

L'ALBERGO NON E' UNA CASA

Nuove forme di speculazione edilizia



Comune di Grosseto

Convegno Nazionale
Fattoria La Principina – Principina Terra (GR)
sabato 19 gennaio 2008

Dr. Giulio Andreani
Prof.re Tributario Scuola Superiore
dell'Economia e delle Finanze
Scuola Polizia Tributaria – Guardia di Finanza

LE RESIDENZE TURISTICO ALBERGHIERE

Disciplina fiscale e fattispecie controverse

1. Inquadramento della materia.

- 1.1.** Per una compiuta definizione delle residenze turistico alberghiere può essere opportuno riferirsi alla L. n. 217/1983, contenente i principi fondamentali in materia di turismo ed industria alberghiera, che definisce le residenze turistico-alberghiere come strutture ricettive, aperte al pubblico, gestite da imprese turistiche, che forniscono servizi di alloggio, ed altri servizi accessori, in unità abitative arredate, dotate di servizio autonomo di cucina.

Ai sensi della legge testé citata, che, seppure successivamente abrogata dalla L. n. 135/2001 di riforma della legislazione nazionale sul turismo, offre efficaci definizioni ancora utilizzabili per un inquadramento della materia, le residenze turistico-alberghiere costituiscono quindi “strutture ricettive” al pari degli

alberghi, dei motels, dei villaggi-albergo, dei campeggi, dei villaggi turistici, degli alloggi agro-turistici, degli ostelli per la gioventù, degli esercizi di affittacamere e delle case e appartamenti per le vacanze.

Tutte queste “strutture ricettive” si caratterizzano, in base alla predette legge, per la circostanza di essere gestite da imprese c.d. turistiche, secondo la definizione che, di esse, fornisce l’art. 5 della citata L. n. 217/1983.

L’art. 8 della medesima legge attribuiva inoltre alle regioni la facoltà di sottoporre a vincolo di destinazione le “strutture ricettive”, con esclusione di quelle costituite dagli alloggi rurali, dagli alloggi gestiti da affittacamere e dalle case e dagli appartamenti per vacanze (tale possibilità è stata confermata dalla già citata L. n. 135/2001, che, come detto, ha abrogato la L. n. 217/1983).

Il vincolo di destinazione al quale le regioni possono sottoporre le “strutture ricettive” costituisce la continuazione storica del c.d. vincolo alberghiero originariamente previsto dal R.D.L. n. 274/1936, il quale imponeva che l’immobile destinato ad albergo dovesse mantenere detto vincolo per un determinato periodo di tempo, a pena di nullità dell’atto di vendita cui non facesse seguito la continuazione dell’attività alberghiera da parte dell’acquirente dell’immobile.

Per effetto della citata L. n. 217/1983, confermata sul punto dalla L. n. 135/2001, le regioni hanno quindi la facoltà di disciplinare, con legge, il vincolo di destinazione delle “strutture ricettive” destinate ad essere gestite dalle imprese turistiche.

- 1.2.** Accade frequentemente nella prassi che imprese c.d. turistiche che gestiscono (o sarebbero destinate a gestire) “strutture ricettive”, soprattutto appartenenti alla tipologia delle residenze turistico-alberghiere, dismettano parte dei beni facenti parte del complesso immobiliare a singole persone.

Indipendentemente dalla liceità di tali comportamenti, ciò avviene, essenzialmente, per i seguenti due ordini di motivi:

- a) allo scopo di far utilizzare i beni ceduti agli acquirenti non più come beni a destinazione alberghiera, bensì come comuni unità residenziali al pari di un comune appartamento inserito in un condominio;
- b) allo scopo di cedere a terzi la proprietà di alcune unità immobiliari senza tuttavia che cessi, da parte dell'unità immobiliare ceduta a terzi, la destinazione a "struttura ricettiva" – cioè a residenza turistico-alberghiera - gestita dall'impresa turistica.

1.3. Quello indicato sub a) è un fenomeno noto nella prassi negoziale come "compravendita frazionata di strutture ricettive", ed ha soprattutto interessato le residenze turistico-alberghiere, proprio perché caratterizzate dall'esistenza di unità abitative dotate di servizio autonomo di cucina e quindi in concreto utilizzabili anche come comuni appartamenti.

Si tratta quindi di negozi giuridici che determinano, per l'unità immobiliare ceduta a terzi, la perdita della originaria destinazione d'uso di struttura alberghiera, per far acquisire, a tale bene, una destinazione d'uso di tipo abitativo privato. In questa ipotesi l'unità immobiliare, per effetto della cessione a terzi, perde quindi la sua strumentalità rispetto all'impresa turistica che gestisce la residenza turistico-alberghiera, ed acquisisce la caratteristica di bene destinato in via definitiva ad abitazione dell'acquirente.

1.4. La fattispecie indicata sub b) si verifica invece quando la vendita dell'unità immobiliare è disciplinata da clausole o specifici accordi tra le parti che stabiliscono la continuazione del bene come parte della "struttura ricettiva" costituita dalla residenza turistico-alberghiera gestita dall'impresa turistica, attribuendo a quest'ultima la detenzione, o comunque la gestione, dell'unità immobiliare ceduta, che costituirà oggetto di offerta al pubblica al pari di tutte le

altre unità immobiliari che compongono la residenza turistico-alberghiera e che non sono state oggetto di dismissione a terzi.

Quindi l'unità immobiliare, anche se ceduta a terzi, mantiene la destinazione ricettiva con apertura al pubblico, ed è unitariamente gestita dall'impresa turistica insieme alle altre unità immobiliari che fanno parte della residenza turistico-alberghiera.

La dottrina civilistica ritiene infatti ammissibile la titolarità della proprietà esclusiva di porzioni immobiliari di una medesima residenza turistico-alberghiera in capo a soggetti diversi, sia se tale proprietà ripartita tra più soggetti è esistente fin dalla costituzione della residenza turistico-alberghiera, sia se la ripartizione della proprietà si realizza successivamente mediante atti dispositivi di alcune unità immobiliari che fanno parte della residenza turistico-alberghiera.

2. La disciplina fiscale delle due predette ipotesi.

2.1. L'ipotesi sub a): dismissione degli immobili allo scopo di farli utilizzare dagli acquirenti come comuni unità residenziali.

2.1.1. La fattispecie indicata sub a) si realizza, come detto, quando l'unità immobiliare che fa parte della residenza turistico-alberghiera perde, per effetto della cessione a terzi, la sua strumentalità rispetto all'impresa turistica che gestisce la residenza turistico-alberghiera, per acquisire in concreto la caratteristica di bene destinato in via definitiva ad abitazione privata dell'acquirente.

L'esistenza di una situazione di questo tipo è riscontrabile da un esame del contratto di cessione dell'unità immobiliare, qualora in esso non sia contenuto alcun richiamo alla continuazione dell'impresa alberghiera per mezzo dell'unità immobiliare oggetto di cessione, oppure, ancor più significativamente, se

l'acquirente ha richiesto l'applicazione dei benefici fiscali sulla "prima casa", attesa, in quest'ultimo caso, la inequivocabile destinazione del bene ad abitazione permanente dell'acquirente.

Tale situazione è inoltre accertabile, in punto di fatto, mediante ispezioni ed accessi nei locali degli immobili che facevano parte della residenza turistico-alberghiera e che sono stati ceduti a terzi, nonché attraverso verifiche dell'anagrafe della popolazione residente per accertare se tali immobili sono stati adibiti a residenza permanente da parte di persone fisiche o del registro delle imprese per accertare se l'immobile sia stato adibito a sede legale di enti collettivi.

La dottrina esclude che negozi giuridici che prevedono tali cessioni siano nulli sotto il profilo civilistico, ma non esclude – anzi ammette – la possibilità che da tali contratti possano discendere conseguenze di ordine amministrativo (ed in particolare da un punto di vista urbanistico-edilizio) e anche penale (dal momento che la trasformazione di un'azienda turistica, o parte di essa, in locali destinati ad abitazione integrerebbe, secondo alcune pronunce della sezione penale della Suprema Corte di Cassazione, il reato di lottizzazione abusiva).¹

Da un punto di vista tributario – che è quello che interessa ai fini del presente lavoro – occorre invece verificare quale disciplina è applicabile a tale tipologia di cessioni ai fini dell'I.v.a. e delle altre imposte.

E' preliminare a questa indagine accertare la natura delle unità immobiliari facenti parte della residenza turistico-alberghiera, che costituiscono oggetto di cessione a terzi.

¹ Secondo Cass. pen. n. 6396/2006, configura il reato di lottizzazione abusiva «*la modifica di una destinazione d'uso di una residenza turistico-alberghiera realizzata attraverso la vendita di singole unità a privati allorché non sussista un'organizzazione imprenditoriale preposta alla gestione dei servizi comuni ed alla concessione in locazione dei singoli appartamenti compravenduti secondo le regole comuni del contratto di albergo, atteso che in tale ipotesi le singole unità perdono la originaria destinazione d'uso alberghiera per assumere quella residenziale, in contrasto con lo strumento urbanistico costituito dal piano di lottizzazione*».

La prima questione, infatti, è se tali unità immobiliari devono essere considerate a destinazione abitativa oppure se si tratta di beni strumentali per natura rispetto all'esercizio dell'impresa turistica che gestisce la residenza turistico-alberghiera. Accade infatti nella prassi di riscontrare che unità immobiliari che fanno parte di residenze turistico-alberghiere siano classificate in catasto a volte nel gruppo D-2 (*residences*) e a volte come immobili di tipo residenziale e, quindi, nel gruppo A (eccetto l'A-10) delle categorie catastali.

Da questo punto di vista non sembra tuttavia possa essere revocato in dubbio che le unità immobiliari che fanno parte di una residenza turistico-alberghiera costituiscono beni strumentali per natura all'impresa turistica che gestisce la residenza turistico-alberghiera stessa, indipendentemente dalla loro classificazione catastale.

Si tratta infatti di unità immobiliari che fanno parte di un più vasto complesso immobiliare (la residenza turistico-alberghiera o *residence*) e che, per questo motivo, sono correttamente classificabili nel gruppo D-2 (*residences*) come tutte le unità immobiliari da cui è formata la residenza turistico-alberghiera (o *residence*).

Anche la *Direzione centrale normativa e contenzioso* dell'*Agenzia delle Entrate*, con la risoluzione n. 321/E dell'8/10/2002, ha affermato che «*la costruzione del residence è finalizzata all'esercizio di una attività turistico-alberghiera*», giungendo alla conclusione che tale circostanza «*esclude che le unità abitative facenti parte di tale complesso possono essere assimilate alle case di civile abitazione*»². A nulla rileva che in alcuni casi le unità immobiliare in oggetto

² La risoluzione in esame ribalta un precedente orientamento espresso dalla *Direzione centrale affari giuridici* del *Ministero delle Finanze* con la risoluzione n. 14/E del 13/01/1996, che aveva invece ritenuto assimilabili alle case di civile abitazione (ritenendo pertanto applicabili le corrispondenti aliquote e agevolazioni fiscali) le unità immobiliari facenti parte dei *residences*. Rispetto alla risoluzione più datata, la n. 321/E dell'8/10/2002 affronta tuttavia in maniera più specifica la particolare destinazione all'esercizio di attività d'impresa delle unità immobiliari facenti parte di una struttura turistico-alberghiera, giungendo alla conclusione, indicata nel testo, che questa circostanza esclude che le unità immobiliari possano essere assimilate a case di civile abitazione. Peraltro già in una risoluzione del 1998, la *Direzione centrale fiscalità locale* del *Ministero delle Finanze*, con la risoluzione n. 156/E del 19/10/1998, aveva preso – anche se a fini diversi da quelli dell'applicazione dell'I.v.a. - una posizione diversa da quella della citata ris. n. 14/E del 13/01/1996, affermando che le unità immobiliari facenti parte

siano state classificate nel gruppo A della categorie catastali, poiché si tratta di classificazioni errate che non rispecchiano l'effettiva destinazione d'uso del bene quale si ricava dai relativi permessi amministrativi (per un approfondimento della questione attinente alla errata classificazione catastale dei beni *de quibus* vedi *infra*).

Appurato pertanto che l'unità immobiliare che fa parte di una residenza turistico-alberghiera costituisce un bene strumentale per natura dell'impresa turistica cedente, la disciplina ai fini dell'I.v.a. e delle imposte di registro, ipotecaria e catastale deve essere quella relativa a tale tipologia di beni.

In particolare, per quanto riguarda l'I.v.a., ai sensi dell'art. 10, n. 8-ter), del D.P.R. n. 633/1972, le cessioni aventi ad oggetto le unità immobiliari di cui trattasi sono esenti dal tributo, con l'eccezione:

- a) delle cessioni effettuate, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art. 31, primo comma, lett. *c*), *d*) ed *e*) della L. n. 457/1978;
- b) delle cessioni effettuate nei confronti di acquirenti soggetti passivi I.v.a. che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale pari o inferiore al 25 per cento;
- c) le cessioni effettuate nei confronti di acquirenti che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni;
- d) le cessioni per le quali, nel relativo atto, il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione ad I.v.a..

Tali cessioni, riguardando immobili strumentali per natura all'esercizio dell'impresa turistica che li cede, devono essere assoggettati all'aliquota I.v.a. ordinaria (20%), non potendo trovare applicazione – poiché non si tratta di case di

di una organizzazione turistico-imprenditoriale devono essere inseriti – ai fini del tributo locale oggetto della risoluzione *de qua* – in una categoria diversa da quella delle abitazioni private.

abitazione – l'aliquota ridotta del 10% prevista dal n. 127-undecies della parte terza della Tabella A annessa al D.P.R. n. 633/1972.

Relativamente invece all'imposta di registro, trattandosi di operazioni che ricadono, alternativamente, nel regime di esenzione o in quello di applicazione dell'I.v.a., per il principio di alternatività tra le due imposte previsto dall'art. 40 del D.P.R. n. 131/1986, l'imposta di registro si applica in misura fissa.

Relativamente alle imposte ipotecaria e catastale occorre tenere conto delle novità introdotte nel D.Lgs. n. 347/1990 ad opera del D.L. n. 223/2006, secondo cui l'imposta catastale (con aliquota dell'1 per cento) e l'imposta ipotecaria (con l'aliquota del 3 per cento) trovano applicazione anche relativamente ai trasferimenti aventi ad oggetto immobili strumentali per natura, sia che ricadano nel regime di esenzione dall'I.v.a. sia che rientrino in quello di applicazione del tributo.

Ne consegue quindi che, relativamente alle cessioni aventi per oggetto immobili strumentali per natura (quali sono le singole unità immobiliari che fanno parte di una residenza turistico-alberghiera), l'imposta di registro si applica sempre in misura fissa e le imposte ipotecaria e catastale si applicano sempre in misura proporzionale (complessivamente in misura pari al 4 per cento della base imponibile), indipendentemente dalla circostanza che, ai fini dell'I.v.a., la compravendita costituisca un'operazione esente oppure imponibile.

* * *

Una questione strettamente correlata a quella testé esaminata è se l'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare che fa parte di una residenza turistico-alberghiera, può fruire dell'agevolazione per l'acquisto della c.d. prima casa, prevista dal n. 21 della parte seconda della tabella annessa al D.P.R. n. 633/1972, secondo cui sono soggette all'aliquota I.v.a. ridotta al 4 per cento le cessioni di case di abitazione non di lusso, a condizione che l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro 18 mesi

dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività, con dichiarazione da rendere a pena di decadenza, da parte dell'acquirente, nell'atto di acquisto.

Sembra evidente che l'agevolazione in questione, che deve riguardare compravendite relative a case di abitazione, vale a dire unità immobiliari urbane a destinazione abitativa (non di lusso) classificate o classificabili (se non ancora accatastate) in una delle categorie del gruppo A, eccetto la A-10 (uffici), non può trovare applicazione agli acquisti di unità immobiliari che fanno parte di una residenza turistico-alberghiera, attesa la natura di beni strumentali per natura (classificate o classificabili nel gruppo catastale D-2) dell'impresa turistica che gestisce la residenza turistico-alberghiera.

Manca conseguentemente il principale presupposto per poter fruire dell'agevolazione in parola, e cioè che oggetto di acquisto sia un immobile ad uso residenziale, classificato nel gruppo A (tranne l'A-10) delle categorie catastali. Eventuali atti di compravendita di unità immobiliari di questo tipo non possono pertanto fruire legittimamente dell'applicazione dell'I.v.a. agevolata al 4 per cento prevista per l'acquisto della c.d. prima casa.

Ai fini dell'applicazione dell'agevolazione in esame non si ritiene che possa rilevare l'astratta e futura destinazione residenziale che potrebbe essere attribuita all'unità immobiliare estromessa dalla residenza turistico-alberghiera, ma soltanto l'effettivo censimento dell'immobile oggetto di cessione in una categoria catastale diversa da quella residenziale (che si è detto essere la D-2).

In altri termini, anche se in tempi successivi alla stipulazione dell'atto di acquisto, l'unità immobiliare dovesse essere destinata a civile abitazione con la corrispondente classificazione catastale in una delle voci del gruppo A (diverse dalla A-10), questa circostanza non avrebbe alcuna rilevanza ai fini del godimento dell'agevolazione fiscale *de qua*, dovendosi fare riferimento, ai fini della sua fruizione, esclusivamente alla situazione esistente al momento del perfezionamento dell'atto di acquisto, anche qualora – come è peraltro agevole

riscontrare nelle residenze turistico-alberghiere – gli immobili avessero già i requisiti di fatto per essere destinati ad un uso abitativo privato.³

Dello stesso avviso è la citata risoluzione n. 321/E dell'8/10/2002 della *Direzione centrale normativa e contenzioso* dell'*Agenzia delle Entrate*, che ha escluso – come detto – che le unità abitative facenti parte di una “struttura ricettiva” gestita da un'impresa turistico-alberghiera possano essere assimilate alle case di civile di abitazione.

* * *

Un altro aspetto fiscale che non riguarda l'I.v.a. (né altre imposte indirette) ma che è collegato alla natura del bene oggetto di cessione, attiene alla detrazione degli interessi passivi, entro il limite di € 3.615,20 annui, che ai sensi dell'art. 15, comma 1, lett. b), del T.u.i.r., le persone fisiche possono fruire relativamente ai mutui ipotecari contratti per l'acquisto dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale.

Trattandosi di agevolazione riferita – come quella in precedenza esaminata - ad unità immobiliari che devono essere di tipo residenziale, manca, in caso di acquisto di una unità immobiliare che fa parte di una residenza turistico-alberghiera, il principale presupposto per la fruizione della detrazione in esame.

Conseguentemente gli acquirenti di tali unità immobiliari non hanno diritto alla detrazione in esame riguardante gli interessi passivi correlati ai mutui ipotecari che siano stati contratti per il loro acquisto.

* * *

³ Dello stesso avviso è la citata risoluzione n. 321/E dell'8/10/2002 della *Direzione centrale normativa e contenzioso* dell'*Agenzia delle Entrate*, che ha escluso – come detto – che le unità abitative facenti parte di una “struttura ricettiva” gestita da un'impresa turistico-alberghiera possano essere assimilate alle case di civile di abitazione.

Come è stato in precedenza detto, accade nella prassi di riscontrare che unità immobiliari che fanno parte di residenze turistico-alberghiere siano classificate in catasto come immobili di tipo residenziale e, quindi, nel gruppo A delle categorie catastali.

Ci si deve allora domandare se, in simili ipotesi, le precedenti considerazioni relative a casi in cui tali unità immobiliari siano classificate, come dovrebbe essere, nel gruppo D-2, siano valide anche per i casi in cui le unità immobiliari siano classificate nel gruppo A (eccetto l'A-10).

Per formulare una risposta a tale domanda occorre preliminarmente verificare se la classificazione nel gruppo A (eccetto l'A-10) sia rispondente alla reale situazione di fatto cui è destinato l'immobile oppure no.

Infatti, se il complesso immobiliare è stato costruito, nella sua interezza, come residenza turistico-alberghiera, avendo ricevuto i consueti permessi edilizi per la realizzazione di tale tipologia immobiliare, e non per la realizzazione di unità immobiliari di tipo diverso (es. residenziale), l'eventuale classificazione catastale nel gruppo A di alcune unità immobiliari che fanno parte della residenza turistico-alberghiera, non è conforme alla concessione edilizia (o permesso di costruire) rilasciata dalla preposta autorità amministrativa.

Ne discende che l'erronea classificazione catastale non può costituire un valido motivo per ritenere applicabili, agli acquisti di tali immobili, una disciplina fiscale diversa da quella che è stata in precedenza illustrata per le fattispecie in cui la classificazione catastale delle unità immobiliari che fanno parte della residenza turistico-alberghiera sia avvenuta conformemente alle abilitazioni rilasciate dall'ente comunale.

In caso contrario, a parità di situazioni di fatto, risulterebbe fiscalmente avvantaggiata (perché potrebbe fruire delle agevolazioni fiscali prima ricordate) la fattispecie venutasi a creare per effetto di una erronea (perché non conforme ai

permessi urbanistico-edilizi) classificazione catastale, il che non sarebbe ragionevole.⁴

Del resto la funzione del catasto è quella di censire gli immobili esistenti sul territorio nazionale allo scopo di costituire un inventario del patrimonio edilizio e terriero nazionale, accertarne la proprietà e determinarne la relativa rendita; la classificazione catastale delle unità immobiliari per gruppi (catastali) non può pertanto costituire il mezzo utilizzabile strumentalmente per attribuire al bene una destinazione diversa da quella prevista dal relativo permesso edilizio.

3.1. L'ipotesi sub b): dismissione degli immobili allo scopo di cedere a terzi la proprietà di alcune unità immobiliari senza tuttavia che cessi la destinazione a "struttura ricettiva" gestita dall'impresa turistica.

3.1.1. La fattispecie indicata sub b) si realizza, come detto, quando la vendita dell'unità immobiliare è disciplinata da clausole o accordi tra venditore ed acquirente, con i quali viene stabilito che il bene continua a far parte della "struttura ricettiva" composta dalla residenza turistico-alberghiera, attribuendo all'impresa turistica (che gestisce la residenza turistico-alberghiera) la detenzione, o comunque la gestione, (anche) dell'unità immobiliare ceduta.

In casi del genere le unità immobiliari cedute a terzi non vedono modificata la loro destinazione d'uso, che rimane quella di bene strumentale per natura all'esercizio dell'impresa turistica (che gestisce la residenza turistico-alberghiera).

Ai fini delle imposte indirette dovute sulla cessione dell'unità immobiliare, la disciplina applicabile è quella - sopra illustrata - relativa ai beni strumentali per natura, che prevede l'applicazione dell'aliquota ordinaria del 20% ai fini

⁴ Eventualmente la questione si sposterà, per gli acquirenti di siffatti immobili, sul piano della responsabilità dei venditori, per il fatto di avere ceduto come unità immobiliari di tipo residenziale beni che invece non avevano tali caratteristiche, nei confronti oltre tutto di acquirenti ignari (se tali sono) della effettiva destinazione alberghiera dell'immobile per essere tratti in errore dalla erronea classificazione catastale del bene.

dell'I.v.a. (e la conseguente impossibilità sia di fruire delle agevolazioni per la c.d. prima casa, sia di detrarre gli interessi passivi correlati ai mutui ipotecari contratti per l'acquisto dell'unità immobiliare in questione), dell'imposta di registro in misura fissa e delle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale (complessivamente pari al 4% della base imponibile).

L'ipotesi di cui ci stiamo occupando può essere prevista dalle parti per evitare eventuali profili di liceità di tali fattispecie dal punto di vista civilistico – nonché penale –, atteso che parte della dottrina sostiene che le unità immobiliari che compongono la residenza turistico-alberghiera non potrebbero costituire oggetto di dismissione dalla “struttura ricettiva”.

Potrebbe pertanto accadere che, per evitare di correre rischi di tipo civilistico e penale, le parti si determinino a regolamentare i loro rapporti sulla base di schemi contrattuali che prevedano formalmente il mantenimento dell'unità immobiliare nell'ambito dell'impresa turistica.

Tali accordi rappresentano tuttavia uno schermo per celare la reale situazione di fatto, rappresentata dall'effettivo uso esclusivo dell'immobile da parte dell'acquirente dello stesso.

I principali schemi contrattuali che potrebbero essere all'uopo utilizzati dalle parti sono quelli del *contratto di locazione* e del *contratto di associazione in partecipazione*.

Con il primo dei due schemi contrattuali (*locazione*) l'impresa turistica ottiene formalmente la detenzione dell'immobile allo scopo di offrirlo sul mercato, mentre, in effetti, il bene rimane talora nella esclusiva disponibilità del proprietario.

Trattandosi di un contratto a titolo oneroso, le parti dovranno avere previsto il pagamento di un apposito canone a favore del proprietario. Sulla base di tale contratto quindi ne deriva, in base alle disposizioni del T.u.i.r., un reddito tassabile per il proprietario dell'immobile ed un costo deducibile per l'impresa turistica che lo sostiene.

Talora, si è detto, l'immobile rimane in sostanza nell'uso esclusivo del proprietario, il quale, pertanto, assume, nei confronti dell'impresa turistica che gestisce imprenditorialmente (anche) tale unità immobiliare, una posizione giuridica parificabile a quella di un vero e proprio cliente dell'impresa turistica, la quale, dalla concessione in uso dell'alloggio al proprietario-cliente, deve conseguire ricavi in misura corrispondente a quelli che normalmente ricava dalla concessione in uso di immobili aventi analoghe caratteristiche.

Il compito di chi svolge le verifiche fiscali è pertanto, ricorrendo una simile fattispecie, quello di accertare che l'impresa turistica abbia conseguito e dichiarato, per la concessione in uso dell'immobile, un *quantum* di ricavi che possa ritenersi congruo sulla base dei criteri di determinazione cui si è fatto riferimento.

Questa regola di valutazione della congruità dei ricavi trova applicazione anche in quelle ipotesi in cui le parti abbiano pattuito di compensare i reciproci debiti (e cioè il debito dell'impresa turistica verso il proprietario dell'immobile a titolo di canone di locazione con il debito del proprietario dell'immobile verso l'impresa turistica a titolo di corrispettivo per l'uso dell'immobile), atteso che la compensazione costituisce soltanto un mezzo di estinzione delle obbligazioni alternativo al normale pagamento e non un criterio di determinazione legale dei corrispettivi.

La seconda fattispecie contrattuale considerata è quella, si è detto sopra, del *contratto di associazione in partecipazione*, ove il proprietario dell'immobile apporta (in qualità di associato) il proprio bene all'impresa turistica (in qualità di associante), in cambio di una partecipazione agli utili dell'impresa turistica (in denaro o in natura), ovvero, alternativamente, di un corrispettivo fisso e di una partecipazione agli utili.

Anche in caso di associazione in partecipazione, se l'immobile viene utilizzato esclusivamente dal proprietario (e non offerto sul mercato, come lo schema contrattuale utilizzato dalle parti lascerebbe intendere), si ripropongono le medesime problematiche fiscali già indicate con riguardo al caso della locazione, atteso che nella

fattispecie della associazione in partecipazione il proprietario dell'immobile deve rapportarsi con l'impresa turistica come un cliente della stessa; con la conseguenza che l'impresa deve conseguire, mediante la prestazione di servizio resa al proprietario-cliente, un provento non inferiore a quello di mercato.

Ne consegue che in entrambe le ipotesi (*locazione e associazione in partecipazione*) se le parti non hanno previsto un congruo compenso per la prestazione di servizi resa dall'impresa turistica al proprietario-cliente dell'immobile per l'uso di tale bene, così come per quella resa da quest'ultimo all'impresa (sotto forma di canone di locazione ovvero di apporto), è legittimo che gli organi di controllo fiscale recuperino a tassazione, nei confronti tanto dell'impresa turistica quanto del proprietario dell'immobile, la differenza tra il corrispettivo pattuito ed il corrispettivo congruo sulla base del valore di mercato della prestazione.

Ovviamente nelle ipotesi in cui non fosse stato pattuito dalle parti alcun corrispettivo, o anche qualora fosse stato espressamente escluso, l'importo da recuperare a tassazione nei confronti dell'impresa cedente sarebbe pari all'intero corrispettivo che risulta congruo sulla base del valore di mercato della prestazione; nel secondo dei casi testé considerati, cioè nel caso di esclusione pattizia del corrispettivo, il recupero a tassazione deriverebbe dall'aver, l'impresa turistica, destinato il bene a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'art. 85, comma 2, del T.u.i.r..

* * *

Potrebbe altresì verificarsi l'ipotesi che l'immobile sia utilizzato esclusivamente dal proprietario dell'immobile per una parte soltanto dell'anno e, per la restante parte dell'anno, tale bene sia effettivamente offerto sul mercato dall'impresa turistica.

In questo caso con riguardo al periodo dell'anno in cui il bene è utilizzato in via esclusiva dal proprietario valgono le medesime considerazioni svolte in

precedenza, con la differenza che il corrispettivo che l'impresa turistica è tenuta a dichiarare a seguito della prestazione di servizio resa al proprietario-cliente dell'immobile, dovrà ovviamente essere rapportato ai mesi di effettivo utilizzo del bene da parte del proprietario dell'immobile.