Cessione di terreno edificabile da parte dell'imprenditore agricolo: IVA o imposta di registro?

di Isabella Buscema

Pubblicato il 28 Giugno 2017

analizziamo un caso che presenta dubbi sulla gestione fiscale: la cessione da parte di un imprenditore agricolo di un terreno edificabile il quale, tuttavia, fa parte dei terreni dell'azienda agricola

Quesito: cessione di terreno edificabile da parte dell'imprenditore agricolo

Se un terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria ha una dimensione rilevante e viene normalmente coltivato dall'agricoltore anche al momento della vendita e magari anche successivamente, sussiste la strumentalità all'esercizio della attività agricola e quindi l'assoggettamento ad Iva?

In altri termini, la cessione effettuata da un imprenditore agricolo di un terreno divenuto edificabile a seguito della modifica del piano regolatore deve considerarsi fuori del campo di applicazione dell'IVA e pertanto è soggetta all'imposta di registro in misura proporzionale?

Cessione di terreno edificabile da parte dell'imprenditore agricolo: contrasto giurisprudenziale

Secondo un preciso orientamento giurisprudenziale (Cassazione sentenza n. 5366/1999) **la cessione a titolo oneroso di un terreno agricolo divenuto edificabile, da parte di un imprenditore agricolo non è soggetta a Iva ma ad imposta di registro proporzionale** sulla base delle seguenti argomentazioni.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Il terreno agricolo, divenendo edificabile, perde la sua qualità di bene strumentale per l'impresa e, pertanto, non rientra tra le operazioni imponibili ai fini Iva di cui al Dpr 633/1972. Avendo il terreno assunto il carattere di suolo destinato alla edificazione, ha perduto la qualità di bene strumentale relativo all'impresa.

Pertanto, detto bene è uscito dalla tipologia degli atti soggetti ad Iva considerati dall'art. 2, D.P.R. n. 633 del 1972, ed è quindi soggetto ad imposta di registro proporzionale.

La decisione dell'imprenditore di escludere il terreno (divenuto edificabile a seguito di modifica del piano regolatore) ha tolto «in via definitiva» ad esso «il carattere originario di bene strumentale», con conseguente assoggettamento del relativo atto di cessione all'imposta di registro.

E' soggetta ad imposta di registro la

> *«cessione di un bene che a seguito di una destinazione diversa (area edificabile) da quella che aveva quando fu impiegato nell'attività d'impresa agricola viene a perdere il carattere originario di bene strumentale» (Cassazione nn. 1935/2001, 27576/2008, 8327/20141, 9148/2014 e 3436/2015).*

In caso di cessione di terreno edificabile da parte di imprenditore agricolo, avendo il terreno assunto il carattere di suolo destinato alla edificazione, così perdendo la qualità di bene strumentale relativo all'impresa, deve ritenersi che detto bene sia uscito dalla tipologia degli atti soggetti ad IVA.

La determinazione dell'imprenditore di escludere il bene (trasformatosi, per effetto di modifica del piano regolatore, in area destinata all'edificazione) dalla sua organizzazione, in linea con la sua mutata valenza economica, toglie, infatti, in via definitiva, ad esso il carattere originario di bene strumentale, con conseguente assoggettamento del relativo atto di cessione all'imposta di registro.

Pertanto, il trasferimento di un terreno dapprima agricolo poi divenuto edificabile per successiva modifica del piano regolatore deve considerarsi fuori del campo di applicazione dell'IVA.

La vendita di un terreno da parte di un imprenditore agricolo, successivamente divenuta edificabile in seguito ad una variazione del piano regolatore, non costituisce vendita di un bene strumentale e dunque non è operazione imponibile ex art. 1 del D.P.R. n. 633/1972.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La cessione a titolo oneroso, da parte di impresa agricola, di un terreno che abbia acquisito la destinazione edificatoria, diversa da quella goduta nel momento in cui era stato impiegato nell'attività produttiva, non è soggetta a tassazione IVA.Una volta, infatti, che il terreno abbia assunto il carattere di suolo destinato alla edificazione, così perdendo la qualità di bene strumentale, cioè di bene relativo all'impresa, come desumibile dal coordinato disposto degli artt. 54 e 40 del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, detto bene esce dalla tipologia degli atti soggetti ad IVA, di cui all'art. 2 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 (Cass. civ. Sez. VI - 5 Ordinanza, 06-06-2016, n. 11600)2.

La cessione a titolo oneroso, da parte di un'impresa agricola, di un terreno che abbia acquisito una destinazione edificatoria, è da ritenersi assoggettabile alla sola imposta di registro in misura proporzionale.

Un terreno relativo a un'impresa agricola, ove ne venga modificata la destinazione da agricola a edificabile, perde ipso facto il carattere di strumentalità rispetto all'impresa stessa, con la conseguenza che la cessione del bene non può più essere considerata avvenuta nell'esercizio dell'impresa e, quindi, è esclusa da Iva e soggetta ad imposta proporzionale di registro (sentenze nn. 8327/2014 e 11600/2016).

La Corte di Giustizia Ue, ritiene che l'imprenditore agricolo, che cede un terreno divenuto edificabile in base a una modifica dei piani regolatori locali, effettua una operazione priva del requisito soggettivo dell'imposta sul valore aggiunto, a condizione che la vendita non rappresenti l'inizio di un'attività di commercializzazione fondiaria.

In pratica, secondo la Corte Ue, ai fini dell'assoggettamento a Iva è necessario che si configuri una attività di commercializzazione di terreni.

La stessa Corte di giustizia europea ha ritenuto che un imprenditore agricolo, che cede un terreno divenuto edificabile per un cambio di destinazione d'uso indipendente dalla sua volontà, non è, relativamente a tale cessione, soggetto passivo di imposta, qualora la stessa avvenga nell'ambito della gestione propria del patrimonio personale (cfr. cause C-180/10 e C-181/10 del 15 settembre 2011).

Ad avviso dei giudici comunitari, infatti, non è sufficiente, ai fini dell'assoggettamento a Iva, la sussistenza della qualifica di imprenditore agricolo, dovendosi piuttosto fare riferimento alla strumentalità o meno del bene ceduto (terreno) con riferimento all'attività imprenditoriale svolta.

Secondo diverso orientamento sussiste l'assoggettamento ad Iva(Cassazione sentenza n. 10943/1999)poiché

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

> *«la vendita, da parte di imprenditore agricolo, di un immobile, del quale non è contestata la qualità di bene strumentale all'esercizio della propria attività produttiva, è da considerare atto pertinente all'oggetto dell'impresa, e, quindi, soggetta ad Iva e quindi all'imposta di registro in misura fissa, stante il principio dell'alternatività di cui all'art. 40 DPR 26 aprile 1986 n. 131».*

Di particolare rilievo è la sentenza n. 3987/2000, con cui la Suprema Corte ha affermato che

> *«va assoggettata ad Iva e non ad imposta proporzionale di registro la cessione di un terreno strumentale ad un'azienda agricola, suscettibile di utilizzazione edificatoria»*

precisando tuttavia, che

> *«non può escludersi l'applicazione dell'imposta proporzionale di registro per quegli immobili che, pur essendo appartenenti all'impresa, sono estranei all'attività della stessa».*

La vendita di un terreno edificabile è soggetta ad Iva quando vi è una perfetta coincidenza Ira il proprietario del terreno ed il titolare della partita Iva ed inoltre il terreno medesimo è oggetto di coltivazione da parte del proprietario.

Ovviamente se un agricoltore è proprietario di un lotto inserito in una zona urbanizzata non può applicare l'Iva in caso di vendita in quanto quel terreno è escluso dalla sfera dell'impresa agricola.

I terreni aventi una superficie molto ampia inseriti in zone edificabili ma senza una effettiva destinazione edificatoria e che vengono normalmente coltivati sono a tutti gli effetti appartenenti alla impresa agricola e pertanto in caso di cessione scatta la applicazione dell'Iva.

Cessione di terreno edificabile da parte dell'imprenditore agricolo: prassi

Secondo l’Agenzia delle Entrate3 la cessione di terreno edificabile è soggetta ad iva quando è posta in essere da un imprenditore agricolo (Ris. n. 137/2002, Circ. n. 18/e/2014).

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Diversi documenti di prassi (Ris. 16/03/2007 n. 54/E4, Circc. 29/05/2013 n. 18/E e 07/05/2002 n. 137/E) hanno sostenuto, con l'avallo della giurisprudenza della Corte di Cassazione (2 ottobre 1999, n. 10943 e 2 aprile 2000, n. 3987), la tesi secondo la quale la vendita di tenni aventi natura edificatoria deve essere assoggettata a Iva anche se il bene appartiene ad un'impresa agricola e di fatto sia stato destinato all'esercizio dell'attività agricola.

La cessione dei terreni in esame, infatti, deve ritenersi inerente all'esercizio dell'impresa agricola, essendo strumentali all'esercizio dell'impresa stessa, in quanto la nozione di esercizio d'impresa non può essere limitata alla produzione o allo scambio dei soli beni oggetto dell'attività produttiva, ma deve comprendere anche le cessioni dei beni strumentali, in quanto questi ultimi sono considerati, sia dal Codice civile (articolo 2555) e sia dal Testo Unico delle Imposte sui Redditi (articolo 54, comma 1, D.p.r. 917/1986), beni relativi all'impresa.

Un fondo, anche se classificato come edificabile, ben può essere utilizzato (o continuare ad essere utilizzato) come bene strumentale di un'impresa agricola. Inoltre, nel caso in cui si ritenga che la nuova destinazione urbanistica di un terreno ne determini in automatico la fuoriuscita dall'ambito imprenditoriale, andrebbero valutati gli effetti dal punto di vista dell'Iva, considerando che tale fattispecie può assumere rilevanza Iva, come ipotesi di autoconsumo esterno.

28 giugno 2017

Isabella Buscema

NOTE

1 La cessione da parte di un imprenditore agricolo di un terreno, divenuto edificabile, non rientra (avendo detto terreno perduto la qualità di bene strumentale, cioé di bene relativo all'impresa) tra le operazioni imponibili di cui all'art. 1 d.P.R. n. 633/72, e pertanto non va assoggettata ad Iva, ma all'imposta (proporzionale) di registro (Cass. 09-04-2014 n. 8327 sez. T).

2 Avendo il terreno "assunto il carattere di suolo destinato alla edificazione, così perdendo la qualità di bene strumentale cioè di bene relativo all'impresa, come desumibile dal coordinato disposto degli artt. 54

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

e 40 del T.U.I.R. (D.P.R n. 917 del 1986)", detto bene è "uscito dalla tipologia degli atti soggetti ad IVA considerati dal D.P.R n. 633 del 1972, art. 2". La determinazione dell'imprenditore di escludere il bene (trasformatosi, per effetto di modifica del piano regolatore, in area destinata all'edificazione) dalla sua organizzazione, in linea con la sua mutata valenza economica, ha infatti tolto "in via definitiva" ad esso "il carattere originario di bene strumentale", con conseguente assoggettamento del relativo atto di cessione all'imposta di registro. Pertanto il trasferimento di un terreno dapprima agricolo poi divenuto edificabile per successiva modifica del piano regolatore deve considerarsi fuori del campo di applicazione dell'IVA (Cass. 06-06-2016 n. 11600 sez. T).

3 L'operazione di cessione a titolo oneroso di terreni agricoli, divenuti successivamente edificabili, è soggetta ad IVA nella misura in cui gli stessi partecipino all'attività agricola del soggetto cedente; nesso di strumentalità, questo, che va acclarato caso per caso, tenuto conto dell'inserimento del bene nell'organizzazione dell'attività produttiva. Tale assunto è stato precisato dalla risposta del MEF (riunione del 19 gennaio 2017 della VI Commissione Finanze) all'interrogazione n. 5-10314, sull'assoggettabilità alla sola imposta di registro in misura proporzionale della cessione a titolo oneroso, da parte di un'impresa agricola, di terreni agricoli che abbiano acquisito destinazione edificatoria. La cessione di tali terreni, infatti, deve ritenersi inerente all'esercizio dell'impresa agricola, essendo strumentali all'esercizio dell'impresa stessa, in quanto la nozione di esercizio d'impresa non può essere limitata alla produzione o allo scambio dei soli beni oggetto dell'attività produttiva, ma deve comprendere anche le cessioni dei beni strumentali, in quanto questi ultimi sono considerati beni relativi all'impresa.

4Secondo la risoluzione n. 54/2007, ai fini dell'assoggettabilità a Iva occorre che si verifichino le due seguenti condizioni:

- il terreno da cedere deve essere totalmente edificabile
- il terreno deve essere stato utilizzato dal cedente nell'ambito della propria attività di produttore agricolo.

In definitiva, il trasferimento di un terreno edificabile da parte di un imprenditore agricolo che non lo utilizzi nell'esercizio della propria attività produttiva, non sarà assoggettato ad IVA ma sconterà le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura proporzionale previste per l'ipotesi di trasferimento di terreni non agricoli da privati.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D