

Cessione di aree a titolo gratuito a scomputo degli oneri concessori, brevi note sulla decisione n.20808/2020 della Corte Suprema di Cassazione – sezione civile – T - pubblicata il 30 settembre 2020

Diritto24|5 ottobre 2020|di Antonio Martini

Commento a cura dell'avv. Antonio Martini

Natura di costo successivo "inerente" della cessione gratuita del bene ex art. 68, 1° comma del d.p.r. 22 dicembre 1986 n.917 c.d. TUIR, in quanto necessario per la realizzazione della lottizzazione. Natura corrispettiva e non tributaria degli oneri concessori.

La sezione "filtro" della Corte di Cassazione torna sul tema dei costi "inerenti", intesi quale componente negativa necessaria per la determinazione delle plusvalenze realizzate nella cessione di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria.

La plusvalenza costituisce, come è noto, una categoria di reddito residuale, classificata sotto la voce "redditi diversi" dall'art 67, comma 1°, lett. a), b) e c) del Tuir (testo unico imposte dirette – Dpr 22 dicembre 1986 n.917 ss.mm.ii.).

Il riferimento ai costi inerenti è contenuto nell'art. 68, 1° comma, del Tuir, che ne prevede espressamente la deducibilità ai fini della determinazione della plusvalenza: " 1. Le plusvalenze di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 67 sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo".

Con la decisione pubblicata in data 30 settembre 2020, la sezione "filtro", confermando il costante indirizzo della Corte regolatrice (ex plurimis cfr. Cass. 30/05/2018, n. 13633), ha chiarito che l'atto di cessione a titolo gratuito della proprietà di aree all'Ente pubblico, in adempimento di una obbligazione assunta in occasione della stipula di una convenzione urbanistica, costituisce un "costo inerente" e non un autonomo atto di liberalità, in quanto rappresenta il corrispettivo di una obbligazione contratta con l'ente pubblico e come tale deve essere necessariamente imputato nella determinazione del reddito da plusvalenza, generato dalla cessione del terreno edificabile: " ai fini della determinazione della plusvalenza, l'atto con il quale l'originario proprietario dei terreni edificabili, in adempimento dell'obbligazione assunta, ceda gratuitamente al Comune la proprietà delle aree destinate all'urbanizzazione non si può considerare come un autonomo atto di liberalità, ma come adempimento dell'obbligazione già assunta nella vendita del terreno ed accettata preventivamente dall'ente con la stipula della convenzione urbanistica, e, quindi, costo successivo "inerente", ossia necessario per la realizzazione della lottizzazione (così Cass. 20808/2020 del 30 settembre 2020)".

Il tema della qualificazione giuridica delle convenzioni urbanistiche è dibattuto, ma in ogni caso la convenzione propriamente detta, ovvero il contratto ad oggetto pubblico, stipulato successivamente all'approvazione dello strumento di pianificazione attuativa e del piano di convenzione, di competenza del Consiglio Comunale, costituisce un atto negoziale autonomo e giuridicamente distinto dal provvedimento

di approvazione ed è soggetto alla disciplina del diritto comune dei contratti: " La convenzione urbanistica, quale strumento di attuazione del piano regolatore generale, avente ad oggetto la definizione dell'assetto urbanistico di una parte del territorio costituisce un accordo sostitutivo di provvedimento, ed è espressione di esercizio consensuale di un potere pianificatorio, che sfocia in un progetto ed in una serie di disposizioni urbanistiche generanti obblighi od oneri. Esso produce, quindi, un vincolo bilaterale per le parti, che è assoggettato alla disciplina di cui all'art. 11 della legge n. 241/90 e, quindi, ai principi civilistici in materia di obbligazioni e contratti, per gli aspetti non incompatibili con la generale disciplina pubblicistica. La convenzione è un contratto con precisi rapporti e oneri. La natura contrattuale della Convenzione urbanistica la rende soggetta alle stesse forme e conseguenze in materia di reciproci adempimenti (cfr. TAR Abruzzo sentenza n. 377/2018, nonché Cons. Stato Sez. IV, Sent. n.4 del 03-01-2017)

La decisione, pertanto e sulla scorta dei principi esposti, ha ribadito e chiarito la natura corrispettiva e non tributaria degli oneri concessori (ovvero del costo di costruzione e degli oneri di urbanizzazione, primaria e secondaria): " i contributi per oneri di urbanizzazione non hanno natura tributaria, ma, piuttosto, costituiscono, il corrispettivo di diritto pubblico, connesso al rilascio della concessione edilizia dovuto (Cons. Stato sez.5 21 aprile 2006, n.2258, sez.5, 6 ottobre n. 5816) quale partecipazione del concessionario ai costi delle opere di urbanizzazione connesse all'edificazione, in proporzione all'insieme dei benefici che la nuova costruzione ne ritrae (Cass n.11080/2008, 13633/2018).

Il segmento motivazionale si pone peraltro sulla scia degli scultorei principi formulati nell'Adunanza Plenaria n. 12 del 2018 del Consiglio di Stato (Cons. St. A.P., 30 AGOSTO 2018, n. 12 – pres. Pajno, est. Nocelli), che vale la pena richiamare per esteso : " Gli atti con i quali la Pubblica amministrazione determina e liquida il contributo di costruzione, previsto dall'art. 16, d.P.R. n. 380 del 2001, non hanno natura autoritativa, non essendo espressione di una potestà pubblicistica, ma costituiscono l'esercizio di una facoltà connessa alla pretesa creditoria riconosciuta dalla legge al Comune per il rilascio del permesso di costruire, stante la sua onerosità, nell'ambito di un rapporto obbligatorio a carattere paritetico e soggetta, in quanto tale, al termine di prescrizione decennale, sicché ad essi non possono applicarsi né la disciplina dell'autotutela dettata dall'art. 21-nonies della l. n. 241 del 1990 né, più in generale, le disposizioni previste dalla stessa legge per gli atti provvedimentali manifestazioni di imperio. Il contributo per gli oneri di urbanizzazione è un corrispettivo di diritto pubblico, di natura non tributaria, posto a carico del concessionario a titolo di partecipazione ai costi delle opere di urbanizzazione e in proporzione dell'insieme dei benefici che la nuova costruzione acquista, senza alcun vincolo di scopo in relazione alla zona interessata alla trasformazione urbanistica e indipendentemente dalla concreta utilità che il concessionario può conseguire dal titolo edificatorio e dall'ammontare delle spese effettivamente occorrenti per la realizzazione delle opere".

Le conclusioni cui giunge la Corte di Cassazione sono peraltro perfettamente coerenti con i criteri di scrutinio elaborati in tema dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale (da ultimo, sentenze n. 269 e n. 236 del 2017 e sentenze n. 89 e 167 del 2018) "una fattispecie deve ritenersi "di natura tributaria, indipendentemente dalla qualificazione offerta dal legislatore, laddove si riscontrino tre indefettibili requisiti: la disciplina legale deve essere diretta, in via prevalente, a procurare una definitiva decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo; la decurtazione non deve integrare una modifica di un rapporto sinallagmatico; le risorse, connesse ad un presupposto economicamente rilevante e derivanti dalla suddetta decurtazione, debbono essere destinate a sovvenire pubbliche spese" (così Corte Costituzionale n. 167/2018 depositata in data 20.07.2018 – Pres: LATTANZI - est: CORAGGIO). La sentenza 20808 si segnala, infine, perché riafferma l'applicazione del c.d. "principio di cassa" in materia di tassazione delle plusvalenze (ex multis Cass. civile sez. trib., 25/09/2019, n.23893, nonché Cass. 17960/2013 e 14673/1999), alla stregua del quale la plusvalenza presente nel patrimonio di un soggetto (cioè il suindicato incremento di valore) non è assoggettabile a tassazione fino a quando non viene realizzata: "il momento rilevante ai fini dell'imputazione al periodo d'imposta delle plusvalenze è quello in cui gli importi sono percepiti (il c.d. principio di cassa)".

Nel caso sottoposto all'esame della sezione, l'Ente impositore aveva sottoposto a tassazione per l'anno di imposta 2009 l'intero corrispettivo ricevuto dalla contribuente, nonostante l'importo pattuito per la cessione fosse stato frazionato e percepito in periodi di imposta precedenti. L'ente impositore aveva inoltre determinato il reddito da plusvalenza senza detrarre il costo "inerente" costituito dai beni ceduti gratuitamente all'ente pubblico, ignorando gli indirizzi giurisprudenziali esposti.

La Commissione Tributaria Provinciale del Lazio (n.3144/12/2015) aveva accolto il ricorso, mentre la Commissione Tributaria Regionale del Lazio (sentenza n.5301/16/2018 del 27.07.2018) aveva annullato la decisione di primo grado e per questo confermato la legittimità dell'avviso di accertamento impugnato dal contribuente.

La sezione filtro, in applicazione dei principi richiamati, ritenuto manifestamente fondato il ricorso, ha cassato, con il procedimento di cui all'art.380-bis. c.p.c la decisione della Commissione di appello, rinviando il giudizio alla stessa Commissione in diversa composizione, che sarà chiamata a decidere il giudizio applicando i principi esposti.