



# *Agenzia delle Entrate*

*Direzione Centrale  
Normativa e Contenzioso*

---

Roma, 10 agosto 2004

## RISOLUZIONE 117/E

Oggetto: Mandato senza rappresentanza alla locazione di immobili ad uso turistico - Trattamento, ai fini IVA, delle somme riscosse dalle agenzie d'intermediazione immobiliare.

In base a quanto consentito dalla circolare 18 maggio 2000, n. 99, la Federazione X (di seguito "la Federazione") ha richiesto alla scrivente una consulenza giuridica, in merito alla corretta applicazione dell'esenzione dall'IVA prevista dall'art. 10, n. 8), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in favore delle locazioni di immobili di civile abitazione.

### *Quesito*

La Federazione evidenzia che le agenzie che rappresenta intenderebbero concludere con alcuni proprietari di immobili - situati nella maggior parte dei casi in zone turistiche - contratti di mandato senza rappresentanza (di cui agli artt. 1705 e ss. del codice civile), al fine di ricevere un incarico alla locazione di tali immobili per un mero uso "turistico", secondo quanto previsto dall'art. 1, secondo comma, lettera c), della legge 9 dicembre 1998, n. 431 (disciplina sulle locazioni di immobili ad uso abitativo).

In forza di tali contratti, le agenzie riscuoterebbero il canone di locazione per conto del proprietario. Detto canone, più precisamente, verrebbe versato, in un primo momento, presso un deposito irregolare infruttifero e, successivamente,

direttamente al proprietario; l'agenzia peraltro, non incorrerebbe in alcuna responsabilità in caso di mancata locazione del bene immobile oggetto del mandato.

Relativamente alla descritta attività di intermediazione, le agenzie riceverebbero una provvigione al momento della riscossione del canone di locazione (effettuata per conto dei proprietari degli immobili, operanti, per quanto detto, in qualità di mandanti).

Con l'istanza viene chiesto quale sia il trattamento da riservare, ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, alle somme pagate dai terzi conduttori alle agenzie, sia con riferimento alle provvigioni, che al complessivo prezzo della locazione (di cui queste ultime rappresentano un semplice elemento costitutivo).

A tal fine la Federazione fa presente che il proprietario del bene immobile potrebbe rivestire, alternativamente:

- i)* la qualità di "privato";
- ii)* la qualità di impresa costruttrice dell'immobile;
- iii)* la qualità di altra impresa (la quale possiede tale bene a puro scopo di investimento).

*Soluzione interpretativa prospettata dall'istante*

La Federazione esprime l'avviso che, ai fini dell'IVA, le somme ricevute dalle agenzie, sia a titolo di provvigione che quale prezzo della locazione, siano da ritenere esenti, in quanto rientranti nell'ambito dell'art. 10, n. 8) del D.P.R. n. 633 del 1972, il quale riserva detto trattamento, tra le altre, alle locazioni di immobili di civile abitazione che non sono effettuate dalle stesse imprese che li hanno costruiti.

L'istante propone, inoltre, che la retrocessione ai proprietari del prezzo della locazione venga effettuata, da parte della singola agenzia, al netto della provvigione ricevuta dai conduttori, secondo quanto consentito dall'art. 13, secondo comma, lettera *b*), ultimo periodo, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Quindi:

- 1) nei rapporti tra agenzie e proprietari privati, detto versamento non dovrebbe scontare alcuna imposizione IVA, per carenza di soggettività passiva di questi ultimi;
- 2) nei rapporti tra agenzie e imprese non costruttrici dei beni immobili, il suddetto versamento sarebbe esente da IVA, riflettendo il medesimo titolo (di locazione) delle somme ricevute dalle agenzie mandatarie per i contratti di locazione conclusi con i terzi conduttori;
- 3) nei rapporti tra agenzie e imprese costruttrici dei beni immobili, tale versamento sarebbe soggetto all'aliquota IVA del 10 per cento, in base a quanto espressamente previsto dal n. 127-ter), della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, per le locazioni di immobili da parte delle imprese che hanno costruito detti beni.

Ai fini delle imposte dirette, inoltre, la Federazione ritiene che costituiscano reddito delle agenzie le sole provvigioni ricevute dai terzi, a nulla rilevando le somme percepite per la quota imputabile al prezzo della locazione (che deve poi essere riversata ai legittimi proprietari degli immobili locati): queste ultime costituirebbero mere componenti patrimoniali, aventi natura di debito verso il mandante, da estinguersi al momento della loro rimessione.

#### *Parere dell'Agenzia delle Entrate*

Le questioni poste con la richiesta di consulenza giuridica riguardano, rispettivamente:

1. il trattamento IVA delle somme pagate dai terzi conduttori alle agenzie di intermediazione in base al contratto di locazione immobiliare con le stesse concluso;
2. il trattamento IVA delle somme riversate dalle agenzie medesime (agenti, come detto, in qualità di mandatarie) ai proprietari dei beni immobili;
3. il trattamento IVA delle provvigioni spettanti alle agenzie (ad esse corrisposte, unitamente al prezzo della locazione, dai terzi conduttori);

4. il trattamento, ai fini delle imposte dirette, delle somme complessivamente pagate dai terzi conduttori alle agenzie.

#### ***1. Il trattamento IVA delle somme pagate dai terzi conduttori alle agenzie***

L'art. 13, parte B, lett. B) della sesta Direttiva prevede che l'affitto e la locazione di beni immobili siano esenti da IVA, ad eccezione delle prestazioni di alloggio effettuate *“nel settore alberghiero o in settori aventi funzioni analoghe”*, secondo le definizioni poste al riguardo dagli ordinamenti interni dei singoli Stati membri.

Coerentemente con tale normativa comunitaria, l'art. 10, n. 8), del D.P.R. n. 633 del 1972, stabilisce, tra l'altro, che le locazioni di beni immobili destinati ad uso di civile abitazione siano esenti dall'IVA, al di fuori del caso in cui vengano poste in essere dalle medesime imprese costruttrici di tali beni; con riferimento a tale ultima ipotesi, invece, il n. 127-ter), Parte III, della Tabella A, allegata al medesimo decreto, prevede che dette locazioni scontino una tassazione con l'aliquota ridotta del 10 per cento.

Di contro, con specifico riferimento alle prestazioni di alloggio nel settore *“alberghiero”*, il decreto IVA prevede una tassazione, sempre con l'aliquota agevolata del 10 per cento, qualora dette prestazioni siano rese - in base a quanto previsto nel n. 120, Parte III, della sopra citata Tabella A - *“nelle strutture ricettive di cui all'art. 6 della L. 17 maggio 1983, n. 217 e successive modifiche”*.

La disposizione da ultimo citata (peraltro, abrogata dall'articolo 11, comma 6, della legge 29 marzo 2001, n. 135) ha, più precisamente, ad oggetto le prestazioni rese negli alberghi, motels, residenze turistico-alberghiere e simili, tra cui rientrano *“gli esercizi di affittacamere, case ed appartamenti per vacanze”*, definiti come *“immobili arredati gestiti in forma imprenditoriale per l'affitto a turisti, senza offerta di servizi centralizzati, nel corso di una o più stagioni, con contratti aventi validità non superiore ai tre mesi consecutivi”*.

A tale ultima fattispecie di *“affittacamere, case ed appartamenti per vacanze”* possono essere ricondotte le prestazioni rese dalle agenzie oggetto del presente quesito, essendo evidente che queste ultime gestirebbero in forma *“imprenditoriale”* gli immobili locati in forza dell’incarico ricevuto dai proprietari.

Nella materia in esame è, tuttavia, intervenuto il D.P.C.M. 13 settembre 2002, il cui articolo unico ha preso atto che nel settore turistico-alberghiero sono devolute alle Regioni le *“funzioni amministrative (...) non riservate allo Stato”* (secondo quanto disposto dagli artt. 43 e ss. del d. lgs. 31 marzo 1998, n. 112).

Tale decreto ha così previsto che tutti i richiami effettuati dalle norme attualmente vigenti, alla precedente legge n. 217 del 1983, sono da intendersi posti con riferimento - oltre che alle disposizioni generali del medesimo decreto - anche alle normative di settore emanate dalle Regioni.

Il riferimento alle norme regionali di settore si rivela, pertanto, indispensabile al fine dell’individuazione del corretto trattamento IVA delle prestazioni di alloggio *“alberghiero o simili”*.

Quanto precede, ovviamente, vale a condizione che esista una normativa regionale di settore; in caso contrario, infatti, la prestazione di alloggio subirà il trattamento IVA dei servizi del settore alberghiero, laddove la medesima rientri comunque nell’ambito di applicazione del citato D.P.C.M. 13 settembre 2002 (o di altra normativa ordinaria vigente in tale settore).

In conclusione, con riferimento alla prima questione posta con l’istanza di consulenza, si ritiene che le agenzie di intermediazione dovranno assoggettare ad IVA le somme complessivamente percepite dai terzi, con l’aliquota del 10 per cento (stabilita dal n. 120, Parte III, della Tabella A citata), quando l’attività da esse svolta sia qualificabile - secondo le norme regionali, ove esistenti - come relativa ad una *“struttura (definita) ricettiva”*, in quanto riconducibile alle attività degli alberghi, motels, *“esercizi di affittacamere, case ed appartamenti per vacanze”*, residenze turistico-alberghiere e simili.

Di contro, tornerà applicabile il trattamento IVA di esenzione (*ex art. 10, n. 8, del D.P.R. n. 633 del 1972*), riservato alle locazioni di immobili di civile abitazione effettuate da soggetti diversi da quelli che li hanno costruiti, qualora dal combinato disposto delle norme regionali di settore e della normativa ordinaria (tra cui quella generale di cui al citato D.P.C.M.), emerga che le prestazioni di alloggio sono prive del carattere “alberghiero” (o analogo) in precedenza descritto.

2) ***Il trattamento IVA delle somme riversate dalle agenzie ai proprietari dei beni immobili***

Come più volte affermato (tra le altre, con le risoluzioni n. 323/E dell'11 ottobre 2002 e n. 355/E del 14 novembre 2002), l'articolo 3, terzo comma, ultimo periodo, del D.P.R. n. 633 del 1972, produce l'effetto di equiparare, ai fini IVA, i servizi resi (o ricevuti) dal mandatario a quelli da lui resi al mandante, omologando pertanto il trattamento fiscale delle due operazioni.

Pertanto:

- nel caso che la prestazione dell'agenzia di intermediazione, resa nei confronti dei terzi, sconti (per quanto sopra emerso) l'IVA nella misura del 10 per cento, sconteranno il medesimo trattamento fiscale le somme rimesse ai proprietari di immobili, che risultino soggetti passivi d'imposta; nella diversa ipotesi in cui detti proprietari non siano soggetti passivi IVA, l'operazione di riversamento a loro favore delle somme incassate dalle agenzie (al netto delle relative provvigioni) risulterà fuori del campo impositivo, per difetto del presupposto soggettivo in capo al percepiente;
- nel caso che la suddetta prestazione dell'agenzia di intermediazione sia esente da IVA, tale beneficio potrà essere fruito solo dal mandante che non risulti impresa costruttrice dell'immobile; diversamente, il riversamento operato nei confronti di quest'ultima sconterebbe l'aliquota IVA del 10 per cento, in forza della previsione espressa del citato n. 127-ter), Parte III, della Tabella A, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972. Resta

inteso che l'operazione rimane esclusa da IVA, quando il percettore finale delle somme è un privato, vale a dire non è un soggetto passivo d'imposta.

**3) *Il trattamento IVA delle provvigioni spettanti alle agenzie***

Come previsto dall'art. 13, secondo comma, lettera *b*), ultimo periodo, del D.P.R. n. 633 del 1972, l'agenzia mandataria riverserà al mandante, proprietario dell'immobile, il canone di locazione corrisposto dal terzo conduttore, trattenendo una quota a titolo di provvigione; quest'ultima avrà già scontato l'IVA, essendo ricompresa nel canone di locazione fatturato dall'agenzia al terzo conduttore.

**4) *Il trattamento, ai fini delle imposte dirette, delle somme complessivamente pagate dai terzi conduttori alle agenzie***

Coerentemente con quanto affermato nella risoluzione 2 dicembre 2002, n. 377, costituiscono componenti positive di reddito delle agenzie di intermediazione le sole provvigioni riscosse presso i terzi conduttori, rappresentando le somme relative al prezzo di locazione (oggetto di successiva retrocessione) un mero debito nei confronti dei mandanti, proprietari degli immobili locati.

Quadro sintetico del trattamento IVA delle somme riscosse dalle agenzie d'intermediazione immobiliare:

**Trattamento IVA delle somme ricevute dalle agenzie di intermediazione per la locazione di immobili su incarico dei proprietari**

**CASO (1)**

**IVA al 10 per cento :**

Quando le norme regionali (o, in assenza di queste, le norme ordinarie) **definiscono** la prestazione di alloggio come relativa ad una "*struttura alberghiera o analoga*"

**CASO (2)**

**Esenzione IVA**

Quando dalle norme regionali (o, in assenza di queste, dalle norme ordinarie) **si evince** che la prestazione di alloggio **non** è relativa ad una "*struttura alberghiera o analoga*"

Quadro sintetico del trattamento IVA dei canoni di locazione riscossi dalle agenzie d'intermediazione immobiliare e versati ai proprietari degli immobili:

Tassazione IVA del somme riscosse dalle agenzie e versate ai proprietari			CASO
Proprietario: Privato non soggetto IVA	Proprietario: Impresa costruttrice dell'immobile	Proprietario: Impresa non costruttrice dell'immobile	
<i>Fuori campo IVA</i>	<i>IVA al 10 per cento</i>	<i>IVA al 10 per cento</i>	<b>1</b>
Fuori campo IVA	IVA al 10 per cento	Esente IVA	<b>2</b>