

**STUDIO DI CONSULENZA SOCIETARIA E TRIBUTARIA
“CASTELLANO”**

Professionisti d'impresa

AREA FISCALE E SOCIETARIA

- *TRASFORMAZIONI*
- *SCISSIONE*
- *FUSIONE*
- *CONFERIMENTO*
- *RISTRUTTURAZIONI AZIENDALI*
- *MERGER & ACQUISITION*
- *GESTIONI PATRIMONI - TRUST - FONDI PATRIMONIALI*
- *PIANIFICAZIONE AZIENDALI*

*Circ. n° 18 del 02/10/2014 SEPARAZIONE DELLE ATTIVITA' IVA VINCOLATA
ALLA NATURA DELL'IMMOBILE*

A cura dell'ufficio Studi

ROMA

*Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com*

ARIANO IRPINO

*Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it*

Professionisti d'impresa

Separazione delle attività IVA vincolata alla natura dell'immobile

Non è possibile separare le operazioni immobiliari esenti da quelle imponibili se la natura catastale degli immobili è la medesima

L'attuale formulazione dell'[art. 36](#) comma 3 del DPR 633/72, alla luce delle modifiche del DL [1/2012](#), consente di optare per l'**applicazione separata dell'IVA** anche per i contribuenti “che effettuano sia **locazioni o cessioni, esenti** da imposta, di **fabbricati** o porzioni di fabbricato a **destinazione abitativa** che comportano la riduzione della percentuale di detrazione (...), sia **locazioni o cessioni di altri fabbricati** o di altri immobili, con riferimento a ciascuno di tali settori di attività”.

L'oscura (ampia) formulazione della norma ha dato adito a diverse **ipotesi applicative**. In particolare, ci si è chiesti se l'imposta potesse essere applicata in via separata per le **operazioni immobiliari** (cessioni e/o locazioni) **imponibili** e per le **operazioni immobiliari** (cessioni e/o locazioni) **esenti**, a prescindere dalla tipologia dell'immobile.

In via interpretativa (circ. Agenzia delle Entrate 28 giugno 2013 n. [22](#)), tuttavia, ci si è limitati a riconoscere la legittimità delle seguenti “separazioni”:

- **locazioni** di fabbricati **abitativi esenti** *versus* locazioni di fabbricati **strumentali imponibili**;
- **cessioni** di fabbricati **abitativi esenti** *versus* cessioni di fabbricati **strumentali imponibili**.
- **locazioni** di fabbricati **abitativi esenti** *versus* locazioni di fabbricati **strumentali esenti**;
- **cessioni** di fabbricati **abitativi esenti** *versus* cessioni di fabbricati **strumentali esenti**.

La questione non si è risolta, posto che anche le **locazioni** di fabbricati **abitativi** possono essere effettuate in regime di **imponibilità** (optando per l'applicazione dell'imposta nei casi in cui il cedente è l'impresa che ha costruito o ristrutturato l'immobile), a norma dell'[art. 10](#) comma 1 n. 8 del DPR 633/72. Similmente, le **cessioni** di fabbricati **abitativi** sono **imponibili** quando il cedente è il **costruttore** o ristrutturatore e cede il fabbricato **entro 5 anni** dall'ultimazione dei lavori (ovvero opta per l'applicazione dell'imposta imposta allo scadere del quinquennio).

Come affermato nella citata circolare dell'Agenzia, la formulazione letterale della norma presuppone un criterio di separazione basato “non solo sul **regime IVA** (esenzione o imponibilità) applicato all'operazione, ma anche sulla **categoria catastale del fabbricato**” (abitativo ovvero strumentale).

Rimane il dubbio, non chiarito a livello ufficiale, circa la possibilità di **separare le attività esenti** da quelle **imponibili**, nell'ambito di fabbricati caratterizzati dalla **stessa natura catastale**. Si pensi al caso dell'impresa immobiliare che, nell'ambito della medesima

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

STUDIO DI CONSULENZA SOCIETARIA E TRIBUTARIA
“CASTELLANO”

Professionisti d'impresa

attività, vende **fabbricati abitativi** tanto in regime di **esenzione** IVA quanto in regime di **imponibilità**.

La **formulazione letterale** dell'art. 36 comma 3 del DPR 633/72, in assenza di un'interpretazione estensiva da parte dell'Agenzia, **non consente** di adottare la **contabilità separata** ai fini IVA per le operazioni immobiliari relative a **fabbricati** aventi la **medesima natura**. Dunque, non è possibile separare, ad esempio, la locazione di un **fabbricato abitativo** (A/2), **esente** a seguito del mancato esercizio dell'opzione, rispetto alla cessione di un **fabbricato** avente le stesse caratteristiche, ma **imponibile**.

In tal caso si dovrà applicare la detraibilità dell'IVA sulla base del pro rata ex [art. 19-bis](#) DPR 633/72.

Resta, tuttavia, ammessa l'applicazione separata dell'imposta nel caso di attività contraddistinte **da diversi codici** ATECO, quali sono le attività di:

- **costruzione** (e rivendita) **di edifici** residenziali e non residenziali (codice 41.2);
- **compravendita** di beni **immobili** (codice 68.1);
- **locazione immobiliare** di beni propri o in *leasing* (codice 68.20.01).

Vale, in tal caso, la **disciplina “generale”** dell'art. 36 comma 3 del DPR 633/72 che consente la separazione per l'“**esercizio di più attività** nell'ambito della stessa impresa”, intese come le “attività classificate e numerate nelle diverse **categorie economiche** che formano l'elenco del «codice attività»” (ris. Agenzia delle Entrate 20 agosto 2010 n. [87](#)).

In tal caso occorre, però, prestare attenzione al fatto che talune operazioni potrebbero essere configurate come “**accessorie**” all'attività principale, quale una **locazione temporanea** in attesa di **vendita**, e non configurare una attività a sé stante.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it