

Risposta n. 669/2021

OGGETTO: Trattamento fiscale ai fini dell'imposta di registro applicabile ad alcune fattispecie connesse all' espropriazione per pubblica utilità
Articolo 44 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

Con legge regionale (...), la Regione istante ha provveduto al riordino delle funzioni esercitate dalle Province e dalla (...), prevedendo il trasferimento alla Regione stessa, delle competenze in materia di tutela ambientale, tra cui quelle in materia di difesa del suolo, della costa e della gestione del demanio idrico.

Con legge regionale (...), in materia di espropriazione per pubblica utilità, la Regione ha riacquisito la competenza anche in materia di procedura espropriativa per le opere di propria competenza.

Ciò premesso, l'istante intende conoscere quale sia la corretta tassazione da applicare, ai fini dell'imposta di registro, ai decreti/ordinanze di esproprio e agli accordi di cessione volontaria, che dispongono il trasferimento di beni immobili in favore del Demanio della Regione, quale beneficiario dell'esproprio.

Ai sensi dell'articolo 44 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (TUR) "*per l'espropriazione per pubblica utilità e per 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*".

La natura dell'imposta induce a ritenere che non debba essere operato il prelievo a titolo di imposta sull'indennità di esproprio, per le somme indennitarie, che non siano strettamente riconducibili al valore del bene oggetto del trasferimento quali:

1. indennità per soprassuoli, frutti pendenti, deprezzamento della proprietà residua;
2. indennità aggiuntiva per il proprietario coltivatore diretto o imprenditore agricolo a titolo principale (art. 40, comma 4, d.P.R. 8 giugno 2001, n. 327) e per il fittavolo, mezzadro o compartecipante (art. 42 d.P.R. n. 327 del 2001) per il mancato utilizzo dei beni;
3. indennità di occupazione temporanea e indennità di occupazione preordinata all'esproprio (artt. 49 e 22-bis del medesimo d.P.R. n. 327 del 2001);
4. indennità aggiuntiva per cessione volontaria di aree edificabili (art. 37, comma 2, d.P.R. n. 327 del 2001).

In base ad un primo orientamento si ritiene applicabile l'aliquota del 9% ai sensi dell'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR, che prevede che tale imposta sia dovuta 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*", che sarebbe riferibile alla generalità dei provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità, indipendentemente dall'oggetto dell'esproprio.

Viceversa, sulla base di un contrapposto orientamento si ritiene, ai sensi

dell'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR, che sia applicabile l'aliquota del 15% prevista *"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"*, poiché tale regola specifica per i terreni agricoli non sarebbe riferibile ai soli atti tra privati ma la stessa Pubblica amministrazione espropriante rientrerebbe tra i soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Secondo l'Istante configurano indennità aggiuntive tassabili ai fini dell'imposta di registro: a) le indennità di cui all'articolo 32 del d.P.R. n. 327 del 2001, quali le *"costruzioni, le piantagioni e le migliorie"* del fondo, quali soprassuoli e frutti pendenti; b) l'indennità per deprezzamento della proprietà residua di cui all'articolo 33 del d.P.R. n. 327 del 2001.

Ritiene invece esclusa dall'applicazione dell'imposta di registro le seguenti indennità: c) indennità aggiuntiva per il proprietario coltivatore diretto o imprenditore agricolo a titolo principale (art. 40, comma 4, d.P.R. n. 327 del 2001) per il mancato utilizzo dei beni; d) indennità di occupazione temporanea e indennità di occupazione preordinata all'esproprio (artt. 49 e 22 bis d.P.R. n. 327 del 2001); e) indennità aggiuntiva per cessione volontaria di aree edificabili (art. 37, comma 2, d.P.R. n. 327 del 2001).

Per quanto concerne il quesito relativo all'aliquota dell'imposta di registro applicabile ai sensi dell'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR, ritiene che per l'indennità di esproprio dei terreni agricoli, sia dovuta l'imposta di registro nella misura del 9%.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In base a quanto previsto dall'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al DPR 26 aprile 1986, n. 131 (TUR), sono soggetti ad imposta di registro nella misura proporzionale del 9% 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"*.

L'articolo 44 del TUR, al comma 2, prevede che *"per l'espropriazione per pubblica utilità e per ogni altro atto della pubblica utilità 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"*.

Ai sensi dell'articolo 57, comma 8, del TUR *"negli 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, anche in deroga all'art. 8 della legge 27 luglio 1978, n. 392; l'imposta non è dovuta se espropriante o acquirente è lo Stato"*.

Nonostante tale ultima norma non contenga un riferimento espresso alle cessioni volontarie, queste ultime, come precisato con le risoluzioni 18 maggio 2001, n. 72/E, e 31 luglio 2002, n. 254/E, inserendosi nell'ambito di un procedimento espropriativo e producendo gli stessi effetti del decreto di esproprio (come previsto dall'articolo 45 del d.P.R. n. 327 del 2001), sono soggette alla medesima disciplina prevista dall'articolo 57, comma 8 del TUR.

Pertanto, in attuazione di quanto stabilito da tale ultima disposizione, sia i procedimenti espropriativi che si concludono con un decreto di esproprio sia quelli che hanno luogo tramite delle cessioni volontarie, se da porre in essere nei confronti di un ente pubblico territoriale (come nel caso prospettato dall'istante), non possono beneficiare della previsione esentativa stabilita nell'ipotesi in cui soggetto espropriante o acquirente sia lo Stato.

In seguito all'entrata in vigore dell'articolo 10 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, con cui è stata attuata una riforma della disciplina applicabile, ai fini dell'imposta di registro, agli atti costitutivi o traslativi di diritti reali immobiliari, è stato previsto, tra l'altro, che a partire dal 1° gennaio 2014, come precisato con circolare 21 febbraio 2014/E, n. 2, per effetto della riformulazione dell'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR, i trasferimenti a favore degli enti pubblici territoriali che, fino al 31 dicembre 2013, erano soggetti ad imposta di registro in misura fissa, sono soggetti ad imposta di registro in misura proporzionale.

Con riferimento all'ipotesi avente ad oggetto il trattamento fiscale applicabile, alle indennità per soprassuoli, frutti pendenti, deprezzamento della proprietà residua, si rappresenta quanto segue.

L'articolo 32, comma 1, del d.P.R. n. 327 del 2001, stabilisce che *"l'indennità di espropriazione è determinata sulla base delle caratteristiche del bene al momento dell'accordo di cessione o alla data dell'emanazione del decreto di esproprio, valutando l'incidenza dei vincoli di qualsiasi natura non aventi natura espropriativa e senza considerare gli effetti del vincolo preordinati all'esproprio e quelli connessi alla realizzazione dell'eventuale opera prevista"*.

Il successivo comma 2 prevede che *"il valore del bene è determinato senza tenere conto delle costruzioni, delle piantagioni e delle migliorie, qualora risulti, avuto riguardo al tempo in cui furono fatte e ad altre circostanze, che esse siano state realizzate allo scopo di conseguire una maggiore indennità. Si considerano realizzate allo scopo di conseguire una maggiore indennità, le costruzioni, le piantagioni e le*

migliorie che siano state intraprese sui fondi soggetti ad esproprio dopo la comunicazione di avvio del procedimento".

Ciò premesso, si ritiene che, fatta eccezione per le ipotesi rientranti nell'ambito applicativo del menzionato articolo 32, comma 2, costituiscono parte integrante dell'indennità di espropriazione, rientranti nella determinazione della base imponibile, ed in quanto tali da assoggettare ad imposta di registro in misura proporzionale, in base a quanto previsto dall'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR, le indennità per costruzioni, piantagioni, migliorie del fondo, quali soprassuoli e frutti pendenti.

Alle medesime conclusioni, con conseguente applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale, si perviene con riferimento all'indennità per deprezzamento della proprietà residua, di cui all'articolo 33 del d.P.R. n. 327 del 2001, ai sensi del quale *"nel caso di esproprio parziale di un bene unitario, il valore della parte espropriata è determinato tenendo conto della relativa diminuzione di valore"*.

Con riferimento all'ipotesi avente ad oggetto il trattamento fiscale da applicare all'indennità aggiuntiva per il proprietario coltivatore diretto o imprenditore agricolo a titolo principale (art. 40, comma 4, d.P.R. n. 327 del 2001) e per il fittavolo, mezzadro o compartecipante (art. 42 d.P.R. n. 327 del 2001) per il mancato utilizzo dei beni, si rappresenta quanto segue.

L'articolo 40, comma 4, del d.P.R. n. 327 del 2001 stabilisce che *"Al proprietario coltivatore diretto o imprenditore agricolo a titolo principale spetta un'indennità aggiuntiva, determinata in misura pari al valore agricolo medio corrispondente al tipo di coltura effettivamente praticata"*.

Il successivo articolo 42, al primo comma prevede che *"spetta una indennità aggiuntiva al fittavolo, al mezzadro o al compartecipante 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"*.

Tali indennità aggiuntive contribuiscono a determinare l'importo dovuto per effetto dell'espropriazione e sono pertanto da considerare parte integrante dell'indennità di espropriazione corrisposta, ai sensi dell'articolo 44 del TUR, a fronte di un atto della pubblica autorità traslativo o costitutivo della proprietà di beni immobili.

Tali indennità, pertanto, sono da assoggettare ad imposta di registro in misura proporzionale, in base a quanto previsto dall'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR.

Con riferimento all'ipotesi avente ad oggetto il trattamento fiscale applicabile all'indennità di occupazione temporanea e all'indennità di occupazione preordinata all'esproprio (artt. 49 e 22-bis del medesimo d.P.R. n. 327 del 2001) si rappresenta quanto segue.

L'articolo 49 del d.P.R. n. 327 del 2001, rubricato "*l'occupazione di aree non soggette ad esproprio*" prevede che "*l'autorità espropriante può disporre l'occupazione temporanea di aree non soggette al procedimento espropriativo anche individuate ai sensi dell'articolo 12, se ciò risulti necessario per la corretta esecuzione dei lavori previsti*".

Per tale occupazione è dovuta al proprietario una indennità che, ai sensi del successivo articolo 50, è "*pari ad un dodicesimo di quanto sarebbe dovuto nel caso di esproprio dell'area e, per ogni mese o frazione di mese, una indennità pari ad un dodicesimo di quella annua*".

La previsione normativa di cui al citato articolo 49, nel disporre l'occupazione temporanea di aree non soggette ad espropriazione, non consente di ricondurre l'indennità di occupazione temporanea alla disciplina di cui al menzionato articolo 44 del TUR, che postula la presenza di un atto della pubblica autorità traslativo o costitutivo della proprietà di beni immobili.

Tale ultima situazione non ricorre nel caso prospettato dall'interpellante in cui l'occupazione delle aree riveste natura temporanea e non si realizza, quindi, alcun

effetto traslativo o costitutivo della proprietà delle aree che giustifica la corresponsione, ai sensi dell'articolo 44 del TUR, dell'indennità definitiva.

L'articolo 22-bis del d.P.R. n. 327 del 2001, rubricato "occupazione d'urgenza preordinata all'espropriazione" prevede, al primo comma, che "qualora l'avvio dei lavori rivesta carattere di particolare urgenza, tale da non consentire, in relazione alla particolare natura delle opere, l'applicazione delle disposizioni di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 20, può essere emanato, senza particolari indagini e formalità, decreto motivato che determina in via provvisoria, l'indennità di espropriazione, e che dispone anche l'occupazione anticipata dei beni immobili necessari. Il decreto contiene l'elenco dei beni da espropriare e dei relativi proprietari, indica i beni da occupare e determina l'indennità da offrire in via provvisoria".

In base a quanto previsto dal comma 5 dell'articolo 22-bis *"per il periodo intercorrente tra la data di immissione in possesso e la data di corresponsione dell'indennità di espropriazione o del corrispettivo, stabilito per l'atto di cessione volontaria è dovuta l'indennità d'occupazione, da computare ai sensi dell'articolo 50, comma 1".*

In particolare, la fattispecie di cui all'articolo 22-bis citato ha ad oggetto l'occupazione d'urgenza che, in quanto preordinata all'espropriazione, si pone alla stregua di atto prodromico al trasferimento definitivo, che figura quale atto conclusivo della procedura espropriativa.

L'occupazione, pertanto, non può rientrare tra gli atti 'stricto sensu' traslativi o costitutivi della proprietà di beni immobili, assoggettati alla disciplina di cui all'articolo 44 del TUR.

A ciò si aggiunga che la riportata disposizione fa riferimento ad una indennità di natura provvisoria mentre l'articolo 44 del TUR, ancora la base imponibile per gli atti facenti parte della procedura espropriativa all'ammontare 'definitivo' dell'indennizzo.

Con riferimento all'ipotesi avente ad oggetto il trattamento fiscale da applicare all'indennità aggiuntiva per la cessione volontaria di aree edificabili, si fa presente che

l'art. 37, comma 2, del d.P.R. n. 327 del 2001 stabilisce che *"nei casi in cui è stato concluso l'accordo di cessione, o quando esso non è stato concluso per fatto non imputabile all'espropriato ovvero perché a questi è stata offerta una indennità provvisoria che attualizzata, risulta inferiore agli otto decimi di quella determinata in via definitiva, l'indennità è aumentata del 10 per cento"*.

Al riguardo, si osserva che, con le risoluzioni 18 maggio 2001, n. 72/E e 31 luglio 2002, n. 254/E, è stato precisato che le cessioni volontarie si inseriscono nell'ambito del procedimento espropriativo e producono gli stessi effetti del decreto di esproprio, in linea con la previsione di cui all'articolo 45 del d.P.R. n. 327 del 2001, a mente del quale *"l'accordo di cessione produce gli stessi effetti del decreto di esproprio"*.

Deve ritenersi, dunque, che le indennità aggiuntive da corrispondere, ai sensi dell'articolo 37, comma 2, del d.P.R. n. 327 del 2001, per la cessione volontaria di aree edificabili, rientrano nella disciplina di cui al menzionato articolo 44 del TUR; le stesse indennità, pertanto, sono da assoggettare ad imposta di registro in misura proporzionale, in base a quanto previsto dall'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR.

Con riferimento al quesito avente ad oggetto l'aliquota dell'imposta di registro da applicare all'indennità da corrispondere in relazione agli atti di espropriazione dei terreni agricoli, si ritiene che per tali atti sia dovuta l'imposta di registro nella misura del 15% prevista per i trasferimenti dei terreni agricoli a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali.

Non rileva, infatti, nel senso di ritenere applicabile l'aliquota del 9%, la circostanza che il riferimento anche ai provvedimenti di espropriazione per pubblica autorità e ai trasferimenti coattivi sia contenuto esclusivamente nella parte dell'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR, che disciplina gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere, mentre analoga previsione non è contenuta nella diversa parte del medesimo articolo 1 della Tariffa, avente ad oggetto i

trasferimenti di terreni agricoli a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, cui si applica l'aliquota del 15%.

Diversamente, si applicherebbe, in relazione alla medesima fattispecie (trasferimento di un terreno agricolo in favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali) un differente trattamento fiscale, non giustificato da una apposita e puntuale previsione agevolativa, laddove l'effetto traslativo del medesimo bene avesse luogo all'esito di una procedura espropriativa in cui il beneficiario dell'atto traslativo sia un soggetto pubblico, piuttosto che per effetto di un trasferimento intervenuto in favore di un soggetto privato.

Pertanto, considerato che il soggetto pubblico espropriante rientra tra i soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, nella fattispecie prospettata, per l'indennità di esproprio dei terreni agricoli, si applica l'imposta di registro nella misura del 15%.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)