

## PROMEMORIA

### *1. Cessioni nell'esercizio di attività commerciale*

La disciplina di cui al d.P.R. n. 633/1972 si applica alle cessioni di beni effettuate nell'esercizio di imprese.

Ai sensi dell'art. 2, comma primo, d.P.R. n. 633 citato, costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che importano il trasferimento della proprietà di beni di ogni genere, per cui in linea generale la cessione di immobili integra il presupposto "oggettivo" di applicazione dell'IVA.

Ai fini della rilevanza IVA è tuttavia necessario che accanto a quello oggettivo si realizzi anche il presupposto "soggettivo". Orbene,

mentre le cessioni fatte da società di ogni tipo si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese, per gli enti pubblici, che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, ai sensi dell'art. 4, comma quarto, d.P.R. n. 633/1972, 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. Il citato art. 4, al primo comma stabilisce che per esercizio di impresa si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali e agricole di cui agli artt. 2135 e 2195 C.C.

Pertanto un ente non commerciale assume la qualifica di "soggetto passivo" agli effetti dell'IVA, se pone in essere un'attività commerciale, ai sensi del primo comma dell'art. 4 citato, caratterizzata in particolare dai connotati della professionalità, organizzazione, sistematicità e abitualità. (Cfr. *Risoluzione 1° luglio 2009, n. 169/E*)

Va precisato inoltre che in generale un'attività si considera organizzata in forma d'impresa quando implica la predisposizione di un'apposita organizzazione di mezzi e risorse funzionali all'ottenimento di un risultato economico ovvero l'impiego e il coordinamento del capitale per fini produttivi nell'ambito di un'operazione di rilevante entità economica. (Cfr. *Risoluzione 11 ottobre 2007, n. 286/E*)

"La qualifica di imprenditore può conseguire anche dal compimento di un solo affare, in considerazione della sua rilevanza economica e della complessità delle operazioni in cui lo stesso si articola. Non é necessario, peraltro, a tal fine, che la funzione organizzativa dell'imprenditore costituisca un apparato strumentale fisicamente percepibile, poiché quest'ultimo può ridursi al solo impiego di mezzi finanziari, sicché la qualifica di imprenditore va attribuita a chi utilizzi e coordini un proprio capitale per

fini produttivi (cfr. sentenza della Corte di Cassazione n. 8193 del 29 agosto 1997 e risoluzioni n. 148/E del 20 maggio 2002, n. 204/E del 20 giugno 2002 e n. 273/E del 7 agosto 2002).” (Cfr. *Risoluzione 1° luglio 2009, n. 169/E*)

**Al fine dell'inquadramento in campo IVA del trasferimento occorre inoltre:**

verificare

se i beni oggetto di cessione facciano parte del patrimonio immobiliare utilizzato per lo svolgimento dell'attività istituzionale ovvero se tali beni siano stati utilizzati dall'Ente per lo svolgimento di attività commerciali.

**Nel secondo caso**, qualora si tratti di fabbricati, la cessione si considera in campo IVA e soggetta alla disciplina di cui all'art. 10, comma primo, nn.8-bis), 8-ter) e 27quinquies), d.P.R. n. 636/1972.

**Nel primo caso**, invece, l'operazione risulterebbe non rilevante ai fini del tributo, qualora non ricorrano i presupposti di cui sopra per cui la cessione possa considerarsi effettuata nell'esercizio di attività commerciale. (Cfr. *Risoluzione 8 aprile 1998, n. 26/E*)

Secondo l'AE **l'attività di gestione del patrimonio immobiliare** da parte degli enti locali può rilevare agli effetti dell'IVA se integra lo svolgimento di un'attività commerciale. “Riguardo alla verifica degli indici significativi per stabilire l'esistenza o meno di un'organizzazione in forma d'impresa, si fa presente che la stessa attiene ad un accertamento fattuale che implica la valutazione complessiva dei diversi parametri (tra i quali anche quello relativo alla predisposizione di un'idonea struttura destinata allo svolgimento dell'attività di gestione dei beni immobili) da evidenziare in relazione alla specifica fattispecie.” (Cfr. *Risoluzione 1° luglio 2009, n. 169/E*) Pertanto la cessione da parte del Comune di un immobile facente parte di tale gestione si considera effettuata nell'esercizio di impresa e quindi rilevante ai fini Iva, essendo non influente la circostanza che il bene stesso abbia fatto parte in precedenza del patrimonio immobiliare utilizzato dall'ente per lo svolgimento dell'attività istituzionale.

In conclusione, se si escludono le cessioni di fabbricati costruiti per la vendita, che si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di attività commerciale e pertanto rilevanti ai fini IVA, altre ipotesi verificabili nella pratica di cessioni da considerarsi in campo IVA, imponibili o esenti vanno verificate in concreto in relazione a singole fattispecie.

**Detrazione.** Fatta avvertenza che il Comune può detrarre l'Iva relativa agli acquisti effettuati nell'esercizio di attività commerciale, a condizione che tale attività sia gestita in contabilità separata. (Cfr. art. 36 d.P.R. n. 633/1972)

Pertanto:

- se il Comune acquista un fabbricato strumentale per natura da destinare ad attività commerciali, per es. alla gestione di una mensa o di una farmacia, può detrarre l'Iva assolta sull'acquisto, assoggettando ad Iva per opzione l'eventuale successiva cessione;
- se, invece, il Comune acquista un immobile strumentale per natura da destinare ad attività istituzionali, per es. a uffici comunali, non può detrarre l'Iva sull'acquisto, per cui la eventuale successiva cessione non può essere assoggettata ad Iva nemmeno per opzione, rientrando la cessione stessa nell'ambito delle operazioni esenti di cui all'art. 10, n. 27-quinquies) del d.P.R. n. 633/1972 (cessioni che hanno per oggetto beni acquistati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli artt. 19, 19-bis1 e 19bis2).

## **1.2. Cessioni di fabbricati.**

### ***1.2.1. Fabbricati costruiti per la vendita***

Ai sensi dell'art. 4, comma quinto, lett. a), d.P.R. n. 633/1972, sono considerate in ogni caso commerciali, ancorché esercitate da enti pubblici, le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita.

In tal caso alle relative cessioni si applicano le discipline di cui all'art. 10, comma primo, nn. 8-bis) e 8-ter), d.P.R. n. 633 citato.

***1.2.1.1. Fabbricati abitativi ceduti entro il quinquennio dalla ultimazione, o anche successivamente con opzione per l'imposizione Imposte ordinarie:*** (cessionario privato - impresa)

I.V.A.: sì (10% o 22%)

Registro: Euro 200

Ipotecaria: Euro 200

Catastale: Euro 200

Bollo: Euro 230

*Imposte prima casa* (cessionario privato)

I.V.A.: 4%  
Registro: Euro 200  
Ipotecaria: Euro 200  
Catastale: Euro 200  
Bollo: Euro 230

***1.2.2. Fabbricati abitativi ceduti oltre il quinquennio dalla ultimazione, senza opzione per l'imposizione***

*Imposte ordinarie:* (privato - impresa)

I.V.A.: esente  
Registro: 9%  
Ipotecaria: Euro 50  
Catastale: Euro 50  
Bollo: esente

*Imposte "prima casa":* (privato)

I.V.A.: esente  
Registro: 2%  
Ipotecaria: Euro 50  
Catastale: Euro 50  
Bollo: esente

***1.2.3. Fabbricati strumentali per natura ceduti entro il quinquennio dalla ultimazione, o anche successivamente con opzione per l'imposizione***

*Imposte*

I.V.A.: sì (10% o 22%)  
Registro: Euro 200  
Ipotecaria: 3%  
Catastale: 1%  
Bollo: Euro 230

***1.2.4. Fabbricati strumentali per natura ceduti oltre il quinquennio dalla ultimazione, senza opzione per l'imposizione***

*Imposte*

I.V.A.: esente  
Registro: Euro 200  
Ipotecaria: 3%

Catastale: 1%  
Bolli: Euro 230

### **1.3. Fabbricati non costruiti – cessione in campo Iva [effettuata nell'esercizio di attività commerciale]**

#### ***1.3.1 Fabbricati abitativi***

*Imposte ordinarie:* (privato - impresa)

I.V.A.: esente  
Registro: 9%  
Ipotecaria: Euro 50  
Catastale: Euro 50  
Bolli: esente

*Imposte "prima casa":* (privato)

I.V.A.: esente  
Registro: 2%  
Ipotecaria: Euro 50  
Catastale: Euro 50  
Bolli: esente

#### ***1.3.2 Fabbricati strumentali per natura***

##### ***1.3.2.1. Opzione per l'imposizione nell'atto di cessione***

*Imposte*

I.V.A.: sì (10% o 22%)  
Registro: Euro 200  
Ipotecaria: 3%  
Catastale: 1%  
Bolli: Euro 230

##### ***1.3.2.2. Senza opzione per l'imposizione nell'atto di cessione***

*Imposte*

I.V.A.: esente  
Registro: Euro 200  
Ipotecaria: 3%  
Catastale: 1%

Bollo: Euro 230

#### **1.4. Fabbricati non costruiti – cessione fuori campo Iva [effettuata nell'esercizio di attività istituzionale]**

##### *Imposte*

I.V.A.: fuori campo

Registro: 9%

Ipotecaria: Euro 50

Catastale: Euro 50

Bollo: esente

## **2. Cessioni di terreni.**

### **2.1. Terreni edificabili**

##### *Imposte*

I.V.A.: 22%

Registro: 9%

Ipotecaria: Euro 50

Catastale: Euro 50 Bollo:

esente

\* Le assegnazioni di aree edificabili acquisite dai Comuni in via espropriativa non si considerano, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, operazioni svolte nell'esercizio di attività commerciali ai sensi dell' art. 36, comma 19-bis, D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

*“Orbene ai fini di una corretta individuazione del regime impositivo di siffatta fattispecie – come anche scaturente in esito alla novella del 2011 – in via preliminare va in questa sede ribadito che risulta ancora applicabile il disposto dell'art. 3 comma 81 della legge 28 dicembre 1995 n. 549 (11) quanto alla irrilevanza ai fini IVA. Esso statuisce che gli ‘atti’ e le ‘convenzioni’ di cui ai commi da 75 a 79 di detto ultimo art. 3 (appunto le cessioni del diritto di superficie al vaglio) ... non si considerano, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, operazioni svolte*

*nell'esercizio di attività commerciali". (Cfr. Quesito tributario n. 210-2014/T)*

## ***2.2. Terreni non edificabili***

### *Imposte*

I.V.A.: fuori campo

Registro: 9%

Ipotecaria: Euro 50

Catastale: Euro 50 Bollo:

esente