Regime IVA della costruzione, cessione e locazione di un complesso turistico alberghiero –– R.M. 8/E

16 Gennaio 2014
Riconosciuta l'applicabilità dell'aliquota IVA al 4% per la costruzione di un complesso turistico alberghiero che rispetti le proporzioni dei cd. "fabbricati Tupini", nell'ipotesi in cui il committente dei lavori sia un'impresa di costruzioni.

Così si è espressa l'Agenzia delle Entrate nella **Risoluzione 14 gennaio 2014, n.8/E** in risposta ad una richiesta di consulenza giuridica relativa al trattamento fiscale, ai fini IVA, da applicare a diverse operazioni aventi ad oggetto un complesso turistico alberghiero (costruzione dell'edificio, nonché cessione e locazione di singole unità immobiliari dello stesso)[1].

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate, richiamando la nozione di "residenza turistico alberghiera"[2] riepiloga e chiarisce il regime IVA applicabile alle seguenti operazioni:

- **costruzione** del **complesso alberghiero**.

Sotto tale profilo, la R.M. 8/E/2014 chiarisce che:

– in via generale, sul relativo contratto d'appalto l'IVA è dovuta con l'aliquota ordinaria del 22%;

– nell'ipotesi in cui il complesso rispetti le proporzioni proprie dei cd. "fabbricati Tupini"[3], per il contratto d'appalto si applica l'IVA in misura ridotta, pari al 10%[4];

– nell'ipotesi in cui la costruzione del complesso abbia le caratteristiche dei "fabbricati Tupini" e l'appalto sia eseguito «*nei confronti di soggetti che svolgono l'attività di costruzione di immobili per la successiva vendita*», si rende applicabile l'IVA con l'aliquota ridotta del 4%[5];

- **cessione** e **locazione** di singole **unità immobiliari** facenti parte della residenza alberghiera.

In tal ambito, l'Agenzia delle Entrate richiama la C.M. 27/E/2006 (confermata dalla C.M. 22/E/2013)[6], a commento del regime IVA/Registro per le cessioni e locazioni di immobili, differenziato a seconda che si tratti di abitazioni o di fabbricati strumentali.

Sotto tale profilo, viene ribadito che, per distinguere la disciplina IVA applicabile alle operazioni relative ad ogni singola tipologia di immobile, occorre far riferimento al criterio oggettivo della sua classificazione catastale, a prescindere dall'effettivo utilizzo[7].

Pertanto, nel caso di specie, la R.M. 8/E/2014 chiarisce che anche per la **vendita** di **abitazioni e fabbricati strumentali** posti all'interno del **complesso alberghiero** si applica la disciplina IVA ordinaria (D.P.R. 633/1972).

In particolare **cessione di**:

– **abitazioni** è **imponibile** ad **IVA obbligatoria**, se effettuata dall'impresa costruttrice entro i 5 anni dal termine dei lavori di costruzione, **ovvero su opzione** della stessa mpresa, ove avvenga

dopo i 5 anni[8]. In caso di mancato esercizio dell'opzione, la cessione dell'abitazione dopo i 5 anni dalla fine dei lavori è esente da IVA[9];

– **fabbricati strumentali** (ossia le porzioni della residenza alberghiera, classificate nella Categoria D/2) è **imponibile** ad **IVA obbligatoria**, se effettuata entro i 5 anni dal termine dei lavori di costruzione, **ovvero su opzione** dell'impresa costruttrice, ove avvenga dopo i 5 anni[10]. Anche in tal caso, in mancanza dell'opzione, la cessione ultraquinquennale dell'immobile è esente da IVA[11].

Allo stesso modo, viene chiarito che il **regime IVA della locazione**[12] di **porzioni** del **complesso alberghiero** è quello del D.P.R. 633/1972. In particolare, la **locazione** di:

– **abitazioni** è **imponibile** ad **IVA** esclusivamente **su opzione** dell'impresa costruttrice delle stesse[13]. In mancanza, l'operazione è esente da IVA.

In tal ambito, viene ulteriormente specificato che la **locazione** di **abitazioni** effettuata **nell'ambito dell'attività turistico alberghiera** è **sempre imponibile ad IVA** (e non rientra nel campo di applicazione del regime generale di esenzione dall'imposta), con l'aliquota del 10%[14];

– **fabbricati strumentali** è imponibile ad IVA unicamente su opzione del locatore, con l'aliquota ordinaria del 22%. Negli altri casi, l'operazione è esente da IVA.

---

[1] Nel caso di specie, le unità immobiliari della residenza turistico alberghiera risulteranno accatastate sia nel Gruppo A (Categoria A/2 – Abitazioni di tipo civile), che nel Gruppo D (Categoria D/2 – Alberghi e pensioni, con fine di lucro).

[2] Come osservato nella R.M. 8/E/2014, in base alla normativa regionale, le "residenze turistico alberghiere" vengono identificate «*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*».

[3] Si tratta dei fabbricati nei quali più del 50% della superficie sopra terra sia destinata ad abitazioni e non più del 25% a negozi (cd. "fabbricati Tupini" – art.13, legge 408/1949 e legge 1212/1967).

[4] Ai sensi dei nn. 127-*undecies* e 127-*quaterdecies* della Tab. A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972.

[5] Ai sensi del n.39 della Tab. A, parte II, allegata al D.P.R. 633/1972.

[6] *Cfr. ANCE "IVA – Cessioni e locazioni di fabbricati – C.M. 22/E del 28 giugno 2013" – ID n.12454 del 25 luglio 2013.*

[7] Nella R.M. 8/E/2014 viene, infatti, ribadito che «*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*».

[8] Sotto il profilo dell'aliquota IVA applicabile, si ricorda che, nell'ipotesi di cessione di abitazioni con caratteristiche non di lusso, è applicabile l'aliquota IVA del 4% nell'ipotesi in cui l'acquirente abbia i requisiti "prima casa", mentre negli altri casi l'IVA è dovuta con l'aliquota del 10% (*cfr.* n.21 della Tab. A, parte II, e n.127-*undecies*, della Tab. A, parte III, allegate al D.P.R. 633/1972).

[9] Ai sensi dell'art.10, co.1, n.8-*bis*, del D.P.R. 633/1972.

[10] Per tale operazione, l'aliquota IVA è pari al 22%, ad eccezione dell'ipotesi in cui il fabbricato strumentale sia posto all'interno del complesso alberghiero avente "prevalente destinazione abitativa" (cd. "fabbricato Tupini") e venga ceduto da imprese costruttrici: in tal caso, la cessione dell'immobile strumentale sconta l'aliquota IVA del 10%, ai sensi del n.127-*undecies*, della Tab. A, parte III, allegata al D.P.R.633/1972.

[11] Ai sensi dell'art.10, co.1, n.8-*ter*, del D.P.R. 633/1972.

[12] Ai sensi dell'art.10, co.1, n.8, del D.P.R. 633/1972.

[13] In particolare, in caso di locazione dell'abitazione a terzi (al di fuori dell'attività turistico alberghiera), l'aliquota IVA è pari al 10% (n.127-*duodevicies*, della Tab. A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972).

[14] Ai sensi del n.120 della Tab. A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972 ("prestazioni rese ai clienti alloggiati nelle strutture ricettive").

14491-Risoluzione 14 gennaio 2014, n.8-E.pdfApri