

## Regime fiscale delle pertinenze – Alcune interessanti fattispecie di interesse notarile

Una discussione sulla rilevanza delle pertinenze nell'attività notarile sotto il profilo fiscale non può che prendere le mosse dalla normativa codicistica. La disciplina delle pertinenze è posta agli artt. 817, 818 e 819 c.c., che trattano la materia con carattere di novità rispetto al previgente codice<sup>1</sup>. La definizione di pertinenza compete a quelle cose che sono “destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa” (art. 817, comma 1). La destinazione è atto del proprietario della cosa principale o del titolare di un diritto reale sulla medesima (art. 817, comma 2). Le pertinenze seguono dal punto di vista giuridico le sorti della cosa principale perché “gli atti e i rapporti giuridici che hanno per oggetto la cosa principale comprendono anche le pertinenze, se non è diversamente disposto” (art. 818, comma 1), ma sono autonome rispetto a questa dal momento che “possono formare oggetto di separati atti o rapporti giuridici” (art. 818, comma 2). La legge regola infine l'opponibilità della cessazione del vincolo pertinenziale e in genere i diritti dei terzi sulle pertinenze agli artt. 818, comma 3, e 819.

Le poche, ma significative norme che regolano la materia si coordinano con le disposizioni in materia fiscale, alcune delle quali di particolare rilevanza nell'attività notarile.

### § 1. Imposta di registro – parte generale

Anzitutto vengono in rilievo gli articoli 23 e 24 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, Testo unico sull'imposta di registro. Il primo, al comma 3, stabilisce che “Le pertinenze sono in ogni caso soggette alla disciplina prevista per il bene al cui servizio od ornamento sono destinate”; il secondo che “Nei trasferimenti immobiliari le accessioni, i frutti pendenti e le pertinenze si presumono trasferiti all'acquirente dell'immobile, a meno che siano esclusi espressamente dalla vendita o si provi, con atto che abbia acquistato data certa mediante la registrazione, che appartengono ad un terzo o sono stati ceduti all'acquirente da un terzo”. Si assiste pertanto a un recepimento piuttosto lineare nella materia fiscale della nozione di pertinenza e della relativa disciplina, che si traduce di conseguenza nell'applicazione del medesimo trattamento<sup>2</sup>. Il legislatore fiscale è peraltro più rigoroso riguardo alla diversa sorte della pertinenza, posto che *in subiecta materia* o la pertinenza è espressamente esclusa dall'atto di trasferimento o deve provarsi mediante “atto che abbia acquistato data certa

---

1 Nel quale mancava un riferimento organico al concetto stesso di pertinenza e ricorreva la discussa figura dell'immobile per destinazione. Così BIONDI, *I beni*, in *Trattato di diritto civile italiano* diretto da F.Vassalli, III, t. I, Torino, 1953, p. 110 ss.. Per la dottrina successiva al codice del 1942 si vedano TAMBURRINO, voce *Pertinenze (dir. priv.)*, in *Enciclopedia del diritto*, Milano, 1983, p. 548 ss.; POLLICE, voce *Pertinenze*, in *Digesto delle discipline privatistiche – sezione civile*, Torino, rist. 2004, p. 527 ss., con ampia indicazione di bibliografia. Per i riferimenti giurisprudenziali essenziali si veda anche la rassegna curata da PAJNO ne *La giurisprudenza sul codice civile commentata con la dottrina*, III, t. I, Milano, 2005, p. 9 ss.; IDEM, *La giurisprudenza sul codice civile commentata con la dottrina, Aggiornamento 2005-2009*, III, Milano, 2009, p. 5 ss..

2 Che tale impostazione sia ben chiara anche agli uffici finanziari è dimostrato dalla circolare n. 1/E del 2 marzo 1994, capitolo I, punto 4, n. 3, che ammetteva alle agevolazioni per la prima casa “non solo l'oggetto principale dell'atto (abitazione), ma anche quello accessorio, connesso al primo da un vincolo pertinenziale”, prima dell'entrata in vigore della legge n. 549 del 28 dicembre 1995, che con l'art. 3, comma 131, ha espressamente esteso le agevolazioni in parola alle pertinenze dell'abitazione, modificando la nota II bis all'art. 1, Tariffa – parte prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro.

mediante la registrazione” la sua appartenenza a terzi<sup>3</sup>.

Piuttosto il richiamo *tout court* alla disciplina delle pertinenze offre qualche spunto di riflessione.

L'art. 817, comma 2, legittima alla destinazione pertinenziale il proprietario o il titolare di un diritto reale sulla cosa principale<sup>4</sup>, onde si esclude che siano legittimati il titolare del diritto personale di godimento e il possessore<sup>5</sup>. Diversamente la norma non fa alcun riferimento al titolare della pertinenza, ma la tesi che richiede la piena disponibilità giuridica anche della cosa accessoria è prevalente in dottrina<sup>6</sup> e in giurisprudenza<sup>7</sup>. Di conseguenza l'atto con il quale il proprietario aliena la cosa principale e disponga altresì del godimento della cosa secondaria (tecnicamente non può parlarsi di pertinenza), con il consenso del proprietario di quest'ultima, darà luogo a una vicenda negoziale non unitaria, che fuoriesce dalla previsione dell'art. 818, comma 1. Si scinde dunque quella fattispecie binaria, tipica delle pertinenze, costituita dall'acquisto della cosa principale e dalle conseguenze giuridiche (vincolo pertinenziale) dell'atto di destinazione, il quale mantiene un profilo di autonomia rispetto all'atto di disposizione<sup>8</sup>.

Si avranno allora due negozi, uno traslativo della proprietà e l'altro costitutivo di un diritto personale di godimento, inquadrabile nella categoria del subcontratto (a seconda dei casi sublocazione o subcomodato), i quali conseguentemente sconteranno diverse imposte di registro.

L'esistenza del “rapporto” pertinenziale non richiede altro che gli elementi soggettivo e oggettivo di cui all'art. 817 c.c., di modo che i privati non sono tenuti a fornire ulteriori indicazioni nell'atto. Non si ritiene dunque sussistere alcun obbligo di menzione, ma (nonostante la presunzione di cui al richiamato art. 24 T.U.) appare quantomai opportuna la dichiarazione della natura pertinenziale<sup>9</sup>.

3 E così, seppur in materia di accessioni, per l'ipotesi di cessione di suolo su cui insiste un fabbricato si è ritenuto che la previa intestazione della concessione all'acquirente, l'intervenuto accatastamento a suo nome o il fatto che questi avesse compiuto l'edificazione a sue spese non sono elementi idonei a vincere la presunzione di trasferimento di cui all'art. 24 T.U.: Cass. 6 febbraio 2009 n. 2891, in *Rivista giuridica dell'edilizia*, 2009, III, p. 936; Cass. 1° giugno 2007 n.g. 12923, in *Bollettino tributario*, 2008, II, p. 163, con nota di AIELLO. Più chiaramente Cass. 27 marzo 2003 n. 4623, in *Giustizia Civile*, 2003, I, p. 239, e Cass. 2 aprile 2001 n. 4861, in *Rivista giuridica dell'edilizia*, 2001, I, p. 997, richiedono atto costitutivo di un diritto di superficie o proprietà superficaria. La esclusione della cessione del fabbricato realizzato successivamente all'atto di trasferimento può essere invece provata con ogni mezzo: Cass. 2 settembre 1997 n. 8397, in *Tributi*, 1997, p. 1334, e Cass. 8 luglio 1996 n. 6192.

4 Inteso quale titolare di un diritto reale di godimento: TAMBURRINO, *op. cit.*, p. 551; POLLICE, *op. cit.*, p. 528; PESCATORE e ALBANO, *Della proprietà*<sup>2</sup>, in *Commentario del codice civile*, III, t. I, Torino, 1968, p. 60; BIONDI, *op. cit.*, p. 114; DE MARTINO, *Dei beni in generale*, in *Commentario del codice civile a cura di SCIALOJA e BRANCA, Libro terzo. Della proprietà*, Bologna-Roma, 1946, p. 36; GARDANI CONTURSI LISI, voce *Pertinenze* in *Novissimo Digesto Italiano*, XII, 1965, p. 1148.

5 Sul punto si registra l'insoddisfazione di parte della dottrina, che lamenta in tale esclusione la possibilità negata ad altri soggetti di beneficiare dell'utilità del vincolo pertinenziale in base a un ordine di interessi ugualmente meritevole di tutela. In tal senso BELFIORE, *Interpretazione e dottrina nella teoria dei diritti reali*, Milano, 1979, p. 75 ss.; COSTANTINO, *La disciplina dei beni*, in *Trattato di diritto privato diretto da Rescigno*, Torino, 1982, p. 59 s..

6 DE MARTINO, *op. cit.*, p. 37; PESCATORE e ALBANO, *op. cit.*, p. 61; TAMBURRINO, *op. cit.*, p. 551; POLLICE, *op. cit.*, p. 528. *Contra* GARDANI CONTURSI LISI, *op. cit.*, p. 1149 ss.; BIONDI, *op. cit.*, p. 116.

7 Cass. 2 marzo 2006 n. 4599; Cass. 29 settembre 2005 n. 19157; Cass. 30 luglio 2004 n. 14559, in *Rivista giuridica dell'edilizia*, 2005, I, p. 63; Cass. 29 aprile 2003 n. 6656, in *Nuovo diritto*, 2003, p. 1011, con nota di SANTARSIERE. Trattasi di orientamento consolidato.

8 Al punto che si reputa in dottrina inesatto attribuire l'effetto acquisitivo della pertinenza alla comune intenzione delle parti, da intendersi quale consenso manifestato ai sensi e per gli effetti dell'art. 1376 c.c., ossia alla volontà negoziale. In tal senso COSTANTINO, *op. cit.*, p. 58; POLLICE, *op. cit.*, p. 530. L'autonomia dell'atto di destinazione rispetto all'atto dispositivo si coglie anche sotto il profilo temporale: una conferma in tal senso è offerta dalla disciplina dell'acquisto della cosa legata, che deve essere prestata con tutte le sue pertinenze nello stato in cui si trova *al tempo della morte del testatore* (e non della redazione della scheda testamentaria). Così GIORDANO-MONDELLO, voce *Legato*, in *Enciclopedia del diritto*, XXIII, Milano, 1973....., p. 750.

9 Richiesta, in taluni casi, espressamente dall'amministrazione finanziaria, si veda *infra*, nt. 16.

La cessazione del vincolo pertinenziale può discendere da fatti indipendenti dalla volontà del titolare, quali il perimento della cosa principale o della pertinenza, la distruzione a opera di un terzo ovvero la sopravvenuta inidoneità della pertinenza a svolgere la sua funzione strumentale rispetto alla cosa principale<sup>10</sup>. Di norma peraltro la cessazione avverrà per volontà del titolare, uguale e contraria a quella della destinazione<sup>11</sup>. Tale volontà si tradurrà nella semplice interruzione della connessione materiale con la cosa principale, finché la cosa resta nella piena disponibilità giuridica del titolare, oppure si manifesterà in una delle ipotesi previste all'art. 818, commi 1 e 2, c.c.<sup>12</sup>. Ciò di norma non avrà conseguenze significative sul piano fiscale, poiché non è dato ravvisare una norma che imponga al titolare di mantenere il rapporto pertinenziale, neanche in tema di agevolazioni fiscali. Pertanto il titolare potrà senza alcuna conseguenza rinunciare al vantaggio rappresentato dal rapporto pertinenziale, pur in presenza di acquisti in regime agevolato<sup>13</sup>. Naturalmente fa eccezione il caso dell'alienazione separata della cosa principale o della pertinenza nei cinque anni dall'acquisto, quando si sia beneficiato delle agevolazioni per la “prima casa” (nota II bis all'art. 1, Tariffa – parte prima, allegata al D.P.R. 131/86). In tale ipotesi l'alienazione infraquinquennale comporterà decadenza (anche parziale) dalle agevolazioni e correlativo recupero dell'imposta.

Qualche ulteriore considerazione si impone adesso in relazione all'applicazione della disciplina del cd. *prezzo-valore* e alle agevolazioni per la “prima casa”.

## § 2. Pertinenze e disciplina del *prezzo-valore*.

Com'è noto, in deroga alla disciplina di cui all'articolo 43 del D.P.R. n. 131/86, l'art. 1, comma 497, della Legge 23 dicembre 2005 n. 266, dispone che “per le sole cessioni nei confronti di persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, all'atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al notaio, la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali è costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 52, commi 4 e 5, del citato testo unico [...]”<sup>14</sup>.

La norma non contiene alcuna precisazione in ordine alla **tipologia o al numero delle pertinenze**<sup>15</sup> e di tale circostanza gli uffici finanziari, dopo alcune incertezze iniziali, hanno preso atto, dando così piena applicazione all'art. 23, comma 3, T.U.. La questione non è di secondaria importanza e investe allo stesso tempo sia gli atti di alienazione soggetti all'imposta di registro che quelli soggetti a IVA.

---

10 DE MARTINO, *op. cit.*, p. 51; PESCATORE e ALBANO, *op. cit.*, p. 72; BIONDI, *op. cit.*, p. 121; TAMBURRINO, *op. cit.*, p. 558.

11 TAMBURRINO, *op. e luogo citati*.

12 TAMBURRINO, *op. e luogo citati*: la pertinenza cessa perché viene esclusa dall'atto di disposizione relativo alla cosa principale o perché forma essa stessa oggetto di distinti atti e rapporti giuridici.

13 Ciò non deve meravigliare, poiché in tema di agevolazioni “prima casa”, per esempio, la nota II bis all'art. 1, Tariffa – parte prima, allegata al D.P.R. 131/86 richiede solo la residenza (o il trasferimento della residenza entro diciotto mesi) nel comune in cui è sito l'immobile acquistato, non certo l'effettiva residenza in quell'immobile, e pone il divieto di alienazione infraquinquennale. Di conseguenza non si vede perché debba richiedersi il mantenimento del rapporto pertinenziale. In altri casi il legislatore, preoccupato dell'effettiva realizzazione del risultato per il quale ha posto il regime agevolativo, *ubi dixit voluit*: l'art. 5-bis D.Lgs. 18 maggio 2001 n. 228, per esempio, riconosce le agevolazioni per il trasferimento di terreni agricoli a qualsiasi titolo di cui all'art. 5-bis, commi 1 e 2, L. 31 gennaio 1994 n. 97, al coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale che si impegni a costituire un compendio unico e a coltivarli o condurli per un periodo di almeno dieci anni dal trasferimento.

14 Comma modificato dall'articolo 35, comma 21, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 convertito in Legge 4 agosto 2006 n. 248, e successivamente dall'articolo 1, comma 309, della legge 27 dicembre 2006, n. 296.

15 A differenza di quanto è previsto in tema di agevolazioni “prima casa”, per le quali la citata nota II bis all'art. 1, Tariffa – parte prima, allegata al D.P.R. 131/86, si riferisce alle sole categorie catastali C/2, C/6 e C/7 e limitatamente a un solo immobile per ogni categoria.

Per le alienazioni soggette a IVA la rilevanza della questione è sorta soprattutto a seguito del citato D.L. 223/2006 (decreto Bersani) che ha ridisegnato il sistema introducendo una netta distinzione tra immobili abitativi e fabbricati strumentali, limitando l'applicazione dell'IVA ai soli fabbricati nuovi (ossia costruiti o ristrutturati da non più di quattro anni) e restringendo il regime di esenzione per i fabbricati strumentali, con la previsione peraltro dell'applicazione su richiesta del cedente. In tale contesto evidentemente un acquisto di unità immobiliare abitativa e deposito o garage pertinenziali (per definizione immobili strumentali, perché appartenenti a categoria catastale diversa dalla A) avrebbe potuto dar luogo a diverso regime impositivo. Viceversa l'amministrazione finanziaria si è pronunziata nel senso della applicazione alla pertinenza del regime previsto per l'abitazione<sup>16</sup>.

Ma la questione del numero e della tipologia di pertinenze ha valenza generale. L'assenza di una norma come il richiamato comma 3, nota II bis, rende irrilevante il numero e la tipologia di pertinenze ai fini dell'applicazione del *prezzo-valore*<sup>17</sup>. Naturalmente dovrà comunque trattarsi di pertinenze che per numero e tipologia siano in grado di soddisfare il requisito della complementarietà economico-funzionale rispetto alla cosa principale, che è e rimane un immobile a uso abitativo<sup>18</sup>. L'assenza di una disciplina limitativa, come quella in tema di "prima casa", non fa pertanto venir meno il riferimento agli elementi costitutivi di cui all'art. 817 c.c..

Considerazioni non dissimili devono farsi riguardo alla **dimensione** della pertinenza, per la quale non si rinviene alcun elemento nella normativa in oggetto. Anche in tal caso infatti non appare legittimo escludere in linea di principio il nesso di complementarietà economico-funzionale tra l'abitazione e le pertinenze, anche se di dimensioni o di valore catastale superiori alla prima. L'elemento oggettivo richiesto dall'art. 817 non sembra potersi fondare su un criterio meramente quantitativo<sup>19</sup>.

La menzionata irrilevanza del numero e della tipologia di pertinenze permette poi di risolvere l'ulteriore problema relativo alla individuazione del nesso pertinenziale riguardo a **beni che non siano censiti nel catasto fabbricati**, come il giardino, l'orticello o in genere l'area scoperta circostante il fabbricato, ma ancora censita in catasto terreni. Posto che non esiste una nozione di pertinenza ai fini fiscali diversa da quella di cui all'art. 817 c.c. e che dalla normativa in materia non emergono limitazioni, in applicazione dell'art. 23, comma 3, T.U. deve ritenersi che l'alienazione di un compendio immobiliare composto da abitazione, pertinenze censite nel catasto fabbricati e pertinenze censite nel catasto terreni possa

---

16 Puntualmente in tal senso la Circolare n. 12/E del 1° marzo 2007, punto 2), ove si richiede solo che nell'atto venga evidenziato il vincolo pertinenziale. La conclusione raggiunta supera l'indirizzo espresso in sede di commento alla nuova disciplina dell'IVA introdotta dal citato D.L. 223/2006 con la Circolare n. 27 del 4 agosto 2006, nella quale invece si era fondata la distinzione tra immobili abitativi e immobili strumentali sulla sola classificazione catastale dei fabbricati a prescindere "dal loro effettivo utilizzo". Pertinente al riguardo la Risoluzione n. 139/E del 20 giugno 2007 in tema di vendita da costruttore di abitazione e due autorimesse di nuova costruzione (meno di quattro anni), che ha riconosciuto il vincolo pertinenziale per entrambe le autorimesse con conseguente applicazione dell'IVA, per la prima nella misura del 4% (prima casa) e per la seconda nella misura del 10%, e delle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa.

17 In tal senso, già all'indomani dell'entrata in vigore della normativa in questione, la Circolare n. 6/E del 13 febbraio 2006, punto II.1.

18 Così dovrà ritenersi problematico, pur non potendosi escludere in linea di principio, l'accesso alla valutazione automatica in presenza di un numero considerevole di immobili definiti pertinenziali, ma a servizio di un'abitazione di modeste dimensioni. Analogo discorso può farsi riguardo a pertinenze che per loro natura non si pongono in rapporto di complementarietà funzionale rispetto all'abitazione, come nel caso dell'opificio artigianale (C/3).

19 Interessante al riguardo la Risoluzione n. 265/E del 26 giugno 2008, in tema di agevolazioni per la "prima casa", che riconosce la sussistenza del vincolo pertinenziale e quindi le agevolazioni richieste, pur precisando che in sede di interpello non è possibile svolgere alcuna valutazione nel merito dell'effettiva esistenza del vincolo e della ricorrenza degli elementi di cui al D.M. 2 agosto 1969, ai fini della classificazione dell'immobile come abitazione di lusso.

usufruire del trattamento fiscale di cui all'art. 1, comma 497, L. 266/2005<sup>20</sup>.

Resta infine da esaminare la questione relativa all'**acquisto non contestuale** della cosa principale e della pertinenza. Un dubbio potrebbe sorgere dalla mancata ripetizione dell'inciso "anche se con atto separato" contenuto nel più volte citato comma 3, art. 1, Tariffa – parte prima, allegata al T.U.. E' tuttavia assai improbabile che la norma dettata in tema di agevolazioni "prima casa" possa venire letta *a contrario* come limitativa per i casi di acquisto non agevolato. Difatti anche sotto questo profilo la norma in oggetto ha voluto semplicemente chiarire quello che era stato l'indirizzo precedentemente seguito dall'amministrazione finanziaria<sup>21</sup> e, di conseguenza, è del tutto indifferente ai fini dell'applicazione della disciplina del prezzo-valore che l'acquisto della cosa principale e delle pertinenze avvenga contestualmente o con atto separato<sup>22</sup>.

### § 3. Pertinenze e "prima casa"

Riguardo all'ampia casistica in tema di agevolazioni per l'acquisto della "prima casa" nei limiti del presente lavoro scelgo di limitare l'indagine ad alcune ipotesi di un certo interesse notarile.

In particolare ritengo degna di attenzione la materia, in precedenza affrontata sotto un più generale profilo, delle **pertinenze non rientranti nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7** elencate nella citata nota II bis dell'art. 1 della Tariffa, parte prima, allegata al T.U.. La questione sotto il piano pratico si pone tutte le volte in cui oggetto dell'acquisto sia una pertinenza, urbana o meno, di un'abitazione per la quale si intende richiedere l'agevolazione: è il caso classico dell'area scoperta pertinenziale. Questa può risultare in catasto indifferentemente come area urbana (del catasto fabbricati) ovvero come terreno (con le correlative qualità e classi del catasto terreni). La sostanza non muta: è pertinenza.

In materia la posizione dell'amministrazione finanziaria è chiara e (apparentemente) coerente con la normativa. Con la Circolare n. 19/E del 1° marzo 2001 al punto 2.1.1 si chiarisce che l'agevolazione si estende "per espressa previsione normativa" (*sic!*) alle pertinenze dell'immobile "purché le stesse siano classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7". Il discorso viene ripreso con la Circolare n. 38/E del 12 agosto 2005, punto 7.2, nella quale si puntualizza che le aree scoperte pertinenziali "devono risultare altresì censite al catasto urbano unitamente al bene principale", poiché "un'area autonomamente censita in catasto terreni non può considerarsi pertinenza di un fabbricato urbano, anche se durevolmente destinata al servizio dello stesso"<sup>23</sup>.

La posizione è fondata su due argomenti, uno fondato sulla lettera della norma e l'altro sulla natura catastale del cespite. Nessuno dei due appare convincente.

La più volte citata nota II bis prevede che le agevolazioni in parola spettino "per l'acquisto delle pertinenze dell'immobile di cui alla lettera a). Sono ricomprese tra le pertinenze, limitatamente ad una per ciascuna categoria, le unità immobiliari classificate o classificabili

---

20 La Risoluzione n. 149/E dell'11 aprile 2008, in esecuzione del principio enunciato nella citata Circ. n. 12/E del 1° marzo 2007, ha ritenuto che nel caso di specie la base imponibile anche del terreno pertinenziale vada individuata nel valore catastale del cespite, calcolato ai sensi dei commi 4 e 5 dell'art. 52 T.U., con l'applicazione di una sola aliquota, quella riferita al bene principale (fabbricato) dall'art. 1 della Tariffa, parte prima, allegata al T.U.. E ciò significa dare piena attuazione al disposto del citato art. 23, comma 3, T.U..

21 Lo riconosceva apertamente la richiamata circolare n. 1/E del 2 marzo 1994, capitolo I, punto 4, n. 3, prima dell'entrata in vigore della legge n. 549 del 28 dicembre 1995, che ha novellato la citata nota II bis.

22 In tal senso espressamente la citata Risoluzione n. 6/E del 13 febbraio 2006, punto 11.1. Conforme il Quesito n. 247/2008-T, Ufficio Studi del CNN.

23 Facendo proprie tali conclusioni, la Risoluzione n.32/E del 16 febbraio 2006 ha ritenuto condizione necessaria e sufficiente per la spettanza del regime agevolativo della "graffatura" al bene principale agevolato.

nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, che siano destinate a servizio della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato” (il corsivo è mio). Ora altro è dire: *sono* pertinenze dell'abitazione, altro è dire: *sono ricomprese tra le pertinenze*. Una interpretazione del verbo *ricomprendere* nel senso di definire una categoria come *numerus clausus* mi pare condotta con una certa leggerezza. Semmai l'aver prima posto il principio che l'agevolazione si estende alle pertinenze dell'abitazione e successivamente aver precisato che essa compete in particolare a quelle di cui alle citate categorie catastali, limitatamente a una per ciascuna categoria, mi pare che si possa leggere in senso logico assai più chiaramente nel senso che l'elencazione non deve ritenersi tassativa<sup>24</sup> e che la norma si pone l'obbiettivo più modesto di chiarire l'estensione delle agevolazioni anche ai beni acquistati con atto separato<sup>25</sup> e di limitare l'accesso alle agevolazioni a un solo immobile per categoria.

Parimenti il riferimento alla natura catastale appare insoddisfacente.

Innanzitutto deve rilevarsi che la stessa Risoluzione n. 38/E – 2005, innanzi citata, con *iter* argomentativo non proprio lineare dapprima professa la “irrelevanza della classificazione catastale” dei fabbricati, ai fini della possibile natura lussuosa del cespite (da stabilire in base ai criteri di cui al D.M. 2 agosto 1969), e poi per i terreni adotta all'inverso come unico criterio dirimente quello della classificazione catastale.

Inoltre il D.P.R. 1° dicembre 1949 n. 1142 (Approvazione del regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano) parla all'art. 51 di “unità immobiliari alle quali siano annesse aree formanti parti integranti di esse” e all'art. 56, lett. f), di “aree scoperte o altre dipendenze annesse all'uso dell'unità immobiliare”. Nell'uno e nell'altro caso si è però al di fuori del rapporto pertinenziale dal momento che il bene perde la propria autonomia e, con la cediglia, viene anche catastalmente “unito” al bene principale<sup>26</sup>, onde appare evidente che parlare di pertinenza è in contraddizione con le premesse. Non va dimenticato infatti, come ho più volte ripetuto, che non esiste una nozione di pertinenza in senso fiscale diversa da quella di cui all'art. 817 c.c. e il punto non è assolutamente in discussione.

Pertanto, chiarita anche la inadeguatezza del riferimento al mero dato catastale, ai fini che ci riguardano soccorre la nozione civilistica di pertinenza (art. 817 c.c.) e la norma generale di cui all'art. 23, comma 3, T.U.. L'eventuale dubbio legato alla estensione delle aree scoperte pertinentziali può essere fugato con il ricorso ai criteri di cui al D.M. 2 agosto 1969, che all'art. 5 individua il limite della superficie scoperta in un'area di oltre sei volte quella della superficie coperta<sup>27</sup>.

E' appena il caso di osservare che le conclusioni raggiunte possono essere applicate a maggior ragione alle pertinenze censite in catasto fabbricati con diverse categorie (è il caso della categoria B, cappelle private o votive).

Le considerazioni che precedono vanno a mio avviso coordinate con quanto si è detto nel paragrafo che precede in relazione alla disciplina del *prezzo-valore*.

Si è visto infatti alla luce della disciplina introdotta dall'art. 1, comma 497, L. 266/2005, che il criterio della valutazione automatica può essere applicato anche in caso di alienazione di un compendio immobiliare composto da abitazione, pertinenze censite nel catasto fabbricati e pertinenze censite nel catasto terreni. Ora sul piano concreto della tassazione secondo l'indirizzo criticato ci si troverebbe di fronte a un compendio immobiliare, nel quale deve

24 Opinione espressa da BELLINI, *Pertinenze e “prima casa”*, Studio del CNN n. 51 del 21 giugno 1999.

25 In tal senso il Quesito n. 232-2007/T, Ufficio Studi del CNN.

26 In tal senso BELLINI, *op.cit.*, e il parere reso dal CNN nel Quesito di cui alla nota che precede.

27 Si aderisce pertanto nel testo alle conclusioni cui giungono BELLINI, *op.cit.*, e l'Ufficio Studi del CNN nel Quesito di cui alla nota 25.

negarsi la qualifica di pertinenza ad alcuni dei cespiti acquistati, i quali sarebbero di conseguenza esclusi dall'agevolazione. Secondo l'indirizzo che si è preferito viceversa dovrebbe riconoscersi l'accesso alle agevolazioni "prima casa" a tutte le pertinenze (fermi restando i limiti numerici di cui alla nota II bis e quelli ricavabili dal citato D.M. 2 agosto 1969) unitamente all'applicazione della disciplina del prezzo-valore.

In ogni caso sul piano operativo anche la soluzione criticata della restrizione delle agevolazioni alle sole pertinenze elencate nella nota II bis non può tradursi certo nella negazione del vincolo di pertinenza anche ai fini della disciplina del prezzo-valore, altrimenti l'amministrazione finirebbe con lo smentire se stessa. Di conseguenza gli effetti negativi (per l'acquirente) di tale impostazione potranno essere almeno in parte corretti indicando come base imponibile per le pertinenze quella rappresentata dal valore catastale e applicando ai sensi dell'art. 23, comma 3, T.U. l'aliquota prevista dall'art. 1 della Tariffa – parte prima, allegata al T.U. per l'abitazione<sup>28</sup>, ma senza invocare le agevolazioni per la "prima casa". Così, per esempio, in caso di vendita di abitazione, pertinenza diversa da quelle indicate alla nota II bis e terreno agricolo pertinenziale la base imponibile sarà rappresentata dal valore catastale dell'abitazione (calcolato come prima casa) e degli altri cespiti in base all'art. 52, commi 4 e 5 del T.U., con conseguente applicazione a questi ultimi dell'aliquota del 7% (in luogo di quella del 15% per il terreno agricolo).

Qualora invece si fosse in ogni caso richiesta l'agevolazione anche per pertinenze diverse dalle categorie C/2, C/6 e C/7, ma censite in catasto fabbricati con attribuzione di rendita catastale e assoggettabili quindi a valutazione automatica, l'eventuale diniego da parte dell'ufficio non potrà legittimare un calcolo della base imponibile diverso da quello di cui al citato art. 52, salvo la correzione secondo il coefficiente applicabile ai fabbricati in assenza di agevolazioni<sup>29</sup>.

---

28 Facendo proprie le conclusioni di cui alla citata Risoluzione n. 149/E dell'11 aprile 2008.

29 Infatti, una volta effettuata l'opzione per la disciplina del prezzo-valore, l'erroneo calcolo della base imponibile secondo i criteri di valutazione automatica (nel quale rientra anche il caso in esame) non autorizza l'ufficio al ricalcolo della medesima secondo i criteri generali fissati dall'art. 43 T.U., ma consente solo il ricalcolo della base imponibile corretta e il recupero dell'imposta limitatamente alla differenza di valore. In tal senso si è espressa chiaramente la Risoluzione n. 176/E del 9 luglio 2009, nella quale si legge che "l'insufficiente indicazione in atto del valore catastale non riesponde il potere accertativo dell'ufficio sulla base del "valore venale in comune commercio", ai sensi del combinato disposto degli articoli 51 e 52 del TUR, ma consente allo stesso di quantificare la maggiore imposta scaturente dalla base imponibile catastale, rideterminata secondo i criteri dettati dai commi 4 e 5 dell'articolo 52 del TUR."