

Quesito n. 247-2008/T

In tema di «Acquisto a titolo oneroso di garage da adibire a pertinenza dell'immobile ad uso abitativo caduto in successione - Applicabilità delle agevolazioni prima casa e dell'opzione per il prezzo valore».

Si chiede se in relazione all'acquisto di un garage, da adibire a pertinenza di un immobile caduto in successione per il quale all'epoca furono richieste le agevolazioni prima casa, effettuato da parte di uno dei due eredi, sia possibile:

- godere delle agevolazioni prima casa di cui alla nota II-*bis* dell'art. 1 della Tariffa allegata al DPR n. 131/1986;
- applicare il criterio del prezzo valore.

Ai fini che ci occupano, è necessario evidenziare che uno dei due beneficiari del bene immobile acquistato per successione ha richiesto il trattamento agevolato di cui all'art. 69 della Legge n. 342/2000 ⁽¹⁾. Occorre pertanto verificare come si atteggia l'agevolazione concessa dall'art. 69 citato, rispetto al trattamento agevolato di cui alla nota II bis dell'art. 1 della Tariffa allegata al DPR n. 131/1986.

In primo luogo si ricorda che in relazione all'ipotesi di successivo acquisto di altro immobile a titolo oneroso effettuato dopo aver goduto delle agevolazioni contenute nel suddetto art. 69, erano sorti dubbi in relazione alla possibilità di richiedere anche le agevolazioni prima casa di cui alla nota II-*bis* dell'art. 1 della Tariffa allegata al DPR n. 131/1986. In realtà, come chiarito in seguito dalla stessa Amministrazione finanziaria nella circolare n. 44/E del 2001, la "duplicazione" delle agevolazioni era meramente apparente, perché le norme che le disponevano erano diverse (l'art. 69 citato nell'ipotesi di acquisto per successione o donazione, la nota II-*bis* dell'art. 1 della Tariffa citata per l'acquisto a titolo oneroso) ⁽²⁾.

Con precipuo riferimento alle pertinenze occorre rilevare che l'art. 817 c.c. stabilisce che sono pertinenze le cose destinate in modo durevole al servizio o ad ornamento di un'altra cosa. Il rapporto tra pertinenza e cosa principale è un rapporto di complementarietà economico-giuridica nell'ambito del quale la prima non perde la propria individualità per il suo essere a servizio della cosa principale ⁽³⁾.

Sotto il profilo tributario, si ricorda che il terzo comma dell'art. 23 del DPR 26 aprile 1986, n. 131 (TUR), dispone che le pertinenze sono "*in ogni caso*" soggette alla disciplina prevista per il bene al cui servizio od ornamento sono destinate.

In ossequio alla regola generale di cui alla disposizione da ultimo menzionata, il secondo periodo dell'art. 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR, prevede espressamente

l'applicazione dello stesso trattamento fiscale per i *"fabbricati e relative pertinenze"*.

Il terzo comma della nota II-bis) riconosce le agevolazioni per la prima casa sussistendo le condizioni di cui alle lettere a), b) e c) per l'acquisto, anche se con atto separato, delle pertinenze dell'immobile di cui alla lettera a).

Nulla quaestio nel caso in cui il contribuente, dopo avere acquistato a titolo gratuito un'abitazione avvalendosi delle agevolazioni "prima casa" di cui all'art. 69, acquisti, sempre a titolo gratuito, una pertinenza. Invero, con la circolare n. 38/E 2005 (paragrafo 7.2) l'Agenzia delle Entrate ha specificato che anche l'acquisto di una pertinenza acquistata a titolo gratuito gode dell'agevolazione di cui all'art. 69, comma 3, della L. 21 novembre 2000, n. 342, in forza dell'espresso rinvio operato dal predetto art. 69 al TUR.

Infatti, secondo l'Amministrazione, *«anche alle successioni e alle donazioni si applicano le previsioni della nota II-bis) dell'art. 1 della Tariffa, Parte Prima, e, di conseguenza, il comma 3 di detta nota secondo il quale "le agevolazioni di cui al comma 1, sussistendo le condizioni di cui alle lettere a), b) e c) del medesimo comma 1, spettano per l'acquisto, anche se con atto separato, delle pertinenze dell'immobile di cui alla lettera a)...»*.

Per contro, dalla formulazione delle disposizioni normative in commento si evince che, nel caso in cui il successivo acquisto della pertinenza avvenga a titolo oneroso, non sia possibile beneficiare del trattamento agevolato di cui alla nota II-bis citata. Secondo quanto affermato dall'Amministrazione finanziaria nella circolare n. 19/E del 1° marzo 2001 al paragrafo 2.2.2. *"«il comma 3 della più volte citata nota II - bis) all'art. 1 della tariffa, parte prima, del testo unico dell'imposta di registro prevede espressamente le condizioni ed i limiti per l'applicabilità della agevolazione all'acquisto, anche se con atto separato, delle pertinenze "dell'immobile di cui alla lettera a)"*.

Dal richiamo alla lettera a), nella quale sono dettate le condizioni per l'applicazione dell'agevolazione all'immobile acquistato, consegue la esclusione dal beneficio delle pertinenze relative ad un immobile acquistato in regime ordinario.» (4).

Dall'analisi della prassi dell'amministrazione (5), sembra dunque emergere l'intento di tenere distinta l'agevolazione "prima casa" prevista dall'art. 69 L. 342/2000, per le imposte ipotecaria e catastale, da quella prevista dalla più volte menzionata nota II bis per l'imposta di registro.

Posto che per le ragioni summenzionate nell'ipotesi prospettata non sembra possibile usufruire delle agevolazioni prima casa in relazione all'acquisto del garage, occorre peraltro verificare se sia consentito comunque optare per la disciplina del c.d. prezzo-valore. Invero, dal dato testuale dell'art. 1, comma 497, della Legge n. 266 del 23 dicembre 2005 (6), non sembrano sussistere motivi ostativi all'applicazione nell'ipotesi in esame del meccanismo di determinazione della base imponibile offerto dal c.d. prezzo-valore.

A tal proposito, si ricorda che l'amministrazione finanziaria, nella risoluzione n. 149/E dell'11 aprile 2008 (7), richiamando le precisazioni fornite con la circolare n. 6/E del 13 febbraio

2006, ha affermato che il regime opzionale di determinazione della base imponibile può essere applicato a tutti gli atti di cessione di immobili pertinenti purché, ovviamente, aventi natura immobiliare.

In particolare, nella circolare n. 6/E sopra citata, l'Agenzia delle Entrate aveva già evidenziato che *"considerato che la norma in questione, che espressamente richiama le pertinenze, non prevede esplicite limitazioni al riguardo, si ritiene che sia possibile applicare anche all'acquisto separato della sola pertinenza dell'abitazione il disposto di cui al comma 497 della Finanziaria sempreché, naturalmente, risulti nell'atto di acquisto la destinazione pertinenziale dell'immobile."*

Per completezza, si rileva che in entrambe le occasioni l'Amministrazione ha inoltre ritenuto che la destinazione dell'immobile a pertinenza del bene principale, ai fini dell'applicabilità del meccanismo, debba risultare dall'atto.

Barbara Denora

-
- 1)** L'art. 69 della L. n. 342/2000 al terzo comma prevede *"le imposte ipotecaria e catastale sono applicate nella misura fissa per i trasferimenti della proprietà di case di abitazione non di lusso e per la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari relativi alle stesse, derivanti da successioni o donazioni, quando, in capo al beneficiario ovvero, in caso di pluralità di beneficiari, in capo ad almeno uno di essi, sussistano i requisiti e le condizioni previste in materia di acquisto della prima abitazione dall'articolo 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131."* Sull'argomento si rimanda a V. Mastroiacovo, *Agevolazioni relative alle imposte ipotecarie e catastali*, in *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano, 2001, 101 e ss.; U. Friedmann – S. Cipollini, *La posizione del beneficiario per estensione delle agevolazioni prima casa in materia di successione e donazione*, Studio n. 21-2002/T.
 - 2)** L'Amministrazione finanziaria nella circolare n. 44/E del 2001 ha specificato che in relazione all'art. 69 della L. 342/2000 *"l'applicazione dell'agevolazione in argomento non preclude la possibilità, in sede di successivo acquisto a titolo oneroso di altra abitazione, di fruire dei benefici previsti dall'articolo 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, per la diversità dei presupposti che legittimano l'acquisto del bene in regime agevolato"*. A tal proposito, nello Studio n. 30-2005/T era stato specificamente rilevato che *"il precedente acquisto agevolato per successione o donazione non è di ostacolo al successivo acquisto agevolato per atto tra vivi, sempre che sussistano le condizioni di cui alle lettere a), b) e c) della nota II-bis. (...). Pur essendo pienamente condivisibile la conclusione della circolare, la giustificazione della reiterazione dell'agevolazione per l'eventuale successivo acquisto a titolo oneroso è da ricercarsi piuttosto nel testo della lettera c) della nota II-bis e non in una "diversità di presupposti" non ricavabili nel sistema delle norme in vigore"*. Pertanto, la possibilità di usufruire delle agevolazioni prima casa in caso di successivo acquisto di immobile a titolo oneroso, emerge dallo stesso tenore letterale della lett. c) della nota II-bis, ai sensi della quale è previsto espressamente che l'acquirente possa beneficiare dell'agevolazione qualora non sia titolare di immobile acquistato dallo stesso soggetto "con le agevolazioni di cui al presente articolo ovvero di cui" agli articoli ivi espressamente e tassativamente indicati, tra i quali non figura il suddetto art. 69. Specularmente, per identico motivo, non è possibile richiedere le agevolazioni previste dal suddetto art. 69, dopo aver usufruito delle agevolazioni di cui alla nota II-bis in relazione ad un precedente acquisto a titolo oneroso. Cfr. L. Bellini, *Decadenza dalle agevolazioni prima casa*, Studio n. 30-2005/T del CNN.
 - 3)** Per la determinazione del vincolo pertinenziale devono, quindi, sussistere due requisiti: la destinazione durevole al servizio o all'ornamento (elemento oggettivo) e la volontà del titolare del diritto reale sulla cosa principale (elemento soggettivo).

Costituito il vincolo pertinenziale, ai sensi dell'art. 818 c.c., gli atti ed i rapporti giuridici che hanno per oggetto la cosa principale comprendono anche le pertinenze, se non è diversamente disposto; le pertinenze, tuttavia, possono formare oggetto di separati atti o rapporti giuridici.

L. BELLINI, *Problematiche concernenti il trasferimento della c.d. prima casa di abitazione*, in *Novità e problemi nell'imposizione tributaria relativa agli immobili*, Quaderni della Fondazione italiana per il Notariato, 4/2006, 161 e ss.; ID., *Pertinenze e prima casa*, Studio n. 51-99/T del CNN.

- 4) In realtà, in dottrina è stata avanzata l'ipotesi che "più propriamente, forse, si sarebbe potuto dire che la ragione è nell'ultimo inciso del comma 3 della nota – bis che pone come condizione che le pertinenze «siano destinate a servizio della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato»". L. BELLINI, *Problematiche concernenti il trasferimento della c.d. prima casa di abitazione*, cit., 162.
- 5) Si ricorda tuttavia che nella circolare 19/E citata, l'Agenzia, per ragioni di equità sostanziale, ha ritenuto applicabile l'agevolazione nelle ipotesi di trasferimento con atto separato di pertinenza di una casa di abitazione acquistata prima del 22 maggio 1993, ma non oltre il 22 aprile 1982, da impresa costruttrice, senza applicazione della specifica aliquota IVA ridotta prevista per la c.d. "prima casa".
In questa ipotesi l'amministrazione afferma che l'agevolazione per la pertinenza spetta a condizione che il proprietario dell'abitazione dimostri l'esistenza dei requisiti per usufruire della particolare agevolazione c.d. "prima casa" già al momento dell'acquisto dell'immobile abitativo. Cfr. S. CANNIZZARO, *In tema di «Agevolazione "prima casa", acquisto box di pertinenza immobile acquistato senza agevolazione»*, risposta a quesito n. 90-2008/T, pubblicata su CNN Notizie del 17 luglio 2008.
- 6) Cfr. COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI, *Finanziaria 2006 - la nuova disciplina tributaria delle cessioni di immobili abitativi ai fini delle imposte indirette (prezzo-valore)*, Studio n. 116/2005/T del CNN. In tale sede è stato chiarito che la disposizione in commento si applica soltanto alle cessioni di "immobili ad uso abitativo e relative pertinenze". Immobili ad uso abitativo sono tutti quelli suscettibili di essere adibiti ad abitazione, senza che rilevi l'effettiva utilizzazione. Inoltre, condizione di funzionamento della regola è che si tratti di fabbricati (o porzioni) censiti in catasto con attribuzione di rendita o denunciati al catasto fabbricati ma non ancora classati (purché, in quest'ultimo caso, ricorrano anche i presupposti di applicazione dell' art. 12 del d.l. n. 70/1988).
- 7) Cfr. S. CANNIZZARO, *Alle pertinenze di immobili abitativi si applica il "prezzo -valore" e l'aliquota prevista per il bene principale*, Segnalazione Novità pubblicata su CNN Notizie il 22 aprile 2008.