

Risposta n. 289/2025

OGGETTO: Costituzione del diritto di servitù a seguito di una procedura di espropriazione – Articolo 67, comma 1, lettera h), del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917

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

QUESITO

L'Istante dichiara che: -il 20 ottobre 2021 gli è stata notificata la delibera di approvazione del progetto esecutivo che coinvolge l'area in cui si trova un immobile di proprietà sua e dei suoi familiari;-la predetta delibera precisa, tra l'altro, che «l'approvazione del progetto ha valore di dichiarazione di pubblica utilità ai fini delle occorrenti espropriazioni o, come nel caso di specie, asservimenti» invitandolo a «fornire ogni eventuale utile chiarimento per determinare il valore da attribuire ai beni oggetto di esproprio/asservimento, ai fini di quantificare e liquidare la relativa indennità»;-in data 16 dicembre 2021 gli è stato notificato il decreto che autorizzava l'occupazione

d'urgenza delle aree interessate dalla realizzazione della variante;-con atto notarile del 17 luglio 2024 è stato costituito il diritto di servitù per la linea elettrica sull'immobile ubicato nell'area interessata dai lavori;-per la costituzione del diritto di servitù gli è stata riconosciuta, insieme ai familiari, un'indennità di euro 1.014,12 ai sensi dell'articolo 44 del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di espropriazioni per pubblica utilità (TUEPU) di cui al decreto del Presidente della Repubblica 8 giugno 2001, n. 327;-la predetta indennità è stata corrisposta con un acconto, pari a euro 811,29, in data 7 novembre 2022, ed il saldo, pari a euro 202,83, in data 17 luglio 2024, contestualmente alla redazione dell'atto.Ciò premesso, l'Istante chiede chiarimenti in merito all'applicabilità dell'articolo 67, comma 1, lett. h), del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, così come modificato dall'articolo 1, comma 92, della legge 30 dicembre 2023, n. 213 (legge di bilancio 2024), alla somma ricevuta a saldo a titolo di indennità di servitù.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che «l'indennità di servitù percepita ai sensi dell'articolo 44 del TUE non debba rientrare nell'ambito applicativo del novellato articolo 67, comma 1, lettera h) del TUIR in quanto:

- è regolata da norme di carattere speciale che prevalgono su quelle di carattere generale, le quali prevedono l'esclusione dell'indennità dal novero dei redditi diversi;

- la servitù è stata costituita non su iniziativa degli istanti, ma coattivamente imposta per far fronte ad esigenze di pubblica utilità che sono sovraordinate rispetto all'interesse del singolo, venendo così a mancare il requisito previsto nella relazione

tecnica alla legge di bilancio che prevede l'applicazione della norma ai diritti reali di godimento costituiti "ad opera del proprietario"»

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 35, comma 1, del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di espropriazione per pubblica utilità (TUEPU) di cui al decreto del Presidente della Repubblica 8 giugno 2001, n. 327, 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, lett. b), del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

Tale ultima disposizione normativa prevede che costituiscono redditi diversi «le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonché, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. In caso di cessione a titolo oneroso di

immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante».

Ai sensi della successiva lett. h), sono, inoltre, redditi diversi «i redditi derivanti dalla concessione in usufrutto, dalla costituzione degli altri diritti reali di godimento e dalla sublocazione di beni immobili, dall'affitto, locazione, noleggio o concessione in uso di veicoli, macchine e altri beni mobili, dall'affitto e dalla concessione in usufrutto di aziende» l'affitto e la concessione in usufrutto dell'unica azienda da parte dell'imprenditore non si considerano fatti nell'esercizio dell'impresa, ma in caso di successiva vendita totale o parziale le plusvalenze realizzate concorrono a formare il reddito complessivo come redditi diversi».

L'articolo 1, comma 92, della legge 30 dicembre 2023, n. 213 (c.d. legge di bilancio 2024), ha modificato, dal 1° gennaio 2024:

-l'articolo 67, comma 1, lett. h), del TUIR annoverando tra i redditi diversi anche quelli derivanti «dalla costituzione degli altri diritti reali di godimento»;

-l'articolo 9, comma 5 del medesimo TUIR, prevedendo che «Ai fini delle imposte sui redditi, laddove non è previsto diversamente, le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento e per i conferimenti in società».

Nel Dossier parlamentare a commento della legge di bilancio 2024, che riprende la relazione tecnica, viene chiarito che «La presente modifica all'articolo 9, comma 5, del TUIR conferma che laddove non sia previsto diversamente nel TUIR o in altre disposizioni normative, l'equiparazione fra il diritto di proprietà e i diritti reali di godimento [opera] esclusivamente nella ipotesi di cessione del diritto reale, mentre

tale equiparazione è esclusa nell'ipotesi della loro costituzione. Allo stesso tempo, la modifica in esame ricomprende espressamente nell'ambito dell'articolo 67, comma 1, lettera h), del TUIR l'ipotesi di costituzione del diritto di superficie sui beni immobili e di altri diritti reali di godimento, in analogia alla concessione in usufrutto».

Analogamente, la medesima relazione tecnica rileva che «salvo i casi specificamente disciplinati dalle norme vigenti, il regime impositivo delle plusvalenze sia riservato solo alle cessioni dei diritti reali di godimento che seguono la sua costituzione ad opera del proprietario, mentre i diritti ritratti in sede di costituzione dei medesimi diritti divengono imponibili per l'intero ammontare percepito nel periodo di imposta».

Ciò comporta che, a decorrere dall'entrata in vigore della nuova formulazione dell'articolo 67 del TUIR, le fattispecie aventi ad oggetto la costituzione di diritti reali di godimento, che in precedenza sarebbero state ricomprese nell'ambito delle plusvalenze ai sensi della lett. b) del comma 1 del citato articolo, rientrano attualmente nella categoria dei "redditi diversi" di cui alla successiva lett. h), dovendosi, dunque, considerarsi superati i chiarimenti della circolare del 24 luglio 1998, n. 194, secondo cui «Non danno luogo a plusvalenza [...] le somme relative ad indennità di esproprio di fabbricati ed annesse pertinenze. Così pure non devono essere assoggettate a tassazione le somme corrisposte a titolo di indennità di servitù, in quanto nei casi di specie il contribuente conserva la proprietà del cespite».

Di conseguenza, l'indennità di servitù corrisposta all'Istante a titolo di saldo, a seguito della stipula dell'atto notarile per la costituzione del diritto di servitù volontaria per la linea elettrica sull'immobile ubicato nell'area interessata dai lavori, sarà

assoggettata ad imposizione come reddito diverso ai sensi della lett. h) del comma 1 dell'articolo 67 del TUIR, così come modificata dall'articolo 1, comma 92, della legge di bilancio 2024, che attualmente annovera tra i redditi diversi anche quelli derivanti «dalla costituzione degli altri diritti reali di godimento».

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto restando, dunque, impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

**IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)**