**, quello previsto per i soggetti non imprenditori, ai fini delle imposte sia dirette che indirette. A questo proposito, si segnala il caso particolare che potrebbe interessare gli **immobili strumentali locati nel corso del 2016**, prima dell’esclusione degli stessi dal patrimonio dell’impresa: atteso che l’opzione per l’estromissione può essere esercitata entro il 31 maggio 2016, ma produce effetto dal precedente 1° gennaio 2016, può accadere che l’imprenditore individuale abbia **fatturato con applicazione dell’Iva** – per opzione, in deroga al regime naturale dell’esenzione (art. 10, co. 1, n. 8), del D.P.R. n. 633/1972 – **i canoni maturati** in tale orizzonte temporale, che, però, sono relativi ad un immobile che dal 1° gennaio 2016 è detenuto dal contribuente non più come imprenditore, bensì come mero privato. Al ricorrere di tale ipotesi, è, pertanto, necessario **rettificare tale comportamento**, ripristinando la situazione che si sarebbe verificata se, dal 1° gennaio 2016, il proprietario degli immobili estromessi avesse addebitato come privato i canoni di locazione, coerentemente con la **R.M. 20 ottobre 2008, n. 390**:

- emettere la **nota di variazione Iva per la sola imposta addebitata** al conduttore dal 1° gennaio 2016, in quanto – per effetto dell’opzione esercitata dall’imprenditore individuale – l’immobile estromesso si considera **detenuto a titolo personale** del contribuente sin dall’inizio del periodo d’imposta 2016. Conseguentemente, a partire da tale data, i corrispettivi della locazione non sono più soggetti all’applicazione dell’imposta sul valore aggiunto;
- comunicare l’estromissione all’Agenzia delle Entrate, a norma dell’**art. 19, co. 1, del D.P.R. n. 131/1986**, secondo cui *"il verificarsi di eventi che, a norma del presente testo unico, diano luogo ad ulteriore liquidazione di imposta **devono essere denunciati entro 20 giorni**, a cura delle parti contraenti o dei loro aventi causa e di coloro nel cui interesse è stata richiesta la registrazione, all’ufficio che ha registrato l’atto al quale si riferiscono"*. Questo termine per l’integrazione decorre dalla data di perfezionamento dell’estromissione. Tale adempimento è, pertanto, finalizzato alla **riliquidazione dell’imposta di registro**, dall’**1%** originariamente previsto per la locazione dell’immobile strumentale da parte dell’imprenditore individuale (art. 5, co. 1, lett. a-*bis*), della Tariffa, Parte I, del D.P.R. n. 131/1986) alla maggior misura del **2%**, stabilita per i canoni d’affitto del medesimo immobile a cura dello **stesso proprietario nella veste di privato** (art. 5, co. 1, lett. b), della Tariffa, Parte I, del D.P.R. n. 131/1986), relativi al periodo contrattuale decorrente dal 1° gennaio 2016.

L’integrazione dell’imposta di registro dovrà essere effettuata secondo specifiche modalità, differenziate in base alla decorrenza del relativo atto di locazione:

- **contratto di locazione già in corso al 1° gennaio 2016:** la riliquidazione del tributo deve essere riferita alla durata contrattuale che va dal 1° gennaio 2016 – data di efficacia dell’estromissione dell’immobile strumentale dell’imprenditore individuale – al termine del periodo per il quale è stata pagata l’imposta di registro con l’aliquota dell’1%;
- **contratto di locazione successivo al 1° gennaio 2016:** la durata contrattuale interessata dalla rettifica del tributo è quella decorrente dalla data di inizio di validità del contratto a quella di conclusione del periodo per il quale è già stata pagata l’imposta di registro con l’aliquota dell’1%.