

IMPOSTA VALORE AGGIUNTO (IVA) - VENDITA

Cass. civ. Sez. V, Ord., (ud. 19-06-2017) 11-01-2018, n. 446

IMPOSTA VALORE AGGIUNTO (IVA)

In genere

VENDITA

Vendite speciali

di immobili

Fatto - Diritto P.Q.M.

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. BIELLI Stefano - Presidente -

Dott. CAIAZZO Luigi - rel. Consigliere -

Dott. FUOCHI TINARELLI Giuseppe - Consigliere -

Dott. PERRINO Angelina Maria - Consigliere -

Dott. LUCIOTTI Lucio - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso n. 20488/10, proposto da:

Agenzia delle entrate, elett.te domic. in Roma, alla via dei Portoghesi n. 12,
presso l'avvocatura dello Stato che la rappres. e difende;

- ricorrente -

contro

Progetti e Costruzioni s.p.a., già in persona del legale rappres. p.t., elett.te domic. in Roma, al viale Parioli n.43, presso l'avv. Francesco D'Ayala Valva, dal quale è rappres. e difesa, con procura speciale a margine del controricorso;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 88/8/2009 della Commissione tributaria regionale della Liguria, depositata il 15/6/2009;

udita la relazione del consigliere Dott. CAIAZZO Rosario, nella camera di consiglio del 19 giugno 2017.

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

RILEVATO CHE:

La Progetti e Costruzioni s.p.a. impugna un avviso d'accertamento, relativo a recupero a tassazione di iva dovuta, per l'anno 2004, in applicazione dell'aliquota ordinaria del 20% in ordine a cessioni di box e posti-auto, sulla base di un controllo avente ad oggetto fatture, indicate nel p.v., i cui imponibili erano stati sottoposti ad aliquota agevolata mancanza del requisito della pertinenzialità degli immobili ceduti.

La Ctp respinse il ricorso.

La società propose appello, sostenendo che l'art. 127quinquies - tabella A, parte 3 - del [*D.P.R. n. 633 del 1972*](#) prevedeva l'applicazione dell'aliquota agevolata del 10% genericamente per le opere di urbanizzazione, senza rinvii specifici alla pertinenzialità.

La Ctr accolse l'appello, rilevando che: la L.R. Liguria n. 10 del 1997, aveva comportato un intervento ampliativo della legge Tognoli; l'art. 127quinquies, con tabella allegata al [*D.P.R. n. 633 del 1972*](#), agevolava le opere di urbanizzazione senza darne definizione, rinviando dunque alla legislazione urbanistica; pertanto, la legge regionale aveva individuato, nel proprio ambito applicativo, le opere di urbanizzazione cui s'applicava l'aliquota ridotta.

L'Agenzia ha proposto ricorso per cassazione, formulando un unico motivo.

Il contribuente ha depositato controricorso, eccependo l'inammissibilità e l'infondatezza del ricorso.

Il Pubblico Ministero ha depositato relazione, chiedendo l'accoglimento del ricorso.

CONSIDERATO CHE:

Con l'unico motivo, l'Agenzia delle entrate ha denunciato la violazione e falsa applicazione [dell'art. 117 Cost., D.P.R. n. 633 del 1972](#), art. 127quinquies, tabella A, [L. n. 122 del 1989, artt. 9 e 11](#), L.R. Liguria n. 10 del 1997, art. 7, per aver la Ctr ritenuto legittima l'applicazione dell'aliquota agevolata in ordine alla cessione di parcheggi privati non pertinenziali a immobili ad uso abitativo, situati in Liguria, non considerando che l'art. 11, comma 2, della suddetta [L. n. 122](#) prevede espressamente che tale estensione a parcheggi privati dell'aliquota agevolata riguarda solo quelli indicati nella stessa legge, e che il suddetto art. 127quinquies, nei rinvii alle opere di urbanizzazione, primaria e secondaria, non può che riferirsi ai parcheggi ad uso pubblico e non a quelli privati, anche alla luce dei limiti che [l'art. 117 Cost.](#) pone al potere normativo regionale in tema di iva.

Il ricorso è fondato.

L'esame della questione di diritto sollevata dalla parte ricorrente richiede di illustrare la normativa di cui alla [L. n. 122 del 1989, art. 9](#).

Premesso che secondo il comma 1 di tale norma, i proprietari di immobili possono realizzare nei sottosuolo degli stessi ovvero nei locali siti al piano terreno dei fabbricati parcheggi da destinare a pertinenza delle singole unità immobiliari, anche in deroga agli strumenti urbanistici ed ai regolamenti edilizi vigenti, il comma 4 stabilisca che "i comuni, previa determinazione dei criteri di cessione del diritto di superficie e su richiesta dei privati interessati o di imprese di costruzione o di società anche cooperative, possono prevedere, nell'ambito del programma urbano dei parcheggi, la realizzazione di parcheggi da destinare a pertinenza di immobili privati su aree comunali o nel sottosuolo delle stesse. Tale disposizione si applica anche agli interventi in fase di avvio o già avviati. La costituzione del diritto di superficie è subordinata alla stipula di una convenzione nella quale siano previsti: a) la durata della concessione del diritto di superficie per un periodo non superiore a novanta anni; b) il dimensionamento dell'opera ed il piano economico-finanziario previsti per la sua realizzazione; c) i tempi previsti per la progettazione esecutiva, la messa a disposizione delle aree necessarie e la esecuzione dei lavori; d) i tempi e le modalità per la verifica dello stato di attuazione, nonché le sanzioni previste per gli eventuali inadempimenti".

Inoltre, il comma 5 dell'art. 9, "i parcheggi realizzati ai sensi del presente articolo non possono essere ceduti separatamente dall'unità immobiliare alla quale sono legati da vincolo pertinenziale. I relativi atti di cessione sono nulli".

Il successivo art. 11 della stessa legge dispone altresì che "le opere e gli interventi previsti dalla presente legge costituiscono opere di urbanizzazione anche a sensi dell'[art. 9, comma 1, lett. f\) L. 28 gennaio 1977, n. 10](#)".

Il regime agevolativo dell'iva, inizialmente previsto dalla [L. n. 122 del 1989](#) per i parcheggi, è stato poi esteso a tutte le opere di urbanizzazione dall'art. 27quinquies della tabella A, parte 3, allegata al [D.P.R. n. 633 del 1972](#), che sanciva l'applicazione dell'aliquota del 10%, in via generale, per tutte le opere di urbanizzazione primaria e secondaria elencate nella [L. 29 settembre 1964, n. 847, art. 4](#), integrato dalla L. 22 ottobre 1971, n. 86, art. 44, nonché alle opere assimilate.

Ora, la Ctr, muovendo dal presupposto che i parcheggi realizzati secondo la [L. n. 122 del 1989](#), nell'ambito del programma urbano dei parcheggi adottato dal comune, sono ricompresi tra le opere di urbanizzazione, ha ritenuto che la L.R. Liguria n. 10 del 1977, art. 7 (legge applicabile ratione temporis in quanto abrogata dalla L.R. 25 luglio 2008, n. 25), avrebbe sostituito il suddetto art. 9, comma 4, nel disporre che i comuni, nel perseguire i propri obiettivi, individuano nell'ambito dei programmi integrati per la riabilità, le aree di loro proprietà entro le quali, mediante cessione del diritto di superficie, possono realizzarsi parcheggi privati, anche non pertinenziali, in conformità delle previsioni degli strumenti urbanistici vigenti. Anzitutto, il giudice d'appello ha effettuato un'erronea ricognizione della fattispecie astratta contemplata dal suddetto art. 7 della legge regionale, nell'affermare che tale norma avrebbe sostituito la [L. n. 122 del 1989, art. 9, comma 4](#), poichè la norma regionale citata non ha valenza abrogativa o modificativa della norma statale, stante la diversa posizione nella gerarchia delle fonti e la natura non "cedevole" della norma statale.

Invero, la legge regionale in esame attribuisce ai comuni il potere di stipulare cessioni del diritto di superficie di aree di loro proprietà, finalizzate alla realizzazione, in conformità delle previsioni degli strumenti urbanistici vigenti, di parcheggi privati, anche non pertinenziali.

Ora, disposizione riguarda fattispecie diversa da quella prevista dalle norme nella [L. n. 122 del 1989](#) in ordine alla disciplina dei parcheggi residenziali pertinenziali.

La suddetta legge regionale, seppure con la riserva del rispetto degli strumenti urbanistici vigenti, ha infatti inteso consentire, con riguardo ai parcheggi residenziali realizzati sul suolo comunale, la costruzione anche di parcheggi privi del requisito della pertinenzialità.

Ne consegue che il predetto art. 7 della legge regionale della Liguria non ha comportato la modifica della disciplina (Ndr: testo originale non comprensibile) tale dei parcheggi residenziali, ma ha solo previsto una fattispecie ulteriore e diversa.

Pertanto, tale legge regionale non ha deciso sulla [L. n. 122 del 1989](#) e le opere oggetto della stessa legge regionale, dirette alla realizzazione di parcheggi non pertinenziali, non possono essere classificate quali opere di urbanizzazione o ad esse assimilate, a norma della medesima [L. n. 122 del 1989, art. 11, comma 11](#), con la conseguente inapplicabilità dell'aliquota iva agevolata del

10%, di cui all'art. 127quinquies, tabella A, parte 3, allegato al [D.P.R. n. 633 del 1972](#).

Al riguardo, va osservato che le agevolazioni in tema d'Iva, contemplate dalla [L. n. 122](#), sono strettamente connesse al carattere di pertinenza dei parcheggi residenziali, in quanto il legislatore statale intese perseguire una finalità urbanistica di interesse generale volta a preservare un'area da destinare a parcheggio per ogni residenziale, secondo le specifiche norme introdotte dal relativo art. 9.

La normativa agevolativa riguardo all'iva ha carattere necessariamente speciale nel senso che essa è applicabile nel solo caso in cui ricorra il requisito della pertinenzialità dei parcheggi. Del resto, le agevolazioni fiscali sono di stretta interpretazione e, nella specie, la normativa statale non attribuisce alcun potere alle regioni in tema di agevolazioni.

Con riferimento alla particolare fattispecie rappresentata dalla cessione di posti macchina e box realizzati ai sensi della [L. n. 122 del 1989, art. 9](#), anche per le cessioni aventi ad oggetto tali immobili, se effettuate da soggetti passivi Iva, il regime ai fini di detto tributo deve essere individuato secondo i criteri di cui al [D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10](#), nn. 8-bis e 8-ter.

Come esposto, ai sensi della legge Tognoli, questi immobili debbono avere destinazione pertinenziale e, pertanto, l'ascrivibilità della relativa cessione dell'art. 10, nn. 8-bis o 8-ter, dipende dalla tipologia (abitativa o strumentale per natura) del fabbricato rispetto al quale sussiste il nesso pertinenziale, in quanto detto vincolo rende "il bene servente una protezione del bene principale".

La portata di tale principio (di attrazione) deve, tuttavia, ritenersi per tale fattispecie non estesa anche all'individuazione dell'aliquota applicabile, in quanto sotto questo profilo per tali beni, di regola pertinenze, è prevista una disciplina specifica.

Più precisamente, nella fattispecie in esame deve essere applicata la disposizione fiscale speciale di cui alla [L. n. 122 del 1989, art. 11, comma 2](#).

Tale disposizione, ancora oggi in vigore, prevede l'applicabilità dell'aliquota Iva del 2% successivamente elevata al 4% ai trasferimenti dei parcheggi di cui alla [L. n. 122 del 1989](#).

Essendo, dunque, espressamente prevista una specifica aliquota in relazione ad immobili che di regola possono essere oggetto di cessione solo se hanno destinazione pertinenziale, questa aliquota non può che prevalere su quella riferibile al bene principale, in quanto, diversamente opinando, la norma speciale non potrebbe trovare mai applicazione.

Non è condivisibile perciò l'eccezione sollevata dal contribuente secondo cui la voce n. 127-quinquies della tabella A parte 3^a ha previsto l'applicazione

dell'aliquota ridotta del 10% per le cessioni di opere di urbanizzazione primaria e secondaria definite attraverso il richiamo alla [L. n. 847 del 1964, art. 4](#), integrata dalla L. n. 865 del 1981, art. 44.

A tal proposito, va rilevato che l'elencazione delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria contenuta nei predetti articoli deve essere considerata tassativa agli effetti dell'applicazione della predetta aliquota ridotta.

Tuttavia un'eccezione è rappresentata dagli impianti e dalle opere assimilabili a quelle delineate nella voce 127 quinquies da leggi speciali, tra i quali si comprendono anche i parcheggi disciplinati dalla [L. n. 122 del 1989](#), che qualifica tali parcheggi quali opere di urbanizzazione.

In ogni caso, la circostanza che i predetti box, di cui alla [L. n. 122](#), non possono essere trasferiti senza il vincolo pertinenziale rappresenta una motivazione essenziale al fine di sostenere l'applicazione di un'aliquota Iva specifica indipendentemente dalla natura del bene principale oggetto di cessione.

Infatti, nel senso della specialità dell'aliquota agevolata per la cessione dei parcheggi pertinenziali depone altresì il rilievo per cui l'applicazione dell'aliquota agevolata è del tutto (Ndr: testo originale non comprensibile) sia dalla natura del bene principale, sia dalla eventuale circostanza che si tratti dell'acquisto della prima abitazione.

Ne consegue ancora l'infondatezza di quanto argomentato dalla Ctr, secondo cui la Regione Liguria non avrebbe legiferato in materia non di propria competenza, ma avrebbe, semplicemente, individuato, nell'ambito del proprio territorio, le opere di urbanizzazione alle quali, in relazione alla disciplina tributaria, si applica l'aliquota ridotta.

Pertanto, la sentenza impugnata va cassata; non essendo necessari ulteriori accertamenti, occorre decidere nel merito, rigettando il ricorso originario del contribuente, introduttivo della lite.

Circa le spese del giudizio, vanno compensate quelle dei gradi di merito, in considerazione delle incertezze interpretative quanto ai rapporti tra norma statale e norma regionale, mentre la parte controricorrente va condannata al pagamento delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso e cassa la sentenza impugnata.

Decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo della Progetti e Costruzioni S.p.a..

Compensa le spese dei gradi di merito. Condanna la parte controricorrente al pagamento, in favore della parte ricorrente, delle spese del giudizio, che liquida nella somma di Euro 7800,00 per compensi, oltre le spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 19 giugno 2017.

Depositato in Cancelleria il 11 gennaio 2018