



Edizione di martedì 3 Dicembre 2024

CASI OPERATIVI

L'applicazione dell'agevolazione prima casa in relazione alle pertinenze dell'abitazione
di **Euroconference Centro Studi Tributari**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Il nuovo servizio Civis per le comunicazioni collegate all'imposta di bollo
di **Laura Mazzola**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Il "nuovo" OIC 5 in tema di liquidazione societaria
di **Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365**

IVA

Nuove regole IVA dall'1.1.2025 per gli enti associativi
di **Stefano Rossetti**

IVA

La locazione di immobili strumentali esenti e pro-rata di detraibilità Iva
di **Mauro Muraca**

IN DIRETTA

Euroconference In Diretta puntata del 3 dicembre 2024
di **Euroconference Centro Studi Tributari**

CASI OPERATIVI

L'applicazione dell'agevolazione prima casa in relazione alle pertinenze dell'abitazione

di Euroconference Centro Studi Tributari

 **FiscoPratico** La **piattaforma editoriale integrata** con l'**AI** per lo **Studio del Commercialista** [scopri di più >](#)

Mario Rossi intende acquistare un fabbricato abitativo di categoria catastale A/2 con sottostante fabbricato attualmente inutilizzato, che un tempo veniva utilizzato dal cedente come negozio (è infatti attualmente ancora accatastato in categoria catastale C/1). Una volta acquistato, il negozio sarà trasformato per diventare un'autorimessa che sarà censita nella categoria catastale C/6.

Mario Rossi intende applicare invocare l'agevolazione prima casa per beneficiare dell'applicazione ridotta dell'imposta di registro; posto che sarà destinato a diventare un'autorimessa, tale agevolazione può essere applicata anche al fabbricato attualmente censito in categoria catastale C/1?

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...](#)



FiscoPratico

I "casi operativi" sono esclusi dall'abbonamento Euroconference News e consultabili solo dagli abbonati di FiscoPratico.

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Il nuovo servizio Civis per le comunicazioni collegate all'imposta di bollo

di Laura Mazzola

Convegno di aggiornamento

Sanzioni, ravvedimento e riscossione: novità e criticità della riforma

Scopri di più

Al fine di **favorire il corretto adempimento degli obblighi tributari** e di **promuovere la compliance**, dallo scorso **25.11.2024** è disponibile il nuovo servizio digitale “**Civis – Comunicazioni bollo fatture elettroniche**”, come previsto con **provvedimento del 21.11.2024, prot. n. 422344/2024**.

Tale provvedimento, emanato in attuazione dell'[articolo 22, D.Lgs. 1/2024](#), ha stabilito le regole per l'accesso e l'utilizzo del servizio *web*, messo a disposizione nell'area riservata del sito *internet* dell'Agenzia delle entrate, per la **richiesta di assistenza riguardante le comunicazioni relative al ritardato, omesso o insufficiente versamento dell'imposta di bollo dovuta sulle fatture elettroniche**, previste dall'[articolo 12-novies, D.L. 34/2019](#).

Il servizio *web*, che si affianca alla **possibilità di fissare un appuntamento** presso un qualsiasi ufficio territoriale, è disponibile, previo inserimento degli elementi identificativi della comunicazione, all'interno dell'**area riservata dell'utente**, tramite il canale Civis, funzionalità “Civis – Comunicazioni bollo fatture elettroniche”.

L'utente, quindi, può accedere alla **funzionalità**, individuare la comunicazione per la quale intende chiedere assistenza, inserire le informazioni richieste e i chiarimenti utili, al fine di **eventualmente rideterminare le somme dovute**.

Al termine della lavorazione effettuata da parte dell'Ufficio, l'utente riceve, all'interno della medesima sezione Civis, l'**esito della trattazione**.

La richiesta di assistenza può essere presentata anche da parte di un **intermediario**; in tale ipotesi, spetta all'intermediario stesso informare tempestivamente il **soggetto interessato**, fornendo le ricevute e comunicando gli esiti dell'assistenza fornita da parte dell'Agenzia delle entrate.

Si evidenzia che il soggetto destinatario della comunicazione, anche per il tramite di un intermediario, ha **30 giorni di tempo, dal ricevimento della comunicazione, per richiedere**

assistenza all'Amministrazione finanziaria.

Tutto ciò premesso, si riepilogano i passi per l'utilizzo della nuova funzionalità:

- nel caso di **versamento omesso, carente o tardivo dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche**, l'Agenzia delle entrate trasmette al contribuente una **comunicazione**, nella quale indica l'importo dovuto, specificano nel dettaglio **l'imposta di bollo, la sanzione prevista e gli interessi**;
- **entro i successivi 30 giorni dal ricevimento della comunicazione**, il contribuente o l'intermediario delegato possono chiedere il supporto dell'Amministrazione, fornendo **eventuali chiarimenti in merito ai versamenti richiesti**, accedendo alla funzionalità "Civis – Comunicazioni bollo fatture elettroniche";
- conclusa l'attività dell'ufficio incaricato, l'utente riceverà, all'interno della stessa sezione Civis, l'**esito della lavorazione**.

Si ricorda, infine, che l'Agenzia delle entrate, sulla base dei dati in suo possesso e facendo riferimento a ogni trimestre, provvede, attraverso **procedure automatizzate**, all'**integrazione delle fatture per le quali non risulti effettuato il corretto assolvimento dell'imposta di bollo dovuta**.

Tali integrazioni sono **portate a conoscenza del contribuente** all'interno del **portale "Fatture e Corrispettivi"**, accessibile dall'area riservata del sito *internet* dell'Amministrazione finanziaria.

OPERAZIONI STRAORDINARIE***Il “nuovo” OIC 5 in tema di liquidazione societaria***di **Paolo Meneghetti** - Comitato Scientifico Master Breve 365

Convegno di aggiornamento

Bilancio 2024 alla luce dei nuovi principi contabili

Scopri di più

Il nuovo documento contabile OIC 5 destinato a disciplinare la **fase di liquidazione societaria** (in attesa di pubblicazione definitiva poiché la fase di consultazione è terminata lo scorso 31.7.2024) introduce alcune **novità significative** nell'ambito dello **scenario civilistico/contabile** che caratterizza l'epilogo della vita di una società.

Prima di tutto, occorre segnalare una diversa impostazione concettuale poiché si passa da un documento, per così dire “discorsivo” (il precedente OIC 5 contava più di 70 pagine) ad un **documento molto sintetico** nel quale i paragrafi sono collocati in poco più di **dieci pagine**. Una così radicale sintesi ha comportato **l'omissione di tutta una serie di indicazioni** procedurali che attengono alle varie fasi su cui poggia la **liquidazione societaria**: ora il punto è capire se **tali omissioni** sono la conseguenza di una mera **scelta di editing**, oppure sono **sostanziali**. Chi scrive propende per la prima tesi, il che comporta che il “vecchio” documento OIC 5 mantenga la sua efficacia per **tutti quei passaggi che non sono stati modificati**. Per fare un esempio, è chiaro che alcuni criteri valutativi delle immobilizzazioni vengono modificati e, quindi, vi è un **nuovo indirizzo che sostituisce quello precedente**, ma altri passaggi semplicemente omessi mantengono la loro validità come, sempre per fare un esempio, il significato del **primo bilancio di liquidazione** inteso come **mera ricognizione patrimoniale** delle attività e delle passività.

A tutti gli effetti **due sembrano i passaggi innovativi** più importanti:

- a) un **nuovo criterio valutativo** da utilizzare per le attività materiali o immateriali;
- b) una diversa modalità di **formazione del fondo rischi** e oneri futuri.

Dalla valutazione prognostica a quella prudenziale

Il primo elemento innovativo riguarda una diversa prospettiva che assume il bilancio di liquidazione ed il correlato **criterio valutativo**. Nell'attuale OIC 5 il senso del **bilancio iniziale di liquidazione** è quello di un documento prognostico che sia in grado di determinare

l'effettivo ammontare realizzabile nel corso dell'intero iter dalla **liquidazione societaria**. In questa prospettiva, le attività sono valutate al **valore di realizzo** presunto che, in determinate situazione, può essere anche **superiore al valore contabile**. Compito dell'attuale liquidatore è, quindi, quello di far emergere, ove ve ne siano, **plusvalenze latenti** che contribuiscono a creare il valore netto a disposizione del **soddisfacimento dei creditori** ed in seconda battuta da **restituire ai soci**. Ma questa modalità valutativa si scontra con **esigenze di prudenza** nella stima del patrimonio effettivo; prudenza a sua volta correlata con il pericolo che **venga sopravvalutato il patrimonio effettivo** quando poi esso non sia sufficiente a saldare le posizioni debitorie, esponendo il liquidatore al **tema ben noto a tutti gli operatori**, ovvero la sussistenza o meno dell'obbligo di **attivarsi per intraprendere una procedura concorsuale**, laddove le **passività superino le attività**. È chiaro che, se questa è la tesi sostenuta (obbligo di ricorrere a procedura concorsuale in caso di incapacienza dell'attivo) il principio di prudenza spinge ad **evitare una valutazione di realizzo superiore al dato contabile**. Sul punto, il nuovo documento OIC 5 afferma, infatti, che le immobilizzazioni (o meglio le attività, poiché il concetto di immobilizzazione è destinato a perdere significato nella liquidazione) vanno valutate al **minore tra valore netto contabile e valore di presumibile realizzo**. Più precisamente, il citato OIC 5 (nelle motivazioni poste a base delle scelte intraprese) afferma: *"...la valutazione delle attività al valore di realizzo è risultata inapplicata nella prassi nei casi in cui il valore di realizzo è superiore al valore contabile, soprattutto per motivi prudenziali e di responsabilità da parte dei liquidatori;"*

Il "nuovo" fondo per rischi ed oneri

Nell'attuale documento OIC 5 (pg,31), il Fondo per rischi ed oneri di liquidazione viene alimentato **da tutte le passività previste in questa fase**, comprese quelle correlate ai **costi di procedura** (es. compenso liquidatore). Il suo significato è eminentemente prognostico e rientra nel ragionamento prima segnalato: il liquidatore deve fare una **fotografia patrimoniale** non solo delle obbligazioni in essere, ma anche di quelle **future e prevedibili**, al fine di capire se, comprendendo anche tali passività, **l'attivo sia sufficiente**. Sotto il profilo tecnico contabile, si tratta di un **fondo alimentato da passività** che non vanno **iscritte a conto economico**, ma direttamente nelle **rettifiche da liquidazione** che poi affluiscono al patrimonio netto di liquidazione. Ebbene, questo "Fondo" è **destinato a scomparire**, anche in considerazione del fatto che in questi anni è stato **veramente poco utilizzato**. Sul punto, il nuovo OIC 5 recita: *"...il fondo per costi e oneri della liquidazione sovente non viene rilevato, o viene rilevato in maniera parziale, stante le numerose incertezze legate alla stima di tutti gli elementi da considerare elencati dal principio lungo la durata dell'intera procedura liquidatoria."*

Il "nuovo" fondo si presenta nella sua veste tradizionale dal punto di vista tecnico contabile, cioè, viene **alimentato in contropartita di poste iscritte a conto economico** (par. 59 Nuovo OIC 5) ed accoglie solo i cosiddetti **contratti onerosi**, cioè obbligazioni il cui costo atteso è superiore ai benefici ipotizzati. Mentre **non sono considerati contratti onerosi i costi necessari e funzionali alla attività di liquidazione** (es. compenso liquidatore) che vanno **iscritti in bilancio**

con il tradizionale criterio di competenza, cioè quando maturano.

Sullo sfondo di tali modifiche si erge il vero problema che attanaglia tutti i liquidatori: essi devono o meno fare **ricorso a procedure concorsuali**, laddove **l'attivo sia previsto incapiente a soddisfare le passività?**

E se non si attivano per richiedere il cosiddetto **fallimento in proprio**, possono incorrere in **responsabilità personali?**

Il precedente Documento OIC 5 sul punto **era molto chiaro**: tale obbligo sussisteva in capo ai liquidatori (OIC 5 “vecchio” pag. 21), mentre nel documento nuovo, molto più sintetico, **non vi è alcun chiaro riferimento** al medesimo obbligo, anzi il venir meno della valenza prognostica del bilancio iniziale di liquidazione può certamente generare una **situazione di incapienza a posteriori** per effetto di **costi sopravvenuti**; incapienza che il liquidatore non può, né deve, prevedere nella **nuova ottica proposta nella bozza di documento**.

Ovviamente, può essere che l'abbandono della valenza prognostica nel bilancio iniziale di liquidazione non sia legata ad un mutamento di indirizzo di OIC in merito all'obbligo di fallimento in proprio, ma sotto questo profilo va segnalato che, anche la Corte di cassazione, sembra **svalutare tale obbligo laddove**, con l' Ordinanza n. 521/2020 afferma che il **liquidatore non è affatto tenuto ad attivare il fallimento in proprio**, in presenza di **presunta incapienza dell'attivo**, e che la sua responsabilità personale si realizzerebbe solo provando che il **non aver attivato la procedura concorsuale ha causato ulteriore danno ai creditori**; circostanza quest'ultima veramente **ardua da dimostrare**.

IVA

Nuove regole IVA dall'1.1.2025 per gli enti associativi

di **Stefano Rossetti**

Convegno di aggiornamento

Dichiarazione Iva 2025: novità e casi operativi

Scopri di più

Il prossimo **1.1.2025** entreranno in vigore le disposizioni introdotte dal D.L. 146/2021.

La novità consiste in un cambio di disciplina, sotto il profilo Iva, per alcune operazioni poste in essere dagli **enti associativi**, le quali vengono considerate **escluse dal campo di applicazione dell'Iva** fino al 31.12.2024, mentre a decorrere dal prossimo 1.1.2025 verranno **considerate rilevanti**, ancorché esenti.

Le modifiche sopra citate muovono da una **procedura di infrazione** promossa dalla Commissione UE nei confronti dello stato italiano per la non conformità dell'[articolo 4](#):

- **comma 4, secondo periodo** del D.P.R. 633/1972;
- **comma 5** del D.P.R. 633/1972;
- **comma 6** del D.P.R. 633/1972

agli articoli **2, 9 e 132 della Direttiva n. 2006/112/UE**.

Secondo la Commissione UE, le operazioni disciplinate dagli articoli sopra citati presentano il carattere delle **operazioni economiche svolte a titolo oneroso** e di conseguenza **non possono essere escluse** dal campo di applicazione dell'Iva, ma possono, tutt'al più, essere **considerate esenti**.

Sulla base di quanto sopra il legislatore ha:

- espunto dall'[articolo 4, D.P.R. 633/1972](#), le disposizioni sopra viste che **decommercializzano alcune attività**;
- inserito nell'[articolo 10, D.P.R. 633/1972](#), un nuovo comma 4, in cui vengono elencate le **nuove operazioni esenti** (alcune delle quali prima escluse). Inoltre, è stato previsto che le disposizioni del comma 4 si applicano a condizione che vengano rispettate dall'ente alcune **regole "democratiche"**. Il nuovo comma 6, invece, stabilisce semplicemente che alcune condizioni di esenzione previste dal comma 5 **non si applichino alle associazioni religiose** riconosciute dalle confessioni con le quali lo

Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché alle associazioni politiche, sindacali e di categoria.

Questa modifica è **foriera di conseguenze per gli operatori**; infatti:

- l'eliminazione dei commi 4 (parzialmente), 5 (parzialmente), 6 e 7 dell'[articolo 4, D.P.R. 633/1972](#), comporta l'integrazione dell'elemento soggettivo in capo all'ente; pertanto, tali operazioni ora rientrano a pieno titolo nel **campo di applicazione dell'Iva**;
- conseguentemente a quanto sopra, tali operazioni sono da considerarsi **imponibili**, ovvero **esenti** al ricorrere delle condizioni previste dai commi 4, 5 e 6 dell'[articolo 10, D.P.R. 633/1972](#);
- la rilevanza Iva delle operazioni precedentemente esclusa comporta l'adempimento degli obblighi previsti dal **Titolo II del D.P.R. n. 633/1972**: apertura della partita Iva, documentazione delle operazioni, registrazione delle fatture, predisposizione e invio delle liquidazioni periodiche, predisposizione e invio della dichiarazione Iva (...);
- le operazioni rilevanti ai fini del tributo formeranno il **volume di affari** ([articolo 20, D.P.R. 633/1972](#)) ed incideranno sul **diritto alla detrazione**. La contemporanea presenza di operazioni imponibili ed esenti genererà un pro-rata di detraibilità che potrebbe **incidere significativamente** sulla situazione finanziaria dell'ente.

In merito a quest'ultimo aspetto, gli enti saranno chiamati ad effettuare delle **valutazioni di convenienza**:

- potrebbe essere presa in considerazione l'opzione per il regime della **"dispensa dagli adempimenti"** ex [articolo 36-bis, D.P.R. 633/1972](#), secondo il quale i contribuenti, rinunciando al diritto alla detrazione, possono evitare di **emettere le fatture per le operazioni esenti** (tranne alcune eccezioni). Questa ipotesi potrebbe essere particolarmente **conveniente per tutti gli enti** che effettueranno esclusivamente, o in larga parte, **operazioni esenti**;
- un'altra soluzione sarebbe quella di **separare le attività** ai sensi dell'[articolo 36, D.P.R. 633/1972](#). La separazione delle attività avrebbe quale effetto quello di **limitare l'indetraibilità dell'imposta ai soli acquisti afferenti alle operazioni attive esenti**. In merito recentemente la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 24022/2024, ha affermato che il regime opzionale di separazione delle attività ai fini Iva è ammissibile solo laddove le diverse attività economiche siano **"sostanzialmente diverse ed effettivamente scindibili, sulla base di criteri oggettivi"** e posseggano **"ciascuna una propria struttura organizzativa"**, a prescindere dall'attribuzione di un diverso codice ATECO per le attività separate. Inoltre, ciascuna attività deve essere *"esercitata in modo sistematico, non essendo ammessa l'opzione di separazione nel caso in cui alcune di esse siano svolte in modo occasionale"*.

Da ultimo si sottolinea che le predette operazioni potrebbero non avere effetti sulla detrazione dell'imposta qualora possano essere considerate **occasionali**.

Si rammenta che l'occasionalità di un'operazione deve essere valutata secondo un approccio caso per caso, tenendo in considerazione che ([risoluzione n. 286/E/2007](#)):

- qualora l'ente svolga **un'attività riconducibile** tra quelle elencate **all'[articolo 2195, cod. civ.](#)**, il carattere commerciale dell'attività stessa si configura a **prescindere dall'esistenza di un'organizzazione di impresa**;
- nell'ipotesi in cui l'ente effettui, invece, un'attività non riconducibile tra quelle dell'[articolo 2195, cod. civ.](#), al fine di accertare il carattere commerciale dell'attività posta in essere, è necessario verificare la sussistenza di un'organizzazione in **forma d'impresa**. L'attività è esercitata con organizzazione in forma d'impresa quando, per lo svolgimento della stessa, viene predisposta un'organizzazione di mezzi e risorse funzionali all'ottenimento di un risultato economico. La commercialità dell'attività svolta sussiste, quindi, qualora **detta attività sia caratterizzata dai connotati tipici della professionalità**, sistematicità e abitudine, ancorché non esclusiva;
- in base all'orientamento espresso dalla Corte di cassazione ***“l'abitudine, sistematicità e continuità dell'attività economica (...) vanno intese in senso non assoluto, ma relativo”***, per cui la qualifica di imprenditore può determinarsi anche in conseguenza del compimento di un unico affare, in considerazione della sua rilevanza economica e della complessità delle operazioni in cui si articola, implicanti la necessità del compimento di una **serie coordinata di atti economici**.

IVA

La locazione di immobili strumentali esenti e pro-rata di detraibilità Iva

di **Mauro Muraca**

Convegno di aggiornamento

Fiscalità indiretta e patrimoniale degli immobili

Scopri di più

La **locazione** di fabbricati **strumentali** realizzata da un **soggetto passivo Iva** è assoggettata, a norma dell'[articolo 10, comma 1, n. 8, D.P.R. 633/1972](#), alla **regola generale dell'esenzione Iva**, con la possibilità di **optare** – nel contratto di locazione (e per tutta la sua durata) – per l'applicazione dell'Iva nella **misura ordinaria del 22%**; non è possibile, quindi, invocare l'aliquota ridotta del 10% (n. 127-duodevices della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972), in quanto riservata alle sole locazioni di immobili abitativi (e di alloggi sociali) imponibili Iva per opzione.

Iniziamo subito a dire che, ai fini dell'Iva, rientrano nel **perimetro della definizione di immobili "strumentali"**, i fabbricati diversi da quelli a destinazione abitativa che, per le loro caratteristiche, **non sono suscettibili di diversa utilizzazione** senza radicali trasformazioni. Sono, quindi, strumentali, gli immobili classificati o classificabili nelle **categorie catastali B, C, D ed E** (purché non pertinenti all'abitazione principale) **e quelli nella classe A/10** (studi e uffici). Sono definite "strumentali" anche *"le aree attrezzate con sovrastante impianto di autolavaggio, classificate nella categoria D/7 o C/3, se dotate di attrezzature semplici"* ([circolare n.12/E/2007](#)), nonché *"le aree attrezzate per campeggio, classificate nella categoria D/8"* ([risoluzione n. 126/E/2008](#)). Da sottolineare che, ai fini Iva, per l'identificazione di un fabbricato strumentale rileva esclusivamente il **criterio oggettivo fondato sulle caratteristiche urbanistiche del fabbricato** (c.d. "strumentalità per natura") e **non la specifica utilizzazione del fabbricato** da parte dell'impresa che lo utilizza (c.d. "strumentalità per destinazione"), così come previsto, invece, nella **determinazione del reddito d'impresa**; ai fini dell'Iva, non è importante che il fabbricato costituisca (o meno) un bene alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, ma è **essenziale la classificazione catastale assegnata allo stesso**. Pertanto, ai fini dell'Iva, sarà (sempre e comunque) **abitativo**, un fabbricato di **categoria catastale "A/3"** utilizzato effettivamente per lo svolgimento di un'attività d'impresa (es. sede legale o amministrativa di una società) o attività professionale (es. studio legale o studio commerciale).

Per derogare al regime naturale dell'esenzione Iva per le locazioni degli immobili strumentali, è **imprescindibile esercitare l'opzione** per l'imponibilità Iva dei canoni di locazione. L'opzione

in parola è **vincolante per tutta la durata del contratto di locazione** e deve essere **“espressamente manifestata”** nel contratto di locazione ([circolare n. 22/E/2013](#)). È possibile esercitare l'opzione per l'imponibilità Iva anche in **costanza di una locazione esente**, ma solo nel caso in cui l'immobile venga ceduto **ad un nuovo soggetto passivo Iva** (che subentra senza soluzione di continuità al precedente locatore) e che intende **assoggettare ad Iva i canoni** che incasserà **per la durata residua del contratto di locazione**. In tal caso, il nuovo locatore potrà modificare il **regime di esenzione Iva** (applicato al contratto di locazione in cui è subentrato), utilizzando il modello *“Opzione per l'imponibilità Iva dei contratti di locazione”* (approvato con provvedimento n. 92492/2013) da trasmettere telematicamente (direttamente o tramite intermediari abilitati).

È opportuno che il **locatore presti particolare attenzione alle possibili conseguenze**, sotto il profilo della disciplina del **pro - rata di detraibilità**, di cui all'[articolo 19, comma 5, D.P.R. 633/1972](#), derivanti dalla decisione di assoggettare i canoni di locazione al **regime naturale di esenzione Iva**, poiché si troverà a dover gestire sia **un'attività che dà luogo a operazioni soggette a Iva** (attinenti alla gestione caratteristica) sia un'attività che dà luogo ad **operazioni esenti da imposta** (locazioni di fabbricati strumentali). La penalizzazione consiste nella circostanza che l'imposta detraibile è determinata applicando il **pro-rata di detraibilità a tutta l'imposta assolta sugli acquisti, senza poter effettuare alcuna distinzione** in merito agli acquisti di beni e di servizi, a seconda della loro **destinazione in operazioni imponibili o in operazioni esenti**.

Le citate limitazioni da pro-rata di detraibilità possono essere superate ricorrendo **all'istituto della separazione delle attività ai fini Iva** (che consente di limitare l'indetraibilità Iva ai soli acquisti afferenti alle operazioni attive esenti), applicabile *“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”* ([articolo 36, D.P.R. 633/1972](#)). Attenzione però che, le **locazioni di immobili strumentali esenti non sono separabili** (ai fini Iva) **dalle locazioni di immobili strumentali imponibili**, perché non rappresentano un'attività autonoma. Diversamente, sono separabili, nell'ambito di ciascun settore, **le locazioni di fabbricati abitativi esenti dalle locazioni di altri fabbricati o immobili** ([circolare n. 22/E/2013](#)).

Le problematiche inerenti al pro-rata di detraibilità **non sussistono** (e non si rende nemmeno necessario esercitare l'opzione per la separazione delle attività) in presenza di **locazioni esenti Iva di immobili strumentali** effettuate **occasionalmente**: l'[articolo 19-bis, comma 2, D.P.R. 633/1972](#), esclude, infatti, dal calcolo della percentuale di detrazione, le **operazioni esenti di cui all'articolo 10, comma 1, numeri da 1) a 9), D.P.R. 633/1972**, ivi incluse le **locazioni di fabbricati** (abitativi e strumentali) in **regime di esenzione Iva**, quando non formano oggetto dell'attività propria del **soggetto passivo** (o sono accessorie a operazioni imponibili). In presenza di operazioni esenti occasionali, resta comunque applicabile, ai fini della determinazione dell'imposta detraibile, il criterio generale della **utilizzazione specifica dei beni e dei servizi**, con **indetraibilità dell'Iva afferente i beni e servizi impiegati nelle operazioni**



esenti ([circolare n. 328/E/1997](#)).

Per concludere, quindi, laddove il locatore valuti che l'impatto delle operazioni esenti sulla detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti non sia così penalizzante, ovvero ininfluyente (in caso di locazioni occasionali esenti), allora **può decidere di effettuare una locazione esente da Iva**, così da offrire un vantaggio in capo al locatario, soprattutto laddove costui non possa portare in detrazione l'imposta (es. **locatario privato o locatario Iva** con limitato diritto alla detrazione).



IN DIRETTA

Euroconference In Diretta puntata del 3 dicembre 2024

di Euroconference Centro Studi Tributari



FiscoPratico

La **piattaforma editoriale integrata** con l'**AI**

per lo **Studio** del **Commercialista**

[scopri di più >](#)

L'appuntamento quindicinale dedicato alle novità e alle scadenze del momento. Una "prima" interpretazione delle "firme" di Euroconference che permette di inquadrare il tema di riferimento offrendo una prima chiave interpretativa. Una "bussola" fondamentale per l'aggiornamento in un contesto in continua evoluzione. Arricchiscono l'intervento dei relatori i riferimenti ai prodotti Euroconference per tutti gli approfondimenti del caso specifico.

Guarda il video di Euroconference In Diretta, il servizio di aggiornamento settimanale con i professionisti del Comitato Scientifico di Centro Studi Tributari.