

CORTE DI CASSAZIONE  
Ordinanza 1° dicembre 2023, n. 33629

### Rilevato che

1. in data 5 febbraio 2019 XXX acquistava, con due separati atti, due immobili (unità abitativa e terreno adibito a giardino) ubicati nel Comune di Borgomanero alla Via ....., n. .... 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 XXX 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., cod. proc. civ. depositata l'8 giugno 2023;
  4. L'Agenzia delle Entrate resisteva con controricorso notificato il 4 aprile 2022

### Considerato che

1. con la prima censura il ricorrente ha censurato la decisione della Commissione tributaria regionale del Piemonte per violazione dell'art. 345 cod. proc. civ., 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 cod. civ. valevole anche ai fini fiscali, è la sua destinazione (effettuata dal proprietario) al servizio od ornamento della cosa principale, circostanza questa riscontrabile nella specie, poiché 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, doglianza), 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 cod. civ., 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 doglianza, 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 decisorio;

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. cod. proc. civ.), 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 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, 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). 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 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). È 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" (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., 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 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<sup>''</sup>-5, 3 marzo 2014, n. 4892; Cass., Sez. 6<sup>^</sup>-5, 17 febbraio 2015, n. 3148; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 18 gennaio 2019, n. 1301; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 23 aprile 2020, n. 8073; in tema di benefici per la c.d. "prima casa": Cass., Sez. 5<sup>''</sup>, 29 ottobre 2010, n. 22128; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 13 marzo 2013, n. 6259; Cass., Sez. 6<sup>^</sup>-5, 18 novembre 2014, n. 24496; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 10 agosto 2021, n. 22561; Cass., Sez. 6<sup>^</sup>-5, 25 febbraio 2022, n. 6316; con riguardo all'ICI: Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 8 novembre 2013, n. 25170; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 30 dicembre 2015, n. 26077; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 21 settembre 2016, n. 18470; Cass., 14 23 giugno 2017, n. 15668; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 30 maggio 2018, n. 13606; Cass., Sez. 5<sup>''</sup>, 22 maggio 2019, n. 13742; (Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 18 giugno 2020, nn. 11830, 11832 e 11833; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 10 giugno 2021, nn. 16187, 16198 e 16198; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 11 giugno 2021, n. 16681; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 15 giugno 2021, n. 16839)»;

- «Si è, così, statuito, in aderenza ai principi espressi con riferimento all'art. 817 cod. civ. (Cass., Sez. 1<sup>^</sup>, 16 maggio 2018, n. 11970; Cass., Sez. 2<sup>^</sup>, 30 ottobre 2018, n. 11970; Cass., Sez. 2<sup>^</sup>, 23 agosto 2019, n. 21656; Cass., Sez. 3<sup>^</sup>, 6 ottobre 2021, n. 27127; Cass., Sez. 2<sup>^</sup>, 18 gennaio 2022, n. 1471; Cass., Sez. 2<sup>^</sup>, 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<sup>^</sup>, 26 novembre 2007, n. 24545; Cass., Sez. 6<sup>^</sup>-5, 3 marzo 2014, n. 4892; Cass., Sez. 1<sup>^</sup>, 25 giugno 2014, n. 14468; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 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<sup>^</sup>, 30 novembre 2009, n. 25127; Cass., Sez. 5<sup>''</sup>, 29 ottobre 2010, n. 22128; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 8 novembre 2013, n. 25170; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>,



30 dicembre 2015, n. 26077; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 30 maggio 2018, n. 13606; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 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<sup>^-</sup>5, 17 febbraio 2015, n. 3148; Cass., Sez. 6<sup>^-</sup>5, 8 febbraio 2016, n. 2450; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 21 dicembre 2016, n. 26494; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 17 luglio 2019, n. 19188; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 23 aprile 2020, n. 8073; Cass., Sez. 6<sup>^-</sup>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<sup>^</sup>, 10 agosto 2021, n. 22561; Cass., Cass., Sez. 6<sup>^-</sup>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<sup>^</sup>, 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 concentrare 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, nonché 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.

