

Risposta n. 33/2022

OGGETTO: Non sono integrati i requisiti per il riconoscimento della pertinenzialità e, pertanto, non può essere riconosciuta l'applicazione della disposizione di cui all'articolo 1, comma 497, della legge n. 266 del 2005, quando non sussiste il requisito della "prossimità" tra box auto e prima casa

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'*Istante* rappresenta di essere comproprietario per la quota di un sesto di un appartamento sito nel Comune Alfa e di essere promissario acquirente di un *box* auto situato nel medesimo Comune.

I due immobili si trovano a una distanza di circa 1300 metri (percorso stradale) e l'*Istante* precisa che "*è sua abitudine usare una bicicletta elettrica pieghevole*".

Lo stesso dichiara che lavora nel comune Alfa come docente e durante il periodo di attività didattica (15 settembre - 15 giugno), il suddetto appartamento costituisce il proprio domicilio.

Ciò posto, l'*Istante* chiede se il *box* auto che intende acquistare può essere destinato a pertinenza della descritta abitazione e se possa avvalersi della disposizione di cui all'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, considerando come base imponibile, ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali il valore

del box auto determinato ai sensi dell'articolo 52, commi 4 e 5, del d.P.R. 131 del 1986.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene di poter costituire il vincolo pertinenziale tra l'appartamento e il *box* auto in sede di acquisto e di potersi avvalere della disposizione di cui all'articolo 1, comma 497, della legge n. 266 del 2005, considerando come base imponibile, ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali il valore del *box* auto determinato ai sensi dell'articolo 52, commi 4 e 5, sopracitato, indipendentemente dal corrispettivo pattuito.

A supporto della suddetta ricostruzione, si richiama la sentenza n. 5050/2021 della Corte di Cassazione, secondo la quale spetterebbe l'esonero dal pagamento dell'ICI per la pertinenza (garage) posta a oltre due Km di distanza dall'abitazione principale, sita nel medesimo Comune.

A tale proposito, l'*Istante* evidenzia che per la Corte il concetto di contiguità (tra pertinenza e bene principale) può essere superato con riferimento all'utilità per il titolare del bene e, in via collegata, con l'utilità pubblica poiché il progressivo intasamento urbanistico e la difficoltà di trovare parcheggio comportano che l'acquisizione di un *box* auto consente al titolare di raggiungere il duplice scopo sia di decongestionamento dell'area urbana che di utilità e asservimento del bene all'abitazione principale.

Il contribuente evidenzia che la Suprema Corte ha inoltre chiarito che il vincolo pertinenziale non presuppone necessariamente contiguità fisica tra i due beni in quanto *"il collegamento tra il bene principale e quello pertinenziale non è di tipo materiale, ma di natura economico-funzionale"* (Cass. 15 febbraio 2017, n. 3991).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, ha espressamente previsto che *"In deroga alla disciplina di cui all'articolo 43 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e fatta salva l'applicazione dell'articolo 39, primo comma, lettera d), ultimo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, 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 di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato nell'atto. Le parti hanno comunque l'obbligo di indicare nell'atto il corrispettivo pattuito. Gli onorari notarili sono ridotti del 30 per cento».*

Tale disposizione deroga testualmente all'articolo 43 del d.P.R. n. 131 del 1986 (di seguito TUR), che ancora la base imponibile delle imposte di registro, ipotecaria e catastale al valore venale del bene o del diritto trasferito, individuando detta base imponibile nel *"valore dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 52, commi 4 e 5"* del TUR, comunemente denominato valore catastale.

La disposizione in esame riguarda, oltre agli immobili ad uso abitativo, anche le relative pertinenze, che possono essere acquistate anche separatamente sempreché risulti nell'atto di acquisto la destinazione pertinenziale dell'immobile (circolare n. 6 del 13 febbraio 2006, par. 11.1).

Come chiarito dalla risoluzione 11 aprile 2008, n. 149/E in campo fiscale non esiste una nozione di pertinenza divergente da quella di cui agli articoli 817 e seguenti del codice civile, secondo cui *"Sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a*

servizio o ad ornamento di un'altra cosa. La destinazione può essere effettuata dal proprietario della cosa principale o da chi ha un diritto reale sulla medesima".

Per la qualificazione della natura pertinenziale di un bene anche da un punto di vista fiscale si deve verificare la sussistenza di due requisiti:

a) uno oggettivo, per cui il bene pertinenziale deve porsi in collegamento funzionale o strumentale con il bene principale;

b) uno soggettivo, consistente nella effettiva volontà dell'avente diritto di destinare durevolmente il bene accessorio a servizio od ornamento del bene principale (cfr. anche Cass. n. 13742 del 2019).

Con la citata risoluzione è stato precisato che affinché il meccanismo del "*prezzo-valore*" risulti applicabile alle pertinenze di un immobile abitativo, nell'atto di cessione deve essere evidenziato il vincolo che rende il bene servente una proiezione del bene principale (cfr. circolare 1 marzo 2007, n. 12/E) e l'immobile pertinenziale deve essere suscettibile di valutazione automatica, dotato quindi di una propria rendita catastale.

Inoltre, il regime agevolato può riguardare una molteplicità di pertinenze, senza restrizioni di numero o di tipologia purché, ovviamente, sia individuabile in modo certo il rapporto di accessorietà del bene pertinenziale rispetto al bene principale, il quale, ai fini del godimento della disposizione in esame, deve necessariamente essere un immobile ad uso abitativo.

La Suprema Corte ha più volte sottolineato l'esigenza che nella "*relazione pertinenziale*", l'utilità sia arrecata dalla cosa accessoria a quella principale e non al proprietario (cfr. Cass. n. 11970 del 2018, secondo cui "*Ai fini della sussistenza del vincolo pertinenziale tra il bene principale e quello accessorio è necessaria la presenza del requisito soggettivo dell'appartenenza di entrambi al medesimo soggetto, nonché del requisito oggettivo della contiguità, anche solo di servizio, tra i due beni, ai fini del quale il bene accessorio deve arrecare un'utilità a quello principale, e non al proprietario di esso*").

Infatti, seppure, nella pronuncia richiamata dall'istante n. 5550 del 2021 (tra l'altro, con riferimento all'ICI), la Corte di Cassazione ha precisato che "*il vincolo pertinenziale non presuppone necessariamente contiguità fisica tra i due beni, in quanto il collegamento tra il bene principale e quello pertinenziale non è di tipo materiale ma di natura economico-funzionale*", la stessa giurisprudenza di legittimità ha ribadito che al fine della configurabilità del vincolo pertinenziale la destinazione del bene accessorio a servizio di quello principale deve essere durevole, attuale ed effettiva e l'utilità deve essere oggettivamente arrecata al bene principale e non al proprietario di questa.

Invero, "*In materia fiscale, attesa la indisponibilità del rapporto tributario, la prova dell'asservimento pertinenziale, che grava sul contribuente (quando, come nella specie, ne derivi una tassazione attenuata) deve essere valutata con maggior rigore rispetto alla prova richiesta nei rapporti di tipo privatistico*" (sentenza 30 novembre 2009, n. 25127).

Con riferimento al trattamento fiscale previsto per l'acquisto della "*prima casa*", con circolare n. 38/E del 12 agosto 2005, è stato chiarito che, di regola, il bene servente non può ritenersi oggettivamente destinato in modo durevole a servizio o ornamento dell'abitazione principale qualora sia ubicato in un punto distante o addirittura si trovi in un Comune diverso da quello dove è situata la "*prima casa*".

Tale precisazione è volta a chiarire che, affinché si possa concretizzare un effettivo rapporto di pertinenzialità e il bene accessorio possa accrescere durevolmente ed oggettivamente l'utilità dell'abitazione principale è, comunque necessario, che i due beni siano ubicati in luoghi "prossimi" tra loro, non rilevando la sola volontà manifestata dalla parte.

In tal senso, come evidenziato dai giudici di legittimità nelle richiamate sentenze, l'apposizione del vincolo perseguirebbe in realtà il fine di attenuare il prelievo fiscale.

Con la successiva circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, è stato ribadito che il requisito della "*destinazione a servizio*" è un elemento essenziale e che, per soddisfare

tale requisito, è necessario che la pertinenza sia posta in "*prossimità*" dell'abitazione principale acquistata con l'agevolazione "*prima casa*" (punto 3.11.2).

Nella fattispecie in esame, l'*Istante* comproprietario per la sola quota di un sesto di un appartamento, intende destinare a pertinenza di detto immobile, che costituisce il "*proprio domicilio dal 15 settembre al 15 giugno*", un *box* auto sito alla distanza di circa 1,3 Km. In sede di documentazione integrativa, inoltre, è emerso che non si tratta di una compravendita ma di una operazione di permuta con un altro *box* precedentemente acquistato, in merito al quale non si conosce la sussistenza dell'eventuale vincolo pertinenziale.

Ciò posto, nel caso di specie, non sono stati forniti elementi sufficienti per la valutazione della sussistenza del requisito oggettivo per il riconoscimento della pertinenzialità nel senso indicato dalla Cassazione nella sentenza n. 11970 del 2018, ai fini del quale il bene accessorio deve arrecare un'utilità al bene principale e non al proprietario di esso.

Alla luce delle suddette argomentazioni, salvo ulteriori e puntuali elementi probatori non valutabili in questa sede, non si ritiene che siano integrati i requisiti per il riconoscimento della pertinenzialità nel senso indicato e, pertanto, non possa essere riconosciuta l'applicazione per la permuta del *box* auto in oggetto della disposizione di cui all'articolo 1, comma 497, della legge n. 266 del 2005.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)