Ordinanza del 10/06/2021 n. 16230 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Imposta di Registro - Accertamento - Cessione di immobile - Costituzione di rendita vitalizia.

Massima:

In tema di imposta di registro, la regola del prezzo valore, con riferimento agli atti di cessione di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, costituisce deroga al criterio legale di determinazione della base imponibile che, ai sensi dell'articolo 34 del DPR n.131/1986, ha riguardo al valore venale in comune commercio del bene oggetto di cessione e non può, pertanto, trovare applicazione per l'atto di costituzione di rendita vitalizia, la cui base imponibile, ai sensi dell'articolo 46 dello stesso DPR n. 131/1986, è determinata, in termini non omogenei, con riferimento al valore della rendita costituita, laddove quest'ultimo valore risulti superiore a quello dei beni ceduti. Infatti, la non applicabilità alla rendita vitalizia della disciplina del prezzo valore deriva dalla non omogeneità delle regole di determinazione della base imponibile della rendita che richiedono il confronto tra il valore dell'immobile e il valore della rendita. Pertanto, con riferimento alla previsione recata dall'articolo 46, comma 1, del Testo unico dell'imposta di registro, l'applicazione del criterio (sostanziale) di tassazione dell'atto legato al valore tabellare dell'immobile oggetto di cessione (articolo 1, comma 497, della legge n. 266/2005) non può risolvere, né delimitare (anche sotto il profilo procedimentale, ex articolo 52, comma 5-bis, come introdotto dall'articolo 35, comma 23-ter, Dl n. 223/2006) il potere impositivo dell'Agenzia delle Entrate che si correla a criteri di tassazione concorrenti, e alternativi, connessi, in quanto tali, al valore venale dei beni ceduti dal beneficiario, ma anche, ovvero se maggiore, al valore della rendita vitalizia costituita.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Rilevato che:

1. - con sentenza n. 3309, depositata il 24 novembre 2016, la Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna ha rigettato l'appello dell'Agenzia delle Entrate, così integralmente confermando il decisum di prime cure che, a sua volta, aveva annullato un avviso di liquidazione recante rettifica delle imposte di registro, ed ipocatastali, dovute in relazione ad un contratto di

costituzione di rendita vitalizia, dietro cessione della nuda proprietà di immobili, registrato in data (------);

1.1 - il giudice del gravame, per quel che qui rileva, ha ritenuto che:

- all'atto della stipula i contribuenti avevano espresso l'opzione per la tassazione dell'atto ai sensi della L. n. 266 del 2005, art. 1, comma 497, e, dunque, per l'applicazione del criterio cd. del prezzo valore, - ciò non di meno l'Agenzia aveva rettificato la base imponibile dell'imposta che, così, veniva liquidata in relazione al valore della rendita costituita;

- "Poichè il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 43, fa salvo quanto disposto negli articoli seguenti, la deroga prevista dalla L. n. 266 del 2005, art. 43, comma 497, implica anche la deroga agli articoli seguenti, come l'art. 46, che sono norme particolari regolatrici di casistiche particolari, della più generale normativa prevista dall'art. 43";

- "L'utilizzo di tale normativa ha quale corollario di impedire all'ufficio di effettuare un accertamento di maggior valore.";

2. - l'Agenzia delle Entrate ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di un solo motivo;

- M.S. non ha svolto attività difensiva.

Considerato che:

1. - ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente denuncia violazione di legge con riferimento alla L. n. 266 del 2005, art. 1, comma 497, al D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 43 e 46, ed all'art. 14 preleggi, deducendo, in sintesi, che, - avuto riguardo al rapporto di regola ed eccezione intercorrente tra l'art. 43 e l'art. 1, comma 497, cit., la disciplina posta in tema di tassazione degli atti costitutivi di una rendita vitalizia (citato art. 46) si pone al di fuori di detto rapporto siccome integrando, con riferimento alla determinazione della base imponibile, regola a sua volta speciale rispetto agli stessi criteri di tassazione posti dal citato art. 43 (gli unici derogati dall'applicazione del criterio cd. del prezzo valore);

2. - il motivo è fondato e va accolto;

3. - la L. 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, comma 497, per quel che qui rileva, ha disposto nei seguenti termini:

- "In deroga alla disciplina di cui al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 43, e fatta salva l'applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d), ultimo periodo, 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 del citato testo unico di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 52, commi 4 e 5,

indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato nell'atto. Le parti hanno comunque l'obbligo di indicare nell'atto il corrispettivo pattuito.";

3.1 - la Corte ha già avuto modo di rilevare la portata sostanziale di detta disposizione, - a fronte della valenza meramente procedimentale delle regole poste dalla cd. valutazione automatica degli immobili attraverso i parametri catastali (D.P.R. n. 131 del 1986, art. 52, commi 4 e 5), - rimarcando che la disciplina in discorso (del cd. prezzo valore) si pone quale regola alternativa, su opzione del contribuente, di determinazione della base imponibile, al ricorrere dei requisiti soggettivi e oggettivi ivi delineati (Cass., 3 dicembre 2020, n. 27692; v., altresì, Corte Cost., 23 gennaio 2014, n. 6);

- il Giudice delle leggi ha, quindi, rilevato che la regola del prezzo valore "esprime anche 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" (che potrebbe essere meno vantaggioso in situazioni congiunturali avverse), bensì quello ritenuto meno oneroso e quindi più conveniente." (Corte Cost., n. 6/2014, cit.);

3.2 - il rapporto che, così, intercorre tra la regola, - alla cui stregua la base imponibile dell'imposta di registro è costituita "dal valore del bene o del diritto", quale valore venale in comune commercio (D.P.R. n. 131 del 1986, art. 43), - e l'eccezione, - che identifica detta base imponibile, su richiesta della parte acquirente, nel "valore dell'immobile determinato ai sensi del citato testo unico di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 52, commi 4 e 5, indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato nell'atto" (art. 1, comma 497, cit.), - e che ha riguardo alle "cessioni... aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze" (art. 1, comma 497, cit.), involge, però, esclusivamente il criterio legale di tassazione dell'atto afferente, come detto, alla determinazione della base imponibile, così che non può estendersi al di fuori di detto ambito applicativo, e con riferimento a quelle fattispecie la cui base imponibile non risulti omogeneamente determinata secondo il valore del bene o del diritto oggetto di cessione;

- ne consegue che, - con riferimento al disposto di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 46, comma 1, alla cui stregua la base imponibile dell'atto di costituzione di rendita vitalizia "è costituita dalla somma pagata o dal valore dei beni ceduti dal beneficiario ovvero, se maggiore, dal valore della rendita", - l'applicazione del criterio (sostanziale) di tassazione dell'atto legato al valore tabellare dell'immobile oggetto di cessione (art. 1, comma 497, cit.) non può risolvere, nè delimitare (anche sotto il profilo procedimentale; art. 52, comma 5 bis, come introdotto dal D.L. n. 223 del 2006, art. 35, comma 23-ter, conv. in L. n. 248 del 2006), il potere impositivo dell'amministrazione che, per l'appunto, si correla a criteri di tassazione concorrenti, e alternativi, correlati, in quanto tali, al valore venale "dei beni ceduti dal beneficiario" (fattispecie inclusa nel cennato rapporto di regola/eccezione) ma anche ("ovvero, se maggiore") al valore della rendita vitalizia costituita;

- così come, dunque, il (maggior) valore della rendita costituita (secondo la concreta fattispecie in contestazione tra le parti) rende legittima una tassazione dell'atto sulla base imponibile costituita da detto valore, - a superamento del valore "dei beni ceduti dal beneficiario", quale criterio di tassazione subvalente e recessivo, - del pari l'emersione di un maggior valore della rendita può conseguire dallo svolgimento dei poteri di accertamento che, come detto,

rimangono preclusi solo a fronte di cessioni di immobili riconducibili alla disciplina di cui al citato art. 1, comma 497 (citato D.P.R. n. 131 del 1986, art. 52, comma 5 bis);

4. - può, quindi, enunciarsi il seguente principio di diritto: "In tema di imposta di registro, la regola del cd. prezzo valore, posta dalla L. 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, comma 497, con riferimento agli atti di cessione di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, costituisce deroga al criterio legale di determinazione della base imponibile che, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 43, ha riguardo al valore venale in comune commercio del bene oggetto di cessione e non può, pertanto, trovare applicazione all'atto di costituzione di rendita vitaliziala, la cui base imponibile, ai sensi del citato D.P.R., art. 46, è determinata, in termini non omogenei, con riferimento al valore della rendita costituita, laddove quest'ultimo valore risulti superiore a quello dei beni ceduti.";

5. - l'impugnata sentenza va, pertanto, cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa va decisa nel merito, con rigetto del ricorso originario del contribuente;

- le spese dei gradi di merito vanno compensate tra le parti, avuto riguardo all'evolversi della vicenda processuale, mentre le spese del giudizio di legittimità, liquidate come da dispositivo, seguono la soccombenza di parte intimata.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, rigetta il ricorso originario del contribuente; compensa, tra le parti, le spese dei gradi di merito e condanna la parte intimata al pagamento, in favore dell'Agenzia delle Entrate, delle spese del giudizio di legittimità liquidate in Euro 2.500,00, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio tenuta da remoto, il 11 gennaio 2021.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza