
Da: Diego Podetti [mailto:dpodetti@notariato.net]

Inviato: martedì 11 marzo 2008 13.44

A: Maurizio Luraghi; Cesare Spreafico - notaio; 'Lista Sigillo - net'

Oggetto: Re: cessione di area da parte del comune

Lo studio rispondeva al quesito circa il regime tributario della cessione a titolo oneroso di sei lotti di un'area industriale, da parte di un Comune, rientranti nell'ambito di un piano di lottizzazione del Comune.

Alla stessa conclusione si perverrebbe nel caso di un'area edificabile inclusa in un piano particolareggiato residenziale di iniziativa pubblica od anche di iniziativa privata, ma convenzionato con il Comune, che non volendo partecipare in proprio alla realizzazione del programma costruttivo lo cede od assegna ad una società o ad un privato.

Ma dalla scarna formulazione del quesito, parrebbe che il Comune avesse acquistato un'area per ricavarci un'area pubblica (se strada, piazza o area mercatale addirittura demaniale). Poi, cambiata la destinazione urbanistica dell'area, questa è andata a far parte del patrimonio disponibile del Comune, il quale ha deciso di commercialarla. Non pare che in tale ultima attività il Comune operi per i suoi fini istituzionali, ma per porre in essere una operazione commerciale.

Posso avere mal inteso la fattispecie (anche per la genericità dei dati forniti).

dp

----- Original Message -----

From: [Maurizio Luraghi](#)

To: [Diego Podetti](#) ; [Cesare Spreafico - notaio](#) ; ['Lista Sigillo - net'](#)

Sent: Tuesday, March 11, 2008 12:43 PM

Subject: Re: cessione di area da parte del comune

Perché?

Leggendo lo studio inviato oggi in lista da Calissoni, sembrerebbe proprio il contrario.

ML

----- Original Message -----

From: [Diego Podetti](#)

To: [Cesare Spreafico - notaio](#) ; ['Lista Sigillo - net'](#)

Sent: Tuesday, March 11, 2008 8:18 AM

Subject: Re: cessione di area da parte del comune

A mio Parere siamo al di fuori dell'attività istituzionale. Quindi IVA.

----- Original Message -----

From: [Cesare Spreafico - notaio](#)

To: ['Lista Sigillo - net'](#)

Sent: Monday, March 10, 2008 7:05 PM

Subject: cessione di area da parte del comune

Mi sto arrivellando su un problema inerente la cessione di un terreno edificabile da parte di un Comune a un privato.

Il comune a suo tempo aveva acquistato a titolo oneroso il terreno per ricavarci un'area pubblica (atto assoggettato ad IVA).

Nel tempo la pianificazione territoriale è cambiata e ora la funzione dell'area è residenziale.

Il Comune vende.

La vendita va assoggettata a IVA o a Registro ?

Io ricordavo una distinzione tra attività istituzionale e attività "commerciale" che faceva da discriminare per la rilevanza IVA dell'operazione.

In tal caso, la destinazione pianificata all'acquisto (certamente istituzionale) è sufficiente a far uscire l'atto dall'orbita IVA ?

Mi sembra di ricordare che uno studio CNN ripercorreva i profili tributari degli enti pubblici territoriali ma non riesco a trovare nulla.

Qualcuno ha una memoria migliore della mia o una esperienza in proposito ?

Grazie anticipatamente.

Cesare Spreafico

Quesito n. 245-2007/T

In tema di «Cessione da parte di un Comune di area industriale».

Con il quesito in oggetto si chiede di verificare il regime tributario della cessione a titolo oneroso di sei lotti di un'area industriale, da parte di un Comune. Dette cessioni rientrano nell'ambito di un piano di lottizzazione del Comune.

La tematica è stata già trattata da questa Commissione nei precedenti studi nn. 114 bis del 12 luglio 1993, 766 bis del 5 giugno 1998 e 85 del 1 dicembre 2004 cui si rinvia per i relativi approfondimenti effettuati. La risposta al quesito deve essere fornita con riferimento al caso specifico alla luce dei relativi orientamenti dell'Agenzia delle Entrate e della giurisprudenza.

Preliminarmente è necessario procedere ad un breve inquadramento normativo ai fini Iva in relazione alle operazioni effettuate dagli enti pubblici.

1. Requisito soggettivo

E' necessario, innanzitutto, esaminare il profilo soggettivo per chiarire se il Comune ceda dette aree industriali nello svolgimento dell'attività istituzionale o commerciale.

I Comuni (come lo Stato, le regioni, le province ed altri organismi di diritto pubblico) non rivestono la qualifica di imprese, poiché non svolgono per professione abituale attività di natura commerciale ai sensi dell'art. 4, comma 1, del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, né hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole ai sensi dell'art. 4, comma 2, n. 2, d.p.r. 633/72.

L'art. 4, comma 4., d.p.r. 633/72, stabilisce che per gli Enti pubblici e privati che non abbiano per oggetto "esclusivo o principale" l'esercizio di attività commerciali od agricole, si considerano effettuate nell'esercizio dell'impresa soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività "commerciali o agricole". Ne consegue che detti Enti pubblici non commerciali saranno assoggettati ad Iva solo ove pongano in essere operazioni di natura commerciale.

L'art. 13 della direttiva 2006/112 Ce (corrispondente all'art. 4 n. 5 della sesta direttiva di cui ha mantenuto il testo) dispone che le attività svolte dagli Enti pubblici non commerciali non rientrano nel campo di applicazione Iva quando sono esercitate nell'espletamento della loro attività istituzionale, mentre sono ricomprese nel suddetto ambito le attività commerciali svolte al di fuori del regime proprio. E' necessario, pertanto, distinguere le attività istituzionali poste in essere dall'Ente non commerciale nella sua qualità di pubblica autorità dalle attività poste in essere dall'Ente non commerciale con lo stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati, rientranti, invece, tra le attività commerciali ⁽¹⁾. Anche la Corte di giustizia ha distinto le attività svolte dagli Enti pubblici tra attività di diritto pubblico e privato, individuando le prime tra quelle svolte nell'ambito del regime proprio dell'Ente pubblico e le seconde tra quelle svolte in forza dello stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati ⁽²⁾. Spetterà al giudice nazionale verificare caso per caso la natura dell'attività.

Nel caso in cui il Comune svolga operazioni volte a favorire la qualificazione e lo sviluppo della struttura produttiva industriale, e quindi a realizzare le aree industriali necessarie per i relativi insediamenti finalizzati all'attuazione dei Piani degli Insediamenti Produttivi (PIP), detta attività dovrà essere considerata nell'ambito dell'espletamento delle proprie funzioni istituzionali ⁽³⁾. Sono ricondotte, quindi, alle attività di natura istituzionale quelle basate su un rapporto di diritto

pubblico, fondate sul potere d'imperio, mentre sono ricomprese nelle attività di natura commerciale quelle di carattere privatistico, espressione dello "iure gestionis" (4).

Il compimento di singoli atti di cessione di aree industriali effettuati da parte di un Comune, nell'ambito di un piano di lottizzazione che concretizza un interesse pubblico non realizzano, infatti, un'attività d'impresa in capo all'Ente stesso (5).

Potranno inoltre competere, ricorrendone i presupposti, le agevolazioni fiscali previste dall'articolo 32, secondo comma, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601.

Infatti, l'articolo 32, comma 2, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601, stabilisce che "gli atti di trasferimento della proprietà delle aree previste al titolo III della legge indicata nel comma precedente, l. 22 ottobre 1971, n. 865, e gli atti di concessione del diritto di superficie sulle aree stesse sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa e sono esenti dalle imposte ipotecaria e catastale." (6) L'art. 27 della l. 22 ottobre 1971, n. 865, dispone, che i Comuni possono formare un piano delle aree da destinare ad impianti produttivi. Dette aree sono individuate, nell'ambito delle zone destinate a insediamenti produttivi dallo strumento urbanistico generale vigente, con deliberazione del consiglio comunale, soggetta a pubblicazione e ad approvazione regionale. Ai sensi della l. 17 agosto 1942, n. 1150 il piano avrà valore di piano particolareggiato d'esecuzione.

La provenienza potrebbe essere un elemento ulteriore a sostegno dello svolgimento dell'attività istituzionale. Nel caso in cui il Comune avesse acquisito le aree attraverso atti di esproprio ed avesse dotato le stesse delle relative infrastrutture, più facilmente si potrebbe individuare un'attività svolta nell'ambito delle finalità istituzionali. Tuttavia, la provenienza potrebbe anche essere mista (es. espropri e trattative private), oppure le acquisizioni potrebbero essere effettuate solo attraverso atti di compravendita, il che non consentirebbe di rinvenire, implicitamente, un'attività commerciale (7).

Alla luce degli orientamenti dell'Agenzia delle entrate, si evince un quadro interpretativo, proteso alla individuazione delle attività istituzionali o commerciali basato sulle finalità e sull'oggetto perseguito (8), diversamente da quanto, invece, sostenuto dall'art. 9 della direttiva 112/2006 (all'art 4 comma 1 della sesta direttiva) che esclude esplicitamente detto criterio. La giurisprudenza delle Corti di giustizia ha infatti chiarito, che per appurare se un'attività è svolta dall'Ente non commerciale quale pubblica autorità non è necessario verificare la finalità e l'oggetto dello stesso Ente, bensì le modalità dello svolgimento delle operazioni alla luce dell'ordinamento nazionale (9).

Senza voler esaminare in questa sede la compatibilità della normativa nazionale con quella Comunitaria in relazione al significato di attività commerciali, è necessario esaminare il requisito soggettivo attraverso l'analisi dell'attività svolta e

l'eventuale qualificazione della stessa come commerciale ⁽¹⁰⁾. In altri termini è imprenditore l'Ente pubblico che esercita attività qualificabili per loro natura e per le proprie caratteristiche oggettive come attività d'impresa. Si realizza, in tal modo un "appiattimento" del requisito soggettivo in direzione del requisito oggettivo da cui rimane comunque separato.

2. Requisito oggettivo

Ai fini dell'individuazione del requisito oggettivo è necessario individuare la natura dell'attività svolta e la sussistenza dei requisiti di economicità e professionalità.

La nozione di attività commerciale presuppone l'economicità dell'attività esercitata e quindi l'individuazione dello scopo speculativo delle operazioni e all'assunzione del rischio da parte dell'Ente.

La professionalità è, poi, requisito imprescindibile affinché possa configurarsi impresa commerciale, infatti l'attività deve essere caratterizzata dall'esercizio professionale ed abituale, ancorché non esclusivo. Detto requisito esige il carattere continuativo e stabile dell'attività imprenditoriale non rinvenibile rispetto ad atti isolati di produzione o commercio, oppure nel caso di cessione di un singolo bene non riconducibile alla realizzazione di attività commerciali.

Infatti, la giurisprudenza ha più volte ribadito che si realizza un'attività commerciale anche con il compimento di un'unica operazione se ha rilevanza economica e se la complessità degli atti posti in essere ai fini della realizzazione siano tali da qualificare l'operazione nell'ambito di una attività imprenditoriale ⁽¹¹⁾. In mancanza di atti coordinati alla realizzazione di detta attività la Cassazione ha riconosciuto l'occasionalità di una cessione di beni, in quanto rientrante nei compiti istituzionali del Comune per la realizzazione di opere di urbanizzazione primaria ⁽¹²⁾.

Nel caso in esame il Comune nell'ambito di un piano di lottizzazione, vuole procedere alla cessione di sei lotti di un'area industriale. A tali operazioni non è correlata nessun'altra attività: l'operazione descritta non prevede nessun tipo di organizzazione né di mezzi, né di risorse, né tanto meno alcuna attività di gestione; pertanto, non si articola in un complesso di operazioni da cui potrebbe in qualche modo rilevarsi il presupposto oggettivo.

Sembrerebbe trattarsi, quindi, di una mera cessione di patrimonio immobiliare, nell'ambito di un piano di lottizzazione per pubblica utilità, per potenziare e favorire lo sviluppo dell'apparato produttivo sito nel suo territorio al fine della realizzazione di scopi istituzionali ⁽¹³⁾.

L'esercizio di un'impresa non può essere desunto da un atto, che di per sé è di mera gestione patrimoniale: le suddette cessioni devono, quindi, essere inquadrare in una più ampia e complessa attività finalizzata all'attuazione degli scopi istituzionali e non commerciali ⁽¹⁴⁾.

3. Conclusioni

Si ritiene, quindi, che le cessioni in oggetto, effettuate nell'ambito di un piano di lottizzazione, rientrino nell'attività istituzionale propria del Comune in quanto effettuate nell'ambito delle finalità proprie dell'Ente e non possano essere considerate nell'ambito di un'attività commerciale né sotto il profilo soggettivo, né oggettivo. Pertanto, le operazioni di cessione sono escluse dal campo di applicazione dell'Iva e devono essere assoggettate all'imposta proporzionale di registro, salvo l'applicazione dell'art. 32 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601.

Ai fini dell'individuazione, nell'ambito delle attività svolte dagli Enti pubblici e della loro qualificazione tra le attività istituzionali o commerciali non si riscontra un chiaro orientamento ministeriale né giurisprudenziale, pertanto l'indagine dovrà essere necessariamente effettuata caso per caso tenendo conto degli elementi esaminati. A titolo esemplificativo si riportano alcuni orientamenti giurisprudenziali.

Rientrano negli scopi istituzionali di un Ente pubblico i corrispettivi percepiti da un Comune per la gestione affidata a terzi di un autoparcheggio realizzato per rendere più agevole il traffico e l'accesso alle strade principali in quanto attività finalizzata ad interessi pubblici o la concessione di sosta regolamentata su suolo stradale ⁽¹⁵⁾. Diverso sarà, invece, il caso di un patrimonio immobiliare gestito con un'organizzazione di mezzi e risorse volta all'ottenimento del massimo risultato economico, derivante sia da rendite, sia da plusvalenze prodotte da operazioni di natura speculativa di cessione o acquisto di immobili per la successiva rivendita ⁽¹⁶⁾.

Anche l'attività svolta dalle Autorità portuali finalizzata alla riscossione di canoni per il rilascio di concessioni demaniali non rientra nelle attività svolte dagli enti pubblici nel regime giuridico loro proprio: si realizza, quindi, un'attività di gestione riconducibile ad una attività imprenditoriale ⁽¹⁷⁾. In tale caso l'Ente locale non esercita i propri poteri autoritativi, trattandosi di un'attività commerciale l'utilizzo della concessione amministrativa non determina l'esclusione dal campo di applicazione dell'Iva ⁽¹⁸⁾.

La costruzione di un campo di tiro a volo, la ristrutturazione di una casa da gioco e le manifestazioni promozionali di un Casinò, tutte attività commissionate dalla Regione ad una società concessionaria, rientrano nell'attività commerciale svolta dall'Ente pubblico ⁽¹⁹⁾.

Maria Pia Nastri

1) Cfr. F TESAURO, IL REGIME IVA DELLE ATTIVITÀ DEGLI ENTI PUBBLICI, IN RIV. dir. fin. e sc. fin, I, 1992, p. 103 ss.; M. GIORGI, *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*,

Padova, 2005, p. 158 ss.; G. MANDÒ, D. MANDÒ, *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2007, p. 88 ss.

- 2) Corte di giustizia della Comunità europea, sent. del 17 ottobre 1989, cause riunite nn. 231/87 e 129/88 in Boll. trib., 1989, p. 1666; Corte di giustizia, sent. 15 maggio 1990, causa n. 4/89 in Dir. prat. trib., 1991, II, p. 553 in cui viene individuato quale ulteriore elemento al fine dell'assoggettamento ad un regime di diritto pubblico il fatto che il legislatore ha definito funzioni amministrative alcune attività svolte dai Comuni, in tal senso v. E DELLA VALLE, *Enti non commerciali*, in *Rass. trib.* 1999, p. 1001 ss.
- 3) Cfr. Ris. Ag. Entr., 13 dicembre 2001, n. 206/E, in banca dati *Fisconline*.
- 4) Cfr. Ris. Ag. Entr., 13 dicembre 2001, n. 206/E, cit., secondo cui l'Agenzia, in relazione all'istanza di interpello proposta dalla Provincia autonoma di Trento in merito alla qualificazione di un'operazione di cessione di area industriale, ha ritenuto l'operazione esclusa dal campo di applicazione Iva per carenza del requisito soggettivo, in quanto la Regione effettuava tale cessione nell'ambito delle sue attività istituzionali.
- 5) Cfr. Cass., sent 2 febbraio 1993, n. 1259 in banca dati *Fisconline*; Cass., sez. trib., sent. 12 novembre 2001, n. 13993 in banca dati *Ipsa - Big*.
- 6) Cfr. Studi della Commissione studi tributari del 20 giugno 2002, n. 50 e del 21 aprile 2006 n. 49.
- 7) Cfr. Ris. Ag. Entr., 1 luglio 1998, n. 67/E in banca dati *Fisconline*, secondo cui, anche se le aree sono state acquistate dal Comune nell'ambito della propria autonomia negoziale e non attraverso procedure espropriative, se l'acquisizione è avvenuta nell'ambito dell'attività istituzionale non rientrerà nel campo di applicazione Iva per difetto del presupposto soggettivo.; la cessione di un immobile acquistato e destinato alla gestione di una colonia marittima deve essere assoggettato ad Iva in tal senso Ris. Ag. Entr. 8 aprile 1998 n. 26/E in banca dati *Fisconline*.
- 8) Cfr. Ris. Ag. Entr., 13 dicembre 2001, n. 206/E, cit.
- 9) fr. Corte di Giustizia, sent, 14 dicembre 2000 causa n.446/86 in banca dati *Fisconline*.
- 10) Sulla compatibilità tra norma comunitaria e norma interna e sui due orientamenti dottrinali cfr. G. GASPARINI BERLINGIERI, *GLI ENTI NON COMMERCIALI*, IN AA.VV. *L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO*, IN *GIUR. sist. dir. trib.*, diretta da F. TESAURO, Torino 2001, p. 179 ss.; Corte di giustizia, sent. 8 giugno 2006, causa n. 430/04 in banca dati *Fisconline*, secondo cui il singolo che si trova in concorrenza con un organismo pubblico può invocare la diretta applicabilità dell'art. 4, n. 5, comma 2 della sesta direttiva.
- 11) Cfr. Cass., sent. 29 agosto 1997, n. 8193 in banca dati *Fisconline*, secondo cui affinché ricorra la figura dell'imprenditore commerciale "non è necessario 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 anche a chi utilizzi e coordini un proprio capitale per fini produttivi. Tale orientamento è stato ribadito dalla dall'Agenzia delle Entrate con Ris. 20 maggio 2002, n. 148/E in banca dati *Fisconline*.
- 12) Cass., sez. trib., sent. 22 settembre 2003, n. 13999, in banca dati *Fisconline*, in cui la cessione di materiali da cava da parte di un Comune ad un'impresa per la realizzazione di una fontana è un'operazione rientrante nei compiti istituzionali dell'Ente pubblico per la gestione dei beni patrimoniali.
- 13) Cfr. Ris.Ag. Entr. 15 settembre 2001, n. 135, in banca dati *Fisconline* , secondo cui. la cessione di beni immobili da parte di una ASL, realizza un mero smobilizzo del patrimonio immobiliare considerando, quindi, tale attività non rientrante nell'ambito dell'art. 2195 c.c, e pertanto non assoggettabile ad Iva.
- 14) Cfr. Cass., sez. trib., sent. 12 novembre 2001, n. 13993, cit.
- 15) Cfr. Ris.Ag. Entr. 14 dicembre 2001, n. 210/E, 6 giugno 2002 n. 174/E, 15 novembre 2004 n. 134/E tutte in banca dati *Fisconline*; diverso è il caso in cui un ente non commerciale effettui la costruzione, la locazione e la relativa gestione di autorimesse ad uso privato. Detto insieme di attività è qualificabile come esercizio di attività commerciale in tal senso Ris. Ag. Entr. 11 ottobre 2007, n. 286/E in banca dati *Fisconline*.
- 16) Cfr. Ris. Ag. Entr. 6 giugno 2002, n. 173/E in banca dati *Fisconline*, secondo cui la gestione di una parte del patrimonio indisponibile come autoparcheggio rientra nell'attività propria in veste di

pubblica autorità, mentre la cessione del patrimonio disponibile attraverso vendite a privati è da ricomprendere nell'attività commerciale svolta dall'Ente.

- 17) Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Note in tema di qualificazione delle attività svolte da enti pubblici*, in *Giur. Imp.* 2003, p. 1601; *Ris. Ag. Entr.*, 16 marzo 2004, n. 40/E in banca dati *Fisconline*, con portata del tutto innovativa rispetto ai precedenti orientamenti; la questione è in parte affrontata anche dalla Corte di Giustizia, sent. 25 ottobre 2007, causa n. 174/06 cit.
- 18) Cfr. *Comm. Trib. Prov. Ravenna*, 17 luglio 2006, n. 69 in banca dati *Fisconline*, in contrasto con la citata risposta ad interpello n. 40/E del 2004.
- 19) Cfr. *Cass.*, sez. trib., sent. 8 agosto 2003, n. 11990, con nota di G. Vanz, *Iniziative di promozione e sviluppo dell'economia regionale e soggettività passiva delle Regioni e dell'Iva*, in *Rass. Trib.* 2004, p. 298 in senso critico rispetto all'orientamento della Corte.