

Risposta n. 608

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Separazione delle attività nel settore immobiliare - Articolo 36, terzo comma, d.P.R. n. 633 del 1972

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA SGR S.p.a. (di seguito, "SGR" o "società istante") è il gestore del fondo denominato "Fondo X" (di seguito "Fondo").

Tutti gli immobili costituenti il "Patrimonio Iniziale" del Fondo sono concessi in locazione a BETA o a società da questa interamente controllate ("Gruppo BETA").

Ai fini IVA, la locazione degli immobili del Portafoglio Iniziale al Gruppo BETA è imponibile in base all'opzione per l'imposizione esercitata nei contratti di locazione dal Fondo, ai sensi dell'art. 10, primo comma, n. 8), del d.P.R. n. 633 del 1972.

La società istante è in procinto di effettuare un'ulteriore operazione di investimento in immobili destinati a RSA ("Portafoglio 2") che, dopo l'acquisizione, sarebbero locati dal Fondo a soggetti terzi che svolgono l'attività di gestione di RSA, appartenenti al Gruppo GAMMA.

In particolare, il Portafoglio 2 includerebbe immobili, siti in due differenti

località, accatastati nella categoria catastale D/4 (Case di cura ed ospedali), ciascuno dei quali sarà destinato a una RSA diversa.

Sulla base degli accordi tra le varie parti di quest'ultima operazione descritta, è previsto che gli immobili del Portafoglio 2 siano acquisiti in regime di esenzione da IVA, ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 8-*ter*), d.P.R. n. 633 del 1972, e siano successivamente locati al Gruppo GAMMA in regime di esenzione da IVA ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 8), del d.P.R. n. 633 del 1972.

In tal caso, per il Fondo si produrrebbero effetti negativi sulla detrazione dell'imposta nei termini seguenti:

1) stante la contestuale presenza di operazioni imponibili e operazioni esenti, il Fondo dovrebbe esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta in misura proporzionale alla prima categoria di operazioni, applicando la percentuale di detrazione di cui all'art. 19-bis) del d.P.R. n. 633 del 1972;

2) il Fondo dovrebbe rettificare la detrazione dell'IVA assolta sull'acquisto degli immobili del Portafoglio Iniziale ai sensi dell'art. 19-bis2, comma 4, del d.P.R. n.633 del 1972, in base al quale la detrazione originaria dell'IVA effettuata nell'anno di acquisizione degli immobili deve essere rettificata se, nei 9 anni successivi, si verifica una variazione della percentuale di detrazione superiore a 10 punti.

Ciò posto, al fine di evitare detti effetti negativi, la società istante chiede chiarimenti in merito alla possibilità di separare, ai fini IVA, l'attività di locazione di fabbricati strumentali in regime di imponibilità (Portafoglio Iniziale) e l'attività di locazione di fabbricati strumentali in regime di esenzione (Portafoglio 2), ai sensi dell'art. 36 del d.P.R. n. 633 del 1972.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ad avviso della società istante, nell'ambito del Fondo dalla stessa gestito è possibile optare per la separazione delle attività ai sensi dell'art. 36, terzo comma,

primo periodo, del d.P.R. n. 633 del 1972, separando l'attività di locazione di fabbricati strumentali in regime di imponibilità (Portafoglio Iniziale) e l'attività di locazione di fabbricati strumentali in regime di esenzione (Portafoglio 2).

In proposito, a sostegno di tale soluzione interpretativa, la società istante richiama i chiarimenti forniti con la circolare 31 ottobre 2018, n. 19/E, in base ai quali la riconducibilità delle attività ad un medesimo codice ATECO (come nel caso in esame) non assume necessariamente carattere ostativo alla separazione dell'attività prevista dall'art. 36, terzo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972; 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 e obiettivamente autonome, ancorchè svolte nell'ambito della stessa impresa.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In base all'art. 36, terzo comma, primo periodo, del d.P.R. n. 633 del 1972, "i soggetti che esercitano più imprese o più attività nell'ambito della stessa impresa, ovvero più arti o professioni, hanno facoltà di optare per l'applicazione separata dell'imposta relativamente ad alcuna delle attività esercitate [...]".

L'opzione per la separazione delle diverse attività economiche prevista per i soggetti che esercitano più imprese o più attività nell'ambito della stessa impresa (i.e. separazione facoltativa delle attività), presuppone che le attività in questione siano distinte e obiettivamente autonome.

La medesima disposizione prevede al terzo comma 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. [...]"

In linea generale, per quanto riguarda la separazione facoltativa delle attività, come evidenziato dalla società istante, è stato superato l'orientamento che subordinava l'esercizio della relativa opzione alla classificazione delle attività con differenti codici ATECO.

In proposito, infatti, con la circolare n. 19/E del 2018 è stato chiarito che, ai fini della separazione delle attività, il riferimento ai codici ATECO costituisce solo uno dei criteri con cui è possibile procedere alla separazione. Si tratta, infatti, di un criterio formalistico che, in quanto tale, consente più agevolmente un controllo circa la corretta imputazione delle singole operazioni alle attività di cui trattasi ed è, dunque un criterio utile e adottabile in via principale, ma non può considerarsi esaustivo per il riscontro del carattere della diversità delle attività separabili.

La circolare citata, nel chiarire che la riconducibilità delle attività esercitate dal contribuente ad un medesimo codice della classificazione ATECO non assume necessariamente carattere ostativo all'adozione della facoltà di cui al predetto art. 36, terzo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, precisa, altresì, che l'uniformità negli elementi essenziali delle predette attività, unitamente alla sussistenza di criteri oggettivi volti a distinguere gli acquisti afferenti alle diverse attività, è condizione sufficiente per ritenere sussistenti attività effettivamente distinte ed obiettivamente autonome, ancorché svolte nell'ambito della stessa impresa.

Per quanto riguarda, in particolare, la separazione facoltativa delle attività nell'ambito del settore immobiliare, si evidenzia che, come chiarito con la circolare n. 22/E del 2013 (cfr. paragrafo 9), la formulazione letterale dell'art. 36 terzo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 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).

All'interno di ciascuna delle attività separate di cessione e di locazione, è possibile separare, 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 (ad esempio, rispettivamente, cessioni e locazioni di fabbricati strumentali in regime di esenzione).

In virtù delle considerazioni sopra esposte, si ritiene che non sia consentita 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.

Pertanto, avendo riguardo alla fattispecie rappresentata nell'istanza di interpello in oggetto, si è dell'avviso che non sia possibile esercitare l'opzione di cui all'art. 36, terzo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, per separare nell'ambito delle operazioni imputabili al Fondo gestito dalla società istante l'attività di locazione di fabbricati strumentali esenti dall'attività di locazione di fabbricati strumentali imponibili.

Ne consegue che, ai sensi dell'art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, il diritto alla detrazione dell'IVA spetta alla società istante in misura proporzionale alle locazioni imponibili effettuate, vale a dire in base al pro-rata di detraibilità di cui all'art. 19-bis del citato d.P.R. n. 633 del 1972.

L'applicazione del regime di esenzione ai canoni di locazione dei fabbricati strumentali facenti parte del Portafoglio 2 e la conseguente applicazione della percentuale di detrazione ex art. 19-bis comportano l'obbligo di procedere alla rettifica della detrazione dell'IVA assolta sull'acquisto degli immobili relativi al Portafoglio Iniziale ai sensi dell'art. 19-bis2, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972. In proposito, si rammenta che, trattandosi di beni immobili, il periodo di tutela fiscale è pari a dieci anni ed inizia a decorrere dalla data di acquisto o di ultimazione.

(firmato digitalmente)