

**Risposta n. 420/2021**

**OGGETTO:** Interpello art.11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 -  
Applicazione della disciplina del c.d. "prezzo-valore" di cui all'art. 1,  
comma 497 della legge 23 dicembre 2005, n. 266

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

**QUESITO**

Il Notaio istante ha presentato interpello in merito alla disciplina del c.d. "prezzo-valore", di cui all'art. 52, comma 5 bis, del d.P.R. n. 131 del 1986 e all'art. 1 comma 497 della legge 23 dicembre 2005, n. 266, in relazione alla corretta tassazione di un atto da stipulare avente ad oggetto due vendite di due immobili ad uso residenziale e di circostanti terreni agricoli. Di seguito, il quesito: *"Il sottoscritto Notaio (...) essendo stato incaricato di stipulare l'atto di cui in appresso dalla Signora TIZIA (Parte acquirente) con cui lastessa acquisterà:*

*A) dal Signor CAIO (...) un fabbricato ad uso civile abitazione sito in Comune di (...) con annesso circostante terreno pertinenziale della superficie di circa mq.74.920 metri quadrati costituente un unico compendio.*

*B) dalla Signora MEVIA (...) un fabbricato ad uso civile abitazione sito in Comune di (...), con annesso circostante terreno pertinenziale della superficie di circa*

87.640 metri quadrati costituente un unico compendio (...) (seguono i riferimenti di cui al Catasto Fabbricati per i due immobili abitativi e di cui Catasto Terreni per le diverse particelle di terreno circostante).

*Il prezzo convenuto per la vendita di cui al punto A) è di euro 70.000 mentre il prezzo convenuto per la vendita di cui al punto B) è di euro 130.000.*

*Tutte le particelle di terreno sopra indicate in base al Certificato di destinazione urbanistica rilasciato dal Comune di (:::) sono interamente ricompresi in zona agricola. E' intenzione della parte acquirente considerare, in entrambi i casi, il terreno quale pertinenza del bene principale (fabbricato). Per confermare ulteriormente l'elemento soggettivo la parte acquirente intende dopo la stipula dell'atto di compravendita redigere un contratto di comodato a favore dell'Associazione Culturale sportiva dilettantistica "ALFA" di cui la stessa è presidente. Tale associazione si occupa di equitazione di campagna ma soprattutto di attività assistita con gli animali in particolare asini a favore di bambini, disabili, persone con problematiche comportamentali o dipendenze e anziani. Attualmente ha 13 (tredici) equidi ma a seguito dell'acquisto di cui sopra ne verranno acquisiti altri.*

*Pertanto il quesito che si intende porre è se nel caso di specie la parte acquirente possa avvalersi per entrambe le vendite della disposizione di cui all'art. 1 comma 497 della Legge 23/12/2005 n.266 (c.d. "prezzo/valore") in modo che la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale da liquidare sia costituita, a prescindere dal corrispettivo pattuito, dal valore degli immobili determinato ai sensi dell'art. 52 commi 4 e 5 del T.U. dell'imposta di registro."*

All'istanza sono allegati: sub A) la bozza dell'atto di compravendita (priva però degli allegati in esso menzionati) e sub B) il Certificato di destinazione urbanistica dei terreni.

Ad integrazione dell'istanza di interpello il Notaio, ha inviato le seguenti precisazioni al fine di meglio chiarire la sussistenza nel caso di specie sia dell'elemento soggettivo che dell'elemento oggettivo:

*"Elemento soggettivo: il terreno, nella sua interezza, (sia per la vendita A) che per la vendita B)) è assolutamente funzionale ai fabbricati presenti, e peraltro è sempre stato considerato un unicum come si evince:*

*a) dal compromesso registrato in data (...) presso l'Agenzia delle Entrate di (...), nel quale la fattispecie è stata configurata come un'unica promessa di vendita;*

*b) dal fatto che Caio è figlio di Mevia ed ha acquistato il fabbricato e i terreni della vendita A) dalla zia Sempronia. A loro volta Sempronia e Mevia, proprietaria dei beni sub B), erano sorelle e tali beni, sia quanto a quelli sub A che quanto a quelli sub B, sono stati attribuiti alle stesse in virtù di divisioni ereditarie;*

*c) la proprietà viene acquistata per concederla in comodato all'Associazione ALFA, per portarci gli equidi di proprietà dell'acquirente (attualmente 11), che per svolgere l'attività di assistenza e avere l'idoneità da parte del medico veterinario, necessita, per i suoi bisogni etologici, di almeno 1 ettaro a testa.*

*Elemento oggettivo: il terreno nella sua interezza è considerato al completo servizio dei fabbricati. Tale destinazione accessoria a beneficio di fabbricati sarà durevole nel tempo e non occasionale. Il vincolo pertinenziale tra terreno e fabbricati sussiste in quanto l'acquirente ritiene che il primo deve essere funzionale ai secondi. E' inoltre evidente che il terreno nella sua totalità assume un carattere di accessorietà rispetto al bene principale al quale è connesso in forza della relazione di complementarietà necessaria che sussiste tra i due."*

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Il Notaio ritiene che la compravendita dell'immobile abitativo e delle pertinenze potrà essere assoggettata al sistema di tassazione "prezzo-valore" in base alle seguenti considerazioni:

*"Partendo dal presupposto che la nozione di pertinenza si ricava da quanto previsto dal codice civile (art.817 e seguenti) e che per la fattispecie in oggetto*

*sussiste sia "l'elemento soggettivo" - volontà dell'acquirente di creare un vincolo di strumentalità e complementarità funzionale tra due beni - sia "l'elemento oggettivo" - consistente nel rapporto funzionale corrente tra bene principale e pertinenza - si ritiene si possa applicare, nel caso di specie, la disposizione di cui all'articolo 1 comma 497 della Legge 266 del 2005 - così come anche affermato nella risoluzione n. 149/E dell'11/04/2008 della Direzione Centrale Normativa e Contenzioso - con conseguente applicazione dell'unica aliquota al 9% sia per il fabbricato che per il terreno pertinenziale".*

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, ha espressamente previsto che: *«In deroga alla disciplina di cui all'articolo 43 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e fatta salva l'applicazione dell'articolo 39, primo comma, lettera d), ultimo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, per le sole cessioni nei confronti di persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, all'atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al notaio, la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali è costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 52, commi 4 e 5, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato nell'atto. Le parti hanno comunque l'obbligo di indicare nell'atto il corrispettivo pattuito. Gli onorari notarili sono ridotti del 30 per cento».*

La disposizione normativa testualmente deroga all'articolo 43 del D.P.R. n. 131 del 1986 (TUR), che ancora la base imponibile delle imposte di registro, ipotecaria e

catastale al valore venale del bene o del diritto trasferito, individuando detta base imponibile nel «*valore dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 52, commi 4 e 5*» del TUR, comunemente denominato "valore catastale". Ai fini che qui interessano si osserva che la disposizione in commento riguarda, oltre agli immobili ad uso abitativo, anche le "relative pertinenze".

Come chiarito dalla risoluzione n. 149/E, dell'11 aprile 2008, richiamata dal Notaio istante, 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*».

Per la qualificazione della natura pertinenziale di un bene, dunque anche da un punto di vista fiscale, si deve verificare la sussistenza di due requisiti: a) uno oggettivo per cui il bene pertinenziale deve porsi in collegamento funzionale o strumentale con il bene principale; b) uno soggettivo consistente nella effettiva volontà dell'avente diritto di destinare durevolmente il bene accessorio a servizio od ornamento del bene principale (cfr. anche Cass. n. 13742 del 2019).

Con la citata Risoluzione n.149/E del 2008, l'Agenzia ha però precisato che, affinché il meccanismo del "prezzo - valore" risulti applicabile alle pertinenze di un immobile abitativo, devono ricorrere ulteriori condizioni: in particolare nell'atto di cessione deve essere evidenziato il vincolo che rende il bene servente una proiezione del bene principale (cfr. circolare n. 12/E del 1° marzo 2007) e l'immobile pertinenziale deve essere suscettibile di valutazione automatica, dotato quindi di una propria rendita catastale. Inoltre, sempre secondo la predetta risoluzione n. 149/E, il regime agevolato può riguardare una molteplicità di pertinenze, senza restrizioni di numero o di tipologia: *"purché, ovviamente, sia individuabile in modo certo il rapporto di accessorietà del bene pertinenziale rispetto al bene principale, il quale, ai fini del godimento della disposizione in esame, deve necessariamente essere un*

*'immobile ad uso abitativo'.*

La fattispecie oggetto della presente istanza riguarda un atto notarile avente ad oggetto due distinti atti di compravendita a favore del medesimo acquirente, aventi ad oggetto due case di civile abitazione da terra a cielo (non classificate come ville padronali, ma aventi già peraltro una corte di pertinenza) ed estesi terreni agricoli annessi suddivisi in diversi mappali. Precisamente, come si evince dalla bozza dell'atto allegato all'istanza, la prima compravendita riguarda un immobile residenziale cat. A/4, cl.1, vani 6 ed annessi terreni agricoli di circa 74.920 metri quadrati per un prezzo complessivo pattuito di Euro 70.000,00; la seconda compravendita ha ad oggetto una casa di civile abitazione cat. A/3, cl. 1, vani 8 ed annessi terreni agricoli di circa 87.640 metri quadrati per un prezzo complessivo pattuito di Euro 130.000,00. Si evidenzia che peraltro, nella bozza dell'atto notarile, non risulta essere stato pattuito un corrispettivo distinto per i terreni e per le abitazioni.

Secondo il Notaio istante, la natura pertinenziale dei terreni, che permettere all'acquirente di avvalersi della disposizione di cui all'articolo 1, comma 497, della legge n. 266 del 2005 con riguardo al prezzo complessivo, pattuito per terreni e per le unità abitative, risulterebbe comprovata sia da un punto di vista soggettivo che oggettivo. A conforto del requisito soggettivo, oltre la volontà dell'acquirente, il Notaio cita la provenienza da un'unica successione ereditaria dei terreni e degli immobili, nonché la futura destinazione dei beni (destinati ad essere attribuiti in comodato ad un Associazione che svolge un'attività di gestione di equidi).

A sostegno dell'elemento oggettivo, le affermazioni generiche e di principio, non costituiscono, a parere della scrivente, alcuna prova di un rapporto di funzionalità oggettiva (in termini di utilità o ornamento) dei terreni agricoli rispetto alle due unità abitative, peraltro già dotate di corte pertinenziale.

Di contro la precisazione per cui "*la proprietà viene acquistata per concederla in comodato*" ad un Associazione che si occupa di equini e di cui è legale rappresentante la futura acquirente, sembra piuttosto deporre nel senso che il bene accessorio è

servente rispetto al proprietario e non al bene principale in sé.

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

In relazione alla prova dell'asservimento pertinenziale la Corte ha evidenziato però che si deve trattare di una prova rigorosa, *«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 precetto che impone la tassazione in ragione della reale natura del cespite»* (cfr. Sent. n. 25127 del 30 novembre 2009).

Appare utile richiamare altresì, per somiglianza con il caso concreto, la recente ordinanza n. 29527 del 24 dicembre 2020, con la quale la Suprema Corte ha confermato l'operato dell'Ufficio che aveva negato la natura pertinenziale di alcuni terreni, con la conseguente inapplicabilità della regola del prezzo valore, ritenendo corretto l'iter motivazionale della sentenza di appello, secondo cui *«nel caso di specie la documentazione versata nel processo (estratti di mappa e riproduzioni fotografiche) non permettono di evidenziare l'esistenza di segni esteriori utili a far ritenere l'esistenza di un asservimento - che già avrebbe dovuto esistere al momento dell'acquisto - dell'area circostante il fabbricato, la cui ampiezza e le cui caratteristiche esteriori, del resto, già di per sé ben difficilmente potrebbero ricondurre alla nozione di "giardino"»*.

La vicenda riguardava una compravendita, stipulata nel 2009, avente ad oggetto due appartamenti ed alcuni terreni, siti in zona di "Salvaguardia ambientale", ai quali le parti avevano attribuito natura pertinenziale.

Secondo la Corte, inoltre, non sussistendo la prova della natura pertinenziale, tenuto conto che le parti non avevano specificato il prezzo con riferimento ai singoli terreni, l'Ufficio aveva correttamente riferito il valore degli stessi a quello precisato nel negozio dalle parti in relazione all'intero compendio, ai sensi del citato d.P.R., art. 23, comma 1, secondo cui: *«Se una disposizione ha per oggetto più beni o diritti, per i quali sono previste aliquote diverse, si applica l'aliquota più elevata, salvo che per i singoli beni o diritti siano stati pattuiti corrispettivi distinti»*.

In altri termini è stata ritenuta legittima l'applicazione all'intero corrispettivo pattuito dell'aliquota maggiore, ovvero dell'aliquota prevista, al momento della stipula dell'atto, per i terreni (8%), sulla base del primo comma dell'articolo 23 del TUR.

Considerato quanto sopra si ritiene che per i terreni agricoli oggetto di compravendita non ricorrano i requisiti di pertinenzialità e, pertanto, il c.d. meccanismo del "prezzo-valore", come definito dall'art. 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, risulta applicabile limitatamente al trasferimento degli immobili ad uso abitativo.

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

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**