

IVA E SOCIETÀ IMMOBILIARI DI GESTIONE

PRO RATA E SEPARAZIONE DELLE ATTIVITÀ

16 marzo 2026

Marco Peirolo

PRO RATA DA INDICARE NEL MODELLO IVA 2026



Il pro rata di detrazione da indicare nel **rigo VF34 (campo 9)** del modello IVA 2026 rappresenta:

- ☐ la **percentuale di detrazione definitiva dell'IVA ammessa in detrazione per l'anno 2025**, da cui può derivare il conguaglio a debito o a credito rispetto alla percentuale provvisoriamente applicata nelle liquidazioni periodiche del 2025
- ☐ la percentuale di detrazione da prendere in considerazione ai fini delle **eventuali rettifiche della detrazione sui beni ammortizzabili** acquistati nel periodo di «tutela fiscale»
- ☐ la **percentuale di detrazione provvisoria dell'IVA nelle liquidazioni periodiche del 2026**

PRO RATA «GENERALE»



- ☐ **Irrilevanza della destinazione degli acquisti** → Il pro rata di detrazione si applica a tutti gli acquisti di beni/servizi
- ☐ **Compatibilità sul piano unionale** → Sentenza Mercedes-Benz Italia (CGUE 15 dicembre 2016 causa C-378/15)
- ☐ **Potenziati effetti distorsivi nell'applicazione dell'IVA** in tutti i casi in cui la percentuale di detrazione non riflette in modo adeguato la composizione degli acquisti e, quindi, la loro incidenza rispetto alle operazioni imponibili
- ☐ **Pro rata limitato ai beni/servizi ad utilizzo «misto»** → Art. 7, comma 1, lett. d), L. 111/2023

CHI APPLICA IL PRO RATA



- ☐ Soggetti passivi che svolgono, **al contempo**, un'attività imponibile e un'attività esente da IVA → **Sistematica effettuazione** di operazioni imponibili e di operazioni esenti → Detrazione **in proporzione** all'ammontare delle operazioni imponibili (o ad esse assimilate ai fini della detrazione)

- ☐ **Occasionale effettuazione** di operazioni esenti o di operazioni imponibili → Applicazione del **principio di destinazione**

- ☐ **Contrasto** con l'art. 173, Direttiva IVA → Effettuazione sia di operazioni con diritto a detrazione, sia di operazioni che non conferiscono tale diritto (purché in campo IVA)

OPERAZIONI ESCLUSE DAL PRO RATA



- ☐ Cessioni di beni ammortizzabili
- ☐ Passaggi interni tra attività separate
- ☐ Cessioni di beni acquistati senza diritto alla detrazione (operazioni esenti di cui all'art. 10, comma 1, n. 27-quinquies), D.P.R. 633/1972)
- ☐ Operazioni esenti di cui ai nn. da 1) a 9) dell'art. 10, comma 1, D.P.R. 633/1972, quando non formano oggetto dell'attività propria del contribuente o sono accessorie alle operazioni imponibili

CESSIONI DI BENI AMMORTIZZABILI



- ❑ **Concetto di bene ammortizzabile** → **Ai fini del rimborso IVA**, non può essere desunto dagli artt. 102 e 103, TUIR, dovendosi fare riferimento alla **nozione di “beni di investimento”** utilizzata dalla Direttiva IVA → Riferimento ai beni che, pur non essendo ammortizzabili, sono comunque destinati all’esercizio dell’impresa o della professione **per un periodo di tempo medio-lungo** (Cass., SS.UU., 13162/2024 e risoluzione 20/E/2025)
- ❑ **Ai fini del pro rata** → La Corte di Cassazione (sent. 16664/2025) ha confermato che il concetto di «bene ammortizzabile» deve essere **interpretato ai sensi del concetto di «bene di investimento»** non solo per ciò che riguarda il rimborso IVA, ma anche ai fini dell’esclusione delle cessioni di tali beni dal calcolo del pro rata

CESSIONI DI BENI AMMORTIZZABILI



Esigenza di rivisitazione della prassi amministrativa in materia di pro rata di detrazione

- ☐ Risposta 165/E/2020: per l'individuazione dei **beni ammortizzabili** ai fini dell'art. 19-bis, comma 2, del DPR 633/1972, in assenza di una definizione ai fini IVA, si deve avere riguardo ai **criteri per essi disposti ai fini delle imposte dirette**

- ☐ Risposta 413/E/2023: di conseguenza, **non concorrono** alla formazione del pro rata le cessioni di fabbricati che il soggetto passivo ha qualificato come **beni fiscalmente ammortizzabili ai fini delle imposte dirette**, vale a dire **diversi** da quelli cd. "merce" (di cui all'art. 92 del TUIR) e da quelli cd. "patrimoniali" (di cui all'art. 90 del TUIR)

CESSIONI DI BENI AMMORTIZZABILI



- ❑ Risposta 231/E/2025: **non ha dichiarato superate** le risposte 165/E/2020 e 413/E/2023, nella parte in cui il concetto di «bene ammortizzabile», ai fini del calcolo del pro rata di detrazione, è inteso come quello rilevante agli effetti delle imposte sui redditi

Tuttavia, pur non richiamando le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, l'Agenzia ha precisato che il concetto di «bene ammortizzabile» rilevante ai fini del pro rata deve tenere in **considerazione l'aspetto sostanziale**, vale a dire **l'abitudine od occasionalità dell'operazione**, con la conseguenza che, nel caso di specie, l'esclusione dell'immobile strumentale dalla percentuale di detrazione opera anche quando il medesimo sia stato **riclassificato in bilancio quale "bene merce" in vista della sua vendita**

ACCESSORIETÀ DELLE OPERAZIONI IMMOBILIARI

ESENTI



Le cessioni e le locazioni di immobili in esenzione IVA **concorrono al calcolo del pro rata** solo se formano **oggetto dell'attività propria** dell'impresa, ovvero **se non sono meramente accessorie ad operazioni imponibili** (art. 19-bis, comma 2, D.P.R. 633/1972)

→ **In difetto, indetraibilità dell'imposta** per i beni/servizi **utilizzati esclusivamente** per la loro effettuazione

❑ **Nozione di attività propria** → Attività diretta a realizzare l'oggetto sociale e, quindi, a qualificare sotto l'aspetto oggettivo l'impresa per come è proiettata sul mercato e, quindi, nota ai terzi

ACCESSORIETÀ DELLE OPERAZIONI IMMOBILIARI ESENTI



❑ Operazioni immobiliari accessorie

- **non rientrano nell'abituale attività economica** rilevante ai fini IVA esercitata dal soggetto passivo
- **non costituiscono il prolungamento diretto, permanente e necessario** delle operazioni effettuate dal soggetto passivo nell'ambito dell'abituale attività
- richiedono un **impiego estremamente limitato di beni/servizi** soggetti a IVA (**assenza di organizzazione specifica** per la gestione delle relative operazioni)

Rilevanza della composizione del volume d'affari del soggetto passivo, a condizione che la valutazione condotta a tal fine tenga conto anche del **rapporto tra le operazioni accessorie e le attività imponibili**, nonché, **eventualmente**, dell'impiego che esse implicano dei beni/servizi per i quali l'IVA è dovuta (CGUE, Mercedes-Benz Italia)

SEPARAZIONE DELLE ATTIVITÀ



- ❑ Alternativa per sottrarre al meccanismo del pro rata le **attività che danno diritto alla detrazione**
- ❑ **Profili di convenienza da valutare caso per caso → Non è conveniente** se gli acquisti relativi all'attività esente sono preponderanti rispetto a quelli afferenti l'attività con diritto di detrazione
- ❑ **Condizioni** (circolare 19/E/2018):
 - attività suscettibili di formare oggetto di autonome attività d'impresa, aventi ciascuna una **propria struttura organizzativa**
 - non è decisiva la mera attribuzione di un **diverso codice ATECO**
 - ciascuna attività deve essere **esercitata in modo sistematico**, non essendo ammessa l'opzione di separazione nel caso in cui alcune di esse siano svolte in modo occasionale

SEPARAZIONE DELLE ATTIVITÀ NEL SETTORE IMMOBILIARE



- ❑ Art. 36, comma 3, D.P.R. 633/1972 → Possibilità di separare le cessioni di fabbricati dalle locazioni di fabbricati

- ❑ Circolare 22/E/2013 → **Sub-settori ulteriormente separabili** sulla base della categoria catastale di appartenenza dell'immobile:
 - locazione di fabbricati abitativi esenti e locazione di altri fabbricati
 - cessioni di fabbricati abitativi esenti e cessioni di altri fabbricati

SEPARAZIONE DELLE ATTIVITÀ NEL SETTORE IMMOBILIARE



- ☐ **Non è consentita l'ulteriore separazione basata esclusivamente sul regime IVA** (esenzione o imponibilità) applicato alle cessioni o locazioni di beni immobili classificabili nello stesso insieme catastale (risposta 23/E/2023)
- ☐ In ambito immobiliare, dunque, il criterio di separazione è **basato non solo sul regime IVA** (esenzione o imponibilità) applicato all'operazione, **ma anche sulla categoria catastale** del fabbricato (abitativo o diverso dall'abitativo)
- ☐ **Passaggio al pro rata «standard»** (art. 7, L. 111/2023) → **Effetto positivo** per le imprese immobiliari che, attualmente, subiscono le penalizzazioni del pro rata «generale» **quando non possono optare per la separazione delle attività**

PASSAGGI INTERNI DI BENI/SERVIZI



- ❑ **Allocazione iniziale** dei beni/servizi alle attività separate → **No passaggio interno** rilevante ai fini IVA (circolare 19/E/2018)

- ❑ Art. 36, comma 5, D.P.R. 633/1972:
 - per i **passaggi interni di beni** tra attività separate si applicano le **disposizioni di cui agli artt. 21 e ss., con riferimento al loro valore normale**, e le annotazioni di cui agli artt. 23 e 24 devono essere eseguite **nello stesso mese**
 - i **passaggi di servizi** all'attività soggetta a detrazione ridotta o forfettaria costituiscono prestazioni di servizi ai sensi dell'art. 3 e si considerano effettuate, in base al loro **valore normale**, nel momento in cui sono rese

PASSAGGI INTERNI DI BENI/SERVIZI



- ☐ **Anche per i passaggi di beni**, rilevanza IVA se il passaggio avviene verso un'attività che conferisce il diritto alla detrazione **in misura inferiore** rispetto a quella dell'attività di provenienza del bene (circolare 19/E/2018)

- ☐ **Fatturazione dei beni/servizi trasferiti** da un'attività all'altra **non deve essere sempre effettuata in regime di imponibilità** → Artt. 18, lett. b), e 27, Direttiva IVA (stesso regime che si applicherebbe in caso di cessione o prestazione a titolo oneroso)

- ☐ **Valore normale** = prezzo di vendita o prezzo di costo dei beni/spese sostenute per l'esecuzione della prestazione? → **Per i servizi, contrasto** dell'art. 13, comma 2, lett. c), D.P.R. 633/1972 con l'art. 77, Direttiva IVA



www.odcec.torino.it

www.linkedin.com/company/odcec-torino/

www.youtube.com/channel/UCBUHnLEOEHA6YY-MLr8vG8A/videos