

RISOLUZIONE N. 113 /E



Direzione Centrale Normativa

ROMA, 25/08/2017

OGGETTO: Consulenza giuridica - Uffici dell'Amministrazione – Direzione Regionale dell'Abruzzo .

(Applicabilità della regola del c.d. 'prezzo valore' anche ai 'contratti atipici di mantenimento' - Articolo 1, comma 497, della Legge 23 dicembre 2005, n. 266)

Con la richiesta di consulenza specificata in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 1, comma 497, della Legge 23 dicembre 2005, n. 266 è stato esposto il seguente

QUESITO

La Direzione Regionale dell'Abruzzo rappresenta che, in occasione degli incontri del Tavolo Tecnico, istituito, con protocollo d'intesa, con i Consigli Notarili Distrettuali abruzzesi, sono stati sollevati dubbi interpretativi in merito all'applicabilità dell'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005 n. 266 (c.d. regola del 'prezzo-valore') ai 'contratti atipici di mantenimento'.

Si tratta di contratti, ormai diffusi nella prassi, che stabiliscono, in genere, quale corrispettivo del trasferimento di un immobile, l'obbligo, vita natural durante di una parte, a prestare assistenza morale e materiale nei confronti di un'altra.

I notai partecipanti all'incontro hanno evidenziato una difformità di comportamenti da parte degli uffici territoriali dell'Agenzia in merito alla tassazione da applicare in relazione a tali contratti. In considerazione dei dubbi interpretativi sorti, codesta Direzione chiede, quindi, di conoscere se possano trovare applicazione le regole di determinazione della base imponibile del '*prezzo-valore*' anche per i contratti atipici di mantenimento e di assistenza.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'ISTANTE

La Direzione Regionale ritiene applicabile la regola di determinazione della base imponibile del '*prezzo-valore*' anche ai '*contratti atipici di mantenimento*'.

La previsione recata dall'art. 1, comma 497, della legge n. 266 del 2005, infatti, non deve ritenersi applicabile alle sole compravendite, ma anche ad altri fenomeni negoziali che comportano un trasferimento della proprietà di immobili abitativi e relative pertinenze.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Com'è noto, l'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, (legge Finanziaria per il 2006) e successive modifiche ed integrazioni, ha introdotto una deroga al criterio generale di determinazione della base imponibile previsto dall'articolo 43 del Testo unico dell'Imposta di Registro, approvato con il DPR 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito TUR), che trova applicazione per le cessioni di immobili abitativi e relative pertinenze poste in essere nei confronti di persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività di impresa o di lavoro autonomo.

Ricorrendo i predetti requisiti di natura soggettiva e oggettiva, la base imponibile per l'applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, può essere determinata, a seguito di specifica opzione, sulla base del 'valore catastale' dell'immobile individuato, ai sensi dell'articolo 52, commi 4 e 5, del TUR.

Per espressa previsione normativa, le parti sono, comunque, tenute ad indicare nell'atto il corrispettivo pattuito.

A parere della scrivente, la circostanza che la norma in argomento faccia generico riferimento alle 'cessioni' aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, senza ulteriori specifiche, porta a ritenere che la stessa possa trovare applicazione anche con riferimento ai contratti di mantenimento e di assistenza, oggetto della presente istanza di consulenza giuridica, qualora per effetto della conclusione di detto contratto si realizzi una cessione di immobile abitativo e relativa pertinenza a favore di una persona fisica che non agisca nell'esercizio di attività impresa o di lavoro autonomo.

Con riferimento a detti contratti, la Corte di Cassazione, con la sentenza del 19 luglio 2011, n. 15848, ha chiarito che *"un contratto atipico di mantenimento è un contratto oneroso a prestazioni corrispettive, in cui il trasferimento della proprietà (dell'immobile)rappresentava il corrispettivo dell'obbligo assunto dai cessionari (dichiarato in L. 1.000.000 mensili) di effettuare, in favore della cedente, e per l'intero arco della vita della stessa, una serie di prestazioni ("assistenza di ogni genere, anche in caso di ogni e qualsiasi infermità, ...alloggio, vitto e ogni altro genere utile e necessario al sostentamento, e abbigliamento")*.

I contratti in argomento, affini alle rendite vitalizie di cui agli articoli 1872 e seguenti del c.c., importano, dunque, l'assunzione di una serie di prestazioni in capo al cessionario quale corrispettivo della cessione del bene immobile.

Anche con riferimento a detti contratti può, dunque, trovare applicazione il regime del 'prezzo-valore' sempreché la cessione riguardi un immobile abitativo e relativa pertinenza.

Non è di ostacolo a detta interpretazione, la circostanza che la ricordata previsione recata dall'articolo 1, comma 497, imponga, ai fini dell'applicabilità del suddetto regime, l'indicazione del corrispettivo pattuito in atto, in quanto detto obbligo deve essere adempiuto anche in relazione ai contratti in argomento, ancorché per gli stessi, connotati da aleatorietà, possa risultare di difficile quantificazione, al momento della conclusione del contratto, la prestazione a carico del cessionario.

Al riguardo, si precisa che per i contratti di mantenimento oggetto della presente istanza trovano applicazione, ai fini della determinazione della base imponibile, i criteri dettati dalla lettera c) dell'articolo 43 TUR. Si rammenta che tale disposizione stabilisce che per i contratti che importano, tra l'altro, l'assunzione di una obbligazione di fare in corrispettivo della cessione del bene la base imponibile da assoggettare a tassazione deve essere determinata sulla base del valore del bene ceduto ovvero della prestazione che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta.

Le parti del contratto sono, dunque, tenute a dichiarare in atto il valore della controprestazione assunta dal cessionario, determinata in via presuntiva, fermo restando che, qualora nel corso dello svolgimento del contratto emerga che il valore effettivo della controprestazione sia differente rispetto all'importo indicato in atto, e, tale modifica sia suscettibile di condurre ad una diversa applicazione dell'imposta, il contribuente è tenuto a denunciare il valore definitivo del corrispettivo, analogamente a quanto previsto dall'articolo 35, comma 1, del TUR, per i contratti a prezzo indeterminato.

Si rammenta che tale articolo dispone che *“Se il corrispettivo deve essere determinato posteriormente alla stipulazione di un contratto, l'imposta è applicata in base al valore dichiarato dalla parte che richiede la registrazione, salvo conguaglio o rimborso dopo la determinazione definitiva del corrispettivo, da denunciare a norma dell'articolo 19”*.

A parere della scrivente, l'interpretazione resa, secondo cui le regole di determinazione della base imponibile del '*prezzo valore*' trovano applicazione anche con riferimento ai contratti di mantenimento oggetto del presente quesito, appare, peraltro, coerente con i principi affermati dalla Corte costituzionale, con la sentenza del 15 gennaio 2014, n. 6. Si rammenta, infatti, che in tale sede, la Corte ha chiarito che il regime del '*prezzo-valore*' "*ha un'evidente valenza agevolativa, laddove consente al contribuente di non scegliere immancabilmente tra i diversi criteri di determinazione della base imponibile, quello fondato sul valore tabellare bensì quello ritenuto meno oneroso e, quindi più conveniente*", e, dunque, la sua applicazione deve essere garantita, a prescindere dal contesto acquisitivo del bene, sempreché si tratti di fattispecie caratterizzate da una sostanziale omogeneità.

Sulla base di tali principi, deve ritenersi, dunque, che anche con riferimento ai contratti di mantenimento oggetto della presente nota, qualora ricorrano i requisiti soggettivi ed oggettivi previsti dal citato articolo 1, comma 497, possa trovare applicazione, a seguito di specifica opzione, il criterio del '*prezzo-valore*'; una diversa interpretazione sarebbe, infatti, suscettibile di determinare quella "*disparità di disciplina che attiene ad una categoria di immobili sostanzialmente unitaria quanto alla natura ed alla peculiare destinazione*", rilevata dalla Corte e costituente la ragione fondante dei principi da essa espressi nella sentenza n. 6 del 2014.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)