Sentenza del 22/06/2018 n. 16533 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IVA - Convenzione di lottizzazione - Opera pubblica non rientrante nell'urbanizzazione primaria o secondaria - Compimento delle opere e collaudo - Obbligo di fatturazione - Modalità.

Massima:

In caso di convenzione di lottizzazione, nella quale la realizzazione di un'opera pubblica a scomputo degli oneri di urbanizzazione è assoggettata a Iva, qualora l'opera non rientri tra quelle destinate a esigenze di urbanizzazione primaria e secondaria, l'obbligo di fatturazione non insorge alla data di sottoscrizione della convenzione urbanistica, ma al compimento delle opere concordate con l'ente territoriale, e al loro collaudo. In effetti nell'appalto il diritto dell'appaltatore al corrispettivo sorge con l'accettazione dell'opera da parte del committente, ai sensi dell'art. 1665, ult. co. c.c., e non già al momento della stipulazione del contratto.

Massima redatta a cura del CERDEF

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSSO

L'Agenzia delle Entrate, con due motivi, ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza n. 7283/2014, depositata il 30.12.2014 dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia. Ha rappresentato che il contenzioso traeva origine dalla verifica eseguita da militari della GdF presso la Immobiliare B. N. s.r.l. e dal conseguente avviso di accertamento n.).. relativo all'anno d'imposta 2007, con il quale era contestato un minor credito Iva e pertanto una maggiore imposta pari ad C 193.971,00, derivante dalla omessa fatturazione di operazioni imponibili del complessivo importo di C 969.853,00. In particolare la società, acquirente di due aree edificabili nel Comune di Basiglio finalizzate alla realizzazione di interventi edilizi, aveva sottoscritto con l'ente territoriale una convenzione urbanistica, con la quale si obbligava a realizzare opere pubbliche (rotonda stradale e risistemazione funzionale della sede municipale, escluse da opere di urbanizzazione primaria) in luogo del pagamento degli oneri urbanistici, per un valore di ? 969.853,00. Stipulata e sottoscritta la convenzione il 28.03.2007, a quella data l'Amministrazione finanziaria riteneva insorto l'obbligo di fatturazione ai sensi degli artt. 6, co. 3 e 11, co. 1, del d.P.R. 633 del 1972. Nelle medesime circostanze l'Ufficio rilevava anche la carenza dei

presupposti previsti dall'art. 30, co. 3, lett. a) del d.P.R. n. 633 del 1972 per il rimborso di C 1.180.000,00, pure richiesto e conseguito dalla società, per il primo trimestre Iva 2007. A tal fine era notificato alla contribuente l'atto di irrogazione n.)..., con il quale, ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, si comminava la sanzione pari al 30% dell'ammontare del suddetto rimborso. Seguiva dunque il contenzioso, introdotto dalla contribuente con due distinti ricorsi dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Lodi relativamente alla tassazione della maggiore Iva ed alla sanzione per l'indebito rimborso dell'iva trimestrale. Il giudice provinciale, con sentenza depositata il 19.11.2013, riuniva i ricorsi rigettandoli. Adita dalla contribuente la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, questa con la sentenza ora oggetto di impugnazione riduceva gli addebiti Iva (accogliendo le osservazioni relative alla circostanza che l'importo di ? 969.853,00 concordato nella convenzione era già comprensivo di Iva), e accoglieva la tesi della società sulla inapplicabilità delle sanzioni di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 471 ai rimborsi non dovuti, ritenendo che la norma fosse applicabile ai soli omessi e tardivi versamenti, non anche ai rimborsi indebiti.

L'Ufficio censura la sentenza:

con il primo motivo ber violazione dell'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3, c.p.c. per aver erroneamente ritenuto illegittima l'irrogazione della sanzione ad una ipotesi di indebito rimborso; con il secondo motivo per violazione dell'art. 112 c.p.c. in relazione all'art. 360, co. 1, n. 4, c.p.c., per ultrapetizione, assumendo che la sentenza fosse fondata su argomentazioni slegate dai motivi di censura proposti dalla contribuente. Ha chiesto in conclusione la cassazione della pronuncia impugnata. Si è costituita la società, che con controricorso ha contestato gli avversi motivi e con ricorso incidentale ha chiesto a sua volta la cassazione della sentenza con nove motivi (nella numerazione dal III all'XI): con il primo per violazione degli artt. 6, co. 3 e 11, co. 1 del d.P.R. n. 633 del 1972, nonché degli artt. 1197, 1141, 1142, 1143, 1362, 1363 c.c., in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3, c.p.c. per avere erroneamente ricondotto al momento della sottoscrizione della convenzione urbanistica l'insorgenza dell'obbligo di emissione della fattura, non trovando collocazione la fattispecie nella compensazione dei crediti ma nella figura della datio in solutum; con il secondo motivo, subordinato al primo, per la violazione delle medesime norme, sempre in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3, c.p.c., perché comunque il rapporto giuridico insorto con la convenzione urbanistica determina l'insorgenza di obbligazioni che esulano dai requisiti previsti dagli artt. 1242 e 1243 c.c.; con il terzo motivo, ancora subordinato, per omesso esame circa fatti decisivi per il giudizio, in relazione all'art. 360, co. 1, n. 5 c.p.c., per non aver tenuto conto delle clausole della convenzione e dunque dell'atteggiarsi delle rispettive obbligazioni; con il quarto motivo per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, co. 1, n. 4 c.p.c., per nullità della sentenza per omessa decisione sulla questione, pure proposta dalla contribuente in relazione alla mancanza di presupposti per l'applicazione della sanzione prevista per indebito rimborso dell'iva trimestrale, della assenza dell'obbligo di emissione di fattura al momento della sottoscrizione della convenzione urbanistica; con il quinto motivo, subordinato al quarto, per violazione degli artt. 30, co. 3, lett. a), 38 bis, 6 co. 3, 11 co. 1 del d.P.R. n. 633 del 1972, nonchè dell'art. 3, co. 5 e 6 del d.l. n. 250 del 1995, conv. in L. n. 349 del 1995, e degli artt. 1197, 1141, 1142, 1143, 1362 e 1363 c.c., in relazione all'art. 360 co. 1, n. 3 c.p.c., perché la sentenza impugnata, che ha ritenuto non applicabile la sanzione alla fattispecie dell'indebito rimborso, non ha tenuto conto che

comunque il rimborso non era indebito perché non vi era all'origine l'obbligo di fatturazione al momento della sottoscrizione della convenzione urbanistica; con il sesto motivo, ulteriormente subordinato, per violazione delle stesse norme di cui al quinto, in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3, c.p.c., per non avere la C.T.R. correttamente interpretato le norme regolatrici della fattispecie; con il settimo motivo, ulteriormente subordinato, per omesso esame circa fatti decisivi per il giudizio, in relazione all'art. 360, co. 1, n. 5 c.p.c., per non avere esaminato le clausole della convenzione urbanistica, da cui può escludersi che la definizione delle obbligazioni sarebbe riconducibile alla sola sottoscrizione della convenzione e non alla esecuzione delle opere concordate; con l'ottavo motivo per violazione degli artt. 30, co. 3, lett. a), 38 bis del d.P.R. n. 633 del 1972, nonchè dell'art. 3, co. 5 e 6 del d.l. n. 250 del 1995, conv. in L. n. 349 del 1995 e dell'art. 20 del d.P.R. n. 602 del 1973, in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3, c.p.c., per non aver esaminato la questione, relativa alla comminazione della sanzione per indebito rimborso nonché alla richiesta di imputazione di interessi sulla somma indebitamente rimborsata, senza che l'Ufficio avesse mai provveduto a notificare ai sensi dell'art. 38 bis cit. un avviso di rettifica o di accertamento di somme rimborsate asseritamente in modo indebito; con il nono motivo, subordinato all'ottavo, per falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 30, co. 3, lett. a), 38 bis, del d.P.R. n. 633 del 1972, nonchè dell'art. 3, co. 5 e 6 del d.l. n. 250 del 1995, conv. in L. n. 349 del 1995 e dell'art. 20 del d.P.R. n. 602 del 1973, in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3, c.p.c., per l'errata interpretazione delle suddette norme da parte del giudice regionale. Ha chiesto pertanto la declaratoria di inammissibilità o nel merito il rigetto del ricorso avverso; in via di impugnazione incidentale l'accoglimento delle proprie ragioni, con cassazione della sentenza e decisione nel merito in ordine all'annullamento dell'avviso di accertamento per l'Iva relativa al periodo d'imposta 2007 e all'annullamento dell'avviso di irrogazione delle sanzioni. Alla pubblica udienza del 28 marzo 2018, dopo la discussione, il P.G e le parti hanno concluso. La causa & stata trattenuta in decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Per priorità logica devono esaminarsi i motivi del ricorso incidentale. Infatti la controversia de quo verte su due questioni, distinte ma l'una dall'altra dipendenti. La prima, introdotta con il ricorso principale della Agenzia, è relativa all'atto di irrogazione delle sanzioni comminate dall'Ufficio per l'asserito indebito rimborso dell'Iva (C 1.180.000,00) inerente il primo trimestre dell'anno di imposta 2007. Secondo la prospettazione della ricorrente principale erano assenti i presupposti previsti dall'art. 30 co. 3, lett. a) del d.P.R. n. 633 del 1972, per cui aveva contestato e notificato alla contribuente l'atto di irrogazione n. XXXXXX/2012, con il quale, ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, si comminava la sanzione pari al 30% dell'ammontare del suddetto rimborso. Sul punto la Commissione regionale non ha negato che il rimborso fosse indebito, ma ha ritenuto che le sanzioni previste dall'art. 13 fossero applicabili alle sole fattispecie relative all'omesso o tardivo versamento e non ai rimborsi. A sua volta è però rilevante evidenziare che l'Amministrazione ha ritenuto indebito il rimborso in conseguenza del recupero a tassazione Iva della somma di C 969.853,00, di cui assumeva l'omessa fatturazione in relazione alla sottoscrizione della convenzione urbanistica intervenuta tra il Comune di Basiglio e la società contribuente, avvenuta il 28.03.2007. È infatti con la contestazione della maggiore iva dovuta e non fatturata nel primo trimestre 2007 che sono venuti meno i requisiti prescritti dall'art. 30 cit. per ottenere il rimborso infrannuale dell'iva trimestrale (1° trimestre 2007), altrimenti

rimborsabile a conclusione dell'anno. Ne discende che risalta prioritario verificare la correttezza della sentenza regionale, la cui statuizione, riconoscendo le ragioni dell'Ufficio in merito al recupero dell'Iva non fatturata in relazione alla data di sottoscrizione della convenzione urbanistica (salvo a riconoscere una riduzione, marginale, dell'importo, che non è tuttavia più in discussione), si riflette ovviamente anche sulla sussistenza o meno dei requisiti per la contestazione dell'indebito rimborso ottenuto dalla contribuente, già oggetto di controversia dinanzi al giudice regionale e conseguentemente di alcuni dei motivi del ricorso incidentale dinanzi a questa Corte. Sempre in via preliminare deve peraltro premettersi che la vicenda che ci occupa attiene alla realizzazione di opere pubbliche a scomputo degli oneri di urbanizzazione, ma diverse da quelle primarie e secondarie, come tali dunque imponibili ai fini Iva, esulando dalla disciplina prevista della cessione ai Comuni di aree o di opere di urbanizzazione, già prevista dall'art. 51 della L. n. 342 del 2000 (abrogato dal d.l. n. 5 del 2012, conv. con modificazioni in L. n. 35 del 2012). Ciò chiarito, la questione posta dalla società è se l'obbligo di fatturazione sia insorto alla data di sottoscrizione della convenzione urbanistica, come sostenuto dalla Agenzia, oppure al termine della realizzazione delle opere concordate con l'ente territoriale, ed al loro collaudo, come sostiene la società. La sentenza impugnata sul punto afferma che «dall'esame delle questioni proposte in relazione all'avviso di accertamento, ritiene il Collegio che con la convenzione i rapporti inter partes siano stati definiti e, quindi, è a quella data che avrebbe dovuto essere emessa la fattura relativa, anche se i lavori sarebbero stati ancora da eseguire. A norma dell'art. 6, comma 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, "le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo", con la conseguenza che, nel caso in cui i rapporti dare-avere siano definiti tra le parti, la relativa fattura deve essere emessa alla data dell'accordo raggiunto dalle parti. Infatti ciò che rileva è la contemporanea esistenza dei crediti contrapposti. Nella convenzione la società contribuente si era impegnata con il Comune per l'esecuzione di una rotatoria stradale , a scomputo delle somme dovute per gli oneri di urbanizzazione.». A parte l'imprecisione sul riferimento solo ad alcune delle opere alla cui realizzazione la società si era impegnata, la sentenza è inequivoca nel ritenere che l'obbligo di emissione della fattura sia insorto alla data della stipula dell'accordo raggiunto tra le parti (dunque il 28 marzo 2007), riconducendo a quel momento la definizione dei rapporti dare-avere, inteso evidentemente come esecuzione delle prestazioni, e ritenendo pertanto verificatosi quanto prescritto dall'art. 6, co. 3, del d.P.R. n. 633 cit., ossia che le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo. Questa intepretazione, propugnata dall'Ufficio, è criticata dalla contribuente. In particolare essa con il primo motivo del ricorso incidentale, rivolto avverso la parte della sentenza che ha ad oggetto l'avviso di accertamento n. XXXXXXX, si duole della violazione di legge in riferimento agli artt. 6, co. 3, e 11, co. 1 del d.P.R. n. 633 del 1972, nonché agli artt. 1197, 1141, 1142, 1143, 1362, 1363 c.c. In sintesi contesta che la convenzione urbanistica potesse rientrare in una fattispecie compensativa, con estinzione dei reciproci crediti al momento della sottoscrizione dell'accordo, e ne propugna l'inquadramento nella figura della datio in solutum, che prevede l'estinzione della obbligazione ad esecuzione della prestazione, ossia, per quello che qui interessa, ad esecuzione delle opere concordate con l'ente territoriale, e a collaudo delle medesime.

Il motivo è fondato.

Sebbene l'imposta sul valore aggiunto presenti peculiarità tutte proprie ai fini della imposizione delle operazioni economiche ad essa soggette, è tuttavia indiscutibile che l'emersione dell'obbligo di fatturazione dell'atto giuridico regolativo dell'operazione vada ricondotto, quando non diversamente stabilito dalla disciplina dell'imposta comunitaria, ai principi e alle regole del sistema giuridico. Sicchè, con riferimento alla prestazione di servizi, la regola di emersione dell'obbligo di fatturazione non può prescindere dal significato attribuibile nel sistema giuridico al concetto di pagamento del corrispettivo, e cioè al momento dell'avvenuto pagamento del corrispettivo, quando ci si rapporta alla assunzione di obbligazioni derivanti dalla sottoscrizione di una convenzione urbanistica. Nel caso che ci occupa la dimensione fattuale della vicenda è semplice e ad un tempo tipica e ricorrente. Si tratta dell'ipotesi dell'impresa, proprietaria di un'area edificabile secondo lo strumento urbanistico vigente in un Comune, che in luogo dei computati oneri di urbanizzazione primari e secondari sottoscrive con l'Ente una "convenzione urbanistica per programma di intervento integrato", obbligandosi alla esecuzione di opere (ancorchè non di natura primaria o secondaria) a scomputo degli oneri medesimi. Questa operazione è inquadrata dalla sentenza (accogliendo la impostazione della Agenzia) nell'istituto della compensazione, affermandosi che con l'accordo tra le parti sarebbe insorto un (reciproco) rapporto di dare-avere definito tra le parti per la contemporanea esistenza di crediti contrapposti. Questa la ricostruzione giuridica cui sottende l'accoglimento della tesi della Agenzia, non sembra a questo Collegio condivisibile l'assunto. Intanto, pur solo per cenni, in ordine alla qualificazione giuridica delle convenzioni di urbanizzazione è stato condivisibilmente evidenziato, in dottrina e giurisprudenza (Cass., sent. n. 1366 del 1999 a proposito delle convenzioni di lottizzazione con cessione di terreni per la realizzazione di opere di urbanizzazione primaria e secondaria), che queste trovano collocazione tra i contratti con oggetto pubblico. Con esse l'Amministrazione dal suo canto realizza determinate finalità istituzionali, solo strumentalmente alle quali si originano a proprio favore diritti ed obbligazioni a contenuto patrimoniale; per altro verso, ma alle predette finalità asservite, sono precisati gli obblighi che il privato assume, sicchè si sostiene che le convenzioni iscritte nella normativa pubblicistica relativa alle opere di urbanizzazione, e, può aggiungersi, più in generale nell'alveo dell'art. 11 della L. n. 241/1990, si configurano quali accordi endoprocedimentali dal contenuto vincolante, al fine dell'ottenimento di autorizzazioni urbanistico-edilizie (Cass., sent. n. 9314 del 2013). In tal senso si è pertanto sostenuto che tali negozi sono conclusi in condizioni di disparità, laddove gli obblighi per la parte privata configurano atti dovuti, prestazioni patrimoniali aventi natura di obbligazioni propter rem (cfr. Cass., sent. 16401 del 2013; sent. n. 11196 del 2007), e di prestazione patrimoniale imposta, seguendo la titolarità del bene, anziché il soggetto originario contraente. La sommatoria di queste considerazioni porta alla conclusione secondo cui non è ravvisabile un rapporto strettamente sinallagmatico tra i soggetti stipulanti convenzioni urbanistiche, ossia la natura del rapporto, almeno in parte impositivo rinveniente dalla convenzione urbanistica, esclude il piano di parità formale tra i contraenti (cfr. TAR-Lombardia, Sez. Brescia, sent. n. 784 del 2005; TAR Marche, sent. n. 939 del 2003; TAR Sicilia, sez. Catania, sent. n. 934 del 2011). D'altronde, ad ulteriore rafforzamento di tali considerazioni, è stato sottolineato, dalla dottrina come dalla giurisprudenza, che le convenzioni di lottizzazione non costituiscono un vero e proprio contratto a prestazioni corrispettive, mancando una "vera e propria corrispondenza di tipo contrattuale tra cessioni immobiliari, opere di urbanizzazione, prestazioni e contributi vari, con cui si attuano gli obblighi convenzionali, e il perfezionamento

del procedimento amministrativo finalizzato alla legittimazione dell'attività lottizzatoria (così in dottrina), atteso che tali convenzioni addirittura "lasciano integra... la potestà pubblicistica del Comune in materia di disciplina del territorio e di regolamentazione urbanistica, ivi compresa la facoltà di liberarsi dal vincolo contrattuale, alla stregua di esigenze sopravvenute"." (Cass., sent. n. 15660 del 2014, che riporta a sua volta Cass., sent. n. 6482 del 1995). Ebbene, già queste considerazioni rendono difficile, per non dire inconciliabile, collocare nell'istituto della compensazione la fattispecie che ci occupa - che esula dalla esecuzione di opere primarie e secondarie o da meri obblighi di cessione di terreni ove allocare le predette opere primarie o secondarie, ma parimenti vede sull'impegno di realizzo di opere pure pubbliche, finalizzato all'ottenimento della autorizzazione amministrativa a costruire -. Lo impedisce proprio quella disarticolazione rilevata nella assenza di una posizione paritetica delle parti, che contrasta con l'estinzione dei rispettivi crediti, dal giorno della loro coesistenza ex art. 1242 c.c., laddove nel caso che ci occupa il rapporto potrebbe addirittura condurre alla revoca della autorizzazione qualora dovessero sopraggiungere motivi di pubblico interesse, secondo il principio generale riassunto nell'art. 11, co. 4, L. 241 cit. Ciò mal si concilia con la configurabilità di crediti compensati ed estinti addirittura al momento della sottoscrizione della convenzione, cioè ben prima che, secondo l'accordo pubblico raggiunto, il contribuente abbia iniziato i lavori di realizzazione delle opere concordate. Sarebbe anzi una interpretazione pregna di pericolose conseguenze per la Amministrazione stessa (quella dell'ente territoriale, non del fisco), perché se si volesse riconoscere che con la sottoscrizione della convenzione si realizza il momento impositivo corrispondente al pagamento del corrispettivo della prestazione di servizio, con ciò ritenendo adempiuta l'attività sostitutiva della monetizzazione degli oneri urbanistici, un successivo eventuale inadempimento del privato nella esecuzione delle opere costruttive dovrebbe importare per l'Amministrazione l'onere dell'avvio di una causa risolutoria del rapporto giuridico, evento inconciliabile quando non del tutto bizzarro sul piano giuridico, attesi i poteri riservati alla Amministrazione stessa. Oppure, ancora, gli effetti della compensazione, immediati con estinzione dei due debiti dal giorno della loro coesistenza secondo la previsione dell'art. 1242 c.c., sarebbero del tutto inconciliabili con la pacifica e necessaria natura di obbligazione propter rem attribuita agli obblighi che si assumono con la convenzione. Si comprende pertanto perché sia più consona alla vicenda economica emergente dalla stipula della convenzione e dalla sottoscrizione della stessa ricondurre la fattispecie nell'alveo giuridico della datio in solutum (cfr. Cass., sent. n. 1366 cit.; Cass. n. 15660 cit.), come invoca la difesa della contribuente. Ebbene, l'art. 1197, co. 1, c.c. statuisce che l'obbligazione si estingue al momento della esecuzione della diversa prestazione, sicchè nel caso che ci occupa è al momento della realizzazione delle opere convenute che l'Amministrazione doveva fare riferimento per individuare l'emersione dell'obbligo di fatturazione. D'altronde sono evidenziabili ulteriori parametri interpretativi che risolvono la vicenda nel senso appena tracciato. L'art. 108 del TUIR, co. 2, lett. b), dispone che «i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti ....alla data in cui le prestazioni sono ultimate»; nell'ambito civilistico è pacifico che in tema di appalto l'obbligazione del committente di pagare il corrispettivo sorge, a mente dell'art. 1665, ult. co ., c.c., soltanto all'esito dell'accettazione dell'opera che, negli appalti di opere pubbliche, può ritenersi avvenuta soltanto all'esito del collaudo dell'opera stessa (Cass., sent. n. 13075 del 2000). Ancor più interessante, per quanto qui rileva, è che nell'appalto il diritto dell'appaltatore al corrispettivo sorge con l'accettazione dell'opera da parte del committente, ai sensi dell'art. 1665, ult. co., c.c., e

non già al momento stesso della stipulazione del contratto. È certo che la disciplina sull'Iva segua i suoi peculiari principi, ma nel caso di specie è significativo il supporto interpretativo che proviene da settori distinti del diritto. Significativa si rivela poi la stessa convenzione stipulata tra la società ed il Comune di Basiglio. In essa infatti è previsto che << ualora il costo documentato sia inferiore a quello determinato con deliberazione comunale ai sensi dell'art. 44 della Legge Regionale n. 12 del 2005, entro la data del collaudo dovranno essere corrisposti a conguaglio i maggiori oneri di urbanizzazione afferenti le edificazioni già autorizzate o comunque assenti>>. In conclusione è più che evidente che la sottoscrizione della convenzione non definiva assolutamente nulla se non l'assunzione di obblighi endoprocedimentali, restando ancora incerto l'oggetto della prestazione. Era anzi addirittura prospettata l'ipotesi di dover versare in moneta la differenza risultante tra gli oneri computati e le opere edili pubbliche realizzate. Gli elementi emergenti e le considerazioni giuridiche esplicitate escludono pertanto che la contribuente fosse tenuta ad emettere fattura al momento della sottoscrizione della convenzione. Ne risulta fondato il primo motivo del ricorso incidentale. L'accoglimento del primo motivo del ricorso incidentale assorbe i motivi secondo, terzo e settimo (nella numerazione corrispondenti al IV, al V ed al IX).

Deve pertanto affermarsi che la sentenza del giudice regionale è errata in ordine al riconosciuto obbligo di fatturazione dell'importo di C 969.853,00 (come ridotta dalla Commissione stessa) al momento della sottoscrizione della convenzione, per non aver tenuto conto dei parametri interpretativi sopra enunciati, e in particolare del principio secondo cui << nella ipotesi di convenzione di lottizzazione, nella quale la realizzazione di un'opera pubblica a scomputo degli oneri di urbanizzazione è assoggettata ad Iva qualora l'opera non rientri tra quelle destinate ad esigenze di urbanizzazione primaria e secondaria, l'obbligo di fatturazione non insorge alla data di sottoscrizione della convenzione urbanistica, ma al compimento delle opere concordate con l'ente territoriale, ed al loro collaudo>>.

L'esito del giudizio sulla assenza di obbligo di fatturazione si riflette peraltro, come già preliminarmente chiarito, sulla diversa questione della sanzione irrogata con l'avviso n. XXXXX/2012. Su di essa il giudice regionale aveva accolto le doglianze della contribuente avvertendo l'inapplicabilità; per l'ipotesi di indebito rimborso di Iva, della sanzione espressamente prevista dall'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 per gli omessi e tardivi versamenti di imposta. L'Agenzia ha censurato la sentenza affermando al contrario che la disciplina sanzionatoria trovi indifferente applicazione agli omessi o tardivi versamenti come agli indebiti rimborsi. La contribuente a sua volta ha articolato nel ricorso incidentale numerosi motivi di censura alla sentenza perché nulla avrebbe accertato in ordine alla infondatezza della contestazione subita dalla Amministrazione sulla natura indebita del rimborso. La questione trova soluzione proprio nell'esito del giudizio relativo all'obbligo di fatturazione. Come infatti pacifico tra le parti, l'assoggettamento ad iva della somma di C 969.853,00 non fatturata dalla contribuente aveva anche provocato -di riflesso- il venir meno, con riguardo al primo trimestre 2007, dei presupposti previsti dall'art. 30, co. 2, lett. a) del d.P.R. n. 633 del 1972, ratione temporis vigente. Nello specifico l'incremento dell'Iva a debito aveva determinato che l'aliquota mediamente applicata su tutti gli acquisti nel detto trimestre divenisse inferiore a quella media sulle operazioni effettuate, maggiorata del 10%, così venendo meno le condizioni per la legittima richiesta del rimborso infrannuale. L'esito del giudizio sulla prima questione,

escludendo l'obbligo di fatturazione e dunque l'assoggettamento ad Iva nel primo trimestre 2007 della predetta somma, ha riportato per l'effetto la situazione nelle condizioni pregresse alle contestazioni mosse dalla Agenzia. Ne discende infatti che, a prescindere dalla soluzione adottata dalla commissione regionale, che aveva accolto le doglianze della contribuente sotto l'aspetto della inapplicabilità delle sanzioni alle ipotesi di indebito rimborso (soluzione che invece la giurisprudenza ritiene errata, come espressamente statuisce Cass., ord. n. 4793 del 2014, ed indirettamente Cass., sent. n. 16504 del 2016), la corretta non fatturazione dell'importo di C 969.853,00 riconduce l'istanza di rimborso nell'alveo dei requisiti previsti dall'art. 30 cit. per richiedere legittimamente quel rimborso. A tali conclusioni consegue pertanto l'infondatezza dei motivi di ricorso della Agenzia, sebbene per ragioni diverse da quelle sviluppate nella motivazione della sentenza impugnata. Risultano peraltro assorbiti anche tutti i motivi di doglianza sviluppati dalla società nel ricorso incidentale, relativi alla motivazione della sentenza dedicata all'avviso di irrogazione della sanzione (quarto, quinto, sesto, ottavo e nono motivo). In conclusione la sentenza va cassata in ordine al primo motivo del ricorso incidentale. Poiché peraltro non vi è necessità di ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa dalla Corte anche nel merito. Non essendovi infatti obbligo di fatturazione al momento della sottoscrizione, l'Amministrazione ha erroneamente assoggettato ad Iva l'importo di C 969.853,00. L'avviso di accertamento ›› va pertanto annullato. Del pari deve essere annullato l'avviso di irrogazione della sanzione n. ›. All'esito del giudizio segue la soccombenza della Agenzia nelle spese processuali dinanzi a questa Corte, che si liquidano nella misura specificata in dispositivo, mentre vanno compensate quelle dei gradi di merito.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso principale; accoglie quello incidentale; cassa la sentenza nei limiti dell'accoglimento del ricorso incidentale e, decidendo nel merito, accoglie i ricorsi introduttivi della contribuente.

Condanna l'Agenzia alla rifusione delle spese sostenute dalla contribuente nel presente giudizio, che liquida in Euro 11.000,00 oltre spese nella misura forfettaria del 15% e accessori eventualmente dovuti.

Compensa le spese dei due gradi di merito.

Così deciso in Roma, il 28 marzo 2018.

Depositato in Cancelleria il 22 giugno 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza