



00446.18

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

dott. Stefano Bielli	Presidente
dott. Rosario Caiazzo	Consigliere rel.
dott. Giuseppe Fuochi Tinarelli	Consigliere
dott.ssa Angelina Maria Perrino	Consigliere
dott. Lucio Luciotti	Consigliere

R.G. 20488/2010
Ud. 19-6-2017
Caa. C.C.G.

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;

1368
2017

RICORRENTE

CONTRO

(omissis) s.p.a., già s.r.l., in persona del legale rappres. p.t.,
elett.te domic. in (omissis), presso l'avv. (omissis)
(omissis), 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. Rosario Caiazzo, nella camera di
consiglio del 19 giugno 2017.

RILEVATO CHE

La (omissis) s.p.a. impiego 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 in mancanza del requisito della
pertinenzialità degli immobili ceduti.

Luciotti

La Ctp respinse il ricorso.

La società propose appello, sostenendo che l'art. 127**quinquies** - tabella A, parte III- del d.p.r. n.633/72 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 legge regionale Liguria, n.10/97, aveva comportato un intervento ampliativo della legge Tognoli; l'art. 127**quinquies**, con tabella allegata al d.p.r. n.633/72, 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 degli artt. 117 Cost., 127**quinquies**, tabella A, del d.p.r. n. 633/72, 9 e 11 della l. n. 122/89, 7 l. reg. Liguria 10/97, per aver la Ctr ritenuto legittima l'applicazione dell'aliquota agevolata in ordine alla cessione di parcheggi privati non pertinenti a immobili ad uso abitativo, situati in Liguria, non considerando che l'art. 11,2°c., della suddetta legge 122 prevede espressamente che tale estensione a parcheggi privati dell'aliquota agevolata riguarda solo quelli indicati nella stessa legge, e che il suddetto art. 127**quinquies**, nel rinviare 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 all'art. 9 della l. n. 122 del 1989.

Premesso che secondo il primo comma di tale norma, i proprietari di immobili possono realizzare nel sottosuolo degli stessi ovvero nei locali siti al piano terreno dei fabbricati parcheggi da destinare a pertinenza delle singole unita' immobiliari, anche in deroga agli strumenti urbanistici ed ai regolamenti edilizi vigenti, il quarto comma ~~prescrive~~ ^{stabilisce} 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 societa' 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 gia' avviati. La costituzione del diritto di superficie e' 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 modalita' per la verifica dello stato di attuazione, nonche' le sanzioni previste per gli eventuali inadempimenti".

Inoltre, ~~secondo la prescrizione del~~ comma quinto dell'art. 9, "i parcheggi realizzati ai sensi del presente articolo non possono essere ceduti separatamente dall'unita' 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 ai sensi dell'art. 9, primo comma, lettera f) della legge 28 gennaio 1977, n.10".

Il regime agevolativo dell'iva, inizialmente previsto dalla legge n. 122/89 per i parcheggi, è stato poi esteso a tutte le opere di urbanizzazione dall'art. 27 *quinquies* della tabella A, parte III, allegata al d.p.r. n.633/72, che sanciva l'applicazione dell'aliquota del 10%, in via generale, per tutte le opere di urbanizzazione primaria e secondaria elencate nell'art. 4 della l. 29 settembre

1964 n. 847, integrato dall'art. 44 della legge 22 ottobre 1971, n.86, nonché alle opere assimilate.

Ora, la Ctr, muovendo dal presupposto che i parcheggi realizzati secondo la legge n. 122/89, nell'ambito del programma urbano dei parcheggi adottato dal comune, sono ricompresi tra le opere di urbanizzazione, ha ritenuto che l'art. 7 della legge della regione Liguria, n.10/77 (legge applicabile *ratione temporis* in quanto abrogata dalla legge regionale del 25 luglio 2008, n.25), avrebbe sostituito il suddetto art. 9, quarto comma, nel disporre che i comuni, nel perseguire i propri obiettivi, individuano nell'ambito dei programmi integrati per la mobilità, 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 l'art. 9, quarto comma, della legge n. 122/89, poiché 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, tale disposizione riguarda fattispecie diversa da quella prevista dalle norme della legge n.122/89 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 statale dei parcheggi residenziali, ma ha solo previsto una fattispecie ulteriore e diversa.

Pertanto, tale legge regionale non ha inciso sulla legge n. 122/89 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 dell'art. 11, comma 11°, della medesima legge n. 122/89, con la conseguente inapplicabilità dell'aliquota iva agevolata del 10%, di cui all'art. 127 *quinquies*, tabella A, parte III, allegato al d.p.r. n.633/72.

Al riguardo, va osservato che le agevolazioni in tema d'Iva, contemplate dalla legge 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 immobile 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 ~~di controllo~~ alle regioni in tema di agevolazioni.

Con riferimento alla particolare fattispecie rappresentata dalla cessione di posti macchina e box realizzati ai sensi dell'art. 9 della legge n. 122/1989, 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 all'art. 10, nn. 8-*bis* e 8-*ter*, del d.p.r. n.633/72.

Come esposto, ai sensi della legge Tognoli, questi immobili debbono avere destinazione pertinenziale e, pertanto, l'ascrivibilità della relativa cessione all'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 proiezione 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

Novaggio

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 all'art. 11, comma 2 della l. n. 122/1989. 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 legge n. 122/1989.

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 III ha previsto l'applicazione dell'aliquota ridotta del 10% per le cessioni di opere di urbanizzazione primaria e secondaria definite attraverso il richiamo all'art. 4, della l. n. 847/1964, integrato dall'art. 44 della l. n. 865/1981.

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 elencate nella voce n. 127-*quinquies* da leggi speciali, tra i quali si comprendono anche i parcheggi disciplinati dalla l. n. 122/89, che qualifica tali parcheggi quali opere di urbanizzazione.

In ogni caso, la circostanza che i predetti box, di cui alla legge 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 fondata sia dalla natura del bene

0
Kwzjz

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, s'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} ~~grado~~ di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso e cassa la sentenza impugnata.

Decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo della _____ (omissis)

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 nella camera di consiglio del 19 giugno 2017.

Il giudice est.

Massimo Cervero

Il Presidente

Stella

**Il Direttore Amministrativo
DEL SIG. Stefano PALUMBO**

**DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 11 GEN 2018**

**Il Direttore Amministrativo
Stefano PALUMBO**





CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
UFFICIO COPIE UNIFICATO

Copia ad uso studio che si rilascia a richiesta di **IL SOLE 24 ORE.**

Roma, 11 gennaio 2018

La presente copia si compone di 7 pagine.
Diritti pagati in marche da bollo € 1.92