CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 9– 07 – 2014 N° 15660

IVA – convenzione di lottizzazione – trasferimento immobiliare in luogo di adempimento degli oneri di urbanizzazione primaria o secondaria – assoggettabilità - esclusione

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE QUINTA

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

RITENUTO IN FATTO

1. Il 12 dicembre 1994 la Soc. SAIS impugnava l'avviso di rettifica n. 600378/1994 del 14 ottobre 1994. Esso, relativo all'anno d'imposta 1988, assoggettava a IVA per operazioni permutative (DPR n. 633 del 1972, art. 11) la «Convenzione di lottizzazione edilizia zona C/1» stipulata tra detta società e il Comune di Scanzano Jonico. Essa disciplinava la cessione gratuita delle aree previste nel piano di lottizzazione per le opere di urbanizzazione e di un immobile d'interesse storico (L. n. 1089 del 1939) a scomputo degli oneri di urbanizzazione e come contropartita per il rilascio di concessioni edilizie, con contestuale assunzione dell'obbligo di eseguire le opere di urbanizzazione primaria; il tutto avveniva senza fatturazione dei valori corrispondenti.

La società chiedeva, pertanto, dichiararsi la nullità dell'atto impositivo (i) sia per l'obbligatorietà alla cessione gratuita (L.R. Basilicata n. 28 del 1968, artt. 9 e 12, in applicazione della L. n. 10 del 1977), (ii) sia per i vincoli d'inedificabilità delle aree cedute [DPR n. 633 del 1972, art. 2, comma 3, lett. c); art. 1, comma 3, tariffa parte 1, DPR n. 131 del 1986], tanto più che le opere di urbanizzazione primaria e alcune di urbanizzazione secondaria erano state assunte direttamente dalla Soc. SAIS, (iii) sia per la soggezione a imposta di registro della cessione gratuita dell'immobile d'interesse storico (art. 1, terza parte, nota seconda della tariffa allegata A, parte 1, DPR n. 131 del 1986), tributo alternativo all'IVA.

2. Il giudice di primo grado, con sentenza del 24 febbraio 1996, respingeva il ricorso perché dalla convenzione stipulata con il Comune, emergevano sia l'assunzione dell'obbligo della Soc. SAIS, direttamente o in appalto, di eseguire le opere di urbanizzazione primaria a scomputo dei relativi oneri, sia la cessione del fabbricato a scomputo di quelli di urbanizzazione secondaria. Sicché l'operazione effettuata era da considerarsi effettivamente permutativa, mentre il contributo di urbanizzazione e costruzione era inglobato nel corrispettivo per le concessioni edilizie. Pertanto sussisteva l'obbligo di pagare l'IVA.

3. Con sentenza del 13 settembre 1999, la Commissione tributaria regionale della Basilicata accoglieva il ricorso della Soc. SAIS, proposto il 5 aprile 1997, in quanto le nuove eccezioni di illegittimità dell'avviso per carenza di presupposti soggettivi e temporali - ammissibili a norma del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 79, n. 1 - erano fondate. Infatti, la Soc. SAIS aveva documentato sia di aver trasferito nel 1989 alla Soc.

Scanzano Due i beni di cui alla convenzione del 1988 con il Comune, sia il subentro di questa società in tutti i diritti ed obblighi di cui alla predetta convenzione, sia il rilascio della concessione edilizia per l'esecuzione delle opere di urbanizzazione primaria alla medesima società a condizione dell'esecuzione di dette opere. Dunque, per il giudice d'appllo, il momento impositivo non poteva risalire al 1988, ma al data della prestazione del servizio, successiva al rilascio della correlata concessione (21 febbraio 1991), e perciò la SAIS non poteva essere il soggetto passivo d'imposta.

4. Il ricorso per cassazione del fisco era accolto con sentenza n. 7766 del 2006 che, nel demandare al giudice di rinvio il riesame della vertenza, stabiliva che, siccome, il carattere impugnatorio del giudizio tributario comportava che l'indagine sul rapporto fiscale fosse limitata ai motivi di contestazione dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa dell'amministrazione, nonché degli elementi del fatto costitutivo (tra i quali, come nella fattispecie, la titolarità passiva del rapporto tributario), i motivi d'impugnazione costituivano la *causa petendi* della domanda di annullamento dell'atto impositivo, con la conseguente inammissibilità dell'introduzione di nuove *causae petendi* in appello.

5. Il giudizio, riassunto dalla parte contribuente, era definito il 28 gennaio 2008 dalla Commissione tributaria lucana con sentenza di rigetto dell'appello.

Il giudice di rinvio rilevava che il primo comma dell'art. 12 della citata legge regionale imponeva la cessione gratuita delle sole opere di urbanizzazione primaria e osservava che tale ipotesi non era applicabile alla cessione al Comune di Scanzano Jonico del ridetto immobile d'interesse storico - il cd. *Palazzaccio* – in quanto tale operazione non poteva che essere considerata di natura permutativa e soggetta ad imposta, in forza dell'art. 11 del decreto IVA. Aggiungeva che, per effetto dell'art. 5 della convenzione, la Soc. SAIS era esonerata dal pagamento degli oneri di urbanizzazione a seguito dell'impegno assunto di realizzare in proprio le opere di urbanizzazione primaria.

Infine, tutte le eccezioni sollevate solo in appello dalla contribuente (applicazione dell'aliquota ridotta; diversa individuazione del soggetto passivo d'imposta; diversa individuazione del momento impositivo) erano inammissibili.

6. Per la cassazione di tale decisione ha proposto ricorso, affidato a sei motivi, la Soc. SAIS; l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

CONSIDERATO IN DIRITTO

7. Con il **primo motivo**, denunciando violazione dell'art.112 c.p.c. e vizio d'insufficiente motivazione, la ricorrente interroga questa Corte chiedendo se «la Commissione tributaria regionale di Potenza, omettendo di pronunciarsi su tutte le eccezioni della SAIS concernenti la non assoggettabilità ad IVA delle cessioni ~~delle cessioni~~ e prestazioni, a scomputo degli oneri di urbanizzazione, contemplate dalla convenzione di lottizzazione del 23 febbraio 1988, consistenti nella cessione gratuita in favore del comune di Scanzano Jonico di alcune aree inedificabili e dell'immobile di interesse storico denominato *Il Palazzaccio* e nell'esecuzione a propria cura e spese di opere di urbanizzazione secondaria fino a concorrenza dell'importo di lire 300.000.000, per essere tali cessioni escluse dal campo IVA a norma dell'art. 51 L. 21.11.2000 n. 342, ovvero ai sensi dell'art.2, comma 3, lette. C) DPR 633/72 ovvero ancora, ai sensi dell'articolo 2, secondo comma, n. 4) e dell'articolo 10, n. 12 del DPR n. 633/1972, ha violato l'art. 112 c.p.c.». Il motivo contiene due censure ed entrambe devono essere disattese.

7.1. In primo luogo, a mente degli artt. 360 n.5 e 366-*bis* c.p.c., la censura per vizio motivazionale avrebbe dovuto essere corredata da un proprio quesito di fatto, detto momento di sintesi, cioè da un'indicazione riassuntiva e sintetica dei fatti controversi e trascurati [o malamente valutati], tale da costituire un *quid pluris* rispetto all'illustrazione del mezzo e che consentisse al giudice di legittimità di valutare immediatamente l'ammissibilità del ricorso (SU 12339/10), il che non accade quando, per la comprensione del contenuto e del significato della censura, si debba ricorrere, come nella specie, all'illustrazione dell'intero motivo (Cass. 22591/13).

7.2. In secondo luogo, non consta che la sentenza d'appello, nel suo pur scarno apparato argomentativo, sia affetta dai *deficit* formali enunciati nel quesito formulato per violazione dell'art. 112 del codice di rito civile. Deve ritenersi, infatti, che la Commissione d'appello non sia tenuta a occuparsi espressamente e singolarmente di ogni allegazione, prospettazione ed argomentazione della parte contribuente, ma sia necessario e sufficiente, che esponga, in maniera concisa, gli elementi in fatto ed in diritto posti a fondamento della sua decisione sul gravame, dovendo ritenersi per implicito disattesi tutti gli argomenti, le tesi e i rilievi che, seppure non espressamente esaminati, siano incompatibili

con la soluzione adottata e con l'*iter* argomentativo seguito (Cass. n. 22801 del 2009).

8. Con il **secondo motivo**, denunciando plurime violazione di norme di diritto sostanziale (Legge n. 1150 del 1942, art. 28, co. 5 - n. 1; Legge n. 10 del 1977, artt. 7 e 10; Legge Reg. Basilicata n. 28 del 1978, artt. 9 e 12; Legge n. 342 del 2000, art. 51; DPR n. 633 del 1972, artt. 3 e 11), la ricorrente censura la sentenza d'appello sia nella parte in cui, prendendo lo spunto del fatto che la legislazione regionale prevede la cessione gratuita delle sole opere di urbanizzazione primaria, ha escluso che tale normativa possa applicarsi alla cessione del cd. *Palazzaccio*; sia nella parte in cui considera imponibile la somma corrispondente alle opere di urbanizzazione secondaria assunta dalla contribuente a proprio carico a scomputo parziale degli oneri di urbanizzazione secondaria.

Rileva che, la legge urbanistica prevede all'art. 28 la cessione gratuita delle aree necessarie per le opere di urbanizzazione primaria e la cessione gratuita di una quota delle aree necessarie per opere di urbanizzazione secondaria, nonché l'assunzione degli oneri relativi alle opere di urbanizzazione primaria e di una quota parte delle opere di urbanizzazione secondaria. Sulla stessa linea la legge Bucalossi prevede all'art. 11 il versamento del contributo di urbanizzazione in relazione all'obbligo di partecipare agli oneri per la collettività conseguenti l'intervento di trasformazione edilizia del territorio, nonché la possibilità della realizzazione diretta delle opere di urbanizzazione con conseguente scomputo totale o parziale dalla quota dovuta. Osserva la ricorrente che l'alternativa di cessioni e prestazioni rispetto al pagamento in danaro sottrae il relativo valore alla imponibilità IVA, così come chiarito, con interpretazione autentica, dal Collegato fiscale 2000 alla legge finanziaria all'art. 51.

Con il **terzo motivo**, denunciando violazione dell'art. 2, co. 3 - lett. c), del decreto IVA la ricorrente ribadisce la tesi, implicitamente disattesa dal giudice d'appello, secondo cui non è soggetta a imposta la cessione a favore di un Comune di un immobile d'interesse storico e artistico da destinarsi ad una delle finalità previste dall'art. 44 della legge n. 865 del 1971 e di aree sulle quali lo stesso Comune, in epoca antecedente alla cessione, ha già realizzato strade pubbliche, bagni e lavatoi pubblici e due edifici scolastici destinati a scuole dell'obbligo.

8.1. Entrambi i motivi sono fondati e vanno trattati congiuntamente. Non è contestato che, con convenzione di lottizzazione stipulata per

notar Laporta del 23 febbraio 1988 e a fronte degli oneri urbanizzazione e per il rilascio delle convenzioni edilizie, la Soc. SIAS si era impegnata nei confronti del Comune di Scanzano Jonico a quattro ordini di prestazioni: a) eseguire direttamente le opere di urbanizzazione primaria previste nel piano di lottizzazione; b) trasferire gratuitamente al Comune le aree necessarie per le opere di urbanizzazione primaria e quelle necessarie per le opere di urbanizzazione secondaria; c) trasferire, a parziale scomputo degli oneri di urbanizzazione secondaria, un immobile sottoposto a vincolo storico-artistico (*Il Palazzaccio*), ed altre aree di sua proprietà ma già occupate dal Comune per avervi questo realizzato opere pubbliche (strade giardini, scuole); d) eseguire, a proprie cure e spese, parte delle opere di urbanizzazione secondaria previste nella lottizzazione, fino alla concorrenza di 300 milioni di lire.

Ai sensi dell'art. 8 della legge 6 agosto 1967, n. 765, che modifica l'art. 28 della legge 17 agosto 1942, n. 1150, la lottizzazione dei terreni a scopo edilizio é autorizzata dai comuni subordinatamente alla stipula di una convenzione, che preveda, tra l'altro: 1) la cessione gratuita entro i termini prestabiliti delle aree necessarie per le opere di urbanizzazione primaria e secondaria; 2) l'assunzione a carico del proprietario degli oneri relativi alle opere di urbanizzazione primaria e di una quota delle opere di urbanizzazione secondaria; 3) i termini entro i quali deve essere ultimata l'esecuzione delle opere suddette.

8.2. Va premesso che la convenzione di lottizzazione, di cui le cessioni immobiliari e le prestazioni sottoposte al vaglio di questa Corte rappresentano modalità attuative, va classificata nell'ampia categoria dei contratti con oggetto pubblico. Essa, infatti, raffigura una fattispecie contrattuale attraverso la quale l'amministrazione realizza le finalità inerenti ai suoi scopi istituzionali ed in cui assume netta prevalenza il tratto pubblicistico, giacché i diritti e le obbligazioni di natura patrimoniale, ai quali dà origine, sono preordinati al perseguimento delle finalità pubbliche (così in motivazione Cass. n. 1366 del 1999; conf. n. 6482 del 1995). Le convenzioni hanno, in particolare, lo scopo di precisare gli obblighi che il privato assume unilateralmente, in adempimento di un precetto di legge e in conformità agli strumenti urbanistici, senza che si instauri alcun vincolo di sinallagmaticità (conf. nella giur. amm. TAR-Lombardia, sez. Brescia, n. 784 del 2005; TAR-Marche, n. 939 del 2003; TAR-Sicilia, sez. Catania, n. 934 del 2011. Vedasi anche TAR-Piemonte n. 1249 del 2006 secondo cui le convenzioni

rientrano nel *genus* dei cd. accordi sostitutivi di provvedimenti amministrativi) .

La convenzione non costituisce, dunque, un semplice atto di diritto privato, né ha specifica autonomia e natura di fonte negoziale del regolamento di contrapposti interessi delle parti stipulanti, avendo invece connotazione pubblicistica e configurandosi come accordo endoprocedimentale dal contenuto vincolante quale mezzo rivolto al fine di conseguire l'autorizzazione urbanistica e/o edilizia (Cass. n. 9314 del 2013).

Invero la disciplina in materia, sin dagli articoli 8 e 10 della legge-ponte, nel prevedere la subordinazione del rilascio dei provvedimenti comunali ad atti d'impegno dei privati relativamente alle opere di urbanizzazione necessarie, consente che il provvedimento finale possa essere preceduto da intese di vario tipo, tra i privati e la p.a., riconducibili ad accordi in senso lato, comprendenti anche la cessioni immobiliari gratuite come mezzo al fine dell'ottenimento del provvedimento amministrativo, cessioni configurabili, stante la loro connotazione pubblicistica, come accordi endoprocedimentali strettamente funzionali e parti integranti dei provvedimenti amministrativi conclusivi (Cass. n. 9524 del 2001).

8.3. Quanto agli effetti, è incontroverso che l'assunzione degli oneri di urbanizzazione concernenti una lottizzazione abbia natura di obbligazione *propter rem* (cfr. Cass. n. 1366 del 1999) e di prestazione patrimoniale imposta (conf. nella giur. amm. TAR-Abruzzo/L'Aquila, n. 1218 del 2008).]

In dottrina, si è detto che la convenzione di lottizzazione costituisce un negozio concluso in condizioni disparità che codifica obblighi nascenti dalla legge. Sicché si ritiene che le cessioni a fronte di opere di autorizzazioni urbanistiche e di opere di urbanizzazione sono atti dovuti, una volta poste in essere le relative convenzioni d'obbligo, ovvero mere modalità di soddisfacimento di somme da corrispondere a titolo di contributo a favore del Comune.

8.4. Sul piano fiscale sin dagli anni '70 – '80, è stato del tutto pacifico che il rapporto che s'instaura tra il Comune e il destinatario di autorizzazioni e concessioni urbanistiche ed edilizie non abbia natura sinallagmatica, dovendosi riconoscere in esso quelle innegabili caratteristiche di generalità tipiche del rapporto impositivo. Sicché le somme corrisposte per legge a titolo di contributi ai titolari di concessioni e autorizzazioni non possono assumere rilevanza agli effetti

dell'IVA (Min. Finanze, Ris. n. 363292 del 16/01/1978; conf. Ris. n. 363977 del 20/04/1979 e Ris. n. 395695 del 30/07/1984).

Di talché, è agevole concludere che, convenuta una *datio in solutum*, cioè una prestazione in natura e/o di fare in luogo dell'adempimento in numerario (a mente dell'art. 1197 c.c.), non muti affatto la natura tutta giuspubblicistica dell'operazione.

8.5. Né è il caso di parlare di operazione permutativa, a mente dell'art. 11 del decreto IVA. Tale disposizione disciplina, infatti, quelle situazioni in cui corrispettivo di una cessione di beni o di una prestazione di servizi non sia una somma di danaro, bensì la fornitura di un bene o di un servizio; il contratto perde, in tale ipotesi, la sua unitarietà, nel senso che prestazione e controprestazione assumono autonoma rilevanza e l'imposta è dovuta per ciascun bene (o prestazione) ed è calcolata (non sul corrispettivo, ma) sul relativo valore normale (Cass. n. 7125 del 2003), il tutto onde consentire a ciascun contraente di detrarre l'imposta per i beni e i servizi acquisiti (così in dottrina).

Proprio la rottura fiscale del vincolo sinallagmaticità tra prestazione e controprestazione conferma come il sinallagma, in senso civilistico, sta alla base del concetto tributario di operazione permutativa imponibile.

Tutto ciò, trattandosi d'imposta armonizzata, va posto in stretta correlazione con la giurisprudenza della Corte di giustizia secondo cui il corrispettivo di una fornitura può consistere in una prestazione di servizi e costituirne la base imponibile, ai sensi delle Sesta Direttiva [art.11, parte A, n. 1, lett. a)], solo se sussiste un nesso diretto fra la fornitura e la prestazione dei servizi e se il valore di quest'ultima può essere espresso in denaro (v. Corte di giustizia in causa C-380/99, punti 17, 22-25 e dispositivo; conf. in causa C-33/93).

Dunque, per il diritto dell'UE, il nucleo fondante l'imposizione IVA è la sussistenza di un nesso d'interdipendenza tra le obbligazioni assunte dalle parti.

8.6. Invece, la convenzione di lottizzazione non costituisce un vero e proprio contratto a prestazioni corrispettive. Non v'è, infatti, 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» (così in motivazione Cass. n. 6482 del 1995).

Ne deriva che le cessioni e le prestazioni di fare al vaglio di questa Corte altro non sono, alla luce della legge urbanistica (art. 28 nel testo introdotto dalla legge-ponte) e della legge *Bucalossi*, (artt. 5-7-11), che modalità alternative all'assolvimento dell'obbligo di pagamento degli oneri di urbanizzazione (Cass. n. 6433 del 1993), così come sostenuto anche in dottrina e come può ricavarsi persino dalla stessa prassi dell'amministrazione finanziaria, sia pure dopo l'art. 51 della legge n. 342 del 2000 (Ag. entrate, Ris. n. 207 del 16/11/2000; conf. n. 50/E del 22/04/2005, n. 37/E del 21/02/2003, n. 6/E del 14/01/2003).

8.7. Tale disposizione stabilisce, con evidenti finalità interpretative, che «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».

Non è ignoto che nella prassi amministrativa si è affermato: «Alla cessione di un lotto a favore del Comune a scomputo di oneri di urbanizzazione non si applica l'esclusione dall'IVA prevista dall'articolo 51 della legge n. 342 del 2000 se sull'area non vengono realizzate opere di urbanizzazione. Tale cessione va considerata come effettuata a titolo oneroso, nell'ambito di una operazione permutativa di cui all'art. 11 del DPR n. 633/1972 e, pertanto, la relativa base imponibile IVA, in assenza di corrispettivo monetario, si determina secondo il valore normale dell'area ai sensi dell'art. 13, secondo comma, lettera d), del medesimo decreto» (Risoluzione del 04/06/2009 n. 140 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso).

Tuttavia, per *eadem ratio*, deve dirsi anche che la cessione di un immobile come il cd. *Palazzaccio* a scomputo della quota di urbanizzazione costituisce un'operazione non rilevante agli effetti dell'IVA alla stregua del trattamento fiscale applicabile all'equivalente versamento in denaro della predetta quota ove effettuato, alternativamente, dalla medesima impresa; così come non sono considerate dal decreto IVA le cessioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria [art. 2, terzo comma, lett.

c)], intesa come possibilità per il privato di sfruttare il bene a fini edilizi (Cass. n. 10713 del 2009).

8.8. A tale ordine di conclusioni, contrariamente all'assunto del giudice di rinvio, non osta la normativa regionale sulla edificazione dei suoli.

Infatti, la legge n. 28 del 1978, all'art.8, stabilisce che «a scomputo totale o parziale del contributo relativo agli oneri di urbanizzazione gli interessati possono chiedere nell'istanza di concessione di essere autorizzati a realizzare direttamente una o più opere di urbanizzazione primaria o secondaria» (comma 1).

Inoltre, all'art.9, prescrive che «il rilascio delle concessioni... è subordinata, ove occorra, alla sottoscrizione da parte dei proprietari di un atto, da trascriversi a cura e spese degli interessati, per la cessione al comune, a valore di esproprio o senza corrispettivo nei casi specifici previsti dalle normative vigenti, delle aree necessarie alla realizzazione delle opere di urbanizzazione primaria pertinenti all' intervento».

Infine, all'art. 12, chiarisce che «la convenzione alla quale è subordinata l'autorizzazione comunale prescritta per le lottizzazioni, deve prevedere: 1) la cessione gratuita, entro termini prestabiliti, delle aree necessarie per le opere di urbanizzazione primaria, indicate nell' art. 4 della legge 29- 9- 1964, n. 847, nonché la cessione gratuita delle aree necessarie per le opere di urbanizzazione secondaria nella misura richiesta della legislazione vigente, salvo che gli strumenti urbanistici vigenti nei comuni prevedano misure più elevate. Qualora la acquisizione di tali aree non venga ritenuta opportuna dal comune in relazione alla loro estensione, conformazione o localizzazione, ovvero in relazione ai programmi comunali di intervento, la convenzione può prevedere, in alternativa totale o parziale della cessione, che all' atto della stipula i lottizzanti corrispondano al comune una somma commisurata all' utilità economica conseguita per effetto della mancata cessione e comunque non inferiore al costo dell' acquisizione d' altre aree; 2) La realizzazione a cura dei proprietari, con le modalità previste dall' art. 8, di tutte le opere di urbanizzazione primaria e di una quota di quelle secondarie o di quelle necessarie per allacciare la zona ai pubblici servizi».

Dunque, la normativa regionale non preclude affetto il ricorso alla *datio in solutum* ovvero alla prestazione in luogo dell'adempimento, come semplici modalità alternative all'assolvimento dell'obbligo di pagamento degli oneri di urbanizzazione e dei contributi comunali aventi innegabili caratteristiche di generalità tipiche del rapporto giuspubblicistico. E' del

tutto ammissibile e valido l'accordo con il quale il privato si obblighi nei confronti del comune, a scomputo totale o parziale dei detti oneri monetari, a provvedere direttamente, oltre che alla realizzazione delle opere di urbanizzazione, anche alla cessione al comune di aree e immobili, atteso che formulazione delle leggi statali non esclude la legittimità di accordi solutori di diverso contenuto (Cass. n. 6433 del 1993), ala suddetta formulazione della legge regionale.

8.9. Del resto, la dazione in pagamento costituisce null'altro che una forma particolare di adempimento, dovendosi rilevare la coincidenza di effetti e cioè l'estinzione dell'obbligazione e la liberazione del debitore. In altre parole la sostituzione dell'oggetto dell'obbligazione riguarda l'atto estintivo e non il rapporto. Dunque, non essendo sinallagmatico ma giuspubblicistico il rapporto sorto con convenzione di lottizzazione, ne scaturisce che al privato è concesso di eseguire una prestazione diversa da quella nummaria senza che muti la natura del rapporto con la p.a. e, dunque, il trattamento fiscale.

9. Con il **quarto motivo**, denunciando violazione degli artt. 79 co. 1 e 53 co. 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e vizio d'insufficiente motivazione, la ricorrente lamenta che, contrariamente all'avviso espresso dal giudice del rinvio, qualora il giudizio di primo grado si sia svolto sotto vigenza del vecchio rito tributario, in appello sia ammissibile contestare per la prima volta la misura dell'aliquota IVA applicata dal fisco, costituendo eccezione e non domanda nuova.

Con il **quinto motivo** – denunciando la violazione dell'All. 1 – Tab. A – Parte III, n. 127-quinquies al decreto IVA – ribadisce la tesi, avanzata in appello, che siano soggette ad aliquota ridotta (3%) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dal lottizzante a favore del Comune a scomputo degli oneri di urbanizzazione.

Con il **sesto motivo**, denunciando plurime violazioni di norme di diritto (D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6 co. 5; D.Lgs. n. 472 del 1997, artt. 3 co. 3, 6 co. 1-2-5bis, 25 co. 2) – si duole che il giudice di rinvio, nonostante siano state irrogate sanzioni per oltre 345 mila euro in base alla normativa previgente (artt. 41-48-49 del decreto IVA) abbia trascurato di rimodularle in base al più favorevole *ius superveniens* che comporta l'applicazione di sanzioni nelle misura di 214 mila euro circa.

Le questioni prospettate con il quarto, quinto e sesto motivo sono tutte logicamente e giuridicamente subordinate rispetto agli accolti due motivi che precedono e ne deve, dunque, essere dichiarato l'assorbimento.

ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B. - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

10. Accolto il ricorso nei sensi sopra indicati e tenuto conto che non sono necessari ulteriori accertamenti di fatto, la sentenza d'appello deve essere cassata senza rinvio con immediato accoglimento nel merito del ricorso introduttivo della contribuente.

Le spese dell'odierno giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo; gli ondivaghi esiti della vicenda nelle fasi precedenti fa stimar equa la compensazione delle relative spese.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo motivo, accoglie il secondo e il terzo, dichiara assorbiti gli altri, cassa senza rinvio la sentenza d'appello e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo; condanna l'Agenzia delle entrate alle spese del presente giudizio di legittimità liquidate in € 10.260 per compensi, oltre a € 200 per borsuali e agli oneri di legge; compensa le spese delle altre fasi processuali.

Così deciso in Roma, il 19 maggio 2014.

Il Consigliere Estensore
Dott. Ettore Cirillo

Il Presidente
Dott. Mario Adamo

Il Funzionario Giudiziario
Marcello Baracona

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 9 LUG. 2014

Il Funzionario Giudiziario
Marcello BARACONA