

Roma, 20 marzo 2008

OGGETTO: Istanza di interpello 2007. Acquisto di terreno edificabile – trattamento fiscale.

Quesito

La società ALFA Spa ha sottoscritto, nel giugno del 2006, nella veste di promissaria acquirente, due “promesse di vendita” aventi ad oggetto due porzioni di terreno edificabile ricadenti, sulla base del vigente PRG del Comune di....., nella zona omogenea D/3 (zona produttiva di espansione industriale).

Le due promesse di vendita sono state concluse rispettivamente con:

a) i fratelli BETA A, BETA B e BETA C (ciascuno proprietario pro indiviso di una quota di 1/3). Le quote di BETA B e BETA C sono detenute in regime di comunione legale, ai sensi dell’art. 177 e seguenti del codice civile, con i rispettivi coniugi. Il prezzo di vendita pattuito è pari ad euro 500.000 a corpo.

b) la “Fondazione OMEGA ONLUS”. Il prezzo di vendita è pari ad euro 1.128.419.

Con riferimento a tali soggetti, la Società istante precisa quanto segue:

a) Il sig. BETA C è titolare di partita IVA e risulta iscritto, quale titolare dell’omonima ditta individuale, al Registro delle Imprese di nella Sezione Speciale con la qualifica di piccolo imprenditore -coltivatore diretto- REA n. I signori BETA B e BETA A, anch’essi coltivatori diretti, risultano

censiti presso il Registro delle Imprese di come “Familiari partecipi all’attività dell’impresa agricola del fratello BETA C”.

Tra i fratelli è ravvisabile l’esistenza di un’impresa agricola familiare, ai sensi dell’art. 230-*bis* del codice civile, ed il terreno oggetto di vendita è in concreto utilizzato nell’ambito dell’attività agricola svolta dai F.lli BETA.

b) La “Fondazione OMEGA ONLUS”, pur avendo come scopo principale non lucrativo e di utilità sociale, di realizzare, sviluppare o comunque contribuire ad attività nel campo della salute, dell’assistenza e della ricerca e formazione nel campo delle scienze sociali ed umane, svolge anche, come attività accessoria a quella istituzionale, attività d’impresa agricola.

La Fondazione risulta, conseguentemente, iscritta al Registro delle Imprese di, nella Sezione Speciale con la qualifica di impresa agricola - ed è titolare di partita IVA. Il numero degli addetti all’attività agricola dichiarati nel 2001 (ultimo dato disponibile) è pari a 5 unità. L’appezzamento di terreno oggetto della promessa di vendita non è attualmente utilizzato nell’attività istituzionale di natura non commerciale dell’ente bensì quale bene strumentale nell’ambito dell’attività accessoria di natura agricola.

Con riferimento alla operazione di acquisto di terreno che si intende concludere, la Società istante chiede di conoscere quale sia il corretto trattamento fiscale ai fini delle imposte indirette (IVA e imposte di registro).

In particolare, chiede se le operazioni di cessione rientrino nel campo di applicazione dell’IVA o se, diversamente, gli atti di acquisto siano soggetti a registrazione in termine fisso con il pagamento della imposta di registro in misura proporzionale.

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

La Società ritiene che il corrispettivo pattuito per l'acquisto dei terreni in oggetto debba essere assoggettato ad IVA, con l'aliquota ordinaria del 20%, sussistendo i presupposti oggettivo e soggettivo per l'applicazione del tributo.

Il presupposto oggettivo risulta certamente integrato trattandosi di terreni che, in base al vigente PRG del Comune, sono suscettibili di utilizzazione edificatoria e per i quali, dunque, non può operare l'esclusione dall'IVA disposta dall'articolo 2, comma 3, lettera c), del DPR n. 633/72.

Per quanto attiene al presupposto soggettivo, si osserva in particolare con riferimento alla "Fondazione OMEGA ONLUS", che, ai sensi dell'articolo 4, comma 4, del DPR n. 633/72, per gli enti pubblici e privati che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole.

In conformità a quanto chiarito dal Ministero delle Finanze (cfr. risoluzioni n. 26 dell'8/4/98 e n. 193 del 29/10/98), trattandosi di cessioni di un terreno non utilizzato dall'Ente nell'ambito dell'espletamento delle proprie attività istituzionali (di natura non commerciale), ma utilizzato quale bene strumentale all'attività agricola dallo stesso svolta in via accessoria, la Società ritiene che la stessa costituisca operazione rilevante ai fini dell'applicazione dell'IVA.

Anche con riferimento alla porzione di terreno di proprietà dei Fratelli BETA (tra i quali, come detto, è ravvisabile l'esistenza di un'impresa familiare ai sensi dell'art. 230-bis del c.c.), la Società ritiene che l'intero corrispettivo debba essere assoggettato ad IVA prescindendo dalla circostanza che alcuni comproprietari non abbiano lo status di soggetti passivi IVA in quanto non esercenti attività commerciali o agricole.

A parere dell'istante, infatti, la cessione dei terreni in questione, strumentali per l'esercizio dell'attività d'impresa agricola esercitata dai venditori, deve ritenersi oggettivamente e per intero effettuata nell'esercizio dell'impresa e non la somma di diverse cessioni aventi ad oggetto singole quote di proprietà suscettibili di valutazione separata.

Tale interpretazione trova conferma nei recenti indirizzi della Corte di Cassazione (sentenze n. 13125 del 28/12/95, n. 3433 del 11/4/96, n. 9036 del 12/9/97, n. 1934 del 23/2/98) che, a parere dell'istante, ha affermato un principio di "unitarietà" del regime di imposizione indiretta applicabile alla cessione di un bene, principio in base al quale l'assoggettamento all'IVA dell'atto di cessione di un bene strumentale ad un'attività d'impresa svolta anche soltanto da uno dei comproprietari (per il quale, dunque, ricorrono i presupposti soggettivi di applicazione del tributo), è assorbente e riguarda l'intero atto.

Il terzo acquirente, infatti, non può rivestire di fronte ad un atto per lui unico e economicamente inscindibile la qualità di contribuente inciso ai fini IVA e di condebitore solidale, pro quota, della normale imposta di registro.

Parere della Direzione

L'articolo 1 del Dpr n. 633 del 1972 stabilisce l'assoggettamento ad imposta sul valore aggiunto delle prestazioni di servizio o cessioni di beni effettuate nel territorio dello Stato da soggetti esercenti attività d'impresa o arte e professione. I requisiti che attengono all'oggetto dell'attività svolta, al soggetto che la pone in essere nonché alla circostanza che siano effettuati nel territorio dello Stato devono ricorrere congiuntamente per l'applicazione del tributo.

Tralasciando di esaminare il requisito territoriale, la cui sussistenza appare senz'altro verificata nella operazione di cessione sottoposta all'attenzione della scrivente, appare opportuno formulare alcune considerazioni in merito all'esistenza dei presupposti oggettivo e soggettivo.

In particolare, per quanto attiene al presupposto oggettivo, si osserva che sia le porzioni di terreno di proprietà della Fondazione OMEGA Onlus che i terreni di proprietà dei signori BETA insistono su di un'area suscettibile di utilizzazione edificatoria in base al vigente PRG del Comune; alla luce dei chiarimenti contenuti nell'articolo 36, comma 2, del DL n. 223 del 2006, convertito dalla legge n. 248 del 2006, tale circostanza è sufficiente per qualificare il terreno oggetto della vendita come "*area fabbricabile*" sia ai fini dell'imposizione diretta che indiretta.

Tali terreni, pertanto, sono idonei a costituire oggetto di cessioni rilevanti ai fini dell'applicazione dell'IVA in quanto per gli stessi non può operare l'esclusione disposta dall'articolo 2, comma 3, lett. c), del DPR n. 633/72.

Le operazioni di cessione in questione, pertanto sulla base delle disposizioni di carattere generale che disciplinano l'imposta sul valore aggiunto devono essere assoggettate ad Iva semprechè effettuate da un soggetto passivo d'imposta nell'esercizio della propria attività d'impresa o professione.

In particolare, per quanto concerne la Fondazione OMEGA Onlus, si fa presente che l'articolo 4, quarto comma del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, prevede che gli enti pubblici e privati che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole acquistano comunque la soggettività di imposta per le cessioni di beni o prestazioni di servizio fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto occorre verificare, pertanto, se l'operazione viene effettuata nel quadro dell'attività istituzionale o nell'esercizio dell'attività accessoria di impresa agricola e più in particolare con riferimento al quesito in esame, se il terreno oggetto della vendita venga utilizzato nell'attività istituzionale della fondazione o, se diversamente, venga di fatto utilizzato nell'esercizio dell'attività di impresa agricola.

Qualora, come asserito dalla Società istante, il terreno oggetto della cessione sia stato effettivamente utilizzato nell'esercizio dell'attività di impresa agricola svolta in via accessoria dalla Fondazione, risulta realizzato anche il presupposto soggettivo per l'applicazione dell'imposta di cui all'art. 4, comma 4, del DPR n. 633 del 1972.

Pertanto, la Fondazione dovrà emettere fattura, assoggettando i corrispettivi della cessione del terreno edificabile all'aliquota IVA ordinaria del 20%.

A conclusioni parzialmente diverse deve invece giungersi con riferimento alla operazione di cessione del terreno di proprietà dei fratelli BETA.

L'impresa familiare di cui all'art. 230-bis del codice civile, disciplinata ai fini delle imposte sui redditi dall'articolo 5, comma 4, del DPR n. 917 del 1986, è un'impresa individuale; vi è dunque un unico soggetto titolare della stessa, che riveste la qualifica di soggetto passivo IVA.

Nel caso in esame, l'unico titolare dell'impresa agricola e soggetto passivo IVA è il sig. BETA C e pertanto solo con riferimento alla sua quota di terreno risulterà applicabile l'imposta sul valore aggiunto.

Per le quote di proprietà del terreno appartenenti ai sig.ri BETA A e BETA B nonché per le quote possedute, per effetto del regime di comunione legale, dai coniugi dei signori BETA B e BETA C, infatti, non risulta realizzato il presupposto soggettivo per l'applicazione dell'IVA di cui all'articolo 4 del DPR n. 633 del 1972 ancorché il terreno sia stato interamente destinato all'esercizio dell'attività agricola; l'utilizzo nell'attività economica, infatti, non conferisce all'imprenditore la possibilità di disporre del bene come proprietario e non può quindi ritenersi che l'intera operazione di cessione sia stata effettuata nell'esercizio dell'impresa agricola.

Il parere espresso dalla scrivente trova conferma anche nelle interpretazioni fornite dalla Corte di Giustizia della Comunità Europea; con la

sentenza C-25/03 del 21 aprile 2005 con la quale la Corte di Giustizia si è pronunciata in merito al diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto pagata per le spese di costruzione di un edificio posseduto da due coniugi in comproprietà e destinato parzialmente all'esercizio dell'attività d'impresa esercitata da uno dei due, ad esempio, è stato affermato che *“il diritto alla deduzione deve essere riconosciuto ai coniugi individualmente considerati, laddove possiedono lo status di soggetto passivo”*; *“la comunione costituita dai coniugi...”* infatti precisa la Corte, *“ non è soggetto passivo e non può portare in detrazione l'Iva a monte”*

Analogamente, anche nell'ipotesi in cui tra i soggetti partecipanti all'operazione sussista un'impresa familiare, le quote di competenza dei vari soggetti, compreso il coniuge dell'imprenditore agricolo, devono essere individualmente considerate, valutando la sussistenza o meno dello status di soggetto passivo dell'imposta.

Pertanto le quote di terreno oggetto della vendita, anche se cedute con un unico atto, dovranno essere assoggettate a tassazione separatamente in considerazione della diversa posizione giuridica dei venditori.

In particolare, per le quote di pertinenza dei due fratelli che non rivestono la qualifica di imprenditore, pari ai 2/3 del terreno, nonché per la quota di proprietà del coniuge dell'imprenditore agricolo, la cessione dovrà essere assoggettata ad imposta proporzionale di registro. Per la restante parte di terreno, e cioè la quota detenuta dal sig. BETA C, risulterà invece applicabile l'imposta sul valore aggiunto in quanto solo con riferimento a tale soggetto risulta realizzato il presupposto soggettivo di applicazione del tributo di cui all'articolo 4 del DPR n. 633 del 1972.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.