

## FISCO

Le indicazioni delle Entrate: non va separata l'attività di cessione da quella di locazione

# Iva unitaria sulle operazioni sui fabbricati strumentali

Pagine a cura  
DI FRANCO RICCA

**N**o alla separazione dell'attività di cessione da quella di locazione di fabbricati strumentali per natura. Nell'ambito delle operazioni immobiliari, l'opzione per l'applicazione separata dell'Iva è regolata anche dal criterio della classificazione catastale, che consente di separare, da un lato, le operazioni esenti relative ai fabbricati abitativi e, dall'altro, le operazioni relative ad altri fabbricati. Di conseguenza, le operazioni relative a fabbricati strumentali, siano esse imponibili oppure esenti, costituiscono un unico settore, nell'ambito del quale l'imposta va applicata unitariamente.

Questo è quanto emerge, in sostanza, dalla risposta a interpellato n. 23 del 13 gennaio 2023, rilasciata dall'Agenzia delle entrate a una Sgr che gestisce un fondo immobiliare istituito per investire, nel territorio nazionale, in beni immobili o diritti reali immobiliari a prevalente destinazione a uso commerciale, terziario o uffici, e comunque non a uso residenziale. L'interpellante faceva presente che il patrimonio del fondo è composto esclusivamente da immobili strumentali per natura (categoria catastale D), tutti concessi in locazione in regime di imponibilità a Iva per opzione. Essendosi presentata un'interessante opportunità di vendere un immobile di categoria D/5 all'istituto di credito che lo conduce in locazione, il quale però lo acquisterebbe solo a condizione che la cessione avvenga in regime di esenzione dall'Iva, la società chiedeva all'Agenzia, in primo luogo, se tale cessione, non preventivata e non rientrante nella politica del fondo, che prevede le dimissioni del patrimonio immobiliare solo in prossimità della data di liquidazione del fondo stesso, possa essere considerata occasionale e, pertanto, esclusa dalla determinazione del prorata ai sensi dell'art. 19, comma 2, del dpr 633/72; in caso di soluzione negativa, la società chiedeva di sapere se in re-

lazione a tale cessione potesse esercitare l'opzione per la separazione facoltativa delle attività ai sensi dell'art. 36, terzo comma, stesso dpr.

A quest'ultimo proposito, la società evidenziava che, in base ai precedenti chiarimenti dell'Agenzia, anche i fondi immobiliari, come le imprese che operano nel settore dell'edilizia, possono optare per la liquidazione separata dell'imposta purché le attività siano tra loro distinte e obiettivamente autonome, e che, nel settore in esame, l'esercizio dell'opzione presuppone la sussistenza di un criterio di separazione fondato non solo sul regime Iva (esenzione o imponibilità) applicato all'operazione ma anche sulla categoria catastale del fabbricato. L'istante prospettava dunque di poter procedere, secondo tali chiarimenti, alla determinazione separata dell'Iva per le attività riferibili al fondo interessato, separando dalle restanti operazioni (di locazione degli altri immobili di natura strumentale), in un apposito sub-settore dedicato, unicamente la cessione dell'unità immobiliare D/5. Il criterio di separazione tra attività diverse troverebbe fondamento nella distinzione, sotto il profilo catastale, tra la categoria più ampia dei fabbricati di natura strumentale (classe D) genericamente utilizzati per attività commerciali e del settore terziario e la specifica subcategoria di fabbricati strumentali adibiti a istituti di credito (con finalità di lucro), i quali presenterebbero particolari peculiarità dal punto di vista strutturale (dotazioni di sicurezza, caveau, etc.).

Dopo avere risposto negativamente alla prima domanda (per le ragioni si rinvia all'articolo nella pagina seguente), con riguardo alla seconda l'Agenzia osserva che, per il settore immobiliare, l'art. 36 citato consente di applicare separatamente l'imposta "ai soggetti che effettuano sia locazioni o cessioni, esenti da imposta, di fabbricati o porzioni di fabbricati a destinazioni abitativa che comportano la riduzione della percentuale di detrazione a norma dell'art. 19, comma 5,

e dell'art. 19-bis, sia a locazioni o cessioni di altri fabbricati o di altri immobili, con riferimento a ciascuno di tali settori di attività". Come chiarito nella circolare n. 22/2013, la formulazione letterale di tale disposizione presuppone un criterio di separazione basato non solo sul regime Iva delle operazioni (esenzione o imponibilità), ma anche sulla categoria catastale del fabbricato (abitativo ovvero diverso dall'abitativo). Di conseguenza, come precisato nella risposta n. 608/2020, "all'interno di ciascuna delle attività separate di cessione e di locazione, è possibile distinguere, rispettivamente, le cessioni di fabbricati abitativi esenti da Iva dalle cessioni di altri fabbricati, nonché le locazioni di fabbricati abitativi esenti da quelle di altri fabbricati. I sub-settori 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 (per esempio, rispettivamente, cessioni e locazioni di fabbricati strumentali in regime di esenzione)". Anche la risposta al secondo quesito, quindi, è negativa, poiché, stante la formulazione dell'art. 36, terzo comma, nell'ambito delle operazioni relative al settore immobiliare non è ammessa "un'ulteriore separazione di attività basata esclusivamente sul regime fiscale (di esenzione o di imponibilità) applicato alle cessioni o locazioni dei beni immobili classificabili sotto il (comune) profilo catastale degli immobili strumentali".

**Le perplessità.** La posizione dell'Agenzia non è del tutto condivisibile, essendo solo in parte suffragata dall'infelice formulazione della norma di riferimento. Bisogna considerare che la previsione basilare dell'art. 36, terzo comma, è quella del primo periodo, che fino dal 1980 accorda ai soggetti "che esercitano più imprese o più attività nell'ambito della stessa impresa, ovvero più arti o professioni", la facoltà di applicare separatamente l'imposta.

L'amministrazione finanziaria ha più volte sottolineato co-

me tale facoltà possa essere esercitata con riferimento alle "diverse" attività esercitate dal soggetto, contraddistinte da differenti codici Ateco, ma questa interpretazione formalistica è stata opportunamente superata dalla prassi più recente dell'Agenzia, a partire dalla circolare n. 19/2018, secondo cui "il riferimento alla classificazione Ateco, rispondente essenzialmente a finalità statistiche e di controllo, pur costituendo un criterio utile e adottabile in via principale, non può tuttavia considerarsi necessariamente esaustivo per il riscontro del carattere della diversità delle attività separabili".

Tanto premesso, si deve osservare che solo nel 1998, a seguito delle modifiche del regime Iva delle locazioni di immobili, con le ulteriori, specifiche disposizioni inserite nel sesto periodo dello stesso terzo comma, si è inteso consentire alle imprese del settore immobiliare, in via eccezionale, di poter separare, pur nell'ambito di tale unica attività, il settore rappresentato dalle locazioni di "fabbricati abitativi esenti" da quello rappresentato dalle locazioni di "altri fabbricati"; ciò al fine di evitare loro la penalizzazione del prorata obbligatorio, per effetto del regime di esenzione, all'epoca previsto solo per le locazioni di fabbricati abitativi. Nel 2012, a causa delle ulteriori modifiche delle norme sostanziali, analoga possibilità è stata prevista in relazione alle cessioni di fabbricati, in modo da permettere alle imprese di trading di separare le cessioni di fabbricati esenti dalle cessioni di altri fabbricati.

L'evoluzione della disciplina sostanziale delle operazioni immobiliari, in specie l'estensione del regime di esenzione ai fabbricati non abitativi, non è stata però accompagnata dall'adeguamento letterale del terzo comma dell'art. 36, con la conseguenza che il settore separabile rappresentato dalle cessioni o locazioni di "altri fabbricati" (diversi, cioè da quelli abitativi), in base alla formulazione letterale della norma, effettivamente, ricomprende non solo i fabbricati strumentali locati (o ceduti) in regime di imponi-

bilità, ma anche quelli locati (o ceduti) in regime di esenzione, con possibile ingresso del meccanismo del prorata. La norma, peraltro, oltre che contraria alla ratio originaria, appare anche illogica: non si comprende, infatti, in quale dei due settori separabili dovrebbero essere collocate le locazioni (e le cessioni) di fabbricati abitativi im-ponibili.

Questa problematica, tut-  
tavia, non riguarda le imprese  
che svolgono sia attività di ces-  
sione che attività di locazione  
di fabbricati: in tal caso, infat-  
ti, trattandosi di due attività di-  
verse, oltretutto contraddistin-  
te da differenti codici Ateco,  
l'opzione per l'applicazione se-

parata dell'Iva esula dalle spe-  
ciali disposizioni di maggior fa-  
vore previste per il comparto  
immobiliare ed è, quindi, eser-  
cicabile secondo il principio ge-  
nerale del terzo comma  
dell'art. 36, diversamente da  
quanto sembra evincersi  
dall'interpretazione adottata  
dall'Agenzia delle entrate.

In argomento, va rammenta-  
to infine che con la risposta  
471/2021 l'Agenzia si è espres-  
sa favorevolmente riguardo al-  
la possibilità di separare  
dall'attività di rivendita di im-  
mobili propri (codice Ateco  
68.10.00) l'attività di valorizza-  
zione di immobili propri me-  
diante l'esecuzione di lavori di  
riqualificazione, anche appal-

tati a imprese edili, ai fini della  
successiva cessione (codice Ate-  
co 41.20.00, costruzione di edifi-  
ci). Posto che l'attività di valo-  
rizzazione di immobili, che nel-  
la fattispecie comporterà an-  
che la modifica di destinazione  
d'uso da commerciale a residen-  
ziale, è effettivamente distinta  
e autonoma rispetto a quella di  
rivendita, l'Agenzia ha ricono-  
sciuto la possibilità di optare  
per l'applicazione separata  
dell'imposta, di modo che l'Iva  
sugli acquisti inerenti le oper-  
azioni effettuate nell'ambito del-  
la prima attività (ovviamente  
se effettuate in regime di im-  
ponibilità) sarà detraibile inte-  
gralmente. Anche in tale pro-  
nuncia, invero, l'Agenzia sem-

bra attribuire rilevanza, ai fini  
della suddetta soluzione, alla  
circostanza della categoria ca-  
statale dei fabbricati, che però,  
come accennato, deve entrare  
in gioco solo allorché si tratti  
di istituire dei sub-settori in-  
terni all'attività omogenea di  
locazione oppure a quella di ces-  
sione di immobili: in presenza  
di attività oggettivamente di-  
verse, anche sotto il profilo del-  
la classificazione Ateco, la facol-  
tà di applicazione separata  
dell'imposta si fonda infatti sul-  
la previsione generale del pri-  
mo periodo del terzo comma  
dell'art. 36, e non su quella spe-  
ciale per il comparto immobilia-  
re.

— © Riproduzione riservata —

## Operazioni immobiliari e Iva

- Secondo l'interpretazione letterale dell'Agenzia delle entrate, anche la separazione tra attività di locazione e attività di vendita di immobili è esercitabile nel rispetto delle tipologie catastali menzionate nella norma speciale, per cui non è ammessa se si tratta esclusivamente di fabbricati strumentali per natura
- Secondo l'interpretazione storico-teleologica, invece, la separazione tra attività di locazione e attività di vendita deve ammettersi in base alla norma di carattere generale

