

Il collegamento funzionale tra beni nel prisma del legislatore tributario: la vis espansiva della nozione civilistica di pertinenza

di Maria Vittoria Serranò

Autore su InnovazioneDiritto.it

Velia Vadalà

Professoressa associata di Diritto privato - Università degli Studi di Messina

ABSTRACT

The contribution aims to examine the structural characteristics of the appurtenant bond within its natural civil law setting, verify its requirements, as well as the main issues related to the establishment of the appurtenant relationship and the circulatory regime. The notion of appurtenance for tax purposes, which is no different from the civil law notion in its structural and functional profiles, is addressed in order to highlight the conditions necessary for the enjoyment of the benefits provided for the purchase of the first home.

From the reflections carried out, a contrast emerged between the more restrictive orientation of practice (Revenue Agency) versus that of the jurisprudence of legitimacy aimed, instead, at better interpreting the ratio legis – with particular reference to Note II-bis of the Tariff, Part One, annexed to Presidential Decree no. 131/1986, in force since January 1, 2025 – and to overcome the limits set by the tax authorities, such as that of the proximity between the servant property and the main one, and to extend the scope of the relief to any kind of appurtenance regardless of its stacking or, precisely, its proximity to the main property.

SINTESI

Il contributo si propone l'obiettivo di esaminare le caratteristiche strutturali del vincolo pertinenziale in seno alla sua naturale collocazione civilistica, verificarne i requisiti, nonché le principali problematiche connesse alla costituzione del rapporto pertinenziale ed al regime circolatorio. Viene affrontata la nozione di pertinenza ai fini fiscali, non diversa da quella civilistica nei suoi profili strutturali e funzionali, al fine di mettere in luce le condizioni necessarie alla fruizione delle agevolazioni previste per l'acquisto della prima casa.

Dalle riflessioni svolte è emerso un contrasto fra l'orientamento più restrittivo della prassi (Agenzia delle Entrate) rispetto a quello della giurisprudenza di legittimità volto, invece, a meglio interpretare la ratio legis - con particolare riferimento alla nota II-bis della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986, in vigore dal 1° gennaio 2025 - ed a superare i limiti posti dall'Amministrazione finanziaria, quali ad esempio quello della prossimità tra il bene servente e quello principale e ad estendere la portata dell'agevolazione a qualunque genere di pertinenza a prescindere dal suo accatastamento o, appunto, dalla prossimità con il bene principale.

SOMMARIO

1. Il vincolo pertinenziale: evoluzione storica e rapporti con figure affini - **2.** Il rapporto pertinenziale: profili strutturali - **3.** La costituzione del rapporto pertinenziale - **4.** Il regime circolatorio delle pertinenze - **5.** La rilevanza del vincolo pertinenziale nel Diritto tributario - **6.** Le agevolazioni "prima casa" e il regime delle pertinenze - **7.** Riflessioni conclusive

1. Il vincolo pertinenziale: evoluzione storica e rapporti con figure affini

Nel diritto romano, pur non esistendo la nozione moderna di pertinenza, assumeva già specifica rilevanza la dipendenza economica di una cosa rispetto ad un'altra senza divenirne elemento costitutivo,¹ tanto da circolare con la cosa principale soltanto con una espressa dichiarazione di volontà del costituente il rapporto giuridico.

Nei rapporti agrari, come l'usufrutto o l'affitto, tutti gli strumenti necessari per lo sfruttamento del terreno venivano considerati alla stregua del fondo, mentre negli atti traslativi di autonomia privata *inter vivos e mortis causa*, era necessaria la dichiarazione esplicita delle parti.²

Il Codice Napoleone non menziona esplicitamente le pertinenze, ma introduce la categoria dei beni accessori quali beni collegati a quelli principali, creando così la categoria dei beni immobili per destinazione.

Nel Codice civile del 1865 vengono distinti i beni mobili ed immobili, sulla base di valutazioni di carattere economico,³ distinguendo i beni immobili questi ultimi beni immobili per natura, per destinazione⁴ o per l'oggetto a cui si riferiscono.⁵

¹ A. Astone, *Le pertinenze*, in *Il codice della proprietà e dei diritti immobiliari* (diretto da F. Preite e M. Di Fabio), Utet 2015, p. 251. Un complesso di cose che servivano a coltivare il fondo veniva chiamato *instrumenta* ed era formato dagli attrezzi agricoli e dagli impianti tecnici funzionali alla cura ed alla coltivazione del fondo che non circolavano in modo automatico con il fondo senza il volere del suo proprietario.

² R Albano, voce "*Pertinenze*", *cit.*, p. 1.

³ R. Quaranta, *Pretesi riflessi processuali del rapporto pertinenziale*, in RTDPC, 1975, p. 673.

⁴ Gli immobili per destinazione sono beni mobili che si immobilizzano e che acquistano la stessa natura giuridica dei beni immobili a causa della loro destinazione, a differenza del rapporto pertinenziale che può nascere anche tra due beni immobili e che mantiene tra essi l'autonomia sia naturalistica che giuridica. R Quaranta, *Pretesi riflessi processuali del rapporto pertinenziale*, *cit.*, p. 674.

⁵ G. Tamburrino, voce "*Pertinenze*", *cit.*, p. 548.

Infine, il Codice civile del 1942, eliminando la categoria degli immobili per destinazione, introduce il concetto di pertinenza, recependo l'elaborazione della dottrina tedesca e del BGB,⁶ collegando in modo funzionale la cosa principale con una cosa accessoria.

Il legislatore, all'art. 817 del Codice civile, ha introdotto una definizione delle pertinenze come cose destinate in modo stabile a servire o ad abbellire un'altra cosa.

Tuttavia, questa definizione non è l'unica prevista dal diritto positivo⁷ perché ci sono altre norme che prevedono nozioni diverse di pertinenza. Il riferimento è alla legge urbanistica,⁸ che esclude dal permesso di costruire le opere considerate pertinenze o impianti tecnologici al servizio di edifici già esistenti. Queste sono costruzioni che, pur avendo una loro struttura e funzionando in modo indipendente, sono fatte per servire un altro edificio e svolgono un ruolo strumentale, senza potere essere considerate autonome. Al contrario, se una costruzione, pur avendo una funzione indipendente rispetto a un'altra, non fa parte di essa e può essere utilizzata separatamente, deve ottenere il permesso di costruire, senza eccezioni.⁹

Nell'ambito del diritto pubblico, si cerca di individuare la natura giuridica di questi beni ed il regime applicabile al fine di facilitare la gestione e la tutela del patrimonio pubblico.

Le pertinenze idrauliche e stradali, essendo separate dal bene principale, sono destinate a garantirne la funzionalità o la sicurezza. Lo stesso vale per gli edifici di culto, che possono essere considerati pertinenze di un bene demaniale o patrimoniale, perché destinati a un servizio o ad una funzione collegata con il bene principale.¹⁰

⁶ C.M. Bianca, *La proprietà*, cit., p. 74; G. Tamburrino, voce "Pertinenze", cit., p. 548.

⁷ A. Gambaro, *I beni*, in *Trattato Cicu - Messineo*, Milano 2012, p. 223.

⁸ D.L. 23/01/1982 n. 94.

⁹ A. Gambaro, *I beni*, cit., pp. 249-250.

¹⁰ A. Gambaro, *I beni*, cit., p. 249.

Nel caso dei beni culturali, il rapporto di pertinenza serve a proteggere un insieme di beni e a far sì che anche i beni collegati, aventi una funzione decorativa, siano soggetti alle stesse norme di tutela.

Una figura affine al rapporto pertinenziale è quella che si sostanzia nella subordinazione di una cosa accessoria rispetto ad un'altra, senza tuttavia implicare un rapporto di servizio o ornamento ed in difetto del carattere durevole o della legittimazione a creare il vincolo, presupposti della definizione legislativa di pertinenza.¹¹

Il vincolo di pertinenza implica sempre un rapporto di accessorietà, tuttavia anche se una cosa è accessoria non significa che la stessa sia necessariamente una pertinenza.

La nozione di cosa accessoria infatti è più ampia ed indica un rapporto di subordinazione funzionale rispetto ad un bene principale, anche senza rispettare tutti i requisiti legali necessari per considerarla una pertinenza. Quindi tutte le pertinenze sono cose accessorie ma non tutte le cose accessorie sono pertinenze.¹²

Altra figura affine alla pertinenza è la cosa composta, che ha un'autonomia giuridica rispetto alla cosa principale. Essa deriva dalla combinazione di più parti, che sono materialmente separabili e hanno una propria individualità, ma una volta incorporate tra loro, perdono l'autonomia funzionale e sono considerate come unica cosa, sia dal punto di vista economico sia dal punto di vista giuridico.¹³

Nell'ambito del collegamento tra beni, sussistono inoltre differenze tra le pertinenze e le universalità patrimoniali. Nelle universalità patrimoniali, i beni che le compongono, aventi singolarmente singolarmente considerati una autonomia strutturale e funzionale, sono suscettibili di una fruizione unitaria, che in quanto arreca una nuova utilitas costituisce un nuovo bene giuridico, oggetto di una

¹¹ G. Tamburrino, voce "*Pertinenze*" (diritto privato), in ED, XXXIII, Milano, 1983, p. 561).

¹² R. Albano, voce "*Pertinenze*", in EG XXIII, Roma, 1990, p. 2.

¹³ R. Albano, voce "*Pertinenze*", *cit.*, p. 2.

disciplina differenziata rispetto a quella dei beni che le compongono. Le pertinenze, invece, sono subordinate al bene principale e servono a migliorare l'utilità economica del bene, che però non diventa una nuova entità.¹⁴

2. Il rapporto pertinenziale: profili strutturali

Sotto il profilo della struttura, la pertinenza presenta un collegamento con il bene principale a cui è destinato non in modo transitorio ma neanche in modo perpetuo, perché il legame tra bene accessorio e quello principale è finalizzato all'utilizzazione economica del bene principale.¹⁵

Dall'art. 817 C.c., si evince che più pertinenze possono essere asservite ad una cosa principale ma una pertinenza non può essere messa a servizio o ad ornamento di più cose principali, poiché il legislatore utilizza il plurale "cose" con riferimento alle pertinenze ed il singolare "cosa" per quella principale.

Quanto alla tipologia dei beni, il legislatore afferma che il bene principale può essere sia mobile che immobile, ma tace sulla natura del bene accessorio, se quindi quest'ultimo possa essere mobile o immobile.

A questo proposito, si è sostenuto che sia impossibile che un bene immobile possa essere destinato a servizio o ad ornamento di un altro bene immobile perché un bene immobile mancherebbe del requisito della destinazione durevole al servizio di un altro immobile, non avendo una sua individualità, in quanto potrebbe essere modificato dal proprietario nella sua consistenza.¹⁶ Si è, tuttavia, obiettato che ciò che rileva, ai fini del rapporto pertinenziale, è la strumentalità della cosa che viene messa a servizio o ad ornamento della cosa

¹⁴ Ritiene invece che diventi una nuova utilità giuridicamente rilevante M. Costantino, *Universalità e Pertinenze*, in *Trattato Rescigno*, Torino, 1982, p. 85.

¹⁵ P. Pollice, voce "*Pertinenze*", in *Dig. Civ. XIII*, Torino, 1995, p. 528.

¹⁶ F. Di Martino, *Della proprietà*, in *Commentario Scialoja - Branca*, Bologna-Roma, 1976, p. 48.

principale e che la natura (mobile o immobile) di essa non è rilevante.¹⁷

La giurisprudenza, concorde con quest'ultima tesi, sostiene l'ammissibilità del rapporto pertinenziale tra due beni siano essi mobili o immobili.¹⁸

È configurabile, inoltre, un nesso pertinenziale tra un bene immobile a servizio o ad ornamento di un bene mobile come bene principale.¹⁹ Il rapporto pertinenziale esiste quando il bene accessorio è connesso con quello principale senza essere parte integrante come un'unione materiale tale da perdere l'autonomia sia fisica che giuridica, essendo sufficiente soltanto un rapporto di vicinanza tra i beni²⁰. Tra questi ultimi deve esistere un rapporto di complementarità funzionale che consiste nella possibilità che ha la cosa accessoria di accrescere il valore economico della cosa principale. Finalità che viene raggiunta anche attraverso un profilo "voluttuario ed estetico".²¹

Parte della dottrina, ritiene invero che il concetto di ornamento sia pleonastico venendo comunque in rilievo una "funzione di servizio... con rilevanza decorativa".²²

Sotto il profilo soggettivo, è fondamentale che la destinazione di un bene a servizio o ad ornamento di un altro, provenga dalla volontà del proprietario o di altro titolare di diritti reali di destinare, in modo durevole, la cosa accessoria a servizio o ad ornamento del bene principale.²³

¹⁷ G. Tamburrino, voce "*Pertinenze*", *cit.*, p. 553.

¹⁸ Cass. civ. 02/03/2006 n. 4599, in GCM, 2006, 3; Cass. civ. 25/10/1991, n. 11390, in GCM 1991, p. 10.

¹⁹ Il riferimento potrebbe essere, ad esempio, ad un capannone asservito ad un macchinario industriale. Cass. civ. 20/04/1997, in MFI, 1997, p. 224; P. Pollice, voce "*Pertinenze*", *cit.*, p. 528.

²⁰ C.M. Bianca, *La proprietà*, *cit.*, p. 71; L. Contursi Lisi, *Le pertinenze*, Padova, 1952, p. 73.

²¹ G. Tamburrino, voce "*Pertinenze*", *cit.*, p. 553.

²² O.T. Scozzafava, *Dei beni*, *cit.*, p. 133.

²³ Cass. civ. 27/01/1986, n. 518, in RFI, 1986, voce "*Pertinenze*", n. 1.

La volontà di destinazione inoltre deve essere mantenuta da entrambi i proprietari dei beni ed è la *condicio sine qua non* per l'esistenza del rapporto pertinenziale.²⁴

Controversa sia in dottrina che in giurisprudenza è la natura dell'atto di destinazione che può essere un atto negoziale o non negoziale.

La dichiarazione dei soggetti legittimati deve essere espressa ed è indispensabile sia per la nascita del vincolo pertinenziale²⁵ che per la sua cessazione.²⁶

Nella maggior parte dei casi, però, per la costituzione della pertinenza, non si ricorre ad una dichiarazione espressa, attribuendosi rilevanza alla effettività della destinazione, considerata una dichiarazione tacita, finalizzata alla nascita del rapporto pertinenziale,²⁷ rientrando nella categoria degli atti giuridici in senso stretto,²⁸ in quanto comportamenti umani volontari e consapevoli a cui l'ordinamento collega effetti giuridici.²⁹

3. La costituzione del rapporto pertinenziale

L'art. 817, 2° comma, del Codice civile individua come legittimato alla costituzione del rapporto pertinenziale il proprietario della cosa principale o un titolare di un diritto reale di godimento sulla cosa.

Non è pacifico in dottrina se il possessore possa essere titolare di un nesso pertinenziale³⁰ o meno. Infatti, il possessore ha una situazione di fatto temporanea e per questo, contrastante con le caratteristiche di durata e stabilità tipiche della pertinenza.³¹

²⁴ L. Contursi-Lisi, voce "*Pertinenze*", *cit.*, p. 1152.

²⁵ O.T. Scozzafava, *Dei Beni*, *cit.*, p. 132.

²⁶ G. Mirabelli, *L'atto non negoziale nel diritto privato italiano*, *cit.*, p. 205.

²⁷ O.T. Scozzafava, *Dei beni*, *cit.*, p. 133.

²⁸ G. Tamburrino, voce "*Pertinenze*", *cit.*, p. 550.

²⁹ F. Santoro-Passarelli, voce "*Atto giuridico*", in ED, IV, Milano, 1959, p. 204.

³⁰ O.T. Scozzafava, *Dei Beni*, *cit.*, p. 138.

³¹ P. Pollice, voce "*Pertinenze*", *cit.*, p. 528; O.T. Scozzafava, *Dei Beni*, *cit.*, p. 140.

Il Codice civile non specifica se chi effettua l'atto di destinazione debba essere anche il proprietario della cosa principale e della pertinenza. La giurisprudenza ritiene necessaria l'appartenenza al medesimo soggetto di entrambi i beni³² perché, se non fosse così, il rapporto tra il proprietario della cosa principale e quello della pertinenza sarebbe di carattere obbligatorio.³³

Non vi è unanimità di vedute in dottrina, ritenendo alcuni che, anche quando vi sia una diversa titolarità del bene principale e di quello accessorio, sia possibile costituire una pertinenza,³⁴ mentre, in una diversa prospettiva si sostiene che il collegamento funzionale tra due beni possa essere disposto soltanto dal proprietario di entrambi.³⁵

4. Il regime circolatorio delle pertinenze

L'art. 818, I comma del Codice civile, recita che "gli atti e i rapporti giuridici che hanno per oggetto la cosa principale comprendono anche le pertinenze",³⁶ anche se queste ultime sono caratterizzate da un'autonomia giuridica che ne consente la circolazione con separati atti giuridici, potendo essere oggetto di autonomi procedimenti esecutivi,³⁷ secondo l'art. 818, II comma, C.c.

Questa regola, che estende alla pertinenza tutte le disposizioni giuridiche che riguardano la cosa principale, fa sì che l'effetto

³² Cass. civ. 10/06/2011, n. 12855, in GCM, 2011, 9, p. 1197.

³³ Cass. civ. 29/09/2005, n. 19157, in GCM, 2005, pp. 7-8.

³⁴ L. Contursi Lisi, voce "*Pertinenze*", *cit.*, p. 1149.

³⁵ R. Albano, voce "*Pertinenze*", *cit.*, p. 3.

³⁶ Questa regola la ritroviamo in tema di legato, dove all'art. 667 C.c. recita che la cosa legata deve essere consegnata al legatario con le sue pertinenze, nello stato in cui si trova alla morte del *de cuius*, così come nell'usufrutto che si deve estendere a tutte le accessioni della cosa, secondo l'art. 983, I comma, C.c.

Anche nella vendita, la cosa venduta deve essere consegnata con tutte le sue pertinenze, così come in materia di affitto, dove il locatore ha l'obbligo di consegnare la cosa con tutte le sue pertinenze.

Nell'ipoteca anche il bene mobile diventa oggetto di essa se è pertinenza di un bene immobile ipotecato ex art. 2810, n. 1, C.c., così come nell'esecuzione forzata, il pignoramento comprende anche le pertinenze ex art. 2912, C.c.

³⁷ O.T. Scozzafava, *Dei beni*, *cit.*, p. 149.

dispositivo abbia lo stesso contenuto in relazione ad entrambi i beni³⁸ ed è confermata dal III comma dell'art. 818 C.c., secondo cui la cessazione del rapporto pertinenziale non può opporsi a chi ha acquistato i diritti sulla cosa principale precedentemente alla stessa cessazione. Regola che si fonda sull'agire dei privati³⁹ e sulla legge.⁴⁰

Il legislatore all'art. 818 C.c. fa riferimento in modo ampio ai rapporti ad effetti reali e di natura obbligatoria, agli atti giuridici in senso stretto ed a quelli di disposizione della cosa ed in ultimo anche al possesso.⁴¹

Per quanto riguarda il possesso, bisogna verificare se attraverso un acquisto a titolo originario (usucapione) del bene principale, si acquisti anche la pertinenza. La dottrina, a tal proposito, adotta una soluzione positiva pur se con qualche contraddizione alla luce dell'autonomia dei singoli beni collegati. Se manca il potere di fatto sulla cosa accessoria cesserà ogni rapporto funzionale tra i due beni ed in questo caso la vicenda acquisitiva del bene principale non coinvolgerà la pertinenza.⁴²

La pertinenza, secondo l'art. 818, II comma, C.c., ha un regime di circolazione autonomo dalla cosa principale, quindi, le parti possono far cessare liberamente il vincolo che lega entrambe le cose.

Quando viene meno la connessione materiale e strutturale tra il bene principale e quello accessorio per il perimento di anche uno soltanto di questi ultimi o della loro inidoneità⁴³ cessa il rapporto

³⁸ Troviamo l'applicazione della regola all'art. 667 C.c., quando la cosa oggetto di un legato deve essere consegnata al legatario con le sue pertinenze, così come all'art. 983, I comma, C.c., quando dice che l'usufrutto deve estendersi a tutte le pertinenze e all'art. 1477 C.c. nel prevedere che la cosa venduta deve essere consegnata con tutte le pertinenze e nell'ipoteca, all'art. 2810 n. 1, quando la estende al bene mobile, pertinenza di un bene immobile ed infine secondo l'art. 2912 C.c., durante una esecuzione forzata, vengono pignorate anche le pertinenze. A. Astone, *cit.*, pp. 262-263.

³⁹ M. Costantino, *Le pertinenze*, in *Trattato Rescigno*, 7, Torino, 1982, p. 58.

⁴⁰ O.T. Scozzafava, *Dei Beni*, *cit.*, p. 145.

⁴¹ B. Biondi, *I beni*, in *Trattato Vassalli*, 2° ed., Torino, 1956, p. 124.

⁴² O.T. Scozzafava, *Dei Beni*, *cit.*, p. 148.

⁴³ G. Tamburrino, voce "*Pertinenze*", *cit.*, p. 558.

pertinenziale.

Altra causa di cessazione del vincolo pertinenziale è il mutamento definitivo della situazione di fatto ad opera del titolare del bene principale, rendendo quindi incompatibile il vincolo,⁴⁴ non rilevando un cambiamento temporaneo come una utilizzazione temporanea del bene da parte di terzi.⁴⁵

Analizzando il regime giuridico delle pertinenze, si può individuare nel rapporto pertinenziale una natura reale, poiché la cosa principale e le pertinenze sono sottoposte al medesimo regime e questo vincolo può essere opposto *erga omnes*⁴⁶ con la deroga di fare salvi i diritti preesistenti sulla cosa prima della destinazione a pertinenza. La realtà non può fondarsi sul fatto di creare una nuova *res* con la nascita del rapporto pertinenziale perché non siamo di fronte ad un bene giuridico unitario.

5. La rilevanza del vincolo pertinenziale nel Diritto tributario

Dopo aver inquadrato l'istituto della pertinenza nella sua naturale collocazione civilistica, è nostra intenzione, adesso, affrontare e tentare di esaminare, sia pure in sintesi, la nozione di pertinenza ai fini fiscali e il rapporto fra pertinenza e cosa principale ai fini della valutazione della sussistenza delle condizioni per fruire delle agevolazioni previste per la prima casa.

Orbene, l'analisi sopra svolta ha inteso esaminare, da una prospettiva civilistica, il rapporto di complementarietà funzionale ed economico-giuridica che deve sussistere fra il bene principale e la pertinenza. In realtà, il vincolo pertinenziale, anche ai fini tributari, prevede l'esistenza di due requisiti: la destinazione del bene pertinenziale al servizio o ad ornamento del bene principale (c.d.

⁴⁴ A. Astone, *Le pertinenze*, cit., p. 819.

⁴⁵ C.M. Bianca, *La proprietà*, cit., p. 77.

⁴⁶ G. Tamburrino, voce "*Pertinenze*", cit., p. 559; R. De Martino, *Della proprietà*, cit., p. 54.

elemento oggettivo) e la volontà del titolare del diritto reale sulla cosa principale di mantenere tale destinazione (cd. requisito soggettivo).

In questa direzione, la Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 17883/2022, ha affermato che la nozione di pertinenza deve essere tratta da quella generale indicata dall'art. 817 C.c., per cui il bene avente natura pertinenziale deve essere *funzionalmente* collegato al bene principale (insuscettibile di autonoma e separata disciplina) ed ha ribadito "che la nozione di pertinenza ai fini della esclusione del relativo autonomo assoggettamento ad imposta, si fonda su un accertamento rigoroso dei presupposti di cui all'art. 817 C.c. ossia della destinazione effettiva e concreta della cosa al servizio od ornamento di un'altra e su uno soggettivo, consistente nella volontà di dar vita ad un vincolo di accessorietà durevole, restando peraltro irrilevanti le risultanze catastali, aventi una valenza meramente formale (per questa affermazione di principio v., tra altre, Sez. 5, Sentenza n. 27572 del 30/10/2018; Sez. 5, Sentenza n.18470 del 21/09/2016)". Nell'accoglimento del ricorso proposto dal contribuente, la Suprema Corte ha stabilito che "ai fini dell'accertamento del vincolo di pertinenza e, quindi, dell'operatività dell'art. 2 del D.lgs. n. 504 del 1992, il contribuente è tenuto a dimostrare la sussistenza dei presupposti, oggettivo e soggettivo, di cui all'art. 817 C.c., trattandosi di una deroga alla regola generale di imposizione (Cass. n. 13606 del 2018; v. anche Cass. n. 18470 del 2016)".

Orbene, anche in materia tributaria ciò che rileva è, pertanto, l'effettiva e concreta destinazione della cosa al servizio o ad ornamento del bene principale, in virtù di una relazione implicante aspetti soggettivi e oggettivi riferibili alla volontà dell'avente diritto⁴⁷ di mantenere la destinazione del bene pertinenziale ad un rapporto di funzionalità con il bene principale.⁴⁸ Spetta, dunque, al Giudice di merito – per espressa indicazione da parte della Suprema Corte –

⁴⁷ In tal senso cfr. Cass. nn. 4892/2014, 14468/2014 e 8073/2020.

⁴⁸ Cfr. Cass. n. 20911/2021.

accertare l'esistenza del vincolo scaturente ex articolo 817 C.c. e, di conseguenza, verificare l'autonomia fisica, funzionale ed economica della *cosa* rispetto al *bene* principale e valutare gli ulteriori elementi, provati dal titolare in giudizio, che la stessa sia *effettivamente* al servizio o ad ornamento del bene principale.⁴⁹ Ne consegue che, in base al principio del riparto dell'onere della prova, deve essere il contribuente, a fronte dell'accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate volto a negare l'esistenza del vincolo pertinenziale e dei benefici fiscali connessi, a dimostrare e documentare l'esistenza di tale vincolo e, pertanto, l'operatività dell'articolo 2 del D.lgs. 504/1992.

La destinazione, pertanto, genera un vincolo in virtù del quale la pertinenza viene *subordinata*⁵⁰ alla cosa principale, fermo restando che non tutti i beni in senso giuridico sono cose, secondo la sempre attuale *lectio* pugliattiana. Il rilievo appare opportuno in quanto oggi la nuova dimensione digitale dell'economia è caratterizzata da beni immateriali e servizi, che non presentano certamente i caratteri delle *res corporales*.

In definitiva, tra bene e cosa sussiste un rapporto di genere a specie, laddove le cose rappresentano il genere e i beni la specie e, a proposito della verifica dell'esistenza del rapporto pertinenziale, veniva chiarito che "questo rapporto presuppone un termine primo: la cosa principale, rispetto al quale, in virtù della destinazione, un'altra cosa diviene pertinenza, si lega, cioè, alla principale e ne segue le sorti".⁵¹ Cercheremo, a questo punto, di capire quali siano le principali questioni di interesse che sovente generano un copioso contenzioso soprattutto con riferimento al trattamento fiscale della cosa accessoria o pertinenziale, rispetto a quella principale soprattutto nel caso di agevolazioni sulla prima casa.

⁴⁹ Fra tutte si vedano Cass. nn. 13606/2018 e 13742/2019.

⁵⁰ Si chiarisce che la subordinazione è in senso giuridico per cui è la cosa principale che decide della disciplina giuridica della cosa accessoria o pertinenziale.

⁵¹ Così S. Pugliatti, *op. cit.*, p. 300. (citare per esteso l'opera).

6. Le agevolazioni “prima casa” e il regime delle pertinenze

Come sopra rilevato, l'atto di trasferimento della cosa principale attrae anche il bene accessorio; in questa direzione il legislatore tributario, in particolare, ha disciplinato il trasferimento delle pertinenze nella Legge di Registro (D.P.R. n. 131/1986), alla nota II-bis,⁵² Parte Prima, allegata al T.u.r. ove ha affermato che: " Le agevolazioni di cui al comma 1, sussistendo le condizioni di cui alle lettere a), b) e c) del medesimo comma 1, spettano per l'acquisto, anche se con atto separato, delle pertinenze dell'immobile di cui alla lettera a). Sono ricomprese tra le pertinenze, limitatamente ad una per ciascuna categoria, le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, che siano destinate a servizio della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato". E, pertanto, nell'ipotesi in cui il contribuente richieda le agevolazioni per la prima casa, la tassazione agevolata che riguarda la cosa principale si estende anche al trasferimento del bene pertinenziale limitatamente ad una sola pertinenza per ciascuna categoria catastale, con riferimento alle unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2 (magazzini e locali di deposito), C/6 (stalle, scuderie rimesse e autorimesse) e C/7 (tettoie chiuse o aperte), che siano destinate a servizio o ad ornamento della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato. Ai fini del riconoscimento delle agevolazioni per l'acquisto della prima casa (nota II-bis all'art. 1, TP1 allegata al T.u.r. - DPR 131/86), la Corte di Cassazione⁵³ ha stabilito che la nozione civilistica di pertinenza ex art. 817 C.c. è sovrapponibile a quella fiscale, tuttavia, l'esatta coincidenza fra la normativa civilistica e fiscale non esclude l'insorgere di numerose questioni di ordine pratico quali, ad esempio, quella relativa all'ubicazione delle pertinenze rispetto al bene principale.

⁵² In vigore dal 1° gennaio 2025 per effetto dell'entrata in vigore della Legge del 30/12/2024, n. 20.

⁵³ Cfr. Cass. 24/01/2024, n. 2351.

6a) Ubicazione delle pertinenze

Piuttosto controversa è la questione relativa alla distanza fra la pertinenza ed il bene principale al fine di godere dell'agevolazione che ci occupa. In realtà l'orientamento interpretativo non è univoco in quanto è stata ritenuta priva di rilievo la circostanza che i due beni siano distanti fra loro non essendo necessario, al fine della sussistenza del rapporto pertinenziale, che siano adiacenti o connessi,⁵⁴ purché addirittura siano ubicati nello stesso Comune.⁵⁵ Più di recente⁵⁶ la Suprema Corte, nel medesimo solco interpretativo, ha ribadito il superamento del requisito della contiguità facendo prevalere l'*utilità* del bene pertinenziale rispetto a quello principale e ritenendo, invece, necessario non un collegamento di tipo fisico/materiale rispetto alla *res principalis*, piuttosto economico-funzionale, come ad esempio nel caso del garage (sovente distante dal bene principale a causa dell'intasamento urbanistico).

Secondo l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate, invece, un'autorimessa distante 1,3 chilometri da un'abitazione non può essere considerata come pertinenza dell'abitazione stessa, in mancanza di altri indici oggettivi che dimostrino l'utilità arrecata dal preteso bene servente al bene principale. Infatti, il rapporto pertinenziale, secondo l'Agenzia, è concepibile se ne deriva un vantaggio per il bene principale e non è, invece, rilevante il vantaggio che il bene servente arrechi al proprietario del bene principale. L'Amministrazione finanziaria, in risposta ad un interpello,⁵⁷ ha affermato che la pertinenza è tale se arreca oggettiva utilità al bene principale e non al suo proprietario e che la relativa prova compete al contribuente, la quale deve essere "valutata con maggior rigore

⁵⁴ In tal senso Cassazione 10 gennaio 1972, n. 60, Foro it., Rep. 1972, v. Pertinenze, n. 4; 8 marzo 1976, n. 780, ivi, 1976, v. Pertinenze, n. 4; 15 aprile 1982, n. 2280, ivi, 1982, v. Pertinenze, n. 1.

⁵⁵ CNN-Commissione Studi tributari, studio n. 397 bis del 1° febbraio 1996.

⁵⁶ Cass. civ., Sez. VI - 5, ordinanza 24 febbraio 2021, n. 5050, e Cass. n. 13742/2019.

⁵⁷ Si veda risposta a interpello n. 33 del 19/01/2022.

rispetto alla prova richiesta nei rapporti di tipo privatistico". Prosegue in senso restrittivo l'Agenzia stabilendo che vi deve essere "prossimità" tra il bene servente e il bene principale, affinché il bene accessorio possa accrescere durevolmente e oggettivamente l'utilità dell'abitazione principale.

In definitiva, riteniamo che la valutazione ultima debba essere svolta dal Giudice di merito il quale non deve limitarsi a verificare la sussistenza di un collegamento materiale fra la *res principalis* e quella pertinenziale, rimovibile ad libitum, ma – sulla base degli elementi prodotti dal ricorrente – deve verificare la sussistenza di reali esigenze di asservimento che giustifichino un'attenuazione del prelievo.

7. Riflessioni conclusive

Orbene, al fine di valutare la spettanza delle agevolazioni fiscali per la prima casa la nozione di pertinenza ai fini tributari non si discosta sostanzialmente da quella civilistica. Proprio per meglio delimitare il quadro d'indagine, abbiamo ritenuto di dover anteporre all'analisi tributaria, un inquadramento civilistico dell'istituto considerato che la nozione di pertinenza è una ed è quella civilistica. Come abbiamo tentato di dimostrare, l'interpretazione restrittiva dell'Agenzia delle Entrate – ai fini della fruizione dell'agevolazione per l'acquisto della prima casa – riconducibile ad un'elencazione tassativa e chiusa, cioè limitata ai soli beni classificati nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, non è coerente né con la normativa di riferimento (entrata in vigore il 1° gennaio 2025), né tantomeno con il consolidato orientamento della Corte di Cassazione. L'evidente contrasto fra l'interpretazione giurisprudenziale e la prassi (consolidata), degli Uffici che ammette l'agevolazione per la pertinenza che sia classificata o classificabile nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, non produce altro effetto se non quello di ingenerare un corposo proliferare delle liti. Spetta, dunque, al Giudice di merito, chiamato a decidere sulle questioni

relative all'applicabilità del regime agevolativo previsto per la prima casa, porsi con prudenza fra la condotta dell'Agenzia delle Entrate (che subordina l'agevolazione all'appartenenza in una delle categorie catastali sopra elencate ed alla circostanza che le aree scoperte siano graffate con l'abitazione principale) e l'orientamento, maggiormente oculato ed equilibrato, della giurisprudenza che prescinde dall'accatastamento, per concentrarsi sul giudizio di fatto "costituito dalla destinazione concreta ed effettiva della pertinenza a servizio o ad ornamento della cosa principale"⁵⁸ e sull'esistenza di un vincolo non di tipo fisico/materiale, bensì di natura economico/funzionale fra i due beni.

Ciò che, ai fini tributari, caratterizza la pertinenza fiscale rispetto a quella civilistica è la connotazione della durevolezza della cosa pertinenziale a servizio o ad ornamento della *res principalis*, essendo fiscalmente necessaria la riferibilità e sola destinazione (non necessariamente durevole) al servizio/ornamento del bene principale.

Sarebbe importante, al fine di tutelare la certezza del diritto, ed evitare il proliferare di ipotesi di obiettiva incertezza, evitare tali contrasti interpretativi che giungono copiosi nelle Aule dove si esercita (con tante difficoltà) la Giustizia tributaria e tentare di assumere una posizione univoca che metta un punto fermo alla questione, peraltro normativamente chiara e, soprattutto, non alimenti sterili contenziosi.

⁵⁸ Così Cass. 13 luglio 2007, n. 15739.