

## IMPOSTE E TASSE

di FABRIZIO GIOVANNI POGGIANI

### Estromissione immobile dell'imprenditore individuale entro il 31.05

*Con la legge di Bilancio 2023 sono state riproposte alcune disposizioni agevolative per l'estromissione di immobili dalla sfera d'impresa attraverso il versamento di una imposta sostitutiva e un comportamento concludente.*

Con l'art. 1, c. 106 L. 197/2022 (legge di Bilancio 2023) è stata riaperta l'estromissione agevolata dei beni immobili strumentali dell'imprenditore individuale fissando, quale finestra temporale per l'esecuzione, il periodo compreso **tra il 1.01.2023 e il 31.05.2023**.

Si richiama quasi specularmente la disciplina introdotta dall'art. 1, c. 121 L. 208/2015 (legge di Stabilità 2016), prevedendo l'applicazione di un'imposta pari all'8% sulle plusvalenze che emergono a seguito dell'operazione e quindi si ritengono utili i chiarimenti già forniti dall'Agenzia delle Entrate (circolari nn. 26/E/2016 e 8/E/2019).

Per effetto dell'estromissione, il regime fiscale degli immobili diventa quello dei soggetti non imprenditori, sia per quanto riguarda l'imposizione diretta sia indiretta, a far data dal 1.01.2023.

L'estromissione agevolata, pertanto, riguarda esclusivamente gli **imprenditori individuali**, restando esclusi gli esercenti arti o professioni, le società, che possono beneficiare di altra agevolazione per l'assegnazione di beni, e gli enti non commerciali, anche se esercitano attività imprenditoriali, a prescindere dal regime contabile adottato (semplificato e ordinario).

Possono beneficiare dell'agevolazione gli imprenditori individuali che **risultano in attività** sia alla data del **31.10.2022** (data alla quale gli immobili strumentali devono risultare posseduti dall'imprenditore), sia alla data del **1.01.2023** (data alla quale sono riferiti gli effetti dell'estromissione), sulla falsariga di quanto indicato a suo tempo dall'Agenzia delle Entrate (circolare n. 26/E/2016, cap. IV, Parte I, Â§ 1).

L'agevolazione non compete, invece, all'imprenditore individuale che, pur rivestendo tale qualifica alla data del 31.10.2022, abbia cessato la propria attività d'impresa prima del 1.01.2023, in quanto in tal caso il presupposto per l'attribuzione del bene alla sfera patrimoniale privata si è già verificato, mentre non costituisce causa ostativa lo stato di liquidazione dell'impresa (Agenzia delle Entrate, circolare n. 26/E/2016, cap. IV, Parte I, Â§ 1).

L'estromissione agevolata può riguardare gli **immobili strumentali per natura e quelli per destinazione**.

Non possono essere estromessi né gli immobili merce, né gli immobili che, pur se appartenenti all'impresa, non sono strumentali. Inoltre, non rientrano tra i beni agevolabili gli immobili civili (categorie del gruppo "A", esclusa la categoria "A/10") utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'impresa e per le esigenze personali o familiari dell'imprenditore. Il regime di estromissione agevolata riguarda i **beni immobili posseduti al 31.10.2022**, che a tale data presentano il requisito della strumentalità, e posseduti anche alla data del 1.01.2023, anche se concessi godimento a terzi.

L'**imposta sostitutiva del 8%** si applica a una base imponibile pari alla differenza tra il valore normale dell'immobile all'atto dell'estromissione e il suo costo fiscalmente riconosciuto, ma resta però possibile adottare, in luogo del valore normale dell'immobile, il valore catastale. Il costo fiscalmente riconosciuto dell'immobile deve essere determinato assumendo il valore iscritto nel libro degli inventari o nel registro dei beni ammortizzabili, al netto delle quote di ammortamento fiscalmente dedotte fino al 2022; nel costo fiscalmente rilevante si tiene conto delle eventuali rivalutazioni di natura fiscale.

Ai sensi dell'art. 2, c. 2, n. 5 D.P.R. 633/1972, l'esclusione dell'immobile strumentale dal regime d'impresa configura un'**operazione di autoconsumo rilevante ai fini dell'Iva**, non essendo prevista alcuna agevolazione, con la conseguenza che il tributo, se dovuto, deve essere assolto nei modi ordinari, determinando la base imponibile in modo analogo a quella delle assegnazioni operate dalle società (Agenzia delle Entrate, circolare n. 26/E/2016).

Le estromissioni, ai sensi del citato c. 106, devono essere **eseguite entro il 31.05.2023**, anche se gli effetti retroagiscono al 1.01.2023 e, affinché l'operazione sia eseguita, risulta sufficiente adottare un **comportamento concludente**, contabilizzando l'estromissione sul libro giornale, nel caso di impresa in contabilità ordinaria, sul registro dei beni ammortizzabili, nel caso di impresa in contabilità semplificata o sul registro che tiene luogo di quest'ultimo, per coloro che beneficiano di semplificazioni contabili.

Infine, per quanto concerne il perfezionamento si ritengono confermati i precedenti indirizzi (Agenzia delle Entrate,