Richiesta di consulenza giuridica

Quesito

L'art. 36 del D.P.R 26.10.1972 n.633 prevede, per i soggetti che esercitano più attività, la possibilità di applicare separatamente l'imposta con riferimento ad alcune delle attività esercitate.

Nello specifico, per effetto dell'integrazione della norma operata dall'art.57 DL 24.1.2012 n. 1, la disposizione si applica "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 a norma dell'articolo 19, comma 5, e dell'articolo 19-bis, sia locazioni o cessioni di altri fabbricati o di altri immobili, con riferimento a ciascuno di tali settori di attività."

La Circolare del!' Agenzia delle Entrate n.22/E del 28.6.2013 (§ 9.) a commento della norma afferma che "La nuova formulazione dell'art.36, terzo comma, del richiamato d.P.R. n. 633 del 1972 conferma la possibilità di separare le locazioni di fabbricati abitativi esenti dalle locazioni di altri fabbricati ed estende, simmetricamente, tale facoltà anche in relazione alle cessioni di fabbricati. In linea generale, in caso di esercizio di attività sia di locazione sia di cessione di immobili, è possibile applicare la regola di carattere generale di cui al terzo comma dell'art. 36, e, conseguentemente, separare tali attività, in quanto le stesse sono contraddistinte, dalla tabella ATECO, da due diversi codice di attività.

I sub-settori di attività ulteriormente separabili nell'ambito di ciascun settore sono costituiti, rispettivamente, dalle locazioni di fabbricati abitativi esenti e locazioni di altri fabbricati o immobili e dalle cessioni di fabbricati abitativi esenti e cessioni di altri fabbricati o immobili.

In sostanza, la formulazione letterale della norma presuppone un criterio di separazione basato non solo sul regime IVA (esenzione o imponibilità) applicato all'operazione, ma anche sulla categoria catastale del fabbricato (abitativo ovvero diverso dall'abitativo). I subsettori 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 (ad esempio, rispettivamente, cessioni e locazioni di fabbricati strumentali in regime di esenzione)."

Successivamente la Circolare del!' Agenzia delle Entrate 31.10.2018 n.19 (§ 7 .1.1), in tema di Gruppo IVA, ha precisato che "il riferimento alla classificazione ATECO, rispondente essenzialmente a finalità statistiche e di controllo, pur costituendo un criterio utile ed adottabile in via principale, non può tuttavia considerarsi necessariamente esaustivo per il riscontro del carattere della diversità delle attività separabili ai sensi dello stesso articolo 36, terzo comma. In altri termini, l'inquadrabilità delle attività in diversi codici ATECO, pur avendo un peculiare rilievo ai fini dell'applicazione della separazione facoltativa delle attività, costituisce solamente uno dei criteri utilizzabili al fine di verificare l'esistenza o meno di più attività nell'ambito della stessa impresa.

Da ciò consegue che la riconducibilità delle attività ad un medesimo codice della classificazione ATECO non assume necessariamente carattere ostativo alla separazione prevista dall'articolo 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633; qualora, infatti, le attività svolte presentino in concreto una costante uniformità nei loro elementi essenziali e siano comunque suscettibili di essere distinte in base a criteri oggettivi, deve ritenersi soddisfatta la condizione della sussistenza di attività effettivamente distinte ed obiettivamente autonome, ancorché svolte nell'ambito della stessa impresa.

Si ritiene, ad esempio, che si possa optare per la separazione ai sensi dell'articolo 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633 nel caso in cui un soggetto passivo ponga in essere, in via sistematica e non occasionale, sia operazioni imponibili sia operazioni esenti (inquadrabili nell'ambito di un medesimo codice di classificazione ATECO), e si riscontri la presenza strutturale di acquisti di beni e servizi specificamente riferibili alle diverse tipologie di operazioni attive (rispettivamente, imponibili ed esenti) poste in essere nonché vi sia, rispetto ai beni ammortizzabili ed ai servizi utilizzati promiscuamente, la possibilità di determinare, sempre con criteri oggettivi, l'effettiva quota di utilizzo nell'ambito delle diverse tipologie di operazioni. Tale possibilità consente di evitare gli effetti negativi che deriverebbero dall'applicazione unitaria ed indifferenziata, a tutte le attività esercitate, del pro-rata generale di detrazione." A conclusione del paragrafo, è, tuttavia, affermato che "Si ricorda, per completezza, che ai sensi dell'articolo 36, terzo comma, sesto periodo, del D.P.R. n. 633 (nella formulazione conseguente alle modifiche introdotte dall'articolo 57 del D.L. n. 1 del 2012, convertito con modificazione dalla

legge n. 27 del 2012), è espressamente stabilita la facoltà di optare per l'applicazione separata dell'imposta per i "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 a norma dell'art. 19, comma 5, e dell'art. 19-bis, sia locazione o cessioni di altri fabbricati o di altri immobili, con riferimento a ciascuno di tali settori di attività".
Tale norma, in sostanza, prevede specificatamente la possibilità di separare, nell'ambito dell'attività di locazione di fabbricati, le locazioni di fabbricati abitativi esenti dalle locazioni di altri fabbricati. Tale facoltà di separazione è consentita, simmetricamente, anche in relazione alle cessioni di fabbricati, con la possibilità di separare le cessioni di fabbricati abitativi esenti dalle cessioni di altri fabbricati o immobili (cfr. circolare n. 22/E del 2013, par. 9}".
In campo immobiliare risulta frequente, per opzione o per obbligo, porre in essere relativamente ai fabbricati a destinazione abitativa ed ai fabbricati a destinazione strumentale sia cessioni e locazioni imponibili che cessioni e locazioni esenti. Da una interpretazione letterale della norma sembrerebbe che la separazione delle attività possa riguardare esclusivamente i seguenti sub-settori:

- cessioni, esenti da imposta, di fabbricati o porzioni di fabbricati a destinazione abitativa,
- locazioni, esenti da imposta, di fabbricati o porzioni di fabbricati a destinazione abitativa,
- cessioni, sia esenti che assoggettate ad imposta, di altri fabbricati o altri immobili (fabbricati strumentali),
- locazioni, sia esenti che assoggettate ad imposta, di altri fabbricati o altri immobili (fabbricati strumentali),

Nonostante la ratio della previsione legislativa, che dovrebbe essere quella di consentire di separare i proventi esenti da quelli imponibili in modo da evitare l'applicazione del pro-rata, apparentemente, come evidenziato da autorevole dottrina (c.f. Ricca, Soggetti IVA, gestione di attività slegata dai codici ATECO diversi, in ItaliaOggi, 11.03.2019) la formulazione letterale della norma calata nell'attuale disciplina del settore immobiliare, "porta a conclusioni diverse e non del tutto congrue":
la distinzione data dalla categoria catastale, infatti, porta potenzialmente ad avere il pro rata nel settore degli "altri" immobili (i.e. quelli diversi dagli abitativi e, pertanto, quelli strumentali) e paradossalmente, a ben vedere, le cessioni e le locazioni di fabbricati abitativi imponibili (es. alloggi sociali) non troverebbero alcuna collocazione: non nel settore degli abitativi "esenti" e non nel settore degli "altri" fabbricati, diversi, dunque da quelli abitativi.
Nonostante le generalizzate aperture, relative alla possibilità - per tutti i soggetti passivi - di separare le attività anche se riconducibili ad un medesimo codice ATECO, il richiamo operato dalla circolare n. 19/2018, alla precedente Circolare 22/2013, senza ulteriori specifiche precisazioni, sembra essere di ostacolo ad un'interpretazione che consenta di ritenere superata la precedente indicazione che suggeriva un criterio di separazione basato non solo sul regime IVA dell'operazione, ma anche sulla categoria catastale dell'immobile (abitativo o diverso dall'abitativo).
Fra l'altro, nella determinazione delle attività da separare, la necessità di considerare anche la categoria catastale dell'immobile genera problematiche particolari anche in tema di allocazione degli immobili pertinenziali fra le attività separate, considerato che non è chiaro se debba essere seguito il criterio della categoria catastale propria dell'immobile o se l'allocazione debba essere operata in forza della natura assunta dall'immobile in forza del vincolo pertinenziale.

Soluzione proposta
Considerata la ratio della disposizione ed i chiarimenti forniti in via generale nella circolare 19/2018 si chiede di confermare se, date le peculiarità del settore immobiliare (al quale per primo è stata riconosciuta a livello normativo la possibilità di separare le attività anche all'interno di uno stesso codice attività), possa prescindersi dall'interpretazione fornita nella Circolare n. 22/2013 focalizzata sulla necessità di considerare anche la categoria catastale degli immobili ai fini della separazione del sub-settore di attività e possa, invece, procedersi ad una separazione basata esclusivamente sul regime IVA di imponibilità o di esenzione delle cessioni e o delle locazioni di immobili poste in essere.

In tal caso, la separazione nell'ambito dell'attività di compravendita o di locazione o eventualmente di costruzione potrebbe essere operata come segue evitando le penalizzazioni date dall'applicazione del regime del pro rata:

- cessioni esenti di fabbricati abitativi e di fabbricati strumentali
- cessioni imponibili di fabbricati abitativi (es. alloggi sociali) e di fabbricati strumentali,
- locazioni esenti di fabbricati abitativi e di fabbricati strumentali,
- locazioni imponibili di fabbricati abitativi (es. alloggi sociali) e di fabbricati strumentali.

Qualora, invece, nella determinazione del sub-settore dovesse necessariamente farsi riferimento anche alla categoria catastale, applicando quanto riportato nella circolare 19/2018 con riferimento ai criteri oggettivi di separazione delle attività, in presenza di operazioni svolte in via sistematica e non occasionale, si chiede di confermare se sia corretto ritenere che la separazione possa riguardare i seguenti sub-settori:

- cessioni esenti di fabbricati abitativi,
- cessioni imponibili di fabbricati abitativi,
- cessioni esenti di fabbricati strumentali,
- cessioni imponibili di fabbricati strumentali,
- locazioni esenti di fabbricati abitativi,
- locazioni imponibili di fabbricati abitativi,
- locazioni esenti di fabbricati strumentali,
- locazioni imponibili di fabbricati strumentali.

Stante l'incertezza interpretativa si richiede una risposta chiarificatrice che circoscriva, per i soggetti che effettuano costruzioni, compravendite e locazioni immobiliari, i sub-settori nei quali possono essere separate le attività ai fini IVA ai sensi dell'art. 36 DPR 26.10.1972 n.633.

Direzione Regionale del Piemonte

Settore Persone fisiche, lavoratori autonomi, imprese minori ed enti non commerciali

Ufficio Consulenza

ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

Prot.

OGGETTO: Consulenza giuridica n. 901-4/2019
Associazione/Ordine ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
Istanza presentata il 01/08/2019

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 36 del DPR n. 633 del 1972 , e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'Ordine dei Commercialisti e degli Esperti contabili X (di seguito, anche "l'Ordine" o "l'istante") si interroga sulla portata operativa del terzo comma dell'art. 36 del d.P.R. n. 633/1972, che riconosce ai soggetti che esercitano «più imprese o più attività nell'ambito della stessa impresa, ovvero più arti o professioni» la facoltà di optare per l'applicazione separata dell'imposta relativamente ad alcune delle attività esercitate, dandone comunicazione all'ufficio nella dichiarazione relativa all'anno precedente o nella dichiarazione di inizio dell'attività.

In particolare, l'attenzione dell'Ordine è focalizzata sul sesto periodo del comma in esame, secondo il quale «Le disposizioni del presente comma si applicano 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 a norma dell'articolo 19, comma 5, e dell'articolo 19-bis, sia locazioni o cessioni di altri fabbricati o di altri immobili, con riferimento a ciascuno di tali settori di attività».

Nell'ambito dell'attività immobiliare, sia essa di locazione che di cessione, tale norma riconosce quindi la possibilità di optare per l'applicazione separata dell'imposta, derogando espressamente al presupposto della diversità delle attività.

In merito, l'Ordine richiama la circolare n. 22/E del 28 giugno 2013 con la quale l'A.F. ha precisato come la disposizione in argomento consenta di separare il settore delle locazioni di fabbricati abitativi esenti dal settore delle locazioni di altri fabbricati ed estenda, simmetricamente, tale facoltà anche in relazione alle cessioni di fabbricati (cfr. paragrafo 9).

In tal caso, il legislatore ha riconosciuto la facoltà di separazione delle contabilità anche all'interno della stessa attività e, pertanto, l'istante si interroga sulla possibilità di procedere a tale separazione prescindendo dalla categoria catastale degli immobili ("fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa" e "altri fabbricati o altri immobili"), ovvero basandosi esclusivamente sul regime IVA delle cessioni e delle locazioni di immobili poste in essere.

L'istante cita anche il contenuto della circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018 che, al paragrafo 7.1.1, ha evidenziato come «il riferimento alla classificazione ATECO, rispondente essenzialmente a finalità statistiche e di controllo, pur costituendo un criterio utile ed adottabile in via principale, non [possa] tuttavia considerarsi necessariamente esaustivo per il riscontro del carattere della diversità delle attività separabili ai sensi dello stesso articolo 36, terzo comma».

Per completezza di esposizione, l'istante sottolinea che "nonostante le generalizzate

aperture, relative alla possibilità - per tutti i soggetti passivi - di separare le attività anche se riconducibili ad un medesimo codice ATECO, il richiamo operato dalla circolare n. 19/2018, alla precedente circolare 22/2013, senza ulteriori specifiche precisazioni, sembra essere di ostacolo ad un'interpretazione che consenta di ritenere superata la precedente indicazione che suggeriva un criterio di separazione basato non solo sul regime IVA dell'operazione, ma anche sulla categoria catastale dell'immobile (abitativo o diverso dall'abitativo)".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Considerata la ratio della disposizione e i chiarimenti forniti in via generale nella circolare n. 19/2018, l'Ordine ritiene si possa prescindere dall'interpretazione fornita nella circolare n. 22/2013, focalizzata sulla necessità di considerare anche la categoria catastale degli immobili ai fini della separazione del settore di attività e si possa, invece, procedere ad una separazione basata esclusivamente sul regime Iva di imponibilità o di esenzione delle cessioni e delle locazioni di immobili poste in essere. «In tal caso» - afferma l'istante - «la separazione nell'ambito dell'attività di compravendita o di locazione o eventualmente di costruzione potrebbe essere operata come segue evitando le penalizzazioni date dall'applicazione del regime del pro rata:

- cessioni esenti di fabbricati abitativi e di fabbricati strumentali,
- cessioni imponibili di fabbricati abitativi (es. alloggi sociali) e di fabbricati strumentali,
- locazioni esenti di fabbricati abitativi e di fabbricati strumentali,
- locazioni imponibili di fabbricati abitativi (es. alloggi sociali) e di fabbricati strumentali.

Qualora, invece, nella determinazione del sub-settore dovesse necessariamente farsi riferimento anche alla categoria catastale, applicando quanto riportato nella circolare

19/2018 con riferimento ai criteri oggettivi di separazione delle attività, in presenza di operazioni svolte in via sistematica e non occasionale, si chiede di confermare se sia corretto ritenere che la separazione possa riguardare i seguenti sub-settori:

- cessioni esenti di fabbricati abitativi,
- cessioni imponibili di fabbricati abitativi,
- cessioni esenti di fabbricati strumentali,
- cessioni imponibili di fabbricati strumentali,
- locazioni esenti di fabbricati abitativi,
- locazioni imponibili di fabbricati abitativi,
- locazioni esenti di fabbricati strumentali,
- locazioni imponibili di fabbricati strumentali».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Nell'ambito della disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, l'istituto della separazione contabile delle attività è contemplato dall'art. 36 del d.P.R. n. 633/1972 (rubricato "Esercizio di più attività").

Tale norma prevede, in linea generale, che, nei confronti dei soggetti che esercitano più attività, l'IVA si applichi «unitariamente e cumulativamente per tutte le attività, con riferimento al volume di affari complessivo», a eccezione di alcuni casi specifici, che in questa sede non rilevano, rispetto ai quali sussiste l'obbligo della separazione della contabilità, ai sensi dei commi 2 e 4 del medesimo art. 36.

Al di fuori delle ipotesi obbligatorie appena ricordate, il legislatore ha comunque previsto la facoltà di optare per la separazione delle relative contabilità, con l'intento di eliminare gli effetti distorsivi che si verificherebbero con l'applicazione, unitaria ed indifferenziata rispetto alle attività esercitate, del pro rata generale di detrazione

disciplinato dagli artt. 19, co. 5 e 19-bis del d.P.R. n. 633/1972. Tale facoltà è esercitabile al ricorrere delle condizioni soggettive ed oggettive individuate dal terzo comma dello stesso art. 36.

Nello specifico, deve trattarsi di un soggetto che eserciti «più imprese o più attività nell'ambito della stessa impresa, ovvero più arti o professioni».

In sostanza, possono avere interesse alla separazione delle attività i soggetti passivi che esercitano attività che conferiscono il diritto alla detrazione e attività esenti, per i quali l'applicazione del pro rata generale potrebbe comportare effetti negativi sull'effettivo esercizio del diritto medesimo.

In tal caso, l'esercizio dell'opzione per la separazione facoltativa delle attività consente al soggetto passivo che svolge sia attività soggette ad imposta che attività esenti di poter detrarre integralmente l'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi afferenti alle sue operazioni imponibili, attraverso l'adozione di un metodo specifico di determinazione della detrazione che permette di tener conto della destinazione effettiva dei beni e dei servizi acquistati.

Sul punto, l'A.F., in linea con la richiamata ratio legislativa, si è espressa tradizionalmente ammettendo la separazione facoltativa delle attività, sempreché le stesse siano scindibili e, come tali, suscettibili di formare oggetto di autonoma attività d'impresa (cfr. risoluzione dell'8 giugno 1984, n. 396118; risoluzione del 27 luglio 1985, n. 397112; risoluzione del 28 novembre 1986, n. 415845; risoluzione del 17 giugno 1998, n. 63; risoluzione del 5 maggio 2008, n. 184/E).

Più recentemente, con particolare riferimento al settore immobiliare e, quindi, alla disposizione di cui al sesto periodo del terzo comma dell'art. 36 in commento, la circolare n. 22/E del 28 giugno 2013 (richiamata dall'Ordine), al paragrafo 9, ha specificato che, in base alla regola di carattere generale di cui all'art. 36, co. 3, del d.P.R. n. 633/1972, sono suscettibili di essere separate, ai fini dell'applicazione dell'imposta, soltanto le attività sostanzialmente diverse fra loro, «di regola individuate da diversi codici della tabella ATECO di classificazione delle attività economiche».

«In linea generale» - si legge nel citato documento di prassi - «in caso di esercizio di attività sia di locazione sia di cessione di immobili, è possibile applicare la regola di carattere generale di cui al terzo comma dell'art. 36, e, conseguentemente, separare tali attività, in quanto le stesse sono contraddistinte, dalla tabella ATECO, da due diversi codice di attività».

«I sub-settori di attività ulteriormente separabili nell'ambito di ciascun settore» - precisa ancora l'A.F. - «sono costituiti, rispettivamente, dalle locazioni di fabbricati abitativi esenti e locazioni di altri fabbricati o immobili e dalle cessioni di fabbricati abitativi esenti e cessioni di altri fabbricati o immobili.

In sostanza, la formulazione letterale della norma presuppone un criterio di separazione basato non solo sul regime IVA (esenzione o imponibilità) applicato all'operazione, ma anche sulla categoria catastale del fabbricato (abitativo ovvero diverso dall'abitativo). 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 (ad esempio, rispettivamente, cessioni e locazioni di fabbricati strumentali in regime di esenzione)».

Da ultimo, con la circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018 che, è bene precisare, ha ad oggetto "Chiarimenti sulla disciplina del Gruppo Iva contenuta nel Titolo V-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e nel D.M. 6 aprile 2018 del Ministro dell'Economia e delle Finanze", l'A.F. ha ritenuto necessario procedere a un'interpretazione della norma in esame, oltre che fondata su considerazioni di ordine sistematico, conforme alle previsioni in materia di IVA recate dalla Direttiva 2006/112/CE (cfr. paragrafo 7.7.1).

«Dal punto di vista sistematico» - chiarisce la circolare appena richiamata - «si rende necessario porre in correlazione l'articolo 36 con le previsioni in tema di pro-rata generale di detraibilità di cui all'articolo 19, comma 5 e 19-bis del D.P.R. n. 633, interpretando la nozione di "più attività nell'ambito della stessa impresa" prevista dall'articolo 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633 in modo coerente con la nozione di "attività" recata dall'articolo 19, comma 5, del D.P.R. n. 633.

In proposito, va rilevato che con la circolare n. 328/E del 1997, par. 3.3, è stato chiarito che, se da un lato "l'occasionale effettuazione di operazioni esenti da parte di un contribuente che svolge essenzialmente un'attività soggetta ad Iva (come pure l'occasionale effettuazione di operazioni imponibili, da parte di un soggetto che svolge essenzialmente un'attività esente) non dà luogo all'applicazione del pro-rata" [...], dall'altro la regola del pro rata "è comunque applicabile qualora il soggetto ponga in essere sistematicamente, nell'ambito di una stessa attività, sia operazioni imponibili sia operazioni esenti, come, ad esempio, si verifica nei confronti di una casa di cura, la quale effettui sia prestazioni esenti in regime di convenzione sia prestazioni imponibili".

Ciò comporta, per ragioni di coerenza sistematica, che ai fini della nozione di "più attività nell'ambito della stessa impresa" prevista dall'articolo 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633, il riferimento alla classificazione ATECO, rispondente essenzialmente a finalità statistiche e di controllo, pur costituendo un criterio utile ed adottabile in via principale, non può tuttavia considerarsi necessariamente esaustivo per il riscontro del carattere della diversità delle attività separabili ai sensi dello stesso articolo 36, terzo comma.

In altri termini, l'inquadrabilità delle attività in diversi codici ATECO, pur avendo un peculiare rilievo ai fini dell'applicazione della separazione facoltativa delle attività, costituisce solamente uno dei criteri utilizzabili al fine di verificare l'esistenza o meno di più attività nell'ambito della stessa impresa.

Da ciò consegue che la riconducibilità delle attività ad un medesimo codice della classificazione ATECO non assume necessariamente carattere ostativo alla separazione prevista dall'articolo 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633; qualora, infatti, le attività svolte presentino, in concreto, una costante uniformità nei loro elementi essenziali e siano comunque suscettibili di essere distinte in base a criteri oggettivi, deve ritenersi soddisfatta la condizione della sussistenza di attività effettivamente distinte ed obiettivamente autonome, ancorché svolte nell'ambito della stessa impresa.

[...]

In definitiva, l'interpretazione e l'applicazione della disposizione di cui all'articolo 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633 devono assicurare al contribuente, che ordinariamente acquisti beni e servizi specificamente destinati allo svolgimento sistematico di operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione, di determinare l'imposta detraibile in termini più specifici e maggiormente rispondenti all'effettivo utilizzo dei beni e dei servizi acquistati, in armonia con il principio di neutralità dell'IVA che costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto istituito dal diritto dell'Unione europea».

Tale approccio interpretativo è espresso con particolare riferimento alle modalità di separazione delle diverse attività svolte dai soggetti partecipanti al Gruppo Iva, nell'ambito del quale è possibile individuare più soggetti che esercitano la stessa attività e, pertanto, si è già concretizzato il requisito, richiesto per la separazione delle attività, della scindibilità delle stesse e, di conseguenza, della suscettibilità di formare oggetto di autonoma attività d'impresa. Lo stesso approccio, pertanto, ha valenza di carattere generale è costituisce eccezione alle diverse attività «di regola individuate da diversi codici della tabella ATECO di classificazione delle attività economiche», strumento proposto nella citata circolare n. 22/E del 2013.

La stessa circolare n. 19/2018, infatti, "ritiene, ad esempio, che si possa optare per la separazione ai sensi dell'articolo 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633 nel caso in cui un soggetto passivo ponga in essere, in via sistematica e non occasionale, sia operazioni imponibili sia operazioni esenti (inquadrabili nell'ambito di un medesimo codice di classificazione ATECO), e si riscontri la presenza strutturale di acquisti di beni e servizi specificamente riferibili alle diverse tipologie di operazioni attive (rispettivamente, imponibili ed esenti) poste in essere nonché vi sia, rispetto ai beni ammortizzabili ed ai servizi utilizzati promiscuamente, la possibilità di determinare, sempre con criteri oggettivi, l'effettiva quota di utilizzo nell'ambito delle diverse tipologie di operazioni".

Il citato documento di prassi, in via ulteriore, "ricorda, per completezza, che ai sensi dell'articolo 36, terzo comma, sesto periodo, del D.P.R. n. 633 [.], è espressamente stabilità la facoltà di optare per l'applicazione separata dell'imposta per i '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 a norma dell'art. 19, comma 5, e dell'art. 19-bis, sia locazione o cessioni di altri fabbricati o di altri immobili, con riferimento a ciascuno di tali settori di attività'.
Tale norma, in sostanza, prevede specificatamente la possibilità di separare, nell'ambito dell'attività di locazione di fabbricati, le locazioni di fabbricati abitativi esenti dalle locazioni di altri fabbricati. Tale facoltà di separazione è consentita, simmetricamente, anche in relazione alle cessioni di fabbricati, con la possibilità di separare le cessioni di fabbricati abitativi esenti dalle cessioni di altri fabbricati o immobili (cfr. circolare n. 22/E del 2013, par. 9)".

In relazione alla fattispecie in esame, occorre necessariamente ricordare come l'art. 23, co. 1, lett. c) del disegno di legge AS 958/2013, prevede che "all'articolo 36, terzo comma, il sesto periodo è sostituito dal seguente: 'Le disposizioni del presente comma si applicano anche ai soggetti che effettuano sia locazioni o cessioni di immobili esenti da imposta, che comportano la riduzione della percentuale di detrazione a norma dell'articolo 19, comma 5, e dell'articolo 19-bis, sia locazioni o cessioni di immobili imponibili'."
Nella relativa relazione illustrativa, dopo il richiamo all'attuale formulazione letterale dell'art. 36, co. 3, del d.P.R. n. 633/1972, si legge: "Da ciò consegue che ai subsettori di attività - costituiti dalle locazioni di altri fabbricati (rectius, fabbricati diversi da quelli abitativi esenti) e dalle cessioni di altri fabbricati (rectius, fabbricati diversi da quelli abitativi esenti) - sono imputate sia operazioni imponibili, sia operazioni esenti.
La presenza sia di operazioni esenti sia di operazioni imponibili comporta, ai fini del diritto alla detrazione dell'imposta, la necessità di calcolare un pro rata di detraibilità

'settoriale'.

In proposito, si osserva che tale impostazione non è coerente con la ratio della separazione dell'attività diretta ad evitare, nel caso di esercizio sia di attività imponibili sia di attività esenti, gli effetti negativi del pro rata di detrazione sugli acquisti concernenti l'attività imponibile o, in ogni caso, sembra ridurne i benefici.

Pertanto, la disposizione dell'art. 23, comma 1, lettera c) modifica l'articolo 36, terzo comma, del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 per consentire la separazione delle attività di locazioni e di cessioni di fabbricati mediante un criterio basato esclusivamente sul regime IVA applicabile alle operazioni, a prescindere, quindi, dalla natura del fabbricato (vale a dire abitativo ovvero strumentale)".

In conclusione, per le ragioni sopra esposte, convenendo con quanto esposto dall'Ordine sul fatto che "il richiamo operato dalla circolare n. 19/2018, alla precedente circolare 22/2013, senza ulteriori specifiche precisazioni, sembra essere di ostacolo ad un'interpretazione che consenta di ritenere superata la precedente indicazione che suggeriva un criterio di separazione basato non solo sul regime IVA dell'operazione, ma anche sulla categoria catastale dell'immobile (abitativo o diverso dall'abitativo)", non si concorda con la soluzione interpretativa proposta dall'istante non essendo possibile, quantomeno allo stato attuale della normativa di riferimento, procedere a una separazione delle contabilità sulla base di un criterio basato esclusivamente sul regime IVA applicabile alle operazioni, a prescindere, quindi dalla natura abitativa o strumentale del fabbricato.

Firma su delega del Direttore Regionale
Disposizione di servizio n. 44/2019 del 09/10/2019

Il funzionario delegato