

Risposta n. 84

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Impresa di ripristino - Opzione regime di imponibilità IVA - Articolo 10, primo comma, n. 8) del d.P.R. n. 633 del 1972

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

Alfa S.r.l. Unipersonale (di seguito, "Società", "Istante" o "Contribuente") dichiara di aver operato come società immobiliare di gestione, locando l'immobile di proprietà, composto da tre unità immobiliari, di cui due accatastate come C/3 e una come C/1.

Nel corso del 2018, l'organo amministrativo decide di modificare l'attività sociale in quella di gestione di "*Room & Breakfast*", ai sensi della competente legge regionale, depositando telematicamente a aprile 2018, presso il proprio Comune, sportello edilizia, la Scia per i seguenti tipi di interventi:

a) principale: mutamento di destinazione d'uso (articolo 28 Legge Regionale n. del...);

b) secondario: manutenzione straordinaria (articolo 3, lettera *b*), del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380).

A gennaio 2019, lo Sportello Edilizia del Comune ha comunicato il proprio

parere favorevole espresso dalla Commissione per la Qualità Architettonica e il Paesaggio.

Al termine dei lavori in data 7 marzo 2019, è stata depositata la pratica di agibilità parziale e di conformità edilizia per unità immobiliare ad uso residenziale piano T, Sl, 1. In particolare, a seguito dell'accatastamento del cambio di destinazione d'uso e dell'accorpamento, con soppressione delle precedenti unità immobiliari, il fabbricato ora risulta accatastato come A3.

Con specifico riguardo ai lavori effettuati sulle unità immobiliari in oggetto, l'Istante precisa che trattasi di interventi finalizzati a modificare in modo rilevante la destinazione d'uso dell'immobile da centro benessere ad abitazione.

La Società riferisce inoltre di aver di nuovo modificato la sua attività dopo l'avvio dell'attività di "*Room & Breakfast*": in particolare, con Scia comunicata al Comune in data 10 aprile 2019 e conseguentemente al Registro Imprese e all'Agenzia delle Entrate, l'Istante ha deciso di tornare a svolgere l'attività precedente di immobiliare di gestione, locando l'unità immobiliare ammobiliata, come risultante dai lavori di ristrutturazione, a potenziali conduttori che assumano direttamente, a propria gestione, l'attività di "*Room & Breakfast*".

Tutto ciò premesso, il Contribuente chiede:

1. se la locazione di immobile accatastato A3 (per la locazione turistica) da un'impresa che vi abbia eseguito i lavori sopra descritti sia una operazione esente da IVA, ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 8) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, o debba considerarsi un'operazione imponibile ai fini del tributo;

2. se le fatture emesse dalle varie imprese che hanno eseguito i lavori di manutenzione degli impianti (*i.e.* termico, idraulico ed elettrico) e di completamento dell'edificio, ai sensi dell'articolo 17, comma 6, lettera *a-ter*), d.P.R. n. 633 del 1972, senza applicazione di Iva in inversione contabile debbano essere integrate dalla committente con applicazione dell'Iva con aliquota del 10 per cento o del 22 per cento.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che la locazione dell'immobile effettuata da parte di un'impresa che ha eseguito su tale immobile i lavori come sopra descritti, possa rientrare tra le operazioni imponibili IVA, in quanto è esclusa dal campo di applicazione dell'articolo 10, primo comma, n. 8), del d.P.R. n. 633 del 1972.

Secondo la Società, infatti, gli interventi di frazionamento o accorpamento che comportano una modificazione d'uso rilevante potrebbero rientrare tra gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere *c)*, *d)* e *f)* del d.P.R. n. 380 del 2001 con la conseguenza che la successiva locazione immobiliare eseguita dalla stessa impresa che via ha eseguito i lavori dovrebbe essere fatturata in regime di imponibilità IVA.

Con riferimento al secondo quesito, il Contribuente ritiene che sia applicabile l'aliquota del 10 per cento per i seguenti due motivi alternativi:

- laddove si ritenga che la modifica della destinazione d'uso rilevante (ovvero non nell'ambito della medesima categoria funzionale) sia assimilabile ad uno degli interventi di cui alle lettere *c)*, *d)* ed *f)* dell'articolo 3, comma 1, del d.P.R. n. 380 del 2001, la fattispecie ricadrebbe nella previsione di cui alla Tabella A, Parte III, n.127-*terdecies)* e n.127-*quaterdecies)*, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972;

- poiché le opere effettuate consentono di ottenere un fabbricato a destinazione abitativa, la fattispecie ricadrebbe nell'articolo 7, comma 1, lettera *b)*, della legge 23 dicembre 1999, n. 488, secondo cui sono soggette all'aliquota IVA del 10 % "*le prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 31, primo comma lettere a), b) c) e d), della legge 5 agosto 1978, n. 457, realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata. (...)*". La Società ritiene che tale ragionamento sia in analogia con la risoluzione n.14/E del 2005, ai fini delle imposte dirette, laddove viene riconosciuta la detrazione d'imposta, ai sensi dell'articolo 1, comma 1, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, alle spese sostenute per

le spese di recupero di patrimonio edilizio con cambio di destinazione d'uso dell'unità immobiliare ad uso abitativo.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 135, paragrafo 1, della Direttiva 2006/112/CE (in breve, "Direttiva IVA") prevede un regime di esenzione da IVA per *"l) l'affitto e la locazione di beni immobili"*, dalle quali sono escluse le operazioni elencate al successivo paragrafo 2, che a sua volta prevede *"a) le prestazioni di alloggio, quali sono definite dalla legislazione degli Stati membri, effettuate nel settore alberghiero o in settori aventi funzioni analoghe, (...)"*. La medesima disposizione, inoltre, al paragrafo 3, riconosce agli Stati membri la possibilità di *"stabilire ulteriori esclusioni dall'ambito di applicazione dell'esenzione prevista al paragrafo 1, lettera l)"*.

Tale regime è stato trasfuso nell'articolo 10, primo comma, n. 8), 8-bis) e 8-ter), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in seguito "Decreto IVA").

Posto che la fattispecie in esame riguarda una locazione immobiliare, assume rilievo la disposizione di cui al n. 8), primo comma del citato articolo 10 [in breve, "articolo 10, n. 8",] ai sensi della quale sono esenti da IVA *"le locazioni e gli affitti, (...) di fabbricati, comprese le pertinenze, le scorte e in genere i beni mobili destinati durevolmente al servizio degli immobili locati e affittati, escluse le locazioni, per le quali nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, di fabbricati abitativi effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, di fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali..."*.

Le locazioni degli immobili dunque sono soggette a un naturale regime di

esenzione al quale possono derogare, previa opzione del locatore nel contratto di locazione, solo alcune imprese, tra cui le imprese che hanno ripristinato gli immobili abitativi oggetto di locazione a libero mercato. Nessuna deroga è invece prevista per le immobiliari di gestione o le imprese di altra natura che devono pertanto considerare i canoni a libero mercato esenti da IVA.

Con il primo quesito, il Contribuente chiede se la locazione dell'immobile di sua proprietà possa essere considerata imponibile ai fini IVA in quanto gli interventi che ha fatto eseguire sullo stesso rientrano tra quelli di cui all'articolo 3, comma 1, lettere *c)*, *d)* ed *f)*, del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380.

In primo luogo si osserva che l'Istante dichiara di aver iniziato l'attività di *"Room & Breakfast"* il 10 aprile 2019 e che, dopo l'avvio di tale attività, è sua intenzione mutare questa attività *"per tornare a quella di immobiliare di gestione, locando l'unità immobiliare ammobiliata...., a potenziali conduttori che assumano direttamente, a propria gestione l'attività di Room & Breakfast"*. Nel formulare il quesito, la Società non chiarisce a quale dei due periodi temporali lo stesso è riferito.

Al riguardo si precisa che quando il Contribuente ha locato l'immobile nell'esercizio dell'attività di *Room & Breakfast* (in seguito, "R&B"), per l'articolo 135, paragrafo 2, lettera *a)* della Direttiva 2006/112/CE, l'operazione non può essere esentata da IVA se rientrante, in base alla normativa di settore di ciascuno Stato membro, tra *"a) le prestazioni di alloggio,....,effettuate nel settore alberghiero o in settori aventi funzioni analoghe"*. Pertanto se l'attività esercitata dalla Società è qualificabile, in base alla normativa italiana di settore, ad uso turistico - alberghiero, le prestazioni rese dalla stessa sono soggette ad IVA con aliquota del 10 per cento, ai sensi del n. 120) della Tabella A, parte III, allegata al Decreto IVA, concernente *"prestazioni rese ai clienti alloggiati nelle strutture ricettive di cui all'art. 6 della legge 17 maggio 1983, n. 217 e successive modificazioni..."* (cfr. circolare 1 marzo 2007, n. 12/E, paragrafo 9).

Diversa è l'ipotesi in cui l'Istante loca l'intero immobile accatastato A3 a potenziali conduttori che assumano la gestione dell'attività di "R&B", ritornando così a svolgere l'attività di gestione immobiliare.

In questo caso, la Società può optare per il regime di imponibilità IVA a condizione che rivesta la qualifica di "*impresa di ripristino*".

Secondo la circolare 28 giugno 2013, n. 27/E: "*Le "imprese di ripristino" sono quelle che acquistano un fabbricato ed eseguono o fanno eseguire sullo stesso gli interventi edilizi elencati dall'art. 3, primo comma, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'Edilizia, corrispondenti alle tipologie di interventi di cui all'art. 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457*".

In base all'attuale formulazione della norma, sono tali "*gli interventi rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, l'eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti. Nell'ambito degli interventi di ristrutturazione edilizia sono ricompresi anche quelli consistenti nella demolizione e ricostruzione con la stessa volumetria di quello preesistente, (...). Rimane fermo che, con riferimento agli immobili sottoposti a vincoli ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42 e successive modificazioni, gli interventi di demolizione e ricostruzione e gli interventi di ripristino di edifici crollati o demoliti costituiscono interventi di ristrutturazione edilizia soltanto ove sia rispettata la medesima sagoma dell'edificio preesistente*".

Ne consegue che se le opere fatte eseguire dalla Società sugli immobili di sua proprietà dovessero effettivamente rientrare tra quelle elencate dall'articolo 3, comma 1, lettere *c), d) ed f)*, del Testo Unico dell'edilizia (accertamento tecnico non esercitabile in sede di interpello), l'Istante potrebbe scegliere di assoggettare ad IVA - in luogo dell'esenzione - la locazione dell'immobile, previa opzione da inserire nel relativo contratto.

In assenza di detta opzione, la locazione rientrerà nel naturale regime di esenzione da IVA, con relativa rettifica della detrazione - ai sensi dell'articolo 19-*bis*2 del Decreto IVA - a suo tempo operata dall'Istante sugli acquisti di beni e servizi effettuati per adattare l'immobile all'attività imponibile di "R&B".

Riguardo al secondo quesito, si osserva che questo è strettamente connesso al primo, nel senso che l'aliquota IVA dipende dal tipo di interventi fatti eseguire dall'Istante, la cui qualificazione comporta un accertamento tecnico non esercitabile in sede di interpello. Ne consegue che l'aliquota IVA del 10 per cento potrà essere applicata a condizione che le opere eseguite rientrino effettivamente tra quelle elencate dall'articolo 3, comma 1, lettere *c)*, *d)* ed *f)*, del Testo Unico dell'edilizia e ricorrano anche le altre condizioni previste dai nn. 127-*terdecies*, 127-*quaterdecies* e 127-*quinguesdecies*, Parte III, Tabella A del Decreto IVA.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)