

IMPRENDITORE AGRICOLO – TRASFERIMENTO DI TERRENO AGRICOLO E FABBRICATO RURALE – CESSIONE O CONFERIMENTO

PREMESSA

Facendo seguito alla Vostra richiesta, con la presente formuliamo le nostre considerazioni in merito ad un imprenditore agricolo in regime ordinario IVA che intende trasferire ad una società non agricola un terreno agricolo ed un fabbricato rurale (censito nella categoria catastale D/10), entrambi posseduti da oltre cinque anni.

Si domanda se sia più efficiente, dal punto di vista tributario, effettuare il trasferimento tramite cessione o conferimento, evidenziando le differenze (qualora sussistano) in termini di tassazione IRPEF sulla plusvalenza, applicazione dell'IVA (incluso il possibile ricorso al *reverse charge*), imposta di registro e imposte ipotecarie e catastali.

QUALIFICA DEGLI IMMOBILI CEDUTI COME “AZIENDA” - ESCLUSIONE

In via di premessa, al fine di esaminare il trattamento fiscale del trasferimento del terreno e del fabbricato rurale da parte dell'imprenditore agricolo, occorre verificare se possa integrarsi un trasferimento di “ramo d'azienda”

Anche ai fini fiscali va fatto rinvio alla nozione civilistica di cui all'art. 2555 c.c., che qualifica l'azienda come “*il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa*”. In altre parole, l'azienda identifica un complesso di beni (materiali o immateriali), nonché di correlati rapporti giuridici, funzionalmente collegati tra loro per l'esercizio dell'impresa¹.

Pure l'Amministrazione finanziaria fa riferimento alla nozione civilistica, identificando con il termine “azienda” il “*complesso di beni unitariamente considerato, dotato di una potenzialità produttiva*”, ossia “*un insieme di beni eterogenei, non necessariamente di proprietà dell'imprenditore, costituenti un complesso caratterizzato da un'«unità funzionale», determinata dal coordinamento realizzato dall'imprenditore tra i diversi elementi patrimoniali e dall'unitaria destinazione dei medesimi ad uno specifico fine produttivo. In definitiva quanto conferito deve essere di per sé un insieme organicamente finalizzato all'esercizio dell'attività di impresa, autonomamente idoneo a consentire l'inizio o la continuazione di quella determinata attività da parte del conferitario. I fattori essenziali dell'azienda si possono quindi individuare nell'organizzazione, nei beni e nel loro fine per l'esercizio dell'impresa*”².

Alla luce di tale definizione, deve ritenersi che la cessione contemporanea del terreno agricolo e del fabbricato rurale non possa rappresentare, di per sé, una “cessione di ramo d'azienda”.

Potrebbe configurarsi la cessione di ramo d'azienda solo se tale cessione dei due immobili fosse parte di un più ampio trasferimento di “*un'universitas*” di beni materiali e immateriali e di rapporti giuridici (tra cui del complesso dei macchinari e delle attrezzature relative all'attività agricola esercitata sul terreno e nel fabbricato rurale, nonché dei correlati rapporti contrattuali

¹ In argomento si veda Mauro A. “Azienda”, *Impresa e società*, *Guide Eutekne*.

² Così la risposta ad interpello Agenzia delle Entrate 4.11.2022 n. 549; in senso conforme anche la circ. Agenzia delle Entrate 25.9.2008 n. 57, che precisa che “*il complesso aziendale trasferito deve essere autonomo e atto a produrre reddito*”.

ed eventualmente lavorativi per il personale coinvolto) necessari per perseguire lo scopo produttivo con propri mezzi funzionali ed organizzativi³.

Nella vicenda in esame, invece, si assume che il trasferimento abbia ad oggetto soltanto i due beni immobili (il terreno agricolo ed il fabbricato rurale): si evince, pertanto, che il trasferimento riguardi singoli beni immobili e non un complesso aziendale.

IMPOSTE DIRETTE: CESSIONE A TITOLO ONEROSO DEL TERRENO AGRICOLO

Sul piano delle imposte dirette, dalla cessione a titolo oneroso di un terreno agricolo, da parte dell'imprenditore agricolo, potrebbe derivare una plusvalenza imponibile come "redditi diversi" ex art. 67 co. 1 lett. b) del TUIR (in quanto redditi conseguiti dall'imprenditore agricolo al di fuori, tra l'altro, dell'esercizio di imprese commerciali).

Occorre dunque esaminare entro quali margini la plusvalenza derivante dalle cessioni di immobili effettuate dall'imprenditore agricolo ex art. 2135 c.c. possa considerarsi assorbita nel reddito agrario di cui all'art. 32 del TUIR (da determinare su base catastale), e quando invece tale plusvalenza sia autonomamente imponibile.

Ambito applicativo del reddito agrario

A tal proposito, si richiama che, ai sensi dell'art. 32 co. 1 del TUIR (così come modificato dall'art. 1 del DLgs. 192/2024⁴), il reddito agrario identifica la *"parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati nell'esercizio delle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile"*.

Modificando il co. 1 dell'art. 32 del TUIR, l'art. 1 del DLgs. 192/2024 ha allineato la disciplina fiscale dei redditi agrari alla disposizione civilistica dell'art. 2135 c.c., che considera attività agricole quelle che *"utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine"* (senza alcun vincolo alle "potenzialità del terreno")⁵.

Con tale modifica, dunque, il legislatore ha consentito, anche sul piano fiscale, di ricomprendere nei redditi agrari quelle attività che hanno un collegamento soltanto "potenziale" con il terreno (ad esempio, le moderne tecniche di produzione agricola che non richiedono l'utilizzo del suolo).

Resta fermo, in ogni caso, che possono essere attratte nell'ambito dei redditi agrari le sole attività agricole di cui all'art. 2135 c.c., quali coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività agricole connesse: deve cioè comunque trattarsi di attività legate allo svolgimento di una o più fasi del ciclo biologico vegetale o animale.

Pertanto, il legislatore individua tassativamente le attività agricole da cui derivano redditi agrari.

Nello specifico, sono riconducibili all'ambito di applicazione del reddito agrario le attività individuate dal co. 2 dell'art. 32 del TUIR (svolte entro i limiti ivi contemplati) o da altre

³ Peraltro, la Corte di Cassazione, con l'ordinanza 5.1.2025 n. 137, ha affermato che può configurare un'azienda, ai sensi dell'art. 2555 c.c., anche il complesso di beni che risulta inutilizzato (per scelte imprenditoriali) al momento della cessione, ma che è potenzialmente idoneo all'esercizio dell'attività d'impresa, qualora ripresa dal cessionario (senza la necessità di interventi "pesanti").

⁴ Le modifiche recate dall'art. 1 del DLgs. 192/2024 sono in vigore, a norma del co. 2, dal periodo di imposta in corso al 31.12.2024 (e dunque dall'anno 2024 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

⁵ Nella versione *ante* modifiche dell'art. 1 del DLgs. 192/2024, il co. 1 dell'art. 32 del TUIR disponeva che *"Il reddito agrario è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso"*.

disposizioni che qualificano espressamente il reddito come agrario (come ad esempio l'art. 1 co. 423 della L. 266/2005 per la produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili)⁶.

Plusvalenze da cessione di terreni assorbite nel reddito agrario

In considerazione delle premesse sopra illustrate, anche a seguito delle modifiche recate all'art. 32 del TUIR dall'art. 1 del DLgs. 192/2024 paiono comunque potersi continuare a ritenere valide le indicazioni rese dall'Agenzia delle Entrate con la ris. 7.5.2002 n. 137, ove è stato precisato che *“la cessione di un terreno divenuto edificabile in base a 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 è 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”*. Con la ris. 137/2002, l'Agenzia delle Entrate ha dunque affermato che le eventuali plusvalenze conseguite con la cessione del terreno edificabile da parte dell'imprenditore agricolo risultano imponibili come redditi diversi di cui all'art. 67 del TUIR.

Nel caso in esame, si ha invece la cessione di un terreno agricolo (che si assume non essere edificabile secondo le indicazioni dello strumento urbanistico generale adottato dal Comune)⁷.

Secondo autorevole dottrina (a cui si ritiene di aderire)⁸, per verificare il trattamento fiscale relativo alla cessione del terreno agricolo da parte dell'imprenditore agricolo occorre verificare se il terreno oggetto di cessione risulta acquistato da non più di cinque anni.

Se il terreno agricolo è posseduto dall'imprenditore agricolo da non più di cinque anni, l'eventuale plusvalenza si ritiene debba ricondursi tra i redditi diversi imponibili ai sensi dell'art. 67 co. 1 lett. b) del TUIR (salvo che si tratti di terreni pervenuti per successione)⁹.

Infatti, analogamente a quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate per il terreno edificabile, anche per la cessione del terreno agricolo posseduto da non più di cinque anni sembra doversi ritenere che la cessione dell'immobile esuli dal normale esercizio dell'impresa agricola, in quanto sottesa ad un intento speculativo (riscontrandosi in tal caso la presunzione assoluta *ex lege* di “finalità speculativa” recata dall'art. 67 co. 1 lett. b) del TUIR, relativa al possesso da non più di cinque anni del terreno)¹⁰.

⁶ In argomento si vedano Magro L., Zeni A. “Agricoltura”, Imposte dirette, *Guide Eutekne* e Magro L., Zeni A. “Reddito agrario”, Imposte dirette, *Guide Eutekne*.

⁷ Ai sensi dell'art. 36 co. 2 del DL 4.7.2006 n. 223, anche ai fini delle imposte dirette, 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”*.

Sulla qualifica di “terreno agricolo”, in caso di ridotta edificabilità, si veda anche Sanna S., Suma S. “Plusvalenza dubbia sulla vendita di aree agricole a limitata edificabilità”, *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 7.3.2018. Si rimanda inoltre, tra le altre, a Cass. 27.6.2024 n. 17773, dove viene specificato che *“Il fatto che un'area già edificata conservi delle potenzialità edificatorie non la fa rientrare nella nozione di «terreno edificabile», ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. a) e lett. b), ultima parte del TUIR”*.

⁸ Leo M. “Le imposte sui redditi nel Testo Unico”, *Giuffrè*, Tomo I, 2024, *sub art.* 32, p. 601, ove viene affermato: *“Nell'ipotesi in cui un imprenditore agricolo ceda, a titolo oneroso, beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni o pervenuti per successione, il relativo reddito rientra tra i redditi diversi di cui all'art. 67 T.U.I.R. mentre, qualora il quinquennio venga valicato, il provento viene assorbito dal reddito agrario”*.

⁹ Si vedano Sanna S., Zeni A. “Redditi diversi/Cessione di terreni”, Imposte dirette, *Guide Eutekne*.

¹⁰ Leo M. “Le imposte sui redditi nel Testo Unico”, *Giuffrè*, Tomo I, 2024, *sub art.* 67, p. 1229 ss.

Al contrario, se il terreno agricolo risulta già posseduto dall'imprenditore agricolo da oltre cinque anni, il provento deve ritenersi ricompreso nel reddito agrario *ex art. 32 del TUIR* determinato su base catastale (dovendo considerarsi la cessione del terreno dopo oltre cinque anni di possesso non quale operazione speculativa, ma quale operazione correlata all'ordinario esercizio dell'attività agricola)¹¹.

Alla luce di tali indicazioni, dunque, nel caso in esame la cessione del terreno agricolo posseduto da oltre cinque anni, da parte dell'imprenditore agricolo, non produce reddito autonomamente imponibile, in quanto da considerare assorbito nella correlata attività agricola da cui deriva reddito agrario *ex art. 32 del TUIR*.

IMPOSTE DIRETTE: CESSIONE A TITOLO ONEROSO DEL FABBRICATO RURALE

Considerazioni parzialmente diverse valgono, invece, per la cessione a titolo oneroso del fabbricato rurale strumentale *ex art. 9 co. 3-bis del DL 557/93* censito nella categoria D/10¹².

Anche in questo caso, non constando specifiche indicazioni di prassi sul punto, si ritiene di aderire alle indicazioni espresse da autorevole dottrina¹³, secondo cui occorre distinguere a seconda che il fabbricato rurale sia impiegato:

- in un'attività agricola *ex art. 2135 c.c.* da cui conseguono redditi agrari *ex art. 32 del TUIR* (ad esempio, il fabbricato rurale impiegato per l'attività di allevamento ai sensi dell'art. 32 co. 2 lett. b) del TUIR¹⁴);
- oppure in un'attività che, pur qualificabile come "agricola" ai sensi dell'art. 2135 c.c. (ossia dal punto di vista civilistico), è fiscalmente fonte di reddito d'impresa (ad esempio, il fabbricato rurale impiegato per l'attività di agriturismo, dal quale conseguono redditi d'impresa ai sensi dell'art. 5 della L. 413/91¹⁵).

Cessione di fabbricato impiegato per attività agricole da cui deriva reddito agrario

In caso di cessione di un fabbricato rurale impiegato in attività agricola da cui deriva reddito agrario *ex art. 32 del TUIR*, paiono potersi applicare le medesime regole sopra illustrate. In questa ipotesi, dunque, il fabbricato genera plusvalenza imponibile come "redditi diversi", *ex art. 67 co. 1 lett. b) del TUIR*, se risulta posseduto o costruito da non oltre cinque anni (salvo che si tratti di fabbricato pervenuto per successione o della cessione di unità immobiliari urbane adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte del periodo intercorso tra acquisto e cessione).

Anche in questo caso, infatti, come sopra illustrato, se il fabbricato rurale oggetto di cessione risulta posseduto dal cedente da oltre cinque anni, non parrebbe ravvisarsi alcun intento speculativo dell'operazione di cessione del fabbricato rurale, che dovrebbe invece ritenersi parte dell'attività agricola da cui derivano redditi agrari.

¹¹ In argomento si veda anche Magro L., Sanna S. "Plusvalenze imponibili a certe condizioni per l'impresa agricola", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 14.1.2023.

¹² Per la qualifica del fabbricato rurale strumentale si rimanda a Magro L., Zeni A. "Fabbricati rurali", Imposte dirette, *Guide Eutekne*.

¹³ Si veda la risposta di Tosoni G.P. al quesito del 17.11.2011 dal titolo "Trattamento fiscale cessione immobili adibiti ad attività di allevamento e ad attività agrituristica nella titolarità di un imprenditore agricolo", pubblicata su *ConsulenzaAgricola.it*.

Sul punto si veda anche Spina S. "Tassata la cessione infraquinquennale dei fabbricati rurali", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 20.4.2018.

¹⁴ Si veda Magro L., Zeni A. "Allevamento", Imposte dirette, *Guide Eutekne*.

¹⁵ Si veda Magro L., Zeni A. "Agriturismo", Imposte dirette, *Guide Eutekne*.

Questa ipotesi dovrebbe peraltro valere anche nel caso in cui il fabbricato rurale sia impiegato per lo svolgimento di un'attività agricola che produce sia reddito agrario (con riferimento all'attività esercitata entro certi limiti) sia reddito d'impresa determinato forfetariamente (con riferimento all'attività esercitata oltre detti limiti, in relazione alla parte eccedente): anche in tal caso, la plusvalenza derivante dalla cessione del fabbricato posseduto da oltre cinque anni dovrebbe ritenersi assorbita in parte nel reddito agrario ed in parte nel reddito d'impresa determinato forfetariamente¹⁶.

Dunque, se si ipotizza che il fabbricato rurale accatastato in D/10 è impiegato per attività agricole da cui derivano redditi agrari (oppure in parte redditi agrari ed in parte redditi d'impresa determinati forfetariamente), assumendo che il fabbricato sia posseduto da oltre cinque anni deve ritenersi che l'eventuale plusvalenza derivante dalla cessione non sia autonomamente imponibile *ex art. 67 co. 1 lett. b) del TUIR*¹⁷.

Cessione di fabbricato impiegato per attività agricole da cui deriva reddito d'impresa

Considerazioni in parte diverse deve ritenersi invece che valgano per l'ipotesi in cui il fabbricato sia impiegato in un'attività agricola da cui derivano redditi d'impresa (come ad esempio, per il fabbricato rurale impiegato per l'attività di agriturismo ai sensi dell'art. 5 della L. 413/91).

In questo caso, per riscontrare l'imponibilità dell'eventuale plusvalenza non può applicarsi la disciplina dei redditi diversi. Infatti, l'applicazione dell'art. 67 co. 1 lett. b) del TUIR riguarda la categoria residuale dei "redditi diversi", ossia dei redditi che *"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"*.

Al contrario, se la plusvalenza viene conseguita nell'esercizio dell'attività di agriturismo *ex art. 5 della L. 413/91*, o di altra attività agricola da cui derivano redditi d'impresa, la plusvalenza deve intendersi conseguita nell'esercizio di "impresa commerciale" (in quanto, seppur relativa ad attività agricola *ex art. 2135 c.c.*, da detta attività conseguono redditi d'impresa): in questo caso, pertanto, l'eventuale imponibilità della plusvalenza non può ritenersi riscontrabile applicando la disciplina dei redditi diversi di cui all'art. 67 del TUIR.

Nella richiamata ipotesi (fabbricato rurale impiegato per attività agricola da cui derivano redditi d'impresa) per verificare l'imponibilità della plusvalenza occorre invece fare riferimento ai criteri di determinazione del reddito d'impresa da attività agricola.

Se l'imprenditore agricolo applica i regimi "naturali" di determinazione forfetaria del reddito d'impresa da attività agricola (ad esempio, con riferimento al reddito derivante dall'attività di agriturismo, il regime di determinazione forfetaria di cui all'art. 5 della L. 413/91), l'eventuale provento conseguito con la cessione del fabbricato si ritiene non dia origine ad alcuna

¹⁶ Si immagini, ad esempio, all'attività da allevamento, da cui deriva:

- reddito agrario, per l'attività di allevamento esercitata entro il limite di cui all'art. 32 co. 2 lett. b) del TUIR;
- oltre il predetto limite, reddito d'impresa determinato forfetariamente (salvo opzione contraria) ai sensi dell'art. 56 co. 5 del TUIR.

¹⁷ Peraltro, anche nel caso in cui il fabbricato oggetto di cessione sia un fabbricato rurale ad uso abitativo *ex art. 9 co. 3 del DL 557/93*, se il fabbricato risulta posseduto da oltre cinque anni, l'eventuale plusvalenza non risulta imponibile *ex art. 67 co. 1 lett. b) del TUIR*.

plusvalenza, in quanto assorbito nella determinazione forfetaria dei redditi (specularmente, anche l'eventuale minusvalenza non sarà deducibile)¹⁸.

Al contrario, nel caso in cui sia stata esercitata l'opzione per non avvalersi del regime "naturale" di determinazione forfetaria del reddito (e, in applicazione del regime ordinario di determinazione del reddito d'impresa sulla base di costi-ricavi, l'imprenditore abbia dedotto gli ammortamenti relativi all'immobile utilizzato per l'attività di agriturismo), l'eventuale plusvalenza conseguita dalla cessione del fabbricato rurale deve essere assoggettata ad imposizione a norma dell'art. 86 del TUIR, e ciò anche se il fabbricato rurale è stato posseduto per oltre cinque anni dall'imprenditore agricolo¹⁹ (specularmente, l'eventuale minusvalenza è deducibile a norma dell'art. 101 del TUIR).

IMPOSTE DIRETTE: CONFERIMENTO DI IMMOBILI

Ai sensi dell'art. 9 co. 5 del TUIR, ai fini delle imposte sui redditi, laddove non è previsto diversamente, le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per i conferimenti in società.

Deve pertanto ritenersi che, per l'imprenditore agricolo, restino valide le regole sopra illustrate per riscontrare l'eventuale imponibilità, anche con riferimento al conferimento del terreno e del fabbricato rurale in una società non agricola²⁰.

Determinazione del corrispettivo conseguito con il conferimento

Particolari regole per la determinazione della plusvalenze riguardano l'individuazione del corrispettivo conseguito dall'imprenditore agricolo, necessario per determinare la plusvalenza eventualmente imponibile (secondo le indicazioni illustrate nei precedenti paragrafi)²¹.

In caso di conferimento dell'immobile in una società non quotata, si considera corrispettivo conseguito il valore normale dei beni e dei crediti conferiti (art. 9 co. 2 del TUIR); non rileva, quindi, il valore normale delle partecipazioni ricevute in cambio²².

Se, invece, l'imprenditore agricolo ha conferito gli immobili in una società quotata (ossia in una società per cui le azioni o i titoli ricevuti in cambio sono negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri) occorre distinguere tra conferimento:

- proporzionale, nel qual caso il corrispettivo del conferimento è pari al maggiore tra il valore normale dei beni o crediti conferiti e il valore normale (media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese) delle azioni o titoli quotati ricevuti in cambio, ai sensi degli artt. 9 co. 2 e 4 lett. a) del TUIR;

¹⁸ Si veda la risposta di Tosoni G.P. al quesito del 17.11.2011 dal titolo "Trattamento fiscale cessione immobili adibiti ad attività di allevamento e ad attività agrituristica nella titolarità di un imprenditore agricolo", pubblicata su ConsulenzaAgricola.it.

¹⁹ Per le regole di imposizione delle plusvalenze nel reddito d'impresa, ex art. 86 del TUIR, si veda Corso L. "Plusvalenze/Reddito d'impresa", Imposte dirette, *Guide Eutekne*.

²⁰ In tal senso si veda anche Saletti M. "Agevolata la riorganizzazione patrimoniale dello IAP", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 2.8.2025.

²¹ In argomento si veda Alberti P., Sgattoni C. "Conferimenti/ Conferimento di beni e crediti", Imposte dirette, *Guide Eutekne*.

²² Come precisato dall'Agenzia delle Entrate, a tale riguardo è irrilevante la natura proporzionale o non proporzionale del conferimento (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 16.3.2005 n. 10, § 6.1, e ris. Agenzia delle Entrate 16.2.2006 n. 29).

- non proporzionale, nel qual caso si applica la regola “generale” per i conferimenti in natura, per cui il corrispettivo è pari al valore normale dei beni e crediti conferiti²³.

IVA

Cessione di immobili

Le cessioni di terreni agricoli, in quanto cessioni di terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria, sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 2 co. 3 lett. c) del DPR 633/72.

Per quanto concerne il trattamento IVA della cessione del fabbricato rurale classificato in categoria catastale D/10 (fabbricato con funzioni produttive connesse alle attività agricole) occorre considerare il disposto dell'art. 10 co. 1 n. 8-ter) del DPR 633/72, secondo cui le cessioni di fabbricati strumentali, effettuate da parte delle imprese costruttrici o ristrutturatrici degli stessi oltre 5 anni dall'ultimazione dei lavori, ovvero effettuate da soggetti diversi dai precedenti, sono:

- imponibili IVA su opzione, espressa in atto;
- esenti da IVA in assenza dell'opzione.

In caso di opzione per il regime di imponibilità, si applica l'aliquota IVA del 22%. Inoltre, l'imposta non è addebitata in rivalsa, bensì mediante il meccanismo del *reverse charge*, in quanto, ai sensi dell'art. 17 co. 6 lett. a-bis) del DPR 633/72, tale meccanismo opera anche con riferimento “*alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato di cui ai numeri 8-bis) e 8-ter) del primo comma dell'articolo 10 per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione*”.

Invece, in caso di cessione in regime di esenzione IVA, assumendo che l'imprenditore abbia detratto l'IVA assolta “a monte”, occorrerebbe valutare se si realizzino i presupposti per la rettifica della detrazione ai sensi dell'art. 19-bis2 del DPR 633/72.

Per completezza, si segnala altresì che, in termini generali, laddove il soggetto passivo avesse acquisito il fabbricato senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta, ai sensi degli artt. 19 e ss. del DPR 633/72, la cessione sarebbe esente da IVA *ex art. 10 n. 27-quinquies* del DPR 633/72.

Conferimento di immobili

I conferimenti di immobili in società seguono il medesimo regime IVA delle cessioni immobiliari a titolo oneroso. Infatti, da una lettura *a contrario* dell'art. 2 co. 3 lett. b) del DPR 633/72, emerge che i conferimenti aventi ad oggetto beni diversi da aziende o rami di esse si considerano cessioni di beni ai fini IVA²⁴.

Tale impostazione è confermata dall'Amministrazione finanziaria, la quale ha chiarito che:

- il conferimento configura un atto a titolo oneroso che comporta il trasferimento della proprietà a favore del soggetto conferitario²⁵;

²³ Si veda la circ. Agenzia delle Entrate 16.3.2005 n. 10, § 6.1.

²⁴ cfr. Mauro A. “Il conferimento di immobili in società”, in “IVA in edilizia”, *Quaderni Eutekne*, 2018, p. 363; si veda anche Greco E., Mauro A. “L'aumento di capitale a pagamento - Profili fiscali (imposte indirette)” in “Le operazioni sul capitale, *Quaderni Eutekne*, 161, 2021, p. 208

²⁵ Cfr. C.M. 24.12.97 n. 328, § 1.1.1.

- il conferimento in società di singoli beni (non costituenti azienda) effettuati da soggetti passivi IVA sono soggetti ad imposta secondo i principi e le regole generali previsti in ragione dell'oggetto del conferimento.²⁶

Con riguardo al caso in esame, dunque:

- il conferimento del terreno agricolo dovrebbe considerarsi ugualmente fuori campo IVA;
- il conferimento del fabbricato rurale dovrebbe considerarsi imponibile o esente secondo le medesime condizioni previste in caso di cessione.

Anche in questa ipotesi, laddove si optasse per l'imponibilità, dovrebbe applicarsi il meccanismo del *reverse charge*²⁷, per cui la società ricevente, in conseguenza della doppia registrazione della fattura "integrata" nel registro IVA delle vendite e nel registro IVA degli acquisti, non subirebbe conseguenze di tipo finanziario dal conferimento ricevuto, in assenza di limiti alla detrazione dell'imposta²⁸.

Quale criterio per la determinazione della base imponibile IVA, dovrebbe assumersi il valore normale del bene conferito (art. 14 del DPR 633/72)²⁹.

Rapporto pertinenziale

Quanto finora ricostruito riguarda il trattamento IVA delle cessioni e dei conferimenti autonomamente considerati. È tuttavia opportuno rilevare che, in presenza di un rapporto di pertinenzialità del fabbricato rispetto al terreno agricolo, al fabbricato si estenderebbe la medesima natura del bene principale e di conseguenza, nel caso in esame, anche il medesimo trattamento IVA³⁰.

Ne deriva che la cessione del terreno agricolo unitamente al fabbricato strumentale in D/10 pertinenziale dovrebbe considerarsi un'operazione fuori campo IVA *ex art. 2 co. 3 lett. c)* del DPR 633/72³¹.

Si ricorda che, ai sensi dell'art. 817 c.c., il nesso di pertinenzialità sussiste se, rispetto all'immobile principale, il fabbricato ha una destinazione durevole e funzionale a servizio o ornamento e se c'è la volontà del proprietario dell'immobile principale di instaurare un rapporto di strumentalità funzionale tra i due beni³².

IMPOSTA DI REGISTRO E IMPOSTE IPOTECARIA E CATASTALE

Sotto il profilo dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale, con riferimento al caso di specie, non sussistono sostanziali differenze tra il trattamento impositivo applicabile in ipotesi di conferimento o di cessione dietro corrispettivo. Al più, possono rinvenirsi differenze in relazione alla base imponibile.

²⁶ Si veda circ. Agenzia Entrate 29.5.2013 n. 18, § 6.6.

²⁷ Cfr. Catalano Rosj "Conferimenti di immobili ed emissione della fattura", *L'IVA*, 1, 2010, p. 37 ss.

²⁸ Cfr. Greco E., Odetto G. "Conferimento di terreni con sguardo sulla rivalsa IVA", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 13.9.2021

²⁹ Sul punto si veda ancora Greco E., Odetto G. "Conferimento di terreni con sguardo sulla rivalsa IVA", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 13.9.2021; nello stesso senso anche S. Dus, "Le modifiche strutturali dell'IVA introdotte con il D.Lgs. n. 313/1997", *Il Fisco*, 8, 1998, pag. 2917

³⁰ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 12.8.2005 n. 38, § 7.

³¹ Sul tema si veda anche Tosoni G.P., Preziosi F. "Agricoltura e fisco", *Il Sole 24 Ore*, 2018, p. 188-189.

³² Cfr. ancora circ. Agenzia delle Entrate n. 38/2005, §7.

Infatti, l'art. 4 co. 1 lett. a) n. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86, dispone che la costituzione o aumento del capitale o patrimonio con conferimento di diritti reali immobiliari sia, in linea di principio, assoggettata all'imposta di registro con le medesime aliquote previste, per i trasferimenti immobiliari, dall'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86.

In breve, nel definire il trattamento impositivo del conferimento di immobili, l'art. 4 della Tariffa rinvia alla norma che disciplina i trasferimenti immobiliari (art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86), con una sola eccezione riferita ai fabbricati *“destinati specificamente all'esercizio di attività commerciali, artistiche, professionali e non suscettibili di altra destinazione senza radicale trasformazione nonché su aree destinate ad essere utilizzate per la costruzione dei suddetti fabbricati o come loro pertinenze, sempreché i fabbricati siano ultimati entro cinque anni dal conferimento e presentino le indicate caratteristiche”* (al conferimento dei quali si applica l'aliquota del 4%).

Inoltre, anche sotto il profilo degli obblighi di registrazione, non si configurano differenze di rilievo, posto che sia le cessioni immobiliari che i conferimenti immobiliari sono soggetti ad obbligo di registrazione entro 30 giorni ex art. art. 13 del DPR 131/86, anche perché soggetti ad obbligo di forma pubblica³³.

Tuttavia, in concreto, il trattamento impositivo applicato potrebbe mutare in ragione della diversa (seppur solo in parte) base imponibile.

Cessione a titolo oneroso

In breve, quindi, ai fini delle imposte di registro e delle imposte ipotecaria e catastale, le cessioni a titolo oneroso, operate da un imprenditore agricolo con soggettività IVA a favore di una società non agricola, aventi ad oggetto un terreno agricolo e un fabbricato rurale, sconterebbero, se isolatamente considerate, il seguente trattamento impositivo:

- la cessione fuori campo IVA del terreno agricolo, se operata a favore di un soggetto societario che non possieda la qualifica di imprenditore agricolo (quindi in assenza delle condizioni per applicare le agevolazioni per la piccola proprietà contadina di cui all'art. 2 co. 4-*bis* del DL 30.12.2009 n. 194), sconta l'imposta di registro del 15% e le imposte ipotecaria e catastale di 50,00 euro ciascuna;
- la cessione di un fabbricato strumentale D/10, sia esente che imponibile ad IVA (*ex* art. 10 co. 1 n. 8-*ter* del DPR 633/72) sconta l'imposta di registro fissa (200,00 euro), a norma dell'art. 40 del DPR 131/86, mentre le imposte ipotecaria e catastale sono dovute con le aliquote proporzionali, rispettivamente, del 3% e dell'1% (art. 1-*bis* della Tariffa allegata al DPR 347/90 e art. 10 de DPR 347/90). Nel caso in cui la cessione del fabbricato strumentale risultasse esente *ex* art. 10 co. 1 n. 27-*quinquies* del DPR 633/72 (cessione di bene acquistato senza il diritto alla detrazione), invece, l'imposta di registro risulterebbe dovuta nella misura proporzionale del 9% *ex* art. 40 del DPR 131/86 e le imposte ipotecaria e catastale sarebbero dovute in misura fissa di 50,00 euro ciascuna.

La base imponibile dell'imposta di registro, in caso di cessione di immobili, è data dal corrispettivo previsto in atto, ma viene controllata dagli uffici per verificare che corrisponda all'effettivo valore dell'immobile (art 51 e 52 del DPR 131/86).

Si rileva che, invece, ove il terreno ed il fabbricato in D/10 risultassero legati da vincolo pertinenziale *ex* art. 817 c.c., la cessione del fabbricato risulterebbe soggetta al regime impositivo del bene principale (terreno) *ex* art. 23 co. 3 del DPR 131/86. In tal caso, pertanto,

³³ Per la trascrizione, cfr. il combinato disposto degli artt. 1350 n. 1, 2643 n. 1 e 2657 c.c.

la cessione risulterebbe integralmente fuori campo IVA e soggetta ad imposta di registro del 15% (in assenza delle condizioni per la PPC in capo all'acquirente) ed alle imposte ipotecaria e catastali in misura fissa di 50,00 euro ciascuna.

Conferimento

Il conferimento di un terreno agricolo e di un fabbricato strumentale D/10, da parte dell'imprenditore agricolo nella società non agricola sconterebbe, se i due immobili venissero isolatamente considerati:

- con riferimento al terreno agricolo, l'imposta di registro del 15% sul valore del terreno agricolo e le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di 50,00 euro ciascuna;
- con riferimento al fabbricato strumentale, l'imposta di registro fissa di 200,00 euro in base al principio di alternatività IVA registro e le imposte ipotecaria e catastale del 3% + 1% (ove il fabbricato strumentale fosse stato acquistato in regime di indetraibilità e risultasse, quindi, esente da IVA *ex art. 10 co. 1 n. 27-quinquies* del DPR 633/72, invece, si applicherebbe l'imposta di registro proporzionale).

Anche in ipotesi di conferimento, l'eventuale esistenza del vincolo di pertinenzialità *ex art. 817 c.c.* potrebbe comportare l'attrazione del fabbricato D/10 al regime impositivo del terreno, con conseguente applicazione dell'imposta di registro del 15% sull'intero conferimento.

La base imponibile dell'imposta di registro applicabile ai conferimenti di beni immobili e diritti reali immobiliari è costituita dal valore dei beni o dei diritti conferiti al netto di (art. 50 DPR 131/86):

- passività e oneri accollati alla conferitaria inerenti al bene conferito³⁴;
- spese e oneri inerenti alla costituzione o all'esecuzione dell'aumento calcolati forfetariamente nella misura del 2% del valore dichiarato fino a euro 103.291,38, e dell'1% per la parte eccedente, e in ogni caso in misura non superiore a euro 516.456,90.

A nulla rileva, per la base imponibile dell'imposta di registro dovuta sul conferimento, il valore nominale delle azioni o delle quote ricevute dal socio a seguito del conferimento.

In relazione alla base imponibile delle imposte ipotecaria e catastale (nei limitati casi in cui tali imposte risultassero dovute nella misura proporzionale) va segnalato che, secondo l'Agenzia delle Entrate³⁵, diversamente da quanto avviene per l'imposta di registro, la base imponibile delle imposte ipotecaria e catastale, per i conferimenti immobiliari, deve essere assunta al lordo delle passività accollate alla conferitaria, a causa del diverso presupposto impositivo delle due imposte³⁶.

³⁴ Cfr. C.M. 29.12.99 n. 247/E e, in giurisprudenza, Cass. 16.1.2001 n. 536; Cass. 11.1.2018 n. 475; Cass. 3.4.2019 n. 9209; Cass. 19.5.2021 n. 13586.

³⁵ Cfr. la circ. 30.5.2005 n. 25 e la circ. 18/2013, § 6.3.

³⁶ Nello stesso senso in giurisprudenza, si vedano Cass. 8.5.2014 n. 10018, Cass. 4.4.2013 n. 8302, Cass. 12.5.2008 n. 11776, Cass. 17.4.2009 n. 9181, Cass. 4.2.2004 n. 2074, Cass. 9.7.2003 n. 10751, Cass. 3.7.2003 n. 10486 e Cass. 25.10.2002 n. 15046.

CONCLUSIONI

Facendo rinvio alle considerazioni illustrate nei precedenti paragrafi, si conclude richiamando che:

- non pare possa qualificarsi come “cessione di ramo d’azienda” il trasferimento del terreno agricolo e del fabbricato rurale, non correlato alla cessione di ulteriori beni materiali e immateriali e di rapporti giuridici necessari per perseguire la produzione agricola con propri mezzi funzionali ed organizzativi;
- la cessione del terreno agricolo posseduto da oltre cinque anni deve ritenersi che, in capo all’imprenditore agricolo, non generi una plusvalenza autonomamente imponibile, in quanto assorbita nel reddito agrario *ex art. 32 del TUIR*;
- anche la cessione del fabbricato rurale strumentale posseduto da oltre cinque anni e impiegato per l’esercizio di un’attività agricola da cui deriva reddito agrario non genera alcuna plusvalenza autonomamente imponibile in capo all’imprenditore agricolo, in quanto l’eventuale provento conseguito con la cessione deve intendersi assorbito nel reddito agrario determinato su base catastale *ex art. 32 del TUIR* (le stesse considerazioni devono ritenersi valide nel caso in cui il fabbricato rurale, posseduto da oltre cinque anni, sia impiegato per lo svolgimento di un’attività agricola da cui derivano in parte redditi agrari e – oltre una certa soglia d’esercizio – redditi d’impresa determinati forfetariamente);
- se l’imprenditore agricolo utilizza il fabbricato rurale strumentale per l’esercizio di un’attività agricola da cui derivano redditi d’impresa determinati forfetariamente (secondo i regimi “naturali” di determinazione forfetaria dei redditi d’impresa da attività agricola, ad esempio, con riguardo all’attività di agriturismo, ai sensi dell’art. 5 della L. 413/91), il provento derivante dalla plusvalenza deve ritenersi assorbito nella determinazione forfetaria del reddito d’impresa; invece, se il fabbricato rurale è impiegato per un’attività agricola da cui derivano redditi d’impresa e l’imprenditore agricolo ha optato per la determinazione dei redditi in maniera analitica (ossia a costi e ricavi, in deroga ai regimi “naturali” di determinazione forfetaria dei redditi d’impresa derivanti dall’attività agricola), l’eventuale plusvalenza conseguita con la cessione del fabbricato rurale è imponibile secondo le regole del reddito d’impresa, ai sensi dell’art. 86 del TUIR;
- le stesse regole per il riscontro dell’imponibilità dell’eventuale plusvalenza valgono anche in caso di conferimento degli immobili in una società non agricola; in caso di conferimento, alcuni criteri particolari riguardano invece l’individuazione del corrispettivo conseguito dall’imprenditore agricolo (che rileva per calcolare la plusvalenza, nel caso in cui questa risulti imponibile, alla luce delle indicazioni sopra illustrate);
- ai fini IVA, la cessione del terreno agricolo, autonomamente considerata, risulta fuori campo IVA *ex art. 2 co. 3 lett. c) del DPR 633/72*, mentre la cessione del fabbricato strumentale (al di fuori delle ipotesi di cui all’art. 10 co. 1 n. 27-*quinquies* del DPR 633/72), può essere esente da IVA, in assenza di opzione, ovvero imponibile con aliquota del 22% in caso di opzione espressa in atto, e in quest’ultimo caso si applica il *reverse charge ex art. 17 co. 6 lett. a-bis del DPR 633/72*; tuttavia, laddove sussista un rapporto di pertinenzialità, la cessione del terreno agricolo unitamente al fabbricato pertinenziale dovrebbe considerarsi fuori campo IVA, applicandosi il regime previsto per il bene principale. Il medesimo trattamento IVA si ritiene applicabile in caso di conferimento dei beni;

- ai fini dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale, il trattamento impositivo cambia a seconda che il conferimento o la cessione abbiano ad oggetto i beni separatamente considerati, oppure legati da vincolo pertinenziale (nel qual caso il trattamento del terreno si potrebbe estendere al fabbricato D/10); sia in caso di conferimento che di cessione onerosa, è necessario tenere conto del principio di alternatività IVA registro che comporta, ad esempio, l'applicazione dell'imposta di registro proporzionale se l'operazione risulta fuori campo IVA; infine, in caso di conferimento, la base imponibile dell'imposta di registro deve essere determinata in base a quanto disposto, in tema di passività, dall'art. 50 del DPR 131/86.

Torino, 23 dicembre 2025

Eutekne per la professione

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'P. M. L. u.', written in a cursive style.