



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 15 aprile 2008

OGGETTO: Estromissione degli immobili strumentali dall'impresa individuale – articolo 1 , comma 37, della legge 24 dicembre 2007 n. 244 (legge finanziaria 2008).

INDICE

PREMESSA	3
1. SOGGETTI INTERESSATI	4
2. BENI SUSCETTIBILI DI ESTROMISSIONE	5
3. MODALITA' DI ESERCIZIO DELL'OPZIONE	7
4. IMPOSTA SOSTITUTIVA - BASE IMPONIBILE	8
5. IMPOSTA SOSTITUTIVA - QUANTIFICAZIONE	9
6. MODALITA' DI VERSAMENTO	11

PREMESSA

L'articolo 1, comma 37, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008) dà facoltà agli imprenditori individuali di procedere all'esclusione dei beni immobili strumentali dal patrimonio dell'impresa, mediante il pagamento di una imposta sostitutiva.

Tenendo conto delle modifiche apportate al primo periodo del citato comma 37 dall'articolo 38-*bis* del decreto legge 31 dicembre 2007 n. 248, convertito dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31, l'esclusione potrà interessare tutti gli immobili strumentali di cui all'articolo 43, comma 2, del TUIR, siano essi strumentali per natura che per destinazione, posseduti dall'imprenditore individuale alla data del 30 novembre 2007.

L'opzione per l'esclusione dovrà essere esercitata entro il 30 aprile 2008 ed avrà effetti a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 1° gennaio 2008.

La disposizione agevolativa in esame, che consente all'imprenditore individuale una maggiore flessibilità in ordine alla definizione dell'assetto patrimoniale della propria impresa, ripropone nella sostanza una disciplina già conosciuta dal nostro ordinamento in quanto introdotta dapprima con l'articolo 58 della legge 30 dicembre 1991, n. 413 e riproposta da ultimo con l'articolo 3, commi da 4 a 6, della legge 28 dicembre 2001, n. 448 (legge finanziaria 2002).

L'esclusione dell'immobile dal patrimonio comporta il pagamento di una imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'IRAP nella misura del 10 per cento della differenza tra il valore normale dei beni e il relativo valore fiscale. Per gli immobili la cui cessione è soggetta all'Iva, l'imposta sostitutiva è maggiorata di un importo pari al 30 per cento dell'imposta applicabile al valore normale dei beni.

1. SOGGETTI INTERESSATI

Possono avvalersi dell'agevolazione in commento i soggetti che alla data del 30 novembre 2007 rivestono la qualifica di imprenditore individuale e la conservano fino al 1° gennaio 2008, data a partire dalla quale assume rilevanza l'esclusione dei beni immobili dal patrimonio dell'impresa.

Possono fruire dell'agevolazione in commento anche le imprese individuali che alle predette date versano in stato di liquidazione.

Al contrario, la facoltà di fruire dell'agevolazione è preclusa se, al 1° gennaio 2008, 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 dato avvalersi dell'agevolazione anche nel caso in cui l'unica azienda dell'imprenditore individuale sia stata concessa in affitto o in usufrutto anteriormente al 1° gennaio 2008, atteso che per l'intera durata dell'affitto o della concessione viene a cessare l'attività d'impresa, come si desume, agli effetti delle imposte sui redditi, dall'articolo 67, comma 1, lettera h), del TUIR. In tale ipotesi tutti i beni che fanno parte dell'azienda concessa in affitto restano beni relativi all'impresa e, in caso di successiva cessione dell'azienda stessa, concorreranno alla formazione dell'eventuale plusvalenza realizzata.

L'estromissione può essere effettuata dall'erede dell'imprenditore deceduto successivamente al 30 novembre 2007, a condizione che l'opzione sia esercitata dall'erede che abbia proseguito l'attività del *de cuius* in forma individuale.

Analoga facoltà è concessa anche al 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 TUIR, l'azienda è assunta ai medesimi valori riconosciuti nei confronti del dante causa.

Si precisa, inoltre, che possono procedere all'esclusione in commento anche i soggetti imprenditori che applicano il regime dei contribuenti minimi di cui all'articolo 1, commi da 96 a 117, della legge n. 244 del 2007.

2. BENI SUSCETTIBILI DI ESTROMISSIONE

L'esclusione dal patrimonio dell'impresa disciplinata dalla disposizione in commento riguarda i beni immobili strumentali di cui all'articolo 43, comma 2, del TUIR, posseduti dall'imprenditore alla data del 30 novembre 2007 e precisamente i beni immobili:

- 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.

Considerato il carattere oggettivo della strumentalità per natura, gli immobili così qualificati possono essere estromessi dal regime di impresa anche se non siano impiegati nel ciclo produttivo dell'impresa o non lo siano direttamente, perchè 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.

Il carattere strumentale dell'immobile deve essere verificato alla data del 30 novembre 2007.

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.

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

Tale previsione normativa, già contemplata nel previgente articolo 77, è stata introdotta dalla legge 30 dicembre 1991 n. 413, con decorrenza dal periodo d'imposta 2002.

Si ricorda che prima dell'entrata in vigore della legge n. 413 del 1991 gli immobili strumentali per destinazione erano sempre considerati relativi all'impresa, anche se non indicati nell'inventario, mentre l'indicazione nell'inventario era richiesta solo per gli immobili strumentali per natura.

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. I beni immobili che non soddisfano tale requisito non possono essere oggetto dell'estromissione (al pari dei beni adibiti promiscuamente all'esercizio d'impresa) in quanto non si considerano beni relativi all'impresa, ma beni già appartenenti alla sfera privata dell'imprenditore;

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 ai sensi dell'articolo 58 della legge n. 413 del 1991 o di analoghe disposizioni di legge (articolo 30 della legge 27 dicembre 1997, n. 449 e articolo 3 della legge 28 dicembre 2001, n. 448). Come anticipato, tali immobili, anche dopo le modifiche al TUIR introdotte dalla legge n. 413 del 1991, continuano ad essere considerati relativi all'impresa, pur se non indicati nell'inventario, e possono essere estromessi a condizione che alla data del 30 novembre 2007 siano utilizzati come beni strumentali dall'imprenditore nella propria attività d'impresa.

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

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

Resta inteso che, l'opzione per l'estromissione agevolata non può essere effettuata se, anteriormente al 1° gennaio 2008, gli immobili siano stati ceduti o già destinati a finalità estranee all'esercizio di impresa, ai sensi dell'articolo 86, comma 1, del TUIR.

Possono essere oggetto di esclusione dal patrimonio anche gli immobili posseduti dall'imprenditore in comunione, ovviamente per la sola quota di pertinenza dell'imprenditore .

3. MODALITA' DI ESERCIZIO DELL'OPZIONE

L'opzione per fruire dell'agevolazione deve essere effettuata entro il 30 aprile 2008 ed ha effetto dal periodo d'imposta in corso alla data del 1° gennaio 2008.

L'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997 n. 442, 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 il pagamento dell'imposta sostitutiva.

Ad esempio, può considerarsi comportamento che esprime in modo concludente la volontà di estromettere gli immobili la contabilizzazione 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).

I soggetti che si sono avvalsi del regime dei minimi di cui all'articolo 1, commi da 96 a 117, della legge n. 244 del 2007 e che per ciò stesso sono esonerati dalla tenuta del registro dei beni ammortizzabili nonché dal registro degli acquisti Iva, annoteranno l'estromissione nei registri tenuti fino al periodo d'imposta 2007 che recano iscrizione dei beni immobili interessati.

4. IMPOSTA SOSTITUTIVA - BASE IMPONIBILE

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 2007 e tenendo conto di eventuali rivalutazioni fiscalmente rilevanti, compresa quella prevista dall'articolo 1, commi da 469 a 476, della legge 23 dicembre 2005 n. 266 (finanziaria 2006).

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 in relazione alle quali non siano stati effettuati ammortamenti fiscalmente deducibili.

Il valore normale degli immobili si determina mediante applicazione dei moltiplicatori stabiliti dalle singole leggi d'imposta alle rendite catastali ovvero, nel caso in cui si tratti di immobili non ancora iscritti in catasto edilizio con attribuzione di rendita, secondo la procedura per l'attribuzione della rendita catastale di cui all'articolo 12 del decreto legge 14 marzo 1998, n. 70, convertito dalla legge 13 maggio 1988, n. 154.

In sintesi, il valore normale dell'immobile si ottiene moltiplicando la rendita catastale rivalutata del 5 per cento per i seguenti coefficienti:

- 60, se l'immobile appartiene alla categoria catastale D, opifici, oppure alla categoria A/10, uffici;
- 40,8 per i fabbricati delle categorie C/1, negozi e botteghe, ed E;
- 120 per gli immobili di categoria A (escluso A/10) e C (escluso C/1);
- 140 per gli immobili di categoria B, immobili per usi collettivi (tale ultima categoria dovrebbe interessare solo in via marginale gli imprenditori individuali).

L'opzione per l'estromissione è consentita anche nell'ipotesi in cui non vi sia differenza, tra il valore normale dei beni ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto, da assoggettare ad imposta sostitutiva. L'assenza di base imponibile non preclude la possibilità di fruire del beneficio, poiché, in tali casi, il valore dei beni estromessi ha già concorso alla formazione del reddito d'impresa secondo le ordinarie regole.

Nel caso in cui l'immobile sia posseduto in comunione, rileva solo la quota parte del valore normale di pertinenza dell'imprenditore.

5. IMPOSTA SOSTITUTIVA - QUANTIFICAZIONE

L'esclusione dei beni dal patrimonio dell'impresa si perfeziona con il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, dell'IRAP e dell'IVA.

L'imposta dovuta è pari al 10 per cento della differenza tra il valore normale ed il valore fiscalmente riconosciuto di ciascun bene che si intende estromettere.

Per gli immobili la cui estromissione rileva come cessione soggetta ad IVA ai sensi dell'articolo 2, secondo comma, n. 5, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, l'imposta sostitutiva è aumentata di un importo pari al 30 per cento dell'IVA calcolata mediante applicazione al valore normale dell'aliquota propria del bene, come evidenziato nell'esempio che segue riferito ad un immobile soggetto ad aliquota Iva ordinaria.

Valore normale	Valore fiscale	Imposta sostitutiva senza Iva	Maggiorazione a titolo Iva	Imposta sostitutiva dovuta
180.000	100.000	80.000*10%= 8.000	(180.000*20%)*30% =10.800	18.800

Il contribuente non dovrà operare la rettifica della detrazione prevista dall'articolo *19-bis2* del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, in quanto nella disciplina dell'estromissione l'imposta è sostitutiva anche dell'IVA e, nel silenzio della norma, l'operazione è considerata ai fini di tale imposta una cessione.

La maggiorazione dell'imposta sostitutiva pari al 30 per cento dell'IVA applicabile al valore normale del bene non è dovuta per l'esclusione dei beni immobili strumentali effettuata dagli imprenditori che a partire dal 1° gennaio 2008, avvalendosi del regime dei minimi, effettuano le cessione dei beni in franchigia Iva. Gli stessi contribuenti minimi, ricorrendone i presupposti, sono tenuti, peraltro, alla rettifica dell'Iva detratta negli anni in cui è stato applicato il regime ordinario, secondo le disposizioni previste dall'articolo *19-bis2* del D.P.R n. 633 del 1972.

Sono, inoltre, escluse dal campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'articolo 2, secondo comma, numero 5, del decreto del Presidente della

Repubblica n. 633 del 1972, le estromissioni di beni immobili per i quali l'IVA non è stata detratta all'atto del relativo acquisto, compresa l'ipotesi di acquisto presso un privato o di provenienza dal patrimonio personale dell'imprenditore. Di conseguenza, in tali casi non si applica la maggiorazione dell'imposta sostitutiva.

L'estromissione di tali immobili è esclusa dal campo di applicazione dell'IVA anche se sugli stessi sono stati sostenuti interventi di riparazione e di recupero edilizio, per i quali, invece, si è provveduto alla detrazione dell'imposta.

In tale caso, come precisato con la circolare n. 40 del 31 maggio 2002 sulla base della sentenza della Corte di Giustizia CEE del 17 maggio 2001 (causa C-322/99 e C-323/99), il contribuente dovrà, in relazione all'imposta afferente a tali spese, operare la rettifica della detrazione a norma dell'art. 19-bis2, qualora le stesse siano incrementative del valore dell'immobile e non abbiano esaurito la loro utilità all'atto dell'estromissione.

La rettifica della detrazione va effettuata nella dichiarazione annuale relativa all'anno in cui si verificano gli eventi che la determinano e pertanto nella dichiarazione annuale Iva relativa al 2008 che sarà presentata nel 2009 senza interessare le liquidazioni periodiche effettuate nel corso del 2008.

6. MODALITA' DI VERSAMENTO

A norma dell'articolo 1, comma 37, della legge n. 244 del 2007, il versamento del 40 per cento dell'imposta sostitutiva dovuta deve essere effettuato entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in corso alla data del 1° gennaio 2007.

L'importo residuo deve essere versato in due rate di pari importo entro il 16 dicembre 2008 ed il 16 marzo 2009. Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3 per cento annuo.

L'estromissione si intende perfezionata con il versamento della prima rata dell'imposta sostitutiva, con la conseguenza che l'omesso o insufficiente versamento delle rate successive alla prima non ne determina l'inefficacia, ma

legittima l'iscrizione a ruolo, ai sensi degli articoli 10 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 602, degli importi non versati, dei relativi interessi e della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Per gli importi non versati il contribuente potrà avvalersi delle disposizioni contenute nell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 (c.d. "ravvedimento operoso").

Il debito di imposta che matura per effetto dell'estromissione può essere estinto mediante compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Prospetto riepilogativo delle scadenze

Rata	Ammontare della rata	Scadenza del versamento
Prima	40 %	Entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2007
Seconda	30 % maggiorata di interessi	16 dicembre 2008
Terza	30 % maggiorata di interessi	16 marzo 2009

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente circolare vengano applicati con uniformità.