Ordinanza del 25/07/2019 n. 20149 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Imposta sul valore aggiunto (IVA) - Agricoltura (regime speciale) - Imprenditore agricolo - Cessione di terreno divenuto edificabile - Applicazione IVA - Esclusione.

Massima:

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'IVA.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Rilevato che:

- B.B. propone ricorso per cassazione avverso la sentenza in epigrafe, che ne ha accolto l'appello solo con riferimento alla regolazione delle spese di lite, per il resto confermando la sentenza della CTP di Torino, che ne aveva rigettato il ricorso nei confronti dell'avviso di accertamento relativo ad una cessione di terreno edificabile, ritenutane l'assoggettabilità ad IVA, in relazione all'anno 2004;

- Il ricorso per cassazione del contribuente è affidato a due motivi.

- L'Agenzia resiste con controricorso.

Considerato che:

- Con il primo motivo di ricorso, viene censurata la violazione e "mancata applicazione" del D.P.R. n. 660 del 1973, art. 42, commi 2 e 3, dell'art. 2697 c.c. e dell'art. 177 c.c., comma 1, lett. A, nonchè la violazione e falsa applicazione dell'art. 2082 c.c. e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2, comma 1 e art. 4, comma 1, con ulteriore "denuncia ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62 e art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5"; con il mezzo in parola si investe, sia sotto il profilo della violazione di legge che del deficit di motivazione, la decisione d'appello nella parte in cui ha ritenuto di

confermare l'assoggettabilità all'IVA della cessione rogata il 23 dicembre 2004 in relazione a terreno edificabile.

- Con il secondo motivo di ricorso, il contribuente lamenta la violazione e "mancata applicazione" del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 65, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 16, dell'art. 2697 c.c., del D.P.R. n. 695 del 1996, art. 2, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2, comma 1, e art. 4, comma 1, con ulteriore "denuncia ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62 e dell'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5"; mediante la censura in parola si contesta, ancora sotto il convergente profilo della violazione di legge e della carenza motivazionale, la ritenuta assoggettabilità all'IVA della cessione dell'immobile di che trattasi.

- La prima censura è fondata e merita accoglimento nei termini che seguono e per quanto di ragione, con assorbimento del secondo motivo;

- E' incontestato che il contribuente sia un imprenditore agricolo;

- E', altresì, pacifico che l'immobile oggetto di cessione in data 23 dicembre 2004, con atto rogato da notaio B.R., Rep. 22357, Racc. 9571, in favore di G. Costruzioni Edili s.a.s., fosse rappresentato da una porzione di terreno edificabile;

- Secondo l'orientamento più risalente di questa Corte (Cass. n. 27576 del 2008 e Cass. n. 1935 del 2001), 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.

- Alla stregua di altro orientamento (Cass. n. 10943 del 1999 e Cass. n. 3987 del 2000) va esaminata, piuttosto, in concreto 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. 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.

- Orbene, la giurisprudenza più recente di questa Corte (Cass. n. 8327 del 2014; Cass. n. 15007 del 2015; Cass. n. 3436 del 2015; Cass. n. 2017 del 2019), dalla quale questo collegio ritiene di non discostarsi, si è di recente consolidata nel senso che 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 soggetto, allorchè l'immobile abbia acquisito una destinazione edificatoria diversa da quella originariamente goduta. Invero il terreno che da

agricolo diviene edificabile si trasforma in un bene diverso da quello che era in precedenza, nel senso che lo stesso può essere appunto edificato, tanto che il suo costo e la sua appetibilità commerciale aumentano. E aumentano proprio in ragione della trasformazione da bene che serve per la produzione agraria, a bene che consente di costruire e vendere abitazioni o altro (v. ex multis, Cass. n. 8327 del 2014).

- Le conclusioni adottate da questa Corte risultano ulteriormente confortate dalla posizione espressa dalla Corte di Giustizia nella sentenza del 15 settembre 2011, in cause C-180/10 e C-181/10, Jaroslaw Slaby e Emilian KuC, sull'interpretazione della sesta direttiva, art. 4, nn. 1 e 2, nonchè della direttiva IVA, art. 9, n. 1, art. 16 e art. 295, n. 1, punto 3. Segnatamente, nella sentenza n. 180 del 2011, il giudice comunitario ha osservato che: "La cessione di un terreno destinato alla costruzione deve considerarsi soggetta all'IVA a norma della legislazione nazionale di uno Stato membro, se tale Stato ha fatto uso della facoltà prevista dalla Direttiva 28 novembre 2006 n. 2006/112/CE, art. 12, n. 1, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla Direttiva del Consiglio 19 dicembre 2006 n. 2006/138/CE, indipendentemente dal carattere stabile dell'operazione o dalla questione se la persona che ha effettuato la cessione eserciti un'attività di produzione, commercializzazione o prestazione di servizi, nei limiti in cui l'operazione stessa non costituisca il mero esercizio del diritto di proprietà da parte del suo titolare. Per contro, 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 sua volontà, in terreno destinato alla costruzione, non può essere ritenuta soggetta all'IVA ai sensi della Direttiva n. 2006/112/CE, art. 9, n. 1 e art. 12, n. 1, come modificata dalla Direttiva 2006/138, quando essa intraprende la vendita del suddetto fondo rustico, se tali vendite si iscrivono nell'ambito della gestione del patrimonio privato della persona stessa. Pertanto il trasferimento di un terreno dapprima agricolo poi divenuto edificabile per successiva modifica del piano regolatore deve considerarsi fuori del campo di applicazione di tale imposta". - L'accoglimento del primo motivo del ricorso, con assorbimento del secondo, comporta la cassazione della sentenza; non occorrendo ulteriori accertamenti, la causa va decisa, con l'accoglimento dell'originario ricorso della contribuente e l'annullamento dell'avviso di accertamento;

- Le spese del giudizio vanno compensate, avuto riguardo al recente consolidamento dell'avviso giurisprudenziale qui confermato.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo del ricorso principale, assorbito il secondo; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso della contribuente e, per l'effetto, annulla l'avviso di accertamento; compensa interamente tra le parti le spese del giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Tributaria della Suprema Corte di Cassazione, il 12 giugno 2019.

Depositato in Cancelleria il 25 luglio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza