

IVA sulla cessione di area edificabile dell'imprenditore agricolo

La questione se le cessioni di terreni edificabili poste in essere da imprenditori agricoli siano o meno necessariamente imponibili IVA non ha una risposta così scontata.

Mentre le cessioni di terreni agricoli esulano dal campo oggettivo di applicazione dell'IVA a norma dell'art. 2 comma 3 lett. c) del DPR 633/72, le cessioni di terreni edificabili rientrano nell'ambito oggettivo IVA.

Pertanto, se un soggetto IVA cede un terreno agricolo, la cessione risulta senza dubbio fuori campo IVA e va assoggettata ad imposta di registro proporzionale (salva l'applicabilità di agevolazioni), mentre la cessione di un terreno edificabile, soddisfacendo il requisito oggettivo IVA, risulta imponibile se soddisfa anche il presupposto territoriale e soggettivo.

Trascurando il presupposto territoriale, è opportuno soffermarsi sul presupposto soggettivo, con particolare riferimento all'ipotesi in cui la cessione del terreno edificabile sia effettuata da un imprenditore agricolo.

Ci si potrebbe domandare se il fatto stesso che a cedere sia un imprenditore agricolo escluda la possibilità che la cessione risulti imponibile ad IVA.

Vi sono sentenze delle Cassazione (Cass. 20 novembre 2008 n. 27576 e Cass. 10 febbraio 2001 n. 1935) secondo le quali la cessione di terreno edificabile da parte di un imprenditore agricolo non potrebbe in nessun caso soddisfare il presupposto soggettivo IVA, atteso che i terreni edificabili non possono costituire oggetto dell'impresa agricola di cui all'art. 2135 c.c., non essendo destinati a coltivazione, silvicoltura e allevamento. Pertanto, secondo questa impostazione, la cessione di terreno edificabile operata dall'imprenditore agricolo risulterebbe sempre fuori campo IVA.

D'altro canto, vi sono sentenze (Cass. 2 ottobre 99 n. 10943 e Cass. 3 aprile 2000 n. 3987) che, invece, si soffermano a esaminare concretamente la destinazione che l'imprenditore agricolo (cedente) abbia dato al terreno edificabile, riconoscendo:

- l'imponibilità IVA della cessione operata dall'imprenditore agricolo che abbia destinato il terreno all'attività (agricola) dell'impresa;
- l'estraneità all'IVA e la soggezione all'imposta di registro proporzionale alla cessione di terreno edificabile che, pur essendo appartenente all'impresa agricola, sia estraneo all'attività della stessa.

In tal senso sembra orientata l'Amministrazione finanziaria che, nella circ. n. 18/2013 (§ 4.5), afferma che 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.

Secondo questa impostazione, in breve, ove il terreno edificabile non sia mai stato coltivato, ovvero non sia mai stato destinato all'attività agricola, pur appartenendo al patrimonio dell'imprenditore agricolo, non rientra nella sua "attività" e, pertanto, la sua cessione risulta fuori campo IVA.

Invece, ove il terreno edificabile sia stato in qualche modo destinato all'attività agricola, ad esempio essendo stato coltivato per un determinato periodo di tempo, la cessione risulterebbe imponibile IVA, soddisfacendo il presupposto impositivo del tributo sul valore aggiunto.

Questa impostazione non tiene, tuttavia, conto della sfera dell'intenzionalità dell'imprenditore (che spesso, invece, in ambito IVA ha rilievo), ovvero non considera la possibilità che l'imprenditore abbia acquisito il terreno per coltivarlo, ma, poi, in concreto, non l'abbia fatto.

L'estraneità all'attività agricola esclude l'assoggettamento a IVA

D'altra parte, la tesi che ritenesse di ricondurre all'imponibilità IVA anche la cessione di un terreno edificabile mai utilizzato dall'imprenditore agricolo (si pensi, per esempio, ad un imprenditore agricolo che abbia la sua impresa agricola a Cuneo e che abbia ereditato da un lontano parente un terreno edificabile a Castrovillari) implicherebbe di rinvenire il presupposto soggettivo IVA nella semplice effettuazione di una cessione (di terreno edificabile).

In breve, solo ritenere che il fatto stesso di cedere un terreno edificabile implichi la "commercialità" dell'operazione consentirebbe di inquadrare tale operazione come imponibile in capo a un soggetto rispetto alla cui attività quel terreno sia sempre stato concretamente estraneo (il fatto che si tratti di imprenditore agricolo non è, di per sé, sufficiente a escludere che egli possa, concretamente, porre in essere attività imprenditoriali non agricole).

Infine, la stessa evoluzione in tema di cessione di terreni agricoli divenuti, in un secondo momento, edificabili, sembra avvalorare la tesi che, in questo caso, richiede un **concreto esame dell'utilizzo che del terreno sia stato fatto dall'imprenditore per valutarne l'effettiva inerenza all'attività di impresa.**