

IVA

Inquadramento ai fini Iva delle locazioni brevi

di **Luca Caramaschi**

La natura di tributo armonizzato dell'Iva rende l'analisi delle problematiche inerenti le **locazioni brevi** certamente più complessa che non quella relativa ai, pur differenti, aspetti reddituali di tale fattispecie. Lo sfruttamento di un bene immobile, infatti, è tematica che sotto il profilo della **legislazione comunitaria** evoca la nozione sia di attività economica che di soggettività passiva d'imposta, scenari già ampiamente indagati dalla giurisprudenza della **Corte di Giustizia Ue**. Senza entrare approfonditamente in tale disamina, anche al fine di concentrare l'attenzione sulla disciplina interna, vale in ogni caso la pena di osservare come secondo la Corte Ue è corretto ritenere che lo sfruttamento di un **bene immobile** diviene un'attività economica rilevante ai fini IVA quando l'operatore "*intraprende iniziative attive di commercializzazione*", utilizzando mezzi simili a quelli impiegati per attività di produzione, commercializzazione o prestazioni di servizi da soggetti esercenti un'attività d'impresa, arte o professione. Mentre è lo stesso **paragrafo 1 dell'articolo 9 della Direttiva 2006/112/CE** che, dopo aver affermato che deve considerarsi soggetto passivo IVA chiunque esercita, "*in modo indipendente e in qualsiasi luogo*", un'attività economica, senza tener conto delle finalità perseguite e/o dei risultati raggiunti, precisa che alla nozione di attività economica deve essere ricondotto, fra l'altro, anche "*lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità*".

Al contrario la medesima Corte ha in passato affermato che il mero esercizio del diritto di proprietà da parte del suo titolare non costituisce, di per sé, un'attività economica; né l'ampiezza o il numero delle **vendite immobiliari** effettuate da un soggetto può rappresentare il **criterio distintivo** fra le attività di un investitore privato, che si collocano al di fuori del campo di applicazione dell'imposta e quelle di un investitore le cui operazioni costituiscono un'attività economica rilevante ai fini Iva. Detto questo, prima di entrare nel dettaglio delle disposizioni interne, vale la pena osservare come la normativa nazionale, affinché una **locazione turistica** divenga attività d'impresa, richiede la verifica non solo del requisito della continuità nello svolgimento dell'attività economica, ma anche quello dell'adozione di un'organizzazione in forma d'impresa. L'articolo 1 del DPR 633/1972 nel precisare che sono rilevanti ai fini Iva unicamente le **prestazioni di servizi** e le cessioni di beni effettuate (nel territorio dello Stato) da soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni richiama i tre requisiti (soggettivo, oggettivo e territoriale) che devono sussistere affinché l'operazione consistente in una **locazione breve** venga assoggettata al tributo. Se, con riferimento agli ultimi due presupposti lo scenario è "limpido" (da punto di vista oggettivo, il comma 2 numero 1 articolo 3 DPR 633/1972 prevede espressamente che costituiscono prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo, "*le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili*") mentre, sotto il profilo territoriale, sono rilevanti Iva in Italia unicamente le locazioni turistiche

di immobili situati nel territorio dello Stato) altrettanto pacifica non è la disamina del requisito soggettivo. La locazione turistica, infatti, non rientra fra le attività di cui agli articoli 2135 e 2195 del cod. civ. e, quindi, per poterla qualificare come un'attività commerciale, è necessario che la medesima sia **organizzata** in forma d'impresa e cioè che il soggetto non si limiti a prestare determinati servizi, ma svolga a proprio rischio un'attività di organizzazione di mezzi e persone finalizzata alla prestazione medesima. Come affermato dall'Agenzia delle entrate nella **R.M. 155/E del 13.10.2000**, a proposito del trattamento da applicare alle prestazioni di alloggio e prima colazione effettuate nelle strutture ricettive meglio note come **Bed and Breakfast**, *"il presupposto soggettivo di imponibilità all'Iva sussiste qualora le prestazioni di servizi siano non occasionali, cioè rientranti in un'attività esercitata per professione abituale, e (omissis) il carattere saltuario della attività di fornitura di "alloggio e prima colazione" si identifica con quello dell'occasionalità; ne consegue, in via generale, che l'esclusione dal campo di applicazione dell'Iva può affermarsi solo se l'attività viene esercitata non in modo sistematico o con carattere di stabilità e senza quella organizzazione di mezzi che è indice di professionalità dell'esercizio dell'attività stessa."*

Entrando ora nel merito del regime impositivo applicabile, è necessario verificare se l'attività commerciale eventualmente svolta integri i requisiti di un'attività di **gestione immobiliare** (e in quanto tale destinataria del regime di esenzione di cui all'articolo 10 punto 8) del DPR 633/1972) ovvero di una prestazione di **servizi di tipo alberghiero** (soggetta ad imposta con **aliquota del 10%**, ai sensi di quanto previsto dal numero 120 della Tabella A Parte III allegata al DPR 633/1972).

Secondo la Cassazione (da ultimo si veda la sentenza n. 6502/2014) per applicare l'aliquota Iva al 10% occorre che il cliente sia "alloggiato" e che i servizi gli siano resi nell'ambito di una "azienda alberghiera", cioè di una struttura che fornisce alcuni **servizi** (quali, per esempio la pulizia, i cambi di biancheria, i pasti, etc.) non meramente **accessori** alla locazione. Nella sostanza, l'elemento di **discrimine** fra le operazioni di mera locazione e le prestazioni "alberghiere" secondo la giurisprudenza deve essere individuato nella presenza o meno di forniture di servizi accessori alla mera locazione. Principi, questi ultimi, applicati dalla stessa Suprema Corte (sentenza n. 755/1991) per affermare la natura d'impresa in relazione all'**attività di affittacamere**. Orientamento, quello di assegnare prevalenza alla verifica della sussistenza o meno di servizi accessori alla mera **locazione** immobiliare, inizialmente condiviso anche dall'Amministrazione finanziaria, anche se più di recente pare che l'Agenzia delle entrate, nel tracciare la linea di demarcazione fra le attività meramente locative e quelle "alberghiere", preferisca fare rinvio alle disposizioni recate dalla normativa regionale di settore. Con la circolare n. 12/E/2007 afferma infatti l'Agenzia che *"l'attività di locazione di immobili ad uso turistico può essere qualificata come attività di prestazione di alloggio nel settore alberghiero se sia qualificabile come tale sulla base della normativa di settore. In tal caso è assoggettata ad Iva, con applicazione dell'aliquota del 10 per cento, ai sensi del n. 120) della Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/1972"*. Al contrario, torna applicabile il regime di esenzione, riservato alle locazioni di immobili di civile abitazione, qualora dal combinato disposto delle norme regionali di settore e della normativa ordinaria emerga che le prestazioni di alloggio sono prive del carattere "alberghiero".

Il corretto inquadramento circa il regime Iva applicabile alle citate operazioni di locazione breve (esenzione o imponibilità) assume poi rilevanza ai fini della corrispondente detrazione dell'Iva assolta a monte, che compete solo qualora l'attività esercitata venga qualificata come prestazione di servizi "alberghieri" resa in regime di imponibilità. In tale ultimo caso, infatti, la detrazione, in deroga alla limitazione oggettiva recata dalla lettera i) dell'articolo 19-bis.1 del DPR 633/1972, compete anche con riferimento alle spese sostenute per l'acquisto e/o la manutenzione degli immobili abitativi adibiti all'attività d'impresa che devono considerarsi immobili strumentali a prescindere dalla loro classificazione catastale. Con una recente sentenza (la n. 8628 del 29.4.2015) la Corte di Cassazione ha riconosciuto la detraibilità dell'Iva assolta su fatture per lavori di ristrutturazione di porzione di immobile avente catastalmente destinazione abitativa (categoria A/2), ma in concreto utilizzata per lo svolgimento dell'attività di "affittacamere e case per vacanze" dovendosi ritenere *".....decisiva la (pacifica) strumentalità dello stesso rispetto all'attività svolta dal contribuente"*. Sullo stesso filone interpretativo l'Agenzia delle entrate che con la risoluzione n. 196/E/2007 ha riconosciuto che gli immobili abitativi, utilizzati dal soggetto passivo nell'ambito di una attività di tipo ricettivo che comporti l'effettuazione di servizi Iva imponibili, devono essere trattati alla stregua dei fabbricati strumentali per natura. Più di recente, con la risoluzione n. 18/E/2012, l'Agenzia precisa, infine, che *"in conseguenza dell'imponibilità delle prestazioni di alloggio in esame, in coerenza con i principi generali dell'Iva, l'imposta sull'acquisto di beni o servizi afferenti dette tipologie di prestazioni risulta detraibile benché relativa ad unità che sotto l'aspetto catastale si presentano come abitative. Ai fini dell'applicazione dei principi sopra enunciati, occorre, pertanto, verificare, in linea di fatto, se l'immobile abitativo, nel momento in cui sono realizzati i lavori di manutenzione o ristrutturazione, sia già effettivamente utilizzato per lo svolgimento di attività ricettiva, ovvero se a tale utilizzazione risulti inequivocabilmente destinato"*.

Per approfondire le problematiche relative ai contratti di locazione vi raccomandiamo il seguente seminario di specializzazione:

Seminario di specializzazione

I CONTRATTI DI LOCAZIONE IMMOBILIARE E LA DISCIPLINA FISCALE

Bologna Milano Verona