

La cessione autonoma delle pertinenze complica la tassazione delle plusvalenze

di Matteo Balzanelli (*) e Giovanni Valcarenghi (**)

La cessione di fabbricati pertinenze in via autonoma rispetto al bene principale e prima del decorso del quinquennio di ininterrotto possesso determina l'emergere di una plusvalenza fiscalmente rilevante; questo il parere dell'Agenzia manifestato con la risposta a uno specifico interpello. Di parere differente il Notariato che, invece, valorizza in modo più radicale il carattere di asservimento del bene secondario a quello principale.

1. Premessa

La **cessione autonoma infraquinquennale** di una **pertinenza dell'abitazione principale**, in particolare di un box, non consente di escludere da tassazione l'eventuale plusvalenza, anche se il bene è stato posto al servizio di quello principale per la maggior parte del periodo di detenzione. Infatti, secondo l'Agenzia delle entrate, la vendita autonoma del bene secondario non può beneficiare del trattamento di favore previsto per la prima casa all'interno dell'art. 67, comma 1, lett. b) del T.U.I.R. Queste le indicazioni che si ricavano dalla risposta n. 83/2018 pubblicata nell'apposita sezione degli interpelli proposti alle Entrate e che si pongono in contrasto con precedenti elaborati della Commissione Studi del Notariato.

2. Il caso analizzato e la soluzione suggerita

Un contribuente persona fisica ha acquistato nell'anno 2015 un box auto (classato catastalmente in categoria C/6), destinandolo a pertinenza dell'abitazione principale già di sua pro-

prietà sin dall'anno 2011, usufruendo delle agevolazioni fiscali. Si ipotizza che tale bene venga venduto nel corso del 2018, quindi prima che sia decorso il quinquennio di ininterrotto possesso e si chiedono chiarimenti in ordine al trattamento fiscale della plusvalenza rinveniente dalla cessione.

Il contribuente propone, quale soluzione, la **possibilità di non tassazione**, poiché "si tratta di unità immobiliare adibita a pertinenza di abitazione principale dove ha stabilito la propria residenza per più della metà del tempo che intercorre tra l'acquisto e la vendita". A supporto richiama il quesito n. 26-2008/T in tema di "imposta sostitutiva sulle plusvalenze immobiliari - Cessione infraquinquennale di scantinato pertinenziale" (Consiglio Nazionale del Notariato), successivamente incorporato nello Studio n. 45/2011/T del 23 settembre 2011.

Di diverso avviso è l'Agenzia delle entrate che, invece, ritiene che la plusvalenza (ove conseguita) debba essere assoggettata a imposizione.

(*) Dottore commercialista e Revisore legale dei conti in Mantova - Studio Balzanelli Valcarenghi.

(**) Ragioniere commercialista e Revisore legale dei conti in Brescia - Studio Balzanelli Valcarenghi.

3. Il diverso parere dell'Agenzia

L'art. 817 del Codice civile definisce **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".

Pertanto, il **vincolo pertinenziale**, così come definito dalla norma civilistica citata, richiede la sussistenza di due elementi:

- **presupposto oggettivo**, vale a dire l'effettiva destinazione durevole e funzionale a servizio o a ornamento intercorrente tra un bene (secondario) e un altro (principale) per il migliore uso di quest'ultimo;

- **presupposto soggettivo**, vale a dire la presenza di una volontà di porre la pertinenza in un rapporto di strumentalità funzionale con la cosa principale (1).

Se ciò avviene, in base al successivo art. 818 del Codice civile, alle pertinenze si applica lo stesso regime giuridico stabilito per la cosa principale, salvo diversa specifica disposizione.

In ambito tributario, l'art. 67, comma 1, lett. b), del T.U.I.R. considera **redditi diversi** "le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari".

È noto che tale previsione sia finalizzata a rendere imponibili eventuali plusvalenze realizzate da soggetti che, in modo anche indiretto, manifestino la propensione a porre in essere **operazioni di natura speculativa**; in tal senso, pertanto, va interpretato il periodo temporale dei 5 anni che - per presunzione legislativa - si è scelto di considerare.

La medesima presunzione, peraltro, viene sterilizzata qualora il contribuente abbia manifestato un comportamento non coerente con tale finalità speculativa, così come avviene nel caso di cessione di unità immobiliare urbana che - per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la vendita - sia stata adibita ad abitazione principale del cedente o di un suo familiare (2).

Richiamate le disposizioni di riferimento, si tratta di attribuire il corretto significato alle locuzioni evocate dall'art. 67 del T.U.I.R., quali quella di "unità immobiliari" e "abitazione principale".

Nel D.P.R. n. 917/1986 esiste una specifica definizione all'interno dell'art. 36, comma 2, ove si dispone che "Per **unità immobiliari urbane** si intendono i fabbricati e le altre costruzioni stabili o le loro porzioni suscettibili di reddito autonomo. Le aree occupate dalle costruzioni e quelle che ne costituiscono pertinenze si considerano parti integranti delle unità immobiliari". Analogamente, l'art. 10, comma 3-bis, definisce:

- l'**abitazione principale** come "quella nella quale la persona fisica, che la possiede a titolo di proprietà o altro diritto reale, o i suoi familiari dimorano abitualmente";

- le **pertinenze** come "le cose immobili di cui all'art. 817 del codice civile, classificate o classificabili in categorie diverse da quelle ad uso abitativo, destinate ed effettivamente utilizzate in modo durevole a servizio delle unità immobiliari adibite ad abitazione principale delle persone fisiche".

Il **vincolo pertinenziale** rende il bene "servente" (cioè la pertinenza) una proiezione del bene principale, tanto da riuscire ad attribuire alla pertinenza stessa la medesima natura del bene principale (3).

Affinché tale assimilazione sussista e sia apprezzabile a livello tributario, è necessario che il suddetto vincolo sia evidenziato nell'atto di cessione (4), vale a dire nell'atto di acquisto della pertinenza che viene asservita al bene principale.

Per i motivi di cui sopra, l'Agenzia conferma - in senso generale - che la cessione della pertinenza unitamente all'abitazione principale, entro cinque anni dall'acquisto, non genera plusvalenza rilevante qualora, per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione, l'unità immobiliare urbana sia stata adibita ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari.

Dopo avere puntualizzato quanto sopra, appare chiaro che la situazione deve mutare nell'ipotesi rappresentata nell'interpello.

Infatti, in tale ipotesi:

- si elide il vincolo di strumentalità funzionale della pertinenza rispetto al bene principale;

(1) In tal senso, circolare 12 agosto 2005, n. 38/E, par. 7.

(2) Così è stato precisato nelle risoluzioni 21 maggio 2007, n. 105/E e 28 gennaio 2009, n. 23/E.

(3) In tal senso la circolare del 1° marzo 2007, n. 12/E, par. 2.

(4) Concetti presenti nella risoluzione 31 gennaio 2008, n. 1/E e nella C.M. 25 maggio 1999, n. 114/E.

- per conseguenza, la pertinenza perde la qualifica del bene principale (cioè, abitazione principale);

- e, dunque, non si potrà invocare l'irrilevanza fiscale della plusvalenza.

In definitiva, nell'ottica dell'Agenzia delle entrate:

- la cessione del box determina, innanzitutto, l'**elisione del vincolo pertinenziale**, come a dire che - prima ancora di realizzare la cessione - il proprietario recida il cordone ombelicale che lega il box all'abitazione principale;

- al momento del **trasferimento di proprietà** il legame non esiste più e, per conseguenza logica, non sarà più possibile alcuna assimilazione del box all'abitazione principale.

Ecco il motivo per cui nella risposta a interpello l'Agenzia conclude nel seguente modo:

1) l'eliminazione del vincolo pertinenziale è antecedente alla cessione;

2) al momento del trasferimento a terzi non scatta più alcuna assimilazione del bene secondario al bene principale;

3) la plusvalenza derivante dalla cessione infraquinquennale del box auto separatamente dall'abitazione principale costituisce reddito diverso ai sensi del citato art. 67, comma 1, lett. b), del T.U.I.R. e, quindi, soggetto ad IRPEF.

La plusvalenza, come noto, è costituita dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo d'imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo.

A scelta del contribuente, purché manifestata in sede di rogito notarile di trasferimento, è possibile optare per una tassazione a titolo definitivo (imposta sostitutiva), nella misura del 20% (5).

Infine, come ultima riflessione, l'interpello propone anche un ragionamento sulla **decadenza delle agevolazioni** godute al momento dell'acquisto del box; si determina, infatti, la decadenza (sia pure limitatamente alla pertinenza), delle agevolazioni previste in materia di prima casa ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali (6).

4. Il parere (difforme) del Notariato

Si è accennato in premessa che la soluzione cui giunge l'Agenzia delle entrate risulta difforme

rispetto a quella elaborata dal Notariato (7); la fattispecie di fondo è la medesima, semplicemente sostituendo la cessione del box con la cessione di uno scantinato pertinenziale all'abitazione principale.

La situazione appare bizzarra per il semplice motivo per cui, sulla base di identiche considerazioni normative, si giunge a una conclusione diametralmente opposta.

Richiamando l'art. 817, primo comma, del Codice civile, si precisa che il termine "**pertinenza**" indica una **relazione durevole di utilità** tra una cosa principale e una cosa secondaria (o accessoria), relazione che deriva dalla volontà del proprietario. Si tratta, dunque, di un rapporto di connessione stabile e duraturo e mai occasionale e temporaneo. Lo stesso T.U.I.R. (art. 10, comma 3-bis) definisce pertinenze le cose immobili di cui all'art. 817 del Codice civile, classificate o classificabili in categorie diverse da quelle a uso abitativo, destinate ed effettivamente utilizzate in modo durevole al servizio delle unità immobiliari adibite ad abitazione principale delle persone fisiche.

Precisate le definizioni, il Notariato cerca di operare un coordinamento tra le norme. Qui si sottolinea come l'art. 67, comma 1, lett. b), del T.U.I.R. si riferisca alla cessione onerosa infraquinquennale di **unità immobiliari urbane** adibite ad abitazione principale per la maggior parte del quinquennio trascorso tra l'acquisto o costruzione e la rivendita delle medesime. Mancando, nella citata norma, una definizione di "unità immobiliare urbana", la stessa può essere desunta dall'art. 36, ove si evocano i fabbricati e le altre costruzioni stabili o le loro porzioni suscettibili di reddito autonomo. In aggiunta, la stessa disposizione ribadisce che si considerano parti integranti dell'"unità immobiliare urbana" anche le aree occupate dalle costruzioni nonché le pertinenze.

Vero è, evidenzia lo Studio, che il legislatore (nell'ambito dell'art. 67 del T.U.I.R.) non si è pronunciato espressamente in ordine alla possibilità di equiparare ai fini del trattamento fiscale l'ipotesi di **cessione infraquinquennale della sola pertinenza** a quella dell'unità abitativa principale; tuttavia, si ritiene che a una simile **assimilazione** sia possibile pervenire considera-

(5) Il riferimento è contenuto nella Legge n. 266/2005, art. 1, comma 496. Si veda anche la risoluzione del 21 maggio 2007, n. 105/E.

(6) Così, la risoluzione del 16 febbraio 2006, n. 31/E.

(7) Ci si riferisce, in particolare, allo Studio n. 45/2011/T, ap-

provato dalla Commissione Studi in data 23 settembre 2011, intitolato "Plusvalenze immobiliari: lo stato dell'arte". In particolare, risulta di interesse il contenuto del paragrafo 3.2 (cessione *infra* quinquennale di uno scantinato).

to che, nell'art. 10, comma 3-*bis*, del T.U.I.R., alla pertinenza viene riservato il medesimo trattamento di esenzione, consentendo una deduzione dal reddito complessivo anche per la rendita catastale rivalutata della pertinenza.

Tale disposizione, secondo il Notariato, dimostrerebbe l'intento del legislatore di valorizzare la colleganza o connessione "economica" (e non meramente "materiale") tra il bene principale e il bene accessorio.

In definitiva, nessuna plusvalenza fiscalmente rilevante può scaturire dalla cessione nel quinquennio dello scantinato pertinenziale (identicamente per il caso in analisi, del box) non contestuale alla cessione dell'immobile abitativo; il tutto per il semplice motivo che - sino al momento della cessione - il collegamento pertinenziale era sussistente e certamente rilevante.

E, se si condivide il concetto della **valutazione "in concreto" del vincolo pertinenziale**, lo stesso dovrebbe normalmente essere verificato sino al momento della cessione "separata"; sino a tale istante, dunque, sarebbe realizzato quell'unicum che contribuiva a qualificare la pertinenza come parte integrante dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari.

5. Considerazioni conclusive

Analizzate le due posizioni contrastanti, si tratta di cercare di svolgere una riflessione critica al fine di poter valutare la bontà dell'una o dell'altra, fermo restando il fatto che la posizione ufficiale dell'Amministrazione finanziaria è ormai nota e alla stessa si adegueranno (presumibilmente) i verificatori.

Chi scrive ritiene che la differente lettura proposta dal Notariato non sia priva di pregio, proprio per il fatto che attribuisce rilevanza, non alla situazione puntuale esistente al momento della cessione del bene pertinenziale, bensì alla precedente (e prolungata) situazione di asservimento del bene secondario a quello principale.

Se, dunque, la **ratio** della norma è quella di sottrarre a tassazione delle plusvalenze che non sa-

rebbero (in linea di principio) legate a un intento speculativo, bisogna tenere conto delle situazioni già codificate. In tal senso, si dovrebbe allora apprezzare che, per presunzione, la **speculazione** si ritiene non sussistente dopo il trascorrere del tempo (quinquennio di ininterrotto possesso) ovvero in connessione con l'utilizzo diretto del bene come abitazione principale (ciò vale anche per la pertinenza che - come sopra dettagliato - assorbe per osmosi i caratteri del bene principale).

Il carattere di pertinenza risulta dall'atto di acquisto e dal comportamento tenuto - durante il godimento - da parte del contribuente; dimenticare tali circostanze significa (con elevata probabilità) rinvenire un intento speculativo laddove non esiste.

Certo è, per altro verso, che sposare l'interpretazione del Notariato potrebbe portare a utilizzi forzati del principio; basterebbe, infatti, vincolare un box a pertinenza della propria abitazione, anche in mancanza di volontà di detenerlo per lungo tempo, per evitare (in modo indebito) l'imposizione.

Il predetto dubbio potrebbe però essere superato rammentando quelle che sono le condizioni necessarie per la qualificazione di un bene come pertinenza, vale a dire l'aspetto oggettivo e quello soggettivo; se un soggetto, per le circostanze specifiche della singola fattispecie, dovesse manifestare un comportamento completamente diverso rispetto a quello richiesto, non avrebbe acquistato (sin dall'origine) una pertinenza, ma un altro bene, con tutte le conseguenze del caso.

Diversamente, ove sussistano le predette condizioni in origine, eventuali necessità future di liberarsi del bene secondario non dovrebbero determinare un cambio delle regole di tassazione. Per tali motivi, la ricostruzione operata dall'Agenzia delle entrate appare eccessivamente rigorosa e non pienamente coerente con la generale qualificazione delle conseguenze fiscali connesse alla detenzione e cessione delle pertinenze.