

Non rileva ai fini IVA la cessione gratuita al Comune di aree edificabili

di Federico Gavioli

La cessione gratuita al Comune di aree edificabili effettuata nell'esercizio d'impresa in esecuzione di un piano di lottizzazione non è componente positivo di reddito e non è imponibile ai fini IVA; è quanto affermato dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 11344, del 31 maggio che ha sostenuto, che ha fini IVA, non c'è operazione mancando il rapporto sinallagmatico tra Comune e impresa cedente.

Con il presente commento analizziamo la questione della commercialità ai fini IVA delle operazioni poste in essere dagli enti locali e la questione oggetto della sentenza relativa alla cessione gratuita al Comune.

Il caso

Con avviso di accertamento del maggio 2010, l'Agenzia delle Entrate, avendo riscontrato l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi Mod. Unico SC da parte di una SRL, società unipersonale, esercente attività di compravendita di immobili, ne determinava, per l'anno d'imposta 2004, il reddito d'impresa, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, c. 2, lett. a, e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 55, sulla base degli elementi offerti e della documentazione prodotta dalla società in risposta al questionario. In particolare l'Ufficio calcolava ricavi non contabilizzati e non dichiarati per Euro 5.714.451 (in relazione alla vendita a tale prezzo di un terreno edificabile, acquistato l'anno prima al prezzo di Euro 1.807.599) e ricavi non dichiarati per Euro 1.911.950 (in relazione alla cessione a titolo gratuito ad un Comune di alcune aree edificabili di tale valore, a seguito di convenzione urbanistica stipulata ai sensi della L.R. Lomb. 12 aprile 1999, n. 9, per l'attuazione di P.I.I., Programma integrato di intervento).

Accertava conseguentemente maggiori imposte IRES, IRAP ed IVA, oltre alle sanzioni. Nel respingere il ricorso, con riferimento all'IVA, la C.T.R., riteneva legittimo l'operato dell'ufficio, rilevando che *"l'unica IVA non detratta è stata quella relativa alle*

operazioni non inerenti, non di competenza e non documentate, che a sua volta erano state descritte nella parte motiva dell'avviso di accertamento".

Avverso tale decisione la SRL ha proposto ricorso per cassazione.

La cessione gratuita al Comune non rileva ai fini IVA

La SRL nel ricorso in Cassazione evidenzia, tra le diverse motivazioni, la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 85, c. 2, del DPR 917/86, per avere la C.T.R. qualificato come destinazione a finalità estranea all'impresa, realizzativa di ricavi, la cessione gratuita al Comune di aree nell'ambito ed in esecuzione di una convenzione di urbanizzazione. Richiamata la convenzione stipulata con il Comune, trascritta testualmente per ampi stralci, rileva che da essa si evince chiaramente che la cessione, ancorché gratuita, non è stata dettata da spirito di liberalità ma costituisce piuttosto adempimento dell'obbligo, previsto dalla L.R. Lomb. n. 9 del 1999, art. 6, di dotare l'insediamento di aree per attrezzature pubbliche e di interesse pubblico secondo gli standard urbanistici e ha trovato pertanto giustificazione nel riconoscimento, da parte del Comune, di concessioni edilizie su terreni di proprietà di essa ricorrente e rientranti nel quadro del P.I.I., come del resto espressamente riconosciuto anche nella sentenza impugnata, laddove si afferma testualmente che "*non vi è stato esborso di denaro da parte dell'odierna appellata, ma solo cessione di aree al Comune in cambio di concessioni edilizie che hanno notevolmente rivalutato il valore dei terreni rimasti in suo possesso*".

La SRL, inoltre, deduce violazione della L. 21 novembre 2000, n. 342, art. 51, per avere la C.T.R. qualificato operazione imponibile a fini IVA la cessione gratuita di aree effettuata a vantaggio del Comune a scomputo di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di una convenzione di lottizzazione. Rileva che, contrariamente a quanto affermato dall'ufficio nell'avviso di accertamento e poi nelle difese svolte nel giudizio di primo grado, ricorrono nella specie i presupposti di applicabilità della richiamata norma per essere stata la cessione gratuita di aree effettuata in dipendenza di una convenzione di urbanizzazione.

Quali sono le attività commerciali ai fini IVA per il Comune

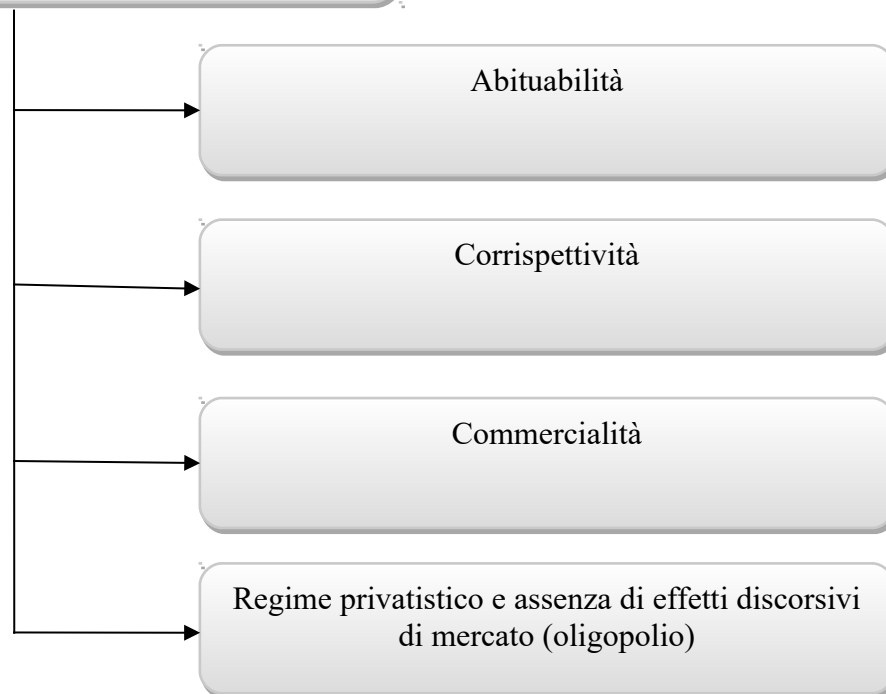
L'articolo 4, comma 5, del DPR 633/1972 afferma che sono considerate, in ogni caso commerciali, e quindi soggette ad IVA, le seguenti operazioni:

- a) cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita escluse le pubblicazioni delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona cedute prevalentemente ai propri associati;
- b) erogazione di acqua e servizi di fognatura e depurazione, gas, energia elettrica e vapore;
- c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- d) gestione di spacci aziendali, di mense e la somministrazione di pasti;
- e) trasporto e il deposito di merci;
- f) trasporto di persone;
- g) organizzazione di viaggio e soggiorno turistici;
- h) servizi portuali ed aeroportuali;
- i) pubblicità commerciali;
- l) telecomunicazione le radiodiffusioni circolari.

I Comuni quando erogano servizi o cedono beni o comunque nell'ambito delle attività istituzionali che effettuano a titolo oneroso, devono spesso confrontarsi con la norma fiscale e in particolar modo con l'IVA, trovandosi di fronte a non pochi problemi operativi. L'aspetto fondamentale per un Comune è quello di inquadrare, sia sotto il profilo della soggettività passiva dell'imposta, sia come soggetto garante della corretta applicazione dell'imposta, nell'ipotesi in cui lo stesso svolga l'attività solo istituzionale. E' , quindi, indispensabile inquadrare i requisiti che occorrono per la definizione del soggetto passivo d'imposta e stabilire quali operazioni siano, o meno, soggette ad imposizione IVA, tenendo ben distinte le imposte in cui mancano i presupposti per l'imposizione da quelle per le quali, pur inquadrandosi ipotesi applicative, non è previsto il pagamento dell'IVA.

Rilevanza iva delle attività svolte

Sono rilevanti ai fini IVA le attività svolte dagli enti locali che assolvono in concomitanza i seguenti requisiti



Il Ministero delle Finanze con la circolare n.18, del 22 maggio 1976 ha fornito importanti chiarimenti in merito all'applicazione dell'IVA da parte degli enti locali; l'amministrazione finanziaria chiarisce che come è noto, a norma degli artt. 1 e 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni e integrazioni, gli enti pubblici e privati diversi dalle Società, compresi i Consorzi, le Associazioni o altre organizzazioni di persone o di beni senza personalità giuridica, anche se non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano soggetti passivi agli effetti dell'IVA limitatamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di dette attività, a nulla influenzando l'esistenza o meno di una distinta organizzazione contabile-amministrativa.

Ciò posto, tenuto conto che la determinazione dell'ambito di soggezione tributaria riferibile agli enti pubblici a carattere territoriale presenta aspetti di particolare delicatezza, soprattutto a motivo della presenza di attività svolte nell'esercizio di pubblici poteri, l'amministrazione finanziaria manifesta l'esigenza di fornire alcune precisazioni al riguardo. Preliminarmente si rende necessario operare una netta discriminazione tra le attività poste in essere nella qualità di pubblica autorità, ad esempio quelle riconducibili ad atti e provvedimenti formali tipici delle Autorità localmente preposte alla cura di funzioni pubbliche (certificazioni per l'anagrafe, stato civile, leva, polizia locale, vigilanza urbana...) e le attività inquadrabili nella generale nozione di "*attività commerciale o agricola*": le prime, esorbitanti dalla sfera tributaria, le seconde, invece, integranti operazioni imponibili agli effetti dell'IVA.

Pertanto, al fine di dirimere perplessità e pervenire ad una precisa individuazione delle operazioni rientranti nell'ambito di applicazione dell'imposta, si ravvisa l'opportunità di fornire una elencazione positiva delle attività che, esercitate dagli Enti pubblici territoriali, sia con gestione in economia diretta sia attraverso Aziende Municipalizzate, presentano il requisito oggettivo per l'imponibilità.

Tale elenco (All. n. 1), non esaurendo tutte le ipotesi di imponibilità, potrà ovviamente venir preso in considerazione, a titolo orientativo, quale base di raffronto per la ricerca di presupposti di assoggettabilità in relazione ad altre analoghe attività non comprese nell'elenco stesso.

Per quanto riguarda le gestioni affidate alle Aziende Municipalizzate, occorre tener presente che le relative operazioni confluiscono in un unico centro di imputazione giuridica, il Comune di appartenenza, il quale, in tale situazione, deve essere considerato come unico soggetto d'imposta. Pertanto, gli atti economici che intercorrono tra Aziende dello stesso Comune o tra Aziende e Comune di appartenenza non sono rilevanti agli effetti dell'I.V.A.. Per quanto riguarda gli obblighi previsti nel titolo secondo del più volte menzionato D.P.R. n. 633/72 e successive modificazioni, fermo restando per gli enti in questione l'obbligo della tenuta, a norma dell'art. 39, dei registri di cui agli artt. 23, 24 e 25, si consente, in attesa della emanazione del decreto previsto dall'art. 22, l'applicazione, relativamente alle prestazioni di servizi al pubblico con carattere di uniformità, frequenza ed importo limitato, delle particolari disposizioni di cui al citato art. 22, concernente l'obbligatorietà dell'emissione delle

fatture soltanto a richiesta dei clienti.
Conseguentemente, l'annotazione dei
corrispettivi riscossi dovrà essere

All. 1 – Attività rientranti nel campo del DPR 633/1972 e di applicazione dell'IVA

- 1) distribuzione di acqua, gas, elettricità e vapore; servizi connessi;
- 2) lavorazione e distribuzione di latte;
- 3) trasporto di persone;
- 4) trasporto di cose;
- 5) gestione farmacie;
- 6) gestione centri sportivi, di istruzione e culturali, musei e biblioteche; servizi connessi;
- 7) gestione vie pubbliche e pedaggio;
- 8) servizi portuali e aeroportuali;
- 9) gestione autoparcheggi;
- 10) gestione mense, spacci, bar, dormitori;
- 11) gestione giochi, teatri, sale di spettacolo, ecc;
- 12) essicatori, depositi, semenzai, vivai, mulini, forni, bagni, lavatori;
- 13) mercati e fiere coperti, mostre, macelli , servizi connessi;
- 14) fabbrica e vendita ghiaccio;
- 15) servizi sanitari e sociali (prestazioni sanitarie e analisi, profilassi , disinfezione, disinfestazione, derattizzazione)
- 16) canili comunali;
- 17) lavori di studio e ricerca;
- 18) attività editoriali e tipografia;
- 19) cessione loculi cimiteriali;
- 20) servizi d'affissione;
- 21) operazione di finanziamento;
- 22) gestione opifici, caseifici, ecc.;

- 23) pesa pubblica;
- 24) gestione beni demaniali e patrimoniali;
- 25) cessione prodotti agricoli, forestali e della pesca;
- 26) servizi resi nell'interesse e di privati e dietro corrispettivo.

La Cassazione ritiene non imponibilità ai fini IVA la cessione gratuita al Comune

I giudici di legittimità evidenziano che ai sensi della L. 21 novembre 2000, n. 342, art. 51, *"non è da intendere rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, neppure agli effetti delle limitazioni del diritto alla detrazione, la cessione nei confronti dei comuni di aree o di opere di urbanizzazione, a scomputo di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione"*.

Tale disciplina si giustifica in ragione del rilievo che, come la Cassazione ha avuto modo di rilevare (con riferimento ad un caso di cessione di aree nell'ambito di una convenzione di lottizzazione stipulata ai sensi della L. n. 10 del 1977), la cessione di aree per la realizzazione di opere di urbanizzazione primaria e secondaria, conclusa in attuazione di una convenzione di lottizzazione, costituisce modalità alternativa all'assolvimento dell'obbligo di pagamento degli oneri di urbanizzazione e non è, pertanto, un'operazione imponibile a fini Iva.

Del resto, la convenzione di lottizzazione ha natura di contratto con oggetto pubblico e di accordo endoprocedimentale, strumentale al conseguimento dell'autorizzazione urbanistica o edilizia, per cui manca il rapporto sinallagmatico tra i contraenti, presupposto dell'IVA anche per il diritto comunitario, non essendovi alcun nesso d'interdipendenza contrattuale tra cessioni immobiliari, opere di urbanizzazione, prestazioni e contributi vari (cfr. Cass., Sez. 5, n. 15660 del 09/07/2014). Non è dubitabile che ciò si verifichi anche nel caso in esame, ove la cessione di aree a titolo gratuito si pone quale momento coesenziale alla convenzione urbanistica, oltre che contestuale, ed è destinata al precipuo fine di *"assicurare la dotazione di aree per attrezzature pubbliche e di interesse pubblico nella misura prevista dalla vigente legislazione"* (L.R. Lomb. n. 9 del 1999, art. 6, c. 1). La sentenza impugnata, avendo confermato l'inserimento nella base imponibile a fini Iva del valore delle aree cedute in tale ambito e per i detti fini, incorre in violazione della richiamata disciplina e va, pertanto, anche sul punto, cassata.

Per i giudici di legittimità la cessione gratuita al Comune di aree edificabili non è una cessione di bene in base all'art. 51, della legge 342 del 2000. Ciò perché la convenzione urbanistica ha natura di contratto con oggetto pubblico strumentale all'autorizzazione edilizia, per cui manca il rapporto sinallagmatico tra i contraenti non essendovi alcun nesso d'interdipendenza contrattuale.

7 ottobre 2016

Federico Gavioli