

Attualità

## Crolla sui terreni espropriati il presupposto d'imposta

15 Maggio 2006

Anche se la procedura si chiude con un atto negoziale conseguente ad accordo col proprietario

**Thumbnail**  La cessione di aree edificabili, anche a seguito di espropriazione, è una delle attività che vede talvolta coinvolti gli enti locali.

A tale proposito, va rilevato che il comma 3, lettera c, dell'articolo 2 del Dpr 633/72 esclude espressamente dall'imposizione ai fini Iva unicamente le cessioni che riguardano terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria; ogni altra cessione dovrebbe, pertanto, esservi assoggettata.

Ai fini della tassazione dell'operazione, tuttavia, oltre al requisito oggettivo enunciato, va verificata anche l'esistenza di quello soggettivo, individuato, per la fattispecie, nel quarto comma dell'articolo 4, Dpr 633/72, in cui è stabilito che per gli enti in questione, che sicuramente non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, *"si considerano effettuate nell'esercizio di impresa soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte proprio nell'esercizio di attività commerciali o agricole"*.

Nel successivo comma 5 sono poi individuate delle specifiche attività che, in ogni caso, sono da considerarsi commerciali, sebbene svolte da enti pubblici.

Per individuare la discriminante in grado di far comprendere se l'attività dell'ente locale è svolta secondo criteri commerciali o meno, va ricordato che nel quinto comma dell'articolo 4 della VI direttiva Cee è fissato il principio secondo il quale la soggettività passiva non è riscontrabile allorché i soggetti in questione operino in quanto "pubbliche autorità"; pertanto, in tale evenienza, non risultano assoggettabili anche i canoni o contributi eventualmente percepiti.

Tale assunto trova la sua limitazione nell'affermazione che le attività in questione non devono rappresentare un rilevante elemento "distorsivo" della concorrenza, cosa che avverrebbe se l'ente agisse sottraendo spazio commerciale alle iniziative del privato.

Può verificarsi, inoltre, che il Comune operi attraverso una preventiva espropriazione dei suoli, manifestandosi, così, in premessa il potere d'imperio proprio degli enti qui in esame.

In tale fattispecie, già la circolare n. 8 del 14/6/1993 ebbe modo di affermare che *"le successive operazioni di assegnazione delle aree edificabili ai singoli soggetti nell'ambito dell'edilizia residenziale, quali atti cui era preordinata l'espropriazione stessa, rientrano nello svolgimento dell'attività istituzionale del Comune, come tale priva di qualsiasi attributo commerciale"*.

Sulla base di tale criterio, non solo fu stabilita la non assoggettabilità, in caso di successiva cessione, in presenza di una precedente espropriazione, ma venne anche specificato che la medesima non assoggettabilità si verifica ogni qualvolta le norme prevedano la possibilità di effettuare la predetta espropriazione; di conseguenza, *"esulano dal campo di applicazione dell'Iva non solo le assegnazioni delle aree edificabili acquisite con esproprio ma anche quelle acquisite con atti negoziali nell'ambito di attività svolta dal Comune in veste di pubblica autorità"*.

Inoltre, la risoluzione n. 154 del 5/6/1995, richiamando la citata circolare n. 8/1993, precisò ulteriormente che, in base al criterio enunciato, *"le cessioni di immobili poste in essere dagli enti non commerciali non rientrano nel campo di applicazione dell'Iva qualora gli immobili stessi abbiano natura strumentale per l'esercizio di attività istituzionali"*.

Successivamente a tale orientamento dell'Amministrazione finanziaria, si dovette registrare l'entrata in vigore del comma 19-bis dell'articolo 36, Dl n. 331 del 1993, con il quale fu introdotta una specifica disposizione normativa che definì e delimitò l'ambito applicativo dell'imposta nella fattispecie in esame. Fu, cioè, stabilito che *"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"*.

Si ricorda, a tale proposito, che l'articolo 13 del Dpr 633/72 individua la base imponibile per le cessioni di beni, *"dipendenti da atto della pubblica autorità"*, nell'indennizzo *"comunque denominato"*.

La norma sopra riportata stabilisce, quindi, espressamente la non assoggettabilità delle cessioni delle aree edificabili, se oggetto di precedente espropriazione, individuando, tuttavia, come requisito soggettivo necessario che l'operazione sia effettuata da un Comune.

In tal senso, la risoluzione n. 45 del 24/12/1994 non riconobbe tale requisito soggettivo ai consorzi per lo sviluppo industriale, nonostante, magari, questi effettuino l'assegnazione delle aree dopo un procedimento espropriativo, poiché la norma del DI n. 331/93 attiene *"esclusivamente alle assegnazioni poste in essere dai Comuni e, in quanto norma speciale, per espressa previsione normativa, non è suscettibile di interpretazione estensiva"* (cfr risoluzione n. 125 del 22/5/1995).

La successiva risoluzione n. 160 del 30/7/2003 ha ribadito lo stesso principio, negando il requisito soggettivo alle Aziende territoriali per l'edilizia residenziale, allorché assegnano aree comprese nel piano di zona per l'edilizia economica e popolare (Peep).

Ai fini della verifica della sussistenza del requisito oggettivo risulta, invece, interessante la risoluzione n. 67 dell'1/7/1998.

Con essa, infatti, pur ribadendo quanto già affermato con la circolare n. 8/1993, viene chiarita, in virtù della norma introdotta con il comma 19-bis dell'articolo 36, DI n. 331/1993, la non assoggettabilità a Iva delle assegnazioni delle aree edificabili effettuate dai Comuni *"tutte le volte in cui l'acquisto, da parte dell'ente locale, è avvenuto mediante un procedimento di esproprio"*, precisando, altresì, che la stessa non è inficiata dal fatto che il procedimento di esproprio si sia concluso con il decreto di esproprio oppure con un atto negoziale *"conseguente all'intervenuto accordo tra l'ente pubblico e il proprietario dell'area"*.

Con lo stesso documento di prassi, è, inoltre, specificata la non assoggettabilità delle operazioni, effettuate dall'ente locale, di assegnazione di aree edificabili, se acquisite in precedenza pur senza procedura espropriativa, ma *"nell'espletamento della sua attività istituzionale"* (salvo che gli immobili non siano destinati a una successiva attività commerciale).

Da ricordare, per concludere, la risoluzione n. 206 del 13/12/2001, in base alla quale possono godere della non assoggettabilità a Iva anche le cessioni di aree industriali effettuate da altri enti pubblici territoriali (ad esempio, la Provincia). Tali enti, infatti, nel perseguire uno scopo istituzionale pubblico, basato sul potere d'imperio, operano talvolta attraverso un procedimento espropriativo e, pertanto, la successiva cessione non ricade nell'ambito applicativo dell'imposta.

di

**Alfonso Russo**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/crolla-sui-terreni-espropriati-presupposto-dimposta>