

CASI CONTROVERSI

Separazione attività ai fini IVA

di **Giovanni Valcarenghi**

Passa il tempo e, nonostante l'assestamento quasi definitivo che è stato apportato alla normativa **IVA** relativa alla **cessione e locazione di fabbricati** negli ultimi anni, ancora sussistono alcune **incertezze** in merito al tema della **separazione** delle **attività**.

Al riguardo, l'**articolo 36** del DPR 633/1972 (come modificato nel corso del mese di gennaio del 2012), prevede che le disposizioni in tema di separazione delle attività si applicano anche *ai soggetti 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 ... (omissis) ..., sia locazioni o cessioni di altri fabbricati o di altri immobili, con riferimento a ciascuno di tali settori di attività.*

Innanzitutto va chiarito che le attività di **locazione** e di **cessione** di fabbricati **possono** essere tra loro **separate senza problemi** di sorta, in quanto contraddistinte da differenti codici ATECO; il **problema**, diversamente, si pone quando all'interno della **medesima attività** (di locazione, oppure di cessione) coesistano **operazioni** contraddistinte da un **diverso regime IVA** (imponibilità, oppure esenzione).

Il tenore letterale della disposizione non è dei più felici, ma sembra evocare una separazione di attività esclusivamente fondato sulla tipologia di fabbricato; da un lato la categoria dei fabbricati abitativi, dall'altro la categoria dei fabbricati diversi dai predetti.

Non è però scontato che questa sia la impostazione più corretta, tenuto anche conto di quanto affermato dalla Agenzia delle entrate con la [circolare 22/E del 28 giugno 2013](#), paragrafo 9; nel documento di prassi, infatti, si introduce il concetto di sub-settore di attività. Infatti, si afferma testualmente che *i sub-settori di attività ulteriormente separabili nell'ambito di ciascun settore (ndr: per settore intendi attività di locazione e/o attività di cessione) sono costituiti, rispettivamente, dalle locazioni di fabbricati abitativi esenti e locazioni di altri fabbricati o immobili e dalle cessioni di fabbricati abitativi esenti e cessioni di altri fabbricati o immobili.*

In linea di principio il concetto del sub-settore è calzante, se non fosse che poi, all'interno del medesimo, la ulteriore suddivisione patisce il limite della tipologia di fabbricato e non del regime IVA. La stessa circolare, pertanto, conclude che *"i subsettori di attività delle cessioni di altri fabbricati e delle locazioni di altri fabbricati saranno costituiti, pertanto, non solo da operazioni imponibili ma, altresì, da operazioni esenti (ad esempio, rispettivamente, cessioni e*

locazioni di fabbricati strumentali in regime di esenzione).”.

Ciò che non si riesce a comprendere, in sostanza, è se il contribuente possa **separare** le **attività** in ragione del **solo regime IVA applicabile** alle operazioni che riguardano la medesima tipologia di fabbricato; a esempio, la locazione di un fabbricato strumentale con opzione per l'IVA, dalla locazione di un fabbricato strumentale per il quale si preferisce l'esenzione (regime naturale).

Poiché tale impostazione **sembra** oggi **preclusa**, a noi sembra che si venga a svuotare di significato l'istituto della separazione delle attività, nato proprio per evitare “confusione” tra operazioni esenti ed operazioni imponibili. Vero è che l'istituto si riferisce alla separazione delle “attività” e non delle “operazioni”, ma l'attuale impostazione è sorta con un panorama legislativo (oggi modificato) che vincolava la locazione di fabbricati abitativi al solo regime di esenzione.

Per giungere a una impostazione maggiormente equilibrata, ai noi sembra **più corretto** affermare che la **separazione delle attività** debba oggi essere canalizzata verso una **separazione delle operazioni**, affinché si possa finalmente **evitare** l'applicazione del **pro rata**. Applicare tale principio, in definitiva, non comporterebbe alcun disequilibrio del sistema, poiché l'imputazione di un bene alla categoria delle operazioni esenti determinerebbe l'obbligo di rettifica, ed i successivi passaggi interni sarebbero regolati dalle norme a sistema.

Una rivisitazione delle conclusioni, allora, a nostro giudizio diviene assolutamente necessaria ed urgente.