

L'area fabbricabile ceduta dall'imprenditore agricolo

di Angelo Busani (*)

Mentre l'**Amministrazione** finanziaria ha espresso una costante opinione circa l'**imponibilità a IVA** della **cessione** dell'area edificabile da parte dell'imprenditore agricolo, la **giurisprudenza** si è divisa in due "correnti": alcune decisioni (più datate) si sono espresse in senso **conforme** all'opinione dell'Amministrazione, mentre in altre decisioni più recenti ("corrente" cui appartiene la sentenza di Cassazione n. 3802/2018) si è sostenuto che la cessione di un'area edificabile da parte dell'imprenditore agricolo è **esclusa** dal perimetro applicativo dell'**IVA**, per la ragione che un terreno edificabile, di proprietà di un imprenditore agricolo e dal medesimo coltivato, **non** potrebbe esser compreso tra i **beni strumentali** dell'impresa da assoggettarsi a IVA in caso di cessione, perché il terreno che da agricolo diviene edificabile perderebbe la qualità di bene strumentale o di bene relativo all'impresa.

Ai sensi dell'art. 2, comma 3, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, sono estranee al campo di applicazione dell'IVA le cessioni che "hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria".

A *contrario*, rientrano nell'ambito di applicazione dell'IVA (con conseguente compressione dell'imposta di registro alla misura fissa: art. 40, comma 1, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, il Testo Unico dell'imposta di registro; art. 11, Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. n. 131/1986) le cessioni di aree edificabili poste in essere da un soggetto nell'esercizio della sua attività d'impresa.

IVA sulla cessione di area edificabile posta in essere da imprenditore agricolo

Dato che per "attività d'impresa" si intende anche "l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività [...] agricole di cui [all'art.] [...] 2195 del Codice civile [...]]" (art. 4, comma 1, D.P.R. n. 633/1972) ci si pone il tema del regime impositivo applicabile alla cessione di un'area edificabile da parte di un imprenditore agricolo individuale, in quanto nell'ambito dell'IVA rientrano non solo le ces-

sioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in relazione allo svolgimento dell'attività d'impresa, ma anche le cessioni dei beni "strumentali" (ad esempio, il capannone o il macchinario dell'artigiano) o "relativi" all'impresa (si pensi, ad esempio, alle materie prime che l'imprenditore abbia in magazzino perché destinate a essere impiegate nel ciclo produttivo e che egli decida, invece, di vendere e, quindi, di non utilizzare in quanto eccedenti il suo fabbisogno) (1).

Al riguardo della cessione di un'area edificabile da parte dell'imprenditore agricolo, occorre precisare che, se ci si pone il tema dell'applicazione dell'IVA a questa fattispecie, occorre, in primo luogo, che vi sia una perfetta coincidenza tra il soggetto imprenditore cedente e il soggetto proprietario del terreno edificabile.

Pertanto, ad esempio, si è fuori dall'ambito IVA se oggetto di cessione sia un fondo che il soggetto cedente (seppur dotato della qualifica di imprenditore agricolo) abbia però concesso in utilizzo a una società semplice (della quale egli sia, o meno, un socio) al fine dell'esercizio dell'attività agricola da parte della società semplice stessa (spesso accade, infatti, che la fami-

(*) *Notaio in Milano*

(1) Cfr., in materia, Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 1/2005/T dell'11 novembre 2005, "L'imprenditore agricolo: la disciplina Iva delle cessioni dei terreni edificabili", in *CNN*

Notizie del 1° dicembre 2005; Consiglio Nazionale del Notariato, Quesito tributario n. 161-2014/T, "Cessione di terreno edificabile da parte di imprenditore agricolo - accertamento ai fini Iva", in *CNN Notizie* del 28 ottobre 2014.

glia coltivatrice sia organizzata - per l'esercizio dell'attività agricola - nella forma di società semplice, la quale poi utilizza il fondo di proprietà di un familiare-socio oppure il fondo appartenente a una comunione - frequentemente di origine ereditaria - formata dai familiari che compongono la famiglia coltivatrice stessa). In questo caso, dunque, il fondo ceduto non è un bene utilizzato nel ciclo imprenditoriale del soggetto cedente, in quanto l'imprenditore è la società semplice (la quale utilizza il fondo in questione, ad esempio, a titolo di affitto o di comodato).

In secondo luogo, occorre che si tratti della cessione di un fondo che, seppur divenuto edificabile (2) comunque:

a) sia idoneo per la coltivazione (non potrebbe esserlo, ad esempio, un'area asfaltata o destinata a deposito a cielo aperto o a discarica o a cava);

b) sia effettivamente stato impiegato nell'attività di coltivazione.

Su quest'ultimo punto occorre osservare la particolarità del fondo agricolo rispetto a qualsiasi altro bene immobile (diverso dagli immobili-merce, fattispecie che qui non interessa) il quale sia "coinvolto" in un'attività d'impresa: in ragione della sua naturale caratteristica di essere bene produttivo di frutti, il fondo agricolo è considerabile sia come bene "nel quale" si svolge l'attività d'impresa (così come accade per ogni altro bene immobile, diverso dagli immobili-merce, relativo all'impresa) sia come bene "per mezzo" del quale si svolge l'attività d'impresa. Mentre l'attività d'impresa diversa

dall'attività di impresa agricola può svolgersi a prescindere dall'utilizzo di un dato bene immobile, l'impresa agricola non può svolgersi se non con riferimento a quel "dato" bene immobile che è il "fondo agricolo" e cioè un terreno produttivo di frutti naturali.

Allora, qualora sia bensì venduto un fondo agricolo da parte di un imprenditore agricolo, ma in mancanza di un'attività di coltivazione di detto fondo da parte dell'imprenditore-venditore, evidentemente si tratta di un fondo che si trova nell'ambito della c.d. sfera personale dell'imprenditore-venditore (le cui "movimentazioni" restano al di fuori dell'ambito applicativo dell'IVA) e che, quindi, non fa parte della sua "sfera imprenditoriale" (le cui "movimentazioni" possono invece essere rilevanti ai fini dell'applicazione dell'IVA); e ciò, in conseguenza o del fatto che detto fondo non abbia mai fatto parte di tale "sfera imprenditoriale" o del fatto che si tratti di un fondo il quale, pur essendo stato inserito a suo tempo in tale "sfera imprenditoriale", sia poi stato sottratto all'ambito dell'attività di impresa (c.d. autoconsumo) (3) perché, ad esempio, destinato all'uso personale o familiare dell'imprenditore cedente o, comunque, a finalità estranee all'esercizio dell'impresa agricola (art. 2, comma 2, n. 5), D.P.R. n. 633/1972).

Orientamento di Amministrazione finanziaria e giurisprudenza

Ebbene, mentre nei documenti in cui l'Amministrazione (4) ha espresso il suo orientamento sulla questione in esame si rileva una continui-

(2) Per una particolare fattispecie (vendita di un terreno agricolo, con previsione di supplemento di prezzo ove esso assuma la natura di area edificabile), cfr. Consiglio Nazionale del Notariato, Quesito tributario n. 84-2012/T, "Cessione terreno agricolo - Supplemento prezzo per successiva qualificazione come edificabile - Imposta applicabile", in *CNN Notizie* del 6 settembre 2012.

(3) A questo riguardo, occorre, peraltro, precisare che non sempre una operazione di autoconsumo deve essere assoggettata ad IVA (e, quindi, non sempre è riconoscibile da documenti formati ai fini IVA) in quanto la "privatizzazione" del bene è esclusa dal campo applicativo dell'IVA quando, per l'acquisto di quel bene, non venne operata la detrazione dell'imposta: ciò che accade, ad esempio, nel caso di acquisto del terreno per eredità oppure nel caso di acquisto da un venditore che non agisse nell'esercizio di una attività di impresa.

(4) Cfr. risoluzione n. 137/E del 7 maggio 2002; nonché la risoluzione n. 54/E del 16 marzo 2007, ove si afferma che "con

la risoluzione 7 maggio 2002, n. 137/E, in adesione al consolidato orientamento giurisprudenziale, si è chiarito che la cessione del terreno edificabile appartenente ad un'impresa agricola deve essere assoggettata ad Iva a condizione che il terreno sia stato precedentemente destinato alla produzione agricola. La vendita di un terreno solo parzialmente edificabile con pattuizione di un prezzo indistinto, al contrario, non è soggetta all'IVA (vedi risoluzione 10 settembre 1991, prot. 430065). Nell'esposizione del quesito non viene precisato se il terreno oggetto di cessione sia totalmente edificabile, né se sia stato utilizzato dal cedente nell'ambito della propria attività di produttore agricolo. Solo al ricorrere di entrambe le predette condizioni, infatti, la cessione è soggetta ad IVA. In caso contrario, sconta l'imposta di registro in misura proporzionale".

Sul tema che, in caso di comproprietà del terreno, deve essere sottoposta a IVA solo la cessione della quota di titolarità dell'imprenditore agricolo, cfr. anche la risoluzione n. 106/E del 20 marzo 2008.

tà di pensiero circa l'imponibilità a IVA della cessione dell'area edificabile da parte dell'imprenditore agricolo (ove ne ricorrano i presupposti sopra delineati), la giurisprudenza si è divisa tra decisioni conformi ad essa (5) e decisioni, come la sentenza della Corte di cassazione 16 febbraio 2018, n. 3802 (questa è la cor-

rente più moderna e maggioritaria), nelle quali è invece stata negata (6) l'assoggettabilità a IVA della cessione di un'area edificabile da parte dell'imprenditore agricolo, e ciò per la ragione che "un terreno edificabile, di proprietà e coltivato da un imprenditore agricolo, non può esser compreso tra i beni strumentali da

Cfr. inoltre Direzione Regionale dell'Agenzia delle entrate dell'Emilia Romagna, Parere prot. n. 909-30631/2008 del 9 giugno 2008, secondo cui "la cessione di terreni, utilizzabili a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, rientra nel campo di applicazione dell'Iva se il cedente è un produttore agricolo ed il terreno è utilizzato quale bene strumentale per l'esercizio dell'attività agricola. In tal caso, sussistono, infatti, sia il presupposto oggettivo che soggettivo per l'applicazione dell'Iva, ai sensi degli artt. 2 e 4 del dpr 26 ottobre 1972, n. 633. Quando il terreno edificabile è posseduto in proprietà, la cessione deve essere assoggettata ad Iva solo per la quota di proprietà del soggetto produttore agricolo, mentre deve essere assoggettata ad imposta proporzionale di registro per la quota di proprietà del soggetto non imprenditore, in capo al quale non sussiste il presupposto soggettivo di cui all'art. 4 del dpr n. 633 del 1972"; nonché la circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 4.5, secondo cui le cessioni di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, effettuate da un imprenditore agricolo, sono soggette ad IVA a condizione che il terreno sia stato precedentemente destinato alla produzione agricola; invece il trasferimento di un terreno edificabile da parte di un imprenditore agricolo che non lo utilizza nell'ambito della sua attività agricola è soggetto alle imposte in misura proporzionale come nelle cessioni da privati.

Cfr. anche la Risposta n. 5-10314 del 19 gennaio 2017 a una interpellanza parlamentare presentata alla Camera dei Deputati, nella quale si afferma che "resta ferma la considerazione per cui un fondo, anche se classificato come edificabile, ben può essere utilizzato (o continuare ad essere utilizzato) come bene strumentale di un'impresa agricola" cosicché si ritiene che "l'operazione di cessione a titolo oneroso di terreni agricoli, divenuti successivamente edificabili, sia 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"; e ciò in quanto "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 (art. 2555 c.c.) che dal Testo Unico delle imposte sui redditi (l'art. 54, comma 1, decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917), beni relativi all'impresa".

(5) Cfr. Cass. 2 ottobre 1999, n. 10943, in *Giur. it.*, 2000, pag. 1081, secondo cui "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 I.v.a., ed all'imposta di registro in misura fissa, stante il principio dell'alternatività di cui all'art. 40 d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131"; Cass. 3 aprile 2000, n. 3987, in *Dir. Prat. Soc.*, n. 14-15/2000, pag. 114; in *Boll. trib.*, 2000, pag. 1343, con nota di Leonardi, "Cessione di terreni edificabili posta in essere da agricoltori: è soggetta ad IVA?"; e in *il fisco*, 2000, pag. 11173, secondo cui "la vendita di un terreno edificabile da parte di un'azienda agricola in favore di un'impresa

edile, ancorché non costituisca l'attività principale della venditrice, rientra comunque nell'ambito del ciclo produttivo dell'azienda stessa, posto che un terreno è senz'altro un bene immobile strumentale rispetto all'esercizio dell'attività agricola; da ciò discende che la suddetta vendita sia fiscalmente rilevante e debba essere assoggettata ad imposta di registro fissa e ad I.v.a., come se si trattasse di una normalissima vendita di merci finite. Legittimamente la cessionaria del terreno può portare in detrazione (art. 19 d.P.R. n. 633 del 1972) l'I.v.a. assolta sull'acquisto, che senz'altro inerisce all'attività principale di un'impresa edile". Nel medesimo senso, cfr. Comm. trib. reg. Lombardia, 9 giugno 2014, n. 2997.

(6) Cfr. Cass. 2 giugno 1999, n. 5366, secondo cui l'evoluzione di un'area da agricola a strumentale ne comporta il venir meno del suo carattere di strumentalità all'impresa agricola; Cass. 5 luglio 2000, n. 1935, che ha riconosciuto l'applicabilità dell'imposta proporzionale di registro in un caso in cui i cedenti, tutti eredi del precedente proprietario, avevano presentato dichiarazione di inizio attività ai fini IVA pochi giorni prima della stipula dell'atto di cessione. In particolare, in questo caso, l'unica operazione imponibile ai fini IVA realizzata da questa "impresa agricola" era rappresentata proprio dalla cessione dei terreni ricevuti in eredità e divenuti edificabili; Cass. 20 novembre 2008, n. 27576, secondo cui "l'esercizio dell'attività agricola di cui all'art. 2135 c.c. relativa alla coltivazione del fondo e delle attività alla medesima connesse non annovera la cessione di terreni edificabili la quale è estranea all'attività d'impresa e dunque non risulta assoggettabile ad Iva bensì semplicemente ad imposta di registro"; Cass. 9 aprile 2014, n. 8327, in *il fisco*, n. 21/2014, pag. 2098, con nota di Borgoglio, secondo cui "la cessione, da parte di un imprenditore agricolo, di un terreno divenuto edificabile non rientra - avendo il suddetto terreno perduto la qualità di bene strumentale all'esercizio dell'impresa - tra le operazioni imponibili ex art. 1 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, sicché deve assoggettarsi all'imposta proporzionale di registro e non all'I.V.A., come peraltro sancito dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea nella sentenza del 15 settembre 2011 (in cause C-180/10 e C-181/10), sull'interpretazione dell'art. 4, nn. 1 e 2, della Sesta Direttiva n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977, nonché degli artt. 9, n. 1, 16 e 295, n. 1, punto 3, della Direttiva I.V.A."; Cass. 23 aprile 2014, n. 9148, in *Ced. Cassazione*, rv. 630418; Comm. trib. Il grado Trentino-Alto Adige, 2 ottobre 2014, n. 94, in *Notariato*, n. 1/2015, pag. 103, secondo la quale "non costituisce operazione imponibile Iva il trasferimento, effettuato da un imprenditore agricolo, di un terreno destinato a verde e ornamento di un'area, divenuto edificabile durante l'esercizio dell'attività agricola. All'operazione si deve pertanto applicare l'imposta di registro"; Cass. 20 febbraio 2015, n. 3436, secondo cui "un terreno edificabile, di proprietà e coltivato da un imprenditore agricolo, non può esser compreso tra i beni strumentali da assoggettarsi a IVA in caso di cessione ad altro imprenditore"; Cass. 6 giugno 2016, n. 11600, in *Notariato*, n. 4/2016, pag. 413, secondo cui "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".

assoggettarsi a Iva in caso di cessione ad altro imprenditore, perché il terreno che da agricolo diviene edificabile perde la qualità di bene strumentale o di bene relativo all'impresa" (7).

Al riguardo, peraltro, non può non osservarsi che correlare la perdita della qualità di "bene d'impresa" al mero fatto del mutamento di qualificazione dell'area (da agricola a edificabile) negli strumen-

ti urbanistici comunali, appare essere un'operazione non plausibile: come già osservato, il fondo agricolo è dotato della particolare caratteristica, rispetto a qualsiasi altro bene immobile, di essere naturalmente produttivo di frutti e l'attività dell'imprenditore agricolo è proprio quella di organizzare professionalmente l'attività di produzione dei frutti del fondo agricolo, al fine del loro commercio o della loro trasformazione. Il mutamento di destinazione d'uso di un'area, che sia sancito da una variante degli strumenti urbanistici comunali, non comporta la cessazione della naturale produttività dell'area agricola né impedisce di continuarla a uti-

LA GIURISPRUDENZA UE

Cessione di area edificabile da parte di imprenditore agricolo

Secondo la giurisprudenza comunitaria, la cessione, anche frazionata, di un terreno sul quale il proprietario abbia esercitato l'attività agricola, dopo che sia stato dichiarato edificabile per una intervenuta modifica del piano regolatore, **non è soggetta all'applicazione dell'IVA se l'operazione si inquadra nella gestione del patrimonio privato del soggetto predetto, mentre è soggetta all'IVA se si inquadra nell'ambito di un'attività economica organizzata.**

lizzare per lo svolgimento dell'agricoltura. In altre parole, se un imprenditore agricolo vende il fondo di sua proprietà, a mezzo del quale egli ha esercitato la sua attività di coltivazione del fondo, si tratta pur sempre della vendita di un bene dell'impresa, pur se gli strumenti urbanistici ne abbiano mutato la destinazione, da agricola a edificabile.

Una via intermedia è stata peraltro imboccata dal-

la giurisprudenza comunitaria (che, curiosamente, viene adottata sia dall'Amministrazione finanziaria sia dalla Cassazione a sostegno delle proprie rispettive contrastanti opinioni), secondo la quale la cessione, anche frazionata, di un terreno sul quale il proprietario abbia esercitato l'attività agricola, dopo che sia stato dichiarato edificabile per una intervenuta modifica del piano regolatore, non è soggetta all'applicazione dell'IVA se l'operazione si inquadra nella gestione del patrimonio privato del soggetto predetto, mentre è soggetta all'IVA se si inquadra nell'ambito di un'attività economica organizzata (8).

(7) Cass. 16 febbraio 2018, n. 3802, su cui cfr. P. Centore, "Il terreno edificabile tra IVA ed imposta di registro", in *Corr. Trib.*, n. 17/2018, pag. 1309.

(8) Cfr. CGE, 15 settembre 2011, n. 180, in *L'IVA*, n. 11/2011, pag. 53, secondo cui "una persona fisica che ha esercitato un'attività agricola su un fondo rustico riconvertito, in seguito ad una modifica dei piani regolatori locali sopravvenuta per cause indipendenti dalla volontà di questa persona, in terreno destinato alla costruzione non può essere ritenuta soggetta all'Iva ai sensi degli artt. 9, n. 1, e 12, n. 1, della Direttiva n. 2006/112/CEE, come modificata dalla Direttiva n. 2006/138/CEE, quando essa intraprende la vendita del suddet-

to fondo rustico, se tali vendite si iscrivono nell'ambito della gestione del patrimonio privato della persona stessa. Se viceversa tale persona intraprende, ai fini della realizzazione delle suddette vendite, iniziative attive di commercializzazione fondiaria mobilitando mezzi simili a quelli dispiegati per un'attività di produzione, commercializzazione o prestazione di servizi ai sensi dell'art. 9, n. 1, secondo comma, della Direttiva n. 2006/112/CE, come modificata dalla Direttiva n. 2006/138/CEE, tale persona deve essere considerata come esercente un'attività economica' ai sensi del suddetto articolo e deve conseguentemente essere ritenuta soggetta all'imposta sul valore aggiunto".