

Risposta n. 476/2023

OGGETTO: Indennità di esproprio – ambito applicativo, ai fini del regime di tassazione, dell'articolo 35 del del decreto del Presidente della Repubblica 8 giugno 2001, n. 327 (Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di espropriazione per pubblica utilità)

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

QUESITO

L'Istante fa presente di essere comproprietario, insieme ad un'altra persona fisica, di un immobile con aree pertinenziali, interessato da una procedura ablativa con atti di parziale esproprio e occupazione per la realizzazione di un collegamento autostradale ed opere ad esso connesse e che, a seguito di un contenzioso dinanzi alla Corte di Appello di, in qualità di comproprietario, gli è stata riconosciuta una somma di denaro (pari a euro 106.248,22) a titolo di:

- "*indennità di esproprio*" dell'area edificabile (euro 2.262,80);

- "*indennità per deprezzamento*" residuo dell'area non espropriata (pari a euro 101.204,00);
- "*indennità di occupazione temporanea*" (pari a euro 2.310,00);
- "*indennità di occupazione d'urgenza*" (pari a euro 471,42).

L'*Istante* fa presente che in relazione alla quota spettante di detta somma (pari a euro 53.124,11), liquidata il 7 novembre 2022, è stata applicata la ritenuta del 20 per cento ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 413 del 1991 (pari a euro 10.624,82).

Ciò premesso, l'*Istante* chiede se sia corretto assoggettare a tassazione anche l'importo corrisposto a titolo di "*indennità per il deprezzamento*" residuo dell'area non espropriata ricompreso della somma assoggettata a ritenuta.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che devono essere assoggettate a tassazione solo le somme riconosciute a titolo di indennità di esproprio e di occupazione e non anche quelle riconosciute a titolo di indennità per il deprezzamento della parte residua dell'immobile espropriato che, a parere dell'*Istante*, configura un «*indennizzo di danno emergente e non di lucro cessante, finalizzato appunto a rinfrancare la perdita della capacità edificatoria dell'area non espropriata sulla quale i proprietari non potranno più edificarvi*».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 35, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 8 giugno 2001, n. 327 (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 30 dicembre 1991, n. 413, dispone che *«qualora sia corrisposta a chi non eserciti una impresa commerciale una somma 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.»*.

Tale somma rientra tra i redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, lettera b), del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

Il successivo comma 2 del citato articolo 35 del TUEPU dispone che *«Il soggetto che corrisponde la somma opera la ritenuta nella misura del venti per cento, a titolo di imposta. Con la dichiarazione dei redditi, il contribuente può optare per la tassazione ordinaria, col computo della ritenuta a titolo di acconto.»*.

Come chiarito con la circolare 24 luglio 1994, n. 194/E, *«per quanto riguarda la realizzazione di opere pubbliche o infrastrutture urbane, va ribadito che il riferimento alle zone omogenee contenuto nella disposizione in questione deve ritenersi tassativo, nel senso che la norma dispone l'assoggettamento a tassazione delle indennità di esproprio con riferimento alla collocazione dell'area nelle zone omogenee di tipo A, B, C, e D, senza discriminare i terreni tra quelli agricoli e quelli suscettibili di un uso diverso rispetto a quello agricolo.»*.

In sostanza, è stato chiarito che l'assoggettamento a tassazione delle indennità di esproprio è subordinato alla verifica della collocazione del terreno oggetto del

procedimento espropriativo in una delle zone omogenee richiamate dalla norma a nulla rilevando, invece, se sia suscettibile di edificabilità.

Con specifico riferimento alla determinazione dell'indennità di esproprio, l'articolo 32, comma 1, del TUEPU 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»*.

Inoltre, il successivo articolo 33 del TUEPU prevede che *«Nel caso di esproprio parziale di un bene unitario, il valore della parte espropriata è determinato tenendo conto della relativa diminuzione di valore»*.

Al riguardo, appare opportuno osservare che secondo il costante orientamento della giurisprudenza civile della Corte di cassazione, *«nel caso di espropriazione parziale (che si configura quando la vicenda ablativa investa parte di un complesso immobiliare caratterizzato da una destinazione economica unitaria e da un nesso di funzionalità tra ciò che è stato oggetto del provvedimento ablativo e ciò che è rimasto nella disponibilità dell'espropriato) l'indennizzo riconosciuto al proprietario dall'art. 33 del d.P.R. n. 327 del 2001 non può riguardare soltanto la porzione espropriata ma anche la compromissione o l'alterazione delle possibilità di utilizzazione della restante porzione del bene rimasta nella disponibilità del proprietario, in tutti i casi in cui il distacco di una parte del fondo e l'esecuzione dell'opera pubblica influiscano negativamente sulla parte residua (cfr. Cass. 7.10.2016, n. 20241). Del resto, questa*

Corte spiega ulteriormente che, in tema di espropriazione per pubblica utilità, rispetto al soggetto espropriato non sono concepibili due distinti crediti, l'uno a titolo di indennità di espropriazione e l'altro quale risarcimento del danno per il deprezzamento che abbiano subito le parti residue del bene espropriato, tenuto conto che questa seconda voce è da considerare ricompresa nella prima che, per definizione, riguarda l'intera diminuzione patrimoniale subita dal soggetto passivo per effetto del provvedimento ablativo. (cfr. Cass. (ord.) 18.2.2021, n. 4264; Cass. 8.4.2016, n. 6926)» (cfr. Cass., Sez. I, n. 19144 del 6 luglio 2023; in senso analogo, ex multis: Cass., Sez. I, n. 4787 del 26 marzo 2012, Cass. SS.UU n. 1643 del 23 gennaio 2017).

Pertanto, l'indennità corrisposta ai sensi del citato articolo 33 del TUEPU per il deprezzamento dell'area non espropriata, costituendo parte integrante dell'indennità di esproprio in base ai principi formulati dalla giurisprudenza sopra richiamata, deve essere assoggettata a tassazione ai sensi dell'articolo 35 del TUEPU.

In termini analoghi, nella risposta ad interpello n. 669 pubblicata il 6 ottobre 2021, concernente la corretta tassazione da applicare ai fini dell'imposta di registro, la predetta indennità è stata ricompresa nella base imponibile quale «*parte integrante dell'indennità di espropriazione*».

Pertanto, nel caso in esame, in cui l'*Istante* è stato interessato da una procedura ablativa con atti di parziale esproprio e occupazione per la realizzazione di un collegamento autostradale, anche l'"*indennità per il deprezzamento*" residuo dell'area non espropriata (pari a euro 101.204) va tassata ai sensi dell'articolo 35 del TUEPU.

Si precisa che, in relazione alla somma percepita dall'*Istante*, comprendente anche l'"*indennità per deprezzamento*", su cui è stata applicata la ritenuta del 20 per cento,

lo stesso potrà optare con la dichiarazione dei redditi, per la tassazione ordinaria, col computo della ritenuta a titolo di acconto, facendo rientrare tali redditi tra le plusvalenze di cui al citato all'articolo 67, comma 1, lettera *b*), del TUIR la cui base imponibile è determinata ai sensi del successivo articolo 68.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)