Sentenza del 28/03/2018 n. 7641 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:
Imposta sul Valore Aggiunto (I.V.A.) - Oggetto - Cessione di beni - Esclusioni - Convenzione di lottizzazione - Esecuzione di opere di urbanizzazione primaria in luogo del pagamento degli oneri di urbanizzazione e dei contributi comunali - Imponibilità ai fini IVA e delle imposte sul reddito - Esclusione - Fondamento.

Massima:

L'esecuzione di opere di urbanizzazione primaria, in attuazione degli impegni assunti con una convenzione di lottizzazione, è una modalità alternativa all'assolvimento dell'obbligo di pagamento degli oneri di urbanizzazione e dei contributi comunali ed ha, come questi ultimi, natura di prestazione patrimoniale imposta, sicché è esclusa sia dal campo di applicazione dell'IVA, sia dalle imposte sul reddito.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

1. La S.S.C. s.r.l. ricorre con cinque motivi contro l'Agenzia delle Entrate per la cassazione della sentenza n. 190/1/10 della Commissione Tributaria Regionale della Basilicata del 3/5/10, depositata il giorno 8/9/2010 e non notificata, in controversia concernente l'impugnativa dell'avviso di accertamento n. (XXXXX) per IRPEG, IRAP ed IVA anno 2000.

2. Con la sentenza impugnata, la Commissione Tributaria Regionale della Basilicata ha esposto in fatto quanto segue. A seguito di convenzione urbanistica con il Comune di Matera del 24/12/1997, la XXX s.r.l. (incorporata per fusione con la S.S.C. s.r.l. in data 30/9/2004), insieme ai sigg. G. e F., cui subentrava la XXXX S.p.A., si impegnava alla realizzazione di opere di urbanizzazione primaria in luogo del versamento dei contributi previsti dalla L. n. 10 del 1977. A garanzia degli impegni assunti, la società, insieme agli altri contraenti, rilasciava al Comune di Matera apposita fideiussione per un importo complessivo di Lire 1.959.195.366, garanzia che veniva svincolata nella misura dell'89,82% a seguito della realizzazione e del collaudo delle opere. In data 8/3/2001, la G.d.F., Comando Nucleo Provinciale della Polizia Tributaria di Matera, a seguito di una verifica fiscale nei confronti della XXXX S.p.A., procedeva a controllo fiscale nei

confronti della XXX s.r.l. mirato al trattamento riservato dalla società alla realizzazione delle opere di urbanizzazione. In esito al predetto controllo, in data 14/3/2001 la G.d.F. elevava nei confronti della XXX s.r.l. un P.V.C. con il quale contestava la violazione degli obblighi in materia di IVA, ossia l'omessa fatturazione di un importo pari alle somme svincolate, ed altresì, ai fini delle imposte sui redditi, la mancata contabilizzazione dei ricavi corrispondenti. Successivamente, in data 31/3/2006 l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate notificava alla S.S.C. s.r.l. l'avviso di accertamento, che veniva impugnato dalla società contribuente. Nel ricorso alla C.T.P. di Matera la società eccepiva la carenza di motivazione dell'atto di accertamento, che faceva riferimento al P.V.C. della G.d.F., non conosciuto perchè notificato ad un soggetto diverso dal legale rappresentante della società; inoltre, nel merito esponeva che, ai sensi della L. n. 342 del 2000, art. 51, la cessione nei confronti del Comune di opere di urbanizzazione in luogo dei contributi non era rilevante ai fini delle imposte dirette e dell'IVA. L'Ufficio si costituiva e resisteva al ricorso, che veniva rigettato dalla C.T.P. Avverso la sentenza della C.T.P., la società contribuente proponeva appello, deducendo la carente ed insufficiente motivazione, la non imponibilità dell'operazione, la natura interpretativa della L. n. 342 del 2000, art. 51, riproponendo sostanzialmente tutte le doglianze già avanzate in sede di ricorso alla C.T.P. L'Amministrazione si costituiva resistendo al gravame.

3. Su tali premesse in fatto, la C.T.R. della Basilicata rigettava l'appello, ritenendo sufficientemente motivato l'avviso di accertamento e, nel merito, rilevante la fattispecie ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, non avendo la L. n. 342 del 2000, art. 51, efficacia retroattiva.

4. A seguito del ricorso della società S.S.C. s.r.l. avverso la sentenza della C.T.R., l'Agenzia delle Entrate si costituisce e resiste con controricorso, notificato in data 29/11/2011.

5. La società ricorrente depositava memorie ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1.1. I primi quattro motivi di ricorso sono fondati e devono essere accolti.

1.2. Con il primo ed il secondo motivo di ricorso la società contribuente deduce rispettivamente il vizio motivazionale, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 e la violazione e falsa applicazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, artt. da 52 a 77 T.U.I.R.. Secondo la ricorrente i giudici di appello hanno ritenuto erroneamente assoggettabile ad imposta diretta sui redditi la fattispecie in esame, contrariamente a quanto previsto dalla normativa vigente, omettendo un'idonea motivazione.

Con il terzo e quarto motivo di ricorso la società contribuente deduce rispettivamente il vizio motivazionale, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 e la violazione e falsa applicazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 2 e 3, L. n. 342 del 2000, art. 51 e della L. n. 212 del 2000, art. 1. Secondo la ricorrente i giudici di appello hanno ritenuto erroneamente assoggettabile ad IVA la fattispecie in esame, contrariamente a quanto previsto dalla normativa vigente, omettendo un'idonea motivazione.

1.3. In particolare, in tema di IVA, la L. n. 342 del 2000, art. 51, prevede: "Non è da intendere rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, neppure agli effetti delle limitazioni del diritto alla detrazione, la cessione nei confronti dei comuni di aree o di opere di urbanizzazione, a scomputo di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione".

Secondo i giudici di appello tale articolo sarebbe inapplicabile alla fattispecie in esame, poichè non potrebbe esplicare un'efficacia retroattiva. Sostiene, invece, la società ricorrente che la norma citata avrebbe carattere interpretativo, venendo a chiarire il contenuto delle disposizioni di cui al D.P.R. n. 633 del 1992, artt. 2 e 3. In tal senso si sarebbe espressa la stessa Amministrazione finanziaria, che, con la circolare n. 207/E del 16.11.2000, al par. 2.1.11, ha precisato che il suddetto art. 51 tende a superare le contrastanti interpretazioni dell'amministrazione e della giurisprudenza amministrativa, esplicitando la "ratio" di rendere uniforme il trattamento fiscale degli oneri di urbanizzazione, indipendentemente dalla modalità di assolvimento (in denaro o mediante cessione di aree e/o di opere).

Comunque, come correttamente evidenziato da parte ricorrente, ad analoghe conclusioni può giungersi anche indipendentemente dal riconoscimento della natura interpretativa della L. n. 342 del 2000, art. 51. Ed invero, già con una risoluzione risalente nel tempo, la n. 363292 del 16.01.1978, l'Amministrazione aveva precisato che tali oneri non rientrano nel campo di applicazione dell'Iva in quanto "il rapporto che si pone in essere tra il Comune e il destinatario della concessione non ha natura sinallagmatica, dovendosi riconoscere in esso innegabili caratteristiche di generalità, tipiche del rapporto di natura tributaria"; l'obbligazione di fare consistente nella realizzazione di opere di urbanizzazione ha quindi natura di prestazione patrimoniale imposta e viene esclusa dal campo di applicazione dell'Iva analogamente al versamento diretto del contributo".

Tale impostazione ha trovato conferma in alcune pronunce di questa Corte, secondo le quali (con riferimento alla cessione di aree per la realizzazione di opere di urbanizzazione primaria e secondaria nell'ambito di una convenzione di lottizzazione stipulata ai sensi della L. n. 10 del 1977), l'attuazione dell'impegno assunto con la convenzione di lottizzazione, "costituisce modalità alternativa all'assolvimento dell'obbligo di pagamento degli oneri di urbanizzazione e non è, pertanto, un'operazione imponibile a fini Iva. Del resto, la convenzione di lottizzazione ha natura di contratto con oggetto pubblico e di accordo endoprocedimentale, strumentale al conseguimento dell'autorizzazione urbanistica o edilizia, per cui manca il rapporto sinallagmatico tra i contraenti - presupposto dell'IVA anche per il diritto comunitario - non essendovi alcun nesso d'interdipendenza contrattuale tra cessioni immobiliari, opere di urbanizzazione, prestazioni e contributi vari" (v. Cass., Sez. 5, n. 15660 del 09/07/2014, Rv. 632111 richiamata da Cass. sent. n. 11344/2016).

Anche il riferimento alla "datio in solutum", ovvero alla prestazione in luogo dell'adempimento, "deve intendersi come semplice modalità alternativa all'assolvimento dell'obbligo di pagamento degli oneri di urbanizzazione e dei contributi comunali aventi innegabili caratteristiche di generalità tipiche del rapporto giuspubblicistico" (Cass. sent. n. 15660/2014).

In altre parole, essendo giuspubblicistico il rapporto sorto con la convenzione di lottizzazione, ne scaturisce che al privato è concesso di eseguire una prestazione diversa da quella del

pagamento degli oneri di urbanizzazione, senza che muti la natura del rapporto con la p.a. e, dunque, il trattamento fiscale.

Il principio espresso dalla Corte nelle menzionate pronunce è applicabile al caso in esame, ove la convenzione urbanistica tra la XXX s.r.l. ed il Comune di Matera ha previsto, quale momento coessenziale alla convenzione urbanistica, l'esecuzione da parte della società di opere di urbanizzazione primaria in luogo della corresponsione dei contributi previsti dalla L. n. 10 del 1977.

La sentenza impugnata, avendo confermato l'inserimento nella base imponibile a fini Iva del valore delle opere eseguite in tale ambito (parametrato al valore della garanzia fideiussoria), incorre in violazione della richiamata disciplina e va, pertanto, cassata;

1.5. Egualmente si deve concludere per le imposte sul reddito.

Ed invero, avendo ritenuto che l'attuazione delle opere di urbanizzazione primaria, in conseguenza dell'impegno assunto dalla società con la convenzione di lottizzazione, costituisce "una modalità alternativa all'assolvimento dell'obbligo di pagamento degli oneri di urbanizzazione", non si configura alcuna componente positiva di reddito imponibile in relazione alle prestazioni eseguite per le opere di urbanizzazione primaria, poichè le stesse sono state realizzate in luogo del pagamento degli oneri di urbanizzazione. Una diversa conclusione comporterebbe un'ingiustificata disparità di trattamento, a seconda che l'adempimento relativo agli oneri di urbanizzazione primaria avvenga mediante il pagamento di una somma di denaro o con l'esecuzione diretta delle opere.

2.1. Per quanto fin qui detto, assorbito il quinto motivo, relativo al difetto di motivazione dell'avviso di accertamento sotto il profilo della violazione di legge e del difetto motivazionale, in accoglimento dei primi quattro motivi di ricorso, la Corte cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo della società contribuente.

2.2. Atteso l'accoglimento del ricorso, l'Agenzia delle Entrate deve essere condannata al pagamento in favore della ricorrente delle spese del giudizio di legittimità.

Sussistono, invece, giusti motivi, per compensare tra le parti le spese dei due gradi del giudizio di merito, essendosi consolidato l'orientamento giurisprudenziale recepito nella presente decisione in epoca successiva alla proposizione del ricorso introduttivo della lite.

P.Q.M.

La Corte, in accoglimento dei primi quattro motivi di ricorso, assorbito il quinto, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo; compensa le spese dei due gradi del giudizio di merito e condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento in favore della ricorrente delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 6.500,00, oltre spese generali nella misura del 15% ed accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 31 gennaio 2018.

Depositato in Cancelleria il 28 marzo 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza