



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Oggetto

*TRIBUTI

R.G.N. 17519/2011

Cron. 16534

Rep.

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

- Dott. CAMILLA DI IASI - Presidente - Ud. 13/06/2017
- Dott. GIACOMO MARIA STALLA - Consigliere - PU
- Dott. ALESSIO SCARCELLA - Rel. Consigliere -
- Dott. ENRICO CARBONE - Consigliere -
- Dott. ANNA MARIA FASANO - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 17519-2011 proposto da:

COMUNE DI PARMA in persona del legale rappresentante
 pro tempore, elettivamente domiciliato in (omissis)
 (omissis) , presso lo studio dell'avvocato
 (omissis) , che lo rappresenta e difende giusta
 delega a margine;

- **ricorrente** -

2017

1314

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro
 tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI
 PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO
 STATO, che lo rappresenta e difende;

- **controricorrente** -

nonchè contro

(omissis) SRL;

- **intimato** -

Nonché da:

(omissis) SRL in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in (omissis), presso lo studio dell'avvocato (omissis), rappresentato e difeso dall'avvocato (omissis) giusta delega a margine;

- **controricorrente incidentale** -

contro

COMUNE DI PARMA, AGENZIA DELLE ENTRATE;

- **intimati** -

avverso la sentenza n. 115/2010 della COMM.TRIB.REG. di MILANO, depositata il 10/12/2010;
udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 13/06/2017 dal Consigliere Dott. ALESSIO SCARCELLA;
udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. IMMACOLATA ZENO che ha concluso per il rigetto di entrambi i ricorsi;
udito per il ricorrente l'Avvocato (omissis) che ha chiesto l'accoglimento;
udito per il controricorrente l'Avvocato (omissis) che ha chiesto il rigetto;

è comparso l'Avvocato (omissis) che ha chiesto
l'accoglimento del ricorso incidentale.

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza n. 115/04/10, emessa in data 2.12.2010, depositata in data 10.12.2010, la Commissione tributaria regionale della Lombardia, in riforma della sentenza della CTP di Lecco n. 14/04/09, confermava l'avviso di liquidazione emesso dall'Agenzia delle Entrate, Dir. Prov.le Lecco, accogliendo l'appello dell'Ufficio e condannando il Comune di Parma e la (omissis) (omissis) s.r.l., in solido tra loro, al rimborso delle spese processuali in favore dell'appellante, liquidate in 1400,00 euro per il giudizio di primo grado ed in € 1600,00 per quello d'appello. La controversia ha ad oggetto l'impugnativa di un avviso di liquidazione con il quale l'Ufficio ha provveduto a recuperare la differenza di imposta dovuta, relativamente ad un'operazione di compravendita immobiliare che l'Ufficio, a differenza di quanto sostenuto dalle parti contraenti, riteneva esclusa dal campo di applicazione dell'IVA e soggetta invece ad imposta proporzionale di registro.

2. Al fine di consentire una migliore intelligibilità dell'impugnazione, va premesso in fatto che a seguito dell'atto di compravendita di un immobile denominato "ex colonia marina" in loc. (omissis) da parte del Comune di Parma in favore della società (omissis) (omissis) s.r.l. registrato a Lecco in data 5.07.2007, ed assoggettato dalle parti contraenti ad IVA, l'Agenzia delle Entrate notificava il predetto avviso di liquidazione con cui provvedeva a recuperare la differenza dell'imposta dovuta; contro il predetto avviso ambedue le parti contraenti proponevano ricorso davanti alla CTP assumendo che l'immobile ceduto dal Comune era destinato non ad attività istituzionale, ma commerciale e quindi la sua cessione era ricompresa nel campo di operatività dell'IVA; l'Ufficio, costituendosi, sosteneva che, non essendo stata fornita la prova che nell'immobile ceduto fosse stata effettivamente svolta dal Comune un'attività commerciale, l'atto di cessione doveva essere assoggettato ad imposta di registro.

3. La CTP adita accoglieva il ricorso delle parti contraenti, ritenendo dimostrata la strumentalità del compendio immobiliare all'esercizio effettivo di un'attività di impresa.

4. A seguito dell'appello interposto dall'Ufficio – con cui si deduceva l'erroneità della decisione della CTP, per non aver considerato che il Comune non aveva gestito la colonia marina che aveva sede nell'immobile, ma l'aveva concessa in locazione e, quindi, non aveva direttamente svolto un'attività commerciale, ma si era limitato a compiere un atto di gestione del proprio patrimonio immobiliare - la CTR con la sentenza qui ricorsa riformava la decisione dei giudici di prime cure, ritenendo esatta la deduzione dell'Ufficio secondo cui l'atto di cessione dell'immobile dal Comune di Parma alla società immobiliare (omissis), fosse assoggettabile ad imposta di registro e non ad IVA, non essendo stato effettuato ex art. 4, d.P.R. n. 633 del 1972, nello svolgimento di un'attività commerciale e, quindi, nell'esercizio di impresa.

5. L'Ufficio si è costituito nei termini di legge mediante controricorso, mentre la società (omissis) (omissis) s.r.l. ha proposto ricorso incidentale. *In limine litis*, infine, parte contribuente ha depositato l'originale della ricevuta di ritorno della racc.ta relativa alla notifica del ricorso all'Agenzia delle Entrate in data 24.06.2011 nonché memoria a confutazione delle ragioni svolte nel controricorso dalla difesa Erariale, con adesione alla richiesta avanzata dalla I (omissis) (omissis) s.r.l.

6. All'udienza del 13/06, presenti gli Avv.ti (omissis) e (omissis), rispettivamente, per il Comune di Parma e per la società (omissis) s.r.l., nonché l'Avv. (omissis) dell'Avvocatura Gen.le dello Stato per l'Agenzia delle Entrate, il ricorso principale ed incidentale sono stati trattenuti in decisione, chiedendone la Dott.ssa I. Zeno, in rappresentanza della P.G. presso questa S.C., il rigetto.

CONSIDERATO IN DIRITTO

7. Contro la prefata sentenza della Commissione tributaria Regionale ha proposto ricorso il Comune di Parma, impugnando la decisione con cui deduce un unico motivo, di seguito enunciato nei limiti strettamente necessari per la motivazione.

7.1. Deduce, con l'unico motivo, il vizio di cui all'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c., per violazione e falsa applicazione degli artt. 2082 e 2195 cod. civ., 4 e 10, d.P.R. n. 633 del 1972 e 40, d.P.R. n. 131 del 1986.

In sintesi la censura attinge l'impugnata sentenza in quanto, sostiene il ricorrente Comune di Parma, erroneamente i giudici di appello affermano che solo gli atti di produzione o scambio di beni e servizi posti in essere da un soggetto attraverso una struttura organizzata possono essere considerati attività di impresa, con la conseguenza che gli atti con cui il soggetto costruisce la propria organizzazione o pone termine alla stessa non costituirebbero esercizio di impresa, e quindi non rientrerebbero nel campo IVA; la lettura fornita del combinato disposto degli artt. 4 e 10, d.P.R. n. 633 del 1972 sarebbe però errata, in quanto basata su un'erronea ricostruzione della nozione di attività imprenditoriale, che sta a base della disciplina sia comunitaria che nazionale dell'IVA; secondo la sentenza, resterebbero fuori dall'attività di impresa sia gli atti prodromici alla costruzione dell'organizzazione imprenditoriale, sia gli atti di liquidazione del complesso organizzato per la produzione, laddove sarebbe vero il contrario, in quanto secondo autorevole dottrina e giurisprudenza rientrerebbero nell'attività di impresa non solo gli atti che fanno acquistare o conservare la qualità di imprenditore, ma anche gli atti destinati a creare il complesso organizzato strumentale all'esercizio di impresa e quelli di dissoluzione dell'organizzazione, ossia gli atti di liquidazione dei beni costituenti l'organizzazione aziendale; quanto sopra sarebbe confermato dal disposto dell'art. 74 bis, d.P.R. n. 633 del 1972, che prevede l'applicabilità dell'IVA alle operazioni poste in essere dal curatore dopo la dichiarazione

di fallimento, anche senza che ci sia stato esercizio provvisorio, ciò che dunque comproverebbe che l'attività di liquidazione di tutti i beni già destinati all'attività commerciale rientra nel campo IVA, perché anch'essa esercizio di impresa anche se affidata al curatore; in applicazione del disposto dell'art. 10, co. 21, d.P.R. n. 633 del 1972, dunque, la vendita di una colonia marina in cui è stata esercitata la relativa attività – come nel caso di specie – costituirebbe operazione soggetta ad IVA anche se attualmente l'attività di gestione non è più in corso perché si tratta di attività di liquidazione dei beni già destinati ad attività commerciale, e quindi commerciale essa stessa; in sostanza, la vendita dei componenti l'azienda chiuderebbe il cerchio dell'attività di impresa e, come tale, è attività di impresa anche se la produzione di beni e servizi non è più in corso; in definitiva, pertanto, l'errore della sentenza impugnata sarebbe costituita dall'aver escluso che la fase di liquidazione dei beni aziendali rientri nell'esercizio dell'impresa, e quindi nella previsione dell'art. 4, d.P.R. n. 633 del 1972, laddove, diversamente, la liquidazione dei beni ricompresi nell'organizzazione produttiva, nella specie esistente, costituirebbe attività di impresa, e quindi rientrerebbe tra gli atti soggetti ad IVA, con esclusione dell'imposta di registro salvo quella fissa.

8. L'Ufficio, in sede di controricorso, ha chiesto dichiararsi inammissibile o, in subordine, infondato il ricorso, deducendo quanto segue sul motivo proposto dal Comune di Parma.

8.1. Non può sostenersi che la cessione posta in essere possa essere considerata quale atto di liquidazione dei beni ricompresi nell'organizzazione produttiva, riconducibile all'esercizio di una precedente attività di impresa e, quindi, assoggettabile ad IVA; in particolare, è emerso che il Comune di Parma, sin dal 2001, aveva posto in essere un atto di concessione in uso dell'immobile, equiparabile ad un contratto di locazione, facendosi esplicito rinvio nel contratto di concessione alle disposizioni in materia di locazioni di immobili urbani; sarebbe quindi evidente che il Comune di Parma ha posto in essere principalmente atti di disposizione del proprio patrimonio, non esercitando alcuna attività di impresa; le fatture prodotte in giudizio attesterebbero sì l'esercizio di attività di impresa, ma posta in essere da soggetti diversi dal Comune, e, in ogni caso, il comportamento tenuto dal Comune almeno dal 2001 in avanti non sarebbe in alcun modo indicativo di una gestione di attività di impresa, ma di una gestione patrimoniale; non sussistendo l'esercizio dell'attività di impresa, non potrebbe essere contemplata una fase di liquidazione dell'attività stessa, posto che la liquidazione è una fase della cessazione dell'attività, non riconducibile alla fattispecie in esame, non avendo mai il Comune esercitato direttamente l'attività d'impresa, avendo successivamente solo posto in essere atti di disposizione del proprio patrimonio immobiliare; sarebbe conclusivamente legittimo l'operato dell'Ufficio che ha correttamente riliquidato le imposte di registro in misura proporzionale, trattandosi di fattispecie esclusa dal campo di applicazione IVA.

9. La società (omissis) s.r.l., ha infine proposto ricorso incidentale, con cui deduce un unico motivo, di seguito enunciato nei limiti strettamente necessari per la motivazione.

9.1. Deduce, con l'unico motivo, il vizio di cui all'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c., per violazione e falsa applicazione degli artt. 1 e 4, d.P.R. n. 633 del 1972 e dell'art. 10, co. 8 ter, lett. d), d.P.R. n. 633 del 1972.

In sintesi la censura attinge l'impugnata sentenza in quanto, sostiene il ricorrente incidentale, dal combinato disposto delle citate disposizioni normative appare evidente che la cessione immobiliare in esame ha avuto luogo in riferimento a beni strumentali per natura e destinazione all'esercizio di attività di impresa commerciale; si tratta, infatti, di un immobile adibito a colonia marina e come tale non solo strutturato e funzionalmente progettato ma altresì catastalmente identificato; in relazione a siffatte tipologie di immobili, destinati unicamente all'esercizio di attività commerciale non anche ad un utilizzo istituzionale da parte dell'ente proprietario, sarebbe quindi evidente la corretta sottoposizione dell'atto di compravendita all'IVA, alla luce dell'opzione in tal senso operata dall'Ente venditore nel contratto di vendita, in conformità alla previsione contenuta nell'art. 10, co. 8 ter, lett. d), d.P.R. n. 633 del 1972; è la stessa natura del bene in questione, infatti, a escludere da un lato ogni diverso utilizzo da parte dell'Ente locale per fini istituzionali con conseguente sottoposizione all'imposta di registro dei ricavi della cessione e, dall'altro lato, a comprovare in realtà come nel caso di specie, la fruibilità del medesimo da parte dell'Ente proprietario mediante le attività di alloggio, assistenza e somministrazione di pasti, tipiche dell'esercizio delle colonie marine, non potesse che avvenire nel periodo in cui l'Ente è stato proprietario dell'immobile, in conformità all'esercizio di un'impresa commerciale con conseguente sottoposizione della cessione del medesimo all'applicazione dell'IVA; non è quindi condivisibile quanto affermato dalla CTR che ha fondato il proprio giudizio: a) sull'asserita esistenza di una attività di mera gestione patrimoniale dell'immobile oggetto di cessione da parte dell'Ente proprietario che sarebbe stata comprovata dall'affidamento del soggiorno marino e dei relativi servizi alla soc. coop. ^(omissis) nel 1998 e dalla concessione della struttura in uso temporaneo per un periodo di otto mesi nel corso del 2001 ad altro soggetto estraneo al Comune per lo svolgimento di attività di turismo sociale a favore di minori e disabili; b) sulla mancanza di attualità dello svolgimento dell'attività commerciale al momento della cessione, senza tener invece conto della sua preesistenza; si tratterebbe di asserzioni ambedue erranee, in quanto, da un lato, non si terrebbe conto della destinazione funzionale della struttura a colonia estiva e dunque allo svolgimento di attività commerciale non certo istituzionale (ciò che escluderebbe in radice la necessità dell'attualità dell'esercizio dell'attività commerciale da parte del Comune all'interno dell'immobile all'atto del suo trasferimento di proprietà, non trovando tale requisito peraltro alcun riscontro né giustificazione nella previsione normativa dianzi citata); dall'altro, la circostanza della concessione della colonia in utilizzo per soli 8 mesi da parte del Comune nel corso del 2001 non terrebbe conto della sporadicità di detta esperienza nell'ambito di un periodo di gestione dell'attività commerciale da parte del Comune durata per oltre 44 anni; a ciò, infine, dovrebbe aggiungersi che l'affidamento da parte di un Comune di beni e/o attività a terzi, previo pagamento di un canone, come avvenuto nel 2001, configurerebbe in ogni caso pur sempre esercizio di attività commerciale, ciò

anche in considerazione della natura dell'accordo che non si limitava alla concessione in uso dell'immobile, ma prevedeva il rispetto della medesima funzione commerciale esercitata dal Comune negli anni precedenti all'interno dell'immobile condizionando il suo temporaneo utilizzo allo svolgimento di attività di turismo sociale a favore di minori e disabili, essendo peraltro indicativa la cornice contrattuale della concessione in utilizzo temporaneo della colonia per soli otto mesi; nel caso di specie, sarebbe quindi evidente che il Comune con l'affido temporaneo della colonia ha agito in regime di diritto privato, quindi ponendo in essere un accordo riconducibile all'ambito di un'attività di natura commerciale come provato dall'applicazione al corrispettivo di utilizzo dell'IVA; non si sarebbe trattato quindi di una mera attività di gestione patrimoniale, ma di natura commerciale dell'attività posta in essere dall'Ente in riferimento all'immobile de quo, sia in riferimento alla gestione diretta della colonia marina durante la gran parte dei 44 anni di proprietà dell'immobile, sia in riferimento alla gestione di tale attività mediante conferimento dell'appalto dei necessari servizi che, infine, alla sporadica concessione a terzi dell'immobile per l'organizzazione di un soggiorno marino a favore dei disabili; conclusivamente, l'Ente concedente avrebbe correttamente optato nell'atto di vendita per l'applicazione alla compravendita dell'IVA in conformità alla previsione dell'art. 10, co. 8 ter, lett. d), d.P.R. n. 633 del 1972.

10. I ricorsi, principale ed incidentale, sono infondati e devono essere rigettati.

11. La questione di diritto che occorre risolvere nel caso in esame è se sia soggetta ad IVA la cessione dell'immobile oggetto di compravendita tra il Comune di Parma (venditore) e la società immobiliare (omissis) s.r.l. (acquirente), stipulato in data 22.06.2007 a seguito dell'espletamento di regolare bando di gara indetto dal Comune che aveva visto quale aggiudicataria la predetta s.r.l. per un importo di € 3.257.000,00; all'atto della stipula del contratto, il Comune infatti dichiarava di volersi avvalere dell'opzione prevista dall'art. 10, co. 8 ter, lett. d), d.P.R. n. 633 del 1972 con applicazione dell'IVA.

12. Le parti contraenti sostengono la corretta sottoposizione della compravendita all'IVA, non essendo l'immobile destinato ad attività istituzionali ma ad attività commerciale (trattandosi di immobile adibito da tempo a "colonia marina"), in passato gestita direttamente o tramite operatore specializzato; trattandosi quindi bene strumentale, in forza della previsione di cui al citato art. 10, co. 8 ter, lett. d), era stata quindi esercitata nell'atto di trasferimento l'opzione per l'assoggettamento ad IVA. Diversamente, la difesa Erariale sostiene che la legittimità del comportamento dell'Ufficio, in quanto la documentazione prodotta in sede di merito non avrebbe in realtà comprovato l'esercizio da parte del Comune proprietario nell'immobile ceduto di alcuna attività commerciale, ma semplicemente la concessione in affitto della colonia marina di per sé inidonea, in quanto mera attività di godimento, a far assumere alla cessione dell'immobile in parola, la soggettività passiva a fini IVA.

13. Orbene, deve rilevarsi che per gli enti non commerciali, al fine di determinare il trattamento da riservare, ai fini dell'IVA, alle cessioni di immobili, anche strumentali, occorre verificare se gli immobili stessi appartengono al patrimonio immobiliare utilizzato per lo svolgimento dell'attività istituzionale ovvero se tali immobili sono impiegati nell'attività commerciale svolta dall'ente. Solo in tale ultimo caso l'operazione è rilevante ai fini del tributo.

Infatti, con la circolare MEF n. 8 del 14 giugno 1993, si è precisato che "l'acquisto o la costruzione di immobili o strutture da utilizzare in attività commerciali (quali centri commerciali, farmacie comunali o rurali ecc.) conferiscono all'ente il diritto alla detrazione alle condizioni di cui all'art. 19 del D.P.R. n. 633 del 1972 e la loro eventuale locazione o cessione configura operazioni rilevanti ai fini IVA". Anche la successiva destinazione ad attività istituzionali costituisce presupposto impositivo ai sensi dell'art. 2, secondo comma, n. 5), del D.P.R. n. 633.

Nel caso in esame emerge che l'edificio in discorso sin dal suo acquisto (10.08.1962) è stato destinato allo svolgimento di attività commerciali (gestione di colonia marina), dapprima direttamente dal Comune, successivamente, a far data dal 1998, mediante appalto alla soc. coop. ^(omissis) dei soggiorni marini, ivi compresi i servizi di ospitalità, assistenza ed animazione nella struttura in questione; nel 2001, poi, la struttura veniva concessa in uso temporaneo (otto mesi) ad un soggetto estraneo all'amministrazione Comunale, per lo svolgimento di attività di turismo sociale in favore di minori e disabili, venendo assoggettati ad IVA i corrispettivi versati dal soggetto concessionario che venivano infatti fatturati dal Comune; dal 2001 in poi non risulta che all'interno dell'immobile in questione fosse stata posta in essere l'attività commerciale di gestione della colonia marina, donde la decisione del Comune di porre in vendita all'asta il compendio immobiliare in quanto facente parte del patrimonio disponibile dell'Ente proprietario non svolgendo più da tempo le funzioni pubbliche né essendo previsto che potesse svolgerle in futuro (come risulta dal provv.to dirigenziale 1.12.2006 citato nella sentenza impugnata).

14. Tanto premesso, la cessione dell'immobile è stata erroneamente assoggettata ad IVA e, dunque, correttamente, l'Ufficio ha provveduto ad assoggettarla ad imposta di registro notificando l'originario atto impositivo.

Ed invero, osserva il Collegio, assorbente al fine di qualificare la cessione *de qua* come atto di disposizione del bene del proprio patrimonio disponibile (dunque assoggettabile ad imposta di registro proporzionale) e non come atto rientrante nell'esercizio di attività commerciale (anche nella forma della liquidazione, come sostenuto dal ricorrente Comune di Parma), è la circostanza che nell'immobile in questione non venisse svolta già da tempo (sicuramente alla scadenza degli otto mesi per i quali era durata la concessione in uso temporaneo a soggetto estraneo al Comune nell'anno 2001) rispetto alla data del bando di vendita all'asta del compendio immobiliare (1.12.2006), la gestione della "colonia marina".

In tema di IVA, infatti, la nozione di esercizio di impresa commerciale, non coincide con quella civilistica, ma va ricavata dalla normativa comunitaria e, in particolare, dalla sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, secondo cui si intende inerente all'esercizio dell'impresa ogni operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale per ricavarne

introiti aventi un certo carattere di stabilità. L'accertamento in ordine alla riconducibilità della cessione di un bene ad un'attività di commercio posta in essere nell'esercizio abituale e professionale di un'impresa, valutato in relazione alle concrete modalità ed al contenuto oggettivo e soggettivo dell'atto, costituisce apprezzamento di fatto, incensurabile in sede di legittimità se congruamente motivato (Sez. 5, Sentenza n. 27208 del 20/12/2006, Rv. 594553 - 01). In tale contesto, dunque, l'assoggettabilità ad IVA del trasferimento di un immobile, anziché all'imposta proporzionale di registro, implica l'accertamento in concreto, valutato in relazione alle modalità ed al contenuto oggettivo e soggettivo dell'atto, che tale trasferimento sia stato posto in essere nell'esercizio abituale o professionale di un'impresa.

15. Nel caso in esame, corretto è dunque l'assunto contenuto nella sentenza impugnata per il quale lo svolgimento di una precedente attività commerciale (dapprima, come detto, tramite diretta gestione della colonia marina da parte del Comune, successivamente, a far data dal 1998 mediante società cooperativa e, per otto mesi, nel 2001, mediante concessione in uso a soggetto estraneo all'Amministrazione) fosse del tutto irrilevante ai fini dell'assoggettabilità ad IVA, rilevando infatti l'attualità dello svolgimento dell'attività commerciale con riferimento all'immobile in questione, al momento della cessione, e non la circostanza che in passato (ossia in un periodo quantomeno antecedente a cinque anni rispetto alla cessione) detta attività fosse svolta. Se, infatti, in base alla normativa nazionale ed alla sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, deve intendersi come inerente all'esercizio dell'impresa ogni operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità e se, pertanto, l'accertamento in ordine alla riconducibilità della cessione di un bene ad un'attività di commercio posta in essere nell'esercizio abituale e professionale di un'impresa costituisce apprezzamento di fatto insindacabile in questa sede se congruamente motivato, deve ritenersi corretto quanto sostenuto nella sentenza impugnata, laddove afferma sulla base della valutazione del materiale istruttorio che, dopo la locazione nel 2001 alla ditta (omissis), il Comune aveva mantenuto l'immobile inutilizzato nel suo patrimonio disponibile, decidendo quindi nel 2006 per ragioni meramente economiche di venderlo con procedura di vendita all'asta. Non può quindi sindacarsi – a meno di non sostituire l'apprezzamento di fatto svolto dalla CTR, operazione inibita a questo Giudice di legittimità - l'approdo valutativo cui è pervenuto il giudice di appello, laddove afferma che l'atto conseguente alla vendita all'asta, stipulato il 22.06.2007, costituiva un mero atto di disposizione del proprio patrimonio immobiliare disponibile da parte del Comune di Parma, non potendo certo sostenersi che la cessione del medesimo bene immobile fosse riconducibile ad un'attività di commercio ex artt. 1 e 4, d.P.R. n. 633 del 1972, che presuppone pur sempre che la stessa sia posta in essere nell'esercizio "abituale" e professionale di un'impresa, abitudine evidentemente mancante nel caso di specie, proprio perché la gestione della colonia marina (attività commerciale) non era sicuramente più attuale sin dal 2001: dunque non poteva qualificarsi come inerente all'esercizio dell'impresa, in quanto non si trattava di operazione comportante lo sfruttamento del bene immobile per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità, secondo la citata nozione della sesta direttiva.

16. Né ha pregio la tesi del ricorrente principale secondo cui, in applicazione del disposto dell'art. 10, co. 21, d.P.R. n. 633 del 1972, la vendita di una colonia marina in cui è stata esercitata la relativa attività – come nel caso di specie – costituirebbe operazione soggetta ad IVA anche se attualmente l'attività di gestione non è più in corso, perché si tratta di attività di liquidazione dei beni già destinati ad attività commerciale, e quindi commerciale essa stessa.

La norma richiamata (art. 10, co. 21), infatti, si riferisce alle operazioni esenti Iva, qualificando in particolare come tali «le prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani e simili, delle *colonie marine*, montane e campestri e degli alberghi e ostelli per la gioventù di cui alla legge 21 marzo 1958, n. 326, comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie». Da tale disposizione non può certamente trarsi la conclusione cui è pervenuta la ricorrente, atteso che, nel caso in esame, ciò che viene in rilievo non è la questione se le prestazioni proprie della colonia marina possano o meno considerarsi esenti IVA, ma, al contrario, se l'atto di cessione dell'immobile adibito, secondo la tesi del Comune, dall'acquisto sino all'anno 2001, a colonia marina fosse o meno da considerarsi soggetta ad IVA.

Sulla questione, si noti, era intervenuta, quasi dieci anni prima dell'atto di vendita, la Risoluzione Min. Finanze 8.4.1998 n. 26/E, con cui l'Amministrazione, rispondendo ad un'istanza di un professionista con cui si chiedeva di conoscere se fosse soggetta ad IVA la cessione di un immobile strumentale per natura (in quanto catastalmente classificato nella categoria D) da parte di un Comune che in tale immobile aveva svolto attività rilevante ai fini IVA (peraltro affermandosi nell'istanza che l'edificio sin dal suo acquisto fosse stato destinato allo svolgimento di attività commerciali, ossia di una gestione di colonia marina, come nel caso qui sottoposto all'esame di questa Corte), nel richiamare la circolare MEF n. 8 del 14 giugno 1993 (su cui v. *supra*, § 13), - dopo aver chiarito che, ove l'immobile oggetto del quesito fosse stato un bene patrimoniale afferente all'attività istituzionale del Comune la relativa cessione era da ritenersi esclusa dal campo di applicazione dell'IVA, per carenza del presupposto soggettivo - aveva correttamente stabilito che la cessione dell'immobile andava assoggettata ad IVA, indicando anche l'aliquota applicabile (quella del 10%), prevista dal n. 127-quinquies della Tabella A, parte seconda, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, per le cessioni di edifici assimilati alle case d'abitazione non di lusso. Nella stessa Risoluzione, peraltro, si precisava che solo nel caso in cui all'atto dell'acquisto il Comune non avesse detratto, nemmeno parzialmente, la relativa imposta, per aver ritenuto che l'immobile fosse destinato esclusivamente allo svolgimento di operazioni esenti dall'IVA, la cessione dell'immobile stesso concretizzerebbe un'operazione esente ai sensi dell'art. 10, n. 127-quinquies, del D.P.R. n. 633 del 1972.

17. Ne discende, dunque, la corretta lettura della difesa Erariale, la quale ha esattamente evidenziato come il comportamento tenuto dal Comune almeno dal 2001 in avanti non è in alcun modo indicativo di una gestione di attività di impresa, ma di una gestione patrimoniale. Ne consegue, conclusivamente, che non sussistendo l'esercizio dell'attività di impresa, non può

nemmeno ritenersi esistente una fase di liquidazione dell'attività stessa, posto che la liquidazione è una fase della cessazione dell'attività, non riconducibile alla fattispecie in esame, avendo il Comune esercitato direttamente l'attività d'impresa fino al 1998 per poi affidare in concessione l'immobile a terzi dal 1998 e fino al 2001, ponendo dunque in essere solo atti di disposizione del proprio patrimonio immobiliare, culminati nella determinazione di porlo in vendita nell'anno 2006.

18. Per le motivazioni suesposte ed ogni altra eccezione disattesa restando assorbita da quanto prefato, il ricorso principale e quello incidentale devono essere respinti, con conseguente conferma integrale dell'impugnata sentenza.

19. La soccombenza reciproca giustifica la compensazione delle spese.

P.Q.M.

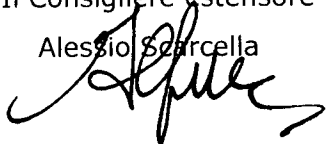
La Corte rigetta il ricorso principale ed il ricorso incidentale.

Spese compensate.

Così deciso in Roma, nella sede della S.C. di Cassazione, il 13 giugno 2017

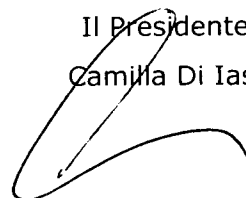
Il Consigliere estensore

Alessio Scarcella



Il Presidente

Camilla Di Iasi



Il Direttore Amministrativo
Dot. Stefano PALUMBO

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL, **5 LUG 2017**

Il Direttore Amministrativo
Stefano PALUMBO

