

ORDINANZA

Fatti rilevanti e ragioni della decisione

§ 1. MC, DZ e ZImpianti srl 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% spettante alla DZ in qualità di coniuge dell'imprenditore agricolo MC - 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 ZImpianti srl 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 MC, 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 DZ, 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 CGUE in causa C-5/03 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.

§ 2.1 Con il primo motivo di ricorso si lamenta - *ex art. 360, 1^a co. n. 3 c.p.c.* - violazione e falsa applicazione degli articoli 177 e 1100 c.c. Per avere la commissione tributaria regionale omesso 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 DZ doveva fruire del regime di alternatività tra IVA ed imposta di registro. Con il secondo motivo di ricorso si deduce violazione e falsa applicazione degli articoli 177 lett.d), 178 c.c., in riferimento agli articoli 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 MC, in quanto unico gestore; con conseguente assoggettamento della cessione, per intero, ad IVA.

Con il terzo motivo di ricorso si lamenta - *ex art. 360, 1^a co. n. 5 c.p.c.* - omesso 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 CGUE in causa C-5/03 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.

§ 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' *ex art.*

36, comma 2, DL 223/06, conv.in L. 248/06, 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 SSUU 25506/06 (più volte successivamente riaffermato, anche con specifico riguardo alla nozione di cessione di area edificabile ai fini IVA *ex art. 2, 3^a co. lett. c) DPR 633/73: 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 MC, 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 MC (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).

§ 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, *ex art. 40 DPR 131/86* - 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 12.7.2004): "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 9.5.2007, 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".

§ 2.4 Contrariamente a quanto sostenuto dalla commissione tributaria regionale, la conclusione qui accolta non trova smentita nella sentenza CG UE 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 CGUE 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 CGUE 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 diversifichi dalla comunione ordinaria, avendo natura tipica di 'comunione senza quote',

comportante il diritto di ciascun coniuge sull'intero bene comune (Cass. SSUU 17952/07, con richiamo a C. 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. Sicchè "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 (...)". 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 (§ 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 CGUE 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 (ancorchè 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.