

Ordinanza del 16/12/2024 n. 32700 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IVA - Locazioni turistiche - Soggiorno del medesimo inquilino - Operazioni di pulizia e cambio biancheria - Cambio di inquilino e non giornalmente o ripetutamente - Mera prestazione di riassetto dei locali - Attività alberghiera - Inconfigurabilità

Massima:

L'attività di affitta camere presenta natura analoga a quella alberghiera, seppur si differenzi per le dimensioni più modeste e infatti è del tutto sovrapponibile, in contrapposto all'uso abitativo, a quella alberghiera e, pure, a quella di bed and breakfast, comportando, non diversamente da un albergo, un'attività imprenditoriale, un'azienda ed il contatto diretto con il pubblico; essa, infatti, richiede non solo la cessione in godimento del locale ammobiliato e provvisto delle necessarie somministrazioni (luce, acqua, ecc.), ma anche la prestazione di servizi personali, quali il riassetto del locale stesso e la fornitura della biancheria da letto e da bagno. In questo senso l'attività di affitta camere presenta natura analoga a quella alberghiera seppur si differenzi per le dimensioni più modeste; nel caso di fornitura ripetuta di biancheria da bagno e da letto, nonché il riassetto delle camere e di fornitura giornaliera di colazione rappresentano servizi personali riconducibili al servizio alberghiero e quindi ad un'attività di impresa commerciale.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Rielvato che:

- la società A.A. - B.B. Sardegna GMBH, non residente in Italia, ricorreva contro gli avvisi di accertamento ad essa notificati aventi ad oggetto l'IVA richiesta per gli anni d'imposta 2000, 2001 e 2002;
- la CTP accoglieva i ricorsi ritenendo difettosa la prova che l'attività svolta dalla società ricorrente, anche se effettuata attraverso una stabile organizzazione in Italia, potesse essere qualificata come attività alberghiera ai fini IVA; tale attività, secondo la sentenza di primo grado, costituiva attività di mera locazione di immobili turistici, in mancanza di servizi accessori di carattere personale (pulizia dei locali più o meno giornaliera, cambio periodico della biancheria);

- appellava l'Ufficio; la società proponeva appello incidentale riproponendo le eccezioni pregiudiziali rigettate in primo grado;
- con la sentenza qui gravata la CTR ha respinto l'appello principale dichiarando assorbita l'impugnazione incidentale, in quanto ha ritenuto assente la prova della natura turistico - alberghiera dell'attività esercitata dalla società contribuente non residente in Italia;
- ricorre a questa Corte l'Agenzia delle Entrate con atto due motivi;
- resiste la società contribuente; la stessa propone anche ricorso incidentale articolato in tre motivi;

Considerato che:

- vanno preliminarmente trattate e disattese le eccezioni di inammissibilità proposte da parte controricorrente;
- invero, il ricorso non richiede surrettiziamente una revisione del fatto, ma pone una questione di diritto il cui ingresso è ammesso in questa sede di Legittimità;
- inoltre, poiché incentrato su detta questione, il gravame si sottrae alla inammissibilità per c.d. "doppia conforme", dal momento che tale situazione processuale preclude la proposizione di ricorso per omesso esame di fatto decisivo per il giudizio ex art. 360 c. 1 n. 5 c.p.c., non l'impugnativa in cassazione tesa a denunciare la violazione di legge;
- la questione è posta poi in modo affatto generico, ma puntualmente determinata e illustrata;
- venendo allora alla disamina dei motivi di gravame, il primo motivo di ricorso principale deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 10, comma 1, n. 8) e 16, comma 2, (tab. A - parte III - n. 120) del D.P.R. n. 633 del 1972 in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c.; secondo l'Amministrazione Finanziaria ricorrente la Corte di Giustizia Tributaria ha ritenuto non provata la natura turistico-alberghiera delle prestazioni fornite dalla società non residente del tutto erroneamente, avendo dando atto esplicitamente, in difformità della sentenza di primo grado, della sussistenza dei servizi ulteriori rispetto alla mera locazione degli immobili come risultanti dalle dichiarazioni rese dalle dipendenti della contribuente al personale della Guardia di Finanza. Nel dettaglio si trattava della pulizia degli appartamenti e della fornitura della biancheria da letto e da bagno;
- il secondo motivo si duole della violazione e falsa applicazione dell'art. 55 del d. P.R. n. 633 del 1972 e dell' art. 2697 c.c. nel quadro dell'accertamento induttivo in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c.; secondo l'Agenzia delle Entrate ricorrente la sentenza impugnata ha addebitato erroneamente all'Ufficio il non aver fornito la prova certa sull'esistenza di prestazioni turistico-alberghiere accertate in capo alla contribuente, così erroneamente invertendo il peculiare modo di atteggiarsi dell'onere della prova;
- i motivi possono trattarsi congiuntamente in quanto strettamente connessi tra di loro;

- gli stessi si rivelano infondati;

- va premesso che questa Corte ritiene da tempo (Cass. n. 6501/2014 e prima Cass. n. 8129/01) con riferimento espresso alla disposizione del punto 120 della parte terza della tabella A allegata al D.P.R. n. 633 del 1972 , (disposizione che nel testo *ratione temporis* vigente prevedeva l'aliquota Iva agevolata del 9% per le "prestazioni rese ai clienti alloggiati nelle aziende alberghiere, escluse quelle classificate di lusso, e nei parchi di campeggio") che "per l'applicazione della aliquota agevolata occorrono dunque due requisiti: che il cliente sia "alloggiato" e che i servizi gli siano resi nell'ambito di una "azienda alberghiera", cioè di una struttura che fornisce alcuni servizi non meramente accessori (pulizia, cambi biancheria, pasti...); il che differenzia questi rapporti rispetto alla locazione di una porzione di immobile ad uso abitativo, o dalla ospitalità a pagamento nell'ambito di una famiglia";

- invero, nel presente caso, la Corte di merito ha accertato in fatto, con motivazione del tutto chiara e con valutazione non più rivedibile in questa sede di Legittimità, valutando le prove versate in atti che "non vi è, però, la prova che l'attività possa essere qualificata come di tipo turistico - alberghiero, in quanto gli elementi raccolti dagli inquirenti depongono nel senso dell'assoluta mancanza dei cc.dd. servizi supplementari.

Contrariamente a quanto argomentato dall'Agenzia delle Entrate, infatti, le deposizioni del personale di servizio escludono che venissero effettuate le pulizie giornaliere ed il cambio della biancheria, essendo l'attività limitata alla mera consegna di un immobile (ovviamente) pulito ed al ritiro delle chiavi";

- ancora, essa ha ritenuto che "alla luce delle concordi dichiarazioni del personale dipendente, il "prospetto riepilogativo di biancheria" non potrebbe essere inteso nel senso che riassume le spese per i cambi (più o meno) quotidiani, ma per quelli (peraltro necessari) effettuati al termine del periodo di permanenza di ciascun cliente. Per altro verso, al p.v.c. non risulta allegata la traduzione del dépliant e dei file, sicché le deduzioni dell'appellante non possono inficiare in alcun modo il chiarissimo quadro probatorio, emergente dalle dichiarazioni del personale delle pulizie. Pertanto, come correttamente ritenuto dal giudice di prime cure, non vi è la prova della natura turistico - alberghiera dell'attività esercitata dalla società in Italia";

- questo Collegio non ignora che per costante giurisprudenza, anche recente, di questa Corte (Cass. Sez. 5, ord. n. 2600/2019) in materia di IVA, in ipotesi di concessione in godimento di un immobile arredato accompagnata dalla prestazione di servizi non direttamente inerenti al godimento della res locata (come la climatizzazione o la somministrazione di acqua, luce e gas), ma di carattere personale (come le pulizie od il cambio della biancheria), il rapporto, specialmente se - come nella specie - si inserisce in un'attività avente ad oggetto la cessione di una pluralità di immobili, non è qualificabile come locazione immobiliare ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 633 del 1972 (anche Cass., Sez. 6-5, n. 6501/2014);

- si è in argomento ulteriormente precisato che (Cass. Sez. 6-5, n. 15545/2022) l'attività di affitta camere presenta natura analoga a quella alberghiera, seppur si differenzi per le dimensioni più modeste. In argomento si è stabilito (Cass. n. 109/2016) che per così dire ontologicamente l'attività di affittacamere è del tutto sovrapponibile - in contrapposto all'uso abitativo - a quella

alberghiera e, pure, a quella di bed and breakfast, comportando, non diversamente da un albergo, un'attività imprenditoriale, un'azienda ed il contatto diretto con il pubblico; essa, infatti, richiede non solo la cessione in godimento del locale ammobiliato e provvisto delle necessarie somministrazioni (luce, acqua, ecc.), ma anche la prestazione di servizi personali, quali il riassetto del locale stesso e la fornitura della biancheria da letto e da bagno (Cass. n. 109/2016 ; analogamente Cass. n. 21562/2020 ; Cass. n. 704/2105; Cass. n. 26087/2010 ; Cass. n. 17167/2002).

In questo senso l'attività di affitta camere presenta natura analoga a quella alberghiera seppur si differenzi per le dimensioni più modeste;

- nel contesto che si è detto, la fornitura ripetuta di biancheria da bagno e da letto, nonché il riassetto delle camere e la fornitura giornaliera di colazione rappresentano quindi servizi personali riconducibili al servizio alberghiero e quindi ad un'attività che presti tali servizi senza dubbio va considerata di impresa commerciale (cfr. Cass. n. 5355/2020; Cass. n. 8308/2018);

- nondimeno, tale giurisprudenza - che il Collegio, come si è detto, pienamente condivide - non viene in rilievo nel caso che ci occupa:

l'accertamento di fatto operato dal giudice del merito ha escluso che i servizi prestati, oltre la messa a disposizione del bene immobile, risultassero prestazioni ulteriori non direttamente inerenti il godimento della res locata;

- si trattava infatti, in sintesi, come scrive con chiarezza la sentenza di merito, di operazioni di pulizia e cambio biancheria che avvenivano in occasione del cambio di inquilino e non giornalmente o ripetutamente a favore del medesimo inquilino, nel corso del soggiorno, quale prestazione di riassetto dei locali come avviene invece nelle locazioni alberghiere. Come tali, in quanto limitate a consentire solamente la messa a disposizione di un immobile pulito, quindi suscettibile di nuovo utilizzo da parte di Tizio dopo l'utilizzo da parte di Caio, correttamente il giudice del merito le ha ritenute, in applicazione proprio dei principi di diritto sopra enunciati da questa Corte, strumentali al godimento del bene de quo che in quanto destinato a uso di vacanze, con godimento quindi turnario da parte dei conduttori, va messo a disposizione di ogni inquilino - per il periodo locato - debitamente ripulito; diversamente sarebbe inidoneo all'uso in forza della relazione contrattuale tra le parti che presuppone la pulizia come requisito di idoneità del bene al godimento dello stesso da parte del conduttore;

- pertanto, il ricorso principale va rigettato;

- alla luce della decisione che precede, il ricorso incidentale condizionato è assorbito e

- le spese sono regolate dalla soccombenza;

P.Q.M.

rigetta il ricorso principale; dichiara assorbito il ricorso incidentale; condanna parte ricorrente al pagamento delle spese processuali in favore di parte controricorrente che liquida in Euro

11.000,00 per compensi ed Euro 200 per esposti, oltre al 15% per spese generali ed accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 22 ottobre 2024.

Depositato in Cancelleria il 16 dicembre 2024.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza