

## ■ Segnalazioni Novità Prassi Interpretative

**Alle pertinenze di immobili abitativi si applica il “prezzo–valore” e l’aliquota prevista per il bene principale.**

### **Agenzia delle Entrate**

**Risoluzione 11 aprile 2008, n. 149/E**

**OGGETTO:** Istanza di interpello - Applicazione del c.d. sistema del “prezzo valore” alla cessione di un fabbricato ad uso abitativo e relative pertinenze - Nozione di pertinenza ai fini tributari - Articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266

Con l’interpello specificato in oggetto, concernente l’interpretazione dell’articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (Legge Finanziaria per il 2006), é stato esposto il seguente

#### **Quesito**

Il Dott. X, notaio in ....., ha ricevuto in data 14 novembre 2007 un atto tra persone fisiche con il quale viene ceduto in vendita un compendio immobiliare composto di terreni e fabbricati in unico corpo, trattandosi in particolare di un appezzamento di terreno (di circa 20.000 mq) al centro del quale si eleva un fabbricato ad uso di abitazione del tipo villa padronale (di circa 320 mq) con annesso altro fabbricato ad uso non abitativo (di circa 83 mq).

I predetti immobili sono distinti al Catasto dei Fabbricati del Comune ..... al foglio 9, particelle 138 (abitazione) e 590 (fabbricato accessorio), che rappresentano, graficamente, le costruzioni ed una porzione di terreno pertinenziale individuato al Catasto Terreni sempre al foglio 9, sub diverse particelle.

Le parti hanno convenuto un prezzo unico per l’intero complesso di euro 1.150.000,00 che, ai soli fini fiscali, hanno indicato doversi imputare per euro 1.120.000,00 ai fabbricati e per euro 30.000,00 ai terreni pertinentiali.

Dal certificato di destinazione urbanistica rilasciato dal Comune ..... in data ..... 2007, risulta che detti terreni sono interamente ricompresi in area “E1 – Zona Agricola”. Essi, nell’intenzione delle parti acquirenti, sono destinati a pertinenza del bene principale e non sono utilizzati per fini agricoli.

Atteso ciò, dovendo il notaio istante procedere alla registrazione del predetto atto di compravendita, viene chiesto di sapere se gli acquirenti relativamente alla determinazione del prezzo riferito sia ai fabbricati che ai terreni, possano avvalersi della disposizione di cui all’articolo 1, comma 497, della legge n. 266 del 2005 (c.d. meccanismo del ‘prezzo valore’), di modo che la base imponibile, ai fini dell’imposta di registro, ipotecarie e catastali, da liquidare, in deroga a quanto previsto dall’articolo 43 del Testo Unico concernente l’imposta di registro, sia costituita, indipendentemente dal corrispettivo pattuito, dal valore degli immobili determinato ai sensi dell’articolo 52, commi 4 e 5, del predetto Testo Unico.

Ulteriore quesito avanzato con l’istanza in esame riguarda la possibilità di considerare pertinentiali al fabbricato i terreni a destinazione agricola e, quindi, se esista una nozione di pertinenza rilevante ai fini

tributari differente da quella prevista ai fini civilistici.

### **Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente**

Sulla scorta di precedenti interpretazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria (circolare n. 6 del 2006, risoluzione n. 32 del 2006) è da ritenersi che ai fini fiscali non esiste un'autonoma nozione di pertinenza, rilevando quella civilistica e che, conseguentemente, si applichi al caso di specie, la disposizione di cui all'articolo 1, comma 497, della legge n. 266 del 2005.

Conseguentemente, al trasferimento dei terreni si applica la medesima aliquota dei trasferimenti di immobili urbani (7 per cento) e ciò in quanto le pertinenze sono attratte nella disciplina impositiva del bene principale.

Dubbi al riguardo possono ricorrere allorché le parti fissano due distinti "prezzi-valore", ognuno dei quali riferiti, rispettivamente, al bene principale ed a quello pertinenziale.

### **Parere dell'Agenzia delle Entrate**

Al fine di un puntuale esame del quesito esposto dall'interpellante, si osserva quanto segue.

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 e' 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 costituisce una deroga alla regola generale propria del sistema impositivo dell'imposta di registro, in base alla quale, per gli atti a titolo oneroso che hanno ad oggetto beni immobili e diritti reali immobiliari, la base imponibile é costituita, ai sensi del combinato disposto degli articoli 43, comma 1, e 51, commi 1 e 2, del Testo Unico dell'imposta di registro, approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito TUR), dal valore dei beni e dei diritti dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, dal corrispettivo pattuito.

In deroga al predetto principio generale, l'articolo 52 del TUR, ai commi 4 e 5, consente di indicare, quale base imponibile rilevante ai fini fiscali, il valore catastale dell'immobile trasferito.

In base all'espressa previsione recata dall'articolo 1, comma 497, della legge finanziaria 2006, il principio del c.d. 'prezzo-valore' unitamente agli immobili ad uso abitativo si applica anche alle pertinenze degli stessi.

Ciò posto, si osserva, altresì, che effettivamente, ai fini fiscali, 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".*

In definitiva, presupposti fondamentali per la sussistenza del c.d. vincolo pertinenziale sono due:

l'elemento soggettivo', rappresentato dalla volontà effettiva di creare un vincolo di strumentalità e complementarità funzionale tra due beni; l'elemento oggettivo', consistente nel rapporto funzionale corrente tra la cosa principale e quelle accessorie.

Atteso ciò, per quanto concerne il regime fiscale applicabile, ai fini dell'imposta di registro, alle pertinenze si fa presente che l'articolo 23, comma 3, del TUR, dispone che: *"Le pertinenze sono in ogni caso soggette alla disciplina prevista per il bene al cui servizio od ornamento sono destinate"*.

A tal riguardo, con la circolare del 1 marzo 2007, n. 12/E, è stato chiarito che alle pertinenze si applica la disciplina dettata per la tipologia del fabbricato principale, **purché nell'atto di cessione si dia evidenza del c.d. 'vincolo pertinenziale'**, che rende il bene servente una proiezione del bene principale.

Alla luce di tale quadro normativo, si osserva che l'articolo 1, comma 497, della legge n. 266 del 2005, **non pone alcuna restrizione né in ordine alla tipologia, né in ordine al numero delle pertinenze che rilevano per poter avvalersi del regime del c.d. 'prezzo valore'**. Ciò diversamente, ad esempio, dalla previsione recata in materia di agevolazione fiscale prevista per la c.d. 'prima casa' (nota II-bis, all'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR).

Pertanto, il meccanismo del c.d. 'prezzo-valore' trova applicazione anche relativamente ad una molteplicità di pertinenze, 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'.

Inoltre, affinché possa trovare applicazione la disposizione introdotta dalla legge finanziaria 2006 è necessario che gli immobili pertinenziali siano suscettibili di valutazione automatica e, quindi, **che siano dotati di una propria rendita catastale**.

Ciò posto, per i motivi sopra esposti, rilevano anche in questa sede le precisazioni fornite con la circolare del 13 febbraio 2006, n. 6 (punto 11.1), laddove è stato chiarito che: *"(...) non emergono limitazioni quantitative all'acquisto di immobili con destinazione pertinenziale. Pertanto, il nuovo regime opzionale di determinazione della base imponibile, ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, potrà essere applicato a tutti gli atti di cessione di immobili pertinenziali, salvo naturalmente che tale destinazione risulti dall'atto di acquisto"*.

Conclusivamente, si ritiene di poter condividere il parere espresso dalla Direzione Regionale, con la nota prot. n. ...., del .... 2008, e cioè che, nel caso di specie, **si possa applicare il meccanismo del c.d. 'prezzo-valore' alla cessione dei terreni agricoli laddove - in base alle vigenti disposizioni civilistiche - detti terreni costituiscano effettivamente una 'pertinenza' del fabbricato abitativo**, con la conseguente individuazione della base imponibile nel valore catastale, calcolato ai sensi dei commi 4 e 5 del richiamato articolo 52 del citato TUR **e con l'applicazione dell'aliquota propria applicabile al bene principale (fabbricato)** ai sensi dell'articolo 1, della Tariffa, Parte Prima, allegata al predetto TUR.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale in data .... 2007, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.

Con la risoluzione 149/E dell'11 aprile 2008 l'Agenzia delle Entrate, in risposta ad un'istanza d'interpello, fornisce alcuni chiarimenti con riferimento all'applicazione del sistema del "prezzo-valore" alle pertinenze di fabbricati ad uso abitativo e al relativo trattamento fiscale.

Il quesito da cui si origina la risoluzione in commento, presentato da un notaio, riguardava il caso di una cessione di compendio composto da un appezzamento di terreno di grande estensione avente destinazione agricola con entrostante villa padronale ad uso abitativo, anch'essa di ampie dimensioni, e ulteriore fabbricato ad uso non abitativo. Tali immobili erano regolarmente accatastati e per la cessione era stato convenuto un prezzo unico, distinto in atto ai soli fini fiscali.

Nell'atto era stata altresì dichiarata la destinazione pertinenziale dei terreni al fabbricato.

Ciò posto l'istante chiedeva di sapere se fosse legittimo per gli acquirenti avvalersi, nel caso di specie, del c.d. meccanismo del "prezzo valore" anche per le pertinenze.

Domandava altresì il richiedente se esista una nozione tributaria di "pertinenza" diversa da quella civilistica e, quindi, se sia possibile considerare pertinentziali ad un fabbricato dei terreni agricoli, con conseguente applicazione dell'aliquota d'imposta prevista per il bene principale.

L'agenzia delle Entrate riportandosi al testo dell'art. 1, comma 497 della legge 266/2006, e ribadendo la natura derogatoria del meccanismo "prezzo-valore" rispetto al disposto dell'art. 43 del TUR, osserva preliminarmente come l'applicabilità del meccanismo surrichiamato alle pertinenze di immobili abitativi sia espressamente prevista dalla norma citata.

Con riferimento alla nozione di pertinenza dopo aver escluso che ne esista una ai fini fiscali, l'amministrazione richiama, per l'individuazione della predetta nozione, l'art. 817 del c.c., ribadendo che ai sensi di tale disposizione *«i presupposti fondamentali per la sussistenza del c.d. vincolo pertinenziale sono due: l'elemento soggettivo rappresentato dalla volontà di creare un vincolo di strumentalità e complementarietà funzionale tra due beni; l'elemento oggettivo, consistente nel rapporto funzionale corrente tra la cosa principale e quelle accessorie»*

**Ferma restando la nozione civilistica di pertinenza, alla quale dunque occorre fare riferimento** per l'individuazione dell'ambito applicativo del meccanismo in esame, l'amministrazione specifica altresì che - **diversamente da quanto previsto in materia di agevolazione "prima casa"** dalla nota II bis all'art. 1 della Tariffa, parte I, TUR - **l'art. 1 comma 497 menzionato «non pone alcuna restrizione né in ordine alla tipologia, né in ordine al numero delle pertinenze...Pertanto il meccanismo del prezzo valore trova applicazione anche relativamente ad una molteplicità di pertinenze, 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'».**

L'amministrazione richiama in proposito le precisazioni fornite con la circolare n. 6/E del 13 febbraio 2006 nella quale si era già chiarito che il regime opzionale di determinazione della base imponibile può essere applicato a tutti gli atti di cessione di immobili pertinenziali. In quella sede si era anche precisato che la destinazione dell'immobile a pertinenza del bene principale, ai fini dell'applicabilità del meccanismo, dovesse risultare dall'atto.

**Ulteriore presupposto per l'operatività della disciplina c.d. "prezzo-valore", secondo l'Agenzia, è che gli immobili pertinenziali siano suscettibili di "valutazione automatica" e, quindi, che siano dotati di una propria rendita catastale.**

Per quanto attiene al regime fiscale applicabile alla pertinenza l'Agenzia richiama l'art. 23, comma 3 del TUR, in base al quale le pertinenze sono in ogni caso soggette alla disciplina prevista per il bene al cui servizio od ornamento sono destinate.

Anche a questo fine, l'amministrazione ritiene – come già esposto nella circolare n. 12/E del 1 marzo 2007 – che sia **necessaria l'evidenziazione in atto del vincolo pertinenziale**.

Sulla scorta di quanto illustrato si è ritenuto, infine, che *«nel caso di specie si possa applicare il meccanismo del c.d. "prezzo-valore" alla cessione dei terreni agricoli laddove – in base alle vigenti disposizioni civilistiche – detti terreni costituiscano effettivamente una 'pertinenza' del fabbricato abitativo, con la conseguente individuazione della base imponibile nel valore catastale, calcolato ai sensi dei commi 4 e 5 del richiamato articolo 52 del...TUR con l'applicazione dell'aliquota propria applicabile al bene principale (fabbricato) ai sensi dell'art. 1, della Tariffa, Parte Prima, allegata al predetto TUR ».*

Si avverte in ultimo che la questione trattata nella presente risoluzione, sarà oggetto di approfondimento da parte della Commissione Studi tributari.

Susanna Cannizzaro