

CESSIONI ESENTI DI IMMOBILI ABITATIVI IN CONTABILITA' SEPARATA SENZA AVVIO IMMEDIATO

di Mario Agostinelli.

La vendita esente degli immobili abitativi potrà andare in contabilità IVA separata ma solo dal periodo di imposta 2013.

E' quanto prevede l'art. 57 del D.L. 1/2012 in corso di conversione, che ha apportato l'attesa modifica al terzo comma dell'articolo 36 del DPR 633/72 prevedendo che, oltre alle locazioni esenti anche le cessioni (esenti) di fabbricati abitativi sono presupposto di adozione di contabilità IVA separata, pur in assenza dell'esercizio di attività plurime.

Una modifica molto attesa ma che tuttavia avrà un avvio non immediato, entrando di fatto nella maggior parte dei casi in vigore solo a decorrere dal 1° gennaio 2013, ed in ogni caso non senza ulteriori riflessi sul trattamento dell'IVA già detratta.

Si rende quindi opportuno un esame dell'impianto normativo dell'IVA con contabilità separata finalizzato a valutarne i presupposti applicativi anche alla luce delle nuove modifiche apportate dal DL 1/2012.

Contribuenti con contabilità IVA separata

Per analizzare l'ambito applicativo della contabilità IVA separata e per comprendere quando la stessa debba essere applicata e quando è possibile adottare tale doppio regime di contabilizzazione, occorre partire da una premessa espressa proprio dal primo comma dell'articolo 36 del DPR 633/72, il quale prevede che: *"I contribuenti che esercitano più attività sono soggetti all'applicazione dell'IVA in modo unitario e cumulativamente per tutte le attività, con riferimento al volume d'affari complessivo"*; rappresenta quindi questa la regola generale di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto (co. 1 dell'art. 36 del DPR 633/72).

Se il regime ordinario di applicazione IVA è di tipo “unitario”, è lo stesso art. 36 del DPR 633/72 che prevede due ipotesi di applicazione separata dell’IVA di cui l’una costituisce un regime obbligatorio e l’altra un regime opzionale.

Obbligo di applicazione separata dell’IVA

Il secondo comma dell’articolo 36 del DPR 633/72 disciplina l’ipotesi di “obbligatoria” applicazione separata dell’IVA prevedendo che, *“Se il contribuente esercita contemporaneamente imprese e arti o professioni l’IVA deve essere applicata separatamente per l’esercizio di imprese e per l’esercizio di arti o professioni secondo le rispettive disposizioni e con riferimento al rispettivo volume d’affari”*.

Ai sensi del successivo comma 4 l’obbligo di applicazione separata dell’IVA, oltre che nel caso di contemporaneo esercizio di attività di impresa e arte o professione, deve essere osservato anche nelle ipotesi di commercio al minuto con il metodo della ventilazione, di attività agricole con detrazione forfettaria, di attività spettacolistiche con detrazione forfettaria.

Va osservato che al di fuori delle ipotesi sopra richiamate il regime obbligatorio di contabilità separata IVA non trova applicazione pur essendo applicabile per opzione. In particolare non sussiste alcun obbligo di applicazione separata dell’IVA nelle ipotesi di adozione di altri regimi speciali tra i quali, ad esempio, il regime dei beni usati piuttosto del regime speciale dei rottami.¹

Ne deriva che in questi casi il contribuente non è tenuto a derogare al criterio ordinario di applicazione “unitaria e cumulativa” dell’IVA anche se l’esercizio delle attività che comportano l’applicazione di detti regimi speciali sia contestuale all’esercizio di attività disciplinate dal regime ordinario.

¹ Es. il contribuente che svolge le attività di vendita di auto usate e di riparazione di auto non è tenuto alla contabilità separata IVA.

Applicazione separata dell'IVA per opzione

Il comma 3 dell'articolo 36 del DPR 633/72 prevede che 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'applicazione separata facoltativa dell'IVA potrà essere attuata solo quando il contribuente esercita più imprese, ovvero più attività nell'ambito della stessa impresa o, infine, se esercita più attività di arti o professioni.

E' evidente quindi che l'applicazione separata dell'IVA ha quale presupposto l'esercizio contestuale di distinte attività economiche, potendo ad esempio trovare applicazione nel caso di esercizio contestuale delle attività di costruzione di immobili e di acquisto di immobili da destinare alla locazione, ovvero nel caso di esercizio contestuale delle attività di locazione di immobili e di compravendita di immobili, tutte attività economiche distinte e contraddistinte da codici ATECO diversi.

Attenzione: La regola generale quindi vuole che se la medesima attività è espressione sia di operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione IVA in quanto imponibili, sia di operazioni che non conferiscono il diritto alla detrazione perché esenti, essendo riferite in ogni caso alla stessa ed unica attività economica non potranno essere assoggettate ad IVA separatamente e nel caso di specie consentiranno la detrazione IVA nella misura del pro-rata di detraibilità determinato ai sensi dell'articolo 19 -bis del DPR 633/72.

Concetto di Attività Economica ai fini IVA

La corretta applicazione dell'IVA separata passa quindi attraverso l'esercizio di attività plurime e pertanto risulta essenziale la corretta individuazione dell'esercizio di più attività da parte del medesimo contribuente.

Va da sé che l'indagine deve partire dalle radici e cioè dalla definizione di attività nell'ambito dell'applicazione IVA.

Le norme interne a cui fare riferimento sono certamente quelle contenute negli articoli 4 e 5 del DPR 633/72 mentre le norme di riferimento UE sono quelle contenute negli artt. 9 e seguenti dalla direttiva 112/2006 CEE.

Le norme richiamate identificano i soggetti passivi dell'IVA, vale a dire coloro che sono obbligati a versare l'IVA allo Stato oltre che all'osservanza di tutti gli adempimenti previsti dalla normativa in materia.

Il presupposto della soggettività passiva è l'esercizio di un'attività di impresa, arte o professione, per professione abituale ancorché non esclusiva, anche se tale ultimo requisito non è previsto per le società ed enti commerciali per i quali, in ragione di una presunzione legale assoluta, si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio dell'impresa le cessioni di beni e le prestazioni di servizi posti in essere.

E' quindi l'esercizio di un'attività economica organizzata la condizione generale dell'assoggettamento all'IVA e il presupposto della soggettività passiva.

Si segnala che non è sufficiente l'esercizio di una o più operazioni per identificare l'esercizio di una attività economica, laddove per attività economica si deve intendere l'esercizio in modo indipendente di ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazioni di servizi ed in generale le attività di sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti **avente carattere di stabilità**.

Sono quindi il coordinato svolgimento di atti economici che esprimono l'esercizio di un'attività commerciale soggetta ad IVA, il cui onere probatorio spetta all'ufficio.

Con **risoluzione n. 286/E datata 11 ottobre 2007** è stato chiarito che, l'attività è organizzata in forma d'impresa quando implica la predisposizione di un'apposita organizzazione di mezzi e risorse funzionali all'ottenimento di un risultato economico ovvero l'impiego e il coordinamento del capitale per fini produttivi nell'ambito di un'operazione di rilevante entità economica

Riguardo alla verifica degli indici significativi per stabilire l'esistenza o meno di un'organizzazione in forma d'impresa, si fa presente che la stessa attiene ad un accertamento fattuale che implica la valutazione complessiva dei diversi parametri (tra i quali anche quello relativo alla predisposizione di un'idonea struttura destinata allo svolgimento dell'attività) da evidenziare in relazione alla specifica fattispecie.

Questi quindi i criteri di riferimento per l'individuazione dell'esercizio di un'attività economica espressione di attività commerciale indipendente, e per

l'applicazione separata dell'IVA, modalità che potrà trovare essere adottata solo nel caso di esercizio di due o più attività economiche nell'accezione di cui sopra. Più semplicemente il contribuente potrà adottare una contabilità IVA separata solo quando, contestualmente, esercita e svolge due attività economiche e commerciali ben distinte e separate.

Attenzione: mentre per l'applicazione dell'IVA sussiste la presunzione assoluta di assoggettamento all'IVA per ogni operazione posta in essere da società commerciali ed enti commerciali, per l'applicazione separata dell'IVA tale presunzione non opera. Pertanto, laddove la società commerciale svolga quale attività principale la produzione di beni (ad Esempio calzature) ed effetti la locazione di un immobile strumentale acquistato originariamente per l'esercizio dell'attività di produzione, quest'ultima operazione non rappresenta, evidentemente, un'attività economica commerciale separata dalla attività di produzione. Con riferimento a tale operazione, rilevante ai fini IVA per la presunzione già esposta, non sarà possibile applicare l'IVA separatamente in quanto, come detto, tale operazione non è espressione di attività commerciale indipendente ed autonoma e quindi separata da quella principale.

Ne deriva che se tale operazione, non espressione di separata attività economica, è posta in essere in esenzione non potrà in ogni caso essere causa di applicazione del PRO-Rata (art. 19 comma 5 e co. 2 Art. 19 bis) in quanto operazione occasionale non rientrante nell'attività propria del soggetto passivo, ma sarà causa di applicazione della rettifica della detrazione ai sensi del co.2 dell'articolo 19 bis 2 (rettifica della detrazione per variazione della destinazione d'uso).

Il Dl 1/2012 e la nuova Deroga Immobiliare

Il comma 3 ultimo periodo dell'articolo 36 DPR 633/72 prevede una deroga al criterio generale di applicazione separata dell'IVA, con riferimento all'esercizio delle attività di locazione e, novità del 2012, di cessione di immobili abitativi.

Più precisamente la norma prevede che la contabilità separata facoltativa dell'IVA, si applica anche ai soggetti che effettuano sia locazioni esenti da IVA, di fabbricati o porzioni di fabbricati a destinazione abitativa che comportano la riduzione della percentuale di detrazione dell'art. 19 comma 5 e 19 bis, sia la

locazione di altri fabbricati o altri immobili con riferimento a ciascuno di tali settore di attività (previgente versione).

L'articolo 57 del D.L. 24 gennaio 2012 n. 1 con decorrenza dal 24 gennaio 2012, ha esteso la deroga anche alle cessioni di immobili e fabbricati a destinazione abitativa.

La norma come noto, derogando al criterio generale dell'esercizio plurimo di attività economiche autonome e indipendenti, trova applicazione quando il contribuente nell'esercizio di un'unica attività economica, quale quella di locazione o di cessione di immobili, pone in essere operazioni imponibile che conferiscono il diritto alla detrazione e contestualmente operazioni esenti che non conferiscono il diritto alla detrazione.

La deroga immobiliare, in pura sostanza, consiste nella possibilità di applicare separatamente l'IVA anche nel caso di esercizio di un'unica attività che dia luogo sia ad operazioni esenti sia ad operazioni imponibili. Tale scenario come noto è di regola causa di applicazione della detrazione mediante il meccanismo del pro-rata di detraibilità determinato ai sensi dell'articolo 19-bis come richiamato dal comma 5 dell'articolo 19 del DPR 633/72.

Ne deriva che la possibilità di applicare l'IVA separata con riferimento alle cessioni esenti di immobili va a costituire un'evidente opportunità di maggiore detraibilità IVA.

Risulta quindi di fatto superata anche l'anomalia derivante dalla cessione in esenzione IVA da parte di imprese di produzione di immobili, esercenti attività tipicamente imponibili, che per effetto dell'applicazione del complesso articolo 19 bis. 2 del DPR 633/72 subivano effetti a catene sulla rettifica della detrazione IVA sintetizzabili come segue:

- L'operazione Esente, in quanto rientrante nell'attività propria dell'impresa è causa di applicazione del pro-rata di detraibilità con riferimento a tutte le operazioni che conferiscono la detrazione poste in essere nel periodo di imposta;
- L'applicazione del pro-rata di cui sopra è causa anche delle rettifica di cui al comma 4 dell'art. 19 bis 2 con riferimento ai beni ancora non ceduti tra cui gli immobili, fatto salvo il decorso del periodo di sorveglianza (che per gli immobili è di anni 10);

- La cessione in esenzione è anche causa di applicazione del co. 6 dell'art. 19.bis 2 del DPR 633/72 con riferimento all'immobile ceduto in esenzione con rettifica dell'IVA assolta per la costruzione dello stesso.

Le imprese di costruzione, con la modifica apportata al co. 3 dell'art. 36 del DPR 633/72, potranno quindi evitare l'effetto a catena di cui sopra e mandare l'operazione in esenzione in contabilità separata, evitando l'applicazione del pro-rata di detraibilità e degli effetti in rettifica sopra esposti.

Tuttavia pur non operando gli effetti indicati la prima applicazione della contabilità IVA separata produce in ogni caso riflessi sulla detrazione IVA già operata; si tratta quindi di analizzare gli aspetti operativi e gli effetti dell'adozione di tale regime di contabilità separata.

La Fase di prima applicazione

I tempi di applicazione

Tre i momenti di accesso alla contabilità separata IVA:

- 1) al momento di avvio delle attività;
- 2) successivamente all'avvio dell'attività quando sono avviate ulteriori e diverse attività;
- 3) successivamente all'avvio di più attività originariamente gestite unitariamente.

Nel primo caso la gestione separata dell'IVA è adottata ad origine, nel secondo caso in occasione dell'avvio della nuova attività che si aggiunge a quelle già in corso e che è gestita con contabilità IVA separata.

Nel terzo caso, che come detto fa riferimento a più attività già correnti e gestite contabilmente in modo unitario, l'adozione della contabilità separata decorre sempre dal 1° gennaio dell'anno in cui è adottato il regime di separazione.

Attenzione: i soggetti che esercitando più attività intendono adottare il regime della contabilità separata devono applicare tale regime a decorrere dal 1° gennaio del periodo di imposta avendo l'opzione validità sin dall'inizio dell'anno solare.

- **Rettifica della detrazione IVA**

Come già anticipato, occorre, in fase di prima applicazione della IVA separata procedere all'individuazione dei beni esistenti per destinarli alle specifiche diverse attività.

Tale operazione interessa tanto i beni non strumentali che i beni strumentali, e quindi i beni merce, destinati alla vendita o alla produzione, e i beni materiali ed immateriali impiegati durevolmente nell'esercizio delle attività.

Tanto detto occorre soffermarsi sui riflessi tributari di tale iniziale operazione. Si ritiene che l'iniziale e propedeutica assegnazione dei beni esistenti all'una o all'altra attività non è causa di assoggettamento all'IVA, vanificando diversa conclusione tutti i benefici dell'applicazione separata dell'IVA stessa.

Tuttavia la diversa contabilizzazione dell'IVA e del regime di detrazione implica l'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 19 bis 2 del DPR 633/72 in materia di rettifica della misura di detrazione originariamente operata.

Tale articolo disciplina tre ipotesi di rettifica di detrazione² e vale a dire:

1 – Rettifica per Cambiamento della destinazione d'Uso;
2 – Rettifica per Mutamento nel regime fiscale delle operazioni attive o nel regime di detrazione dell'IVA o per mutamenti radicali dell'attività svolta;
3 – Rettifica per variazione del pro-rata di detraibilità.

Il contribuente che intende procedere alla separazione della contabilizzazione dell'IVA con riferimento a più attività già in corso di esercizio deve prestare molta attenzione ai presupposti applicativi della rettifica della detrazione IVA e di cui sopra.

Il passaggio da un regime di detrazione unitario ad un regime di detrazione con IVA separata potrà infatti perfezionare un'ipotesi di mutamento del regime della detrazione IVA e conseguentemente l'applicazione della rettifica di cui al precedente punto 2.

Si dovrà quindi procedere all'applicazione delle disposizioni del co. 3 dell'art. 19-bis 2 del DPR 633/72 ad esempio quando il contribuente passi da un regime di detrazione in pro-rata ad un regime di detrazione in contabilità separata, come pure nel caso in cui il contribuente che abbia esercitato per anni attività con operazioni imponibili, intenda avviare un'attività in esenzione e applica

² La rettifica della detrazione IVA non opera mai in caso di indetraibilità oggettiva.

l'IVA separata; anche in quest'ultimo caso infatti dovrà attivare la rettifica della detrazione IVA.

Nei casi di cui sopra, si dovrà procedere ad una rettifica in unica soluzione dell'intera IVA relativa ai beni non ammortizzabili e ai servizi non ancora ceduti o utilizzati e per tanti quinti o decimi mancanti al compimento del periodo di osservazione fiscale dell'IVA con riferimento ai beni ammortizzabili.

L'amministrazione ha precisato che per operare detta rettifica è necessario predisporre una apposita documentazione (cir. Min. 24 dicembre 1997 n. 328/E).

Inoltre è stato precisato che, qualora la rettifica generi un debito di imposta deve essere effettuata **in coincidenza della prima liquidazione**, mensile o trimestrale, dell'anno in cui opera il nuovo regime di detrazione, se invece comporta un credito di imposta questo può essere contabilizzato a partire dalla prima liquidazione periodica dell'anno e fino al termine massimo consentito per l'esercizio della detrazione, vale a dire entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto. Va da se che la rettifica deve poi essere indicata nella dichiarazione IVA dell'anno in cui è effettuata (Ris. Min. 2 febbraio 1999 n. 10/E).

In genere il passaggio alla contabilità separata opera con due modalità:
<u>1 – Avvio di una nuova attività in corso d'anno con applicazione separata:</u>
In tale caso la rettifica della detrazione dovrà essere fatta con riferimento ai beni posseduti alla data dell'evento che determina il diverso regime di detrazione, vale a dire, l'applicazione dell'IVA separata e cioè l'inizio della nuova attività;
<u>2 – Applicazione del nuovo regime IVA separata con riferimento ad attività già avviate:</u>
In questo caso la rettifica della detrazione dovrà essere fatta con riferimento all'annualità in cui si applica per la prima volta l'iva separata con riferimento ai beni posseduti alla data del 1° gennaio dell'anno di applicazione.

La prima applicazione dell'IVA separata chiama la Rettifica della detrazione IVA operata.

La nuova ipotesi di applicazione separata dell'IVA, che di fatto deroga le regole generali, introdotta dal D.L. 1/2012 art. 57, entra in vigore dal 24 gennaio 2012. Tenuto conto dei metodi applicativi sopra descritti gli esercenti attività di produzione di immobili abitativi, le così dette imprese di costruzione, potranno in concreto adottare il nuovo regime di contabilità separata IVA a decorrere dall'anno 2013.

Pertanto le rettifiche di cui all'articolo 19 bis 2 del DPR 633/72 dovranno essere effettuate con riferimento ai beni posseduti alla data del 1° gennaio 2013.

Se l'applicazione dell'IVA separata determina una rettifica della detrazione con posizione debitoria, l'importo della rettifica dovrà essere conteggiato a debito in un'unica soluzione nella prima liquidazione periodica utile e confermato in via definitiva in sede di dichiarazione annuale, pertanto i contribuenti dovranno effettuare la rettifica in coincidenza con la liquidazione IVA del mese di gennaio 2013 o del primo trimestre dell'anno 2013.

Se la rettifica genera un credito lo stesso può essere contabilizzato a partire dalla prima liquidazione periodica dell'anno 2013 ed anche successivamente con la dichiarazione annuale relativa al secondo anno successivo a quello in cui è sorto il maggior credito.

Attenzione: Si segnala che, nella prima delle due ipotesi il non aver effettuato la liquidazione in coincidenza della prima liquidazione periodica mensile o trimestrale potrebbe essere interpretato quale comportamento non concludente nell'esercizio dell'opzione, ma sul punto è opportuno un chiarimento da parte dell'Ufficio Finanziario.

Contabilità separata - Modalità Operative

I contribuenti che intendono applicare l'IVA separata devono, evidentemente porre in essere alcuni adempimenti specifici con particolare riguardo ai passaggi dei beni ed alle prestazioni di servizi tra le attività in contabilità separata.

Anche la detrazione è soggetta ad alcune regole particolari.

Di seguito si propone uno schema di analisi degli adempimenti formali

ADEMPIMENTI DI NATURA FORMALE	
<u>Descrizione</u>	<u>Adempimento o detrazione</u>
Passaggio di beni	Tutti i passaggi dei beni da un'attività all'altra devono essere fatturi al valore normale e registrati nel mese in cui si considerano effettuati (tale adempimento deve essere osservato sempre ed anche in caso di operazioni esenti).
Passaggio di servizi	I passaggi di servizi sono rilevanti solo quando rivolti all'attività soggetta a detrazione ridotta o forfettaria e non anche quando rivolti all'attività con detrazione IVA 100%; Sono soggette a fatturazione al valore normale nel momento in cui sono resi.
Adempimenti contabili ed ulteriori	- Tenuta di registri separatamente per ogni attività esercitata; - Fatturazione delle relative operazioni con adozione di una distinta serie numerica; - Annotazione delle relative operazioni nei registri separati; - Distinta liquidazione dell'imposta e separata applicazione della detrazione IVA; - Versamento dell'IVA per l'ammontare complessivo (somma algebrica delle liquidazioni); - Presentazione di un'unica comunicazione dati (IVA COM); - Presentazione di un'unica dichiarazione Annuale con tanti moduli quante sono le attività separate

ATTENZIONE: In fase di prima applicazione dell'IVA separata il contribuente deve procedere all'individuazione iniziale dei beni da assegnare all'una o all'altra delle attività esercitate. La dottrina prevalente e lo scrivente ritiene che tale iniziale assegnazione non costituisce evidentemente il presupposto di assoggettamento ad IVA che altrimenti invaliderebbe tutti i benefici di cui è causa l'applicazione della norma. Ne deriva che nell'ambito delle operazioni di assegnazione iniziale non si dovrà procedere ad emettere autofatture per l'assegnazione all'una o all'altra contabilità.

Di seguito un schema delle regole particolari di detrazione

<u>REGOLE PARTICOLARI DI DETRAZIONE</u>	
<u>Descrizione</u>	<u>Regola di detrazione</u>
Bene e servizi utilizzati promiscuamente	Regola per i separati d'obbligo: - La detrazione IVA relativi ai beni e servizi utilizzati promiscuamente per attività con detrazione 100% e attività con detrazione < 100% è ammessa nei limiti della parte imputabile all'esercizio di ciascuna attività in applicazione di criteri oggettivi Regola per i separati per opzione - In deroga alla regola generale e di cui sopra la detrazione dell'IVA relativa ai beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente in più attività E' ESCLUSA (si tratta dei beni di consumo quali cancelleria). ATTENZIONE la regola si applica solo con riferimento ai beni.
Esercizio della detrazione per i separati per opzione, disposizione specifica	La detrazione di cui all'art. 19 (si ritiene con riferimento a tutte le attività con IVA separata) spetta a condizione che l'attività (separata) sia gestita con contabilità separata. DIVERSAMENTE E' ESCLUSA. ³

ATTENZIONE – rilevanza degli adempimenti formali: La lettera della norma (comma 3 dell'articolo 36 del DPR 633/72) prevede che in caso di opzione per l'IVA separata laddove non vengano osservati gli adempimenti formali della contabilità separata, l'ufficio non riconoscerà la detrazione IVA relativamente a tutte le attività, risultando di fatto esclusa l'applicazione dell'articolo 19 del DPR 633/72.

Non appare quindi corretta la prassi amministrativa E DI ACCERTAMENTO secondo la quale in caso di anomala annotazione separata della gestione IVA, non sia riconosciuta la stessa (IVA separata) e si applichi il pro-rata di detraibilità. Il caso ricorrente è quello della separata applicazione dell'IVA con annotazione di tutti gli acquisti di beni e servizi con afferenza all'attività che conferisce il diritto alla detrazione IVA (in sostanza l'IVA pagata per rivalsa è contabilizzata nella contabilità IVA delle operazioni imponibile mentre nella contabilità IVA delle operazioni esenti non sono annotati acquisti).

La norma appare invece affermare che le operazioni attive di ciascuna attività devono essere annotate separatamente, e le operazioni passive dovranno essere annotate separatamente per afferenza alle medesime. Pertanto ai sensi del co. 3 dell'articolo 36 del DPR 633/72 non si perfeziona una non annotazione separata quando le operazioni attive di ciascuna attività sono annotate separatamente mentre le operazioni passive sono erroneamente confluite tutte in una piuttosto che nell'altra attività. In tal caso l'ufficio deve esprimere l'accertamento mediante la corretta applicazione dell'articolo 19 co. 1, 2, 3 e 4, tenuto conto delle disposizioni dell'art. 36.

ATTENZIONE:

In caso di non corretta applicazione della separazione delle operazioni ATTIVE con riferimento alle attività gestite separatamente comporta l'esclusione totale della detrazione per non applicazione dell'articolo 19 del DPR 633/72.

L'errata imputazione delle operazioni passive nell'una o altra attività comporta la rettifica della detrazione ai sensi della corretta applicazione dell'articolo 19 e ss. nonché dell'articolo 36 del DPR 633/72.

L'errata imputazione delle operazioni passive non potrà mai influenzare la conservazione dell'annotazione separata.

6 marzo 2012

Mario Agostinelli