



Ministero delle Finanze

DIPARTIMENTO DELLE ENTRATE

DIR.CENTRALE: AFFARI GIURIDICI E CONTENZ. TRIBUTARIO

Circolare del 24/07/1998 n. 194

Oggetto:

Tassazione indennita' di esproprio. Art. 11, commi 5 e seguenti legge 30 dicembre 1991, n. 413.

Sintesi:

A seguito di istanze pervenute da vari Comuni interessati, si forniscono chiarimenti in ordine alla disciplina relativa alla tassazione delle somme percepite a titolo di indennita' di esproprio o di cessione volontaria in corso di procedimento espropriativo al fine di assicurare un'uniforme applicazione della stessa.

Testo:

L'art. 11, commi da 5 a 9, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, ha disposto la tassazione delle somme percepite a titolo di indennita' di esproprio o di cessione volontaria nel corso del procedimento espropriativo, nonche' a seguito di occupazione acquisitiva.

A far data dalla dichiarazione dei redditi relativi al 1991, con le istruzioni per la compilazione del Mod 740/M e con successive risoluzioni ministeriali (cfr. risoluzioni n. 7/984 dell'11 giugno 1993, n. 7/35 del 21 luglio 1993, n. 5/865 del 14 dicembre 1994, n. 111/E dell'11 luglio 1996, n. 30/E del 18 febbraio 1997, n. 5/987 del 6 maggio 1997) sono stati forniti in merito all'argomento di cui trattasi una serie di chiarimenti.

Cio' nonostante, considerato che continuano a pervenire istanze da parte dei Comuni interessati, intese ad ottenere precisazioni sulle indennita' in parola, si ritiene opportuno riepilogare tutta la disciplina concernente la materia in oggetto, al fine di assicurare l'uniforme applicazione delle suddette disposizioni.

Ai sensi del comma 5 del citato articolo 11 sono assoggettate a tassazione le plusvalenze conseguenti alla percezione, da parte di soggetti che non esercitano imprese commerciali, di somme a titolo di indennita' di esproprio o di cessione volontaria nel corso del procedimento espropriativo, nonche' di somme comunque dovute per effetto di acquisizione coattiva conseguente ad occupazioni di urgenza divenute illegittime.

Il comma 6 stabilisce, altresì, che costituiscono reddito imponibile e concorrono alla formazione dei redditi diversi di cui all'art. 81 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, le somme percepite a titolo di indennita' di occupazione, diverse da quelle sopra considerate e gli interessi comunque dovuti su tutte le somme in questione.

Per quanto riguarda i procedimenti di natura analoga all'esproprio che si e' inteso attrarre nella fattispecie impositiva, si ritiene che il richiamo alla "acquisizione coattiva conseguente ad occupazioni di urgenza divenute illegittime", attesa la volonta' del legislatore ed il tenore del successivo comma 7 dell'art. 11 citato, si riferisce sia alle occupazioni avvenute sulla base di un titolo divenuto in seguito illegittimo sia a quelle effettuate senza alcun titolo giuridico e per le quali si e' verificata l'accessione invertita.

Per quanto riguarda, invece, la nozione di occupazione acquisitiva deve farsi riferimento all'espropriazione di fatto che si verifica quando la pubblica autorita', occupando illegittimamente un suolo privato per destinarlo irreversibilmente a realizzazione di interesse pubblico, crea i presupposti per la emanazione di un provvedimento giudiziario che riconosce al privato una somma a titolo di risarcimento per la privazione del suolo stesso.

Le indennita' e le altre somme sopra specificate sono assoggettate a tassazione a condizione che siano state corrisposte relativamente ad aree destinate alla realizzazione di opere pubbliche o di infrastrutture urbane all'interno di zone omogenee di tipo A, B, C e D di cui al decreto

ministeriale 2 aprile 1968, definite dagli strumenti urbanistici, e di interventi di edilizia residenziale pubblica ed economica e popolare di cui alla legge 18 aprile 1962, n. 167, e successive modificazioni.

Pertanto, ove l'esproprio venga disposto per destinare l'area ad interventi di edilizia residenziale pubblica ed economica e popolare di cui alla legge sopra citata, la relativa indennita' di esproprio dev'essere sempre assoggettata a tassazione, non assumendo alcun rilievo la collocazione dell'area in questione nelle diverse zone omogenee in cui e' ripartito il territorio. Le zone omogenee, infatti, vengono prese in considerazione, ai fini della tassazione delle indennita' di esproprio, solo quando si riferiscono a procedimenti espropriativi relativi ad aree destinate alla realizzazione di opere pubbliche o di infrastrutture urbane.

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 indennita' 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.

Ai fini della imponibilita', quindi, e' necessario verificare se il terreno rientri in una delle zone omogenee richiamate dalla norma e non, invece, se esso sia suscettibile di edificabilita'.

In proposito si osserva che, sebbene nella maggior parte dei casi i due concetti coincidano, puo' verificarsi eccezionalmente che nelle zone omogenee previste dal legislatore rientrino non soltanto terreni suscettibili di edificabilita', ma anche quelli non edificabili. In questo caso l'indennita' di esproprio e' assoggettata a tassazione per il semplice fatto che il terreno rientra in una delle zone omogenee di tipo A, B, C, D, di cui al D.M. 2 aprile 1968, definite dagli strumenti urbanistici.

Circa l'inquadramento nelle predette zone omogenee, come gia' precisato con le risoluzioni n. 111/E del 11 luglio 1996 e n. 30/E del 18 febbraio 1997, e' opportuno ricordare che, mentre il certificato di destinazione urbanistica indica se una certa area e' edificabile e in quale misura, il D.M. 2 aprile 1968 definisce, invece, le zone omogenee, cioe' reca la descrizione topografica del territorio e per ciascuna zona fissa le quote standards, vale a dire le dotazioni minime inderogabili di spazi per infrastrutture e servizi pubblici. In pratica, un terreno potrebbe non essere edificabile e trovarsi in una delle zone omogenee per le quali e' prevista la tassazione e viceversa. E', quindi, necessario che il Comune interessato specifichi in quale zona omogenea il terreno ricade o ricadrebbe (nei casi in cui le zone omogenee non sono state definite).

Va precisato che il criterio di valutazione assunto dal giudice per determinare l'indennita' di esproprio non puo' essere di alcun ausilio per individuare le fattispecie da assoggettare a tassazione, sia per le considerazioni che precedono che per quelle di seguito esposte.

Dopo le declaratorie di illegittimita' costituzionale (sentenze 30 gennaio 1980, n. 5 e 19 luglio 1983, n. 223) delle disposizioni contenute nella legge n. 865 del 1971, relative alla determinazione delle indennita' di esproprio nella parte in cui determinavano l'indennita' di espropriazione per i terreni edificabili secondo valori agricoli, si e' creato un vuoto legislativo che la giurisprudenza della Cassazione ha cercato di colmare, fornendo alcune puntualizzazioni:

- a) le censure costituzionali dovevano intendersi rivolte alla determinazione delle indennita' delle sole aree edificabili;
- b) le indennita' di espropriazione relative alle aree agricole aventi esclusiva suscettibilita' di utilizzo agricolo dovevano essere determinate secondo i criteri della legge del 1971;
- c) gli indennizzi delle aree suscettibili di utilizzo diverso o ulteriore rispetto a quello agricolo dovevano essere determinate secondo i criteri di cui alla legge del 1971;
- d) il carattere edificatorio di un suolo andava desunto da qualita' ed elementi certi, obiettivi ed inequivoci, quali la facilita' di accesso, l'esistenza di vie pubbliche, e simili.

Pertanto, tutte le indennita' di espropriazione sono state determinate sulla base dei suddetti criteri.

In questa situazione normativa sono state introdotte le disposizioni

contenute nell'art. 11, commi 5 e seguenti della legge 30 dicembre 1991, n. 413, le quali pero', come gia' precisato, non fanno riferimento alla suscettibilita' edificatoria dei terreni bensì prevedono l'assoggettamento ad imposizione delle somme in questione solo se riferibili ad aree destinate alla realizzazione di opere pubbliche e di infrastrutture urbane all'interno di zone omogenee di tipo A, B, C, D, di cui al D.M. 2 aprile 1968, definite dagli strumenti urbanistici, e di interventi di edilizia residenziale pubblica ed economica e popolare di cui alla legge 18 aprile 1962, n. 167, e successive modificazioni.

Per completezza di argomento va osservato che, - in sede di conversione del decreto-legge n. 333 del 1992, con la legge n. 359 del 1992 - il legislatore ha introdotto una norma di carattere provvisorio destinata a fissare il criterio di determinazione delle indennita' di esproprio delle aree suscettibili di edificabilita', senza apportare alcuna modifica alla citata legge n. 413 del 1991. L'art. 5-bis della legge n. 359 del 1992 dispone, infatti, che fino all'emanazione di un'organica disciplina di tutte le espropriazioni preordinate alla realizzazione di opere o interventi da parte dello Stato, delle Regioni, delle Province, dei Comuni e degli altri enti pubblici o di diritto pubblico, anche non territoriali, o comunque preordinate alla realizzazione di opere o interventi dichiarati di pubblica utilita', l'indennita' di espropriazione per le aree edificabili e' determinata a norma dell'art. 13, terzo comma, della legge 15 gennaio 1885, n. 2892 (legge per il risanamento della citta' di Napoli), sostituendo in ogni caso ai fitti coacervati dell'ultimo decennio il reddito dominicale rivalutato di cui agli articoli 24 e seguenti del T.U.I.R. (D.P.R. n. 917 del 1986). L'importo cosi' determinato deve essere ridotto del 40 per cento. E' previsto inoltre che in ogni fase del procedimento espropriativo il soggetto espropriato puo' concordare la cessione volontaria, nel qual caso non si applica la predetta riduzione del 40%. Per la valutazione della edificabilita' delle aree, si devono considerare le possibilita' legali ed effettive di edificazione esistenti al momento dell'apposizione del vincolo preordinato all'esproprio.

Per le aree agricole e per quelle non classificabili come edificabili nel senso sopra indicato, continuano ad applicarsi le disposizioni della legge del 1971, n. 865.

La disposizione in esame, peraltro, si applica anche per le indennita' in corso di determinazione pur se relative a vecchi procedimenti (cfr. art. 1, comma 65, legge 28 dicembre 1995, n. 549).

Con riferimento alle fattispecie da assoggettare a tassazione, si precisa che le indennita' relative ai terreni ricadenti nella zona omogenea F sono escluse dalla tassazione in quanto l'inclusione della medesima tra quelle nelle quali la realizzazione di opere pubbliche e di infrastrutture urbane da luogo alla tassazione delle relative indennita' e' stata effettuata dall'art. 3, comma 1, lettera a), dei decreti legge 28 febbraio 1992, n. 174, 27 aprile 1992, n. 269, e 25 giugno 1992, n. 319, tutti non convertiti. Al riguardo, e' opportuno ricordare che l'art. 2 della legge 24 marzo 1993, n. 75, ha fatto salvi gli effetti dei decreti non convertiti e, pertanto, si deve ritenere legittima l'effettuazione della ritenuta avvenuta nel periodo di vigenza di detti decreti. In tal senso si e' espressa anche l'Avvocatura Generale dello Stato (cfr. c.s. n. 7854/93- partenza n. 043408 - 12 aprile 1994), confermando l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria.

Per quanto concerne, invece, l'individuazione del momento da considerare per la collocazione del terreno nelle zone omogenee citate, al fine di stabilire l'assoggettabilita' o meno a tassazione dell'indennita' di esproprio, si deve far riferimento non all'emissione del decreto di esproprio bensì all'inizio della procedura esecutiva (ad es. occupazione di pubblica utilita' etc.). Pertanto, resta fermo che, ove un terreno venga espropriato a seguito dell'approvazione di una variante di piano per pubblica utilita', si deve avere riguardo alla nuova situazione del terreno stesso e non alla condizione precedente l'approvazione della variante, altrimenti il fine della disposizione risulterebbe facilmente eluso.

Non danno luogo a plusvalenza, invece, le somme relative ad indennita' di esproprio di fabbricati ed annesse pertinenze. Così pure non devono essere assoggettate a tassazione le somme corrisposte a titolo di indennita' di servitu', in quanto nei casi di specie il contribuente conserva la proprieta' del cespite.

E' stata altresì confermata, con la nota n. 5/865 del 14 dicembre

1994, suffragata anche dal parere dell'Avvocatura Generale dello Stato (c.s. n. 7854/93 del 12 aprile 1994), la non assoggettabilita', quale indennita' di esproprio, delle indennita' aggiuntive erogate ex art. 17, comma 2, della legge n. 865 del 1971, ai coloni, mezzadri, fittavoli ed 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 possibilita' di lavoro (agricolo) costituenti la principale fonte di reddito per il coltivatore diretto e la sua famiglia".

Ai sensi del comma 7 dell'art. 11 della legge in esame, gli "enti eroganti", all'atto della corresponsione delle somme relative alle indennita' sopra descritte, comprese le somme per occupazione temporanea, risarcimento danni da occupazione acquisitive, rivalutazione ed interessi, devono operare una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 20%. Tuttavia, i contribuenti, in sede di dichiarazione dei redditi, possono optare per la tassazione nei modi ordinari (e cioe' a tassazione separata ovvero a tassazione ordinaria) ed in tal caso la ritenuta si considera effettuata a titolo di acconto. In proposito, si precisa che la ritenuta deve essere operata dall'ente erogatore sull'intera somma cosi' come liquidata e, solo in caso di esercizio dell'opzione, il contribuente dovra' procedere al calcolo della plusvalenza secondo i criteri indicati dall'art. 82 del Tuir.

Va precisato che, ai fini del calcolo delle plusvalenze delle indennita' di esproprio e simili, il costo di acquisto deve essere prima aumentato di tutti gli altri costi inerenti e poi rivalutato sulla base della variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati. Al costo cosi' determinato e rivalutato va poi sommata l'eventuale Invim pagata. Qualora si tratti di terreni acquistati per effetto di successione o donazione, si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati e in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo inerente, dell'Invim e dell'imposta di successione pagate, senza operare alcuna rivalutazione sulla base della variazione dell'indice dei prezzi al consumo.

Per quanto riguarda le somme percepite a titolo di indennita' di occupazione, diverse da quelle di cui al comma 5 dell'art. 11 della legge in commento e gli interessi comunque dovuti su dette somme, il legislatore, al successivo comma 6, ha stabilito un trattamento differenziato rispetto alle altre indennita' e quindi ha specificato che tali somme non costituiscono plusvalenze. Conseguentemente le stesse, in caso di opzione da parte del contribuente per la tassazione nei modi ordinari, devono sempre essere acquisite a tassazione nel loro intero ammontare.

Il comma 8 dello stesso articolo 11 stabilisce che per il versamento delle ritenute in questione, per gli obblighi di dichiarazione e di comunicazione e per le eventuali sanzioni, si applicano le disposizioni previste per le ritenute di cui al secondo comma dell'art. 28 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Infine, il comma 9 dell'art. 11 della legge in esame prevede che le disposizioni sopra descritte "si applicano anche alle somme percepite in conseguenza di atti anche volontari o provvedimenti emessi successivamente al 31 dicembre 1988 e fino alla data di entrata in vigore della presente legge se l'incremento di valore non e' stato assoggettato all'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili. In tali casi le somme percepite devono essere indicate nella dichiarazione annuale dei redditi da presentarsi per l'anno 1991 e l'imposta deve essere corrisposta mediante versamento diretto nei modi previsti per il versamento delle imposte sui redditi in due rate uguali, con scadenza, la prima, entro il termine di presentazione della predetta dichiarazione e, la seconda, entro il quinto mese successivo. Nei confronti degli eredi del soggetto espropriato le suddette disposizioni si applicano limitatamente alle somme percepite dopo l'apertura della successione".

La disciplina sopra descritta si applica a decorrere dall'entrata in vigore della legge e, pertanto, relativamente alle somme corrisposte a decorrere dal 1 gennaio 1992, indipendentemente dalla data del provvedimento che ha disposto l'esproprio, l'occupazione, ecc., il soggetto erogatore delle somme relative alle fattispecie sopra precisate e' tenuto ad effettuare, sull'intero ammontare delle stesse la prevista ritenuta di acconto del 20%.

Gli "enti eroganti" devono, quindi, effettuare la ritenuta sulle somme

corrisposte a decorrere dal 1 gennaio 1992, senza dare alcun rilievo alla data del provvedimento o atto che ha generato la corresponsione delle somme.

Il legislatore, pero', con il citato comma 9 dell'art. 11, ha previsto una limitata retroattivita' di questa disciplina ed ha disposto, soltanto per il primo anno di applicazione della disposizione in rassegna, l'assoggettamento ad imposta, mediante autotassazione, anche delle somme percepite dal 1 gennaio 1989 al 31 dicembre 1991, in forza di atti o provvedimenti emessi nello stesso arco temporale.

Al riguardo, si ricorda che, ai fini dell'imponibilita' delle somme percepite dal 1 gennaio 1989 al 31 dicembre 1991, doveva sussistere la duplice condizione che il provvedimento o l'atto volontario ed il pagamento fossero intervenuti nel periodo di tempo considerato, laddove per provvedimento, in assenza di ulteriore specificazione, doveva intendersi quello di esproprio e cioe' il provvedimento conclusivo dell'intera procedura di espropriazione.

A tal fine, i contribuenti che avevano percepito somme a titolo di esproprio, occupazione, ecc. nel triennio considerato avevano l'obbligo di assoggettarle a tassazione con l'aliquota e le modalita' indicate, direttamente nella dichiarazione dei redditi relativa al 1991.

Va rilevato che la Corte Costituzionale (sentenza n. 44/1966) ha affermato che la retroattivita' in materia tributaria non e' in linea di principio esclusa, purché sia contenuta nei limiti della ragionevolezza e che "deve essere verificato di volta in volta... se abbia spezzato il rapporto che deve sussistere tra imposizione e capacita' contributiva".

Aver richiesto, ai fini dell'imponibilita' del pregresso, la sussistenza delle due richiamate condizioni, aver limitato, per quanto riguarda gli eredi, l'applicabilita' delle disposizioni in esame alle somme percepite dopo l'apertura della successione e l'esclusione delle somme assoggettate ad INVIM, mostra l'intenzione del legislatore di contenere la retroattivita' nei limiti della ragionevolezza.

La Corte Costituzionale, infatti, con sentenza n. 315 del 1994 (seguita poi da altre dello stesso tenore, come ad esempio la n. 349 del 1995), ha giudicato legittima la norma, facendo proprie le argomentazioni addotte dall'Amministrazione finanziaria, laddove e' stato sostenuto che la tassazione delle plusvalenze da indennita' di esproprio completa il quadro della tassazione delle plusvalenze realizzate mediante lottizzazione dei terreni.

Circa l'applicabilita' della disposizione contenuta nel comma 9 del citato art. 11, soltanto ai fini della dichiarazione dei redditi relativa al 1991, va osservato che tale opinione risulta condivisa anche dall'Avvocatura Generale dello Stato, (cfr. c.s. n. 7854/93 - partenza n. 043408 - 12 aprile 1994) la quale ha affermato, tra l'altro, che relativamente alla disposizione del comma 5, il testo della norma e' chiaro nel senso che il presupposto dell'obbligazione tributaria e' costituito dalla "percezione" di indennita' o altre somme che, dal momento dell'entrata in vigore della legge, costituisce plusvalenza agli effetti dell'art. 81 comma 1, lett. b), del T.U.I.R., come modificato dal comma 1, lett. f), dell'art. 11 della citata legge n. 413 del 1991. Cio' risponde alla regola del principio di cassa che domina l'imposizione di tutti i redditi diversi dal reddito d'impresa. Nessuna rilevanza agli effetti del comma 5 ha la data dell'atto o fatto (decreto di espropriazione, cessione, occupazione illegittima) che da' titolo alla percezione della somma. Nel testo del comma 5 manca del tutto (a differenza del comma 9) perfino la menzione di atti o provvedimenti di cui possa essere verificata la data. Parallelamente il comma 7 impone agli enti eroganti di operare una ritenuta all'atto della corresponsione delle somme di cui ai commi 5 e 6, senza affatto distinguere le diverse situazioni in ragione del momento dell'effetto ablativo.

Nessun elemento testuale giustifica quindi la limitazione dell'efficacia della disposizione contenuta nel comma 5 del piu' volte citato art. 11 (che non e' norma retroattiva), a talune delle percezioni (plusvalenze realizzate) avvenute successivamente al 1 gennaio 1992.

Al contrario, il comma 9 dell'art. 11, che e' norma retroattiva stabilisce l'imponibilita' anche delle plusvalenze realizzate con la percezione avvenuta prima della entrata in vigore della legge; ma in tal caso, e solo in tal caso, l'imponibilita' e' soggetta alla duplice condizione che tanto la percezione della somma quanto gli atti o provvedimenti che ad essa

danno titolo siano di data successiva al 31 dicembre 1988.

Non e' quindi sostenibile che il limite temporale, riferito alla data dei provvedimenti, stabilito nel comma 9 come limite alla retroattivita', sia da estendere alla previsione del comma 5 che non si configura come norma retroattiva, non essendo corretto interpretare la norma di carattere generale attraverso la disposizione di carattere eccezionale per estendere la portata della eccezione alle situazioni che non sono eccezionali.

L'Amministrazione Nazionale Comuni d'Italia e' pregata di dare la massima diffusione alla presente circolare tra i comuni associati.