



**Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma**

COMMISSIONE IMPRESE DI COSTRUZIONE ED IMMOBILIARI

20 maggio 2019

**La separazione delle attività ai fini IVA per le
imprese immobiliari**



La Norma: Art. 36, DPR n. 633/1972

Principio generale:

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.

Deroghe:

Il contribuente:

- è obbligato all'applicazione separata dell'imposta,
- oppure
- può optare per l'applicazione sperata dell'imposta.



Inquadramento comunitario

L' Art. 172, par. 2, let. a), Direttiva 2006/112/CE, relativamente alle detrazioni prevede che:

Gli Stati membri possono:

- Autorizzare il soggetto passivo a determinare un pro-rata per ogni settore della propria attività, se vengono tenute contabilità distinte per ciascun settore.



La separazione delle attività obbligatoria

- 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” (non vi rientrano le attività accessorie alla vendita al dettaglio – bilance pesapersona, telefono pubblico, ecc.- seguono l’attività principale e non quella per cui si applica la «ventilazione»);
- attività agricola in regime speciale o di attività connesse all’agricoltura (art. 34 DPR n. 633/1972);
- attività di intrattenimento, giochi e spettacolo, con detrazione forfetizzata (art. 74 DPR n. 633/1972).



La separazione delle attività facoltativa (su opzione)

- Il soggetto passivo che esercita più attività, può optare per l'applicazione separata dell'imposta relativamente a ciascuna attività esercitata:
- L'opzione deve essere esercitata:
 - con la dichiarazione relativa all'anno precedente (quadro VO);
 - con la dichiarazione di inizio attività (Mod. AA7/10).
- L'opzione ha effetto fino alla revoca:
 - In ogni caso vincola il contribuente per tre anni;
 - al termine del triennio, l'opzione si intende rinnovata per ciascun anno successivo fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata;
 - la revoca dell'opzione si comunica nella dichiarazione relativa all'anno in cui è stata esercitata.



Detrazione dell'imposta

- La detrazione (art. 19, DPR 633/1972) spetta se l'attività è gestita con contabilità separata;
- Ripartizione di costi promiscui (e IVA) tra le diverse attività (R.M. n. 72/1997)
- È esclusa per l'imposta relativa ai beni non ammortizzabili usati promiscuamente.

Principale beneficio:

- Il contribuente che eserciti:
 - sia un'attività imponibile,
 - sia un'attività esente da Iva,può mitigare gli effetti del pro-rata generale di detrazione (art.19, comma 5 e 19-bis DPR 633/1972).



Adempimenti e formalità 1/2

Il soggetto che opta per la separazione delle attività mantiene:

- posizione unitaria nei confronti dell'Amministrazione finanziaria;
- unico numero di partita Iva, da utilizzare:

○ per tutte le attività esercitate; e

○ per tutti gli adempimenti da ottemperare.



Adempimenti e formalità 2/2

Il soggetto che opta per la separazione delle è obbligato a:

- Tenere registri IVA distinti da quelli delle altre attività;
- Adottare una distinta serie numerica per le fatture;
- Applicare le norme IVA proprie delle singole attività per la detrazione;
- Effettuare distinte liquidazioni IVA;
- Versamenti periodici e a saldo IVA vanno effettuati in modo cumulativo (eventualmente compensando le attività a credito con quelle a debito mediante la somma algebrica);
- Fatturare i passaggi interni



Passaggi di beni e servizi tra le varie attività

Passaggi di beni:

- Al valore normale
- Nei termini e modalità ordinarie, anche se hanno ad oggetto operazioni esenti (R.M. n. 450565/1990);
- Registrazione entro la fine del mese di emissione, sia sul registro delle fatture emesse dell'attività cedente, quanto su quello degli acquisti della cessionaria.



Criticità per i beni e servizi a uso promiscuo

- l'Iva assolta è:
 - **indetraibile**, per gli acquisti dei beni non ammortizzabili (solo in ipotesi di separazione facoltativa);
 - **detraibile** (nei limiti della quota imputabile a ognuna attività), per gli acquisti di beni ammortizzabili e di servizi, qualora non sussistano limitazioni al diritto di detrazione (es.: esercizio di una attività esente).

È quindi **necessario individuare ed applicare un criterio** di imputazione di detti costi tra le varie attività:

- oggettivo,
- coerente, e
- dimostrabile.

In via residuale: i costi promiscui possono essere ripartiti in base ai volumi d'affari delle attività gestite separatamente.



Circolare 19/E/2018

- In base ad un orientamento di prassi superato (cfr. ris. 87/E/2010), si riteneva che la separazione operasse nella misura in cui le diverse attività fossero riconducibili a differenti codici ATECO.
- Nella circolare 19/E/2018 emerge come l'AdE abbia compiuto un vero e proprio cambio di rotta:
 - il codice ATECO non appare più come mezzo idoneo per individuare più attività distinte;
 - la presenza di **più attività riconducibili allo stesso codice ATECO** non assume carattere ostativo, purché le diverse attività possano essere **distinte in base a criteri oggettivi**.



La separazione delle attività relativamente agli immobili

- Di recente, la circolare 19/E/2018 ha nuovamente richiamato la circolare 22/E/2013, ribadendo implicitamente i concetti ivi espressi.
- La separazione delle attività è consentita all'interno del medesimo codice ATECO nel caso di svolgimento:
 - In regime di esenzione (che comporti l'applicazione del pro-rata generale di detrazione di cui agli artt.19, comma 5 e 19-bis DPR 633/1972) di:
 - ❖ Locazione di immobili, fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa;
 - ❖ Cessione di immobili, fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa; e
 - In regime di imponibilità di:
 - ❖ Locazioni di altri fabbricati o altri immobili;
 - ❖ Cessione di altri fabbricati o altri immobili.



La separazione delle attività nel settore immobiliare Esempio (Circolare n. 22/E/2013) 1/2

Doppia applicazione della norma:

- 1) Settori di locazione e cessione di immobili (codici ATECO differenti);
- 2) Sub-settori (per ogni settore) costituiti dai fabbricati abitativi esenti e gli altri immobili (con il medesimo codice ATECO);

La norma presuppone un criterio di separazione basato su:

- 1) Regime IVA (esenzione/imponibilità);
- 2) Categoria catastale del fabbricato (abitativo/altro).

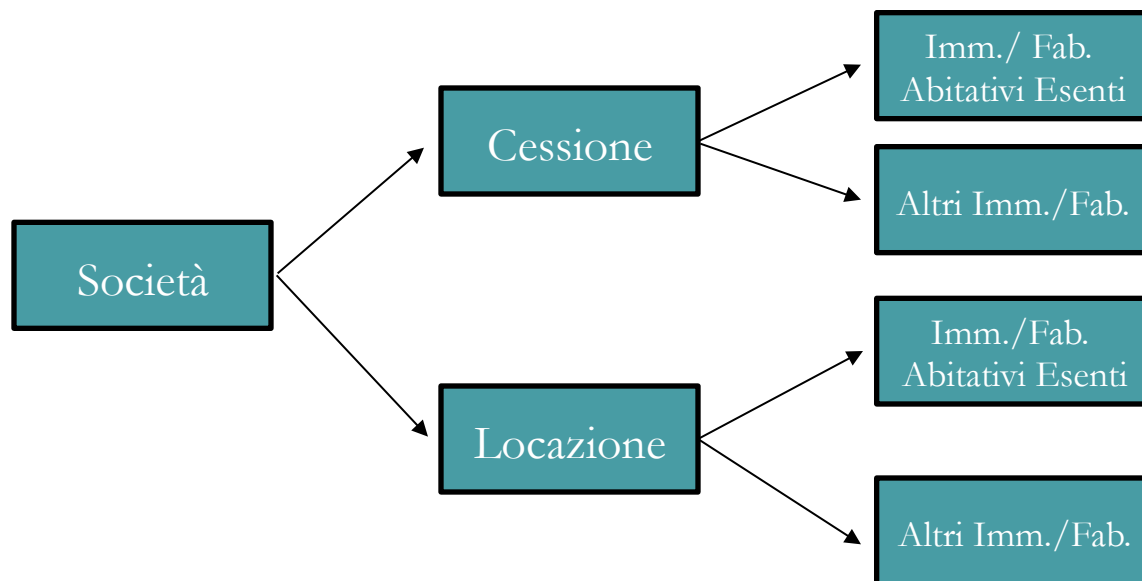
La circolare 19/E/2018 non interviene sul regime «depotenziato» del settore immobiliare, permangono i limiti evidenziati dalla circolare del 2013.



La separazione delle attività nel settore immobiliare Esempio (Circolare n. 22/E/2013) 2/2

IMPORTANTE:

La Circolare precisa che i sub-settori relativi agli «altri» fabbricati, saranno costituiti non solo da operazioni imponibili, ma anche da operazioni esenti: «cessioni/locazioni di fabbricati strumentali in regime di esenzione».





La separazione delle attività nel settore immobiliare

- La norma agevola, in particolare modo, quei soggetti che esercitavano attività esenti con ridotta incidenza di costi affianco ad attività imponibili con elevata incidenza di costi.
- È necessaria una valutazione caso per caso, al fine di non arrecare conseguenze negative sulla detrazione dell'imposta.
- L'ultima versione della norma ha permesso anche alle società di *trading immobiliare*, allo stesso modo delle imprese di locazione, di separare il settore di attività esente costituito dalle cessioni di fabbricati abitativi da quello costituito dalle cessioni di altri fabbricati.