

Risposta n. 162

**OGGETTO: Articolo 35 del DPR n. 327 del 2001 – Indennità di esproprio –
Tassazione plusvalenza
Interpello Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.
212**

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

La Sig.ra X (di seguito, istante), fa presente di essere stata proprietaria, fino al provvedimento di esproprio di cui si dirà nel prosieguo, di....del terreno identificabile tavolarmente con la, in quanto proprietaria pro-tempore della

La piena proprietà del summenzionato è stato oggetto di esproprio da parte del Comune di, con decreto sindacale del, reg. n...., così come rettificato dal successivo decreto del, reg. n...., al fine di realizzare sul terreno un'infrastruttura urbana, segnatamente un collegamento pedo-ciclabile tra la e il nuovo ponte

Sino all'esproprio, l'indicataera al servizio, tra l'altro, dell'attività agricola svolta sulla richiamata

Per l'esproprio l'istante riceverà, in quanto proprietaria, dal Comune di, a titolo di indennità, la somma complessiva di euro, come previsto dal decreto sindacale sulla base della "Stima dei terreni per la realizzazione della", elaborata in data dal tecnico all'uopo incaricato dal Comune di, Dott., iscritto all'Albo

Come precisato nella citata stima, il terreno si trova in zona di "verde agricolo".

Ciò premesso, l'istante chiede se l'eventuale plusvalenza che dovesse derivare dall'indennità che sarà corrisposta dal Comune di, debba essere assoggettata a imposta, nell'anno della sua percezione, ai sensi dell'articolo 35, comma 1, del DPR n. 327 del 2001, oppure se la medesima sia da ritenersi non soggetta a imposta, con la conseguenza che il Comune di..... non sarebbe tenuto ad applicare la ritenuta prevista dal comma 2 del citato articolo 35.

SOLUZIONE PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che l'indennità che sarà corrisposta dal Comune di (o meglio, l'eventuale plusvalenza che dovesse derivare da questa, ex articolo 68 TUIR) non debba essere oggetto di alcun assoggettamento a tassazione a livello di imposte dirette.

Al riguardo, occorre osservare come, con l'articolo 35, comma 1, del DPR n. 327 del 2001, il legislatore abbia inteso assoggettare a imposta le sole fattispecie di esproprio riguardanti terreni che ricadono all'interno delle zone da "A" a "D", come definite dagli strumenti urbanistici, vale a dire solo alcune di quelle previste nella classificazione contenuta nell'articolo 2 del DM n. 1444 del 1968 (di seguito, Decreto), cui fa indiretto riferimento il citato articolo 35.

Infatti, dalla lettura combinata del richiamato articolo 35 con la classificazione del Decreto, ne deriva che il presupposto impositivo per le

indennità di esproprio percepite riguardi soltanto i terreni ricadenti nelle seguenti zone territoriali omogenee:

A) le parti del territorio (comunale) interessate da agglomerati urbani che rivestano carattere storico, artistico e di particolare pregio ambientale o da porzioni di essi, comprese le aree circostanti, che possono considerarsi parte integrante, per tali caratteristiche, degli agglomerati stessi (il cd. “centro storico”);

B) le parti del territorio (comunale) totalmente o parzialmente edificate, diverse dalle zone A); si considerano parzialmente edificate le zone in cui la superficie coperta degli edifici esistenti non sia inferiore al 12,5% (un ottavo) della superficie fondiaria della zona e nelle quali la densità territoriale sia superiore ad 1,5 mc/mq (la cd. “zona di completamento”);

C) le parti del territorio (comunale) destinate a nuovi complessi insediativi, che risultino inedificate o nelle quali l’edificazione preesistente non raggiunga i limiti di superficie e densità di cui alla precedente lettera B) (la cd. “zona di espansione”);

D) le parti del territorio (comunale) destinate a nuovi insediamenti per impianti industriali o ad essi assimilati (la cd. “zona per insediamenti produttivi”).

Invece, non ricorre il presupposto impositivo (con conseguente esclusione da tassazione) per quei terreni che, a mente della classificazione di cui all’articolo 2 del Decreto, ricadono all’interno delle zone territoriali omogenee di tipo:

E) le parti del territorio (comunale) destinate ad usi agricoli, escluse quelle in cui – fermo restando il carattere agricolo delle stesse – il frazionamento delle proprietà richieda insediamenti da considerare come zone C) (la cd. “zona agricola”);

F) le parti del territorio (comunale) destinate ad attrezzature ed impianti di interesse generale (la cd. “zona per impianti e infrastruttura di interesse pubblico”).

Peraltro, come evidenziato dal Consiglio di Stato nel parere del 24 marzo 2001, n. 4/2001, l'articolo 35 del DPR n. 327 del 2001 altro non è che la riproduzione, con alcuni correttivi, del contenuto dell'articolo 11, comma 5, della legge n. 413 del 1991, con il solo "indiretto" richiamo alla classificazione di cui al Decreto. Ciò, secondo l'istante, significa che, laddove gli strumenti urbanistici adottati dal Comune non seguano pedissequamente la classificazione del Decreto, l'assoggettamento o meno a imposta deve essere verificato attraverso un procedimento di comparazione, con cui si va ad accertare a quale delle zone – convenzionalmente definite nell'articolo 2 del Decreto – debba essere ricondotto quello che i vigenti strumenti urbanistici attribuiscono alla specifica zona che ricomprende il terreno oggetto di esproprio.

Nel caso di specie, come indicato nella perizia di stima, il terreno espropriato, peraltro originatosi dallo scorporo di parte di altro terreno, all'avvio del procedimento di esproprio si trovava in zona classificata come "verde agricolo".

Per tale zona, il vigente strumento urbanistico adottato dal Comune di, segnatamente il piano urbanistico (approvato con deliberazione del Consiglio Comunale del, ed approvato con deliberazione della del), attribuisce il seguente significato: zona che "...comprende le parti del territorio destinate *prevalentemente ad usi agricoli*" (articolo 34 delle norme di attuazione del piano urbanistico).

Orbene, se si confronta il significato attribuito dal Comune di per la zona di "verde agricolo" con quelli individuati dal legislatore nella classificazione contenuta nel Decreto emerge chiaramente come la specifica zona non possa che essere ricondotta alla zona territorialmente omogenea di tipo "E", posto che quest'ultima è l'unica che considera le "parti del territorio (comunale) destinate ad usi agricoli".

Nondimeno, anche in relazione alla tipologia di infrastruttura urbana che il Comune di intende realizzare sul terreno espropriato – un collegamento tra la zona e il nuovo – e, alla circostanza, che, come emerge dalla stima peritale, il terreno risulta “non edificabile”, l’istante ritiene che, nel caso di specie, non valga l’esclusione prevista nella stessa definizione della zona “E”, secondo cui “...fermo restando il carattere agricolo delle stesse il frazionamento delle proprietà richieda insediamenti da considerare come zone C)”.

Alla luce di tutto quanto esposto, l’istante ritiene che l’eventuale plusvalenza che dovesse derivare dall’indennità di esproprio non vada assoggettata a imposta, per mancanza del presupposto impositivo di cui all’articolo 35, comma 1, del DPR n. 327 del 2001, con l’effetto che il Comune di, al momento della corresponsione della stessa, non dovrà effettuare la ritenuta prevista dal comma 2 del suddetto articolo.

PARERE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai sensi dell’articolo 35, comma 1, del DPR n. 327 del 2001 (Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di espropriazione per pubblica utilità, di seguito TUEPU), in cui sono confluite le disposizioni contenute nell’articolo 11, commi da 5 a 9 della legge n. 413 del 1991, rientrano fra i redditi diversi – di cui all’articolo 67, comma 1, lettera b), del TUIR – le somme corrisposte, a chi non esercita una impresa commerciale, a titolo di indennità di esproprio, ovvero di corrispettivo di cessione volontaria o di risarcimento del danno per acquisizione coattiva, di un terreno ove sia stata realizzata un’opera pubblica, un intervento di edilizia residenziale pubblica o una infrastruttura urbana all’interno delle zone omogenee di tipo A, B, C e D, come definite dagli strumenti urbanistici.

Il successivo comma 2 del citato articolo 35 dispone che il soggetto che corrisponde la somma opera la ritenuta nella misura del 20%, a titolo di imposta,

fermo restando la possibilità per il contribuente di optare per la tassazione ordinaria, in sede di dichiarazione dei redditi, computando la ritenuta subita a titolo di acconto.

Con riferimento alle zone omogenee, l'articolo 2 del DM 2 aprile 1968, n. 1444 (di seguito, DM) – richiamato dal predetto articolo 35 – individua sei zone territoriali:

- zona A), il centro storico, artistico e di particolare pregio ambientale;
- zona B), le parti del territorio totalmente o parzialmente edificate, diverse dalle zone A);
- zona C), le parti del territorio destinate a nuovi complessi insediativi, che risultino inedificate;
- zona D), le parti del territorio destinate a nuovi insediamenti per impianti industriali o ad essi assimilati;
- zona E), le parti del territorio destinate ad usi agricoli, escluse quelle in cui – fermo restando il carattere agricolo delle stesse – il frazionamento delle proprietà richieda insediamenti da considerare come zone C);
- zona F), le parti del territorio destinate ad attrezzature ed impianti di interesse generale.

Con la circolare n. 194/E del 1998 – in cui sono richiamate le precedenti risoluzioni n. 30/E del 1997 e n. 111/E del 1996 – sono stati forniti ulteriori chiarimenti interpretativi con riferimento alla disciplina contenuta nell'articolo 11, della legge n. 413 del 1991.

Al riguardo, si ritiene che, i citati documenti di prassi, seppur riferiti al quadro normativo contenuto nel citato articolo 11, valgono anche con riferimento all'articolo 35, comma 1, del DPR n. 327 del 2001, atteso che – come precisato dal Consiglio di Stato nel parere n. 4/2001 del 29 marzo 2001 – *“l'articolo 35*

riproduce, con alcuni *correttivi formali*, l'articolo 11, commi da 5 ad 8, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, come integrato dall'articolo 21, comma 15, della legge 27 dicembre 1997, n. 449...".

In particolare, nella citata circolare n. 194/E del 1998, è stato chiarito che, per quanto concerne la realizzazione di opere pubbliche ed infrastrutture urbane, il riferimento alle zone omogenee deve ritenersi tassativo, considerato che la norma dispone l'assoggettamento a tassazione dell'indennità di esproprio con riferimento alla collocazione dell'area nelle zone omogenee di tipo A, B, C e D, di cui al citato DM, senza discriminare i terreni fra quelli agricoli e quelli suscettibili di un uso diverso rispetto a quello agricolo.

Ai fini della imponibilità, quindi, è necessario verificare se il terreno rientra o meno in una delle zone omogenee richiamate dalla norma e non, invece, se esso sia suscettibile di edificabilità o, come nel caso di specie, se lo stesso sia destinato a verde agricolo.

In sostanza, come precisato nella citata circolare n. 194/E del 1998, è necessario che il Comune interessato specifichi in quale zona omogenea il terreno ricade o ricadrebbe, laddove le zone omogenee non siano state definite.

Nel richiamato documento di prassi, inoltre, è stato chiarito che, per quanto concerne l'individuazione del momento da considerare per la collocazione del terreno nelle zone omogenee – al fine di stabilire l'assoggettabilità o meno a tassazione dell'indennità di esproprio – si deve far riferimento non all'emissione del decreto di esproprio bensì all'inizio della procedura esecutiva.

Sulla questione in esame si è recentemente espressa la Corte di Cassazione, che, nella sentenza n. 8287 del 4 aprile 2018, nel richiamare altre pronunce, ha precisato che *"La legge n. 413 del 1991, art. 11, comma 5, attribuisce rilevanza unicamente all'essere la plusvalenza conseguente alla percezione di indennità o risarcimenti relativi 'a terreni destinati ad opere pubbliche o ad infrastrutture urbane all'interno delle zone omogenee di tipo A, B, C, D di cui al D.M. 2 aprile*

1968, (...) definite dagli strumenti *urbanistici*(..). *Tanto prescinde* – come già da questa Corte affermato (tra le tante Cass. n. 15845/2004) – dalla classificazione risultante dal locale piano regolatore con riguardo a zone non comprese nella classificazione formale del predetto D.M.. Le previsioni di uno strumento urbanistico *locale, quand’anche legittimamente adottate, sono* del tutto irrilevanti ai fini specifici, perché non considerate affatto dalla normativa nazionale. Mentre quel che conta è il criterio che, ai sensi *dell’art. 11, comma 5, Legge cit.*, sottopone a tassazione le plusvalenze conseguenti alla percezione di indennità o di risarcimenti in relazione alla mera collocazione dei suoli nelle zone omogenee indicate (di tipo A, B, C, D), senza rilevanza di alcuna ulteriore distinzione (tra aree aventi vocazione edificatoria e terreni agricoli). Per cui, ai fini dell’assoggettamento ad imposizione, occorre solo verificare se l’area, in relazione alla quale si verifica il presupposto impositivo, sia inserita in una di queste zone, o per espressa previsione dello strumento urbanistico generale di primo livello, ovvero per il suo inserimento in linea di fatto in forza di piano attuativo di secondo o terzo livello (cfr. Cass. n. 9455/2006); fermo restando che, comunque, non rileva, allo scopo di escludere l’imponibilità ai fini Irpef, il fatto che l’area, secondo il locale piano regolatore, si trovasse all’interno di zona altrimenti destinata, poiché tale previsione non è sufficiente a escludere la relativa inerenza dell’area alle zone omogenee considerate avuto riguardo alla sua destinazione effettiva (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 652 del 2012)” (in senso conforme, cfr. Cassazione, sentenza n. 11409 del 2015).

Ritornando al caso in esame, nella relazione di stima, allegata all’istanza, si legge testualmente “...*per l’esproprio delle particelle formanti verde agricolo*...”, mentre, nella stessa istanza, viene precisato che per “verde agricolo” “...*il vigente strumento urbanistico adottato dal Comune di, segnatamente il Piano urbanistico...attribuisce il seguente significato: ‘zona [che] comprende le parti del territorio destinate prevalentemente ad usi agricoli*’”.

Tanto premesso, sulla base dell'interpretazione resa dalla giurisprudenza di legittimità richiamata, si ritiene di non poter condividere la soluzione prospettata dall'istante sulla base delle seguenti argomentazioni.

Nel caso di specie, sull'area espropriata – urbanisticamente classificata, all'inizio della procedura esecutiva, quale zona di “verde agricolo” e, quindi, in via analogica, astrattamente riconducibile alla zona omogenea di cui alla lettera E) dell'articolo 2 del DM, esclusa da tassazione – sorgerà una struttura, per la cui realizzazione il Comune di ha ritenuto sussistere i presupposti per la dichiarazione di pubblica utilità e conseguente classificazione al patrimonio comunale “demanio ramo strade” (cfr. decreto di esproprio).

Ai fini dell'individuazione del regime di tassazione si ritiene che, in presenza di aree ricadenti nelle zone destinate a “verde agricolo”, come nella specie, è necessario accertare – come precisato dalla Cassazione – se la destinazione delle stesse non possa considerarsi mutata in virtù di eventuali strumenti urbanistici di successivo livello che superano l'iniziale destinazione dell'area.

Nel caso di specie, si è dell'avviso che la destinazione urbanistica delle aree espropriate – ancorché originariamente ricomprese, nel piano urbanistico comunale, tra le zone destinate a verde agricolo – sia di fatto mutata allorquando l'Ente locale le abbia destinate alla realizzazione di una infrastruttura pubblica (il.....).

Pertanto, si ritiene che i terreni espropriati rientrino nell'esclusione prevista dalla lettera E) del DM, ossia quelle zone che – pur mantenendo il loro carattere agricolo – vengono utilizzate per la realizzazione di insediamenti da considerare come zone omogenee C).

Sulla base delle suesposte argomentazioni, l'istante sarà quindi tenuta ad assoggettare ad imposta, ai sensi dell'articolo 35, comma 1, del DPR n. 327 del

2001, la somma che riceverà dal Comune dia titolo di indennità di esproprio, secondo le disposizioni contenute negli articoli 67 e 68 del TUIR.

Ne consegue che, il Comune di, al momento della corresponsione dell'indennità in parola, dovrà effettuare la ritenuta prevista dal comma 2 del suddetto articolo 35.

IL DIRETTORE CENTRALE
Firmato digitalmente