

## Imposta di registro con aliquota all'8 per cento per la costituzione di servitù su un fondo agricolo

**Cass. Sez. Trib. 5 settembre 2019, n. 22198 - Chindemi, pres.; Fasano, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Elektrizitaetswerk Antholz GMBH (avv. Leiter). (Conferma Comm. trib. I grado Bolzano 14 febbraio 2015)**

*In tema di imposta di registro, il termine «trasferimento» contenuto nell'art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al d.p.r. n. 131 del 1986 è stato adoperato dal legislatore per indicare tutti quegli atti che prevedono il passaggio da un soggetto ad un altro della proprietà di beni immobili o della titolarità di diritti reali immobiliari di godimento e non può essere riferito agli atti costituenti diritti reali di godimento come la servitù, la quale non determina il trasferimento ma la compressione del diritto di proprietà del fondo servente per l'utilitas del fondo dominante, non autonomamente trasferibile dalla proprietà del medesimo; ne consegue che all'atto costitutivo di servitù su terreni agricoli si applica non già l'aliquota del 15 per cento, prevista per gli atti di trasferimento di terreni agricoli a soggetti diversi dagli imprenditori agricoli a titolo principale, ma l'aliquota dell'8 per cento, prevista per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali di godimento.*

(Omissis)

### FATTO

La società EleKtrizitaetswerk Antholz GMBH, parte contraente di tre contratti costitutivi di servitù di posa e mantenimento di una linea elettrica, di linea dati e tubi vuoti, su terreni agricoli, impugnava tre avvisi di liquidazione per imposta di registro, relativa all'anno 2013, innanzi alla Commissione tributaria di I grado di Bolzano, chiedendone l'annullamento, ritenendo di non essere tenuta al pagamento dell'imposta di registro nella misura del 15 per cento, ma nella misura dell'8 per cento. L'Ufficio deduceva, invece, che alla fattispecie fosse applicabile l'aliquota del 15 per cento, ai sensi del d.p.r. n. 131 del 1986, allegata Tariffa, parte I, art. 1, comma 3, al posto che la costituzione di una servitù prediale su un fondo agricolo in realtà consisteva in un trasferimento di facoltà. L'adita Commissione, con sentenza n. 14/02/15 del 2015, accoglieva il ricorso, ravvisando la correttezza della interpretazione del d.p.r. n. 131 del 1986, allegata Tariffa, parte I, art. 1, comma 3, offerta dalla contribuente. L'Ufficio proponeva appello dinanzi alla Commissione tributaria di II grado di Bolzano, eccependo che la sentenza appellata avesse deciso sulla base dell'unica pronuncia della Suprema Corte di cassazione, la n. 16495 del 2003, senza offrire ulteriori argomentazioni. La Commissione tributaria di II grado, con sentenza n. 19/2016 del 1 marzo 2016, respingeva il gravame, ritenendo applicabile alla costituzione di servitù reale l'aliquota fiscale dell'8 per cento, in quanto il d.p.r. n. 131 del 1986, art. 1, comma 3, si riferiva esclusivamente alla cessione di immobili, ed il fatto che il legislatore avesse distinto chiaramente la cessione della proprietà dalla costituzione di servitù reale escludeva che l'espressione «trasmissione», utilizzata nel comma 3, potesse essere riferita anche alla costituzione di servitù. L'Agenzia delle Entrate ricorre per la cassazione della sentenza, svolgendo un solo motivo. Azienda Elettrica EleKtrizitaetswerk Antholz GMBH si è costituita con controricorso.

### DIRITTO

1. Con l'unico motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate censura la sentenza impugnata denunciando violazione e falsa applicazione del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, allegata Tariffa, parte I, art. 1, comma 1, periodi 1 e 3, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, tenuto conto che la pronuncia della C.T. di II grado di Bolzano derogherebbe a quanto statuito dal d.p.r. n. 131 del 1986, allegata tariffa, parte I, art. 1, comma 1, nel senso di istituire la più elevata aliquota dal 15 per cento rispetto a quella generale dell'8 per cento, solo per quel che riguarda gli atti di trasferimento inerenti terreni agricoli, tra i quali non potrebbero essere annoverate le costituzioni di servitù di elettrodotto. L'interpretazione offerta dalla adita Commissione non sarebbe corretta, in quanto fino all'entrata in vigore del d.p.r. n. 131 del 1986 non vi era nessun dubbio in ordine alla assoggettabilità all'aliquota del 15 per cento degli atti costitutivi di servitù su terreni agricoli. Tale interpretazione venne pacificamente ritenuta applicabile anche alla nuova normativa introdotta con il citato decreto, che aveva riprodotto le disposizioni già contenute nel previgente d.p.r. n. 634 del 1972, allegata Tariffa, art. 1. Pertanto, le conclusioni offerte dai giudici di appello, secondo parte ricorrente, non potrebbero essere condivise, limitandosi a dare una valutazione meramente letterale del termine «trasferimento» contenuto in tutti i periodi successivi al primo del citato art. 1, comma 1, della tariffa. Tale termine, secondo la C.T. di II grado, non riguarderebbe gli atti costitutivi di diritti reali di godimento, in quanto non si verificherebbe alcun effetto traslativo.

1.1. Il motivo è infondato per le considerazioni che seguono. a) L'esame della questione impone una breve riflessione sulla natura giuridica dell'istituto delle servitù prediali.

Ai sensi dell'art. 1027 c.c. la servitù prediale consiste nel peso imposto sopra un fondo per l'utilità di un altro fondo appartenente ad un diverso proprietario.

Il diritto di servitù è un diritto reale di godimento e, come tale, non si sottrae al principio della cosiddetta immediatezza del potere sulla cosa, che consente al relativo titolare di trarre direttamente utilità dalla cosa stessa, ossia il fondo servente, senza che a tal fine sia necessaria l'intermediazione attiva di un altro soggetto, ossia del proprietario del fondo servente. Al vantaggio del fondo dominante corrisponde una restrizione per il fondo servente. Il contenuto delle servitù non è predeterminato, come avviene per gli altri diritti reali di godimento su cosa altrui, ma l'autonomia privata gode di ampi margini, con il solo limite dell'utilità per il fondo dominante, oltre il limite, naturalmente, relativo ad ogni negozio giuridico.

La legge accoglie una nozione volutamente ampia di utilità: essa infatti - precisa l'art. 1028, prima parte - può consistere anche nella maggiore comodità o amenità del fondo dominante. Il concetto di *utilitas* è talmente esteso da comprendere «qualsiasi vantaggio, anche non economico, che migliori l'utilizzazione del fondo dominante» (Cass. n. 835 del 1980; Cass. n. 2628 del 1984, Cass. n. 434 del 1985). Il concetto di utilità è collegato con quello di predialità, con la conseguenza che l'utilità non può essere identificata soggettivamente, in relazione agli interessi personali del proprietario del fondo dominante, ma deve risultare direttamente e oggettivamente «dalla natura e dalla destinazione del fondo dominante» (Cass. n. 280 del 1974; Cass. n. 2950 del 1975). Ne consegue che l'utilità deve ispirarsi al carattere della predialità, che permea di sé l'intera struttura legale delle servitù.

b) Il diritto di servitù è, innanzitutto, un diritto reale, e della realtà esso ha tutti i caratteri essenziali, a cominciare dal dato qualificante della cosiddetta inerenza, che consiste nel rendere inseparabile il diritto di servitù dalla proprietà del fondo dominante. Il principio della inseparabilità della servitù dal fondo dominante comporta, a sua volta, una serie di regole consequenziali: il diritto di servitù non può essere trasferito separatamente dalla proprietà del fondo dominante (cosiddetta inalienabilità della servitù); non è, inoltre, ammissibile una concessione separata del godimento (che costituisce il contenuto) della servitù, né sotto forma di costituzione di un diritto reale di usufrutto, di uso o anche di servitù, (di qui il brocardo *servitus servitutis esse non potest*), né sotto forma di un contratto di locazione (cosiddetta incedibilità dell'esercizio della servitù).

Con il trasferimento della proprietà del fondo dominante si trasferiscono normalmente le servitù che ineriscono attivamente a tale fondo, anche se nulla è stato stabilito al riguardo nell'atto di trasferimento (cosiddetta ambulatorietà della servitù). Infine, il diritto di servitù è legato alla proprietà del fondo dominante da un intimo nesso di accessorietà di strumentalità.

c) Questa Corte, come ricordato dall'Agenzia delle Entrate nel ricorso, si è pronunciata in tema di tassazione di servitù prediali ai fini dell'imposta di registro con la sentenza n. 16495 del 2003, chiarendo che il nuovo testo della prima parte allegata al d.p.r. n. 131 del 1986 ha accorpato nell'art. 1 le disposizioni del d.p.r. n. 634 del 1972, artt. 1 e 1 *bis*, dando all'intera materia degli atti traslativi della proprietà dei beni immobili e degli atti traslativi e costitutivi dei diritti reali di godimento sugli stessi, una veste più organica.

La Corte evidenzia la distinzione introdotta dal primo periodo della tariffa solo per i tipi di atti e non più, come nel sistema precedente, per tipi di beni che ne formano oggetto, precisando che «la distinzione ora corre tra atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili (terreni, fabbricati) e atti traslativi di diritti reali di godimento (superficie, enfiteusi, usufrutto, servitù, uso, abitazione), da una parte, e atti costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento dall'altra».

Su tale presupposto, quindi sulla piana lettura della norma, la Corte conclude che «se tale è l'architettura della normativa, che, ripetesi, contrappone gli atti traslativi a quelli costitutivi di diritti reali di godimento, quali le servitù prediali, a fa ricadere tra i primi i «trasferimenti coattivi» di immobili o di diritti reali di godimento sembra indiscutibile che il termine «trasferimento» conformemente all'etimo latino, sia stato usato dal legislatore per indicare tutti gli atti che prevedono il passaggio da un soggetto ad un altro della proprietà di beni immobili o della titolarità di diritti reali immobiliari di godimento».

Ulteriore corollario è che il termine in questione non può essere riferito agli atti che costituiscono diritti reali di godimento come la servitù, la quale non comporta trasferimento di diritti o facoltà del proprietario del fondo servente ma compressione del diritto di proprietà di questi a vantaggio di un determinato fondo (dominante). Le argomentazioni utilizzate da questa Corte sono condivisibili e non vi è motivo di discostarsene, tenuto conto della natura giuridica della servitù. Si è sopra precisato infatti, come la servitù si costituisce, poiché un diritto reale di godimento su un fondo altrui, che rappresenta un «peso» su questo fondo a vantaggio di un altro, «si costituisce» non si «trasferisce», atteso che tale «peso» è strettamente collegato al concetto di predialità, sicché l'utilità della servitù si ispira solo alle caratteristiche di «quel tipo di fondo servente».

Proprio per tornare al concetto di «trasferimento», che non può trovare applicazione alla servitù prediale, si ricorda che la servitù non è autonomamente alienabile, sicché non può essere trasferita separatamente dalla proprietà del fondo dominante, né può essere ammissibile una concessione separata del godimento della servitù. Ne consegue che va condiviso quanto già affermato da questa Corte, secondo cui: «In tema di servitù si parla, infatti, di costituzione e non di trasferimento, in armonia con il carattere costitutivo che presenta ogni relativa acquisizione, al pari dell'usufrutto e dell'ipoteca» (Cass. n. 16595 del 2003, in motivazione).

d) Il d.p.r. n. 131 del 1986, allegata Tariffa, parte I, art. 1, prevede, in linea generale, per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, l'applicazione dell'imposta di registro con l'aliquota dell'8 per cento. L'aliquota è elevata al 15 per cento quando il trasferimento ha per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dagli imprenditori a titolo principale o di associazioni o società cooperative di cui alla l. 19 maggio 1975, n. 153, artt. 12 e 13.

Sulla base dei rilievi espressi, non può essere condivisa la tesi sostenuta dall'Agenzia delle Entrate secondo cui agli atti costitutivi di servitù sui terreni agricoli si applica l'imposta di registro nella misura del 15 per cento anziché dell'8 per cento,

tenuto conto che il legislatore ha utilizzato i termini «costituzione» e «trasferimento» in ragione della natura giuridica degli atti negoziali che le parti hanno posto in essere, con la conseguenza che il termine «trasferimento» non può essere riferito ad una accezione più ampia.

Va, pertanto, ribadito il principio già espresso da questa Corte, con sentenza n. 16495 del 2003, secondo cui: «Il termine trasferimento contenuto nel d.p.r. n. 131 del 1986, allegata tariffa, art. 1, è stato adoperato dal legislatore per indicare tutti quegli atti che prevedono il passaggio da un soggetto ad un altro della proprietà di beni immobili o della titolarità di diritti reali immobiliari di godimento e non può essere riferito agli atti che costituiscono diritti reali di godimento come la servitù, la quale non comporta trasferimento di diritti o facoltà del proprietario del fondo servente ma compressione del diritto di proprietà di questi a vantaggio di un determinato fondo (dominante)».

2. La sentenza impugnata non merita censura, avendo i giudici di appello correttamente statuito che per la costituzione di servitù prediali deve essere applicata l'aliquota fiscale dell'8 per cento e che va escluso che l'espressione «trasmissione» utilizzata al d.p.r. n. 131 del 1986, allegato tariffario, prima parte, art. 1, comma 3, sia riferita anche alla costituzione di servitù.

In definitiva, il ricorso va rigettato. L'esigua giurisprudenza di legittimità sulle questioni trattate suggerisce l'integrale compensazione tra le parti delle spese di lite.

*(Omissis)*

## Imposta di registro con aliquota all'8 per cento per la costituzione di servitù su un fondo agricolo

La servitù prediale è un diritto reale di godimento su cosa altrui. Ai sensi dell'art. 1027 c.c. la servitù prediale, riferibile cioè al fondo rustico, consiste nel peso imposto sopra un fondo (detto servente) per l'utilità di un altro fondo (detto dominante), appartenente ad altro proprietario. Perché questo avvenga è, quindi, necessaria la presenza di due requisiti, quali:

- la presenza di due fondi legati da un rapporto di vicinanza (anche se non necessariamente confinanti) tale da consentire l'esercizio del diritto relativo;
- l'obiettivo utilità che un fondo può trarre dalla limitazione imposta al fondo vicino. Il riferimento al «diverso proprietario» si riferisce al principio per il quale il proprietario di due fondi vicini non può costituirla a favore dell'uno e a carico dell'altro.

Questo avviene, ad esempio, con la servitù di passaggio allorché il proprietario del fondo servente consente (o meglio tollera) il transito su di esso da parte del titolare del fondo dominante per l'espletamento della sua attività produttiva come anche il passaggio dei prodotti destinati al mercato.

Il concetto di utilità è tuttavia alquanto ampio per cui questa può consistere anche nella maggiore comodità o amenità del fondo dominante (art. 1028 c.c.)<sup>1</sup>. È possibile, quindi, costituire una servitù che abbia quale fine precipuo quello di impedire la edificazione o di elevare una costruzione sul fondo vicino per preservarne l'amenità del luogo (parco, riserva naturale ed altro)<sup>2</sup>.

Può altresì riguardare la destinazione industriale del fondo nel senso cioè che è consentito porre in essere una servitù che incentivi l'industria stessa quale ad esempio quella per l'attingimento dell'acqua necessaria per il funzionamento di un frantoio, mulino, cartiera o altra struttura equivalente. L'importante però è che sussista una connessione diretta dell'attività industriale con il fondo medesimo.

E ancora, l'utilità può avere ad oggetto un edificio da costruire o un fondo da acquistare (art. 1029 c.c.). La servitù, consistendo nella relazione tra due fondi, non può nascere come diritto reale di godimento se non quando l'edificio sia costruito; prima della costruzione il rapporto ha natura obbligatoria (soggetto, quindi, alla prescrizione decennale) che è destinato poi a diventare una «servitù»<sup>3</sup>.

Va comunque detto che il concetto di utilità non opera in termini assoluti, ma ha come primo limite quello di implicare un bisogno durevole e non occasionale, e come secondo limite quello che deve evincersi in modo diretto e oggettivo dalla sostanza e dalla finalità del fondo dominante.

In ragione di quanto sopra, consegue che:

---

<sup>1</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 6 marzo 1980, n. 1522, in *Giust. civ. Mass.*, 1980, 3 e in questa Riv., 1982, 623: per i giudici di legittimità è sufficiente anche il maggior afflusso fruibile di aria e luce e il miglior panorama che deriva dal peso, imposto sul fondo vicino, di non costruire oltre una determinata altezza.

<sup>2</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. febbraio 1980, n. 835, in *Giust. civ. Mass.*, 1980, 2; Cass. Sez. V Civ. 26 aprile 1984, n. 2628, *ivi*, 1984, 3-4; Cass. Sez. V Civ. 28 gennaio 1985, n. 434, *ivi*, 1985, 1 e in *Riv. giur. edil.*, 1985, I, 445: il concetto di *utilitas* è talmente esteso da comprendere qualsiasi vantaggio, anche non economico, che migliori l'utilizzazione del fondo dominante.

<sup>3</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 11 ottobre 2016, n. 20462, in *Diritto & Giustizia*, 2016, 12 ottobre: «la differenza fra le due fattispecie previste nei commi primo e secondo dell'art. 1029 c.c., sta in ciò, che nel primo caso (servitù per un vantaggio futuro del fondo dominante) esistono tutti gli elementi necessari per la costituzione della servitù, e cioè sia il fondo servente che quello dominante e la sola particolarità della fattispecie va ravvisata nel fatto che l'utilità per il fondo dominante non è attuale, ma verrà ad essere in futuro; nella seconda ipotesi (servitù a favore o a carico di un edificio da costruire o di un fondo da acquistare) all'atto del negozio costitutivo manca uno dei presupposti della servitù, l'edificio da costruirsi in seguito, a cui favore opererà la servitù».

- la servitù può imporre al titolare del fondo servente un dovere negativo di non fare o di tollerare<sup>4</sup> per cui è escluso un dovere positivo. Le spese per le opere necessarie al fondo servente sono, quindi, generalmente a carico del proprietario del fondo dominante;

- i fondi devono appartenere a proprietari diversi ad esclusione del caso in cui il titolare di uno dei fondi sia anche comproprietario dell'altro fondo e non anche quando il proprietario di uno di essi sia anche comproprietario dell'altro, giacché in tal caso l'intersoggettività del rapporto è data dal concorso di altri titolari del bene comune<sup>5</sup>;

- i fondi devono trovarsi in una posizione geografica tale per cui l'uno possa essere di utilità all'altro. Ciò significa che non devono necessariamente trovarsi vicini in quanto l'elemento determinante è costituito dal contenuto della servitù. In sostanza, per soddisfare il requisito basta che un fondo si trovi abbastanza vicino per essere utile all'altro.

Il diritto di servitù, come accennato, è, innanzitutto, un diritto reale di godimento che ha tutti i caratteri essenziali della «realità», a cominciare dal dato qualificante della cosiddetta inerenza, che consiste nel rendere «inseparabile» il diritto di servitù dalla proprietà del fondo dominante.

Come tale, per la Cassazione il diritto di servitù «non si sottrae al principio della cosiddetta immediatezza del potere sulla cosa», che consente al relativo titolare di trarre direttamente utilità dalla cosa stessa, ossia il fondo servente, senza che a tal fine sia necessaria l'intermediazione attiva di un altro soggetto, ossia del proprietario del fondo servente. Al vantaggio del fondo dominante corrisponde una restrizione per il fondo servente. Il contenuto delle servitù «non è predeterminato, come avviene per gli altri diritti reali di godimento su cosa altrui, ma l'autonomia privata gode di ampi margini, con il solo limite dell'utilità per il fondo dominante, oltre il limite, naturalmente, relativo al contenuto di ogni negozio giuridico»<sup>6</sup>.

Ciò premesso, la costituzione del diritto di servitù su terreni agricoli implica riflessi fiscali. Così, l'Agenzia delle Entrate, ad esempio, si è occupata di questo diritto allorquando ha chiarito che i corrispettivi percepiti dal proprietario di un fondo rustico per una servitù di passaggio costituita volontariamente, ai fini dello sfruttamento del suo terreno da parte di terzi, sono imponibili ai fini IRPEF per cui danno luogo a delle plusvalenze. In sostanza la costituzione volontaria di servitù è stata assimilata alle cessioni a titolo oneroso<sup>7</sup>.

Ulteriori chiarimenti sono stati forniti anche ai fini dell'imposta di registro allorquando l'Amministrazione finanziaria ha precisato, tempo fa, che agli atti costitutivi di servitù si applicava l'aliquota proporzionale del 15 per cento<sup>8</sup>. Questo perché, secondo l'Agenzia, «il primo periodo del comma 1, dell'art. 1, Tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131 del 1986 (secondo le disposizioni vigenti all'epoca) espressamente stabilisce l'obbligo della registrazione in termine fisso per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi». Poiché nei successivi periodi la citata disposizione precisava le modalità di tassazione di ogni singolo trasferimento era evidente che dovevano intendersi ricompresi in tale termine anche gli atti costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, in quanto espressamente indicati nel primo periodo del comma in esame. In sostanza, la norma prevedeva diverse tipologie di imposizione fiscale in relazione al trasferimento con applicazione di aliquote diverse per cui anche gli atti costitutivi di diritti reali immobiliari seguivano la stessa sorte. In particolare, per i trasferimenti di «terreni agricoli» era prevista l'aliquota del 15 per cento da cui conseguiva che anche gli atti costitutivi di servitù su terreni agricoli erano soggetti alla stessa aliquota. Ma questa aliquota era, in realtà, applicata per i trasferimenti di terreni agricoli a favore di soggetti non qualificati come coltivatori diretti o imprenditore agricolo professionale (IAP). In seguito,

<sup>4</sup> Art. 1030 c.c.: «Il proprietario del fondo servente non è tenuto a compiere alcun atto per rendere possibile l'esercizio della servitù da parte del titolare, salvo che la legge o il titolo disponga altrimenti (1069 e seguente, 1090 e seguente)».

<sup>5</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 17 luglio 1998, n. 6994, in *Giust. civ. Mass.*, 1998, 1546 e in *Nuova giur. civ. comm.*, 1999, I, 440.

<sup>6</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 5 settembre 2019, n. 22201.

<sup>7</sup> Agenzia delle Entrate, ris. n. 379/E del 10 ottobre 2008.

<sup>8</sup> Agenzia delle Entrate, ris. n. 92/E del 22 giugno 2000.

la stessa Agenzia ha avuto modo di tornare sull'argomento sottolineando che «Gli atti a titolo oneroso costitutivi di servitù su terreni, sono soggetti alle imposte di registro e ipotecaria in misura proporzionale (aliquote dell'8 o 15 per cento), come risulta, rispettivamente, dall'art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al T.U.R., dall'art. 1 del d.lgs. n. 347 del 1990 (Testo unico imposte ipotecaria e catastale - T.U.I.C.) e dall'art. 1 della Tariffa acclusa a quest'ultimo decreto»<sup>9</sup>. L'Amministrazione finanziaria rinviava, pertanto, l'applicazione dell'aliquota «differenziata» in ragione della sottoscrizione dell'atto da parte di un soggetto qualificato (CD o IAP) o meno. In realtà, il nodo focale della questione riguardava ben altra cosa, e cioè il concetto di «trasferimento»; più propriamente il tema di fondo, poi analizzato dalla Cassazione, era se nel concetto di trasferimento vi rientravano anche gli atti costitutivi di diritti reali di godimento come le servitù. Sta di fatto, che l'Agenzia delle Entrate non ha mutato il suo orientamento e questo ha generato un cospicuo contenzioso.

Il dissenso fra la Cassazione e l'Amministrazione finanziaria sulla questione emerge chiaramente dalle recenti sentenze della Suprema Corte che hanno riguardato controversie legate proprio alla corretta applicazione dell'aliquota dell'imposta di registro agli atti pubblici «costitutivi» delle servitù su terreni agricoli. Il dubbio, o meglio la disputa, rifletteva le diverse interpretazioni della normativa di riferimento fra l'Agenzia delle Entrate, fautrice dell'aliquota maggiore del 15 per cento, e i vari contribuenti, interessati da avvisi di accertamento, i quali rivendicavano l'aliquota più favorevole dell'8 per cento vigente all'epoca dei fatti (tutti antecedenti all'anno 2014).

È opportuno chiarire che fino al 31 dicembre 2013, l'art. 1, Tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131/1986 (Testo unico imposta di registro - T.U.R.) prevedeva diverse aliquote dell'imposta di registro e, in taluni casi, la tassazione in misura fissa<sup>10</sup>.

A seguito della riformulazione del suddetto articolo, operata dall'art. 10, comma 4, del d.lgs. n. 23/2011, dal 2014 il regime impositivo degli atti a titolo oneroso, traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari sconta tre sole aliquote, in particolare:

- 15 per cento (in precedenza 12 per cento, poi elevata a tale misura)<sup>11</sup>, per i trasferimenti di terreni agricoli e relative pertinenze da parte di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali (IAP), iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale;
- 9 per cento, per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere, compresi quelli costitutivi di diritti reali di godimento, nonché per i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità ed a quelli coattivi;
- 2 per cento, per i trasferimenti aventi ad oggetto case di abitazione, escluse quelle di categoria catastale A/1, A/8 e A/9.

Attualmente, quindi, agli atti costitutivi di servitù su terreni agricoli si applica l'aliquota corrispondente del 9 per cento.

---

<sup>9</sup> Agenzia delle Entrate, circ. n. 18/E del 29 maggio 2013.

<sup>10</sup> Atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi, salvo quanto previsto dal successivo periodo: 8 per cento. Se l'atto ha ad oggetto fabbricati e relative pertinenze: 7 per cento. Se il trasferimento ha per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dagli imprenditori agricoli a titolo principale o di associazioni o società cooperative di cui agli artt. 12 e 13 della l. 9 maggio 1975, n. 153: 15 per cento. Se il trasferimento ha per oggetto immobili di interesse storico, artistico e archeologico soggetti alla l. 1° giugno 1939, n. 1089, sempreché l'acquirente non venga meno agli obblighi della loro conservazione e protezione: 3 per cento. Se il trasferimento ha per oggetto case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 218 del 27 agosto 1969, ricorrono le condizioni di cui alla nota II-bis: 3 per cento. Se il trasferimento avente per oggetto fabbricati o porzioni di fabbricato è esente dall'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 8 bis), del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, ed è effettuato nei confronti di imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita di beni immobili, a condizione che nell'atto l'acquirente dichiara che intende trasferirli entro tre anni o diritti reali di godimento sugli stessi: euro 168.

<sup>11</sup> Art. 1, l. 28 dicembre 2015, n. 208.

I motivi di contrasto con l'Amministrazione finanziaria, che hanno attinenza alla normativa *ante* riforma, si rinvergono, ad esempio, nella sentenza n. 22198 del 5 settembre 2019, in epigrafe, dove la Cassazione ha esplicitamente affermato che a tali atti doveva essere applicata l'aliquota dell'8 per cento poiché era da escludersi che l'espressione «trasmissione» utilizzata all'art. 1, comma 3, della prima I, del tariffario allegato al T.U.R., si riferisse anche alla «costituzione di servitù».

Nei fatti, il contenzioso era sorto dopo la notifica di alcuni avvisi di liquidazione ad una società con i quali l'ufficio impositore recuperava a tassazione la differenza di imposta derivante dall'applicazione dell'aliquota del 15 per cento sulla base imponibile dichiarata, relativamente ad atti pubblici di costituzione di servitù su terreni agricoli, per la posa in opera e mantenimento di una linea elettrica, di linea dati e tubi vuoti.

Ritenendo, invece, che l'atto fosse soggetto all'aliquota dell'8 per cento, la società presentava ricorso alla C.T.P. che lo accoglieva, annullando l'avviso. Per la ricorrente la maggiore aliquota era applicabile ai trasferimenti di terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dagli imprenditori agricoli a titolo principale e non agli atti in parola. Il successivo appello dell'Agenzia era respinto dalla C.T.R. la quale sosteneva che con il termine «trasferimento», contenuto nell'art. 1, della Tariffa allegata al d.p.r. n. 131 del 1986, il legislatore aveva voluto indicare tutti quegli atti che prevedevano il passaggio da un soggetto ad un altro della proprietà dei beni immobili o della titolarità di diritti reali immobiliari di godimento per cui non poteva essere riferito ad atti che, invece, costituivano diritti reali di godimento come la servitù.

Nel ricorso per cassazione, l'Amministrazione finanziaria contestava la decisione dei giudici di secondo grado in quanto, nel caso di specie, si doveva aver riguardo alla natura del terreno e non a quella della costituzione della servitù. Il fondo servente su cui gravava la costituzione della servitù era pur sempre un terreno agricolo, rimasto tale, per cui, in presenza di un atto costitutivo di un diritto reale sul medesimo, tornava applicabile l'imposta di registro con l'aliquota del 15 per cento stabilita dall'allora art. 1 della tariffa allegata al d.p.r. n. 131 del 1986.

A tale riguardo puntualizzava che:

- fino all'entrata in vigore del d.p.r. n. 131 del 1986 non vi era nessun dubbio in ordine alla assoggettabilità all'aliquota del 15 per cento degli atti costitutivi di servitù sui terreni agricoli<sup>12</sup>, con la conseguenza che le conclusioni cui era giunta la Corte di cassazione, con sentenza n. 16495 del 2003, dovevano essere riviste<sup>13</sup>;
- la servitù può comunque «circolare» indipendentemente dalla proprietà del fondo servente, posto che la costituzione di un diritto reale di godimento implica un trasferimento, in quanto tutti i diritti nascono a titolo derivativo, quindi per il trasferimento di una parte dei poteri e facoltà del titolare della proprietà piena.

Quanto al primo motivo di contestazione, i giudici di legittimità hanno obiettato che:

- con la richiamata sentenza n. 16495 del 2003, è stato accertato che nell'art. 1, Tariffa, prima I, del d.p.r. n. 131 del 1986 sono stati accorpati gli artt. 1 e 1 *bis* dell'*ex* d.p.r. n. 634 del 1972, dando all'intera materia

---

<sup>12</sup> L'art. 1 *bis*, Tariffa, parte I, del d.p.r. n. 634 del 1972 (*ex* Testo unico imposta di registro) assoggettava all'imposta di registro con l'aliquota del 15 per cento gli «atti traslativi a titolo oneroso di terreni agricoli e relative pertinenze, atti traslativi e costitutivi di diritti reali immobiliari, compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi».

<sup>13</sup> Con tale sentenza n. 16495 del 4 novembre 2003, in *Giust. civ.*, 2004, I, 331, la Cassazione, interpretando l'art. 1, Tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131/1986, ha affermato che il termine «trasferimento» non può essere riferito agli atti che costituiscono diritti reali di godimento come la servitù, la quale non comporta trasferimento di diritti o facoltà del proprietario del fondo servente ma compressione del diritto di proprietà di questi a vantaggio di un determinato fondo (dominante). In tema di servitù si parla, infatti, di costituzione e non di trasferimento per cui agli atti relativi si applica l'imposta di registro con l'aliquota dell'8 per cento (oggi 9 per cento) anziché quella del 15 per cento riguardante, invece, i trasferimenti di terreni agricoli a favore di soggetti che non rivestono la qualifica di imprenditori agricoli». In tal senso, anche la C.T.P. di Campobasso, con sentenza n. 120/1/2014 del 10 aprile 2014. Tali sentenze sono in contrasto con quanto sostenuto dall'Agenzia delle Entrate con risoluzione n. 92/E del 2000. La riformulazione dell'articolo in oggetto prevede tuttora una tassazione «differenziata» fra trasferimenti di terreni agricoli e atti traslativi della proprietà di immobili, compresi i diritti reali di godimento (fra cui la costituzione della servitù su terreni) cosicché quanto affermato dalla giurisprudenza citata deve ritenersi tuttora valido.

degli atti traslativi della proprietà dei beni immobili e degli atti traslativi e costitutivi dei diritti reali di godimento sugli stessi, una veste più organica;

- l'interpretazione fornita nella circostanza si basava sulla testuale lettura della norma da cui non sembrava desumersi che la stessa contemplasse un criterio di gradazione della tassazione fondato sulla natura del bene, facendo riferimento, invece, alla tipologia dell'atto portato alla registrazione;

- poiché quella di registro è «un'imposta d'atto» collegata ad atti o negozi giuridici posti in essere per la registrazione consegue che se la normativa di riferimento contrappone gli atti traslativi a quelli costitutivi di diritti reali di godimento, quali le servitù prediali, non vi è dubbio allora che il termine «trasferimento» sia stato usato dal legislatore per indicare tutti gli atti che prevedono il passaggio da un soggetto ad un altro della proprietà di beni immobili o della titolarità di diritti reali immobiliari di godimento. Pertanto tale termine non può essere riferito agli atti costitutivi di servitù posto che questo non comporta «trasferimento» di diritti o facoltà del proprietario del fondo servente ma compressione del diritto di proprietà di questi a vantaggio di un determinato fondo (dominante).

Quanto al secondo motivo, la Corte, nel ribadire i contenuti delle norme civilistiche che disciplinano le servitù prediali, già richiamate in premessa, ha sottolineato che il principio della inseparabilità della servitù dal fondo dominante comporta, a sua volta, una serie di regole consequenziali quali:

- il diritto di servitù non può essere trasferito separatamente dalla proprietà del fondo dominante (cosiddetta inalienabilità della servitù);

- non è ammissibile una concessione separata del godimento (che costituisce il contenuto) della servitù, né sotto forma di costituzione di un diritto reale di usufrutto, di uso o anche di servitù, né sotto forma di un contratto di locazione (cosiddetta incedibilità dell'esercizio della servitù);

- con il trasferimento della proprietà del fondo dominante si trasferiscono normalmente le servitù che ineriscono attivamente a tale fondo;

- il diritto di servitù è legato alla proprietà del fondo dominante da un intimo nesso di accessorietà di strumentalità.

Rigettando il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, la Cassazione ha da ultimo evidenziato che l'art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al T.U.R. prevedeva (all'epoca dei fatti) l'applicazione dell'imposta di registro con l'aliquota dell'8 per cento per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento. Poiché il legislatore ha utilizzato distintamente i termini «costituzione» e «trasferimento» in ragione della natura giuridica degli atti negoziali sottoposti alla registrazione, consegue che il termine «trasferimento» non poteva (e non può) avere un significato più ampio. Corretta, nello specifico, è stata, quindi, l'interpretazione della norma fatta dalla C.T.R. la quale ha ravvisato i presupposti per l'assoggettamento dell'atto all'aliquota ridotta dell'8 per cento anziché del 15 per cento; aliquota quest'ultima che, come noto, si applica nei casi di trasferimento di terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dagli imprenditori agricoli (*ex* a titolo principale o di associazioni o società cooperative di cui alla l. 19 maggio 1975, n. 153, artt. 12 e 13).

La sentenza n. 22198 del 2019 ricalca i contenuti di altro analogo pronunciamento. Con sentenza n. 22201 depositata lo stesso giorno (5 settembre 2019), i giudici di legittimità sono giunti alla medesima conclusione esaminando la controversia riguardante un atto registrato, questa volta, nell'anno d'imposta 2010 e inerente alla realizzazione di un metanodotto.

L'indirizzo della Cassazione sul particolare argomento sembra essere ormai chiaro e di questo la giurisprudenza della stessa Corte, come anche quella delle Commissioni tributarie<sup>14</sup>, è alquanto eloquente per

---

<sup>14</sup> Comm. trib. reg. Lombardia, sent. n. 2476 del 29 maggio 2018: «Nel caso di atti aventi ad oggetto la costituzione di diritti di servitù su terreni destinati ad investimenti industriali (nel caso di specie, la costruzione di un metanodotto), è applicabile l'aliquota ridotta dell'8 per cento di cui all'art. 1, primo periodo, Tariffa, parte I, del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131 *ratione temporis* e non già l'aliquota maggiorata del 15 per cento prevista dal terzo periodo del medesimo articolo. La predetta aliquota maggiorata trova, infatti, applicazione unicamente per i trasferimenti di terreni agricoli posti in essere con intenti di speculazione edilizia o per investimento. Orbene, con il termine "trasferimento" il legislatore ha voluto fare riferimento necessariamente ad atti con cui viene ceduta la proprietà di un terreno e non già alla costituzione di diritti reali su di esso».

cui, qualora siano pendenti ulteriori giudizi di eguale natura, le parti interessate potranno avvalersene a proprio vantaggio. Per le «eventuali» controversie future, invece, il problema non sembra sussistere anche perché con la riduzione delle aliquote, avvenuta a seguito della riformulazione dell'art. 1, della Tariffa, parte I, del T.U.R., l'aliquota applicabile ai casi del genere è quella ormai «pacificamente» accertata del 9 per cento, fermo restando che quella del 15 per cento si riferisce ad altre fattispecie.

Il consolidato orientamento dei giudici di legittimità dovrebbe comunque indurre l'Amministrazione finanziaria a farlo proprio mediante apposita prassi, al fine di evitare il protrarsi di controversie che la vedrebbero comunque soccombente.

*Luigi Cenicola*