

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 1/2005/T

L'imprenditore agricolo: la disciplina Iva delle cessioni dei terreni edificabili

Approvato dalla Commissione Studi Tributarî l'11 novembre 2005

Si chiede se, per le cessioni di terreni edificabili poste in essere da imprenditori agricoli, sia applicabile l'Imposta sul valore aggiunto e non l'imposta di registro in misura proporzionale. Prima di procedere alla disamina del tema, occorre però precisare i termini della questione, individuando il quadro normativo di riferimento.

1. Quadro normativo di riferimento

L'art. 2, comma 3, lettera c) del D.P.R. n. 633 del 1972 considera non rilevanti, ai fini dell'Imposta sul valore aggiunto, le cessioni di beni "che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria". Da tale predisposizione, è desumibile, *a contrario*, che le cessioni che hanno per oggetto terreni edificabili debbano scontare l'Iva.

Inoltre, l'art.1, comma 1, della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986 dispone che gli "atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere" sono assoggettabili ad imposta di registro, con l'applicazione di un'aliquota dell'8%.

L'art. 40 del medesimo Testo Unico, però, stabilisce il principio cosiddetto dell'alternatività tra l'imposta sul valore aggiunto e l'imposta di registro. In particolare, tale norma prevede che agli "atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto" si applica un'imposta di registro in misura fissa.

Conseguentemente, per individuare il corretto trattamento fiscale da riservare alle cessioni di terreni edificabili poste in essere da imprenditori agricoli, sarà necessario capire se ed a quali condizioni l'Iva si renda applicabile. Infatti, l'imposta di

registro in misura proporzionale avrà un'applicazione "residuale", vale a dire limitata ai soli casi in cui non trova applicazione l'imposta sul valore aggiunto.

2. Presupposti applicativi dell'imposta sul valore aggiunto, cenni

Rientrano nel campo di applicazione dell'Iva tutte le operazioni per le quali sussistono contemporaneamente i requisiti soggettivo ⁽¹⁾, oggettivo ⁽²⁾ e territoriale ⁽³⁾. In questa sede non sarà preso in considerazione il requisito della territorialità, dandone per scontata la sussistenza.

Il requisito c.d. soggettivo è rispettato nei casi in cui si svolge un'attività agricola o commerciale per professione abituale ancorché non esclusiva ⁽⁴⁾. In particolare, l'imposta sul valore aggiunto sarà applicata alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi poste in essere nell'esercizio di tali attività (requisito c.d. oggettivo).

Nel caso in rassegna le cessioni dei terreni edificabili risultano poste in essere da imprenditori agricoli. Pochi dubbi sussistono circa la configurabilità, in capo a tali soggetti, del presupposto soggettivo. Tuttavia, non risulterà sempre evidente in quali casi tali cessioni possano essere considerate come compiute nello svolgimento dell'attività agricola.

3. L'imprenditore agricolo quale soggetto passivo dell'Imposta sul valore aggiunto

Non è in discussione che l'imprenditore agricolo sia, nella normalità dei casi, un soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto. Infatti, l'art. 4, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972 prevede che *"per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività.. agricole"*.

Tuttavia, sebbene il disposto della norma citata appaia inequivocabile, è opportuno svolgere alcune considerazioni ulteriori. In particolare, sarà necessario valutare la sussistenza (o meno) di una perfetta identità tra il titolare della partita Iva (soggetto passivo dell'imposta) ed il soggetto cui è riconducibile la proprietà del terreno edificabile.

L'Iva si renderà applicabile "solo" nei casi in cui vi è una perfetta coincidenza tra tali due soggetti ⁽⁵⁾. Ciò non accadrà, ad esempio, nel caso in cui l'imprenditore agricolo sia semplicemente l'usufruttuario del fondo.

4. Configurabilità del presupposto oggettivo

Come anticipato, ai fini dell'Imposta sul valore aggiunto, assumono rilievo uni-

camente le cessioni di beni poste in essere "nell'esercizio di imprese". In buona sostanza, rimangono escluse dal campo di applicazione del tributo le cessioni che sono effettuate "da privato", vale a dire quelle che riguardano i beni che fanno parte del patrimonio personale dell'imprenditore o che hanno una destinazione extra-imprenditoriale.

Al contrario, sono soggette ad Iva le cessioni dei beni "relativi" all'impresa. Vanno considerati tali non solo i beni oggetto di commercializzazione ma anche i beni strumentali ⁽⁶⁾. In effetti, anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, la sfera imprenditoriale attira tutti i beni inerenti all'attività esercitata, siano essi beni merce, strumentali ⁽⁷⁾ o, più in generale, relativi all'impresa ⁽⁸⁾.

Al riguardo, la Suprema Corte ⁽⁹⁾ ha chiarito che la cessione di un bene strumentale rientra a pieno titolo tra le attività poste in essere nell'esercizio dell'impresa. In particolare, è stato osservato che *"la vendita di un bene immobile strumentale non può, ..., essere diversamente considerata, ai fini dell'assoggettamento ad Iva, dalle periodiche cessioni di beni strumentali le quali costituiscono un evento fisiologico del ciclo produttivo (si pensi alle vendite o permutate di macchinari, necessarie per la sostituzione di quelli usurati o tecnicamente superati)"*.

Tale conclusione è desunta a partire da una serie di passaggi logici del tutto condivisibili. In primo luogo, si è rilevato che i beni strumentali vanno considerati, per la loro destinazione, inerenti all'esercizio dell'impresa. Tale inerenza, in particolare, deriva direttamente dal sistema di norme stabilito dal Codice civile che, all'art. 2555, considera pertinenti all'azienda i "beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa". Non è corretto far rientrare nella nozione di esercizio dell'impresa "solo" le cessioni dei beni oggetto di produzione o di scambio (beni merce e rimanenze) e non anche quelle dei beni strumentali (immobilizzazioni). La Suprema Corte, al riguardo, è stata estremamente chiara. In particolare, è stato affermato che *"la nozione di esercizio dell'impresa limitata all'attività di produzione o scambio di beni, con esclusione di quelli che non sono oggetto dell'attività produttiva non può essere accolta in quanto riduttiva"*.

Peraltro, in senso conforme alla Corte si è espressa la stessa Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 137 del 2002. In tale occasione l'Amministrazione Finanziaria, ripercorrendo i passaggi della sentenza appena citata, ha fatto proprie le conclusioni logico-sistematiche della Corte di Cassazione.

5. I casi di esclusione dall'assoggettamento ad Iva: profili generali

La Suprema Corte è tornata più volte sul tema dell'assoggettabilità all'Imposta sul valore aggiunto della cessione dei terreni edificabili. Con la Sentenza n. 3987 del

2000 ha ribadito che *“va assoggettata ad Iva e non ad imposta proporzionale di registro la cessione di un terreno strumentale ad un’azienda agricola, suscettibile di utilizzazione edificatoria”*, precisando tuttavia, che *“non può.. escludersi l’applicazione dell’imposta proporzionale di registro per quegli immobili che, pur essendo appartenenti all’impresa, sono estranei all’attività della stessa”*.

Questa sentenza è particolarmente importante perché cristallizza il principio secondo il quale è possibile che un imprenditore agricolo ceda un terreno al di fuori dell’esercizio dell’impresa. Tuttavia, in questi casi, occorrerà dimostrare la non “relatività” del bene all’attività agricola esercitata (*infra*).

Va segnalata, al riguardo, una ulteriore sentenza ⁽¹⁰⁾ che ha rilevato l’assoggettabilità ad imposta di registro, della *“cessione di un bene che a seguito di una destinazione diversa (area edificabile) da quella che aveva quando fu impiegato nell’attività d’impresa agricola viene a perdere il carattere originario di bene strumentale”*.

La Corte di Cassazione sembra ipotizzare, con tale sentenza, che, passando da agricolo ad edificabile, il fondo perda “automaticamente” il carattere di strumentalità. Conseguentemente, la sua successiva cessione sarebbe da considerare fuori dal campo di applicazione dell’imposta sul valore aggiunto ⁽¹¹⁾. Tuttavia, sul punto, vanno svolte delle considerazioni più approfondite. La sentenza, infatti, appare criticabile in quanto sembra individuare un rapporto “di diretta consequenzialità” tra il cambiamento di destinazione del fondo ⁽¹²⁾ e la perdita del requisito della strumentalità. Tale posizione interpretativa non è condivisibile. Infatti, non sembra possibile prescindere totalmente da un’analisi approfondita del caso concreto ⁽¹³⁾. Peraltro, occorre tenere conto anche del fatto che, in alcuni casi, i beni patrimoniali tenuti a disposizione dell’impresa devono continuare ad essere considerati “beni relativi all’impresa” ⁽¹⁴⁾.

5.1 (Segue): fondo ricevuto in eredità

Con riferimento alla problematica in rassegna, va segnalato che assumono rilievo anche le modalità con le quali il bene è entrato a far parte del patrimonio dell’imprenditore. Ad esempio, sarà più difficile provare la strumentalità di un fondo ricevuto in eredità.

La sentenza n. 1935 pronunciata dalla Suprema Corte il 5 luglio 2000 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 pochi giorni prima della stipula dell’atto di cessione. In particolare, in questo caso, l’unica operazione imponibile ai fini Iva realizzata dall’impresa agricola ⁽¹⁵⁾ era rappresentata proprio dalla cessione dei terreni ricevuti in eredità e divenuti

edificabili.

In particolare, la sopracitata sentenza ha precisato che “la nozione di impresa agricola richiede l'esercizio di un'attività diretta alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, all'allevamento del bestiame e attività connesse; non possono, quindi, costituire oggetto d'impresa agricola fondi non coltivati”. Nel caso oggetto della sentenza, quindi, si è ritenuto che l'attività agricola non fosse stata effettivamente svolta e che, conseguentemente, il bene non potesse essere qualificato come strumentale. Tuttavia, va notato che la sentenza sembra trascurare le ipotesi nelle quali l'attività agricola può considerarsi iniziata in quanto sono svolti atti propedeutici alla coltivazione del fondo (es. attività preparatorie sul terreno coltivabile, acquisto di impianti e macchinari da impiegare per la coltivazione).

La sentenza appena citata, oltre che condivisibile, appare particolarmente rilevante, principalmente a livello logico-sistematico. Essa ci aiuta a comprendere che la risoluzione della problematica in rassegna non può prescindere da un'analisi attenta e puntuale del caso concreto, non rilevando gli aspetti meramente formali ⁽¹⁶⁾. In sostanza, sarà necessario valutare caso per caso la “relatività” del fondo all'attività agricola esercitata ⁽¹⁷⁾.

5.2 (Segue): l'art. 10, comma 1, numero 27-quinquies) del d.P.R. n. 633 del 1972

A questo punto, pare opportuno svolgere delle considerazioni sull'art. 10, comma 1, numero 27-quinquies) del D.P.R. n. 633 del 1972. Tale norma stabilisce che sono esenti “le cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2”. In sostanza, la disposizione citata trova applicazione nei casi in cui sussistano entrambi i seguenti requisiti ⁽¹⁸⁾:

- a) nell'acquisto originario vi sia stata un'operazione assoggettata ad Iva;
- b) l'imposta non è stata detratta per una espressa previsione normativa in tale senso (articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2).

Nel caso di un bene ricevuto in eredità ed, analogamente, nel caso di un bene acquistato da un privato la norma citata non trova applicazione in quanto non risulta verificata la condizione sub a). Infatti, l'eredità e l'acquisto da privati configurano operazioni escluse dal campo di applicazione di tale imposta ⁽¹⁹⁾.

5.3 (Segue): il bene distolto dall'attività d'impresa

Oltre che delle modalità di “entrata” del fondo nel patrimonio

dell'imprenditore, occorre tenere conto anche della eventuale fuoriuscita dello stesso dall'insieme dei beni "relativi all'impresa". È rilevante, da questo punto di vista, la normativa Iva sul cosiddetto autoconsumo.

Come già anticipato, la cessione di un fondo divenuto edificabile, ma qualificabile come bene strumentale nell'esercizio dell'attività agricola o semplicemente come bene patrimoniale a disposizione dell'impresa deve essere assoggettata all'Imposta sul valore aggiunto ⁽²⁰⁾. Conseguentemente l'imposta di registro stabilita in misura proporzionale, potrebbe trovare applicazione unicamente nei casi in cui il bene sia stato distolto dalla originaria destinazione ed utilizzato ad altro fine. In particolare, ciò potrebbe accadere quando il fondo, originariamente utilizzato per l'esercizio dell'attività agricola, sia entrato successivamente a far parte del patrimonio personale (o comunque extra-imprenditoriale) dell'imprenditore.

Va rilevato, a questo proposito, che tale mutamento di destinazione assume anch'esso rilevanza ai fini dell'Imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'art. 2, comma 2, numero 5) del d.P.R. 633 del 1972. Tale norma prevede l'assimilabilità alla cessione di beni della "destinazione di beni all'uso.. personale o familiare dell'imprenditore.. o ad altre finalità estranee all'impresa..".

L'assimilazione, ai fini Iva, dell'autoconsumo alle cessioni ha delle conseguenze anche in tema di formalizzazione delle relative operazioni. Le destinazioni ad autoconsumo, infatti, al pari delle altre operazioni di cessione, devono essere fatturate all'atto del prelievo dei beni ⁽²¹⁾ con l'applicazione dell'aliquota Iva propria ⁽²²⁾. Inoltre, il contribuente continuerà ad essere assoggettato agli ordinari obblighi di registrazione ⁽²³⁾ e di dichiarazione annuale ⁽²⁴⁾. In particolare, il momento di effettuazione dell'operazione coinciderà con il prelievo dei beni ⁽²⁵⁾. Tale regola vale sia per i beni mobili che per quelli immobili.

È quindi possibile che un cespite fuoriesca dall'insieme dei beni "relativi" all'impresa. In questi casi, però, su una successiva ed eventuale cessione non si renderà applicabile l'Iva, ma l'imposta di registro proporzionale in quanto il cespite è stato "privatizzato". Tuttavia, l'avvenuta destinazione all'autoconsumo dovrà risultare dalle fatture e dal versamento della relativa Iva all'Erario.

Va segnalato, con riferimento alla problematica in rassegna, che la tassazione dell'autoconsumo è stabilita per evitare che i beni giungano al consumo detassati per effetto della detrazione operata all'atto di acquisto. Infatti, il sopraccitato art. 2, comma 2, n. 5) del D. P.R. n. 633 del 1972 esclude l'assimilazione tra l'autoconsumo e le cessioni quando l'operazione riguarda "quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'art. 19". In particolare, come chiarito da autorevole dottrina ⁽²⁶⁾, "l'assoggettabilità ad Iva non si applica e l'operazione è esclusa dal campo applicativo dell'imposta nel caso in cui non sia stata operata la detrazione integrale per un qualsiasi motivo, ad esempio

perché il bene è stato acquistato prima dell'entrata in vigore dell'Iva o perché l'acquisto è stato operato da un privato che non aveva assoggettato ad Iva la precedente cessione". In sostanza, nei casi prospettati (terreni acquistati da privati o prima dell'entrata in vigore dell'Iva), sarà possibile sostenere che i fondi sono fuori dal patrimonio dell'impresa agricola, senza la necessità di provare tale circostanza attraverso l'esibizione della fattura concernente l'autoconsumo e del versamento della relativa Iva. In particolare, in questi casi, sarà possibile assoggettare ad imposta di registro proporzionale la successiva cessione dei fondi divenuti edificabili; infatti tali beni potranno essere considerati rientranti nel patrimonio "privato" dell'imprenditore, sebbene non vi sia una fattura che ne attesti il passaggio dalla sfera imprenditoriale a quella personale.

Tuttavia, sarebbe opportuno che l'estromissione del fondo dal complesso produttivo risulti da una nota che renda manifesta la volontà in questo senso dell'imprenditore agricolo ⁽²⁷⁾. Peraltro l'uscita del bene dovrà essere confermata anche dal comportamento di fatto tenuto dal contribuente. Questi, infatti, non potrà sostenere che fa parte del suo patrimonio personale un terreno che continua ad essere coltivato o comunque utilizzato nell'ambito dell'impresa agricola (*infra*).

6. Obblighi contabili e fiscali dell'imprenditore agricolo: cenni

In ogni caso, la circostanza che il fondo sia riconducibile tra i beni relativi all'attività agricola esercitata deve essere riscontrabile sotto il profilo documentale e/o dal comportamento effettivamente tenuto. Al riguardo, vanno svolte alcune precisazioni tenendo conto della peculiare disciplina civilistica riservata agli imprenditori agricoli.

Il Codice civile, all'art. 2135, contempla la figura del c.d. imprenditore agricolo. Rientra in tale figura colui che esercita un'attività diretta alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, all'allevamento del bestiame ed alle attività connesse con le precedenti. La disciplina giuridica relativa all'imprenditore agricolo differisce notevolmente da quella tipica dell'imprenditore commerciale.

In particolare, l'imprenditore agricolo, dal punto di vista civilistico, non è tenuto ad adempiere a molti degli obblighi propri dell'imprenditore commerciale. Ad esempio, non è soggetto né all'iscrizione nel registro delle imprese né alla tenuta delle scritture contabili ⁽²⁸⁾.

Tuttavia, alcuni obblighi contabili e documentali sono richiesti dalla normativa fiscale. Al riguardo occorre precisare che, ai sensi dell'art. 18 del D.P.R. n. 600 del 1973, anche i soggetti dispensati dal Codice civile dagli obblighi contabili dovranno redigere il bilancio e tenere il registro dei beni ammortizzabili, se i ricavi conseguiti in un intero esercizio hanno superato:

- 309.874,13 euro, se si prestano servizi;
- 516.456,89 euro, se si cedono beni.

Peraltro, come specificato dai commi 2 e 3 del medesimo art. 18 del D.P.R. n. 600/73, i soggetti che fruiscono dell'esonero dalla tenuta delle scritture contabili, ai fini fiscali, dovranno comunque annotare:

- nel registro degli acquisti, il valore delle rimanenze;
- negli altri registri tenuti ai fini Iva, le ulteriori operazioni non soggette a registrazione ai fini di tale imposta.

Conseguentemente dovrebbe essere agevole ricostruire, a partire da tale documentazione, le informazioni rilevanti nel caso di specie. Ad esempio, la mancata annotazione dell'acquisto di un terreno nei registri Iva potrebbe rappresentare un elemento indicativo della volontà del contribuente di destinare tale bene al proprio patrimonio personale. Al contrario, l'annotazione indicherebbe la volontà del contribuente di considerare il bene come un bene "relativo" all'impresa agricola.

6.1 (Segue): imprenditori agricoli in regime di esonero

Le difficoltà più rilevanti, soprattutto sotto il profilo probatorio, si verificano nel caso degli imprenditori agricoli che operano nel regime c.d. di esonero. Rileva, al riguardo, quanto stabilito dall'art. 18, comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973. Tale norma stabilisce che i *"soggetti esonerati dagli adempimenti relativi all'imposta sul valore aggiunto.. non sono tenuti ad osservare le disposizioni dei commi 2 e 3"*. In questi casi, quindi, non sarà necessario né operare i versamenti ai fini Iva né rispettare particolari obblighi documentali e/o formali.

Infatti, l'art. 34, comma 6, del D.P.R. n. 633 del 1972 stabilisce che i produttori agricoli che nell'anno precedente hanno realizzato un volume d'affari non superiore a 2.582,28 euro risultante per almeno i due terzi dalla cessione di prodotti agricoli possono non versare alcunché a titolo di Iva e sono dispensati da tutti gli adempimenti sia di carattere formale che documentale. Tali soggetti dovranno "solo" conservare le fatture di acquisto e le bollette d'importazione, numerandole progressivamente.

In questi casi sarà estremamente difficile riuscire a capire se il terreno agricolo faccia parte del patrimonio dell'impresa agricola o ne sia eventualmente fuori-scito per un fenomeno di autoconsumo. Infatti l'imprenditore agricolo non sarà tenuto a fatturare la destinazione ad autoconsumo del terreno ed a versare l'Iva relativa. Peraltro, l'avvenuto acquisto dei terreni potrebbe non risultare neppure dai registri Iva.

Probabilmente, l'unica soluzione percorribile per "ricostruire" l'effettiva desti-

nazione, agricola o personale, del fondo consiste nel fare riferimento ai comportamenti di fatto tenuti dal contribuente.

In primo luogo, occorrerà analizzare le specifiche caratteristiche del fondo oggetto di cessione. In particolare, sarà necessario, quindi, considerare se il fondo è coltivato e/o se vi insistono materiali e impianti utili per l'esercizio dell'attività agricola.

Riflessioni del tutto particolari devono essere svolte nel caso in cui il fondo oggetto di cessione sia l'unico di proprietà dell'imprenditore agricolo. In questo caso, è evidente la natura strumentale dello stesso e la conseguente applicabilità dell'Iva in luogo dell'imposta di registro proporzionale. Infatti, sarebbe impossibile provare l'appartenenza del bene al patrimonio personale dell'imprenditore senza dimostrare implicitamente l'inesistenza della stessa impresa agricola ⁽²⁹⁾. Tale conclusione, evidentemente, non sarà corretta nel caso in cui il bene sia stato destinato ad autoconsumo, ma la partita Iva sia rimasta aperta per rendere possibile le operazioni di liquidazione dell'attività agricola esercitata.

La non strumentalità del fondo, invece, potrebbe emergere da altri comportamenti concludenti tenuti dal contribuente. Si consideri, ad esempio, il caso di un imprenditore agricolo che abbia fatto realizzare sul fondo divenuto edificabile opere di manutenzione e ristrutturazione. In particolare, si consideri il caso in cui tale contribuente non abbia fatto indicare sulla fattura emessa dal manutentore la partita Iva ⁽³⁰⁾ ma il codice fiscale. Tale comportamento, in assenza di ulteriori elementi, potrebbe dimostrare la sua volontà di tenere il terreno distinto dalla sfera imprenditoriale. Tale scelta, peraltro, dovrà risultare anche dalla documentazione conservata dall'imprenditore. Infatti, la fattura di acquisto dei servizi di manutenzione non dovrebbe risultare numerata progressivamente insieme alle altre fatture recanti gli acquisti effettuati nell'esercizio dell'impresa.

Nicola Forte

(1) Si faccia riferimento agli artt. 4 e 5 del D.P.R. 633 del 1972.

(2) Si faccia riferimento agli artt. 2 e 3 del D.P.R. 633 del 1972.

(3) L'art. 1 del D.P.R. 633 del 1972 prevede che "l'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni..".

- (4) Tale condizione, in particolare, si verifica quando un soggetto compie con regolarità, sistematicità e ripetitività una pluralità di atti economici coordinati e finalizzati al raggiungimento di uno scopo (cfr. R.M. n. 550326 del 29 novembre 1988).
- (5) In questo senso si veda Santacroce, B. – Tosoni, G. P., *Iva sulla cessione dei terreni dell'agricoltura*, in "il Sole 24 Ore" del 26 luglio 2000 e Gavelli G., *La cessione di terreno edificabile da parte di imprenditore agricolo tra Iva e imposta di registro*, in "il Fisco" del 2 ottobre 2000.
- (6) Tra i beni strumentali all'impresa vanno ricompresi anche gli immobili purché integrati nel processo produttivo.
- (7) Cfr. Santacroce, B., Tosoni, G.P., *Iva sulla cessione dei terreni all'agricoltore*, in "Il Sole 24 Ore" del 26 luglio 2000.
- (8) Ad esempio, un imprenditore individuale che produce scarpe potrebbe aver acquistato per mero investimento un immobile ad uso di civile abitazione, includendolo nel patrimonio d'impresa.
- (9) Cfr. Sentenza della Corte di Cassazione, Sez. I civ., 6 luglio 1999, n. 10943.
- (10) Sentenza 5366 del 12 gennaio 1999.
- (11) Il fondo, in particolare, perderebbe la caratteristica di bene relativo all'impresa.
- (12) Da agricolo ad edificabile.
- (13) In questo senso, Gavelli, *cit.*
- (14) In questo senso, I. Susanna, I., *I terreni edificabili. Rassegna di giurisprudenza* in "Rivista di diritto tributario" n. 11, novembre 2003, pagg. 861 *ess.*, I.
- (15) Costituita dagli eredi cedenti.
- (16) Tale considerazione tornerà utile anche nel prosieguo del presente lavoro quando saranno esaminati i problemi probatori che gli imprenditori agricoli in regime di esonero scontano nel dimostrare la strumentalità dei terreni agricoli divenuti edificabili (*infra*).
- (17) Vale rilevare che nel caso deciso dalla Cassazione ad essere in discussione è la qualificabilità dei cedenti come soggetti passivi Iva.
- (18) Portale R., *Imposta sul valore aggiunto*, Il Sole 24 Ore Editore.
- (19) In questi casi, infatti, non si verifica il presupposto oggettivo per l'applicazione del tributo.
- (20) In presenza, evidentemente, anche di presupposti soggettivo e territoriale.
- (21) Cfr. artt. 6 e 21, D.P.R. n. 633 del 1972.
- (22) Cfr. art. 16, D.P.R. n. 633 del 1972.
- (23) Cfr. art. 23 e 24, D.P.R. n. 633 del 1972.
- (24) Peraltro, all'imprenditore che non ottempera agli obblighi formali e sostanziali previsti in materia di Iva verranno irrogate le sanzioni di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 471 del 1997.
- (25) Cfr. art. 6, comma 2, lettera c), d.P.R. n. 633/72.
- (26) Portale, R., *cit.*
- (27) Tale nota, come appena visto, non avrebbe alcun valore ai fini Iva.
- (28) Peraltro, nei confronti degli imprenditori agricoli, non trova applicazione neppure la disciplina fallimentare.
- (29) L'impresa agricola non potrebbe esistere non disponendo di alcun fondo su cui procede alla coltivazione dei prodotti.
- (30) Si ricorda che la R.M., 25.10.1994, n. VI-13-1085/94 chiarisce che, in capo all'imprenditore agricolo in regime di esonero, permane l'obbligo di richiedere o mantenere la partita Iva.

(Riproduzione riservata)