

PER LA CASSAZIONE I BENEFICI “PRIMA CASA” SPETTANO ANCHE NEL CASO DI ACQUISTO DI TERRENO PERTINENZIALE

SENTENZE ANNOTATE

NOTIZIARIO N 17 DEL 29 GENNAIO 2024

DEBORA FASANO

Con tre pronunce, a distanza di soli due mesi l'una dalle altre (Cassazione n. 33629 del 1° dicembre 2023, Cassazione n. 2351 e n. 2364 del 24 gennaio 2024), la Suprema Corte, tornando ad occuparsi del tema dell'applicabilità delle agevolazioni “prima casa” ai beni pertinenziali, ha ribadito- riconoscendo i benefici anche nel caso di acquisto di terreno pertinenziale all’abitazione principale^[1]- che la disposizione normativa di cui al comma 3, Nota II-bis, art. 1, Tariffa, parte prima, TUR, non comprende una elencazione esclusiva delle pertinenze agevolabili e che la nozione di pertinenza va tratta dal relativo concetto civilistico, non rilevando la distinta iscrizione a catasto dell’area.

La questione qui al vaglio - come posto in luce dalla prima delle pronunce in commento (v. Cass. n. 33629/2023) - «ha costituito oggetto di decisione della Corte in una controversia intercorsa tra le stesse parti e vertente su fattispecie analoga (l’area ritenuta pertinenziale era, in quel caso, costituita da una spiaggia privata, separata dall’abitazione da una strada comunale)», i cui contenuti, secondo la Cassazione (v., in particolare, Cass. n. 33629/2023 e Cass. n. 2351/2024), vanno condivisi e ribaditi. In particolare, la stessa ha ritenuto doveroso ricordare che:

- «Questa Corte ha affermato, in tema di pertinenze all’immobile destinato ad abitazione principale, che in tema di agevolazioni tributarie per “acquisto prima casa”, il concetto di pertinenza è fondato sul criterio fattuale della destinazione effettiva e concreta della cosa al servizio od ornamento di un’altra, senza che rilevi la qualificazione catastale dell’area che ha esclusivo rilievo formale (Cass. n. 3148/2015).

- È stato altresì statuito che “in tema di imposta di registro, ai fini dell’estensione dell’aliquota agevolata per l’acquisto della prima casa, deve intendersi compreso tra le pertinenze dell’ immobile, destinate al servizio e ornamento dell’abitazione oggetto dell’acquisto, ai sensi della nota II bis all’art. 1 della tariffa allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , come modificata dalla L. 28 dicembre 1995, n. 549, art. 3 e sulla base della nozione dettata dall’art. 817 c.c., anche il lastriko solare di proprietà esclusiva dell’acquirente, senza che rilevi che il bene sia censito unitamente all’immobile principale, né che l’acquisto della pertinenza sia concluso con atto separato, assumendo la norma tributaria - nel riferimento alle unità immobiliari di classificazione catastale C/2, C/6 e C/7 - mera valenza complementare rispetto alla citata nozione civilistica (Cass. n. 6259 del 13/03/2013)”.

- È stato altresì di recente precisato (Cass. n. 22561 del 2021 in relazione al lastriko solare) che “Ciò che rileva per definire le pertinenze non è la classificazione catastale ma il rapporto di complementarità funzionale che pur lasciando inalterata l’individualità dei singoli beni, comporta l’applicazione dello stesso trattamento giuridico”.

- “Va pertanto respinta la tesi dell’Agenzia secondo la quale l’elenco di cui alla Tariffa limiterebbe il beneficio alle sole categorie catastali indicate, dovendosi invece ritenere che il legislatore, laddove afferma: “sono

ricomprese tra le pertinenze... ”, evidenzia con chiarezza che per le unità immobiliari di cui categorie C/2, C/6 e C/7 una sola unità immobiliare, per ciascuna di dette categorie, può godere dell'agevolazione”.

- “La norma non comprende pertanto una elencazione esclusiva (come invece ritiene l'Amministrazione finanziaria), in quanto il carattere pertinenziale di un bene rispetto ad un altro bene dipende dalla circostanza che la pertinenza sia destinata “a servizio od ornamento” (art. 817 c.c.) del “bene principale”, che dipende, a sua volta, da un fattore oggettivo (l'obiettivo carattere strumentale di un bene rispetto all'altro) e da un fattore soggettivo (la volontà del titolare dei beni in questioni di “asservire” l'uno all'altro)” (così, Cass., Sez. VI/T, 25 febbraio 2022, n. 6316)».

E con la terza delle ordinanze qui in commento (v. Cass n. 2364/2024), alla stregua dei suddetti principi, la Suprema Corte, rigettando il ricorso dell'Agenzia delle entrate - secondo cui «per quanto concerne i terreni, in assenza di accorpamento catastale o di graffatura l'agevolazione in questione non può essere concessa su tale area, in quanto non ricorrerebbero i requisiti soggettivi ed oggettivi per riconoscere il vincolo pertinenziale del bene e cioè il rapporto strumentale dello stesso con quello principale»-, ha chiarito che «la nozione di pertinenza va trattata dal relativo concetto civilistico, non rilevando la distinta iscrizione a catasto dell'area».

Le pronunce qui in commento confermano, dunque, le perplessità già espresse in passato da questo Ufficio studi con riferimento alla ricostruzione della disciplina delle agevolazioni “prima casa” applicabile alle pertinenze compiuta dall'Amministrazione finanziaria^[2]. In particolare, è stato rilevato come la posizione di quest'ultima appaia contraddittoria, in quanto «sebbene ponga a fondamento della nozione di pertinenza i principi civilistici confermati, ai fini fiscali, anche dall'art. 23 comma 3 d.p.r. n. 131/1986, sembra introdurre delle limitazioni non del tutto coerenti con i suddetti principi, con riferimento alla soluzione adottata per le aree scoperte pertinenziali, le quali potrebbero godere delle agevolazioni “prima casa” solo se “graffate”, ovvero censite al catasto urbano unitamente al bene principale»^[3].

Così come le conclusioni cui è pervenuta la Cassazione circa l'ampiezza e la genericità della disposizione contenuta nel comma 3 della nota II-bis citato confermano l'interpretazione- via via consolidatasi in giurisprudenza ed alla quale si auspica che si conformi anche l'Amministrazione finanziaria^[4] - del carattere non tassativo della elencazione contenuta nel comma 3 della Nota II-bis richiamato; interpretazione, quest'ultima, condivisa in varie occasioni, in passato, dalla Commissione studi tributari e da questo Ufficio studi, per i quali la suddetta elencazione non può ritenersi esaustiva, dovendo le agevolazioni “prima casa” competere anche per altre pertinenze, diverse da quelle elencate. In particolare, è stato rilevato che «la norma comprenderebbe tra le pertinenze le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, destinate a servizio della casa di abitazione e per tali pertinenze introduurrebbe una limitazione alla concessione delle agevolazioni: la limitazione di una sola pertinenza per ciascuna categoria catastale. Limitazione quantitativa che non sussisterebbe per le altre pertinenze (esempio: cortili, giardini, ecc....), diverse da quelle appartenenti alle categorie catastali elencate, cui risulterebbe comunque applicabile l'agevolazione in questione. (...) non si ritiene peraltro preclusivo alla concessione delle agevolazioni il fatto che il bene risulti autonomamente censito in catasto, sempre che sussista la sua destinazione pertinenziale (...)».^[5]

Debora Fasano

^[1] I casi della prima e della seconda ordinanza (Cass. n. 33629/2023 e Cass. n. 2351/2024) riguardano l'acquisto (solo nel primo con due separati atti) di un'abitazione e di un terreno adibito a giardino; quello della terza ordinanza (Cass. n. 2364/2024) riguarda la vendita di un'abitazione e di aree annesse (spiaggia privata e campo da tennis).

^[2] V. circolare n 38/E del 12 agosto 2005, i cui contenuti sono stati ribaditi, poi, dalla risoluzione n. 32/E del 16 febbraio 2006.

^[3] V. Segnalazione novità giurisprudenziale, *L'agevolazione “prima casa” può applicarsi a tutti i beni*

qualificabili civilisticamente come pertinenze e non solo alle pertinenze accatastate come C/2, C/6 o C/7, in CNN Notizie del 13 maggio 2013, est. La Peccerella, che, a sua volta, richiama sul punto la Segnalazione novità prassi interpretative, I chiarimenti dell'Agenzia delle entrate sul tema delle cd. agevolazioni "prima casa", in CNN Notizie del 31 agosto 2005, est. Lomonaco. V. anche RQ n. 232-2007/T, Acquisto terreno. Area urbana. Pertinenza. Prima casa, in CNN Notizie dell'11 gennaio 2008, est. Giunchi.

[4] Secondo l'Agenzia delle entrate (v., da ultimo, risposta a interpello n. 566 del 26 agosto 2021; v. anche circ. n. 18/E del 29 maggio 2013), il riferimento alle categorie catastali deve intendersi tassativo e preclusivo dell'agevolazione rispetto a pertinenze classificate in altre categorie.

[5] In questi termini v. Segnalazione novità giurisprudenziale, *L'agevolazione "prima casa" può applicarsi a tutti i beni qualificabili civilisticamente come pertinenze e non solo alle pertinenze accatastate come C/2, C/6 o C/7*, cit., la quale richiama sul punto: Studio n. 51/99/T, *Pertinenze e "prima casa"*, del 21 giugno 1999, in *Banca Dati Notarile Angelo Gallizia*, est. Bellini; RQ n. 232-2007/T cit.; Bellini, *Problematiche concernenti il trasferimento della c.d. prima casa di abitazione*, in *Novità e problemi nell'imposizione tributaria relativa agli immobili*, i Quaderni della Fondazione italiana del Notariato, Milano, 2006, 162-163; Segnalazione novità prassi interpretative, *I chiarimenti dell'Agenzia delle entrate sul tema delle cd. agevolazioni "prima casa"* cit..

Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 22/06/2023) 01/12/2023, n. 33629

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli III.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PAOLITTO Liberato - Presidente -
Dott. CANDIA Ugo - rel. Consigliere -
Dott. DI PISA Fabio - Consigliere -
Dott. LO SARDO Giuseppe - Consigliere -
Dott. PENTA Andrea - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 6688/2022 del ruolo generale, proposto da:

A.A., (codice fiscale (Omissis)), nato a (Omissis) e residente in (Omissis), rappresentato e difeso, in virtù di procura speciale e nomina rilasciate in calce al ricorso, dall'avv.(Omissis) , elettivamente domiciliato in (Omissis) presso lo studio dell'avv (Omissis);

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, (codice fiscale (Omissis)), in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa, ex lege, dall'Avvocatura Generale dello Stato (codice fiscale 80224030587),

domiciliata in Roma, alla Via dei Portoghesi n. 12;

- controricorrente -

per la cassazione della sentenza n. 608/2021, depositata il 23 luglio 2021, della Commissione

tributaria regionale del Piemonte, non notificata;

UDITA la relazione svolta dal Consigliere Ugo Candia all'udienza camerale del 22 giugno 2023.

Svolgimento del processo

1. in data 5 febbraio 2019 A.A. acquistava, con due separati atti, due immobili (unità abitativa e terreno adibito a giardino) ubicati nel Comune di (Omissis) e, per entrambi i beni, chiedeva di beneficiare del trattamento agevolato riservato per l'acquisto della prima casa;

1.1. con avviso di liquidazione oggetto di impugnazione l'Agenzia delle Entrate - Ufficio territoriale di Novara - contestava l'agevolazione con riferimento alla seconda vendita, avente ad oggetto un appezzamento di terreno, recuperando quindi a tassazione la differenza di imposta;

2. con l'impugnata sentenza la Commissione tributaria regionale del Piemonte accoglieva l'appello dell'Agenzia e rigettava, quindi, l'originario ricorso proposto dal contribuente, ritenendo che, in linea

con quanto chiarito dalla pronuncia della Corte di cassazione n. 9790/2017, al fine di stabilire se un terreno sia pertinenziale o meno al fabbricato non è sufficiente la sola indicazione contenuta nell'atto

di compravendita, ma è necessario che tale area costituisca parte integrante del fabbricato e, quindi, sia privo di una propria autonomia, requisito questo non riscontrabile, nella fattispecie, "in un terreno

fronte fabbricato il quale ben può ipoteticamente essere alienato indipendentemente dall'immobile";

3. con ricorso notificato il 21 febbraio 2022 A.A. proponeva ricorso per cassazione avverso la citata pronuncia sulla base di tre motivi di impugnazione, successivamente illustrati con la memoria ex art.

380-bis. 1. c.p.c. depositata l'8 giugno 2023;

4. L'Agenzia delle Entrate resisteva con controricorso notificato il 4 aprile 2022.

Motivi della decisione

1. con la prima censura il ricorrente ha censurato la decisione della Commissione tributaria regionale del Piemonte per violazione dell'art. 345 c.p.c., avendo fondato la decisione su un thema decidendum nuovo e pertanto inammissibile, essendo stata la questione del carattere pertinenziale del terreno proposta solo con l'atto di appello;

2. con il secondo motivo è stata censurata l'erronea configurazione del concetto giuridico di "pertinenza" da parte dei Giudici di secondo grado, ponendo in rilievo che questi hanno richiamato una non conferente pronuncia della Corte (in tema di ICI), osservando che qualsiasi pertinenza può essere utilizzata autonomamente rispetto alla cosa principale, può essere oggetto di separati atti giuridici e ciò che la caratterizza, ai sensi dell'art. 817 c.c. valevole anche ai fini fiscali, è la sua destinazione (effettuata dal proprietario) al servizio od ornamento della cosa principale, circostanza questa riscontrabile nella specie, poichè come risultava dall'atto di compravendita, l'area integrava un piccolo appezzamento di terreno non agricolo costituente parte del cortile del fabbricato (giardino dell'abitazione) e pertanto ad esso strettamente pertinenziale;

3. con una terza ragione di censura (non autonomamente indicata come tale nel ricorso, ma separatamente articolata in calce al secondo motivo, in termini focalizzati sull'interpretazione da fornire alla sottoindicata disposizione e, quindi, riconducibile ad una diversa, per quanto connessa, dogianza), l'istante ha aggiunto che - diversamente da quanto ritenuto dal Giudice regionale - l'art. 1, punto 3, della Nota II-bis - parte prima - della tariffa allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 ha inteso estendere le agevolazioni previste per la prima casa a tutte le pertinenze, come definite dall'art. 817 c.c., limitando la fruibilità di tali agevolazioni, relativamente ai beni

classificati o classificabili come C/2 C/6 e C/7, soltanto ad una per ciascuna categoria, come risulta dall'interpretazione letterale della

disposizione e chiarito dalla giurisprudenza di legittimità, ribadendo che la natura pertinenziale dell'area non era stata contestata nell'avviso, ma solo tardivamente nella memoria difensiva;

4. il ricorso va accolto in relazione al suo secondo e terzo motivo, risultando il primo inammissibile, prima ancora che infondato;

5. con riferimento alla prima dogianza, infatti, il motivo difetta di autosufficienza, non essendo stati riassunti i contenuti dell'avviso impugnato e delle controdeduzioni articolate dall'Agenzia nel corso del giudizio di primo grado, rispetto alle quali il motivo di appello (con il quale è stato negato il nesso di pertinenzialità del giardino rispetto all'abitazione) costituirebbe un nuovo ed inammissibile tema decisivo;

5.1. peraltro, non può trascurarsi di considerare che non solo l'assenza del vincolo di pertinenzialità era stata evidenziata alle pagine nn. 3 e 5 delle controdeduzioni depositate in primo grado (come dedotto dalla difesa dell'Agenzia), ma può considerarsi aver costituito oggetto di un' implicita, quanto chiara, allegazione dell'atto impositivo, risultando l'esclusione di tale vincolo consentanea alla tassazione operata, il che, del resto, emerge dalle stesse difese del ricorrente nella parte in cui ha rappresentato che "con il ricorso avverso l'avviso di liquidazione si è contestata l' interpretazione data dall'ufficio secondo il quale solo ad alcune pertinenze potrebbe essere accordata l'agevolazione" (v. pagina n. 2 della memoria ex art. 380-bis.1. c.p.c.), con ciò quindi riconoscendo che la questione della pertinenza risultata già compresa nell'atto impositivo;

6. come anticipato, risultano fondati il secondo ed il terzo (connesso) motivo, dovendo osservarsi che la questione ivi dedotta ha costituto oggetto di decisione della Corte in una controversia intercorsa tra le stesse parti e vertente su fattispecie analoga (l'area ritenuta pertinenziale era, in quel caso, costituita da una spiaggia privata, separata dall'abitazione da una strada comunale), i cui contenuti, in assenza di argomenti contrari per un diverso avviso (e per quanto nella decisione assunta dalla Corte dette riflessioni siano state sposte a fondamento del rigetto del ricorso del contribuente), vanno qui ribaditi, ricordando che:

- "Questa Corte ha affermato, in tema di pertinenze all'immobile destinato ad abitazione principale, che in tema di agevolazione tributarie per "acquisto prima casa", il concetto di pertinenza è fondato sul criterio fattuale della destinazione effettiva e concreta della cosa al servizio od ornamento di un'altra, senza che rilevi la qualificazione catastale dell'area che ha esclusivo rilievo formale (Cass. n. 3148/2015). E' stato altresì statuito che "In tema di imposta di registro, ai fini dell'estensione dell'aliquota agevolata per l'acquisto della prima casa, deve intendersi compreso tra le pertinenze dell'immobile, destinate al servizio e ornamento dell'abitazione oggetto dell'acquisto, ai sensi della nota II bis all'art. 1 della tariffa allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , come modificata dalla L. 28 dicembre 1995, n. 549, art. 3 e sulla base della nozione dettata dall'art. 817 c.c., anche il lastrico solare di proprietà esclusiva dell'acquirente, senza che rilevi che il bene sia censito unitamente all' immobile principale, né che l'acquisto della pertinenza sia concluso con atto separato, assumendo la norma tributaria - nel riferimento alle unità immobiliari di classificazione catastale c/2, c/6 e c/7 - mera valenza complementare rispetto alla citata nozione civilistica (Cass. n. 6259 dei 13/03/2013). E' stato altresì di recente precisato (Cass. n. 22561 del 2021 in relazione al lastrico solare) che "Ciò che rileva per definire le pertinenze non è la classificazione catastale ma il rapporto di complementarità funzionale che pur lasciando inalterata l'individualità dei singoli beni, comporta l'applicazione dello stesso trattamento giuridico.

(...) Va pertanto respinta la tesi dell'Agenzia secondo la quale l'elenco di cui alla Tariffa limiterebbe il beneficio alle sole categorie catastali indicate, dovendosi invece ritenere che il legislatore, laddove afferma: "sono ricomprese tra le pertinenze... ", evidenzia con chiarezza che per le unità immobiliari di cui categorie C/2, C/6 e C/7 una sola unità immobiliare, per ciascuna di dette categorie, può godere dell'agevolazione.

(...) La norma non comprende pertanto una elencazione esclusiva (come invece ritiene l'Amministrazione finanziaria), in quanto il carattere pertinenziale di un bene rispetto ad un altro bene dipende dalla circostanza che la pertinenza sia destinata "a servizio od ornamento" (art. 817 c.c.) del "bene principale", che dipende, a sua volta, da un fattore oggettivo (l'obiettivo carattere strumentale di un bene rispetto all'altro) e da un fattore soggettivo (la volontà del titolare dei beni in questioni di "asservire" l'uno all'altro)" (così, Cass., Sez. VI/T, 25 febbraio 2022, n. 6316);

6.1. nel medesimo senso è stato ribadito che:

- "In difetto di una specifica disposizione tributaria, questa Corte ha tratto la nozione di "pertinenza" dalla nozione generale prefigurata dall'art. 817 c.c., per cui un bene che sia funzionalmente collegato ad altro è insuscettibile di autonoma e separata disciplina, ma segue invece il regime del bene principale (con riferimento all'imposta di registro: Cass., Sez. 6-5, 3 marzo 2014, n. 4892; Cass., Sez. 6-5, 17 febbraio 2015, n. 3148; Cass., Sez. 5, 18 gennaio 2019, n. 1301; Cass., Sez. 5, 23 aprile 2020, n. 8073; in tema di benefici per la c.d. "prima casa": Cass., Sez. 5, 29 ottobre 2010, n. 22128; Cass., Sez. 5, 13 marzo 2013, n. 6259; Cass., Sez. 6-5, 18 novembre 2014, n. 24496; Cass., Sez. 5, 10 agosto 2021, n. 22561; Cass., Sez. 6-5, 25 febbraio 2022, n. 6316; con riguardo all'ICI: Cass., Sez. 5, 8 novembre 2013, n. 25170; Cass., Sez. 5, 30 dicembre 2015, n. 26077; Cass., Sez. 5, 21 settembre 2016, n. 18470; Cass., 14 23 giugno 2017, n. 15668; Cass., Sez. 5, 30 maggio 2018, n. 13606; Cass., Sez. 5, 22 maggio 2019, n. 13742; (Cass., Sez. 5, 18 giugno 2020, nn. 11830, 11832 e 11833; Cass., Sez. 5, 10 giugno 2021, nn. 16187, 16198 e 16198; Cass., Sez. 5, 11 giugno 2021, n. 16681; Cass., Sez. 5, 15 giugno 2021, n. 16839)";
- "Si è, così, statuito, in aderenza ai principi espressi con riferimento all'art. 817 c.c. (Cass., Sez. 1, 16 maggio 2018, n. 11970; Cass., Sez. 2, 30 ottobre 2018, n. 11970; Cass., Sez. 2, 23 agosto 2019, n. 21656; Cass., Sez. 3, 6 ottobre 2021, n. 27127; Cass., Sez. 2, 18 gennaio 2022, n. 1471; Cass., Sez. 2, 19 aprile 2022, n. 12440), che "l'effettiva e concreta destinazione della cosa al servizio ed ornamento dell'altra debba essere considerata una relazione implicante oltre che aspetti oggettivi anche aspetti soggettivi, riferibili alla volontà dell'avente diritto" (Cass., Sez. 5, 26 novembre 2007, n. 24545; Cass., Sez. 6-5, 3 marzo 2014, n. 4892; Cass., Sez. 1, 25 giugno 2014, n. 14468; Cass., Sez. 5, 23 aprile 2020, n. 8073); e, più specificamente, che l'accertamento del vincolo pertinenziale si fonda sui "presupposti di cui all'art. 817 c.c., desumibili da concreti segni esteriori dimostrativi della volontà del titolare, consistenti nel fatto oggettivo che il bene sia effettivamente posto, da parte del proprietario del fabbricato principale, a servizio (o ad ornamento) del fabbricato medesimo" (Cass., Sez. 5, 30 novembre 2009, n. 25127; Cass., Sez. 5, 29 ottobre 2010, n. 22128; Cass., Sez. 5, 8 novembre 2013, n. 25170; Cass., Sez. 5, 30 dicembre 2015, n. 26077; Cass., Sez. 5, 30 maggio 2018, n. 13606; Cass., Sez. 5, 22 maggio 2019, n. 13742)";
- "Con specifico riguardo ad un terreno circostante un fabbricato, questa Corte ha ritenuto che, in tema di agevolazione tributarie per l'acquisto della c.d. "prima casa", il concetto di pertinenza, è fondato sul criterio fattuale della destinazione effettiva e concreta della cosa al servizio od ornamento di un'altra, senza che rilevi la qualificazione catastale dell'area che ha esclusivo rilievo formale (Cass., Sez. 6-5, 17 febbraio 2015, n. 3148; Cass., Sez. 6-5, 8 febbraio 2016, n. 2450; Cass., Sez. 5, 21 dicembre 2016, n. 26494; Cass., Sez. 5, 17 luglio 2019, n. 19188; Cass., Sez. 5, 23 aprile 2020, n. 8073; Cass., Sez. 6-5, 25 febbraio 2022, n. 6316)";
- "In definitiva, ciò che rileva per definire le pertinenze non è la classificazione catastale, ma il rapporto di complementarità funzionale che, pur lasciando inalterata l'individualità dei singoli beni, comporta l'applicazione dello stesso trattamento giuridico (Cass., Sez. 5, 10 agosto 2021, n. 22561; (Cass., Sez. 6-5, 25 febbraio 2022, n. 6316)";
- "Fermo restando, in linea generale, che l'accertamento del rapporto pertinenziale tra due immobili - che comporta un giudizio di fatto demandato al giudice di merito, insindacabile in sede di legittimità, se sorretto da congrua e corretta motivazione - presuppone l'esistenza, oltre che di un unico proprietario, di un elemento oggettivo, consistente nella oggettiva destinazione del bene accessorio ad un rapporto funzionale con quello principale e di un elemento soggettivo, consistente nell'effettiva

volontà, espressa o tacita, di destinazione della res al servizio o all'ornamento del bene principale, da parte di chi abbia la disponibilità giuridica ed il potere di disporre di entrambi i beni (da ultima: Cass., Sez. 2, 21 luglio 2021, n. 20911)" (così Cass., Sez. T., 30 agosto 2022, n. 25489);

7. la Commissione regionale non si è adeguata a tali principi, fondando la propria decisione su di una postulata autonomia del terreno in ragione di una sua ipotetica, separata, alienabilità, omettendo, invece, di concentrate la propria valutazione sulla ricorrenza o meno dei suindicati fattori oggettivi e soggettivi;

8. per tali motivi il giudizio di merito va rinnovato sulla scorta dei delineati principi, il che giustifica con l'accoglimento del secondo e terzo motivo di impugnazione, la cassazione della sentenza ed il rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, in altra composizione, per l'accertamento di fatto circa la sussistenza o meno del vincolo pertinenziale del terreno antistante il fabbricato, nonchè per regolare le spese anche del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

la Corte accoglie il secondo e terzo motivo di impugnazione, rigetta il primo, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, in diversa composizione, anche per regolare le spese del presente giudizio di legittimità.

Conclusione

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 22 giugno 2023.

Depositato in Cancelleria il 1 dicembre 2023

Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 26/09/2023) 24/01/2024, n. 2351

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

composta dai seguenti magistrati:

Dott. SORRENTINO Federico - Presidente

Dott. PAOLITTO Liberato - Consigliere

Dott. CANDIA Ugo - Consigliere-Rel.

Dott. MONDINI Antonio - Consigliere

Dott. PICARDI Francesca - Consigliere

ha deliberato di pronunciare la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 6032-2022 del ruolo generale, proposto

DA

A.A. (codice fiscale Omissis), nato a (Omissis). il (Omissis) e residente in (Omissis), al Viale (Omissis), rappresentato e difeso, in virtù di procura speciale e nomina poste in calce al ricorso, dall'avv. (Omissis), elettiivamente domiciliato in (Omissis), presso lo studio dell'avv. (Omissis).

- RICORRENTE -

CONTRO

I'AGENZIA DELLE ENTRATE (codice fiscale Omissis), in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e

difesa, ex lege, dall'Avvocatura Generale dello Stato (codice fiscale Omissis), domiciliata in Roma, alla Via dei Portoghesi n. 12.

- CONTRORICORRENTE -

per la cassazione della sentenza n. 654-6-2021 della Commissione tributaria regionale del Piemonte, depositata il 2 settembre 2021, non notificata;

UDITA la relazione della causa svolta dal consigliere Ugo Candia nella camera di consiglio del 26 settembre 2023;

Svolgimento del processo

1. oggetto del contendere è la spettanza o meno dell'agevolazione fiscale prevista per l'acquisto della prima casa in relazione all'apezzamento di terreno (giardino) alienato, unitamente al fabbricato per civile abitazione, con atto del 16 novembre 2017 a rogito del notaio A.A., considerato nell'atto negoziale quale pertinenza di detta unità immobiliare;

2. con la suindicata sentenza Commissione tributaria regionale del Piemonte accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate contro la sentenza n. 235-1-2019 della Commissione tributaria provinciale di Novara, respingendo preliminarmente l'eccezione del contribuente circa la novità della questione concernente il carattere pertinenziale del terreno, ricompreso nella compravendita, ritenendo - il Giudice dell'appello - che l'Ufficio avesse, in realtà, disconosciuto detta natura alla citata

area già nell'avviso di liquidazione dell'imposta di registro;

2.1. nel merito, poi, il Giudice territoriale negava la natura pertinenziale del menzionato giardino, considerando che il terreno presentava una propria autonomia fisica, funzionale ed economica rispetto al fabbricato, così da escludere che esso potesse essere configurato quale mera porzione integrante dello stesso;

2.2. nello specifico, la Commissione giungeva a tale conclusione, reputando irrilevante che l'atto di vendita avesse considerato la natura pertinenziale di detta area ed osservando, in fatto, che la superficie del terreno non occupata dai fabbricati era circa il decuplo di quella della casa, il terreno aveva accesso diretto dalla pubblica via, una porzione di esso insisteva su di un mappale diverso e confinava con terreni di terzi, i quali potrebbero avere interesse ad acquistarlo per eventuali scopi edificatori;

2.3. il Giudice dell'appello aggiungeva che l'art. 1, comma 3, della Nota II-bis) della tariffa allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , nel ricoprendere tra le pertinenze le unità immobiliari classificabili nelle categorie catastali C-2, C-6 e C-7, aveva limitato a tali ipotesi l'ambito operativo dell'agevolazione, di stretta interpretazione, ponendo in evidenza che "(...) la nozione fiscale e quella civilistica della pertinenza non coincidono, essendo la prima di portata più ristretta (solo servizio e non anche ornamento) e ispirata a criteri oggettivi (il servizio in sé e non la destinazione del proprietario o del titolare del diritto reale)" e che "(...) consentire l'agevolazione anche per il giardino, che non è un immobile di stretta necessità alla fruizione della casa, costituirebbe un ingiustificato vantaggio fiscale" (così nella sentenza impugnata priva di numerazione);

3. avverso tale sentenza A.A. notificava in data 21 febbraio 2022 ricorso per cassazione, formulando due motivi di impugnazione, successivamente depositando memoria ex art. 380-bis. 1. cod. proc. civ.;

4. l'Agenzia delle Entrate resisteva con controricorso notificato il 4 aprile 2022;

Motivi della decisione

1. con il primo motivo di ricorso il contribuente ha dedotto, ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3 cod.

proc. civ., la violazione dell'art. 345 cod. proc. civ, seguitando a sostenere l'inammissibilità della nuova domanda in grado di appello, o meglio, la prospettazione di una nuova questione di diritto avente ad oggetto la natura pertinenziale del giardino, non oggetto di precedente contraddittorio, così come radicatosi in primo grado, alla luce della motivazione addotta dall'Ufficio nell'avviso di liquidazione impugnato;

.1. a dire del contribuente il tenore di detto avviso (che così recitava: "Nella fattispecie, ricordando che la Nota II Bis all'art. 1- tariffa P.1- del TUR consente di estendere l'aliquota agevolata del 2% soltanto alle pertinenze classificate o classificabili nelle categorie C2, C6 e C7 si procede al recupero di imposta dovuta in misura ordinaria del 9% sul valore di Euro 27250 riferito alla c-v del terreno di cui al Mapp. (Omissis) (ex Omissis)" militerebbe nel senso che "(...) l'Ufficio ha voluto sostenere che l'agevolazione spetti solo a quelle pertinenze rientranti in queste tre categorie catastali e non a tutte le pertinenze, con ciò implicitamente riconoscendo che anche il terreno per cui è causa costituisce sì pertinenza, ma che non rientrando tra quelle indicate dalla norma non può usufruire dell'agevolazione", con ciò imputando al Giudice dell'appello "(...) un grave, quanto inspiegabile errore di interpretazione del senso proprio dell'espressione usata dall'Ufficio (...) consentendo che fosse introdotto in sede di appello un nuovo e quindi inammissibile thema decidendum, su di una questione non oggetto del primo grado" (v. pagine nn. 7 ed 8 del ricorso);

2. con il secondo motivo di ricorso, listante ha denunciato, sempre in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3 cod. proc. civ., la violazione e-o falsa applicazione dell'art. 1, comma 3, della Nota II- bis) dell'art. 1, Parte Prima, della Tariffa allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 e dell'art. 12 delle preleggi, lamentando che la Commissione regionale avesse erroneamente ritenuto che la norma sopra richiamata abbia inteso estendere l'agevolazione solo alle pertinenze C2, C6 e C7, laddove, al contrario, secondo la giurisprudenza anche di legittimità, il legislatore ha esteso le agevolazioni a tutte le pertinenze come definite dall'art. 817 cod. civ., limitando, relativamente alle sole pertinenze classificate o classificabili come C2, C6 e C7, la fruibilità di tali agevolazioni solo ad una di ciascuna di esse;

3. il primo motivo di ricorso risulta inammissibile;

3.1. come sopra esposto, la censura si risolve, al fondo, nel dedotto "(...) grave, quanto inspiegabile errore di interpretazione del senso proprio dell'espressione usata dall'Ufficio (...) " (v. pagina n. 8 del ricorso), rimproverando alla Commissione regionale di aver ritenuto che nell'atto impositivo fosse contenuta la contestazione della natura pertinenziale del giardino;

3.2. l'atto in questione ha natura amministrativa (cfr. Cass., Sez. T, 16 febbraio 2023, n. 4824) e questa Corte ha chiarito che:

- la relativa interpretazione "(...) risolvendosi nell'accertamento della volontà della P.A., ovverosia di una realtà fenomenica e obiettiva, è riservata al giudice di merito ed è incensurabile in sede di legittimità se sorretta da motivazione adeguata e immune dalla violazione di quelle norme - in particolare, gli articoli 1362, secondo comma, 1363 e 1366 cod. civ. - che, dettate per l'interpretazione dei contratti, sono applicabili anche agli atti amministrativi, tenendo conto anche dell'esigenza della certezza dei rapporti e del buon andamento della pubblica amministrazione";

- "In tale prospettiva, la parte che denunzi in cassazione l'erronea interpretazione, in sede di merito, di un atto amministrativo, è tenuta, a pena di inammissibilità del ricorso, a indicare quali canoni o criteri ermeneutici siano stati violati; e, in mancanza, l' individuazione della volontà dell'ente pubblico è censurabile non già quando le ragioni addotte a sostegno della decisione siano diverse da quelle della parte, bensì allorché esse si rivelino insufficienti o inficate da contraddittorietà logica o giuridica (in termini: Cass. 23-07-2010, n. 17367; Cass. 02-04-2013, n. 7982; Cass. 15-12-2008, n. 29322)" (così Cass., Sez. I., 23 febbraio 2022, n. 5966 e, nello stesso senso, Cass., Sez. I, 14 ottobre 2022, n. 30281);

3.3. il motivo in esame non contesta la violazione dei canoni di ermeneutica del provvedimento amministrativo secondo l'indicata e corretta prospettiva, la quale resta del tutto estranea alla ragione di critica, impropriamente basata, invece sulla dedotta violazione di legge, senza indicare i criteri interpretativi violati e

suggerendo, in realtà, soltanto una diversa esegezi dell'atto rispetto a quella posta in essere dal Giudice di appello, così finendo con il contestare l'accertamento di fatto da questi operato sulla scorta di una adeguata motivazione (non apparente, né contraddittoria), come tale non sindacabile nella presente sede (cfr., sul principio, Cass., Sez. III, 3 febbraio 2021, n. 2496, che richiama, tra le tante: Cass., Sez. 1, Ordinanza n. 16987 del 27-06-2018, Rv. 649677 - 01; Sez. 3, Sentenza n. 28319 del 28-11-2017, Rv. 646649 - 01; Sez. 3, Sentenza n. 14355 del 14-07-2016, Rv. 640551 - 01; Sez. L, Sentenza n. 25728 del 15-11-2013, Rv. 628585 - 01; Sez. L, Sentenza n. 10554 del 30-04-2010, Rv. 613562 - 01; Sez. 3, Sentenza n. 24539 del 20-11-2009, Rv. 610944 - 01; Sez. L, Sentenza n. 23569 del 13-11-2007, Rv. 600273 - 01; Sez. 1, Sentenza n. 22536 del 26-10-2007, Rv. 600183 - 0);

4. risulta, invece, fondata la seconda censura;

4.1. come sopra esposto, le ragioni per le quali la Commissione ha negato natura pertinenziale al citato appezzamento di terreno, destinato a giardino dell'unità immobiliare acquistato con il medesimo atto, riposano sul rilievo della ritenuta autonomia fisica, funzionale ed economica dell'area rispetto al fabbricato, desunta dall'estensione dell'area (circa un decuplo del fabbricato), dal suo accesso diretto dalla pubblica via, dal suo inserimento in un diverso mappale, dal suo confine con proprietà terza che potrebbe suscitare l'interesse all'acquisto da parte di questi, aggiungendo che il legislatore, con la citata disposizione, ha inteso limitare l'agevolazione solo ad alcune categorie di fabbricati (C-2, C-6 e C-7) destinate al solo servizio della casa, evidenziando sul punto la diversità della nozione fiscale della pertinenza rispetto a quella civilistica, essendo la prima di portata più ristretta (solo a servizio e non anche ad ornamento del bene) ed ispirata a criteri oggettivi (il servizio in sé e non la destinazione del proprietario o del titolare del diritto reale);

4.2. tale ordine di idee si pone in contrasto con quanto chiarito da questa Corte (in giudizio reso tra le stesse parti), secondo cui:

- "Questa Corte ha affermato, in tema di pertinenze all'immobile destinato ad abitazione principale, che in tema di agevolazioni tributarie per "acquisto prima casa", il concetto di pertinenza è fondato sul criterio fattuale della destinazione effettiva e concreta della cosa al servizio od ornamento di un'altra, senza che rilevi la qualificazione catastale dell'area che ha esclusivo rilievo formale (Cass. n. 3148- 2015);

- "È stato altresì statuito che "In tema di imposta di registro, ai fini dell'estensione dell'aliquota agevolata per l'acquisto della prima casa, deve intendersi compreso tra le pertinenze dell'immobile, destinate al servizio e ornamento dell'abitazione oggetto dell'acquisto, ai sensi della Nota II-bis all'art. 1 della tariffa allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, come modificata dall'art. 3 della legge 28 dicembre 1995, n. 549, e sulla base della nozione dettata dall'art. 817 cod. civ. anche il lastriko solare di proprietà esclusiva dell'acquirente (...) assumendo la norma tributaria - nel riferimento alle unità immobiliari di classificazione catastale C-2, C-6 e C-7 - mera valenza complementare rispetto alla citata mozione civilistica (Cass. n. 6259 dei 13-03-2013)";

- "È stato altresì di recente precisato (Cass. n. 22561 del 2021 in relazione al lastriko solare) che "Ciò che rileva per definire le pertinenze non è la classificazione catastale ma il rapporto di complementarietà funzionale che pur lasciando inalterata l'individualità dei singoli beni, comporta l'applicazione dello stesso trattamento giuridico";

- "Va pertanto respinta la tesi dell'Agenzia secondo la quale l'elenco di cui alla Tariffa limiterebbe il beneficio alle sole categorie catastali indicate, dovendosi invece ritenere che il legislatore, laddove afferma: "sono ricomprese tra le pertinenze ... ", evidenzia con chiarezza che per le unità immobiliari di cui categorie C-2, C-6 e C-7 una sola unità immobiliare, per ciascuna di dette categorie, può godere dell'agevolazione";

- "La norma non comprende pertanto una elencazione esclusiva (come invece ritiene l'Amministrazione finanziaria), in quanto il carattere pertinenziale di un bene rispetto ad un altro bene dipende dalla circostanza che la pertinenza sia destinata "a servizio od ornamento" (articolo 817 del codice civile) del "bene principale", che dipende, a sua volta, da un fattore oggettivo (l'obiettivo carattere strumentale di un bene rispetto all'altro) e da un fattore soggettivo (la volontà del titolare dei beni in questioni di "asservire" l'uno all'altro)" (così Cass.,

4.3. più in generale, quanto ai fondamentali presupposti di cui all'art. 817 cod. civ., norma chiave - come detto - anche per la nozione fiscale di pertinenzialità, la Corte ha più volte precisato che:

- gli elementi di cui alla citata disposizione sono "(...) desumibili da concreti segni esteriori dimostrativi della volontà del titolare, consistenti nel fatto oggettivo che il bene sia effettivamente posto, da parte del proprietario del fabbricato principale, a servizio (o ad ornamento) del fabbricato medesimo e che non sia possibile una diversa destinazione senza radicale trasformazione, poiché, altrimenti, sarebbe agevole per il proprietario, al mero fine di godere dell'esenzione, creare una destinazione pertinenziale che possa facilmente cessare senza determinare una radicale trasformazione dell' immobile stesso (tra le tante: Cass., Sez. 5^, 29 ottobre 2010, n. 22128; Cass., Sez. 5^, 8 novembre 2013, n. 25170; Cass., Sez. 5^, 30 ottobre 2018, n. 27573; Cass., Sez. 6^-5, 24 gennaio 2019, n. 2128; Cass., Sez. 5^, 22 maggio 2019, n. 13742; Cass., Sez. 5^, 9 giugno 2020, n. 10976; Cass., Sez. 5^, 9 marzo 2021, n. 6406; Cass., Sez. 5^, 31 agosto 2022, n. 25561; Cass., Sez. 5^, 24 gennaio 2023, n. 2143)";

- "(...) la nozione di "pertinenza", in quanto non fornita dalla legge tributaria, resta quella di cui alla nozione generale contenuta nell'art. 817 cod. civ., cui il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, rinvia, recependone anche il regime sostanziale (...);

- "(...) la natura pertinenziale deve essere convalidata dalla verifica in concreto dei presupposti, oggettivo e soggettivo, posti dall'art. 817 cod. civ., e cioè dalla destinazione effettiva e concreta della cosa al servizio od ornamento di un'altra (criterio oggettivo) e dalla volontà di dar vita ad un vincolo di accessorietà "durevole" (criterio soggettivo); si tratta di un criterio, "fattuale" (Cass., Sez. 5^, 23 settembre 2004, n. 19161), che impone una "indagine" che comporta un apprezzamento dei dati probatori acquisiti e che deve essere condotta in sede di merito, accertando un'oggettiva e funzionale modificazione dello stato dei luoghi che sterilizzi in concreto e stabilmente lo ius edificandi e che non si risolva, quindi, in un mero collegamento materiale, rimovibile ad libitum; attesa la indisponibilità del rapporto tributario, la prova dell'asservimento pertinenziale grava sul contribuente (quando ne derivi una tassazione attenuata) e deve essere valutata con maggior rigore rispetto alla prova richiesta nei rapporti di tipo privatistico; se la scelta pertinenziale non è giustificata da reali esigenze, non può avere valenza tributaria, perché avrebbe l'unica funzione di attenuare il prelievo fiscale, eludendo il preceitto che impone la tassazione in ragione della reale natura del cespite (tra le tante: Cass., Sez. 5^, 29 ottobre 2010, n. 22128; Cass., Sez. 5^, 13 novembre 2013, n. 25170; Cass., Sez. 6^-5, 23 giugno 2017, n. 15668; Cass., Sez. 5^, 30 ottobre 2018, n. 27573; Cass., Sez. 6^-5, 19 settembre 2019, n. 23439; Cass., Sez. 6^-5, 24 febbraio 2021, n. 5050; Cass., Sez. 5^, 9 marzo 2021, n. 6406; Cass., Sez. 6^-5, 31 marzo 2022, n. 10381; Cass., Sez. 5^, 31 agosto 2022, n. 25561; Cass., Sez. 5^, 2 marzo 2023, nn. 6281, 6284 e 6285)";

- "(...) peraltro, le risultanze catastali devono considerarsi irrilevanti, specie se di segno sfavorevole al contribuente, in quanto la circostanza che in catasto l'immobile pertinenziale sia frazionato rispetto a quello principale, costituisce un dato esclusivamente formale, e non osta a che possa essere dimostrata la pertinenzialità ai sensi dell'art. 817 cod. civ. mediante i requisiti oggettivo e soggettivo predetti (tra le tante: Cass., Sez. 5^, 30 dicembre 2015, n. 26077; Cass., Sez. 5^, 21 settembre 2016, n. 18470; Cass., Sez. 5^, 30 ottobre 2018, n. 27573; Cass., Sez. 6^-5, 19 settembre 2019, n. 23439; Cass., Sez. 5^, 31 agosto 2022, n. 25561)" (così Cass., Sez. T, 8 maggio 2023, n. 12226);

5. la Commissione regionale non ha rispettato i superiori principi, avendo invece costruito la ritenuta autonomia materiale, economica e funzionale dell'area sulla base di elementi non univocamente sintomatici di tale natura (estensione dell'area, accesso dalla pubblica via, confine con proprietà terza) o irrilevanti ai fini che occupano (inserimento in altro mappale), nonchè sulla scorta di valutazioni giuridiche erronee, sia nella parte in cui in ha inteso limitare il carattere pertinenziale ai beni di cui alle predette categorie catastali, che nell'asserita diversità della nozione fiscale di pertinenziali rispetto a quella civilistica, laddove proprio i criteri di all'art. 817 cod. civ. devono - per quanto sopra illustrato - guidare la valutazione in rassegna;

6. la necessità di un rinnovato accertamento in punto di fatto sulla base dei predetti criteri impone, con la cassazione della sentenza impugnata, il rinvio della causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, in diversa composizione, anche per regolare le spese del presente grado di giudizio;

P.Q.M.

la Corte accoglie il secondo motivo di ricorso, rigetta il primo, cassa la sentenza impugna e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, in diversa composizione, anche per regolare le spese del presente grado di giudizio.

Conclusione

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 23 settembre 2023

Depositato in Cancelleria il 24 gennaio 2024.

Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 26/09/2023) 24/01/2024, n. 2364

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

composta dai seguenti magistrati:

Dott. SORRENTINO Federico - Presidente

Dott. PAOLITTO Liberato - Consigliere

Dott. CANDIA Ugo - Relatore

Dott. MONDINI Antonio - Consigliere

Dott. PICARDI Francesca - Consigliere

ha deliberato di pronunciare la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 12268/2022 del ruolo generale, proposto

da

- ricorrente -

l'Agenzia delle Entrate (codice fiscale omissis), in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa, ex lege, dall'Avvocatura Generale dello Stato (codice fiscale omissis), domiciliata in Roma, alla Via dei Portoghesi n. 12.

contro

A.A. (codice fiscale omissis), nato a (Omissis) il (omissis) e residente in (Omissis), rappresentato e difeso, in virtù di procura speciale e nomina poste in calce al controricorso, dagli avv.ti (Omissis) con studio in (Omissis).

- controricorrente -

nonché

B.B. e C.C. (codici fiscali non indicati)

- intimate -

per la cassazione della sentenza n. 3931/20/2021 della Commissione tributaria regionale della Lombardia, depositata il 2 novembre 2021;

udita la relazione della causa svolta dal consigliere Ugo Candia nella camera di consiglio del 26 settembre 2023;

Svolgimento del processo

1. oggetto del contendere sono tre avvisi di accertamento con i quali l'Agenzia aveva recuperato l'imposta di registro nella misura di 21.350,00 Euro in relazione alla vendita, intercorsa tra B.B., C.C. (alienanti) A.A. (acquirente), registrata il 10 aprile 2018, di un fabbricato adibito a civile abitazione ed aree annesse (spiaggia privata e campo da tennis) rispetto alla quale l'Ufficio aveva negato l'agevolazione della prima casa, ai fini dell'imposta di registro, sulle predette pertinenze;

2. con la suindicata sentenza Commissione tributaria regionale della Lombardia accoglieva l'appello proposto dai contribuenti ed annullava detti avvisi, ritenendo che occorresse far riferimento, ai fini che occupano, al concetto civilistico e non urbanistico di pertinenza, che non rilevasse la distinta iscrizione in catasto dell'area rispetto al fabbricato, riconoscendo poi che "(...) parte appellante ha dato prova della sussistenza del vincolo di pertinenzialità del terreno al compendio immobiliare e della difficile modificabilità, sia perché i mappali (omissis) e 2296 sono vincolati al demanio, essendo costituiti da spiaggia confinante con il lago (M)(omissis), sia per le opere eseguite (in particolare sul mappale omissis insiste sin dal 1982 un campo da tennis regolarmente autorizzato)";

3. avverso tale sentenza l'Agenzia delle Entrate notificava in data 2 maggio 2022 ricorso per cassazione, formulando un motivo di impugnazione;

4. A.A. ha resistito con controricorso notificato il 10 giugno 2022;

5. B.B. e C.C. sono restate intimate;

6. con nota del 6/8 settembre 2023 A.A. ha chiesto di dichiarare l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere, rappresentando che, successivamente alla notifica del ricorso in oggetto, l'Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale di Varese - aveva provveduto a depositare nel giudizio pendente innanzi alla Commissione tributaria regionale di Milano - Sezione 13 - avente ad oggetto l'annullamento della cartella esattoriale emessa in virtù dell'atto di accertamento di cui alla presente impugnativa, un'istanza volta alla dichiarazione di intervenuta cessazione della materia del contendere, in accoglimento della quale la Commissione regionale pronunciava la sentenza n. 3984/13/2022, con cui dichiarava cessata la materia del contendere;

Motivi della decisione

1. con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia ha dedotto in relazione al paradigma di cui all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., la violazione dell'art. 1, punto 3, della Nota II-bis) dell'art.1, Parte Prima, della Tariffa allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , nonché dell'art. 14 delle preleggi e degli artt. 817 e 2697 cod. civ., assumendo che "(...) nel caso di terreni, l'unico dato oggettivo in grado di esprimere tanto la relazione accessoria tra pertinenza e bene principale quanto la volontà del proprietario di creare un definitivo rapporto di strumentalità tra le due è rappresentato dall'accorpamento catastale dei due beni che debbono essere unitariamente considerati" (v. pagine nn. 8 e 9 del ricorso), per cui correttamente la circolare n. 38/2005 dell'Agenzia delle Entrate aveva precisato che l'agevolazione per l'acquisto della prima casa spetta anche alle aree scoperte pertinenziali, a condizione però che siano graffate al bene principale, ossia censite al catasto unitamente ad esso, poiché è tale graffatura a costituire una manifestazione inequivocabile della volontà del proprietario che il terreno è destinato a servizio o ornamento del fabbricato principale, requisito questo indispensabile per la sussistenza del rapporto pertinenziale tra i due beni;

1.1. l'Agenzia ha aggiunto che "(...) per quanto riguarda il caso in esame risulta pacifico che il terreno in

questione dispone di una propria autonomia dal punto di vista catastale, così da poter essere in astratto allenato indipendentemente tra fabbricato (possibilità non affatto esclusa dal temporaneo utilizzo dell'area quale campo da tennis)" (v. pagina nn. 9 e 10 del ricorso);

2. non può ricevere seguito la predetta istanza volta a far dichiarare cessata la materia del contendere;

di seguito le ragioni:

2.1. dall'esame della richiesta di cessazione della materia del contendere del 10 giugno 2022 (prot. 2022/11202), rivolta dall'Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale di Varese - alla Commissione tributaria regionale della Lombardia in relazione al procedimento n. 2464/2021 RGA (vertente tra A.A. e l'Agenzia), emerge che la richiesta veniva motivata in ragione dello sgravio della cartella oggetto del suindicato giudizio pendente innanzi alla predetta Commissione, disposto a seguito della sentenza n. 3931/20/2021 della medesima Commissione tributaria regionale (oggetto del presente ricorso per cassazione), che aveva accolto l'appello del contribuente relativamente all'avviso di liquidazione e da cui è conseguita l'emissione della cartella di pagamento oggetto del suindicato giudicato di appello n. 2464/2021 RGA;

2.2. la sentenza n. 3984/13/2022 della Commissione tributaria regionale della Lombardia, innanzi alla quale pendeva l'appello avverso la sentenza n. 360/3/2020 della Commissione tributaria provinciale, ha avuto ad oggetto l'impugnazione della cartella n. (omissis) e detta pronuncia ha dichiarato cessata la materia del contendere, ritenendo che "(...) in seguito all'annullamento del sotteso avviso di liquidazione, è venuto meno il titolo giustificativo del conseguente atto diretto alla riscossione (cartella di pagamento) oggetto del presente giudizio";

2.3. il successivo provvedimento di sgravio allegato (del 22 ottobre 2022) è così motivato: "l'ufficio ha effettuato lo sgravio della cartella oggetto del ricorso deciso dalla CTP di Varese con la sentenza n. 360/3/20, che aveva condannato il contribuente al pagamento delle spese di lite. Tale sentenza è stata impugnata dalla parte e la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia ha dichiarato la cessata materia del contendere con la sentenza numero 3984/13/22";

2.4. alla luce quanto risulta dagli atti prodotti e dalla ricostruzione che precede, deve riconoscersi che lo sgravio ha riguardato solo la citata cartella in ragione dell'annullamento dell'avviso di liquidazione disposto dal Giudice regionale con la sentenza oggetto del presente giudizio e non anche la sottostante pretesa impositiva, in realtà ancora sub iudice nel presente procedimento, tenuto, altresì, conto che:

a. oggetto del giudizio n. 2464/2021 RGA, definito con la sentenza n. 3984/13/2022, era la cartella di pagamento n. (omissis);

b. la richiesta di dichiarare cessata la materia del contendere in relazione al predetto giudizio è stata motivata in considerazione dello sgravio della cartella di pagamento (oggetto del suindicato giudizio), disposto dall'Amministrazione a seguito della sentenza n. 3931/20/2021 della medesima Commissione tributaria regionale (oggetto del presente ricorso per cassazione), che aveva accolto l'appello del contribuente relativamente agli avvisi di liquidazione n. (omissis)1-2-3 e da cui era conseguita l'emissione della menzionata cartella di pagamento;

c. il provvedimento di sgravio allegato del 22 ottobre 2022 ha riguardato la sola cartella di pagamento n. (omissis);

d. l'avviso di liquidazione sotteso alla cartella di pagamento non può considerarsi sgravato, non essendo stato prodotto il relativo specifico provvedimento di annullamento, risultando, piuttosto, sub iudice nel presente giudizio, nel quale, tra l'altro, l'Agenzia non ha rappresentato (come, nel caso, sarebbe stato esigibile, avendo proposto il ricorso in esame) l'annullamento dell'atto di liquidazione o (quantomeno) condiviso la richiesta di far dichiarare cessata la materia del contendere, mantenendo, invece, inalterata la pretesa oggetto di lite;

3. il ricorso dell'Agenzia non è fondato;

3.1. il nucleo essenziale dell'impugnazione risiede nel rilievo secondo il quale, per quanto concerne i terreni, in assenza di accorpamento catastale o di graffatura l'agevolazione in questione non può essere concessa su tale area, in quanto non ricorrerebbero i requisiti soggettivi ed oggettivi per riconoscere il vincolo pertinenziale del bene e cioè il rapporto strumentale dello stesso con quello principale;

3.2. tale argomento non può essere condiviso; già con la pronuncia n. 18470 del 21 settembre 2016 (emessa in materia di ICI, ma con affermazione di principio valevole anche nella fattispecie in rassegna) questa Corte aveva espressamente escluso la rilevanza della graffatura catastale, considerandola di rilievo solo formale;

3.3. più diffusamente, esaminando proprio la circolare 38/2005 citata dall'Agenzia, i cui contenuti sono stati ribaditi nella risposta ad istanza di interpello resa dall'Agenzia delle Entrate il 16 febbraio 2006, n. 32/E, la Corte ha poi chiarito che:

- il concetto di pertinenza va tratta dalla "(...) nozione generale prefigurata dall'art. 817 cod. civ., per cui un bene che sia funzionalmente collegato ad altro è insuscettibile di autonoma e separata disciplina, ma segue invece il regime del bene principale (con riferimento all' imposta di registro: Cass., Sez. 6^{^-}5, 3 marzo 2014, n. 4892; Cass., Sez. 6^{^-}5, 17 febbraio 2015, n. 3148; Cass., Sez. 5[^], 18 gennaio 2019, n. 1301; Cass., Sez. 5[^], 23 aprile 2020, n. 8073; in tema di benefici per la c.d. "prima casa": Cass., Sez. 5[^], 29 ottobre 2010, n. 22128; Cass., Sez. 5[^], 13 marzo 2013, n. 6259; Cass., Sez. 6^{^-}5, 18 novembre 2014, n. 24496; Cass., Sez. 5[^], 10 agosto 2021, n. 22561; Cass., Sez. 6^{^-}5, 25 febbraio 2022, n. 6316; Cass., Sez. 5[^], 30 agosto 2022, n. 25489; con riguardo all'ICI: Cass., Sez. 5[^], 8 novembre 2013, n. 25170; Cass., Sez. 5[^], 30 dicembre 2015, n. 26077; Cass., Sez. 5[^], 21 settembre 2016, n. 18470; Cass., 23 giugno 2017, n. 15668; Cass., Sez. 5[^], 30 maggio 2018, n. 13606; Cass., Sez. 5[^], 22 maggio 2019, n. 13742; Cass., Sez. 5[^], 18 giugno 2020, nn. 11830, 11832 e 11833; Cass., Sez. 5[^], 10 giugno 2021, nn. 16187, 16198 e 16198; Cass., Sez. 5[^], 11 giugno 2021, n. 16681; Cass., Sez. 5*, 15 giugno 2021, n. 16839)";

- "Si è, così, statuito, in aderenza ai principi espressi con riferimento all'art. 817 cod. civ. (Cass., Sez. 1[^], 16 maggio 2018, n. 11970; Cass., Sez. 2[^], 30 ottobre 2018, n. 11970; Cass., Sez. 2[^], 23 agosto 2019, n. 21656; Cass., Sez. 3[^], 6 ottobre 2021, n. 27127; Cass., Sez. 2[^], 18 gennaio 2022, n. 1471; Cass., Sez. 2[^], 19 aprile 2022, n. 12440), che "l'effettiva e concreta destinazione della cosa al servizio ed ornamento dell'altra debba essere considerata una relazione implicante oltre che aspetti oggettivi anche aspetti soggettivi, riferibili alla volontà dell'avente diritto" (Cass., Sez. 5[^], 26 novembre 2007, n. 24545; Cass., Sez. 6^{^-}5, 3 marzo 2014, n. 4892; Cass., Sez. 1[^], 25 giugno 2014, n. 14468; Cass., Sez. 5[^], 23 aprile 2020, n. 8073); e, più specificamente, che l'accertamento del vincolo pertinenziale si fonda sui "presupposti di cui all'art. 817 cod. civ., desumibili da concreti segni esteriori dimostrativi della volontà del titolare, consistenti nel fatto oggettivo che il bene sia effettivamente posto, da parte del proprietario del fabbricato principale, a servizio (o ad ornamento) del fabbricato medesimo" (Cass., Sez. 5[^], 30 novembre 2009, n. 25127; Cass., Sez. 5[^], 29 ottobre 2010, n. 22128; Cass., Sez. 5[^], 8 novembre 2013, n. 25170; Cass., Sez. 5[^], 30 dicembre 2015, n. 26077; Cass., Sez. 5[^], 30 maggio 2018, n. 13606; Cass., Sez. 5[^], 22 maggio 2019, n. 13742)";

- "con specifico riguardo ad un terreno circostante un fabbricato, questa Corte ha ritenuto che, in tema di agevolazione tributarie per l'acquisto della c.d. "prima casa", il concetto di pertinenza, è fondato sul criterio fattuale della destinazione effettiva e concreta della cosa al servizio od ornamento di un'altra, senza che rilevi la qualificazione catastale dell'area che ha esclusivo rilievo formale (Cass., Sez. 6^{^-}5, 17 febbraio 2015, n. 3148; Cass., Sez. 6^{^-}5, 8 febbraio 2016, n. 2450; Cass., Sez. 5[^], 21 dicembre 2016, n. 26494; Cass., Sez. 5[^], 17 luglio 2019, n. 19188; Cass., Sez. 5[^], 23 aprile 2020, n. 8073; Cass., Sez. 6^{^-}5, 25 febbraio 2022, n. 6316)";

- "In definitiva, ciò che rileva per definire le pertinenze non è la classificazione catastale, ma il rapporto di complementarità funzionale che, pur lasciando inalterata l'individualità dei singoli beni, comporta l'applicazione dello stesso trattamento giuridico (Cass., Sez. 5[^], 10 agosto 2021, n. 22561; Cass., Sez. 6^{^-}5, 25 febbraio 2022, n. 6316)";

- "Fermo restando, in linea generale, che l'accertamento del rapporto pertinenziale tra due immobili - che

comporta un giudizio di fatto demandato al giudice di merito, insindacabile in sede di legittimità, se sorretto da congrua e corretta motivazione - presuppone l'esistenza, oltre che di un unico proprietario, di un elemento oggettivo, consistente nella oggettiva destinazione del bene accessorio ad un rapporto funzionale con quello principale e di un elemento soggettivo, consistente nell'effettiva volontà, espressa o tacita, di destinazione della res al servizio o all'ornamento del bene principale, da parte di chi abbia la disponibilità giuridica ed il potere di disporre di entrambi i beni (da ultima: Cass., Sez. 2^a, 21 luglio 2021, n. 20911)" (così Cass., Sez. T., 12 aprile 2023, n. 9783, e, nello stesso senso, anche Cass., Sez. T, 8 maggio 2023, n. 12226 e Cass., Sez. VI/T., 25 febbraio 2022, n. 6316 e le tante ivi menzionate);

4. il Giudice regionale si è attenuto a tali principi, richiamando l'orientamento della Corte e ribadendo che la nozione di pertinenza va tratta dal relativo concetto civilistico, non rilevando la distinta iscrizione a catasto dell'area e reputando, sulla base di un accertamento fattuale non sindacabile nella sede che occupa e non altrimenti sindacato sotto l'appropriato profilo dei (peraltro corretti) criteri interpretativi adottati, che il contribuente avesse fornito prova della sussistenza del vincolo di pertinenzialità;

5. alla stregua delle considerazioni svolte il ricorso va respinto;

6. le spese del presente grado di giudizio seguono la soccombenza e si liquidano nella misura indicata in dispositivo;

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso e condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese del presente grado di giudizio, che liquida in favore di A.A. nella somma di 3.000,00 Euro per competenze, oltre accessori, nonché nell'importo di 200,00 Euro per esborsi.

Conclusione

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 26 settembre 2023.

Depositato in Cancelleria il 24 gennaio 2024.