

Cessione di diritti di reimpianto dei vigneti Trattasi di cessione di beni immateriali soggetta a IVA

Cass. Sez. Trib. 20 maggio 2021, n. 13825 ord. - Sorrentino, pres.; Nicastro, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. G.M. (avv. Scannaliato) (*Cassa in parte con rinvio Comm. trib. reg. Sicilia 1° marzo 2013*)

Imposte e tasse - Imprenditore agricolo - IRAP e IVA - Cessione di diritti di reimpianto dei vigneti - Costituisce prestazione di servizi - Operazione imponibile ai fini dell'IVA - Aliquota ordinaria - Corrispettivi - Concorrono alla determinazione della base imponibile dell'IRAP - Aliquota agevolata.

I diritti di reimpianto dei vigneti costituiscono dei beni immateriali strumentali per l'esercizio dell'attività agricola. La loro cessione, effettuata nell'esercizio dell'attività agricola, costituisce prestazione di servizi ed è, perciò, un'operazione imponibile ai fini dell'IVA. A tale riguardo non assume rilievo il regime impositivo speciale per i produttori agricoli previsto dall'art. 34 del d.p.r. n. 633/1972, atteso che tale regime riguarda le «cessioni di prodotti agricoli (...) compresi nella prima parte dell'allegata tabella A (comma 1) e non, quindi, le prestazioni di servizi consistenti nella cessione di beni immateriali». Ai sensi dell'art. 9, comma 1, lett. d) del d.lgs. n. 446/1997, i corrispettivi della cessione di diritti di reimpianto dei vigneti concorrono alla determinazione della base imponibile dell'IRAP.

(*Omissis*)

RILEVATO

Che:

l'Agenzia delle Entrate notificò a G.M., imprenditrice agricola, un avviso di accertamento con il quale recuperò a tassazione l'IRAP e l'IVA dovute, per l'anno d'imposta 2002, in relazione alla cessione di diritti di reimpianto dei vigneti, di cui all'art. 4 del regolamento 17 maggio 1999, n. 1493/1999/CE (regolamento del Consiglio relativo all'organizzazione comune del mercato vitivinicolo);

l'avviso di accertamento fu impugnato davanti alla Commissione tributaria provinciale di Palermo, che accolse il ricorso della contribuente;

avverso tale pronuncia, l'Agenzia delle Entrate propose appello alla Commissione tributaria regionale della Sicilia (*binc* anche: «C.T.R.»), che lo rigettò;

dopo avere distinto, nell'ambito dei redditi dei terreni, tra redditi dominicali e redditi agrari e avere richiamato la disciplina dettata al riguardo dal Testo unico delle imposte sui redditi (d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917), la C.T.R. motivò in particolare che, «(c)on riferimento al caso che ci occupa, in ottemperanza a precise disposizioni comunitarie (regolamento Consiglio CEE 16 marzo 1987, n. 822), è stato effettuato un sistema di contingentamento produttivo in base al quale la possibilità di operare nei settori produttivi in esame era riservata ai soli soggetti che già in passato e nei limiti assegnati, avevano impiantato vigneti per la produzione di vino. I nuovi impianti per la produzione di vino erano vietati, fatte salve le disposizioni del regolamento che prevedevano la possibilità di attribuire diritti di reimpianto per i produttori che avevano estirpato una superficie piantata a vite. Con queste disposizioni i diritti di reimpianto vengono a configurarsi come un diritto a produrre di competenza esclusiva del proprietario del terreno, titolare del reddito dominicale, mentre non ha alcuna attinenza con le caratteristiche del reddito agrario indicate sopra. Il trasferimento a titolo oneroso, definitivo o temporaneo, di posizioni giuridiche funzionali all'esercizio dell'attività esercitata va, quindi, inserito nel reddito dominicale e non nel reddito agrario. Come necessaria conseguenza si ha che, ai fini del reddito, le somme percepite non generano plusvalenze autonomamente tassabili ma costituiscono elementi reddituali assorbiti dal sistema di valutazione catastale proprio del reddito dominicale. Il diritto di reimpianto è, quindi, da considerare rientrante nel reddito dominicale e non in quello agrario e pertanto la vendita è soggetta alla sola imposta di registro. Alla luce delle considerazioni esposte, va rigettato l'appello dello ufficio»;

avverso tale sentenza della C.T.R., depositata il 1° marzo 2013 e non notificata, ricorre per cassazione l'Agenzia delle Entrate, che affida il proprio ricorso - notificato il 17 aprile 2014 - a due motivi;

G.M. non ha svolto attività difensiva.

CONSIDERATO

Che:

preliminarmente, va affermata la regolarità della notificazione del ricorso;

in particolare, premesso che, nella ricevuta di ritorno della raccomandata indirizzata a G.M. nella sua residenza, è attestato l'avvenuto decesso di essa, il ricorso è stato comunque regolarmente notificato, il 17 aprile 2014, alla parte deceduta presso il suo procuratore per il precedente grado di giudizio;

a tale proposito, va anzitutto riaffermato il consolidato orientamento di questa Corte secondo cui l'impugnazione proposta

come nella specie - «oltre l'anno solare dalla pubblicazione della sentenza, ma ancora ammessa per effetto della sospensione feriale dei termini, deve ritenersi proposta nel termine fissato dall'art. 327 c.p.c. e, pertanto, deve essere notificata nei luoghi indicati dall'art. 330 c.p.c., comma 1 e non personalmente alla parte, come invece previsto dal 3 comma di detta norma per il diverso caso di impugnazione oltre il suddetto termine» (Cass. Sez. Un. 9 novembre 2011, n. 23299, Cass. 12 aprile 2013, n. 8935, 18 febbraio 2014, n. 3794; nello stesso senso, precedentemente, Cass. Sez. Un. 20 dicembre 1993, n. 12593);

ciò ribadito, si deve in secondo luogo rammentare che, con la sentenza 4 luglio 2014, n. 15295, le Sezioni Unite di questa Corte - sulla premessa che «(l)'incidenza sul processo degli eventi previsti dall'art. 299 c.p.c., (morte o perdita di capacità della parte) è disciplinata, in ipotesi di costituzione in giudizio a mezzo di difensore, dalla regola dell'ultrattività del mandato alla lite, in ragione della quale, nel caso in cui l'evento non sia dichiarato o notificato nei modi e nei tempi di cui all'art. 300 c.p.c., il difensore continua a rappresentare la parte come se l'evento non si sia verificato, risultando così stabilizzata la posizione giuridica della parte rappresentata (rispetto alle altre parti ed al giudice) nella fase attiva del rapporto processuale e nelle successive fasi di quiescenza e riattivazione del rapporto a seguito della proposizione dell'impugnazione. Tale posizione giuridica è suscettibile di modificazione nell'ipotesi in cui, nella successiva fase d'impugnazione, si costituiscano gli eredi della parte defunta o il rappresentante legale della parte divenuta incapace, oppure se il procuratore di tale parte, originariamente munito di procura alla lite valida anche per gli ulteriori gradi del processo, dichiara in udienza o notifici alle altre parti l'evento verificatosi, o se, rimasta la medesima parte contumace, l'evento sia documentato dall'altra parte (...), o notificato o certificato dall'ufficiale giudiziario ai sensi dell'art. 300 c.p.c., comma 4» - hanno affermato, tra gli altri, il conseguente principio di diritto secondo cui «è ammissibile l'atto di impugnazione notificato, ai sensi dell'art. 330 c.p.c., comma 1, presso il procuratore, alla parte deceduta o divenuta incapace, pur se la parte notificante abbia avuto diversamente conoscenza dell'evento» (nello stesso senso, successivamente, tra le tante, Cass. 17 dicembre 2014, n. 26495, 9 maggio 2018, n. 11072, 22 agosto 2018, n. 20964); pertanto, in applicazione di tali principi, il ricorso, essendo stato notificato alla (pur deceduta) G.M. presso il suo procuratore per il precedente grado di giudizio, è ammissibile e deve, perciò, essere esaminato nel merito;

con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e/o falsa applicazione del d.p.r. n. 917 del 1986, art. 103 e del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 3 e 4, per avere la C.T.R., con l'annullare l'avviso di accertamento, escluso che la cessione di diritti di reimpianto dei vigneti - in quanto costituenti beni immateriali strumentali per l'esercizio dell'attività agricola - generi proventi soggetti a IRAP e sia imponibile ai fini dell'IVA;

con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza e/o del procedimento per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., in quanto la C.T.R.: a) «non si pronuncia sulla natura, o meno, di cessione del diritto di credito, eccettata da controparte relativamente alla vendita del diritto di reimpianto dei vigneti sin dal ricorso introduttivo»; b) «non argomenta peraltro compiutamente il rigetto dell'appello proposto dall'Amministrazione Finanziaria», atteso che, premesso che «(i) giudici di secondo grado ritengono che i diritti di reimpianto facciano parte del reddito dominicale; di conseguenza, la cessione di tali diritti non costituisce plusvalenza autonomamente tassabile, e la suddetta cessione sconta solo l'imposta di registro e non anche l'IVA», «(l)la decisione ricollega dunque la fattispecie nell'ambito dei concetti di reddito agrario e reddito dominicale, senza oltretutto motivare esaurientemente»;

il primo motivo è fondato, nei termini che seguono;

nell'ambito della disciplina dell'organizzazione comune del mercato vitivinicolo, il regolamento n. 1493/1999/CE, applicabile *ratione temporis*, nel vietare l'impianto di vigneti con varietà classificate come uve da vino fino al 31 luglio 2010, lo consentì tuttavia, in deroga al divieto, nel caso in cui, tra gli altri, lo stesso impianto fosse eseguito in forza del diritto di reimpianto (art. 2, par. 1), il quale era assegnato ai produttori che avessero o estirpato una superficie piantata a vite o che si fossero impegnati a farlo prima della fine della terza campagna successiva a quella in cui la superficie era stata coltivata (art. 4, par. 2);

lo stesso art. 4 del regolamento prevedeva anche la possibilità che, in presenza di determinate condizioni, i diritti di reimpianto, anziché essere esercitati nell'azienda per la quale erano stati assegnati (par. 3), fossero trasferiti a un'altra azienda all'interno dello stesso Stato membro (par. 4), anche, evidentemente, a titolo oneroso;

il produttore che violasse il divieto di impianto previsto dall'art. 2, par. 1, del regolamento o le disposizioni relative ai diritti di nuovo impianto, di reimpianto o di nuovo impianto prelevato da una riserva dettate dagli articoli, rispettivamente, 3, 4 e 5 del regolamento, era soggetto alla sanzione amministrativa di cui al d.lgs. 10 agosto 2000, n. 260, art. 2, comma 2, il quale prevedeva anche l'obbligo del trasgressore di estirpare le viti entro il termine fissato dall'autorità regionale;

si deve altresì rammentare che, a norma dell'art. 2135 c.c., «(è) imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse» (comma 1) e che per tali prime tre attività si intendono quelle «dirette alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine» (comma 2);

da quanto precede emerge che i diritti di reimpianto dei vigneti rappresentano dei diritti a coltivare (viti) e, quindi, a produrre (uva da vino), e, pertanto, il carattere strumentale degli stessi diritti rispetto all'esercizio (legittimo) dell'attività agricola (in particolare, di cura e sviluppo del ciclo biologico della vite);

sulla scorta di tale considerazione, si deve ritenere che i diritti di reimpianto dei vigneti costituiscano dei beni immateriali strumentali per l'esercizio dell'attività agricola;

ne consegue - ai sensi dell'art. 6, par. 1, della direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE (sesta direttiva), applicabile *ratione temporis* (secondo cui: «si considera "prestazioni di servizi" ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi

dell'art. 5. Tale operazione può consistere tra l'altro: - in una cessione di beni immateriali, siano o no rappresentati da un titolo) - che la cessione di diritti di reimpianto dei vigneti, in quanto cessione di beni immateriali strumentali, effettuata nell'esercizio dell'attività agricola, costituisce prestazione di servizi ed è, perciò, un'operazione imponibile ai fini dell'IVA (in tale senso, con riguardo alla fattispecie della cessione di quote di produzione del tabacco, Cass. 2 aprile 2014, n. 7606, 20 gennaio 2016, n. 1019, 5 marzo 2020, n. 6240, 5 marzo 2020, n. 6241);

è altresì utile precisare che, in relazione alle cessioni di diritti di reimpianto dei vigneti, non assume rilievo il regime impositivo speciale per i produttori agricoli previsto dal d.p.r. n. 633 del 1972, art. 34, atteso che tale regime riguarda le «cessioni di prodotti agricoli (...) compresi nella prima parte dell'allegata tabella A» (comma 1) e non, quindi, le prestazioni di servizi consistenti nella cessione di beni immateriali (in tale senso, sempre con riguardo alla cessione di quote di produzione del tabacco, Cass. n. 7606 del 2014, n. 1019 del 2016);

passando alla questione se le cessioni di diritti di reimpianto dei vigneti possano generare proventi soggetti all'IRAP, va rammentato che: *a*) il d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 3, comma 1, lett. *d*), stabiliva, nel testo applicabile *ratione temporis* [anteriore alla sostituzione della predetta lett. *d*) a opera del d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, art. 2, comma 32, convertito, con modificazioni, dalla l. 24 novembre 2006, n. 286], che sono soggetti all'IRAP «i produttori agricoli titolari di reddito agrario di cui all'art. 29 (ora 32) del predetto testo unico (delle imposte sui redditi), esclusi quelli con volume di affari annuo non superiore a cinque o a quindici milioni di lire esonerati dagli adempimenti agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 34, comma 6, come sostituito dal d.lgs. 2 settembre 1997, n. 313, art. 5, comma 1, sempreché non abbiano rinunciato all'esonero a norma dell'ultimo periodo del citato art. 34, comma 6»; *b*) il d.lgs. n. 446 del 1997, art. 9, comma 1, primo periodo, dello stesso - articolo rubricato, nel testo applicabile *ratione temporis*, «Determinazione del valore della produzione netta dei soggetti di cui all'art. 3, comma 1, lett. *d*)» - stabiliva, sempre nel testo applicabile *ratione temporis* (anteriore alle modificazioni apportate al predetto art. 9 dalla l. 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, comma 70, lett. *c*), che, «(p)er i soggetti di cui all'art. 3, comma 1, lett. *d*), (...) la base imponibile è determinata dalla differenza tra l'ammontare dei corrispettivi e l'ammontare degli acquisti destinati alla produzione»;

da tali disposizioni consegue che, sussistendo la soggettività passiva dell'imposta [ai sensi del d.lgs. n. 446 del 1997, art. 3, comma 1, lett. *d*), citata], i corrispettivi della cessione di diritti di reimpianto dei vigneti - soggetti, come si è visto, a registrazione ai fini dell'IVA - concorrevano, a norma del primo periodo dello stesso decreto, art. 9, comma 1, alla determinazione della base imponibile dell'IRAP;

giòva infine precisare che il d.lgs. n. 446 del 1997, art. 45, comma 1, (articolo rubricato: «Disposizioni transitorie»), prevedeva un'aliquota agevolata «(p)er i soggetti che operano nel settore agricolo», precisamente, nel testo applicabile *ratione temporis*, «nella misura dell'1,9 per cento»;

da tutto ciò discende la complessiva fondatezza del motivo;

l'esame del secondo motivo è assorbito dall'accoglimento del primo motivo;

in conclusione, il primo motivo deve essere accolto, assorbito il secondo, la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto e la causa deve essere rinviata alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, in diversa composizione, affinché riesamini la vicenda processuale in conformità agli enucleati principi di diritto e provveda, altresì, a regolare le spese del presente giudizio di cassazione.

(*Omissis*)

Cessione di diritti di reimpianto dei vigneti Trattasi di cessione di beni immateriali soggetta a IVA

Con decreto n. 12272/2015 il Ministero delle politiche agricole ha stabilito le procedure e le condizioni per il rilascio delle autorizzazioni per nuovi impianti e per reimpianti viticoli nonché i termini e le modalità per la conversione dei diritti di impianto concessi ai produttori anteriormente al 31 dicembre 2015, conformemente al regolamento (UE) n. 1308/2013.

Il provvedimento prevede che a partire dal primo gennaio 2016, fino al 31 dicembre 2030, i vigneti di uva da vino possono essere impiantati o reimpiantati solo se è stata concessa una autorizzazione ai sensi del presente decreto e in attuazione del decreto ministeriale n. 1213 del 19 febbraio 2015.

Le autorizzazioni, gratuite e non trasferibili, sono concesse ai richiedenti che presentano apposita domanda all'Autorità competente.

Per effetto del richiamato decreto n. 1213/2015 i «diritti di impianto» hanno perso, infatti, la loro specifica connotazione in quanto sono stati convertiti in «autorizzazioni», come si evince dal disposto dell'art. 1 il quale stabiliva che «il termine ultimo per presentare la richiesta di conversione in autorizzazioni dei diritti di reimpianto, concessi ai produttori anteriormente al 31 dicembre 2015, è fissato al 31 dicembre 2020». Conseguentemente, se alla data del 31 dicembre 2015 risultava che il diritto di impianto non era stato utilizzato, sebbene fosse stato concesso, lo stesso sarebbe stato convertito in autorizzazione secondo i termini e le modalità definiti successivamente (con il decreto n. 12272/2015 di cui sopra).

L'autorizzazione, concessa sulla base delle caratteristiche proprie del bene (terreno agricolo), ha la medesima validità del diritto che l'ha generata. L'avvenuta conversione ha comportato però che, a differenza di quanto avveniva in precedenza allorquando era possibile trasferire i diritti di impianto anche in ambito nazionale, le autorizzazioni non possono essere cedute separatamente dal fondo in quanto sono strettamente collegate al vigneto. Questo vuol dire che un eventuale trasferimento non potrà che riguardare il terreno, comprensivo del vigneto a cui è riferibile l'autorizzazione, ovvero l'azienda agricola titolare dell'autorizzazione medesima.

Ai fini fiscali il problema, non più attuale dal punto di vista della tassazione, riguarda il pregresso ai fini della soluzione delle controversie sorte in quell'epoca e tuttora pendenti presso i vari organi di giudizio; vertenze riguardanti la disciplina applicabile alla cessione dei «diritti di reimpianto dei vigneti» quando questi erano ancora qualificati quali «diritti».

L'analisi del loro trattamento tributario riguarda, pertanto, i trasferimenti avvenuti prima del 2016 che hanno dato luogo ad accertamenti, come nella fattispecie in commento, ad opera dell'Agenzia delle Entrate.

Prima di entrare nel merito del contenzioso, oggetto dell'ordinanza n. 13825 del 20 maggio 2021, in epigrafe, appare necessario fare un richiamo alle puntualizzazioni fornite sul tema dalla giurisprudenza e dalla prassi ministeriale.

Sulla questione la giurisprudenza si era già pronunciata¹ sostenendo che i diritti di reimpianto di viti, trasferibili con normale contratto di compravendita soggetta a registrazione obbligatoria e a comunicazione ai competenti organi provinciali e regionali, «costituiscono un bene immateriale, strumentale dell'azienda agricola». Da ciò, conseguiva che, essendo il costo di acquisto del diritto compreso nella determinazione del reddito agrario, anche la relativa cessione, se effettuata da un agricoltore che determinava il reddito catastalmente, non generava alcuna plusvalenza autonomamente tassabile ma costituiva una componente di tale reddito catastale. Quanto poi al corrispettivo percepito dalla vendita dei diritti questo rappresentava un reddito sostitutivo del reddito agrario derivante dalla coltivazione dei vigneti e che, quindi, anche per tale aspetto, risultava compreso nel reddito catastalmente determinato.

¹ Commissione tributaria provinciale di Ravenna, sentenza n. 138 dell'11 dicembre 2002.

Tale indirizzo è stato accolto dalla dottrina la quale ha inquadrato la fattispecie in esame nell'ambito delle cessioni di beni «immateriali strumentali» allo svolgimento dell'attività agricola.

In senso conforme anche la prassi ministeriale² che ha riconosciuto il carattere strumentale che i diritti in questione rivestono rispetto alla attività agricola.

Le considerazioni a cui perviene l'Amministrazione finanziaria³ sono le stesse da cui muove la Cassazione partendo dal regolamento CEE n. 1493/1999.

Questo prevedeva che ogni nuovo impianto di viti per la produzione di vino doveva ritenersi proibito (fino al 31 luglio 2010), salvo le contrarie disposizioni del regolamento medesimo, il quale stabiliva, in sintesi, che erano attribuiti «diritti di reimpianto» ai produttori che avevano estirpato una superficie piantata a vite. I diritti dovevano essere esercitati nell'azienda alla quale risultavano assegnati oppure, in deroga a tale criterio, potevano essere trasferiti a un'altra azienda all'interno dello stesso Stato (o all'interno della stessa regione).

Le aziende che non risultavano in possesso di requisiti richiesti e che non avevano il diritto alla produzione, potevano subentrare nel diritto di quegli imprenditori che pur disponendone non intendevano utilizzarlo, in via definitiva o temporanea, acquistando o affittando i diritti di reimpianto dei vigneti a titolo oneroso. I relativi atti, fatti per iscritto e debitamente registrati, erano comunicati ai competenti organi regionali e provinciali di controllo.

Il produttore che avesse violato il divieto di impianto previsto dall'art. 2, par. 1, del regolamento o le disposizioni relative ai diritti di nuovo impianto o di reimpianto era soggetto alla sanzione amministrativa ai sensi dell'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 260/2000 oltre all'obbligo, per il trasgressore, di estirpare le viti entro il termine fissato dall'autorità regionale.

Il collegamento diretto della titolarità del diritto (acquisito a titolo oneroso o a titolo originario) con lo svolgimento delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c. (coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse) presupponeva che i diritti di reimpianto rientrassero tra le componenti dell'azienda ed in particolare nella categoria dei beni «immateriali», al pari delle licenze, concessioni ed altro. In sostanza, i diritti a «coltivare viti» e, quindi, a produrre «uva da vino» erano da considerarsi strumentali rispetto all'esercizio (legittimo) dell'attività agricola (in particolare, di cura e sviluppo del ciclo biologico della vite).

Sulla scorta di tali considerazioni doveva, quindi, ritenersi che i diritti di reimpianto dei vigneti costituissero dei beni immateriali strumentali per l'esercizio dell'attività agricola.

Per l'Amministrazione delle finanze, la rilevanza fiscale o meno di tali cessioni, quali componenti negative o positive di reddito agrario, andava valutata alla luce dei criteri forfetari che presiedono la determinazione di tale particolare tipologia reddituale.

Il reddito agrario è determinato sulla base della rendita catastale, nel cui ambito perde rilevanza la effettiva determinazione dei costi e dei ricavi. Tale rendita, stimata nel reddito medio ordinario del terreno, è stabilita secondo la produzione agricola da esso ritraibile in base al genere di produzione praticata.

Rientrano nella determinazione di tale reddito, pertanto, le attività che sono riconducibili all'esercizio «ordinario» dell'agricoltura, ossia quelle attività collegate allo sfruttamento del terreno. Anche le cessioni di beni, materiali o immateriali, in quanto utilizzati per lo svolgimento dell'attività agricola, devono ritenersi in rapporto diretto col terreno. Secondo quanto interessa le ipotesi in esame, il trasferimento a titolo oneroso, definitivo o temporaneo, di situazioni giuridiche strettamente funzionali all'esercizio dell'attività esercitata dall'impresa risulta compreso nel reddito agrario al pari delle cessioni di beni strumentali.

Ne consegue che i relativi introiti costituiscono elementi reddituali assorbiti dal criterio catastale e non generano plusvalenze autonomamente tassabili.

Per altro verso eventuali costi sostenuti per l'acquisto dei diritti di reimpianto vigneti restano in ogni caso assorbiti nella determinazione forfetaria del reddito agrario derivante dalla produzione vinicola il quale è

² Agenzia delle Entrate, circolare n. 141 del 4 giugno 1998 e risoluzione n. 27 del 5 maggio 2003.

³ Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 51 del 4 aprile 2006.

determinato secondo i medesimi criteri catastali che fanno riferimento alle potenzialità produttive del terreno a prescindere dalla circostanza che i relativi diritti di produzione siano acquisiti a titolo oneroso o gratuito.

Ai fini della relativa tassazione, ed in particolare dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), l'Agenzia delle Entrate⁴ fece presente che le cessioni dei diritti in esame andavano assoggettate al tributo con aliquota ordinaria essendo poste in essere nell'esercizio di impresa⁵; non essendo comprese nelle operazioni da assoggettare ad aliquota ridotta ai sensi della tabella A allegata al d.p.r. n. 633/1972 non assumeva, quindi, rilievo il regime impositivo speciale per i produttori agricoli previsto dall'art. 34 del d.p.r. n. 633/1972 atteso che tale regime riguarda le «cessioni di prodotti agricoli (...) compresi nella prima parte dell'allegata tabella A e non, quindi, le prestazioni di servizi consistenti nella cessione di beni immateriali»⁶.

Ciò premesso, con l'ordinanza n. 13825 del 20 maggio 2021 la Cassazione è tornata a pronunciarsi sul tema esaminando una controversia, sorta prima del 2015, relativa alla cessione di diritti di reimpianto dei vigneti di cui all'art. 4 del regolamento 17 maggio 1999, n. 1493/1999/CEE.

Nei fatti, l'Agenzia delle Entrate aveva notificato ad una imprenditrice agricola un avviso di accertamento con il quale recuperava a tassazione l'IRAP e l'IVA dovute per l'anno d'imposta 2002.

Entrambe le Commissioni tributarie si erano espresse a favore della contribuente accogliendo il ricorso e respingendo l'appello dell'Agenzia.

La C.T.R., dopo aver evidenziato la distinzione (nell'ambito del reddito dei terreni) tra redditi dominicali e redditi agrari e aver richiamato la disciplina dettata al riguardo dal Testo Unico delle imposte sui redditi,⁷ aveva motivato la sua sentenza richiamandosi alle disposizioni comunitarie (regolamento del Consiglio CEE 16 marzo 1987, n. 822); disposizioni che prevedevano un sistema di contingentamento produttivo in base al quale la possibilità di operare nei settori produttivi in esame era riservata ai soli soggetti che già in passato e nei limiti assegnati, avevano impiantato vigneti per la produzione di vino. I nuovi impianti per la produzione di vino erano vietati, fatte salve le disposizioni del regolamento che prevedevano la possibilità di attribuire diritti di reimpianto per i produttori che avevano estirpato una superficie piantata a vite.

Con queste disposizioni i diritti di reimpianto erano da configurarsi come un diritto a produrre, di competenza esclusiva del proprietario del terreno, titolare del reddito dominicale. Il trasferimento a titolo oneroso, definitivo o temporaneo, funzionale all'esercizio dell'attività esercitata doveva ritenersi inserito, quindi, nel reddito dominicale e non nel reddito agrario.

Le somme percepite non generavano plusvalenze autonomamente tassabili ma costituivano elementi reddituali assorbiti dal sistema di valutazione catastale proprio del reddito dominicale.

La cessione del diritto di reimpianto, rientrando nel reddito dominicale, era sottoposta così alla sola imposta di registro.

Di parere contrario l'Agenzia delle Entrate la quale, ricorrendo per cassazione, contestava la sentenza dei giudici di secondo grado in quanto:

- avendo annullato l'avviso di accertamento, la C.T.R. aveva conseguentemente escluso che la cessione di diritti di reimpianto dei vigneti, in quanto costituenti beni immateriali strumentali per l'esercizio dell'attività agricola, generasse dei proventi soggetti a IRAP e IVA;
- avendo ricondotto la fattispecie nell'ambito dei concetti di reddito agrario e reddito dominicale (senza fornire adeguate motivazioni), si erano limitati a stabilire che la cessione scontava la sola imposta di registro e non anche l'IVA.

Il secondo motivo di ricorso era assorbito dal primo.

⁴ Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 51 del 4 aprile 2006: oltre alla cessione dei diritti di reimpianto dei vigneti si è occupata anche della cessione delle «quote latte».

⁵ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 5 marzo 2020, n. 6240, in *Giust. civ. Mass.*, 2020.

⁶ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 2 aprile 2014, n. 7606, in *Giust. civ. Mass.*, 2014; Cass. Sez. V Civ. 20 gennaio 2016, n. 1019, in *De Jure*.

⁷ Artt. 27 e 32 del d.p.r. n. 917/1986 (Testo Unico imposte sui redditi - T.U.I.R.).

Nel merito la Suprema Corte ha ripercorso, preliminarmente, la storia e l'evoluzione della normativa che ha riguardato i «diritti di impianto dei vigneti», trasformati poi in «autorizzazioni», nonché le puntualizzazioni della prassi e della giurisprudenza le quali, come abbiamo visto, sono state concordi nel ritenere che, ai fini della tassazione, la cessione di diritti di reimpianto dei vigneti, in quanto cessione di beni immateriali strumentali, effettuata nell'esercizio dell'attività agricola, costituiva prestazione di servizi ed era, di conseguenza, un'operazione imponibile ai fini dell'IVA.

Quanto poi all'IRAP (imposta regionale attività produttive) la Corte ha fatto presente che, sussistendo a quel tempo la soggettività passiva dell'imposta [ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. d) del d.lgs. n. 446/1997]⁸, i corrispettivi della cessione di diritti di reimpianto dei vigneti, soggetti a registrazione ai fini dell'IVA, concorrevano, a norma del primo periodo dello stesso decreto, art. 9, comma 1, alla determinazione della base imponibile dell'IRAP⁹.

La Suprema Corte ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, cassando la sentenza con rinvio alla Commissione tributaria regionale.

Luigi Cenicola

⁸ L'art. 3, comma 1, lett. d) del d.lgs. n. 446/1997 stabiliva, nel testo vigente all'epoca dei fatti, che erano soggetti all'IRAP i produttori agricoli, titolari di reddito agrario di cui all'art. 29 (ora 32) del d.p.r. n. 917/1986 (Testo Unico delle imposte sui redditi), esclusi quelli con volume d'affari annuo non superiore a cinque o a quindici milioni di lire esonerati dagli adempimenti IVA ai sensi dell'art. 34, comma 6, del d.p.r. n. 633/1972 sempreché non avessero rinunciato all'esonerazione a norma dell'ultimo periodo del citato art. 34, comma 6.

⁹ L'art. 45, comma 1, del d.lgs. n. 446/1997 prevedeva l'aliquota agevolata, nella misura dell'1,9 per cento, per coloro che operavano nel settore agricolo.