

IVA

Operazioni immobiliari di privati: quando occorre aprire partita IVA?

di **Cristoforo Florio**

Nel settore dell'edilizia capita, non di rado, che un **soggetto privato** (non imprenditore), proprietario di un suolo edificabile, provveda allo **sviluppo di una vera e propria operazione immobiliare**, costruendo sull'area uno o più fabbricati e ponendo in vendita una parte, più o meno consistente, delle unità immobiliari edificate. L'operazione così realizzata è **suscettibile di integrare il presupposto soggettivo IVA** oppure si tratta di esercizio occasionale di attività commerciale, con conseguente inapplicabilità dell'imposta sul valore aggiunto? **Quali sono i parametri**, se ve ne sono, per comprendere **quando occorre aprire la partita IVA** per la realizzazione di tali tipi di iniziative immobiliari?

L'occasione per riflettere sul tema ci è offerta da una **recente sentenza della Corte di Giustizia UE dello scorso 9 luglio 2015 (causa C-331/14)**, relativa all'individuazione del requisito della **soggettività passiva ai fini dell'applicazione dell'IVA alle operazioni di cessione di beni immobili**.

Nel caso sottoposto al vaglio dei giudici europei, veniva infatti analizzata la fattispecie riguardante un imprenditore individuale sloveno, il quale procedeva all'acquisto – a titolo privato – di sette lotti di terreno. Una volta ottenute le autorizzazioni necessarie per l'edificazione di un centro commerciale, il contribuente avviava – in qualità di imprenditore – i lavori di costruzione sulle aree precedentemente acquistate e, successivamente, **conferiva nel patrimonio della sua impresa cinque dei sette lotti di terreno**, mantenendo i restanti due nel proprio patrimonio privato. Nell'anno seguente, il soggetto vendeva a due società commerciali il centro commerciale ed i sette lotti di terreno sul quale tale centro era stato costruito. **La cessione in questione veniva, tuttavia, assoggettata a due diversi regimi tributari**; la porzione di centro commerciale ed i cinque lotti sui quali tale porzione era stata costruita venivano assoggettati ad IVA, mentre la restante parte ed i residui due lotti di terreno venivano, invece, ceduti quale persona fisica privata, senza applicazione dell'IVA. Quest'ultima vendita veniva, tuttavia, **contestata dall'Amministrazione finanziaria slovena**, la quale riteneva dovuta l'applicazione dell'imposta sulla restante quota-parte del centro commerciale, considerandola comunque riconducibile all'attività economica unitariamente svolta dall'imprenditore.

Dopo aver ripercorso le precedenti interpretazioni giurisprudenziali relative all'art. 4, par. 1 della Sesta Direttiva (trasfuso nell'art. 9, paragrafo 1, della Direttiva 2006/112/CE), la Corte comunitaria ha statuito la **fondatezza di un criterio di valutazione** basato sulla circostanza che il contribuente aveva “(...) *intrapreso attivamente iniziative di commercializzazione fondiaria*

mobilitando mezzi simili a quelli impiegati da un produttore, da un commerciante o da un prestatore di servizi (...), quali, in particolare, la realizzazione su tali terreni di lavori di viabilità nonché il ricorso a provati strumenti di commercializzazione (...)". Simili attività, prosegue la sentenza in discussione, “*(...) non si iscrivono di norma nell'ambito della gestione di un patrimonio personale, cosicché la vendita di un terreno destinato alla costruzione in un'ipotesi siffatta non può essere considerata come il semplice esercizio del diritto di proprietà da parte del suo titolare (...)"*”. Inoltre, i giudici precisavano che, nel caso di specie, l'acquisto dei lotti perfezionato in un **ristretto lasso temporale**, la circostanza che gli stessi **costituivano, congiuntamente, una condizione necessaria per la costruzione del centro commerciale e il sostenimento di ingenti spese per lavori di ripristino** sostenute relativamente ai due lotti rimasti nella sfera personale del patrimonio dell'imprenditore, rappresentavano elementi rilevanti per ritenere che, nell'operazione in questione, non vi era stata semplice gestione del proprio patrimonio immobiliare personale ma era stata **svolta una vera e propria attività economica imprenditoriale**.

Ma quali sono le regole vigenti in proposito nell'ordinamento tributario italiano e le posizioni dell'Agenzia delle Entrate consolidatesi sul punto?

Non vi sono, purtroppo, parametri normativi qualitativi o quantitativi per distinguere l'attività svolta in modo professionale dall'attività commerciale esercitata in modo non abituale; finora, si possono solo esaminare le **posizioni di volta in volta assunte dall'Amministrazione finanziaria o dalla giurisprudenza** sui singoli casi specifici.

Relativamente all'attività di carattere commerciale derivante dalla costruzione di immobili destinati alla successiva rivendita o alla locazione, l'Amministrazione finanziaria ha sempre tenuto una posizione alquanto rigida, già con la **circolare n. 45 del 2 agosto 1973**, nella quale si chiariva che deve considerarsi impresa costruttrice quella che “*(...) svolge, anche occasionalmente, attività di produzione di immobili per la successiva vendita, a nulla influendo che la materiale esecuzione dei lavori sia da essa, in tutto o in parte, affidata ad altre imprese (...)"*”. Hanno fatto seguito a tale pronuncia una serie di risoluzioni, nelle quali l'Agenzia delle Entrate, rifiutando l'interpretazione proposta dal contribuente istante, ha classificato le iniziative immobiliari condotte da persone fisiche non imprenditori nell'ambito del reddito d'impresa, con la conseguenza di richiedere **l'assoggettamento ad IVA di tutte le relative operazioni attive**, con i relativi **obblighi di tenuta delle scritture contabili** e l'applicazione della conseguente tassazione del reddito così prodotto ai fini dell'imposizione diretta.

Ad esempio, nel caso esaminato dalla **risoluzione n. 273/E del 2002**, due coniugi proprietari di un appezzamento di terreno manifestavano la volontà di voler **costruire su tale suolo 31 box auto**, di cui 28 destinati alla vendita e 3 destinati ad uso proprio. In tale ipotesi, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito, richiamando un consolidato orientamento della Corte di Cassazione (v. per tutte Cass. 29 agosto 1997, n. 8193), che nel caso di specie **sussistevano tutti i presupposti dello svolgimento di un'attività d'impresa** e, pertanto, era necessaria l'apertura della partita IVA. La figura dell'imprenditore commerciale, infatti, può sussistere anche quando vi sia **esclusivamente un impiego di mezzi finanziari coordinati per un**

fine produttivo, restando irrilevante la circostanza che l'operazione immobiliare si esaurisca in un singolo affare, poiché **anche il compimento di un'unica iniziativa edilizia può costituire impresa** quando ciò implica l'esecuzione di una serie coordinata di atti economici, come avviene nel caso - ad esempio - della costruzione di edifici da destinare ad abitazione.

La risoluzione sopra citata faceva seguito ad altra pronuncia di prassi (**risoluzione n. 204/E del 2002**), con la quale era stato esaminato il caso di due coniugi che, avendo acquistato un immobile in comproprietà, provvedevano ad effettuare sullo stesso **opere di risanamento conservativo, realizzando 49 box auto**. Anche in tale caso, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto **sussistente il requisito soggettivo IVA**, considerato che il contribuente risultava aver attuato la ristrutturazione al solo fine speculativo di incrementare il valore del cespote e di realizzare un arricchimento mediante la successiva attività di rivendita.

Infine, merita una menzione anche la **risoluzione n. 286/E del 2007**, relativa al caso di un ente non commerciale che, proprietario di un terreno edificabile, provvedeva alla costruzione e alla successiva gestione di un parcheggio, costituito da 115 posti auto. L'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che, nel caso di specie, la costruzione e la successiva locazione dei parcheggi auto, realizzata mediante la **stipula di contratti di appalto**, l'accensione di un **mutuo ipotecario per il reperimento delle risorse finanziarie** necessarie alla realizzazione dell'opera e la **successiva stipula di contratti di locazione**, denotassero un certo tipo di organizzazione imprenditoriale e, pertanto, l'attività in questione andava inquadrata tra le attività commerciali, con conseguente assoggettamento ad IVA delle operazioni attive.

Conclusivamente, non si può identificare un criterio esatto per stabilire con precisione se e quando l'iniziativa immobiliare può essere condotta come persona fisica senza incorrere in alcun rischio; pertanto, sarà sempre opportuno vagliare preventivamente la struttura dell'operazione, al fine di individuare le possibili aree di rischio, anche alla luce delle pronunce di prassi e di giurisprudenza ufficializzate sinora sul punto.

Per approfondire le problematiche relative all'Iva in ambito nazionale ti raccomandiamo il seguente seminario di specializzazione: