

IMPOSTE SUL REDDITO

Non tassato l'indennizzo per migliorie sul fondo

di **Luigi Scappini**

La riforma dei **contratti agrari**, attuata a mezzo della **L. 203/1982**, disciplina anche le **ipotesi** in cui sui fondi, oggetto di contratti di affitto, vengano **eseguite** opere di **miglioria a cura**, alternativamente, del **concedente** o dell'**affittuario**; infatti, l'**articolo 16**, concede tale facoltà di intervento a entrambi i soggetti.

Gli **interventi**, che devono rivestire il **carattere** della **definitività** (in caso contrario non si potrebbe parlare di migliorie, atteso lo scopo assegnato dal Legislatore consistente nell'incrementare la capacità produttiva e quella reddituale del fondo, nonché, il suo stesso valore), **contemplano** le opere riconducibili a:

1. **miglioramento fondiario** sui terreni;
2. **trasformazione** degli **ordinamenti produttivi** che comportano una radicale modifica nel sistema produttivo dei terreni;
3. **trasformazioni** che riguardano i **fabbricati rurali** e
4. **addizioni** che comportano l'inserimento di un bene, autonomo e distinto rispetto al bene principale cui si riferisce.

Tuttavia, come previsto sempre dalla Legge, gli interventi in oggetto:

- **non** possono **modificare** la **destinazione agricola** del fondo e devono **rispettare** gli indirizzi del **PSR** di riferimento.

In caso di **disaccordo** sugli interventi da eseguire, è facoltà di entrambe le parti **attivare** l'Ispettorato Provinciale dell'Agricoltura (**IPA**) tramite lettera raccomandata A.R., in cui deve essere descritto l'intervento migliorativo che si intenderebbe attuare e il motivo stesso dell'intervento.

Nel caso in cui l'Ispettorato decida per la **necessità** dell'intervento, lo stesso **compete**, in **prima** battuta, al **proprietario** del fondo che deve, **entro 60 giorni** dalla comunicazione dell'Ispettorato, **far sapere** all'affittuario la **decisione**.

È solamente in caso di **silenzio**, **rinuncia** o **mancato inizio** dei lavori a cura del proprietario che potrà procedervi l'**affittuario**.

In tal caso, l'**articolo 17, comma 2**, L. 203/1982, prevede un'**indennità** da erogarsi, a cura del proprietario, in misura pari all'**incremento** del **valore** del fondo "*a seguito dei miglioramenti*

effettuati e quale risultante al momento della cessazione del rapporto, con riferimento al valore attuale di mercato del fondo non trasformato”.

In ragione del dettato normativo, **non sempre è previsto** un indennizzo; infatti, nulla è dovuto quando i lavori hanno portato un **vantaggio** in capo al **solo affittuario** e non anche una modifica incrementativa al valore del patrimonio del proprietario.

La circostanza che l'indennizzo spetta in caso di un maggior valore assunto dal bene terra, sta a significare che la **quantificazione** dell'indennizzo **non** può tradursi in una **mera somma algebrica dei costi** sostenuti da parte dell'affittuario del fondo, ragion per cui, il successivo comma 3 prevede, in caso di disaccordo tra le parti, che l'importo sia stabilito, previa domanda di una delle parti, dall'IPA.

La domanda che bisogna porsi è quale sia il corretto **trattamento fiscale** da riservare all'indennizzo percepito dall'affittuario.

Sul punto consta una sentenza di **legittimità**, la **n. 2332/2001** in cui i Supremi Giudici hanno affermato che *“il diritto all'indennità per i miglioramenti apportati al fondo spettante all'affittuario ai sensi dell'art. 17, secondo comma, L. 3 maggio 1982 n. 203, ha **carattere risarcitorio** perché sostituisce la diminuzione al patrimonio del medesimo derivante e pertanto gli spettano rivalutazione monetaria ed interessi - comprensivi - anche d'ufficio, essendo entrambi componenti del danno e quindi parte integrante del risarcimento con decorrenza dalla data di cessazione dell'affitto”.*

Inoltre, la successiva sentenza **n.6964/2007** ha affermato che l'indennità ha natura risarcitoria in quanto **sostituisce la diminuzione del patrimonio**.

Tali considerazioni comportano la **riconduzione** dell'indennità percepita nel contesto del **reddito agrario ex articolo 32 Tuir**, in ossequio a quanto stabilito all'articolo 6, comma 2, sempre Tuir.

Tale conclusione è avvalorata dalla circostanza, evidenziata prima, per cui gli interventi devono essere eseguiti, e per di più sono autorizzati, con il fine di aumentare la **capacità produttiva** del fondo, tant'è vero che la stessa legge, quando le opere sono eseguite da parte del proprietario, nel caso di nuova classificazione catastale, prevede la possibilità di **adeguare il canone locativo** in ragione della maggior **redditività** del fondo.

Da ultimo, si evidenzia come, per quanto attiene l'eventuale assoggettamento dell'indennità erogata a **IVA**, in ipotesi ovviamente di proprietario soggetto passivo, l'indirizzo maggioritario propende, in ragione della specialità della Legge n. 203/1982, nonché delle sue finalità, per una sua **esclusione dal campo di applicazione dell'imposta**.

Sul punto, tuttavia, sarebbe utile un intervento di prassi chiarificatore.

