

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 85/2004/T

Il trattamento Iva delle alienazioni immobiliari effettuate dai Comuni

Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 10 dicembre 2004

E' stato chiesto di verificare il trattamento I.V.A. della cessione a titolo oneroso di alcune porzioni di fabbricato a destinazione abitativa di proprietà di un Comune. L'argomento - già trattato in termini generali da questa Commissione nei precedenti studi nn. 114 *bis* del 12 luglio 1993 e 766 *bis* del 5 giugno 1998 cui si rimanda per gli approfondimenti ivi effettuati - viene in questa sede affrontato per tener conto della successiva evoluzione normativa e giurisprudenziale e con particolare attenzione al caso specifico dell'alienazione di appartamenti che lo stesso Comune aveva costruito su di un'area acquistata negli anni 50'.

1. Inquadramento normativo della fattispecie

La soluzione del quesito posto richiede alcune precisazioni sul quadro normativo ai fini IVA riferibile alle operazioni di cessione effettuate dagli enti pubblici, con particolare attenzione alle eventuali ipotesi di esclusione ovvero di esenzione dall'imposta previste per le operazioni che coinvolgono enti pubblici ed hanno per oggetto beni immobili a destinazione abitativa.

Dal punto di vista soggettivo occorre innanzitutto verificare se il Comune, avuto riguardo degli scopi istituzionali che si prefigge e all'attività svolta per realizzarli, ceda detti immobili nello svolgimento di un'attività commerciale ovvero nell'ambito dell'attività istituzionale. All'uopo è bene ricordare che l'art. 4 (rubricato "Esercizio di imprese") dopo aver stabilito che "*Si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese: (...) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte da altri enti pubblici (...), che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole*" (ipotesi che evidentemente non può riguardare un Comune), nel successivo quarto comma precisa che per gli enti pubblici "*che non*

abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole".

2. Per l'assoggettamento ad IVA è necessario che l'atto compiuto da un ente pubblico non rientri nella sua attività istituzionale e sia riconducibile ad un'attività commerciale

La disposizione sopra citata fa sì che per gli enti non aventi natura commerciale, l'attrazione ad IVA sia prevista per le sole operazioni effettuate nello svolgimento – evidentemente in via non primaria – di attività connotate dal requisito della commercialità rimanendo invece esclusa per tutte le attività di tipo istituzionale.

La disposizione risponde alle prescrizioni di cui all'art. 4, n. 5, della Direttiva CEE 17 maggio 1977, n. 388, in forza del quale l'assoggettamento all'IVA degli enti pubblici (individuando in tale categoria "*gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico*") è esclusa per tutte le attività e le operazioni che gli stessi "*esercitano in quanto pubbliche autorità*". Ciò anche nel caso in cui per le predette attività gli enti menzionati ricevano un corrispettivo indicato espressamente dalla Direttiva come percezioni di "*diritti, canoni, contributi o retribuzioni*"⁽¹⁾.

Le attività esercitate in quanto pubbliche autorità e dunque riconducibili nella sfera di quelle istituzionali, sono quelle svolte dagli enti pubblici nell'ambito del regime giuridico loro proprio, rimanendo fuori tutte quelle da essi svolte in base allo stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati.

Dalle norme sopra richiamate si evince, pertanto, che per quanto attiene agli enti pubblici che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, l'assoggettamento all'IVA riguarda le sole ipotesi in cui l'operazione rientri nell'ambito di un'attività commerciale.

Al fine di stabilire se una determinata attività venga svolta dal Comune nella veste pubblicistico-autoritativa oppure in quella privatistico-commerciale risulta fondamentale analizzare le modalità con cui in concreto la stessa viene resa⁽²⁾. Così gli elementi che contraddistinguono siffatta ipotesi sono tradizionalmente fatti coincidere con l'economicità e la professionalità dell'attività svolta. A tali requisiti vengono attribuite accezioni che risentono dell'evoluzione della prassi, della giurisprudenza e della dottrina laddove non espressamente ridotte in presunzioni ad opera dello stesso legislatore. Peraltro con specifico riferimento all'esatta individuazione dell'attività svolta in forma di impresa (o attività commerciale) si osserva che la Corte di Cassazione in numerose pronunce ha chiarito, in relazione al più volte menzionato art. 4, che l'esercizio di un'attività commerciale deve risultare da

un'attività, ancorché occasionale, svolta tramite un'organizzazione in forma di impresa da parte dell'ente. Sempre la Cassazione ha precisato che la definizione di esercizio di impresa non è attribuibile ad atti isolati di produzione o di commercio ⁽³⁾. Conseguentemente *"il compimento di un singolo negozio, quale la cessione di un immobile effettuata da parte di un ente non commerciale non riconducibile alla realizzazione di una attività di impresa in capo all'ente stesso, sia pure marginale, non è soggetta ad IVA, bensì all'imposta di registro"* ⁽⁴⁾.

E la stessa Amministrazione finanziaria a proposito di un caso analogo a quello di specie ha ritenuto che in occasione di plurime cessioni di beni immobili effettuate da una ASL, dette cessioni sono da ricondursi al *"mero smobilizzo di un patrimonio immobiliare in alcun modo utilizzabile dalla ASL per lo svolgimento delle sue attività"* istituzionali. *"Si è del parere, pertanto, che tale attività di vendita non sia riconducibile alle attività commerciali di cui all'art. 2195 c.c. e che la cessione di cui all'oggetto non debba essere assoggettata ad IVA secondo quanto previsto all'art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972"*. L'Agenzia delle Entrate a supporto di quanto esposto ha infine chiarito che *"diverso sarebbe stato il caso di un patrimonio immobiliare gestito con un'organizzazione di mezzi e risorse volta all'ottenimento del massimo risultato economico, risultato derivante sia da rendite sia da plusvalenze prodotte da operazioni di natura speculativa di acquisto di immobili per la successiva rivendita"* ⁽⁵⁾.

3. L'eventuale assoggettamento ad IVA come operazione esente

Effettuato così l'inquadramento sistematico ai fini IVA delle operazioni compiute dagli enti pubblici per la soluzione del caso di specie occorre ricordare che l'art. 10, comma 8-*bis* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 prevede il regime di operazione esente per le cessioni di immobili ad uso abitativo.

In particolare la disposizione citata stabilisce che le cessioni di immobili ad uso abitativo sono esenti ⁽⁶⁾ dall'IVA, ad esclusione di quelle effettuate da soggetti che agiscono ordinariamente sul mercato dei fabbricati (quali ad esempio le imprese costruttrici, ristrutturatrici e rivenditrici) ⁽⁷⁾. Più precisamente sulla base della norma menzionata sono soggette ad IVA esclusivamente le cessioni di fabbricati effettuate da:

a) imprese costruttrici degli stessi;

b) imprese che vi hanno eseguito, anche attraverso imprese appaltatrici, gli interventi di restauro e risanamento conservativo, di ristrutturazione edilizia ed urbanistica;

c) imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività la rivendita di fabbricati.

Non sembra invece invocabile l'art. 10, n. 27-*quinquies* DPR n. 633/1972 che esenta "le cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli artt. 19, 19bis1 e 19bis2". Si tratta infatti di una disposizione che qualifica come esenti le operazioni per le quali l'acquirente non ha potuto detrarre l'IVA evitando così la duplicazione del tributo. Tuttavia nel caso in esame il Comune ha acquistato il terreno e probabilmente costruito gli immobili senza subire l'imposta solo perché la stessa non era esistente nell'ordinamento.

4. Conclusioni rispetto al caso di specie

Esaurito così il quadro normativo di riferimento è possibile concludere nel senso che:

a) se la cessione viene effettuata nell'ambito delle attività istituzionali dell'ente poiché riguarda lo smobilizzo di un patrimonio non più utilizzabile dall'ente ovvero frutto di una politica residenziale di cui sono mutate le condizioni o gli obiettivi (es. sostituzione degli immobili in zone centrali e dunque di maggior pregio con nuovi e più numerosi immobili posti però in zone periferiche), l'operazione risulterà comunque fuori del campo di applicazione dell'imposta, indipendentemente dalla destinazione (abitativa o meno) dell'immobile ceduto ai sensi e per gli effetti dell'art. 4, comma secondo, n. 2) del D.P.R. n. 633/1972. Il Comune in questo caso compie l'operazione non in qualità di imprenditore, per cui, stante l'irrelevanza dell'operazione ai fini dell'imposta per carenza del requisito soggettivo, la cessione assumerà una valenza amministrativa-contabile ai soli fini delle registrazioni nell'ambito della contabilità generale. In tal senso risulterà irrilevante ai fini dell'applicabilità dell'IVA anche l'attività svolta da apposite strutture organizzate di persone e di beni nell'ambito dell'ente, con compiti di amministrazione del patrimonio immobiliare;

b) qualora invece sussistano le condizioni sopra delineate affinché la cessione venga considerata come effettuata nell'ambito di una vera e propria attività commerciale (e dunque anche ad un prezzo tale da garantire l'economicità dell'operazione e con profili di professionalità) si dovrà verificare se alla caratteristica dell'immobile ceduto (destinazione abitativa) si accompagni la possibilità di qualificare il Comune come impresa costruttrice. Infatti solo qualora ricorra la condizione suddetta – peraltro in questa sede non accertabili in fatto - l'operazione di cessione di un immobile a destinazione abitativa non potrà considerarsi esente ma soggetta ad IVA secondo l'ordinaria aliquota.

-
- (1) Si tratta con ogni evidenza di una vera e propria norma di esclusione dall'imposizione che nega a determinati soggetti il verificarsi del presupposto soggettivo d'imposta in ragione della mancanza delle caratteristiche proprie delle attività economiche delle operazioni svolte dai medesimi. Detta disposizione di esclusione trova però come limite invalicabile il rispetto del principio della tutela della concorrenza; da cui discende l'irrelevanza dell'operazione quando questa non è suscettibile di provocare *"distorsioni della concorrenza di una certa importanza"*.
 - (2) In tal senso Ris. Agenzia delle Entrate n. 173 del 6 giugno 2002.
 - (3) Cass. N. 1987/1984; n. 12007/1993; n. 2021/1996; 3406/1996; 10430/2001; 3993/2001; n. 13999/2003 tutte in *I Quattro Codici della Riforma Tributaria – Big, Ipsoa*.
 - (4) Così Corte di Cassazione sent. n. 13993 del 12 novembre 2001; in senso conforme Cass. Sent. n. 1259 del 2 febbraio 1993, *Ibidem*.
 - (5) Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 135 del 15 settembre 2001.
 - (6) L'esenzione è limitata ai fabbricati , o porzione di fabbricato, a destinazione abitativa classificate o classificabili nelle categorie da A1 ad A11, ad esclusione di quelle classificate o classificabili nella categoria A10.
 - (7) Previsione inserita dal c.d. Decreto Prodi (D.L. n. 323/1996. Sul punto diffusamente si vedano la Circolare Assonime n. 85 del 25 luglio 1996 nonché la Circ. Dir. AA.GG. e cont. Trib n. 182/E dell'11 luglio 1996.

(Riproduzione riservata)