

**Risposta n. 165**

***OGGETTO: Espropriazione pubblica utilità – Plusvalenza – Articolo 35,  
comma 1, del DPR n. 327 del 2001 – Affittuario  
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 società agricola.....(di seguito, istante), fa presente che, in data ....., ha stipulato, con ....., un contratto di affitto di fondo rustico, con il quale quest'ultima concedeva in affitto all'istante, tra l'altro, il terreno identificabile tavolarmente con la .....

Tale contratto veniva successivamente registrato all'Ufficio territoriale di....

La società istante, in forza del contratto, conduceva la propria attività agricola, tra l'altro, sull'intera p.f. ....

Il Comune di....., in vista dell'esproprio di cui si dirà nel prosieguo, ha provveduto a far scorporare dalla summenzionata p.f. , x mq che sono andati a formare la nuova p.f. ....

Il terreno è stato oggetto di esproprio, in capo alla ....., da parte del Comune di ....., al fine di realizzare sul terreno un'opera pubblica, segnatamente l'ampliamento del lido comunale.

Per l'esproprio la società istante, in quanto affittuario del terreno, riceverà, ai sensi e per gli effetti dell'articolo ....., dal Comune di ....., quale indennità di esproprio, la somma complessiva di euro ....., ossia il ..... dell'importo spettante alla ..... indicato nel decreto, determinato quest'ultimo sulla base della "Stima dei terreni per l'ampliamento del Lido Comunale di ....", elaborata in data ..... dal tecnico all'uopo incaricato dal Comune di.....

Come individuato nella stima, il terreno si trova in zona per "attrezzature collettive – impianti sportivi".

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 ..... 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 di trovava in zona classificata come "attrezzature collettive – impianti sportivi".

Per tale zona, il vigente strumento urbanistico adottato dal Comune di ....., segnatamente il piano urbanistico (approvato con deliberazione del ....., ed approvato con deliberazione della .....), attribuisce il seguente significato: *zona che "...comprende le aree destinate al fabbisogno comunale per gli impianti sportivi [, con l'effetto che] sono ammesse esclusivamente le costruzioni e le infrastrutture necessarie per praticare attività sportive all'aperto e al coperto [, ivi compresi] ... i servizi igienico-sanitari e di pronto soccorso, i vani indispensabili per la manutenzione e la cura degli impianti stessi nonché per il deposito delle attrezzature sportive"*.

Orbene, se si confronta il significato attribuito dal Comune di ..... per la zona di "attrezzature collettive – impianti sportivi" con quelli individuati dal legislatore nella classificazione contenuta nel decreto di esproprio emerge chiaramente come la specifica zona non possa che essere ricondotta alla zona

territorialmente omogenea di tipo “F”, posto che quest’ultima è l’unica che considera le “parti del territorio (comunale) destinate ad attrezzature ed impianti di interesse generale”.

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.

Ritornando al caso in esame, nella relazione di stima, allegata all'istanza, si legge testualmente “...per l'esproprio delle particelle formante zona di attrezzature collettive – impianti sportivi...”, mentre, nella stessa istanza, viene precisato che per detta zona “...il vigente strumento urbanistico adottato dal Comune di ....., segnatamente il Piano urbanistico...attribuisce il seguente significato: ‘zona [che] comprende le aree destinate al fabbisogno comunale per gli impianti sportivi [, con l'effetto che] sono ammesse esclusivamente le costruzioni e le infrastrutture necessarie per praticare attività sportive all'aperto e al coperto [, ivi compresi] ... i servizi igienico-sanitari e di pronto soccorso, i

*vani indispensabili per la manutenzione e la cura degli impianti stessi nonché per il deposito delle attrezzature sportive...’’.*

Ciò detto, fermo restando che la seguente risposta si basa sui fatti e sui dati così come illustrati nell’istanza di interpello, si ritiene che nel caso di specie, la questione prospettata prescinda dalla definizione della zona omogenea in cui ricade il terreno oggetto di esproprio.

Nella fattispecie, infatti, l’istante – in qualità di sedicente affittuario e conduttore agricolo del terreno espropriato, di proprietà .... – riferisce che riceverà, da parte del Comune di ....., la somma di .... euro a titolo di indennità spettante agli affittuari, così come prevista e disciplinata dall’articolo .....

Nella richiamata circolare n. 194/E del 1998, è stato chiarito che non danno luogo a plusvalenza, tra l’altro, le *“...indennità aggiuntive erogate ex articolo 17, comma 2, della legge n. 865 del 1971, ai coloni, mezzadri, fittavoli e altri coltivatori diretti del terreno espropriato, le quali non costituiscono il corrispettivo ‘del passaggio in capo all’espropriante del diritto dominicale sull’immobile’, ma rispondono all’esigenza di tener conto della ‘perdita delle concrete possibilità di lavoro (agricolo) costituenti la principale fonte di reddito per il coltivatore diretto e la sua famiglia’’.*

Al riguardo, si osserva che l’articolo 17, comma 2, della legge n. 865 del 1971 – richiamato nella citata circolare n. 194/E del 1998 – è stato abrogato, a decorrere dal 30 giugno 2003, dall’articolo 58 del TUEPU e sostituito dall’articolo 42 del TUEPU, che ne riproduce, sostanzialmente, lo stesso contenuto, in quanto statuisce che *“spetta una indennità aggiuntiva al fittavolo, al mezzadro o al partecipante 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”.*



Tanto premesso, si ritiene che i chiarimenti forniti con la richiamata circolare n. 194/E del 1998 – redatta in vigore dell'abrogato articolo 17 – trovano oggi applicazione con riferimento al citato articolo 42 del TUEPU.

Pertanto, sulla base delle suesposte argomentazioni, si è dell'avviso che l'istante, nella sua qualità di fittavolo (affittuario) del terreno espropriato, non sia tenuta ad assoggettare ad imposta, ai sensi dell'articolo 35, comma 1, del DPR n. 327 del 2001, la somma che riceverà a titolo di indennità, ai sensi del citato articolo .....

**IL DIRETTORE CENTRALE**