

Risposta n. 231/2025

OGGETTO: IVA – Cessione di fabbricato strumentale esclusa dal calcolo della percentuale di detrazione. Articolo 19bis, comma 2 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

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

QUESITO

La Fondazione Istante (di seguito, "*Istante*") riferisce di essere un ente non lucrativo e di svolgere come attività principale commerciale quella di casa di riposo e, in via secondaria, l'attività di locazione immobiliare di due immobili strumentali per natura.

L'*Istante* fa presente che l'attività di casa di riposo è svolta in regime di esenzione dall'IVA, ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 21) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, mentre quella di locazione immobiliare è svolta in regime di imponibilità e, pertanto, detrae l'imposta assolta sugli acquisti sulla base del

"pro-rata" di detrazione, determinato ai sensi dell'articolo 19, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972.

L'*Istante* rappresenta che, per esigenze finanziarie, dovute agli interventi di ristrutturazione della casa di riposo, ha deciso di destinare alla vendita uno dei due immobili strumentali e, in ragione della nuova destinazione, come previsto dal principio contabile *OIC 16*, relativo ai criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione delle immobilizzazioni materiali, a decorrere dall'esercizio 2022, il bene è stato riclassificato in bilancio nella voce dell'attivo circolante.

Nel 2024, l'*Istante* ha venduto l'immobile strumentale esercitando l'opzione per l'applicazione dell'IVA, e chiede se tale operazione imponibile concorre al calcolo della percentuale di detrazione di cui all'articolo 19 *bis* del d.P.R. n. 633 del 1972.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere dell'*Istante*, l'operazione imponibile relativa alla cessione dell'immobile strumentale concorre al calcolo della percentuale di detrazione dell'IVA, dato che «*al momento della vendita non era qualificabile quale bene ammortizzabile ai sensi degli artt. 102 e 103 del TUIR*» e «*a partire dal momento in cui la Fondazione ha deciso di destinare l'immobile alla vendita, e riclassificato nell'attivo circolante non ha più avuto diritto alla deducibilità degli ammortamenti, avendo perso la qualifica di bene ammortizzabile*».

L'*Istante* precisa che «*la normativa rinvenibile nell'articolo 19 bis, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, costituisce il recepimento nell'ordinamento interno dell'articolo 174, paragrafo 2, lettera a), della Direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio*

del 28 novembre 2006 (di seguito Direttiva IVA). La citata disposizione contenuta nella Direttiva IVA sia quella di cui alla normativa nazionale prevedono che dal calcolo della percentuale di detrazione IVA venga escluso il volume di affari relativo alle cessioni di "beni ammortizzabili" (rectius "beni d'investimento") che sono utilizzati da un soggetto passivo nella sua impresa.».

L'*Istante* richiama altresì, le risposte a interpello n. 165 del 4 giugno 2020 e la n. 413 del 3 agosto 2023, dalle quali evince che ai fini dell'interpretazione dell'articolo 19 *bis*, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, per l'individuazione dei beni ammortizzabili si dovrebbe avere riguardo dei criteri previsti ai fini delle imposte sui redditi.

In conclusione, a parere dell'*Istante*, *«Pertanto, poiché il bene è stato qualificato come bene merce a partire dall'anno 2022, ai fini iva deve considerarsi come tale, prescindendo dalla sua prima classificazione in bilancio come bene ammortizzabile, avendo perso tale qualifica nel momento in cui lo stesso è stato destinato alla vendita e riclassificato nell'attivo circolante.».*

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con riferimento al quesito posto dall'*Istante*, concernente il calcolo della percentuale di detrazione IVA, l'articolo 19 *bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, al comma 2, dispone *«Per il calcolo della percentuale di detrazione di cui al comma 1 non si tiene conto delle cessioni di beni ammortizzabili, dei passaggi di cui all'articolo 36, ultimo comma, e delle operazioni di cui all'articolo 2, terzo comma, lettere a), b), d) e f), delle operazioni esenti di cui all'articolo 10, primo comma, numero 27-quinquies), e, quando non formano oggetto*

dell'attività propria del soggetto passivo o siano accessorie alle operazioni imponibili, delle altre operazioni esenti indicate ai numeri da 1) a 9) del predetto articolo 10, [...]».

Come noto, l'esclusione delle cessioni dei beni ammortizzabili dal calcolo del pro-rata risponde all'esigenza di evitare che una loro inclusione possa falsarne il significato reale, non riflettendo più l'ordinaria e normale attività del soggetto passivo. La cessione di questi beni, infatti, assume di norma carattere straordinario e occasionale, e dunque, ove concorresse al calcolo del pro-rata, ne altererebbe il valore.

In particolare, le risposte a interpello nn. 165 del 2020 e 413 del 2023, richiamate dall'*Istante*, chiariscono che «[...] per beni "oggetto dell'attività propria dell'impresa" devono intendersi quelli il cui impiego qualifica e realizza l'attività economica esercitata (commercio, lavorazione, noleggio, locazione finanziaria) e per beni strumentali utilizzati nell'esercizio dell'attività propria" quelli impiegati esclusivamente come mezzo per l'esercizio di detta attività e, pertanto, diversamente dai primi, inidonei, come tali a qualificare la natura dell'attività svolta. Con circolare 3 agosto 1979, n. 25, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che per "attività propria dell'impresa" si deve ritenere, come si è già avuto occasione di precisare, quella che normalmente ed abitualmente viene esercitata dall'imprenditore e non quindi quella svolta in maniera occasionale o, comunque, di scarsa rilevanza nell'ambito dell'impresa".

Nel caso di specie, secondo quanto riferito dall'*Istante*, l'albergo, fin dalla sua acquisizione, avvenuta per lascito testamentario nel 19xx, è stato iscritto tra le immobilizzazioni materiali e, solo nel 2022, ossia quando ne è stata deliberata la dismissione, è stato riclassificato dall'attivo immobilizzato all'attivo circolante, in base

a quanto previsto dall'*OIC 16*, che detta i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione - giusto appunto - delle immobilizzazioni materiali.

Quanto a dire che nell'ambito dell'ordinaria attività effettivamente esercitata dall'*Istante*, la cessione di un bene ammortizzabile è un evento straordinario, non abituale e dunque occasionale.

In effetti, l'*Istante* non si occupa della vendita di beni immobili, e l'operazione di cessione, che riguarda uno dei due beni strumentali di proprietà, riveste carattere occasionale e residuale rispetto alla normale attività svolta da quest'ultimo.

Alla luce di quanto rappresentato, la scrivente ritiene che, nel caso in esame, in base al disposto dell'articolo 19 *bis*, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972 non si debba tener conto, nel calcolo della percentuale di detrazione del pro-rata, della cessione del fabbricato strumentale in esame.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

Resta impregiudicato il potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

**IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)**