

Risposta n. 561

OGGETTO: Cessione Terreno non edificabile da parte di imprenditore agricolo

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante (imprenditore agricolo) ha chiesto chiarimenti in ordine alla corretta tassazione da applicare alla cessione, ad una persona fisica, della particella fondiaria (di seguito particella), facente parte di un maso chiuso.

Al riguardo precisa di essere unico ed esclusivo proprietario dei terreni siti nel Comune di X, identificati come segue:

- pf Y- coltura frutteto - con una superficie di 12.804 m²;
- pf Z - coltura prato - con una superficie di 49 m².

Chiarisce, altresì, che tali particelle erano di proprietà del padre dell'istante.

L'istante è divenuto proprietario delle stesse con atto di donazione non assoggettato ad imposta di donazione ai sensi dell'articolo 3, comma 4-ter, del D.lgs. n. 346 del 1990.

L'istante ha presentato in piano per il frazionamento; detto piano di frazionamento è stato approvato dall'Ufficio Catastale. La pf.Z , nella consistenza

delimitata dal suddetto piano di frazionamento, risulta nel vigente piano urbanistico comunale *"in parte maggiore come zona di verde agricolo ed in parte più piccola come zona di verde pubblico"*, come si desume dalla dichiarazione di destinazione urbanistica rilasciata dal Sindaco.

L'istante intende cedere la pf, Z nella consistenza delimitata con il tipo di frazionamento, ad una persona fisica (non imprenditore agricolo). La commissione locale per i masi chiusi competente ha rilasciato l'autorizzazione per un'eventuale cessione della pf Z

Premesso tutto quanto sopra, il contribuente chiede di conoscere:

- se la cessione della pf.Z , nella consistenza delimitata con il tipo di frazionamento sia soggetta ad imposta di registro in misura proporzionale con aliquota del 15%;
- se la suddetta cessione generi plusvalenza tassabile ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera b) del DPR n. 917 del 1986;
- se la medesima cessione non determini la decadenza dal regime di cui all'articolo 3, comma 4-ter, del D.lgs. n. 346 del 1990.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ai fini dell'imposizione indiretta, l'istante ritiene che la cessione della particella sia riconducibile nell'ambito dei *"terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale"* di cui all'articolo 1, Tariffa, parte prima, allegata al DPR n. 131 del 1986, e che pertanto sia da assoggettare ad imposta di registro nella misura del 15%.

La particella fondiaria , nella consistenza delimitata con il tipo di frazionamento n., risulta classificata nel piano urbanistico comunale *"in parte maggiore come zona di verde agricolo ed in parte più piccola come zona di verde pubblico"*.

La cessione posta avrà ad oggetto un'area di verde agricolo, ovvero un'area non utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi come definita dall'articolo 36 del DL n. 223 del 2006.

Ai fini dell'imposizione diretta, l'istante ritiene che la cessione della particella fondiaria in esame non generi plusvalenza imponibile ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera b), del TUIR in quanto la stessa risulta acquistata da oltre cinque anni, posto che l'istante ha ricevuto tale particella mediante atto di donazione e il donante è stato proprietario della stessa per un periodo superiore a cinque anni.

L'istante fa, inoltre, presente di ritenere irrilevanti, ai fini del regime impositivo della cessione, eventuali modifiche del piano urbanistico che dovessero intervenire successivamente al perfezionamento della cessione, rendendo la particella edificabile.

Nella specie, la particella oggetto di cessione risulta acquistata da oltre cinque anni posto che l'istante ha ricevuto detta particella mediante atto di donazione del 3/11/2017, ed il donante - prima della donazione - era proprietario della particella fondiaria per un periodo superiore a cinque anni.

L'istante fa, inoltre, presente di ritenere irrilevanti eventuali modifiche del piano urbanistico comunali che dovessero intervenire successivamente al perfezionamento della cessione della particella oggetto di cessione. Per quanto riguarda la permanenza del regime di cui all'articolo 3, comma 4-ter, del D.lgs. n. 346 del 1990, l'istante ritiene che la cessione della particella non determini la decadenza dai benefici di cui all'articolo 3, comma 4-ter, del D.lgs. n. 346 del 1990, in quanto lo stesso nella veste di avente causa della donazione prosegue l'esercizio dell'attività agricola.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 2, comma 3, lettera c) del dPR n. 633 del 1972 stabilisce che non sono considerate cessioni di beni ai fini dell'applicazione dell'IVA *"le cessioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti"*

disposizioni. Non costituisce utilizzazione edificatoria la costruzione delle opere indicate nell'art. 9, lettera a), della legge 28 gennaio 1977, n. 10".

Scontano, pertanto, l'IVA, con applicazione dell'aliquota nella misura ordinaria, le cessioni di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria.

Al riguardo, la definizione di terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria è dettata dall'articolo 36, comma 2, del DL n. 223 del 2006, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 248 del 2006, che stabilisce che *"un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo"*.

Sul punto la Risoluzione n. 460 del 2008 ha chiarito con riferimento all'iva e all'imposta di registro che *"In base a tale disposizione (articolo 36, comma 2 del DL n. 223 del 2006), sotto il profilo fiscale, un'area si considera utilizzabile per scopi edificatori ancor prima che l'iter di approvazione del piano regolatore si sia concluso con l'approvazione dello stesso da parte della Regione.*

A tal fine è, infatti, sufficiente la semplice adozione del citato piano regolatore da parte del Comune. Ciò non toglie tuttavia che, una volta intervenuta l'approvazione da parte della Regione, la qualificazione dell'area sarà quella risultante dallo strumento urbanistico generale così come approvato dalla Regione".

Con riferimento alla cessione oggetto della presente istanza occorre osservare che dalla dichiarazione di destinazione urbanistica, rilasciata dal Comune di X , emerge che la p.f. Z, C.C. Varna I, delimitata *ex novo* con tipo di frazionamento, nel vigente piano urbanistico comunale risulta *"in parte maggiore come zona di verde agricolo ed in parte più piccola come zona di verde pubblico"*.

Nella stessa dichiarazione urbanistica è precisato che per l'edificabilità delle stesse valgono le prescrizioni degli articoli 2, 45 e 49 delle norme di attuazione del piano urbanistico. In particolare, il citato articolo 2 richiama l'articolo 107 della legge provinciale di Bolzano 11 agosto 1997, n. 13 che consente l'ampliamento degli

impianti per i prodotti agricoli nella misura strettamente necessaria per le esigenze della produzione.

La Circolare n. 36/E del 19 dicembre 2013, par. 8, inoltre, in riferimento all'ambito di applicazione del dettato normativo dell'articolo 2, comma 3, lett. c) del DPR n. 633 del 1972, ha specificato che non costituisce utilizzazione edificatoria la costruzione di opere da realizzare in zone agricole, ivi comprese le residenze, in funzione della conduzione del fondo e delle esigenze dell'imprenditore agricolo a titolo principale.

Sul punto la Corte di cassazione con l'ordinanza n. 30143 del 15 dicembre 2017 ha escluso la natura edificatoria di un terreno che, al momento della cessione, presenta la destinazione come terreno verde agricolo nei piani urbanistici, sebbene dopo la stipula dell'atto di cessione e dietro presentazione di istanza gli acquirenti hanno ottenuto la concessione ad una limitata edificazione per manufatti inerenti alle esigenze agricole della produzione locale.

Alla luce delle suesposte considerazioni la cessione della particella in esame che come, chiarito dall'istante all'atto della cessione, risulta classificata nel piano urbanistico comunale *"in parte maggiore come zona di verde agricolo ed in parte più piccola come zona di verde pubblico"* è riconducibile nell'ambito dei *"terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale"* di cui all'articolo 1, Tariffa, parte prima, allegata al DPR n. 131 del 1986. Pertanto, conformemente a quanto sostenuto dall'istante, tale cessione sconta l'imposta di registro nella misura del 15%.

Per quanto riguarda la permanenza del regime di cui all'articolo 3, comma 4-ter, del D.lgs. n. 346 del 1990, occorre osservare la citata disposizione stabilisce che *"I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta."*

In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile.

Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso. Il mancato rispetto della condizione di cui al periodo precedente comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n.471, e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata".

Con la richiamata disposizione, il legislatore ha inteso favorire il passaggio generazionale delle aziende di famiglia, a condizione, tuttavia, che i beneficiari del trasferimento proseguano l'attività d'impresa o mantengano il controllo della società, per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento. Il predetto trattamento agevolativo spetta, quindi, esclusivamente ai beneficiari (discendenti o coniuge del disponente) sempreché rendano contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione di proseguire l'esercizio dell'attività d'impresa o detenere il controllo dell'attività d'impresa. Il mancato rispetto dell'impegno assunto in tal senso comporta la decadenza dall'agevolazione concessa e il conseguente recupero dell'imposta dovuta, nonché l'applicazione delle relative sanzioni e degli interessi.

Con riferimento al quesito posto occorre precisare che la circostanza che il regime agevolativo in esame sia stato correttamente applicato con riferimento all'atto di donazione del 3 novembre 2017 e che il predetto atto abbia avuto ad oggetto

l'azienda agricola. non costituisce oggetto di valutazione in questa sede quanto piuttosto nella diversa sede di attività di accertamento.

Tanto premesso, nel presupposto che il predetto atto rientri nel campo di applicazione della citata disposizione, si ritiene che la cessione di una porzione di terreno facente parte dell'azienda agricola, non determini decadenza dell'agevolazione fruita a condizione che l'istante continui l'esercizio dell'attività imprenditoriale con il complesso aziendale che ha ricevuto per effetto della donazione.

Ai fini delle imposte sul reddito, si rileva che l'articolo 67, comma 1 lett. b), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) prevede che sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente: *"le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonché, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. In caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante"*. Sulla base delle osservazioni svolte, nel presupposto che la cessione in esame abbia ad oggetto un'area non suscettibile di utilizzazione edificatoria, secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, si ritiene che la cessione della detta particella fondiaria, nella consistenza delimitata con il suddetto piano di frazionamento, non generi plusvalenza, atteso che la stessa è stata ricevuta per donazione e il donante, prima della donazione, è stato proprietario della stessa per un periodo superiore a cinque anni

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati,

assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)