



## Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 07/05/2002 n. 137

### Oggetto:

Trattamento fiscale applicabile alle cessioni di terreni edificabili effettuate da imprenditori agricoli

### Sintesi:

La risoluzione fornisce indicazioni in merito alla qualificazione fiscale dei redditi derivanti dalle cessioni di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, effettuate da imprenditori agricoli, chiarendo che tali cessioni costituiscono operazioni rilevanti ai fini dell'IVA, mentre agli effetti delle imposte sui redditi danno luogo a plusvalenze ai sensi dell'art. 81, lett. b) del TUIR.

### Testo:

Vengono chiesti chiarimenti in merito alla qualificazione fiscale dei redditi derivanti dalla cessioni di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, effettuate da imprenditori agricoli.

Il quesito posto trae spunto dalle sentenze della Corte di Cassazione, sez. Tributaria, 2 ottobre 1999, n. 109433 e aprile 2000, n. 3987, nelle quali si afferma che la vendita di terreni aventi natura edificatoria deve essere assoggettata ad IVA anche se tale bene appartiene ad un'impresa agricola e di fatto sia stato destinato alla produzione agricola.

Secondo le associazioni istanti, le conclusioni alle quali e' pervenuta la Corte di Cassazione, di ricondurre, ai fini dell'IVA, le cessioni in esame nell'ambito dell'esercizio d'impresa, indurrebbero ad affermare che, anche ai fini dell'imposizione sul reddito, i ricavi derivanti dalla vendita di terreni edificabili debbano essere qualificati quali redditi d'impresa. In particolare, trattandosi di imprese agricole, le cessioni dovrebbero dare luogo a ricavi compresi nella determinazione del reddito agrario, computato ai sensi dell'articolo 31 del TUIR, con la conseguenza che essi non dovrebbero essere assoggettati ad autonoma tassazione.

Ad avviso della scrivente la tesi prospettata dalle associazioni istanti, che intende uniformare, sotto il profilo della qualificazione formale, il trattamento fiscale da applicare alle operazioni in esame sia ai fini della imposizione diretta che ai fini della imposizione indiretta, non tiene conto delle particolari modalita' di determinazione del reddito derivante dall'esercizio dell'impresa agricola nonche' della peculiarita' che le cessioni dei terreni edificabili rivestono nell'ambito dell'attuale sistema impositivo.

Per quanto concerne l'imposta sul valore aggiunto, la Corte di Cassazione fonda le proprie decisioni sulla sussistenza dei presupposti soggettivi e oggettivi che determinano l'applicazione del tributo. In particolare, partendo dal presupposto che per i terreni in esame non viene meno il vincolo di strumentalita', afferma che la relativa cessione deve ritenersi inerente all'esercizio dell'impresa. La nozione di esercizio d'impresa, a parere della Corte non puo', infatti, essere limitata alla produzione o allo scambio dei soli beni oggetto dell'attivita' 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, DPR 22 dicembre 1986, n. 917), beni relativi all'impresa. Inoltre, la Corte sottolinea che, poiche' il terreni in esame hanno natura edificatoria, non puo' operare l'esclusione dall'IVA, disposta, per le cessioni aventi ad oggetto terreni non suscettibili di tale utilizzazione dall'articolo 2, comma 3, lett. c), del DPR n. 633 del 1972.

Dalle motivazioni brevemente riassunte si evince che la Corte di Cassazione non ha attribuito rilievo, ai fini della decisione, alla qualifica

di imprenditore agricolo rivestita dal cedente. Cio' in quanto la normativa IVA ricomprende nell'area di applicazione del tributo tutte le attivita' economiche per le quali sussistano i presupposti soggettivo, oggettivo e territoriale, tra loro collegati dal vincolo dell'inerenza, enunciati dall'art. 1 del DPR n. 633 del 1972, il quale dispone che il tributo si applica alle "cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio d'impresa o nell'esercizio di arti e professioni".

Per quanto concerne le imposte sul reddito, invece, gli imprenditori agricoli sono assoggettati a tassazione secondo il particolare sistema forfetario di determinazione catastale del reddito, basato sulla produttivita' normale del fondo.

Tale criterio di tassazione, deve pero' essere riferito alle componenti di reddito connesse con l'attivita' agricola mentre perde di significato in relazione alle attivita' che esulano dal normale esercizio dell'agricoltura. Queste ultime, infatti, non sono considerate nella determinazione delle rendite catastali, calcolate in base alle stime della produzione agricola ricavabile dal fondo in relazione al genere di coltivazione praticata.

La cessione di un terreno divenuto edificabile in base ai nuovi strumenti urbanistici esula dal normale esercizio dell'impresa agricola e i relativi ricavi non possono ritenersi assorbiti dalla tassazione forfetaria del reddito agrario in quanto il valore economico dell'operazione e' determinato proprio dalla perdita del carattere agricolo e dall'acquisizione della nuova qualificazione edificatoria del terreno, la quale risulta estranea alla determinazione della rendita catastale.

Ai fini della tassazione del reddito si deve ritenere che la fattispecie in esame rientri nella previsione normativa dell'articolo 81, lettera b), del TUIR il quale indica, tra i "redditi diversi", se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da societa' in nome collettivo e in accomandita semplice, "...in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione;".

La tassazione dei proventi derivanti dalla cessione del terreno edificabile secondo le regole dei "redditi diversi" risulta compatibile con l'esercizio dell'impresa agricola poiche' l'agricoltore acquisisce un incremento patrimoniale determinato da un fattore estraneo all'attivita' agricola, quale e' la qualificazione edificatoria del terreno operata dagli strumenti urbanistici. Tale incremento, altrimenti, per effetto dei criteri di determinazione forfetaria del reddito agrario, resterebbe escluso da ogni tipo di tassazione.

La dizione "in ogni caso", contenuta nella disposizione di cui al richiamato articolo 81, lett. b), e', invece, volta a chiudere il sistema impositivo assoggettando a tassazione le ipotesi di cessioni di terreni edificabili che determinano un incremento di ricchezza non riconducibile nell'ambito delle altre categorie reddituali.