

4. ESCLUSIONE DELLA CESSIONE DI FABBRICATI STRUMENTALI DAL CALCOLO DEL PRO-RATA IVA

La risposta a interpello n. 231/E/2025 affronta il tema della corretta determinazione della percentuale di detrazione IVA (pro-rata), focalizzandosi sull'applicazione dell'esclusione prevista dall'art. 19-bis, comma 2, D.P.R. n. 633/1972. Nel caso di specie, l'istante è una fondazione, qualificata come ente non lucrativo, che esercita un'attività commerciale principale (casa di riposo) in regime di esenzione IVA (ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 21), D.P.R. n. 633/1972). In aggiunta, svolge un'attività secondaria di locazione immobiliare di beni strumentali per natura in regime di imponibilità. Data la coesistenza di operazioni esenti e imponibili, la fondazione applica il meccanismo del pro-rata di detrazione, stabilito dall'art. 19, comma 5, D.P.R. n. 633/1972.

La questione sorge dalla decisione della fondazione di vendere uno dei 2 immobili strumentali originariamente destinati alla locazione. A decorrere dall'esercizio 2022, in conformità al principio contabile OIC 16, il bene era stato riclassificato in bilancio dalle immobilizzazioni materiali all'attivo circolante, in vista della dismissione. Nel 2024, l'istante ha ceduto l'immobile, esercitando l'opzione per l'applicazione dell'IVA.

Il quesito centrale posto all'Agenzia delle Entrate era se l'operazione imponibile relativa a questa cessione dovesse concorrere al calcolo della percentuale di detrazione IVA (pro-rata).

L'Agenzia delle Entrate, nel fornire il proprio parere negativo all'inclusione della cessione nel pro-rata, ribadisce la *ratio* dell'art. 19-bis, comma 2, D.P.R. n. 633/1972. L'esclusione delle cessioni di beni ammortizzabili è volta a evitare la distorsione del pro-rata, in quanto tali operazioni hanno normalmente carattere straordinario e occasionale e non riflettono l'ordinaria e normale attività del soggetto passivo. L'Amministrazione finanziaria chiarisce la distinzione tra beni oggetto dell'attività propria e beni strumentali utilizzati per l'esercizio dell'attività. L'attività propria è quella "normalmente e abitualmente" esercitata dall'imprenditore.

Nel caso specifico, pur riconoscendo la riclassificazione contabile del bene dall'attivo immobilizzato all'attivo circolante (in base all'OIC 16) in vista della dismissione, l'Agenzia delle Entrate pone l'accento sulla sua natura originaria e sulla sua funzione nell'ambito dell'attività complessiva. L'istante non svolge l'attività di vendita di beni immobili; pertanto, la cessione di uno dei suoi 2 beni strumentali preesistenti, anche se riclassificato

contabilmente, rimane un evento straordinario, non abituale, occasionale e residuale rispetto alla sua attività principale (casa di riposo) e secondaria (locazione).

L'Agenzia delle Entrate conclude che, nonostante la riclassificazione contabile a "bene merce" per motivi di dismissione, ai sensi dell'art. 19-bis, comma 2, D.P.R. n. 633/1972, la cessione del fabbricato strumentale non deve essere inclusa nel calcolo della percentuale di detrazione del pro-rata.