

Risposta n. 392/2023

OGGETTO: Detrazione dell'IVA assolta per l'acquisto di un immobile a destinazione abitativa, adibito a casa-vacanze – Articolo 19 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

ALFA S.r.l. (in seguito, "Società", "Istante" o "Contribuente") afferma di avere per oggetto sociale principale l'attività immobiliare. In particolare, in base allo Statuto societario "*...la società potrà svolgere specificamente, tra l'altro, anche le seguenti attività immobiliari e connesse: - la gestione e l'esercizio di attività ricreative, sportive, turistiche, anche attraverso la gestione di alberghi, resort, case, vacanza, affitta camere, bed & breakfast, residence e ristoranti...*".

Il Contribuente rappresenta altresì la sua intenzione di acquistare un immobile di pregio (in breve, "Immobile" o "Villa") da destinare a locazione.

Secondo quanto riferito dall'Istante, l'Immobile è stato acquistato nel 2018 dall'attuale proprietario, "Immobiliare DELTA Srl", che ha effettuato sullo stesso un'importante ristrutturazione effettuata per poi locarlo a soggetti terzi in ragione di una programmata e comunicata attività di locazione turistica, in ossequio alla normativa regionale. In particolare, la locazione della Villa avviene attualmente mediante le piattaforme *on line* e anche per i prossimi mesi del 2023, ci sono numerose prenotazioni.

La cessione dell'Immobile avverrà al prezzo di euro 3.200.000,00, corrisposti dall'Istante a DELTA che continuerà a gestire la Villa nell'ambito dell'attività di locazione turistica. La Società riferisce altresì che tale operazione sarà assoggettata a IVA nella misura del 10 per cento in quanto effettuata entro 5 anni dal compimento dell'intervento di ristrutturazione dallo stesso soggetto che ha eseguito detto intervento.

L'Istante segnala che provvederà a richiedere/effettuare agli enti interessati tutte le autorizzazioni e comunicazioni, analoghe a quelle già richieste e ottenute dall'attuale proprietario (Agenzia delle Entrate, Camera di Commercio, Comune ...).

La Società chiede se può detrarre l'IVA assolta in sede di acquisto dell'Immobile, qualificato come "abitativo" (categoria catastale A/7) e destinato allo svolgimento di una vera e propria attività commerciale (*i.e.* locazione turistica).

In particolare, a suo avviso, la norma di dubbia interpretazione, è l'articolo 19-*bis*1, comma 1, lettera *i*) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in breve, "Decreto IVA") che prevede l'indetraibilità oggettiva, senza deroghe espresse per l'attività turistico-alberghiera, dell'imposta assolta sui fabbricati abitativi acquistati da un soggetto IVA. Ciò in quanto, tipicamente, si tratta di "immobili di mero godimento" e non "commerciali".

D'altro canto, la Società chiede se tale principio possa trovare una deroga in ipotesi - quale quella in commento - di immobili abitativi, utilizzati come "case vacanze", e quindi oggetto di una vera e propria attività economica.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene di poter detrarre l'IVA in quanto la locazione turistica dell'immobile è attività assimilabile a quella turistico-alberghiera, per la quale può considerarsi esclusa l'indetraibilità oggettiva prevista dall'articolo 19-*bis*1, comma 1, lettera *i*) del Decreto IVA.

L'attività di "case vacanze" va ricondotta infatti nell'ambito dell'attività economica - rilevante ai fini IVA - di servizi di natura alberghiera.

In base alla normativa comunitaria (articolo 9 della direttiva 2006/112/CE) è soggetto passivo IVA "*...chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività ...*". Tra le attività economiche figura "*...lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità ...*".

Secondo la Corte di Giustizia UE [Sentenza 15.9.2011 cause riunite C-180/10 e C-181/10, Slaby], lo sfruttamento di un bene immobile diviene 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 prestazione di servizi da soggetti esercenti un'attività d'impresa, arte o professione.

Tuttavia, la semplice detenzione e sfruttamento di un immobile ad uso turistico non può di per sé configurare l'esercizio di un'attività professionale, rilevante ai fini IVA.

Per quanto riguarda il caso in esame e quindi le "locazioni turistiche/case vacanze" riveste un ruolo cruciale, affinché tali attività siano qualificabili come commerciali, la riconducibilità delle stesse ad attività di carattere alberghiero o para-alberghiero.

Le locazioni "ad uso turistico" di fabbricati e singole unità immobiliari abitative sono assimilate a prestazioni di servizi di carattere alberghiero o para-alberghiero solo se, in relazione all'attività esercitata, ricorrano i requisiti richiesti dalla normativa di settore perché essa possa configurarsi quale attività di carattere alberghiero o para-alberghiero.

Un ruolo decisivo, per l'individuazione del carattere para-alberghiero della prestazione, lo svolgono i c.d. "servizi accessori di natura alberghiera", ossia quei servizi ulteriori rispetto alla "mera" locazione dell'immobile abitativo, che non riguardano l'alloggio (come le utenze e le manutenzioni), ma direttamente la persona, nel senso "... che rendono possibile al cliente il soggiorno con il soddisfacimento dei propri bisogni e delle proprie necessità ..." (Ris. Agenzia delle Entrate 15.3.2002 n. 88). A conferma del carattere "alberghiero" della prestazione (rispetto alla mera locazione dell'immobile), un elemento discriminante è rappresentato nella presenza di servizi "accessori" quali la pulizia e il riassetto degli ambienti ed il cambio della biancheria (cfr. C.M. 14.2.80 n. 9, Parte I e R.M. 18.4.80 n. 381786).

Anche la giurisprudenza della Corte di Cassazione conviene sul fatto che la differenza, tra le prestazioni di servizi aventi natura para-alberghiera e le prestazioni di servizi aventi natura di "mere" locazioni di immobili abitativi, risiede nella fornitura di

servizi accessori di carattere personale, quali ad esempio le pulizie dei locali o il cambio della biancheria (Cass. 20.3.2014 n. 6501).

La sussistenza di attività di carattere para alberghiero è da ritenersi, ad avviso della Società, verificata nel caso in esame, per effetto, tra l'altro, dei servizi di management di cui al citato contratto con il promissario venditore.

Pertanto, sulla base dei citati servizi la Società ritiene che l'attività locativa che svolgerà a seguito dell'acquisto dell'immobile, sia da considerarsi una vera e propria attività commerciale ai fini IVA, al pari di quella svolta sinora dal promissario cedente.

Alla luce di quanto illustrato, la situazione fattuale descritta nel presente interpello implica, pertanto:

1. la rilevanza IVA delle operazioni di locazione;
2. l'imponibilità IVA della prestazione, con aliquota del 10 per cento se la locazione dell'immobile turistico è qualificabile come prestazione relativa ad una "struttura (definita) ricettiva" ai sensi del n. 120), della Tabella A, Parte III, allegata al Decreto IVA, tra le quali vi rientrano espressamente "le case e gli appartamenti per vacanze";
3. la detrazione dell'IVA assolta in sede di acquisto dell'Immobile.

Con riguardo alla detraibilità dell'IVA, l'attività di "case vacanze" è a tutti gli effetti una attività economica e quindi risulta poco giustificabile la previsione dell'indetraibilità a monte prevista dall'articolo 19-bis1 comma 1 lettera i) del Decreto IVA quando - come nel caso *de quo* - l'immobile è acquistato per l'esercizio di un'attività commerciale.

Per la Società dunque le imprese aventi per oggetto l'esercizio di attività turistico-alberghiera devono considerarsi escluse dall'indetraibilità oggettiva prevista dalla citata disposizione. Pertanto, nella misura in cui pongano in essere esclusivamente operazioni attive imponibili, come avviene nel caso di specie, sarebbe possibile procedere all'integrale detraibilità dell'IVA afferente i fabbricati abitativi.

Peraltro, osserva l'Istante, l'interpretazione rappresentata ha già trovato indiretta conferma nella risoluzione 22 febbraio n. 18/E del 2012, in cui è stato espressamente affermato che:

"... si ritiene che gli immobili abitativi, utilizzati dal soggetto passivo nell'ambito di un'attività di tipo ricettivo (gestione di case vacanze, affitto camere, etc.) che comporti l'effettuazione di prestazioni di servizi imponibili ad IVA, debbano essere trattati, a prescindere dalla classificazione catastale, alla stregua dei fabbricati strumentali per natura. ..."

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il presente parere è reso in base alle informazioni rese dall'Istante, qui assunte acriticamente, e nel presupposto che la prospettata attività sia dallo stesso svolta nel pieno rispetto della normativa, anche regionale, che regola il settore turistico-alberghiero, la cui valutazione e verifica peraltro esula dalle competenze di questa Agenzia.

Per l'articolo 19, commi 1 e 2, del Decreto IVA:

- *«(...), è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata*

a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione (...))»;

- «Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, salvo il disposto dell'articolo 19-bis2. (...) ».

In deroga alle disposizioni di cui al citato articolo 19, il successivo articolo 19-bis1 contempla delle ipotesi di esclusione o limitazione della detrazione per taluni beni e servizi.

In particolare, per quanto rileva ai fini del presente interpello, per il comma 1, lettera i), del richiamato articolo 19-bis1 *«non è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto di fabbricati, o di porzioni di fabbricato, a destinazione abitativa, né quella relativa alla locazione o alla manutenzione, recupero o gestione degli stessi, salvo che per le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione dei predetti fabbricati o delle predette porzioni. La disposizione non si applica per i soggetti che esercitano attività che danno luogo ad operazioni esenti di cui al numero 8) dell'articolo 10 che comportano la riduzione della percentuale di detrazione a norma dell'articolo 19, comma 5, e dell'articolo 19-bis».*

La *ratio* di questa indetraibilità oggettiva va ravvisata, in linea generale, nell'esigenza di evitare indebite detrazioni di imposta nei casi in cui l'acquisto abbia ad oggetto beni (*i.e.* fabbricati abitativi), nonché servizi relativi a detti beni, suscettibili di essere utilizzati promiscuamente, sia nell'attività d'impresa sia per finalità estranee a essa.

In merito alla distinzione tra immobili a destinazione abitativa e immobili strumentali, diversi documenti di prassi chiariscono che è dirimente la classificazione

catastale degli stessi, a prescindere dal loro effettivo utilizzo (in tal senso, cfr. circolare n. 182/E del 1° luglio 1996, circolare n. 27/E del 4 agosto 2006, risoluzione n. 119/E del 12 agosto 2005, risposta 21 dicembre 2021, n. 844, e da ultimo risposta 13 gennaio 2023, n. 25).

Rientrano, pertanto, nella categoria degli immobili "abitativi" tutte le unità immobiliari catastalmente classificate o classificabili nelle categorie da A/1 ad A/11, escluse quelle classificate o classificabili in A/10.

La risoluzione n. 18/E del 22 febbraio 2012 (citata dall'Istante) chiarisce altresì che quando *"gli immobili abitativi, (n.d.r. sono) utilizzati dal soggetto passivo nell'ambito di un'attività di tipo ricettivo (gestione di case vacanze, affitta camere, etc.) che comporti l'effettuazione di prestazioni di servizi imponibili ad IVA, debbano essere trattati, a prescindere dalla classificazione catastale, alla stregua dei fabbricati strumentali per natura. Ne consegue che le spese di acquisto e manutenzione relative ai suddetti immobili non risentono dell'indetraibilità di cui all'articolo 19-bis1, comma 1, lettera i), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633."*

Si tratta, come evidenziato dalla risposta n. 844 del 2021, anch'essa citata dalla Società, di un principio rinvenibile nella risoluzione n. 117/E del 10 agosto 2004 e nella Circolare 12/E del 1° marzo 2007, ove si afferma che *"gli immobili abitativi, se destinati ad attività turistico-alberghiera, secondo la normativa regionale di settore, danno luogo a prestazioni di alloggio imponibili ad IVA con aliquota al 10%, ai sensi del n. 120) della Tabella A, Parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972"*.

In senso conforme anche un consolidato orientamento della Corte di Cassazione, secondo cui la detrazione IVA *"...postula una necessaria correlazione fra i beni e i servizi*

acquistati e l'attività esercitata, nel senso che essi devono inerire all'impresa, anche se si tratti di beni non strumentali in senso proprio, purché risultino in concreto destinati alla finalità della produzione o dello scambio nell'ambito dell'attività dell'impresa stessa, con la precisazione che "il nesso oggettivo che deve sussistere tra acquisto e impiego di beni e servizi... non è quello di diretta e meccanica utilizzazione, ma... si riassume in una necessaria relazione di inerenza tra la singola operazione di acquisto e l'esercizio dell'attività economica del soggetto passivo IVA" (Cass. n. 5987 del 1992, n. 9452 del 1997, n. 6785 del 2009, n. 3458 del 2014); di conseguenza, partendo dal presupposto che la valutazione della strumentalità di un acquisto rispetto all'attività imprenditoriale va effettuata in concreto, tenuto conto dell'effettiva natura del bene in correlazione agli scopi dell'impresa, non già in termini puramente astratti (Cass. n. 16730 del 2007, n. 12036 del 2008), è stata riconosciuta la detraibilità dell'Iva sulle fatture dei lavori di ristrutturazione di una porzione di immobile avente addirittura destinazione catastale abitativa (cat. A/2), ma in concreto utilizzato per lo svolgimento dell'attività "affittacamere e case per vacanze", e da qualificarsi perciò come bene strumentale, anche in forza del rilascio di apposita licenza da parte del Comune competente; così escludendosi che il diritto alla detrazione dell'Iva possa essere negato in forza della astratta classificazione catastale dell'immobile, dandosi invece prevalenza alla sua concreta destinazione (Cass. n. 8628 del 2015)" (così Cass. Ordinanza 12 giugno 2020, n. 11333, vedi anche sentenza 9 marzo 2016, n. 4606).

Nel caso di specie, la Società afferma di voler continuare l'attività ricettizia, intrapresa da DELTA Srl, affidandone la gestione a quest'ultima, che si troverà di fatto a operare in veste di *outsourcer*.

Dai documenti esibiti in bozza sembra altresì che Immobiliare DELTA Srl agirà sulla base di un mandato con rappresentanza, conferito dall'Istante, in forza del quale gli atti giuridici posti in essere dal mandatario producono i loro effetti direttamente in capo al mandante.

Ne consegue che se la prospettata attività turistico-ricettiva è continuata dalla Società - anche se per il tramite di un *outsourcer* - nel rispetto della normativa di settore:

- le relative prestazioni sono assoggettate a IVA nella misura stabilita dal n. 120) della Tabella A, Parte III, allegata al Decreto IVA, ossia 10 per cento (cfr. sul punto anche risposta n. 84 del 2020);

- *"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"* (cfr. risoluzione n. 18/E del 2012).

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)