

IVA

Occasionalità Iva nel comparto immobiliare: come sfuggire al pro rata

di Fabio Garrini



Il mondo immobiliare è segnato, sotto il profilo delle operazioni attive, dall'applicazione **dell'esenzione**: le locazioni sono infatti regolate dall'[articolo 10, punto 8, D.P.R. 633/1972](#), mentre le cessioni dai successivi punti 8-bis e 8-ter, per quanto riguarda rispettivamente fabbricati abitativi e strumentali.

Come noto, tale **trattamento** esente può essere talvolta **derogato**, come accade in relazione ai fabbricati strumentali ovvero, per tutti gli immobili, quando ad impiegare il bene è il relativo costruttore.

Negli altri casi l'**esenzione** è l'unica soluzione possibile, senza peraltro dimenticare che anche chi potrebbe derogarvi, talvolta si trova a porre in essere spontaneamente una **operazione esente** (si pensi alla **cessione** o alla **locazione** nei confronti di un privato ovvero di un proratista).

Eccettuando la **cessione del fabbricato ammortizzabile**, che risulta di per sé **esclusa** dall'elaborazione del rapporto di cui all'[articolo 19-bis D.P.R. 633/1972](#), negli altri casi **la cessione esente innesca il pro rata**, con le note conseguenze in tema di detrazione.

Tra le operazioni **escluse dal calcolo del pro rata**, vi sono anche le operazioni che *“non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo”*; occorre quindi chiedersi quando una operazione può considerarsi **occasionale**, perché in tal caso non si avrebbero conseguenze in relazione alla detrazione assoluta sugli acquisti nell'anno.

Analogamente, sono escluse dal pro rata anche le operazioni **accessorie** alle operazioni imponibili.

L'occasionalità nel campo immobiliare

Va premesso che l'aspetto che stiamo considerando **non è mai stato oggetto di approfondita analisi da parte dell'Amministrazione Finanziaria**; ciò posto, pur nella penuria di interventi sul punto, alcuni documenti permettono di delineare tale aspetto.

Con riferimento alla situazione dei **costruttori**, occorre ricordare quanto affermato dalla [risoluzione 112/E/2008](#): in tale documento si afferma che la cessione di un fabbricato in regime di esenzione Iva da parte di un'impresa di costruzione rientra nel calcolo del pro rata in quanto **le cessioni di fabbricati, imponibili o esenti, costituiscono "espressione di un'unica attività contraddistinta dallo stesso codice statistico"**.

Pertanto se un costruttore normalmente cede applicando l'Iva, qualora effettui una **cessione** applicando l'esenzione **non ha diritto di invocare l'occasionalità**, posto che si tratta della medesima tipologia di attività per la quale semplicemente è stato applicato un diverso trattamento.

Esiste qualche dubbio in più sulla **locazione occasione di un immobile**, in attesa di trovare una soluzione profittevole per la vendita dell'immobile stesso.

Più in generale, per le imprese che costruiscono fabbricati (al fine della successiva rivendita) **non dovrebbe potersi sostenere il carattere occasionale delle locazioni** rispetto all'attività concretamente esercitata.

Sul punto consta la sentenza della **Cassazione n. 11073 del 12.05.2006**; la Suprema Corte afferma che la locazione di un bene immobile da parte di una società che ha per attività principale quella di costruzione anche in appalto di fabbricati debba essere considerata, ai fini Iva, **come attività d'impresa e non accessoria**.

Conseguentemente, l'operazione (avvenuta in esenzione d'imposta) comporta una **riduzione percentuale dell'ammontare detraibile dell'Iva**, soggiacendo alle regole del pro rata di indetraibilità.

Peraltro, alla medesima conclusione è pervenuta l'Agenzia delle Entrate nella [circolare 54/E/2002](#) in relazione all'analoga situazione riguardante una **immobiliare di compravendita**: in tale pronuncia si afferma che, per tale soggetto, **la locazione temporanea non è attività occasionale o accessoria**, ma al contrario è un'attività tipica. La conseguenza è che le operazioni esenti dipendenti da tali locazioni **rientrano nel campo di applicazione del pro rata**.

Un diverso ragionamento invece può essere innescato con riferimento alle **immobiliari di gestione**, ossia quei soggetti che posseggono immobili da destinare alla locazione.

Qualora tali soggetti dovessero **cedere in esenzione** uno di questi fabbricati, detta operazione esente potrebbe considerarsi esclusa da prorata in quanto **occasionale**?

Ovviamente il tema si pone in riferimento ad un **fabbricato abitativo locato**, perché se si trattasse di uno strumentale, la relativa cessione sarebbe esclusa in quanto fabbricato ammortizzabile.

Sul punto consta la [risposta ad interpello n. 200 del 03.07.2020](#) nella quale l'Agenzia ha affermato che **la cessione di un bene occasionale rispetto all'attività di locazione non deve incidere sul pro rata**.

L'Agenzia però precisa che questo bene deve essere oggetto di rettifica della detrazione ai sensi dell'[articolo 19-bis2, comma 2, del Decreto Iva](#), sempre che:

- si sia provveduto ad esercitare la **detrazione** iniziale;
- **non siano decorsi i termini temporali** (dieci anni per i fabbricati, cinque anni per gli altri beni ammortizzabili, anno di utilizzazione per altri beni e servizi) previsti dallo stesso [articolo 19-bis2](#).

Quindi, in definitiva, la **cessione occasionale** non innescando il pro rata non colpisce la detrazione relativa al periodo d'imposta nel quale l'operazione esente si manifesta (e neppure innesca la rettifica della detrazione per cambio di pro rata su tutti i beni ammortizzabili qualora vi sia uno **scostamento di oltre 10 punti nella percentuale di detrazione**) ma occorre verificare l'imposta detratta in relazione a tale immobile nel decennio precedente, perché **potrebbe trovare applicazione la più selettiva rettifica della detrazione per cambio di destinazione**.