

IVA

La separazione di attività ai fini Iva

di Federica Furlani

La **separazione delle attività ai fini Iva** è disciplinata dall'articolo 36 del Dpr 633/1972, nel caso in cui un soggetto passivo ponga in essere non una sola tipologia di attività, ma più attività distinte.

Il primo comma del citato articolo 36 individua un **principio generale** in base al quale ai soggetti che esercitano più attività si applica l'imposta **unitariamente e cumulativamente** per tutte le attività esercitate, con riferimento al volume d'affari complessivo.

I commi successivi contengono le **deroghe** a tale principio generale, prevedendo situazioni in cui il contribuente:

- è **obbligato all'applicazione separata dell'imposta**;
- può optare per l'applicazione separata dell'imposta.

I commi 2 e 4 dell'articolo 36 Dpr 633/1972 prevedono la separazione delle attività **obbligatoria** nei seguenti casi:

- esercizio contemporaneo di attività di impresa e di lavoro autonomo;
- attività di commercio al minuto per la quale il contribuente utilizzi il metodo della c.d. "ventilazione dei corrispettivi";
- attività agricola in regime speciale o di attività connesse all'agricoltura (art. 34 Dpr 633/1972);
- attività di intrattenimento, giochi e spettacolo, con detrazione forfetizzata (art. 74 Dpr 633/1972).

Il comma 3 del citato articolo 36, invece, offre la possibilità al soggetto passivo che esercita più attività, di **optare** per l'applicazione separata dell'imposta anche relativamente ad una attività esercitata; opzione che risulta conveniente quanto il soggetto passivo, esercitando sia un'attività imponibile, sia un'attività esente da Iva, intende evitare gli effetti negativi del profondo generale di detrazione di cui agli articoli 19, comma 5 e 19-bis Dpr 633/1972.

Come precisato dalla Risoluzione 87/E/2010 **la separazione si può operare per tutte quelle attività classificate e numerate nelle diverse categorie economiche che formano l'elenco del codice attività** e non invece per quelle che, seppur soggette ad un diverso regime Iva, siano riconducibili ad un unico codice della classificazione Ateco.

In deroga a tale principio, la separazione delle attività è normativamente consentita all'interno del medesimo codice Ateco nel caso di **attività di locazione di immobili in regime di esenzione e in regime di imponibilità** in quanto l'art. 36, comma 3, Dpr 633/1972 prevede la possibilità di separare l'attività di locazioni di fabbricati abitativi esenti da quella di locazione di altri fabbricati ed estende, simmetricamente, tale facoltà anche in relazione alle **cessioni di fabbricati** (Circolare n. 22/E/2013).

Il soggetto che opta per la separazione delle attività mantiene una posizione unitaria nei confronti dell'Amministrazione finanziaria con un unico numero di partita Iva da utilizzare per tutte le attività esercitate e per tutti gli adempimenti da ottemperare.

L'opzione per la separazione delle attività deve essere comunicata nella dichiarazione di inizio attività (Modello AA7/10), ovvero nel **Quadro VO** della dichiarazione Iva annuale, qualora il soggetto passivo abbia già avviato la propria attività. Essa, in ogni caso, soggiace al cosiddetto concetto di "**comportamento concludente**" stabilito dall'articolo 1 del Dpr 442/97.

L'esercizio dell'opzione **vincola il contribuente per tre anni** e al termine del triennio, l'opzione si intende rinnovata per ciascun anno successivo fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata. Anche la revoca dell'opzione si manifesta a comportamenti concludenti e si comunica nella dichiarazione relativa all'anno in cui è stata esercitata l'opzione.

Il contribuente che abbia optato per la separazione delle attività è inoltre obbligato ad una distinta determinazione dell'Iva, alla **tenuta di distinti registri**, sia per le operazioni attive che per quelle passive, ad assolvere separatamente per ciascuna attività agli **obblighi di fatturazione, registrazione e liquidazione del tributo**; è inoltre obbligato alla **fatturazione nei passaggi interni di beni**.

Gli elementi di maggiore criticità sulla contabilità separata, riguardano principalmente gli aspetti legati alla distinta applicazione delle disposizioni che regolano la detrazione dell'Iva e, in particolare, alla **detrarribilità dell'imposta relativa ai beni e ai servizi utilizzati promiscuamente**. Relativamente ai beni e ai servizi utilizzati esclusivamente in una delle attività separate, confluendo gli stessi nella relativa contabilità, non vi sono particolari problematiche in quanto devono seguirsi le regole di detraibilità proprie di ciascuna di esse.

Per quanto concerne, invece, gli acquisti dei beni e dei servizi utilizzati promiscuamente per le attività separate, l'Iva assolta è:

- **indetraibile, per gli acquisti dei beni non ammortizzabili** (solo in ipotesi di separazione facoltativa);
- **detrarribile (nei limiti della quota imputabile a ciascuna delle attività separate), per gli acquisti di beni ammortizzabili e di servizi, qualora non sussistano limitazioni al diritto di detrazione** (come nel caso in cui venga esercitata una attività esente).

Occorrerà, quindi, individuare ed applicare un **criterio oggettivo, coerente e dimostrabile, di imputazione di detti costi tra le varie attività.**

Solo in via residuale, qualora il riferimento a criteri oggettivi non risulti possibile, **i costi promiscui possono essere ripartiti in base ai volumi d'affari delle attività gestite separatamente.**