

Indennità di esproprio aggiuntiva corrisposta al coltivatore diretto e imposta di registro

Cass. Sez. Trib. 26 ottobre 2023, n. 29735 ord. - Sorrentino, pres.; Dell'Orfano, est. - Consorzio CEPAV Due, (Consorzio ENI per l'alta velocità) (avv.ti Sanalidro e Damone) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (*Conferma Comm. trib. Lombardia 16 giugno 2020*)

Imposte e tasse - Imposta di registro - Esproprio terreno agricolo - Indennità aggiuntive corrisposte al coltivatore diretto - Hanno natura risarcitoria - Atti a contenuto patrimoniale - Art. 9 della Tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131/1986.

Premesso che l'indennità aggiuntiva va considerata separata dall'indennizzo, non si può dubitare sul fatto che si tratti comunque di una prestazione patrimoniale che ha il fine di compensare il soggetto a seguito di un pregiudizio patito, ovvero del sacrificio di un diritto, il cui importo è stato pattuito tra le parti, e tale tipo di indennità è dunque soggetta all'imposta proporzionale di registro con aliquota del 3 per cento, ai sensi dell'art. 9, Tariffa, parte I, allegata al d.p.r. n. 131/1986, prevista per gli atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale. L'articolo in oggetto rappresenta una clausola di chiusura finalizzata a disciplinare tutte le fattispecie fiscalmente rilevanti, diverse da quelle indicate nelle restanti disposizioni, purché però onerose, e in questo specifico senso aventi un contenuto patrimoniale. La stessa aliquota si applica alle indennità per il deprezzamento della proprietà residua e per la demolizione di soprassuoli e frutti pendenti e a quella di occupazione poiché hanno natura risarcitoria.

Il testo dell'ordinanza è pubblicato in www.osservatorioagromafie.it

La Suprema Corte, con l'ordinanza 26 ottobre 2023, n. 29735, in epigrafe, si è occupata del trattamento tributario, ai fini dell'imposta di registro, delle indennità che il d.p.r. n. 327/2001 (Testo Unico delle disposizioni in materia di espropriazione per pubblica utilità) attribuisce a coloro che sono dediti alla coltivazione del fondo, allorché il terreno è sottoposto ad una simile procedura.

L'art. 42 del citato decreto prevede, infatti, che qualora si verifichi un evento del genere venga corrisposta al fittavolo, al mezzadro o al partecipante una indennità «aggiuntiva» in ragione del fatto che, per effetto della procedura espropriativa o della cessione volontaria, sia costretto ad abbandonare in tutto o in parte l'area direttamente coltivata da almeno un anno prima della data in cui vi è stata la dichiarazione di pubblica utilità. Questa ulteriore indennità è riconosciuta a seguito di una dichiarazione dell'interessato, previo riscontro della effettiva sussistenza dei relativi presupposti, ed è determinata in misura pari al valore agricolo medio corrispondente al tipo di coltura effettivamente praticata. Il precetto richiama il disposto dell'art. 40, comma 4, che riserva tale prerogativa al proprietario coltivatore diretto o imprenditore agricolo a titolo principale (ora IAP).

La normativa in questione si prefigge, quindi, lo scopo di riconoscere questo ulteriore compenso a tutti coloro (fittavolo, mezzadro, colono, partecipante, proprietario coltivatore diretto) che traggono i propri mezzi di sussistenza dalla coltivazione del suolo¹. Ha valenza autonoma rispetto all'indennità di espropriazione, poiché per il proprietario ha una funzione compensativa del sacrificio sopportato a causa della definitiva perdita del terreno su cui egli ha esercitato l'attività agricola², mentre per l'affittuario trova fondamento nella diretta attività di prestazione d'opera sul terreno espropriato e nella situazione privilegiata che gli artt. 35 e ss. Cost., assicurano alla posizione del lavoratore³. Proprio in ragione della natura aggiuntiva di tale indennità la stessa non va detratta da quella di espropriazione.

¹ Cfr. Cass. Sez. I Civ. 24 febbraio 2015, n. 3706, in *Giust. civ. Mass.*, 2015.

² Cfr. Cass. Sez. I Civ. 24 aprile 2014, n. 9269, in questa Riv., 2014, 903, con nota di N. CIMELLARO, *Espropriazione di aree agricole. La Cassazione dice: il VAM (Valore Agricolo Medio) è vivo e (parzialmente) vegeto.*

³ Cfr. Cass. Sez. I Civ. 13 gennaio 2021, n. 394 ord., in *Guida al diritto*, 2021, 6.

Ma la legge n. 327/2001 prevede ulteriori indennità, quali, ad esempio quella:

- per soprassuoli e frutti pendenti corrisposta per costruzioni, piantagioni e miglorie del fondo (art. 32);
- per la cessione volontaria di aree edificabili (art. 37, comma 2);
- per il deprezzamento della proprietà residua (art. 33);
- derivante dalla esecuzione dell'opera pubblica o di pubblica utilità, per cui il proprietario sia gravato da una servitù o subisca una permanente diminuzione di valore per la perdita o la ridotta possibilità di esercizio del diritto di proprietà (art. 44, comma 1);
- per l'occupazione temporanea e di occupazione preordinata all'esproprio (artt. 49 e 22 *bis*).

Qualora avvenga la cessione volontaria di un'area non edificabile, coltivata direttamente dal proprietario, costui ha il diritto, ai sensi dell'art. 45, di stipulare con soggetto beneficiario dell'espropriazione l'atto di cessione del bene; si configura, quindi, come un contratto pubblicistico ed il relativo prezzo è correlato ai parametri circa la determinazione dell'indennità espropriativa. In sostanza, la cessione volontaria si caratterizza come una forma alternativa di realizzazione del procedimento espropriativo, tendente a facilitare l'acquisizione, in tempi rapidi, della proprietà a favore dell'ente espropriante che, in tal modo, può realizzare i propri progetti nei tempi prestabiliti e nel rispetto dei costi preventivati. In tal caso, non compete l'indennità aggiuntiva di cui all'art. 40, comma 4, a favore del coltivatore diretto o IAP.

Ai fini fiscali, e limitatamente all'imposta di registro, l'espropriazione, sia forzata che per pubblica utilità è disciplinata dall'art. 44 del d.p.r. n. 131/1986 (Testo Unico dell'imposta di registro - T.U.R.). Tralasciando quella coattiva, il comma 2 stabilisce che quando si è in presenza di una espropriazione per pubblica utilità, come di ogni altro atto della pubblica autorità traslativo o costitutivo della proprietà di beni mobili o immobili o di aziende e di diritti reali sugli stessi, la base imponibile è costituita dall'ammontare definitivo dell'indennizzo. In caso di trasferimento volontario all'espropriante, nell'ambito della procedura espropriativa, la base imponibile è costituita dal prezzo. Il successivo art. 57, comma 8, precisa poi che per gli «atti di espropriazione per pubblica utilità o di trasferimento coattivo della proprietà o di diritti reali di godimento l'imposta è dovuta solo dall'Ente espropriante o dall'acquirente senza diritto di rivalsa; l'imposta non è dovuta se espropriante o acquirente è lo Stato». Nonostante la norma non contenga un riferimento espresso alle cessioni volontarie, l'Amministrazione finanziaria⁴, richiamandosi a documenti di prassi⁵, ha chiarito che anche queste ultime rientrano nell'ambito della stessa disposizione poiché si inseriscono in un procedimento espropriativo, producendo gli stessi effetti del decreto di esproprio⁶.

Come tali, sono attualmente tassate in misura proporzionale e con le aliquote previste dall'art. 1, Tariffa, parte I, allegata al T.U.R., del 9 per cento (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) o del 15 per cento, se il trasferimento ha per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale.

Ciò premesso, la controversia, oggetto dell'ordinanza in esame, aveva preso le mosse da un avviso di liquidazione dell'ufficio dell'Agenzia delle Entrate notificato alle parti interessate, responsabili in solido, relativo al pagamento dell'imposta di registro su alcune indennità: quella aggiuntiva, riconosciuta al proprietario coltivatore diretto inerente all'atto di cessione volontaria di terreno ai sensi dell'art. 45 del Testo Unico espropri cit., quella riconosciuta al proprietario per il deprezzamento della proprietà residua e per la demolizione di soprassuoli e frutti pendenti nonché l'indennità di occupazione. Nello specifico, il motivo del contendere riguardava l'imposta proporzionale applicata con l'aliquota del 3 per cento, prevista dall'art. 9 della Tariffa, parte I, del T.U.R.

In entrambi i gradi di giudizio sia il ricorso che l'appello erano stati respinti dalle rispettive Commissioni

⁴ Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 6 ottobre 2021, n.669.

⁵ Agenzia delle Entrate, risoluzioni 18 maggio 2001, n. 72/E, e 31 luglio 2002, n. 254/E.

tributarie, provinciale e regionale, che avevano legittimato l'operato dell'ufficio.

Il contenzioso approdava così in Cassazione dove i contribuenti contestavano la decisione della C.T.R.

Va detto in proposito, che l'art. 9 della Tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131/1986 ha natura residuale e riguarda gli atti a contenuto patrimoniale non specificati altrove. Come meglio chiarito dai giudici di legittimità, con tale articolo vengono disciplinate tutte le fattispecie, fiscalmente rilevanti, diverse da quelle indicate nelle restanti disposizioni. Per tale motivo, gli atti in questione devono essere a titolo «oneroso» in quanto implicano un rapporto di tipo economico fra le parti per cui, se così non fosse, la disposizione si porrebbe in contrasto con la stessa normativa di riferimento che prevede l'obbligo della registrazione allorché avvengono transazioni finanziarie come quelle di tale tipo.

Relativamente all'indennità «aggiuntiva», la Suprema Corte ha evidenziato come l'ablazione di terreni agricoli (cioè il loro trasferimento coattivo a vantaggio di pubbliche amministrazioni), appartenenti a coltivatori diretti, non viene presa in considerazione dall'art. 44 del T.U.R. come fattispecie a sé stante, ma viene fatta rientrare nell'ambito generale con richiamo alla normativa specifica che la regola. In tutti i casi di trasferimento forzato per espropriazione la base imponibile è data, dunque, dall'ammontare definitivo dell'indennizzo, mentre nel caso di cessione volontaria a favore dell'espropriante, sempre all'interno di una procedura espropriativa, l'imponibile è costituito dal prezzo del bene ceduto. La cessione volontaria, dal canto suo, si caratterizza come una forma alternativa di realizzazione del procedimento espropriativo, tendente a facilitare l'acquisizione, in tempi rapidi, della proprietà a favore dell'ente espropriante che, in tal modo, può realizzare i propri progetti nei tempi prestabiliti e nel rispetto dei costi preventivati. Con essa si combinano strumenti di natura privatistica concernenti la conclusione del contratto e strumenti di ordine pubblicistico che attengono, in particolare, alle modalità di determinazione del prezzo.

Come anticipato, l'indennità aggiuntiva è autonoma rispetto all'indennizzo ma, precisano sempre i giudici di legittimità, non può dubitarsi che si è in presenza di una prestazione patrimoniale che va a compensare il soggetto a seguito di un pregiudizio patito, ovvero del sacrificio di un diritto, il cui importo è stato pattuito tra le parti per cui, avendo natura risarcitoria, è soggetta alla predetta aliquota del 3 per cento, così come previsto dall'art. 9 della Tariffa, parte I del T.U.R.

Ad analoghe conclusioni è giunta la Corte di legittimità per quanto riguarda le indennità per deprezzamento, manufatti e soprassuoli, ritenute di natura risarcitoria. Queste sono corrisposte per le costruzioni presenti, le piantagioni e tutte quelle migliorie apportate al fondo che aumentano il valore del suolo conferendo ad esso condizioni particolari di sicurezza, utilità e amenità oltre a renderlo sul mercato più appetibile. Quanto poi alle indennità riconosciute per il deprezzamento della proprietà residua, quella parziale è determinata sulla base della differenza fra il valore dell'unico bene prima dell'espropriazione ed il valore della porzione residua (art. 33 del d.p.r. n. 327/2001) si verifica quando l'espropriazione investe parte di un complesso immobiliare appartenente allo stesso soggetto e caratterizzato da un'unitaria destinazione economica, implicando per il proprietario un pregiudizio diverso da quello ristorabile mediante l'indennizzo.

Viene così ribadito l'indirizzo della giurisprudenza secondo il quale «qualora le piantagioni che insistono sul suolo espropriato contribuiscano a connotarne le caratteristiche fisiche, tanto da incidere sul valore e contribuire all'appetibilità dello stesso ove inserito in un mercato virtuale, del relativo valore occorre tenere conto»⁷.

Anch'esse hanno natura patrimoniale e – osserva sempre la Suprema Corte – è irrilevante la natura indennitaria o risarcitoria delle suddette prestazioni economiche aggiuntive in caso di esproprio, atteso che la norma dell'art. 9 della Tariffa, parte I, allegata al d.p.r. n. 131/1986 tassa allo stesso modo sia le indennità che il risarcimento del danno.

Stessa sorte, infine, per l'indennità di occupazione d'urgenza, la quale non ha natura compensativa per la mancata fruizione di un bene, così come avviene per la locazione, essendo piuttosto riconosciuta per la

⁷ Cfr. Cass. Sez. I Civ. 21 marzo 2014, n. 6743, in *Giust. civ. Mass.*, 2014.

perdita del godimento delle aree occupate dalla P.A. a seguito di un provvedimento autoritativo legalmente dato; valgono, quindi, le medesime considerazioni svolte con riguardo ai primi due motivi circa l'assoggettabilità dell'indennità ad aliquota residuale del 3 per cento prevista dal T.U.R. Il ricorso è stato, di conseguenza, rigettato.

Luigi Cenicola