CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 28– 03 – 2014 N° 7339

IVA – atto di assegnazione di area, ubicata in zona industriale, precedentemente acquisita da un comune a seguito di procedura espropriativa conclusasi con accordo bonario di vendita – assoggettabilità - esclusione

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE QUINTA

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

Fatto

Con l'impugnata sentenza n. 131/67/07, depositata il 4 febbraio 2008, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, sez. distaccata di Brescia, accolto l'appello dell'Ufficio, in riforma della decisione n. 95/15/04 della Commissione Tributaria Provinciale della stessa città, respingeva il ricorso proposto dalla contribuente MPS Leasing & Factoring S.p.A. avverso l'avviso di liquidazione n. 001V000426/001/S col quale veniva recuperata a imposta di registro proporzionale

l'assegnazione da parte del Comune di Castelgoffredo (BS) di un'area in zona PIP in precedenza oggetto di procedura d'esproprio terminata con "accordo bonario" di vendita.

La CTR, giudicato dapprima irrilevante che nell'avviso non fosse stata espressamente indicata la norma sulla quale era fondato l'accertamento, respingeva la preliminare eccezione di difetto di motivazione; nel merito, statuiva che ai sensi dell'art. 36, comma 19 *bis*, d.l. 30 agosto 1993, n. 331, conv. con modif. in l. 29 ottobre 1993, n. 427, l'assegnazione dell'area non fosse da assoggettarsi a IVA perché il terreno era stato acquisito dal Comune a seguito di procedura d'esproprio seppur conclusasi con un "accordo bonario"; e con la conseguenza, concludeva la CTR, che ai sensi dell'art. 40 d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131 la cessione era perciò da assoggettarsi a imposta di registro in misura proporzionale e non invece in misura fissa.

Contro la sentenza della CTR, la contribuente proponeva ricorso per cassazione affidato a tre motivi.

L'Agenzia delle Entrate resisteva con controricorso.

La contribuente si avvaleva della facoltà di depositare memoria.

Diritto

1. Con il terzo motivo di ricorso, da esaminarsi preventivamente per il suo carattere logico giuridico preliminare, la contribuente censurava la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3 e 5, c.p.c. denunciando in rubrica vizio di "Violazione e falsa

applicazione dell'art. 7 l. 27 luglio 2000, n. 212 e dell'art. 7 agosto 1990, n. 241. Motivazione carente, insufficiente e contraddittoria circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio". A illustrazione del motivo, la contribuente deduceva, dapprima, che la CTR aveva errato a non dichiarare la nullità dell'avviso per difetto di motivazione dello stesso e questo perché l'omessa menzione dell'art. 36, comma 19 *bis*, d.l. 331 cit. aveva comportato una "lesione del diritto di difesa". In secondo luogo, la contribuente lamentava che la CTR aveva respinto l'eccezione di nullità in parola, con "troppo succinta motivazione". Il quesito sottoposto era: "Se la carente formulazione, nell'avviso di liquidazione, di una motivazione di diritto in totale assenza di riferimenti normativi, integri violazione dell'obbligo di motivazione previsto dall'art. 7 l. 27 luglio 2000, n. 212 e dell'art. 3 l. 7 agosto 1990, n. 241 e determini nullità dell'avviso di liquidazione stesso".

Sotto un primo profilo, quello che si riferisce alla violazione di legge, il motivo è infondato perché la mancata indicazione della fonte normativa della ripresa non è da sola sufficiente a integrare il vizio di motivazione quando nell'avviso siano stati chiaramente esplicitati i presupposti di fatto e di diritto sui quali l'Ufficio ha basato l'accertamento (in fattispecie limitrofe, v. Cass. sez. trib. n. 28968 del 2008; Cass. sez. trib. n. 8239 del 2008). Sotto il profilo del vizio di motivazione, il motivo è

preliminarmente inammissibile per violazione dell'art. 366 *bis* c.p.c. e cioè per mancanza di formulazione del momento di sintesi del fatto decisivo e controverso e quindi del cosiddetto quesito di fatto (Cass. sez. III n. 12248 del 2013; Cass. sez. III n. 4353 del 2013).

2. Con il primo motivo di ricorso, la contribuente censurava la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., denunciando, in rubrica, vizio di "Violazione e falsa applicazione dell'art. 36, comma 19 *bis*, d.l. 30 agosto 1993, n. 331". A riguardo, la contribuente assumeva che la CTR avesse errato a ritenere che l'assegnazione dell'area fosse esente IVA ai sensi dell'art. 36, comma 19 *bis*, d.l. 331 cit. perché acquisita per mezzo di procedura espropriativa. E questo perché, osservava la contribuente, l'area era stata acquistata dal Comune in forza di un normale contratto di compravendita a seguito di "accordo bonario" e non in forza di esproprio. Il quesito sottoposto era: "Se il principio stabilito dall'art. 36, comma 19 *bis*, d.l. 331/93, conv. in l. 427/93, secondo cui <<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>> sia applicabile alla diversa ipotesi in cui l'area edificabile oggetto del trasferimento, pur con il precedente avvio di una procedura amministrativa, sia stata invece trasferita al Comune tramite compravendita assoggettata a IVA, e quindi in

forza di cessione volontaria, qualificabile come negozio di diritto privato diverso ed autonomo rispetto alla conclusa procedura espropriativa".

3. Con il secondo motivo di ricorso, la contribuente censurava la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, e 5, c.p.c., denunciando, in rubrica, vizio di "Violazione e falsa applicazione dell'art. 4, comma 1 e 4, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633. Motivazione carente, insufficiente e contraddittoria circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio". In particolare, la contribuente deduceva che il Comune aveva venduto l'area "in qualità di operatore sostanzialmente commerciale, prescindendo dalle sue proprie prerogative istituzionali" e per di qui la conseguenza che l'area doveva assoggettarsi a IVA ai sensi dell'art. 4, comma 4, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 e quindi con pagamento dell'imposta di registro in misura fissa. Infine, la contribuente lamentava che la CTR avesse "completamente omesso di motivare al riguardo". Il quesito sottoposto era: "Se la vendita di aree fabbricabili a privati da parte del Comune, effettuata nell'ambito di una vasta operazione economicamente rilevante conclusasi con il perfezionamento di una molteplicità di atti di cessione, costituisca esercizio di un'attività commerciale rilevante ai fini dell'applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 4 d.p.r. 633/72, anche in considerazione della circostanza che il non

assoggettamento ad IVA possa provocare distorsioni di concorrenza vietate dal legislatore comunitario".

4. I motivi, tra di loro strettamente connessi, possono essere esaminati congiuntamente.

5. Con riferimento alle plurime denuncie di violazione di legge, gli appena esposti motivi sono infondati.

Deve essere dapprima ricordato che secondo il combinato *ex* art. 4, comma 2 n. 2; comma 4, d.p.r. n. 633 cit. sono esenti IVA le attività commerciali effettuate dagli enti pubblici "in conformità" alle finalità istituzionali. La regola non vale però per le attività di cui al successivo comma quinto dell'art. 4 d.p.r. n. 633 cit., laddove in effetti talune attività sono "in ogni caso" assoggettate a IVA. Ora, essendo pacifica la natura di enti pubblici dei Comuni e non essendo l'assegnazione del terreno industriale di che trattasi tra le attività incondizionatamente soggette a IVA ai sensi dell'art. 4, comma 5, d.p.r. n. 633 cit., occorre non solo stabilire se nella concreta fattispecie il Comune abbia o no agito "in conformità alle finalità istituzionali", ma altresì se l'assegnazione costituisca o no attività "distorsiva" del mercato. E' difatti noto che l'art. 13, par. 1, dir. CE 28 novembre 2006, n. 112 impone comunque di assoggettare a IVA quelle attività commerciali che comportano una distorsione della concorrenza. Fatte le superiori premesse, deve esser riconosciuto che l'assegnazione del terreno è avvenuta al fine istituzionale della realizzazione dell'area PIP e che la stessa non fosse

"distorsiva" del mercato perché conseguente a un complesso d'interventi connotati dall'esercizio di eccezionali potestà pubbliche che obbiettivamente escludono che possa trattarsi dell'esercizio di un'attività d'impresa in regime di favore. E in questo senso è l'interpretazione autentica contenuta all'art. 36, comma 19 *bis*, d.l. n. 331 cit., per cui "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". E ciò proprio perché, ai sensi dell'art. 4, comma 4, d.p.r. n. 633 cit., il Comune agisce per la finalità pubblica di realizzare un piano d'insediamento industriale e quindi d'imperio e cioè al di fuori di qualsiasi attività d'impresa. E, nella appena rammentata prospettiva, non è dirimente che il procedimento espropriativo termini con un'ablazione o un accordo. Perché, ovviamente, la diversa conclusione della procedura espropriativa non incide; e, cioè, non fa venir meno la finalità pubblica consistente nella realizzazione di un ordinato insediamento industriale.

6. Con riferimento al vizio motivazionale denunciato col secondo motivo di ricorso, il mezzo è inammissibile preliminarmente per violazione dell'art. 366 *bis* c.p.c., mancando la formulazione del momento di sintesi del fatto decisivo e controverso e quindi del cosiddetto quesito di fatto (Cass. sez. III n. 12248 del 2013; Cass. sez. III n. 4353 del 2013). Peraltro,

il mezzo è altresì inammissibile perché con lo stesso non viene censurata un'omessa o insufficiente o contraddittoria motivazione circa l'affermazione da parte della CTR di esistenza o inesistenza di un fatto decisivo e controverso, bensì viene censurata l'omessa o insufficiente o contraddittoria motivazione giuridica circa la assoggettabilità o no a IVA del trasferimento dell'area PIP; ciò che è irrilevante atteso che, in ipotesi, la Corte, ai sensi dell'art. 384, comma ultimo, c.p.c., è semplicemente tenuta a sostituire o integrare o correggere la spiegazione "in diritto", quando, come nel caso di specie, la motivazione sia stata corretta (Cass. sez. trib. n. 1714 del 2007; Cass. sez. trib. 24192 del 2006). Comunque, il mezzo è ad ogni modo infondato perché la CTR ha sullo specifico punto spiegato che "il Comune ha agito per realizzare i suoi fini istituzionali intervenendo sul territorio allo scopo di apprestare le aree industriali necessarie alla realizzazione degli insediamenti produttivi".

7. Nella novità della questione, debbono farsi consistere le ragioni che inducono questa Corte a compensare integralmente le spese.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; compensa integralmente le spese.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del giorno 19 febbraio 2014

Il Consigliere estensore

ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B. - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

Il Presidente

Il Funzionario Giudiziario
Marcello Baragona

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 28 MAR. 2014

CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Il Funzionario Giudiziario
Marcello BARAGONA