



IVA

La riclassificazione tra i beni merce di un bene strumentale non ha effetto sul pro rata Iva

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Convegno di aggiornamento

Dichiarazione Iva 2026: novità e casi operativi

Scopri di più

La riclassificazione di un bene strumentale tra i beni merce, in applicazione del documento OIC 16, non rileva ai fini del calcolo del pro-rata Iva. È questa la conclusione cui perviene l'Agenzia delle entrate nella [risposta ad interpello n. 231](#), pubblicata ieri. Nel caso specifico esposto nell'istanza, una Fondazione che svolge attività principale di casa di riposo (esente IVA) e attività secondaria di locazione immobiliare (imponibile IVA), applica il pro-rata di detrazione. A causa di esigenze finanziarie, la Fondazione ha deciso di vendere uno dei suoi immobili strumentali, riclassificandolo nel bilancio dall'attivo immobilizzato all'attivo circolante a partire dal 2022, in conformità con il principio contabile OIC 16. L'immobile è stato poi venduto nel 2024 con opzione per l'applicazione dell'IVA. L'Istante ha chiesto se tale operazione imponibile concorra al calcolo della percentuale di detrazione IVA, ed a parere dello stesso, l'operazione imponibile dovrebbe concorrere al calcolo del pro-rata di detrazione IVA.

La Fondazione argomenta che, al momento della vendita, il bene non era più qualificabile come bene ammortizzabile ai sensi degli **artt. 102 e 103** del TUIR, avendo perso tale qualifica e il diritto alla deducibilità degli ammortamenti una volta riclassificato nell'attivo circolante. Richiamando l'[art.19-bis, comma 2, D.P.R. n. 633/1972](#), che recepisce l'articolo 174, paragrafo 2, lettera a), della Direttiva n. 2006/112/CE, l'Istante ha evidenziato che entrambe le normative prevedono l'esclusione dal calcolo del pro-rata del volume d'affari relativo alle cessioni di "beni ammortizzabili" (o "beni d'investimento"). Sono, inoltre, citate le [risposte a interpello n. 165/2020](#) e [n. 413/2023](#), dalle quali si evince che, per l'individuazione dei beni ammortizzabili, si deve fare riferimento ai criteri previsti ai fini delle imposte sui redditi. Pertanto, essendo il bene stato qualificato come "bene merce" a partire dal 2022, la Fondazione riteneva che dovesse essere considerato tale ai fini IVA, prescindendo dalla sua prima classificazione come bene ammortizzabile.

L'Agenzia delle Entrate ha richiamato l'[art.19-bis, comma 2, D.P.R. n. 633/1972](#), il quale stabilisce che per il calcolo della percentuale di detrazione non si tiene conto delle cessioni di beni ammortizzabili. Questa esclusione è motivata dall'esigenza di evitare che l'inclusione



delle cessioni di beni ammortizzabili possa falsare il significato reale del pro-rata, non riflettendo più l'ordinaria e normale attività del soggetto passivo. Le cessioni di tali beni, infatti, hanno solitamente carattere straordinario e occasionale. L'Agenzia ha confermato, citando le stesse risposte a interpello richiamate dall'Istante ([nn. 165/2020](#) e [413/2023](#)), che i "beni oggetto dell'attività propria dell'impresa" sono quelli il cui impiego qualifica e realizza l'attività economica (es. commercio, lavorazione), mentre i "beni strumentali utilizzati nell'esercizio dell'attività propria" sono impiegati esclusivamente come mezzo per l'esercizio di detta attività. L'attività propria dell'impresa è quella normalmente ed abitualmente esercitata, non quella svolta in maniera occasionale o di scarsa rilevanza.

Nel caso specifico, l'immobile era stato iscritto tra le immobilizzazioni materiali fin dall'acquisizione e riclassificato nell'attivo circolante solo nel 2022, in occasione della delibera di dismissione, seguendo l'OIC 16. L'Agenzia ha sottolineato che, nell'ambito dell'ordinaria attività della Fondazione, la cessione di un bene ammortizzabile rappresenta un evento straordinario, non abituale e occasionale. La Fondazione, infatti, non si occupa della vendita di beni immobili, e l'operazione di cessione ha carattere occasionale e residuale rispetto alla sua normale attività.

Alla luce di queste considerazioni, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che, in base all'[art.19-bis, comma 2, D.P.R. n. 633/1972](#), la cessione del fabbricato strumentale in esame non debba essere considerata nel calcolo della percentuale di detrazione del pro-rata. Ciò significa che la riclassificazione contabile di un bene strumentale da immobilizzazione ad attivo circolante non altera la sua natura sostanziale di "bene ammortizzabile" ai fini dell'esclusione dal calcolo del pro-rata IVA, se la sua cessione rimane un evento straordinario e non costituisce l'attività propria dell'impresa.