

RISOLUZIONE N. 8/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 14 gennaio 2014

OGGETTO: Consulenza giuridica – Residenze turistico-alberghiere – Prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto stipulati per la costruzione – Cessioni – Locazioni – Trattamento ai fini IVA

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione degli articoli 10 e 16 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, è stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA, associazione tra gli industriali della provincia di ... , aderente a Confindustria ed ANCE chiede quale sia la corretta aliquota IVA da applicare alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto stipulati per la costruzione di complessi immobiliari destinati a “residenza turistico alberghiera” da realizzarsi previa demolizione di preesistenti strutture ricettive.

Al riguardo si precisa che i suddetti edifici consteranno di unità abitative non di lusso che saranno censite al Catasto Fabbricati nella categoria “A/2”, nonché di locali di ricevimento alberghiero ed aree condominiali che verranno accatastati nella categoria “D/2”.

Nell'istanza si rappresenta, altresì, che entro cinque anni dalla ultimazione della costruzione le unità abitative verranno cedute in modo frazionato, sia pur con il vincolo di gestione unitaria previsto dalla Legge Regione Toscana 23 marzo 2000, n. 42.

Ciò premesso, si chiede di conoscere quale sia l'aliquota IVA applicabile ai contratti di appalto stipulati per realizzare gli immobili e alle operazioni di cessione, nonché quale sia il trattamento delle locazioni delle singole unità immobiliari comprese nella "residenza turistico alberghiera".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'ISTANTE

L'Associazione istante ritiene che le prestazioni di servizi derivanti da contratti di appalto stipulati per la costruzione di complessi immobiliari classificabili come "residenze turistico alberghiere" siano soggette ad IVA con aliquota del 10 per cento ai sensi del n. 127-*quaterdecies* della Tabella A, parte III, allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 633. E', altresì, dell'avviso che le vendite frazionate delle unità immobiliari di cui constano le suddette residenze debbano essere trattate, ai fini IVA, alla stregua di cessioni di fabbricati abitativi in quanto aventi ad oggetto immobili censiti al Catasto Fabbricati nella categoria "A/2".

Infine, l'Associazione istante è dell'avviso che le locazioni delle unità immobiliari comprese nella "residenza turistico alberghiera" siano imponibili ai fini IVA e che i relativi canoni debbano scontare l'imposta con l'aliquota del 10 per cento in quanto aventi ad oggetto prestazioni di alloggio in strutture ricettive ai sensi del n. 120 della Tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Le residenze turistico-alberghiere (RTA) possono essere definite, secondo le disposizioni regionali di settore, come strutture ricettive che, pur avendo servizi comuni di tipo alberghiero, possono offrire ospitalità in appartamenti,

costituiti da uno o più locali dotati di servizio autonomo di cucina ed aventi accessi indipendenti in ambiti condominiali o pubblici.

Come chiarito dall'Agenzia del Territorio, fra l'altro, con la circolare 16 maggio 2006, n. 4, il classamento delle unità immobiliari è attribuito tenuto conto delle caratteristiche costruttive e dell'uso appropriato delle stesse, che ne determinano la destinazione ordinaria e permanente (cfr. art. 61, DPR 1 dicembre 1949, n. 1142). Pertanto, in ragione delle caratteristiche dei complessi immobiliari classificabili come RTA (che constano di unità abitative, nonché di ambienti destinati ai servizi comuni) e della autonomia dell'ordinamento catastale rispetto alle norme urbanistiche, è possibile, come evidenziato nel citato documento di prassi, che gli appartamenti vengano censiti in una delle pertinenti categorie abitative comprese nel gruppo "A" e le altre porzioni immobiliari nelle altre categorie di pertinenza, ivi compresa la D/2, in coerenza con le caratteristiche tecniche rilevabili, che vincolano la destinazione catastale (categoria). Quanto sopra, peraltro, fermi restando i criteri generali per l'attribuzione del classamento ed i profili concernenti la verifica della relativa correttezza.

L'associazione istante prospetta per le unità abitative facenti parte delle residenze turistico-alberghiere l'accatastamento nella categoria A/2 e per i locali di ricevimento alberghiero l'accatastamento nella categoria D/2.

Per quanto concerne l'aliquota IVA applicabile alla costruzione del complesso immobiliare in esame, costituito da unità abitative e da unità strumentali, si fa presente che l'imposta è applicabile nella misura ordinaria attualmente del 22 per cento.

Il contratto di appalto per la costruzione dell'immobile potrà essere assoggettato ad aliquota ridotta in caso di compresenza nel medesimo edificio di parti a destinazione abitativa e di parti a destinazione non abitativa, laddove risultino rispettate le proporzioni tra unità abitative ed uffici e negozi richieste per gli edifici "Tupini" (articolo 13, legge 2 luglio 1949, n. 408). In tale ipotesi, alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto sarà applicabile

l'aliquota IVA nella misura del 10 per cento, ai sensi del numero 127-*quaterdecies* della Tabella A, parte III, allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 633 (cfr. circolare Ministero delle Finanze 2 marzo 1994, n. 1). Alle medesime prestazioni rese nei confronti di soggetti che svolgono l'attività di costruzione di immobili per la successiva vendita, sarà, invece, applicabile l'aliquota del 4 per cento, in base alle previsioni del numero 39 della Tabella A, parte II, allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Per quanto concerne le operazioni di cessione e di locazione delle singole porzioni immobiliari si fa presente che la classificazione catastale, come chiarito con circolare n. 27/E del 4 agosto 2006, costituisce, a prescindere dall'effettivo utilizzo dell'immobile, il criterio oggettivo cui attenersi per la distinzione tra fabbricati strumentali e fabbricati ad uso abitativo, ai fini dell'applicazione delle imposte indirette.

Tra i "fabbricati strumentali per natura" rientrano le unità immobiliari catastalmente censite o censibili nelle categorie dei gruppi "B", "C", "D" ed "E", nonché nella categoria "A10", mentre nei "fabbricati diversi da quelli strumentali per natura" rientrano le unità immobiliari ad uso abitazione, catastalmente censite o censibili nelle categorie del gruppo "A" che, ad eccezione della categoria "A10", comprendono le abitazioni.

Pertanto, con riferimento al caso rappresentato nella richiesta di consulenza, si evidenzia che le cessioni delle singole unità abitative costituenti il complesso immobiliare, effettuate dalle imprese costruttrici, se accatastate, come prospettato dall'associazione istante, in una delle categorie del gruppo "A", esclusa la categoria A10, saranno assoggettate alla disciplina di cui all'articolo 10, n. 8-*bis*, del DPR n. 633 del 1972, mentre le cessioni delle porzioni dell'immobile accatastate nella categoria D/2 saranno trattate alla stregua di cessioni di immobili strumentali, secondo le regole di cui all'articolo 10, n. 8-*ter*, del DPR n. 633 del 1972.

Si evidenzia, peraltro, che esulano dalle competenze della scrivente i profili afferenti la legittimità o meno, ai fini della disciplina urbanistica e della

normativa in materia di turismo, del cambiamento di destinazione urbanistica dell'unità abitativa (da turistico-alberghiera a residenziale), nonché dell'eventuale mutamento di configurazione dell'originaria struttura ricettiva. Quanto sopra, fatti salvi, come già evidenziato, gli aspetti correlati alla correttezza della delimitazione del cespite dichiarato, del classamento, della consistenza e della rendita, nonché i profili concernenti la verifica della relativa correttezza.

In merito alla locazione delle singole unità abitative, si fa presente che il trattamento IVA da applicarsi è quello previsto dall'articolo 10, n. 8, del DPR n. 633 del 1972. Le suddette operazioni saranno, pertanto, esenti, salvo che le imprese costruttrici che le pongono in essere optino per l'imponibilità. L'aliquota applicabile, ove non ricorra l'ipotesi di esenzione, sarà quella ridotta nella misura del 10 per cento ai sensi del numero 127-duodevicies della Tabella A, parte III, allegata al decreto IVA.

Dall'ambito di esenzione devono ritenersi escluse, tuttavia, in conformità a quanto espressamente stabilito dalla normativa comunitaria [Direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006, art. 135, punto 2, lettera a), rifusione della VI Direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, art. 13, Parte B, lettera b), n. 1], le prestazioni di alloggio effettuate nel settore alberghiero, individuato secondo le definizioni degli ordinamenti interni dei singoli Stati membri.

Pertanto, qualora le unità abitative in commento siano locate - nell'ambito di un'attività riconducibile al settore turistico-alberghiero secondo la normativa regionale di settore - ad uso turistico, i relativi canoni resteranno assoggettati ad IVA con applicazione dell'aliquota del 10 per cento, ai sensi del n. 120 della Tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972 (cfr. circolare 1 marzo 2007, n. 12/E e risoluzione 10 agosto 2004, n. 117/E), riferito alle prestazioni di alloggio in strutture ricettive.

Le locazioni delle unità immobiliari accatastate nella categoria D/2 saranno, invece, esenti da IVA, salvo opzione (articolo 10, n. 8, del DPR n. 633 del 1972) e i relativi canoni, ove non torni applicabile il regime di esenzione,

saranno assoggettati ad IVA con applicazione dell'aliquota nella misura ordinaria.

Si fa presente, infine, che alla luce dei principi espressi con la circolare n. 27/E del 4 agosto 2006, confermati con la circolare n. 22/E del 28 giugno 2013, secondo cui la distinzione tra fabbricati abitativi e fabbricati strumentali si basa su un criterio oggettivo legato alla classificazione catastale, a prescindere dal loro effettivo utilizzo, devono ritenersi superati i chiarimenti forniti con la risoluzione n. 321 dell'8 ottobre 2002.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE