

Alternatività tra IVA e Registro.

Cessione di terreno in comunione legale col coniuge non titolare di partita IVA

Cass. Sez. V Civ. 14 febbraio 2018, n. 3557 ord. - Chindemi, pres.; Stalla, est. - Giacalone, P.M. (conf.) - C. (avv. Cappellari) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) (*Cassa e decide nel merito Comm. trib. reg. Venezia 25 settembre 2012*)

La cessione di un immobile di proprietà di coniugi in regime di comunione legale dei beni e utilizzato per l'esercizio dell'impresa individuale di uno di essi è soggetta ad IVA: tale soggezione è assorbente rispetto a quella ad imposta di registro, in quanto, dal punto di vista tributario, la cessione non è un atto plurimo avente ad oggetto singole quote di comune proprietà valutabili separatamente in dipendenza della natura dei soggetti proprietari, ma un atto unitario, rilevante oggettivamente come atto d'impresa.

(*Omissis*)

FATTO E DIRITTO

p.1. C.M., Z.D. e Zatti Impianti s.r.l. propongono tre motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 82/30/12 del 25 settembre 2012, con la quale la Commissione tributaria regionale del Veneto, in parziale riforma della prima decisione, ha ritenuto legittimo limitatamente alla quota di comunione legale del 50 per cento spettante alla Z. in qualità di coniuge dell'imprenditore agricolo C. - l'avviso di liquidazione loro notificato dall'Agenzia delle Entrate per imposta suppletiva proporzionale di registro, ipotecaria e catastale. Ciò con riguardo all'atto 10 gennaio 2008 con il quale i primi avevano venduto alla Zatti Impianti s.r.l. un terreno fabbricabile da urbanizzare; e già assoggettato a registrazione a tassa fissa, in quanto cessione di bene strumentale sottoposta ad IVA.

La Commissione tributaria regionale, per quanto qui rileva, ha ritenuto che: - la vendita in questione fosse assoggettata ad IVA limitatamente alla quota di comproprietà del terreno ascrivibile al C., la cui qualità di imprenditore agricolo era incontrovertita; - per contro, tale vendita fosse assoggettata ad imposta proporzionale di registro relativamente alla quota di comproprietà legale del terreno ascrivibile alla coniuge Z., non essendo quest'ultima soggetto IVA; - a diversa conclusione non potesse giungersi in ragione della comunione legale intercorrente tra i coniugi, dal momento che tale comunione non era «soggetto IVA», così come affermato dalla sentenza C.G.U.E. in causa C-25/03 del 21 aprile 2005 (e ciò per le operazioni IVA tanto attive quanto passive).

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

I contribuenti hanno depositato memoria.

p. 2.1 Con il primo motivo di ricorso si lamenta - *ex art. 360 c.p.c.*, comma 1, n. 3, - violazione e falsa applicazione degli artt. 177 e 1100 c.c.. Per avere la Commissione tributaria regionale ommesso di considerare che, mentre la comunione ordinaria si esprime attraverso quote indivise di proprietà, la comunione legale tra coniugi è una comunione senza quote sull'intero. Con la conseguenza che anche la Z. doveva fruire del regime di alternatività tra IVA ed imposta di registro.

Con il secondo motivo di ricorso si deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 177 c.c., lett. d), art. 178 c.c., in riferimento agli artt. 2135 e 2555 c.c.. Per non avere la Commissione tributaria regionale comunque considerato che, proprio in base alla disciplina della comunione legale tra i coniugi, l'azienda agricola di cui il terreno compravenduto costituiva bene strumentale *ex art. 178 cit.* rientrava nella esclusiva titolarità del C., in quanto unico gestore; con conseguente assoggettamento della cessione, per intero, ad IVA.

Con il terzo motivo di ricorso si lamenta - *ex art. 360 c.p.c.*, comma 1, n. 5, - ommesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio. Per non avere la Commissione tributaria regionale esplicitato le ragioni di preferenza dell'orientamento espresso dalla su riportata sentenza C.G.U.E. in causa C-25/03 del 21 aprile 2005, rispetto a quello invece evincibile dalla giurisprudenza della corte di cassazione in ordine alla distinzione giuridica tra comunione legale dei coniugi e comunione ordinaria.

p. 2.2 Sono fondati, con assorbimento della terza censura, i primi due motivi di ricorso.

Per quanto concerne il presupposto oggettivo di sottoponibilità ad IVA, rileva che - come emerso nel giudizio di merito - il terreno in questione ha pacificamente natura di «area fabbricabile» d.l. n. 223 del 2006, *ex art. 36*, comma 2, conv. in L. n. 248 del 2006, in quanto ricompreso in zona D1 «da urbanizzare» del vigente piano regolatore generale del Comune di Vighizzolo d'Este. Si richiama, sul punto, quanto stabilito da Sez. Un. 25506/06 (più volte successivamente riaffermato, anche con specifico riguardo alla nozione di cessione di area edificabile ai fini IVA d.p.r. n. 633 del 1973, *ex art. 2*, comma 3, lett. d): Cass. 20097/09) secondo cui vanno ricomprese in tale categoria tutte le aree la cui destinazione edificatoria sia prevista dallo strumento urbanistico generale approvato dal Comune, indipendentemente dall'adozione dei successivi atti di controllo (approvazione regionale) e dall'esistenza di strumenti attuativi.

Quanto, poi, alla circostanza che l'edificabilità astrattamente conferita al terreno in questione non abbia fatto venir meno la sua strumentalità all'esercizio imprenditoriale dell'attività agricola da parte del C., risulta intangibile - perché non fatta oggetto di impugnazione alcuna da parte dell'Agenzia delle Entrate e, del resto, integrante tipica *quaestio facti* insindacabile in sede di legittimità - la statuizione della Commissione tributaria regionale. Secondo cui tale rapporto di strumentalità permaneva, nella specie, in ragione della mancata intrapresa, in concreto, dell'attività di edificazione sul fondo; e, al contempo, della continuativa e protratta utilizzazione del medesimo nell'ambito della gestione dell'azienda agricola del C. (come anche risultante, secondo

il giudice di merito, dalla richiesta dei contributi agricoli UE-PAC da quest'ultimo avanzata per l'anno, il 2007, immediatamente antecedente alla vendita in questione).

p. 2.3 Per quanto concerne il presupposto soggettivo di imposizione, si pone il problema giuridico di individuare - nell'alternativa tra imposta proporzionale di registro ed IVA, d.p.r. n. 131 del 1986, ex art. 40, - il regime di tassazione applicabile alla cessione di bene strumentale in comunione legale tra i coniugi, ove uno solo di essi svolga attività imprenditoriale.

Sul punto, si ritiene che la decisione della Commissione tributaria regionale si ponga in contrasto con il costante orientamento di legittimità, al quale va data continuità, secondo cui (Cass. n. 12853 del 12/07/2004): «La cessione di un immobile di proprietà di coniugi in regime di comunione legale dei beni e utilizzato per l'esercizio dell'impresa individuale di uno di essi è soggetta ad IVA: tale soggezione è assorbente rispetto a quella ad imposta di registro, in quanto, dal punto di vista tributario, la cessione non è un atto plurimo avente ad oggetto singole quote di comune proprietà valutabili separatamente in dipendenza della natura dei soggetti proprietari, ma un atto unitario, rilevante oggettivamente come atto d'impresa».

Vanno richiamati altri precedenti in termini, tra i quali Cass. 9036/97 e 3433/96. Quest'ultima pronuncia ha ribadito l'unitarietà, ai fini IVA, della cessione del cespite aziendale in comunione legale tra coniugi di cui uno soltanto sia imprenditore, osservando anche che, qualora non si applicasse l'imposta di registro «in misura fissa, nelle stesse dimensioni di generalità proprie dell'assoggettamento della cessione all'IVA», si determinerebbe altresì l'incongrua conseguenza che il terzo acquirente verrebbe al contempo a rivestire, «di fronte ad un atto per lui unico ed economicamente inscindibile, la qualità di "contribuente inciso" dall'IVA e di condebitore solidale della normale imposta di registro *pro quota*».

Principio analogo a quello fin qui illustrato trova conferma anche in Cass. n. 10608 del 9 maggio 2007, secondo cui: «In tema di IVA, l'imposta pagata sull'acquisto di un immobile da parte di un soggetto nell'esercizio di attività d'impresa è detraibile anche nel caso in cui il contribuente si trovi in regime di comunione legale con il coniuge non imprenditore né esercente arti o professioni, trattandosi di un bene che, indipendentemente dal consenso dell'altro coniuge all'acquisto, è destinato a cadere in comunione soltanto al momento dello scioglimento della stessa, con la conseguenza che l'atto, dal punto di vista tributario, si configura non già come negozio plurimo avente ad oggetto singole quote di proprietà comune, ma come negozio unitario, rilevante appunto come atto d'impresa».

p. 2.4 Contrariamente a quanto sostenuto dalla Commissione tributaria regionale, la conclusione qui accolta non trova smentita nella sentenza C.G.U.E. 21 aprile 2005, in causa C-25/03, secondo cui: «La sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari (...) deve essere così interpretata: 1. una persona che acquisti o faccia costruire un edificio per abitarvi con la propria famiglia agisce in qualità di soggetto passivo e beneficia, quindi, del diritto alla deduzione dell'imposta, ai sensi dell'art. 17 della sesta direttiva 77/388, nel caso in cui utilizzi un locale dell'immobile medesimo quale ufficio ai fini dell'esercizio, ancorché a titolo accessorio, di un'attività economica ai sensi degli artt. 2 e 4 della direttiva medesima e destini tale porzione dell'immobile al patrimonio della propria impresa; 2. nel caso in cui una comunione risultante da matrimonio, sprovvista di personalità giuridica e che non eserciti essa stessa un'attività economica ai sensi della sesta direttiva 77/388, affidi in appalto la realizzazione di un bene di investimento, i comproprietari che costituiscono tale comunione devono essere considerati, ai fini dell'applicazione della detta direttiva, quali beneficiari dell'operazione; 3. nel caso in cui due coniugi in comunione di fatto per effetto del matrimonio acquistino un bene di investimento, una porzione del quale venga utilizzata a fini professionali in modo esclusivo da uno dei due coniugi comproprietari, quest'ultimo beneficia del diritto alla deduzione dell'intero importo dell'imposta sul valore aggiunto a monte gravante sulla porzione del bene dal medesimo utilizzato ai fini della propria impresa, sempre che l'importo dedotto non ecceda i limiti della sua quota di comproprietà nel bene medesimo; 4. gli artt. 18, n. 1, lett. a), e 22, n. 3, della sesta direttiva 77/388 non esigono che il soggetto disponga, per poter esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta in circostanze come quelle oggetto della causa principale, di una fattura emessa a suo nome e dalla quale risultino le frazioni del prezzo e dell'imposta sul valore aggiunto corrispondenti alla sua quota di comproprietà. Una fattura rilasciata indistintamente ai coniugi in comproprietà e senza menzione di tale ripartizione è sufficiente a tal fine».

Quanto così stabilito dalla decisione in esame (recepita dall'amministrazione finanziaria con la risoluzione 106/E/2008, alla quale l'avviso di liquidazione opposto si conforma) non appare *sic et simpliciter* riferibile alla presente fattispecie, in quanto diversamente connotata in fatto e diritto.

Indipendentemente dalla circostanza - effettivamente ininfluenza ai fini di causa - che la C.G.U.E. si sia pronunciata su operazione IVA «passiva» (deduzione dell'IVA pagata a monte ai fornitori per lavori eseguiti sull'immobile in comunione), e non «attiva» (cessione di bene strumentale), va osservato che, nel caso oggetto del presente giudizio, l'operazione ha riguardato un bene strumentale assunto nella sua interezza e totale asservimento all'esercizio dell'impresa da parte del coniuge-imprenditore; là dove la fattispecie dedotta avanti alla C.G.U.E. concerneva l'acquisizione ed esecuzione di lavori su un immobile di cui una porzione soltanto rivestiva carattere strumentale all'attività professionale di uno dei coniugi (un locale adibito ad ufficio nell'ambito di una residenza familiare).

Per quanto più rileva con riguardo al diritto nazionale, va considerato come il giudice di merito - che non si è fatto carico di chiarire se il cespite in esame dovesse ritenersi assoggettato alla disciplina di cui all'art. 178 c.c., in base al quale i beni destinati all'esercizio dell'impresa di uno dei coniugi, qualora costituita dopo il matrimonio, si considerano oggetto della comunione solo se residuino al momento dello scioglimento di questa - abbia attribuito de plano il bene medesimo alla comunione legale dei coniugi venditori.

Ebbene, su tale presupposto, doveva comunque rilevarsi come la comunione legale tra i coniugi si diversifici dalla comunione ordinaria, avendo natura tipica di «comunione senza quote», comportante il diritto di ciascun coniuge sull'intero bene comune (Cass. Sez. Un. 17952/07, con richiamo a Corte cost. 311/88; Cass. 14093/10; 6575/13; 8803/17); con la conseguente rilevanza giuridica unitaria, e non frazionata *pro quota*, del cespite.

Si è in proposito affermato (Cass. 14093/10) che nella comunione legale tra i coniugi, a differenza di quanto avviene in quella ordinaria, i coniugi sono solidalmente titolari di un diritto avente per oggetto i beni di essa e rispetto alla quale non è ammessa la partecipazione di estranei. Sicché «nei rapporti con i terzi ciascun coniuge, mentre non ha diritto di disporre della propria quota, può tuttavia disporre dell'intero bene comune, ponendosi il consenso dell'altro coniuge (richiesto dall'art. 180 c.c., comma 2, per gli atti di straordinaria amministrazione) come un negozio unilaterale autorizzativo che rimuove un limite all'esercizio del potere dispositivo sul bene (...)».

Nell'ipotesi di cessione di bene aziendale, tale peculiare natura della comunione depone dunque per l'assorbente ascrivibilità ai fini IVA dell'intera operazione al coniuge imprenditore; secondo quei caratteri di unitarietà e globale strumentalità del cespite ceduto posti in evidenza dalla su citata (p. 2.3) giurisprudenza di legittimità in materia.

Non rileva dunque - ai fini di causa - che la comunione, in quanto tale, non sia «soggetto - IVA» secondo quanto affermato (con riguardo ad una diversa fattispecie di diritto tedesco) dalla C.G.U.E. nella sentenza citata, con conseguente ritenuta necessità di scorporare *pro quota* la soggettività IVA individuale facente capo al solo coniuge imprenditore; quanto che la cessione sia unitariamente riferibile ad un bene strumentale all'esercizio dell'impresa (ancorché attratto al regime di comunione legale) da parte del coniuge - soggetto IVA.

In definitiva, la sentenza della Commissione tributaria regionale va cassata; non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, sussistono i presupposti per la decisione nel merito *ex art. 384 c.p.c.*, mediante accoglimento del ricorso introduttivo dei contribuenti.

Ciò in applicazione del principio secondo cui la cessione di un immobile da parte di coniugi in regime di comunione legale dei beni, e strumentale all'esercizio dell'impresa da parte di uno soltanto di essi, costituisce non già un negozio avente ad oggetto plurime quote di proprietà comune, bensì un'operazione rilevante quale unitario atto di impresa; in conseguenza di ciò, tale cessione è soggetta, in via assorbente e per intero, ad IVA e non ad imposta proporzionale di registro.

Sussistono i presupposti per la compensazione integrale delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso;

cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo dei contribuenti;
compensa le spese di lite.

(Omissis)

Alternatività tra IVA e Registro

Cessione di terreno in comunione legale col coniuge non titolare di partita IVA

L'art. 40, comma 1, del d.p.r. n. 131/1986 (Testo unico imposta di registro - T.U.R.) prevede un principio di alternatività IVA/Registro, secondo cui per gli atti relativi a cessioni di beni e/o prestazioni di servizi, rientranti nel campo di applicazione dell'IVA, l'imposta di registro si applica (comunque) in misura fissa¹ (attualmente pari a euro 200,00).

In deroga a tale principio, per espressa previsione del medesimo art. 40, non si considerano soggette ad IVA, tra l'altro, le cessioni di immobili esenti ai sensi dell'art. 10, numero 8 *bis*, del d.p.r. n. 633/1972² e, pertanto, per tali atti trova applicazione l'imposta di registro in misura proporzionale e, conseguentemente, si applicano le previsioni dettate dal citato art. 10 del decreto.

Come chiarito dall'Amministrazione finanziaria, il criterio dell'alternatività trova applicazione, in linea generale, non soltanto con riguardo alle operazioni imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ma anche con riferimento alle operazioni IVA non imponibili, a quelle escluse per effetto delle norme sulla territorialità e alle operazioni esenti.

La scelta del legislatore di escludere l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale anche per le operazioni non imponibili o esenti deriva dalla necessità di non vanificare le ragioni sottese al particolare regime previsto per tali operazioni dalla normativa IVA.

In sostanza, le operazioni imponibili ai fini dei quest'ultima imposta escluse per effetto delle norme sulla territorialità e le operazioni esenti scontano, in linea generale, l'imposta di registro in misura fissa e sono soggette a registrazione:

- in termine fisso, se risultanti da atto pubblico o da scrittura privata autenticata;
- in caso d'uso, se derivanti da scritture private non autenticate, qualora tutte le disposizioni in esse contemplate sono relative ad operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto.

Il principio di alternatività IVA/Registro ha subito un'attenuazione a seguito dell'emanazione del d.l. n. 223/2006 in virtù del quale non tutte le operazioni attratte nel campo applicativo dell'IVA scontano l'imposta di registro in misura fissa.

Ad esempio:

- gli atti aventi ad oggetto locazioni di immobili strumentali imponibili ed esenti ai fini dell'IVA e locazioni di fabbricati abitativi esenti da IVA sono soggetti ad imposta di registro in misura proporzionale;
 - gli atti di cessione aventi ad oggetto beni immobili ad uso abitativo, qualora esenti da IVA, sono soggetti alle imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura proporzionale (salvo che non trovino applicazione, ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale specifiche disposizioni agevolative);
 - gli atti di cessione aventi ad oggetto fabbricati strumentali per natura imponibili ed esenti da IVA sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa e alle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale.
- Con riguardo alle cessioni aventi ad oggetto terreni, come si vedrà in seguito, l'Amministrazione finanziaria pone, ai fini dell'individuazione del corretto regime impositivo da applicare alla registrazione degli atti di trasferimento dei terreni (IVA/Registro), particolare rilievo, alla distinzione tra «terreni edificabili» e «terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria»³.

¹ «Art. 40. *Atti relativi ad operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto.*

1. Per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa. Si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta a norma dell'art. 7 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, e quelle di cui al sesto comma del successivo art. 21, ad eccezione delle operazioni esenti ai sensi dell'art. 10, numeri 8, 8 *bis* e 27 *quinquies*, dello stesso decreto nonché delle locazioni di immobili esenti ai sensi dell'art. 6 della l. 13 maggio 1999, n. 133, e dell'art. 10, secondo comma, del medesimo decreto n. 633 del 1972».

² Trattasi delle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli strumentali di cui al successivo n. 8 *ter*.

³ A tale riguardo, l'art. 36, comma 2, del d.l. n. 223/2006, ha definito quale «area fabbricabile», l'area «utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione o dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo». In base alla citata disposizione, un'area si considera edificabile

Gli atti di trasferimento dei terreni non edificabili sono soggetti, in linea generale, all'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale con le aliquote previste dall'art. 1, tariffa, parte I, del T.U.R., nonché dell'imposta ipotecaria proporzionale nella misura del 2 per cento e dell'imposta catastale proporzionale nella misura dell'1 per cento (salvo che non risultino applicabili specifiche discipline agevolative). Viceversa, gli atti aventi ad oggetto terreni «suscettibili di utilizzazione edificatoria», posti in essere da soggetti passivi IVA, sono attratti all'imposta sul valore aggiunto con l'applicazione dell'aliquota ordinaria del 22 per cento. Per tali immobili, in virtù del principio di alternatività IVA/Registro, le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applica nella misura fissa di euro 200,00 ciascuna.

Ciò premesso, la Cassazione, con ordinanza n. 3557 del 14 febbraio 2018, in epigrafe, ha ribadito che «La cessione di un immobile di proprietà di coniugi in regime di comunione legale dei beni e utilizzato per l'esercizio dell'impresa individuale di uno di essi è soggetta ad IVA: tale soggezione è assorbente rispetto a quella ad imposta di registro, in quanto, dal punto di vista tributario, la cessione non è un atto plurimo avente ad oggetto singole quote di comune proprietà valutabili separatamente in dipendenza della natura dei soggetti proprietari, ma un atto unitario, rilevante oggettivamente come atto d'impresa».

La puntualizzazione è inerente al contenzioso sorto a seguito della notifica, da parte dell'ufficio dell'Agenzia delle Entrate, di un avviso di liquidazione (per imposta suppletiva proporzionale di registro, ipotecaria e catastale) a due coniugi, di cui uno imprenditore agricolo, che avevano venduto (nel 2008), in regime di comunione legale, un terreno agricolo, da urbanizzare, ad una società (s.r.l.).

La cessione del terreno era stata in precedenza assoggettata, quale bene strumentale, ad IVA e la registrazione era avvenuta con il pagamento delle relative imposte (di registro, ipotecaria e catastale) in misura fissa (all'epoca dei fatti: euro 168,00 ciascuna).

L'Ufficio aveva emesso l'avviso di liquidazione sulla base della prassi ministeriale rifacendosi a quanto chiarito dall'Amministrazione finanziaria, in relazione ad un caso di cessione di un'azienda agricola, dove ebbe a precisare che «le quote di terreno oggetto della vendita, anche se cedute con un unico atto, dovranno essere assoggettate a tassazione separatamente in considerazione della diversa posizione giuridica dei venditori. In particolare, per le quote di pertinenza dei due fratelli che non rivestono la qualifica di imprenditore, pari ai 2/3 del terreno, nonché per la quota di proprietà del coniuge dell'imprenditore agricolo, la cessione dovrà essere assoggettata ad imposta proporzionale di registro. Per la restante parte di terreno, e cioè la quota detenuta dal sig. B.C., risulterà invece applicabile l'imposta sul valore aggiunto in quanto solo con riferimento a tale soggetto risulta realizzato il presupposto soggettivo di applicazione del tributo»⁴. Nel caso specifico, l'Agenzia delle Entrate aveva fatto espresso riferimento alla sentenza C-25/03 del 21 aprile 2005 della Corte di giustizia europea⁵.

Avverso l'atto dell'ufficio le parti interessate (i coniugi e la società s.r.l., quali responsabili in solido) presentavano ricorso alla Commissione tributaria provinciale che lo respingeva. Nel successivo appello la Commissione tributaria regionale, in parziale riforma della prima decisione, legittimava l'operato dell'ufficio, limitatamente però alla quota di comunione legale del 50 per cento spettante alla coniuge dell'imprenditore agricolo; questo perché la medesima non era un soggetto IVA a differenza, invece, del marito il quale, essendo in possesso della qualifica imprenditoriale, era da ritenersi un soggetto IVA.

Pertanto si trattava, per la C.T.R., di sottoporre la vendita del terreno ad un distinto trattamento tributario sulla base, cioè, delle rispettive «quote» di comproprietà legale dell'immobile. In particolare:

- ad IVA, la quota di comproprietà del terreno ascrivibile al marito imprenditore agricolo;
- ad imposta proporzionale di registro, la quota di comproprietà del terreno ascrivibile alla moglie.

Operazione da attuarsi, quindi, nel seguente modo atteso che, per i giudici tributari, la comunione legale dei coniugi non poteva essere considerata come un soggetto passivo «unitario» ai fini IVA, stante quanto chiarito, appunto, dalla Corte di giustizia europea con la sentenza C-25/03 del 21 aprile 2005 (sentenza che però aveva riguardato ben altra questione).

Con ricorso per cassazione i contribuenti contestavano tale decisione in quanto la C.T.R. non aveva considerato che:

ancor prima della conclusione dell'*iter* procedimentale per l'approvazione dello strumento urbanistico generale, purché detto documento di pianificazione urbanistica sia stato «adottato» dal Comune.

⁴ Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 106/E del 20 marzo 2008.

⁵ In *Racc.* 2005, I-03123.

- mentre la comunione ordinaria si esprime attraverso quote indivise di proprietà, la comunione legale tra coniugi è una comunione senza quote sull'intero, per cui anche l'altro coniuge (non imprenditore agricolo) doveva fruire del regime di alternatività IVA/Registro (*ex art. 40 del T.U.R.*);

- in base alla disciplina della comunione legale tra i coniugi, l'azienda agricola, di cui il terreno compravenduto costituiva bene strumentale, rientrava nella esclusiva titolarità dell'imprenditore agricolo in quanto unico gestore, con conseguente assoggettamento della cessione, per intero, ad IVA.

Relativamente poi alla distinzione giuridica tra comunione legale dei coniugi e comunione ordinaria le parti non giustificavano il fatto che, nella circostanza, la Commissione tributaria regionale avesse invocato una sentenza della Corte di giustizia europea anziché riferirsi alla giurisprudenza della Cassazione la quale ha, da sempre, fatto presente che nella comunione legale tra i coniugi, a differenza di quanto avviene in quella ordinaria, i coniugi sono solidalmente titolari di un diritto avente per oggetto i beni di essa e rispetto alla quale non è ammessa la partecipazione di estranei. Conseguentemente «nei rapporti con i terzi ciascun coniuge, mentre non ha diritto di disporre della propria quota, può tuttavia disporre dell'intero bene comune, ponendosi il consenso dell'altro coniuge (richiesto dal secondo comma dell'art. 180 c.c. per gli atti di straordinaria amministrazione) come un negozio unilaterale autorizzativo che rimuove un limite all'esercizio del potere dispositivo sul bene (...)»⁶.

Nel merito i giudici di legittimità, ritenendo fondate le argomentazioni dei ricorrenti, hanno rilevato che dal punto di vista oggettivo:

- l'assoggettamento ad IVA era plausibile in ragione del fatto che il terreno aveva natura di «area fabbricabile» in quanto ricompreso in zona D1 «da urbanizzare» del vigente piano regolatore generale del Comune⁷;

- la circostanza, rilevata sempre dalla C.T.R., che la strumentalità del terreno permanesse a seguito della inattuata edificazione sul fondo e, al contempo, si fosse protratta l'utilizzazione del medesimo, da parte del coniuge IAP, nell'ambito della gestione dell'azienda agricola (suffragata dalla richiesta dei contributi agricoli UE-PAC prima della vendita in questione), era comunque un dato di fatto incontestabile che non era stato, fra l'altro, oggetto di contestazione da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Con riguardo, invece, al problema più importante, rilevante ai fini della tassazione, occorre accertare il presupposto soggettivo connesso al regime tributario applicabile, ai sensi dell'art. 40 del T.U.R. (alternativa IVA/Registro), alla cessione di un bene strumentale in comunione legale tra i coniugi, ove uno solo di essi svolga attività imprenditoriale.

A tale riguardo la Suprema Corte ha ritenuto che i giudici tributari, richiamandosi alla sentenza della Corte di giustizia europea, hanno disatteso quello che è un indirizzo costante della giurisprudenza della stessa Corte la quale, in varie circostanze, ha affermato che «La cessione di un immobile di proprietà di coniugi in regime di comunione legale dei beni e utilizzato per l'esercizio dell'impresa individuale di uno di essi è soggetta ad IVA: tale soggezione è assorbente rispetto a quella ad imposta di registro, in quanto, dal punto di vista tributario, la cessione non è un atto plurimo avente ad oggetto singole quote di comune proprietà valutabili separatamente in dipendenza della natura dei soggetti proprietari, ma un atto unitario, rilevante oggettivamente come atto d'impresa»⁸.

Per i giudici di legittimità, quindi, la cessione del bene aziendale, in comunione legale tra coniugi, di cui uno solo è imprenditore, va intesa, ai fini IVA, come una operazione «unitaria»⁹.

Tale peculiare natura della comunione depone dunque per l'assorbente ascrivibilità, ai fini IVA, dell'intera operazione al coniuge imprenditore; secondo quei caratteri di unitarietà e globale strumentalità del cespite ceduto posti in evidenza dalla citata giurisprudenza di legittimità in materia.

D'altronde – osserva sempre la Suprema Corte – tali puntualizzazioni non sono smentite dalla stessa sentenza della Corte di giustizia europea 21 aprile 2005, in causa C-25/03, allorché essa, ad esempio, sottolinea che la «La sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di

⁶ Cass. Sez. V 11 giugno 2010, n. 14093, in *Giust. civ. Mass.*, 2010, 6, 899.

⁷ La Cass. Sez. Un. con sentenza 18 settembre 2009, n. 20097, in *Riv. giur. edil.*, 2010, 1, I, 275, ha affermato che «vanno ricomprese in tale categoria tutte le aree la cui destinazione edificatoria sia prevista dallo strumento urbanistico generale approvato dal Comune, indipendentemente dall'adozione dei successivi atti di controllo (approvazione regionale) e dall'esistenza di strumenti attuativi».

⁸ Cass. Sez. V 12 luglio 2004, n. 12853, in *Riv. giur. trib.*, 2005, 249, con nota di FANELLI.

⁹ Cass. Sez. V 9 maggio 2007, n. 10608, in *Giust. civ. Mass.*, 2007, 5.

armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari deve essere così interpretata: (...) 3) nel caso in cui due coniugi in comunione di fatto per effetto del matrimonio acquistino un bene di investimento, una porzione del quale venga utilizzata a fini professionali in modo esclusivo da uno dei due coniugi comproprietari, quest'ultimo beneficia del diritto alla deduzione dell'intero importo dell'imposta sul valore aggiunto a monte gravante sulla porzione del bene dal medesimo utilizzato ai fini della propria impresa, sempre che l'importo dedotto non ecceda i limiti della sua quota di proprietà nel bene medesimo».

Accogliendo il ricorso, la Cassazione ha, quindi, concluso ritenendo che:

- l'avviso di liquidazione dell'ufficio, emesso sulla base della prassi amministrativa che richiamava, fra l'altro, quest'ultima sentenza, risultava comunque non adattabile alla fattispecie in esame posto che si trattava di presupposti diversi (in fatto e diritto) poiché nel presente caso, l'operazione riguardava un bene strumentale assunto nella sua interezza e totale asservimento all'esercizio dell'impresa da parte del coniuge-imprenditore; là dove la fattispecie dedotta avanti alla Corte di giustizia europea concerneva l'acquisizione ed esecuzione di lavori su un immobile di cui una porzione soltanto rivestiva carattere strumentale all'attività professionale di uno dei coniugi (un locale adibito ad ufficio nell'ambito di una residenza familiare);

- la C.T.R., avendo attribuito *de plano* il bene medesimo alla comunione legale dei coniugi venditori, avrebbe dovuto comunque accertare come la comunione legale tra i coniugi si diversifichi dalla comunione ordinaria, avendo natura tipica di «comunione senza quote», comportante il diritto di ciascun coniuge sull'intero bene comune con la conseguente rilevanza giuridica unitaria, e non frazionata *pro quota*, del cespite¹⁰;

- nell'ipotesi di cessione di bene aziendale, per quanto già accennato, la peculiare natura della comunione comporta dunque per l'assorbente ascrivibilità ai fini IVA dell'intera operazione al coniuge imprenditore; secondo quei caratteri di unitarietà e globale strumentalità del cespite ceduto posti in evidenza dalla su citata giurisprudenza di legittimità in materia.

Per la Cassazione, quindi, il problema connesso ad una eventuale applicazione, nel caso di specie, del criterio di alternatività IVA/Registro (*ex art. 40 del d.p.r. n. 131/1986*), come paventato dall'ufficio, era infondato posto che occorreva individuare, invece, come l'operazione doveva essere qualificata; più propriamente, ai fini della tassazione, era importante accertare l'identità del soggetto passivo d'imposta. Tale soggetto, per la Suprema Corte è, quindi, la «comunione legale» la quale, a differenza di quella ordinaria, è una comunione senza quote¹¹ nella quale i coniugi sono solidalmente titolari di un diritto di quota avente per oggetto i beni della comunione per cui, «nei rapporti con i terzi ciascun coniuge, mentre non ha diritto di disporre della propria quota, può tuttavia disporre dell'intero bene comune, ponendosi il consenso dell'altro coniuge (...) come un negozio unilaterale»¹².

Nella circostanza l'azienda agricola, di cui il terreno compravenduto costituiva bene strumentale, rientrava nella esclusiva titolarità dell'imprenditore agricolo in quanto unico gestore, anche se nell'ambito di un regime solidaristico tra i coniugi, in quanto contitolari in regime patrimoniale di comunione legale dei beni.

Posto, quindi, che si trattava di un unico soggetto, la vendita del terreno strumentale rientrava nella sfera di applicazione dell'IVA e non dell'imposta proporzionale di registro e questo perché l'Amministrazione finanziaria aveva chiarito (risoluzioni ministeriali nn. 137/E/2002 e 54/E/2007) che la cessione di terreni edificabili, anche se appartenenti all'impresa agricola e di fatto non utilizzati nella produzione (agricola) sono assoggettati all'imposta sul valore aggiunto. Conseguentemente, nel caso di acquisto di terreno edificabile da un produttore agricolo esonerato, il cessionario deve emettere «autofattura» ai sensi dell'art. 21 del d.p.r. n. 131/1986, applicando l'aliquota ordinaria, e versare l'importo eccedente.

A questo punto è, tuttavia, necessario fare delle riflessioni poiché l'Agenzia delle Entrate con risoluzione n. 106/E/2008, riferendosi a un caso analogo, ha fatto presente che nell'ipotesi di cessione di un terreno edificabile utilizzato in attività agricole, in comunione di più soggetti, è imponible IVA la quota di proprietà del soggetto IVA (imprenditore agricolo), mentre è assoggettabile ad imposta proporzionale di

¹⁰ Cassazione. Sez. Un. 24 agosto 2007, n. 17952, in *Guida al diritto*, 2007, 37, 32, con nota di PASCASI.

¹¹ Corte cost. 17 marzo 1988, n. 311, in *Giur. cost.*, 1998, 2309.

¹² Art. 180 c.c.

registro la quota di proprietà dei soggetti non imprenditori (coniugi, anche qui in regime di comunione legale).

L'accertamento dell'ufficio, nel caso oggetto della sentenza n. 3557/2018, si è basato su questo chiarimento ma occorre, altresì, ribadire che anche la Cassazione (con sentenza n. 11600/2016)¹³ ha affermato che «la cessione, da parte di un imprenditore agricolo, di un terreno divenuto edificabile non rientra tra le operazioni imponibili IVA, di cui al citato art. 2 del d.p.r. n. 633/1972, posto che in tale ipotesi il terreno, dapprima agricolo e poi divenuto edificabile, per successiva modifica del piano regolatore, ha perduto la qualità di bene strumentale, ossia di bene relativo all'impresa, per cui la cessione non deve essere assoggettata all'imposta sul valore aggiunto».

Come si può notare, ai fini dell'applicazione del criterio di alternatività IVA/Registro (*ex* art. 40 del T.U.R.) sembra desumersi che sia la prassi amministrativa che la giurisprudenza di legittimità difettano, in merito alla specifica questione, di chiarezza, constatato che i chiarimenti, al riguardo forniti da entrambi, risultano essere contrastanti fra loro; o meglio, le ultime pronunce sembrano aver superato le precedenti puntualizzazioni.

Orbene se ci si deve attenere, in termini di assoggettamento fiscale, alla normativa di riferimento (Agenzia delle Entrate, circolare 18/E/2013) per individuare se la cessione di un terreno graviti sotto una imposta anziché un'altra, si deve partire dalla «destinazione» del bene medesimo, come già evidenziato in premessa.

Ai fini IVA l'art. 2, comma 3, lett. c), del d.p.r. n. 633/1972 prevede che sono fuori dal campo IVA le cessioni aventi ad oggetto terreni «non suscettibili di utilizzazione edificatoria»; gli atti di trasferimento di terreni non edificabili sono, pertanto, soggetti all'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale con le aliquote di cui all'art. 1, tariffa, parte I, del T.U.R. (9 per cento)¹⁴.

In caso contrario, se trattasi di cessione di terreni «suscettibili di utilizzazione edificatoria» posti in essere da soggetti passivi IVA (imprenditore agricolo), si applica l'imposta sul valore aggiunto e le imposte di registrazione sono dovute in misura fissa.

Pertanto, ai fini dell'individuazione del corretto regime impositivo da applicare agli atti di trasferimento dei terreni (IVA/Registro), non si può che ricollegarsi alla distinzione tra «terreni edificabili» e «terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria» ed, in particolare, all'art. 2, comma 3, lett. c) del d.p.r. n. 633/1972.

Nella fattispecie esaminata, la cessione riguardava un terreno, strumentale all'attività agricola, divenuto edificabile da urbanizzare, effettuata dall'imprenditore agricolo in quanto unico gestore dell'azienda agricola; conseguentemente era plausibile l'assoggettamento ad IVA.

Deve ritenersi, di conseguenza, che i giudici di legittimità abbiano applicato la norma conformemente alle disposizioni vigenti in materia.

Luigi Cenicola

¹³ Cass. Sez. V 6 giugno 2016, n.11600 ord., in *iltributario.it*, 9 giugno 2016.

¹⁴ Se i terreni sono trasferiti a favore di soggetti privi della qualifica di CD/IAP l'aliquota è del 15 per cento.