

ANALISI ED INTERPRETAZIONE EVOLUTIVA DELLA REGOLA “PREZZO-VALORE”: DALLA FORMA ALLA “SOSTANZA”

Approvato dall'Area Scientifica – Studi Tributari il 1° luglio 2015

Approvato dal CNN nella seduta dell'11 settembre 2015

Lo studio in sintesi (Abstract): *Lo studio si propone - dopo un 'focus' sullo stato dell'arte circa le acquisizioni formatesi con riferimento alla interpretazione ed applicazione della cd. regola del 'prezzo-valore' di cui al comma 497 art. 1 della legge 23 dicembre 2005 n. 266 - di fornirne una chiave di lettura adeguata al processo culturale di valorizzazione in senso sostanziale avviato con la sentenza della Corte Costituzionale n. 6/2014; ciò anche allo scopo di individuare margini applicativi ulteriori ed evolutivi rispetto a quelli già consolidati.*

Sommario: 1. Premessa; 2. La ricostruzione dello stato dell'arte, le relative principali 'acquisizioni' e le possibili proiezioni; 2.1. Atto integrativo; 2.2. Beni pertinenti; 2.3. Indicazione del valore 'tabellare': irrilevanza; 2.4. Permuta - Modi di estinzione dell'obbligazione diversi dal pagamento e dall'adempimento e/o con peculiari modalità - Conguagli divisionali; 3. Spunti per una interpretazione evolutiva; 3.1 Atti dell'autorità giudiziaria e con Amministrazioni dello Stato; 3.2. Contratti di costituzione di rendite e contratti di mantenimento e di assistenza; Conclusioni.

1. Premessa

Trattare di un meccanismo di forfetizzazione della base imponibile per gli atti e i contratti soggetti ad imposta di registro, qual è appunto quello del cd. prezzo-valore, previsto dal comma 497 art. 1 della legge 23 dicembre 2005 n. 266 ⁽¹⁾, potrebbe apparire ormai sforzo inutile o superfluo, se non anacronistico. A parte i numerosi documenti di prassi elaborati dall'Amministrazione Finanziaria (ai quali nelle battute di questo contributo sarà doveroso far riferimento), altrettanto fervida e cospicua appare ormai l'attività giurisdizionale in materia prodotta dagli organi della giustizia tributaria, nonostante il lasso di tempo non eccessivo decorso dalla entrata in vigore del comma 497.

Ma sopra tutti emerge un dato, che è forse proprio quello che motiva l'indugiare nella riflessione e nella ricerca di criteri interpretativi evolutivi della materia al vaglio: e cioè la progressiva valorizzazione in senso sostanziale del meccanismo qui all'attenzione e quindi l'abbandono o comunque l'allontanamento dell'interprete e dell'operatore (dell'amministrazione giudiziaria, come di quella finanziaria, così come della medesima prassi contrattuale e redazionale) da percorsi culturali fissi, rigidi, intangibili perché scrupolosamente astretti solo alla mera formulazione letterale del ripetuto comma 497 e della regola in esso inscritta.

Un esempio per tutti - sul quale ci si permetterà di riflettere più adeguatamente nel prosieguo - è costituito proprio dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 6 del 15 gennaio 2014, che, come a tutti è noto, ha di fatto legittimato il ricorso al meccanismo del 'prezzo-valore' anche per i trasferimenti immobiliari in sede di espropriazione forzata (o a seguito di pubblico incanto) e che ha segnato un momento di maturazione del processo culturale di cui si diceva, tant'è che l'Amministrazione Finanziaria stessa con Risoluzione n. 95/E del 3 novembre 2014 ha altresì ritenuto possibile e legittima un'istanza di rimborso della maggiore imposta di registro versata da parte di un contribuente che in prima battuta, in sede di registrazione di un decreto di trasferimento d'immobili abitativi nel corso di procedura espropriativa, pur avendone fatto formale richiesta, aveva visto negarsi il beneficio della tassazione in base ai principi 'tabellari' perché il trasferimento era appunto avvenuto in esito ad un'asta pubblica e non già nell'ambito di una vicenda contrattuale.

Dal che peraltro scaturisce il dubbio legittimo se siffatto processo culturale, per così dire, di stemperamento delle forme non possa comportare anche una più attenta, adeguata e matura rivisitazione dei principi-cardine che regolano la materia, con possibili applicazioni della regola del 'prezzo-valore' con modalità e a fattispecie, specie contrattuali, ritenute sinora dubbie o escluse dal suo ambito applicativo. Il che è proprio quanto qui ci si propone di concorrere a fare.

2. La ricostruzione dello stato dell'arte, le principali 'acquisizioni' e le possibili proiezioni.

Dando qui per acquisiti quelli che sono i dati 'strutturali' per l'applicazione del meccanismo in parola (e cioè il dato soggettivo - cessione solo a favore di persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali; il dato oggettivo - immobili ad uso abitativo e relative pertinenze - e il dato procedurale - richiesta avanzata dall'acquirente all'atto della cessione), conviene piuttosto ricostruire, sia pure *en passant* e senza pretesa di esaustività, i percorsi concettuali fin qui più battuti in dottrina, giurisprudenza e dalla stessa amministrazione finanziaria e, nel contempo, verificare se sia possibile e plausibile formulare possibili proiezioni applicative dipendenti da quel processo di evoluzione culturale cui si accennava in esordio.

2.1. Atto integrativo.

Sembra ormai acclarata **la impraticabilità di un eventuale atto integrativo**, laddove per avventura il contribuente nell'atto di cessione abbia omissa la espressa richiesta di volersene avvalere. Con Risoluzione n. 145/E del 9 giugno 2009 infatti l'Agenzia delle Entrate ribadisce l'inammissibilità di un siffatto atto, postumo rispetto alla cessione già sottoposta a registrazione, a motivo della formulazione letterale della norma, della sua finalità di far emergere i valori 'reali' sottesi alla contrattazione immobiliare e, non ultima, della garanzia dei rapporti di 'buona fede' tra amministrazione stessa e contribuente. Ammettere l'atto integrativo significherebbe, secondo il giudizio dell'amministrazione, introdurre un ostacolo all'ordinario esercizio del potere di accertamento dei valori relativi ai beni trasferiti, che ad essa amministrazione compete.

D'altra parte se ciò è vero, non si vede perché non possa essere ritenuto plausibile un eventuale atto integrativo prima che l'Amministrazione Finanziaria non abbia notificato alcun atto del procedimento di accertamento sul valore dei beni oggetto di negoziazione immobiliare. La risoluzione citata (n. 145/E) infatti esclude la idoneità dell'atto integrativo anche a motivo del fatto che "Non è ipotizzabile che l'attività di accertamento sul valore avviata dall'Ufficio, possa essere

inibita dall'acquirente attraverso la presentazione di un atto integrativo diretto a chiedere l'applicazione del meccanismo del prezzo-valore". *A contrario*, pertanto, dovrebbe argomentarsi per la legittimità di un siffatto atto laddove risultasse che nessuna attività di accertamento sia stata di fatto ancora avviata da parte dell'Ufficio e notificata alle parti del contratto. Né deve ritenersi d'impedimento a quanto sopra che la dichiarazione di volersi avvalere del metodo di forfetizzazione in parola sia resa in un momento successivo alla cessione immobiliare. La svalutazione della necessaria contestualità tra dichiarazione del 'prezzo-valore' e perfezionamento dell'atto dispositivo, a ben vedere, è proprio uno degli evidenti e numerosi corollari dipendenti dalla scelta ideologica fatta dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 6/2014. ⁽²⁾

In seconda battuta sarebbe parimenti legittimo pensare alla possibilità di un'eventuale istanza di rimborso della maggiore imposta dovuta qualora intervenga un atto integrativo recante la richiesta postuma del 'prezzo-valore' e sempreché - anche stavolta - non sia stato ancora notificato alcun atto che si innesti nel procedimento di accertamento di valore nel termine triennale. Sarebbe anzi proprio questa un'effettiva dimostrazione della tutela dei rapporti di buona fede invocati nella risoluzione n. 145, così come peraltro alla medesima tutela deve essersi ispirata la medesima A.F. nella recente risoluzione n. 95/E del 2014 in materia di legittima istanza di rimborso della maggiore imposta dovuta per un trasferimento immobiliare conseguente ad asta pubblica svoltasi prima della emanazione della sentenza della Corte Costituzionale n. 6/2014 (di cui si è fatto un cenno innanzi).

2.2. Beni pertinenziali.

Altro punto decisivo nella ricostruzione di un quadro di regole unitario, ai fini dell'accesso al beneficio recato dal meccanismo 'de quo', sembra essere ormai anche quello **dell'assoluta irrilevanza della 'tipo' e del 'numero' di beni pertinenziali** posti a servizio o ad ornamento del bene principale ad uso abitativo, richiedendosi quale unico requisito imprescindibile che si tratti di beni forniti di una rendita catastale e che nell'atto di trasferimento sia opportunamente evidenziato il vincolo pertinenziale ⁽³⁾. La chiara formulazione del rapporto di omogeneità del trattamento fiscale previsto per bene pertinenziale e bene principale ex art. 23 ⁽⁴⁾ del TUR approvato con DPR n. 131/86 non può lasciare margine a dubbi al riguardo, anzi comporta la tassazione del bene pertinenziale con i medesimi criteri impositivi che afferiscono al bene principale.

Resta peraltro sullo sfondo il nodo della fruibilità del beneficio da parte di entrambi gli acquirenti del bene pertinenziale qualora **il bene principale acquistato, con atto precedente, risulti di proprietà solo di uno di essi**: nodo che andrebbe sciolto positivamente senza margine di alcun dubbio osservando che il vincolo pertinenziale è posto tra due beni **in senso oggettivo** per il tramite di determinati soggetti legittimati a costituire il vincolo stesso (e cioè il proprietario della cosa principale o chi ha un diritto reale sulla medesima), senza che all'accesso al beneficio di cui si tratta sia d'impedimento la circostanza della **comproprietà** del bene pertinenziale (a fronte della proprietà esclusiva del bene principale). Opinando in senso contrario, infatti, significherebbe ritenere che il vincolo stesso sia da considerare esistente nei confronti dell'un soggetto che lo ha costituito ed inesistente per l'altro, pur proprietario dello stesso bene pertinenziale ⁽⁵⁾. Il che appare contrario ad ogni criterio di logica minimale. Ciò che rileva peraltro sul piano **soggettivo** – fermo restando impregiudicato il profilo oggettivo di cui diceva quanto alla funzione (di servizio o di ornamento) del bene pertinenziale – è la destinazione di questo effettuata dal solo soggetto legittimato a costituire

il vincolo (e quindi del proprietario della *cosa principale* o di chi ha un diritto reale sulla medesima), e certamente non dal soggetto comproprietario del bene pertinenziale, la cui volontà non concorre sotto alcun profilo allo scopo, emergendo così anche per questa via la irrilevanza di una non perfetta identità soggettiva tra proprietario o titolare del diritto reale sul bene principale e comproprietari (o contitolari del diritto reale) del bene pertinenziale tra i quali figure – oltre al primo – anche altro soggetto diverso⁽⁶⁾. Riferire invece l'applicabilità del beneficio che qui ci occupa alla sussistenza di requisiti di identità soggettiva significa derubricare il rapporto di collegamento (solo) oggettivo tra bene principale e bene accessorio richiesto dall'art. 817 c.c. in materia di pertinenze e introdurre limitazioni applicative non desumibili né dalla ratio né dalla norma di cui al comma 497.

2.3. Indicazione del valore 'tabellare': irrilevanza.

Pare altresì sufficientemente condiviso il principio che ***l'indicazione in atto di un valore catastale per ipotesi inferiore a quello 'tabellare'***, e cioè inferiore a quello che risulterebbe applicando gli ordinari criteri di legge⁽⁷⁾, ***non costituisce causa d'impedimento all'accesso al beneficio di che trattasi***. Con risoluzione n. 176/E del 9 luglio 2009 anche l'A.F. ribadisce quanto sopra, rilevando la idoneità della mera richiesta di applicazione del prezzo-valore e la irrilevanza della individuazione del valore esposto in atto per dichiarazione della parte acquirente, nel segno – come si notava – di un commendevole processo culturale di valorizzazione in senso sostanziale delle regole applicabili. Anzi è nell'ottica di tale valorizzazione che per l'accesso al beneficio è apparsa ultronea - laddove l'immobile acquistato sia fornito della sola rendita catastale 'proposta' nelle forme del D.M. n. 701/94⁽⁸⁾ e pertanto non risulti ancora 'validata' - la domanda di attribuzione della rendita catastale secondo quanto continua a disporre comma 2-bis dell'art. 12 del D.L. n. 70/88⁽⁹⁾.

Detta ultima norma stabilisce - come è noto - che per gli immobili forniti di rendita catastale solo proposta ai fini della valutazione automatica di cui al comma quattro dell'art. 52 del TUR il contribuente debba formulare apposita istanza di attribuzione di rendita catastale nell'atto. Di guisa che poteva sorgere il legittimo dubbio della necessità di tale adempimento anche per rendere applicabile il meccanismo del 'prezzo-valore' in relazione a siffatti immobili e che l'omessa richiesta coeva all'atto di cessione avrebbe compromesso l'accesso ai benefici connessi a quel meccanismo. Pertanto, talora, nella prassi alcuni uffici hanno negato il beneficio proprio per l'assenza di una richiesta in tal senso nel contesto dell'atto traslativo.

Senonché, come si diceva, si è correttamente fatta notare l'irrilevanza dell'osservanza del regole formali stabilite dall'art. 12 comma 2-bis citato se alla cessione dell'immobile abitativo, fornito di rendita solo proposta e non validata, si accompagni la mera richiesta di applicazione del 'prezzo-valore'. Anche nella giurisprudenza tributaria⁽¹⁰⁾ si è rilevato che il comma 497 art. 1 della legge n. 266/2005 è norma successiva rispetto a quella del d.l. 70/88 e soprattutto è sintomatica di un sistema di regole più ampio, che supera il limite formale segnato dalla norma dell'art. 12 comma 2-bis d.l. 70. La circostanza che nell'atto di cessione si faccia richiesta di applicazione del meccanismo del 'prezzo-valore' infatti deve intendersi essa stessa quale richiesta di attribuzione della rendita catastale (che diverrà) definitiva; né peraltro si potrebbe invocare il beneficio di quel meccanismo se non s'intenda che operi in relazione al valore catastale 'tabellare' (a sua volta determinato solo con modalità propositiva o definitiva, cioè non conta), e ovviamente salva la facoltà dell'Ufficio di

richiedere il pagamento della sola differenza d'imposta calcolata sull'eventuale maggior valore catastale derivante dalla rendita definitiva. ⁽¹¹⁾

Sarebbe infine da riconsiderare la plausibilità di una richiesta applicativa della regola 'prezzo-valore' in relazione **ad immobili in corso di costruzione** (sforniti pertanto di alcuna rendita catastale) **o in corso di ristrutturazione o di recupero** (muniti pertanto di una rendita catastale che potrebbe essere non più attuale all'atto del loro trasferimento, e ciò sino a quando, ultimate le opere, non si provveda ad assegnare quella rispondente al novellato stato di fatto dell'immobile ristrutturato o recuperato). Non pare infatti contrario alla logica (e fors'anche alla giustizia tributaria) ammettere anche in tali casi la plausibilità dell'applicazione del 'prezzo-valore' con riferimento ad una rendita catastale presunta (o presumibile) nel rispetto peraltro della condizione che si dichiari nell'atto di volersi avvalere delle disposizioni del citato art. 12 comma 2-bis, e salvo ad applicare da parte dell'Ufficio nel termine ordinario per l'accertamento di valore la eventuale maggiore imposta da liquidare sulla base della rendita catastale (proposta o anche già validata) risultante dagli archivi catastali dopo la ultimazione delle opere di ristrutturazione/recupero, in esito alla ordinaria procedura Docfa. Dovrebbe invece coerentemente ritenersi possibile da parte dell'Ufficio ricorrere ai criteri ordinari di liquidazione della eventuale maggiore imposta in base al 'valore venale in comune commercio' (ad onta della richiesta di 'prezzo-valore') laddove la rendita catastale (sia pure solo proposta) non risulti assegnata all'immobile trasferito nel consueto termine triennale per l'accertamento del valore stesso.

2.4. Permuta - Modi di estinzione dell'obbligazione diversi dal pagamento e dall'adempimento e/o con peculiari modalità - Conguagli divisionali

Sempre con riferimento ad un'area concettuale che non pare ormai più compromessa da visioni o valutazioni riduttive della portata di cui al citato comma 497, si pone **la riconosciuta ammissibilità di accesso al beneficio in questione per la permuta**. Ne ha trattato diffusamente anche l'A.F. in vari documenti di prassi e l'argomento positivo è fondato sempre sull'ampia e neutra espressione utilizzata dal legislatore del 2005, quando, nell'introdurre il meccanismo in parola, ha fatto riferimento alle 'cessioni', un lemma idoneo ad identificare ogni tipo di fenomeno negoziale traslativo-constitutivo, così come gli atti di rinuncia e ogni altro negozio assimilato al trasferimento, per il quale la base imponibile sia determinata con riferimento al 'valore' di cui fa cenno l'art. 43 del TUR. ⁽¹²⁾ Segnatamente nella risoluzione n. 320/2007 si evidenzia che i tratti distintivi tra una vera e propria vendita e la permuta con riferimento alla causa negoziale non impediscono di certo l'applicazione della regola del prezzo-valore in quanto "in entrambi i negozi si realizza una cessione a fronte di un corrispettivo". E ciò - sia consentito sottolinearlo per sgomberare il campo da qualunque possibile fraintendimento - in assenza o meno di conguagli monetari. ⁽¹³⁾

Il processo culturale di valorizzazione delle regole fondamentali afferenti al 'prezzo-valore' - e quindi con accantonamento di quelle declinazioni che non sembrano esprimere compiutamente quelle medesime regole - conduce infatti ad una qualificazione in senso ampio e onnicomprensivo del concetto di 'corrispettivo', riferito, come è ovvio, non solo a quello 'pecuniario'. Correttamente - e a ben vedere - la regola di cui stiamo discorrendo dovrebbe essere ri-nominata con una diversa endiadi rispetto a quella corrente: non 'prezzo-valore', ma **'corrispettivo-valore'**. Il comma 497 comma 1 della legge 23 dicembre 2005 n. 266 non usa mai il riferimento al concetto di 'prezzo', ma

solo a quello di 'corrispettivo', e l'obbligo di espressa indicazione nell'atto posto dalla legge a carico delle parti attiene appunto al corrispettivo (e non già al prezzo) pattuito.

Come significativamente si legge in un passaggio di una sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Salerno (la n. 14 del 20 gennaio 2011) "la nozione di cessione (*n.d.r. di cui al comma 497*) comprende sia le fattispecie traslative vere e proprie, sia quelle derivativo-costitutive; ...sia quelle nelle quali vi sia un corrispettivo pecuniario (compravendite), sia quelle caratterizzate **da corrispettivo non pecuniario**; in definitiva, qualunque fattispecie traslativa o costitutiva sia astrattamente idonea ad occultare il reale corrispettivo e valore dell'immobile, la cui emersione costituisce il fondamento tributario della nuova disciplina, e rispetto alla quale la tassazione... sia ancorata al "valore".

In forza di questo medesimo percorso argomentativo **non può inoltre suscitare particolari dubbi l'applicazione** del metodo di forfetizzazione della base imponibile che qui ci occupa alla cessione immobiliare connessa con modi di estinzione dell'obbligazione diversi dal pagamento (inteso in senso solo 'pecuniario') e tra questi, *in primis*, alla estinzione tramite **prestazione in luogo di adempimento**, laddove ex art. 1197 c.c. il debitore, con il consenso del creditore, si liberi dalla propria obbligazione eseguendo una prestazione diversa dal pagamento e, appunto, addivenendo ad una cessione immobiliare a favore del creditore accipiente. Né parrebbe che impedimento a quanto sopra sia l'impossibilità di indicare le 'analitiche modalità di pagamento' senza le quali, come è noto, a tenore del comma 22 art. 35 d.l. 4 luglio 2006 n. 223 convertito in legge n. 248/2006, ai fini dell'imposta di registro, i beni trasferiti sono assoggettati a rettifica di valore ai sensi dell'articolo 52, comma 1, del TUR⁽¹⁴⁾. Non mette conto al riguardo nemmeno quanto richiede l'Amministrazione Finanziaria nella risoluzione n. 53/E del 20 maggio 2014, e cioè di indicare nell'atto gli elementi utili alla identificazione, in termini di tempi, importi ed eventuali modalità di versamento, di quanto dovuto a titolo di pagamento, e ciò, come è noto, per rispondere a precise finalità antievasive e di prevenzione del riciclaggio di proventi derivanti da attività illecite. Come infatti si evince da una lettura piana della risoluzione, l'Amministrazione ivi si riferisce agli atti nei quali i pagamenti sono posticipati in tutto o in parte rispetto alla stipula dell'atto e segnatamente a fattispecie di 'compravendita immobiliare'; quindi non certo a fattispecie – come quella della '*datio in solutum*' – ove anzi l'estinzione dell'obbligazione avviene in unica soluzione mediante una prestazione diversa da quella dedotta in contratto e soprattutto diversa da un pagamento pecuniario. D'altra parte in tal caso non sussiste alcun corrispettivo sotto specie pecuniaria, ma appunto il corrispettivo è rappresentato dalla stessa cessione immobiliare; pertanto è essa cessione medesima a far emergere il corrispettivo delle cui modalità di pagamento la legge richiede sia fatta menzione.

In questa prospettiva pertanto non si verificherebbe nemmeno alcuna violazione delle norme stabilite dall'art. 35 del decreto Bersani n. 223/2006, posto che queste si pongono su di un altro piano rispetto a quello del 'prezzo-valore' (e cioè sul piano della regolarità dei pagamenti che siano effettuati con strumenti pecuniari o a questi assimilabili).

A conclusioni analoghe (e quindi all'ammissibilità dell'adozione della regola 'prezzo-valore') si dovrebbe pervenire in ogni **altra ipotesi estintiva dell'obbligazione a carico del debitore alternativa o sostitutiva del pagamento pecuniario e in generale dell'adempimento** (e comunque sempre a fronte della permanente sussistenza dei requisiti oggettivi e soggettivi di cui al più volte ripetuto comma 497). Così dicasi, in particolare, **per la compensazione sia legale** (ex art. 1241 c.c.

se i debiti compensandi tra cedente e cessionario hanno entrambi per oggetto una somma di danaro o una quantità di cose fungibili dello stesso genere e sono ugualmente liquidi ed esigibili) che **volontaria** (ex art. 1252 c.c. anche in mancanza delle predette condizioni). Né tanto meno, in questa ottica, possono costituire fatti impeditivi dell'applicazione della regola 'prezzo-valore' quelle che costituiscono solo **peculiari modalità di adempimento**, quali l'adempimento da parte del terzo (art. 1180 c.c.), l'indicazione di pagamento fatta dal creditore (art. 1187 c.c.), l'esecuzione della prestazione solutoria dell'obbligazione da parte di un soggetto espressamente a ciò delegato (art. 1269 c.c.), da parte dell'espromittente (art. 1272 c.c.) o da parte dell'accollante (art. 1273 c.c.).

Infine costituisce ormai *'ius receptum'* l'affermazione della **piena ammissibilità dell'accesso al beneficio 'de quo' per i conguagli divisionali** soggetti, come è noto, per la eccedenza del cinque per cento rispetto alla quota di diritto del condividente/assegnatario, al medesimo trattamento fiscale previsto per gli atti traslativi a titolo oneroso.⁽¹⁵⁾ L'affermazione evidentemente (anche in sintonia con quanto innanzi precisato) non subisce eccezione nemmeno nell'ipotesi in cui il conguaglio sia eseguito con strumenti di pagamento (*rectius*: di adempimento) diversi dal danaro (ad es. mediante lo stesso acollo di debiti della comunione, ipotesi prevista espressamente dal comma 2 art. 34 del TUR).

3. Spunti per una interpretazione evolutiva.

Eppure quanto fin qui rilevato non fuga il legittimo sospetto che il comma 497 sia norma ancora in gran parte inesplorata o che, almeno, non abbia formato oggetto di una lettura interpretativa rispettosa del sistema complessivo delle regole in cui esso s'inscrive, soprattutto se interpretate in auspicabile chiave evolutiva.

Certo, come si accennava in esordio, la sentenza della Corte Costituzionale n. 6/2014 ha rappresentato un primo solenne attacco alla rigidità delle 'forme' entro le quali si è soliti confinare la portata del meccanismo di forfetizzazione della base imponibile di cui qui si tratta. L'aver infatti riconosciuto che tale meccanismo trovi applicazione anche a fronte di trasferimenti immobiliari riconducibili a procedure cd. 'ad evidenza pubblica' (e quindi anche laddove la base imponibile sia costituita da un prezzo di 'aggiudicazione' come stabilisce l'art. 44 del TUR con riferimento appunto alle espropriazioni forzate e alle aste pubbliche, nonché per i contratti stipulati o aggiudicati in seguito a pubblico incanto) significa aver 'sdoganato' in qualche modo quel meccanismo da un pedissequo riferimento alle forme stringenti di cui fa menzione il medesimo 497 e soprattutto di **averlo 'sdoganato' dal riferimento alle sole fattispecie negoziali per le quali la base imponibile è ordinariamente rappresentata dal 'valore' di cui fa menzione l'art. 43 del TUR stesso** (piuttosto che ad un prezzo di aggiudicazione o ad un indennizzo, come avviene ad esempio nell'ambito dei procedimenti per espropriazione per pubblica utilità e per ogni altro atto della pubblica autorità traslativo o costitutivo della proprietà di beni immobili, ai sensi dell'art. 44 del TUR)⁽¹⁶⁾.

3.1. Atti dell'autorità giudiziaria e con Amministrazioni dello Stato.

Conseguenza di quanto sopra, in modo diretto e immediato, dovrebbe pertanto essere quella di reputare plausibile l'utilizzo di siffatto meccanismo anche **per tutti gli atti dell'autorità giudiziaria di cui all'art. 37 del TUR, produttivi di effetti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari**⁽¹⁷⁾ (atti per i quali d'altra parte il quarto comma del medesimo art. 43 del TUR già prevede il ricorso al

'valore' del bene o del diritto - richiamando il comma 1 - per la determinazione della base imponibile).

Dovrebbero così - e per fare un solo esempio - considerarsi ormai fugati i dubbi di legittimo accesso al meccanismo del 'prezzo-valore' con riferimento alle **sentenze costitutive con effetto traslativo ex art. 2932 c.c.**, per le quali pure l'Amministrazione stessa si era espressa per la negativa nella risoluzione n. 141/E del 21 giugno 2007, sostenendo che mancasse un elemento della fattispecie, rappresentato appunto dalla richiesta 'fatta' al notaio.

E parimenti si dovrebbe argomentare con riferimento a **lodi arbitrali aventi efficacia traslativa, come per i verbali di carattere giudiziale che statuiscano la conciliazione** tra le parti, dinanzi ad un giudice ⁽¹⁸⁾, nell'ambito di un processo ⁽¹⁹⁾ o - è da ritenere - per gli stessi **verbali ex d.lgs. 4 marzo 2010 n. 28 che recepiscano accordi di mediazione (civile e commerciale) con tale efficacia** (accordi che ai sensi dell'art. 11 del detto d.lgs., qualora comportino il compimento di uno dei contratti o degli atti previsti dall'articolo 2643 del codice civile, richiedono ai fini della trascrizione - come è noto - l'autentica delle sottoscrizioni del processo verbale da parte di un pubblico ufficiale a ciò autorizzato, cui verosimilmente potrebbe essere indirizzata la richiesta di applicazione dell'imposta su di una base imponibile determinata secondo il meccanismo 'prezzo-valore') ⁽²⁰⁾.

Così come analoghe considerazioni potrebbero essere svolte con riferimento agli **atti traslativi posti in essere con amministrazioni dello Stato** (ove intuitivamente concorrano i requisiti soggettivi ed oggettivi del comma 497), attualmente soggetti alle regole dell'art. 45 del TUR per il quale, in relazione ai detti atti, la base imponibile è costituita dall'ammontare del corrispettivo pattuito, con valore determinato dall'ufficio tecnico erariale in base a disposizioni di legge.

3.2. Contratti di costituzione di rendite e contratti di mantenimento e di assistenza.

Conclusioni.

Ulteriore conseguenza, se si vuole mediata e indiretta, del processo culturale riduttivo della rigidità formale del meccanismo 'prezzo-valore' non può non essere anche una valorizzazione di quelle fattispecie che potrebbero essere considerate (immotivatamente) 'border-line', e segnatamente qui ci si vuole riferire ai **contratti portanti costituzione di rendite** (perpetua, a tempo indeterminato o determinato, o vitalizia) e al **contratto di mantenimento e di assistenza**, contratti con i quali nell'insegnamento tradizionale una parte si obbliga, quale corrispettivo del trasferimento di un bene (o della cessione di un capitale), nel primo caso a costituire a fornire all'altra una rendita (del tipo sopra detto) o, nel secondo caso, ad eseguire prestazioni alimentari o assistenziali, di regola vita natural durante. Ora, con riferimento al contratto costitutivo di rendita (qualora il valore dei beni immobili ceduti dal beneficiario risulti non inferiore al valore della rendita e costituisca pertanto 'base imponibile' ai sensi dell'art. 46 del T.U.R.) non si profilano argomenti decisivi per escludere l'applicazione della regola del 'prezzo-valore'.

E' vero bensì che tale regola - come recita il comma 497 - si applica "In deroga alla disciplina di cui **all'articolo 43** del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro" (sembrando quindi far riferimento ad un criterio di individuazione della base imponibile diverso da quello della rendita), ma è proprio poi nel richiamato art. 43 che, nel suo *incipit*, ai fini della esatta quantificazione della medesima base imponibile viene fatto salvo "quanto disposto negli articoli

seguenti". Né pare negabile che nella fattispecie di cui qui si discorre si ponga in essere - quanto meno in un segmento integrante della medesima - una cessione immobiliare e che corrispettivo, sia pure non pecuniario, di detta cessione sia costituito dalla prestazione cui si obbliga il costituente.

D'altra parte è proprio l'insegnamento fornito dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 6/2004 - fondato su di una recupero in senso 'sostanziale' delle ragioni applicative fondanti della regola del 'prezzo-valore' - a giustificare una derubricazione dell'argomento (solo) testuale e formale del riferimento all'art. 43 e a prescindere da esso, anche per ragioni di corretta ed equa politica tributaria.

Quanto poi al contratto di mantenimento ed assistenza militano anche altre ragioni che giustificano la legittima applicazione della regola.

Relativamente all'inquadramento civilistico dell'istituto, è bene precisare che dottrina e giurisprudenza lo considerano un negozio atipico, avente ad oggetto una prestazione (quella del vitalizante) non meramente pecuniaria e considerata infungibile⁽²¹⁾; un negozio pertanto solo affine alla 'rendita vitalizia' disciplinata dagli artt. 1872 e ss. c.c., e di cui non ne costituirebbe 'species'⁽²²⁾, in quanto connotato da un proprio distinto profilo causale. Segnatamente nel suddetto contratto (da tenere distinto anche rispetto al c.d. 'vitalizio alimentare' ove, in quest'ultimo, la prestazione sarebbe invece condizionata ad uno stato di bisogno del vitaliziato), opera un doppio profilo di alea: uno relativo alla vita o sopravvivenza del vitaliziato (come accade in ogni ipotesi di rendita vitalizia), l'altro relativo alla entità e al contenuto delle prestazioni 'di fare' richieste al vitalizante, entità e contenuto che possono ben variare a seconda della mutevolezza dei bisogni del vitaliziato⁽²³⁾.

Senonché i contratti di mantenimento e di assistenza potrebbero in genere essere assimilati, quanto alle modalità di applicazione delle imposte, proprio ai contratti con cui si costituisce una rendita, di guisa che la base imponibile, ai sensi dell'art. 46 del TUR, possa essere individuata nella somma pagata o dal valore dei beni ceduti dal beneficiario ovvero, se maggiore, dal valore della rendita, ed incisa con i criteri impositivi meglio precisati nella norma richiamata.

Il che potrebbe indurre a ritenere operativi anche in relazione alla fattispecie contrattuale che qui ci occupa quegli impedimenti applicativi della regola del prezzo-valore costituiti dalle modalità di determinazione della base imponibile ex art. 46 anziché ex art. 43 del TUR, come sopra accennato⁽²⁴⁾.

Ma in senso contrario a quanto sopra esposto, vanno qui svolte due argomentazioni, **una specifica e l'altra più generale**.

La prima, quella più specifica, è che una fattispecie negoziale come quella innanzi rappresentata, per le ragioni ben sostenute da dottrina⁽²⁵⁾ e da giurisprudenza, non potrebbe essere assimilata, anche sul piano del trattamento fiscale, *sic et simpliciter* a quella di una costituzione di rendita (a tempo determinato o vitalizia che sia). Essa pare più propriamente assimilabile all'ipotesi di cui alla lettera c) dell'art. 43 del TUR, quella, per intendersi, che afferisce ai contratti che importano l'assunzione di una obbligazione di fare in corrispettivo della cessione di un bene o dell'assunzione di altra obbligazione di fare e per i quali la base imponibile è data dal valore del bene ceduto o della prestazione che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta. E' intuitivo che - data l'autonomia causale di siffatti contratti di mantenimento e di assistenza rispetto ai contratti costitutivi di rendita vitalizia - l'interprete non può ignorare la previsione della lettera c) art. 43, dovendo preferire l'applicazione di un sistema di regole più pertinente alla fattispecie imponibile. Il

che fa rientrare anche i contratti di cui qui si discute sotto l'ambito applicativo del meccanismo derogatorio del prezzo-valore, dal momento che risulta rispettato anche il riferimento alla disciplina di quell'art. 43 stesso in deroga del quale il meccanismo opera⁽²⁶⁾. Il 'corrispettivo' peraltro - come si notava - è costituito proprio dalla controprestazione assistenziale che, intuitivamente, dovrà essere oggetto di una presuntiva quantificazione e valorizzazione (e quindi di apposita esposizione della relativa entità in atto); ciò pur a fronte della difficoltà di predeterminarne esattamente la reale incidenza economica, e sempre fatto salvo il ricorso al procedimento di determinazione del corrispettivo previsto per i contratti a prezzo indeterminato ai sensi dell'art. 35 del TUR.

A ben vedere peraltro nella fattispecie 'de qua' si replica il medesimo modulo sinallagmatico della permuta che l'art. 1552 c.c. qualifica come 'contratto che ha per oggetto il reciproco trasferimento della proprietà di cose, o di altri diritti, da un contraente all'altro'⁽²⁷⁾; e, come innanzi già emergeva, l'A.F. ha sempre chiaramente argomentato (laddove ci sia comunque una cessione) in ordine alla invarianza causale delle fattispecie di volta in volta utilizzate per perfezionare il trasferimento immobiliare⁽²⁸⁾.

Ma poi, in sintonia con il processo culturale innescato dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 6/2014, va qui considerato che l'applicazione di tale meccanismo ai contratti di mantenimento e di assistenza in una prospettiva più ampia ed onnicomprensiva sembra proprio svolgersi nella direzione della **riabilitazione in senso 'sostanziale' e contenutistico del comma 497 art. 1 della legge n. 266/2005**. Diversamente anche con riferimento a tale fattispecie potrebbe verificarsi quella "disparità di disciplina che attiene ad una categoria di immobili sostanzialmente unitaria quanto alla natura ed alla peculiare destinazione", lamentata dalla Corte e costituente la ragione fondante dei principi da essa espressi nella sentenza n. 6.

Ciò che in fondo assume rilievo all'esito di quel processo di maturazione culturale, sono soprattutto il rispetto e l'attualizzazione delle finalità, anche socialmente rilevanti, che fondano il meccanismo derogatorio di cui al comma 497.

Di guisa che se facendo ricorso ad esso, siano comunque posti in essere tutti i possibili percorsi virtuosi e fruttuosi per ricostruire più fedelmente il valore 'reale' degli immobili oggetto della più gran parte delle transazioni immobiliari, per ridurre se non escludere il rischio di esposizione di corrispettivi o valori non rispondenti alla realtà al fine di lucrarne un indebito risparmio d'imposta, nonché *last but not least* per evitare il formarsi di un contenzioso gravoso e penalizzante per il sistema economico nel suo complesso (cioè per lo Stato/apparato e per lo Stato/comunità), non si vede perché questo processo di destrutturazione del comma 497 da forme rigide e paralizzanti debba arrestarsi e perché non debba, per ora, ricomprendere senza particolari affanni almeno le fattispecie, tutte, di cui si è trattato nel corso delle presenti note.

Adriano Pischetola

1) Che recita: "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”

Per una trattazione delle problematiche afferenti alla regola del prezzo valore v. studio CNN 116/2005/T, "Finanziaria 2006 - la nuova disciplina tributaria delle cessioni di immobili abitativi ai fini delle imposte indirette (prezzo-valore)", in www.notariato.it.

- 2) Vedi per un esempio concreto la fattispecie esaminata nella sentenza n. 14 del 20 gennaio 2011 della CTP di Salerno ove si congetture come possibile un atto successivo per l'applicazione del 'prezzo-valore' ad un trasferimento immobiliare coattivo ex art. 2932 c.c. per il quale non era stata avanzata relativa richiesta all'atto dell'emanazione del provvedimento traslativo.
- 3) Risoluzione n. 149/E dell'11 aprile 2008
- 4) Che recita "Le pertinenze sono in ogni caso soggette alla disciplina prevista per il bene al cui servizio od ornamento sono destinate."
- 5) V. RQ CNN n. 66-2011/T, *Immobile principale in proprietà esclusiva - acquisto pertinenza in comunione legale - "prezzo-valore"* (estensore CANNIZZARO) in *Studi e Materiali* n. 4/2011, 1587 ss. per l'analisi di una particolare fattispecie in cui gli acquirenti risultino altresì coniugati in regime di comunione legale dei beni
- 6) Anche nella Risoluzione n. 149/E dell'11 aprile 2008 emerge con chiarezza che unici "presupposti fondamentali per la sussistenza del c.d. vincolo pertinenziale sono due: l'elemento soggettivo, rappresentato dalla volontà effettiva di creare un vincolo di strumentalità e complementarietà funzionale tra due beni; l'elemento oggettivo, consistente nel rapporto funzionale corrente tra la cosa principale e quelle accessorie." Non emerge in alcun modo invece la circostanza che una non perfetta identità soggettiva tra proprietario del bene principale e comproprietari del bene pertinenziale possa essere considerata impeditiva dell'accesso al beneficio del 'prezzo-valore'.
- 7) Si ricorda al riguardo che la rendita catastale deve essere rivalutata a norma dell'art. 3, commi 48 e 51, della legge 23 dicembre 1996 n. 662, e che i moltiplicatori sono stati anch'essi rivalutati dall'art. 2, comma 63, della legge 24 dicembre 2003 n. 350 nonché dall'art. 1-bis comma 7 del d.l. 12 luglio 2004, n. 168 convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, L. 30 luglio 2004, n. 191 ed infine dal comma 45 dell'art. 2, D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, come modificato dalla relativa legge di conversione, per le rendite catastali dei fabbricati classificati nel gruppo catastale B
- 8) Che ha introdotto come è noto la cd. procedura DOCFA
- 9) Secondo cui: "2-bis. Per le unità immobiliari urbane oggetto di denuncia in catasto con modalità conformi a quelle previste dal regolamento di attuazione dell'articolo 2, commi 1-quinquies ed 1-septies, del D.L. 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 marzo 1993, n. 75, la disposizione di cui al primo periodo del comma 1 si applica, con riferimento alla rendita proposta, alla sola condizione che il contribuente dichiari nell'atto di volersi avvalere delle disposizioni del presente articolo
- 10) CTR Perugia n. 218 del 24 marzo 2014; CTR Perugia n. 128 del 24 febbraio 2014; CTR Perugia n. 23 del 5 febbraio 2013, per la quale ultima la richiesta ex art. 12 comma 2 – bis d.l. n. 70/88 è implicita nella richiesta del 'prezzo-valore' come sorta di comportamento concludente
- 11) Si rimanda sul punto esaurientemente a RQ n. 582/ 2013, *Art. 12 del D.L. 70/1988 e opzione presso valore*, (estensore MASTROIACOVO V.) in *Studi e Materiali* n. 4/2013 1211 ss.
- 12) Ris. n. 320/E del 9 novembre 2007; Ris. n. 121/E del 1° giugno 2007 nonché Ris. n. 141 del 21 giugno 2007; in dottrina MONTESANO, *Applicabilità del sistema del cosiddetto "prezzo-valore" alle fattispecie negoziali diverse dalla compravendita* (in *Il Fisco* n. 26/2007, fasc. 1 pp. 3782 e ss.); sia consentito altresì il richiamo a RQ n. 250-2007/T, "Prezzo-valore" e permuta, in *Studi e materiali* n. 2/2007, 1669 ss.;
- 13) D'altra parte non si può nemmeno sostenere – come si legge in una sia pur datata presa di posizione della Direzione regionale del Lazio (nota n. 2007/33002 del 4 maggio 2007) – che solo nella compravendita e non anche nella permuta ricorra l'esigenza di far emergere i reali valori dei beni o diritti permutati, in quanto anche in questa vi potrebbe essere l'interesse (non già solo del Fisco ma anche) dei permutanti di esporre quei valori, allo scopo di ammortizzare eventuali plusvalenze in caso di futura cessione dei beni o diritti acquisiti: anzi si potrebbe pensare che sia proprio la prospettiva di un successivo risparmio fiscale ad operare nei soggetti dell'ordinamento come stimolo alla dichiarazione di valori veritieri, anche in negozi diversi dalla mera compravendita. Senza considerare poi che il ricorso nella prassi ministeriale al solo concetto di 'compravendita' – anziché a quello di 'cessione immobiliare' - (cui ad esempio si riporta la Circolare n. 6/E del 6 febbraio 2007, per precisare che a partire dal 1° gennaio 2007 a tutte le compravendite di abitazioni e relative pertinenzeè estesa la regola del

prezzo-valore ricorrendo le condizioni di legge) - non ha portata precettiva o definitoria, ma puramente descrittiva e semplificatrice, e si verifica di fatto solo in considerazione della maggiore frequenza con cui si ricorre alla compravendita nella prassi per attuare un trasferimento immobiliare, ma senza volere con ciò escludere il riferimento ad altri strumenti negoziali.

- 14) In senso contrario pare invece orientarsi la Nota della DRE delle Marche n. 28339 del 28 novembre 2014 inviata a tutte le Direzioni Provinciali e agli Uffici Provinciali della Regione
- 15) Ris. n. 136/E del 14 giugno 2007; Circ. n. 6/E del 6 febbraio 2006 (§ 1. 4)
- 16) In relazione al tema dell'ammissibilità del 'prezzo-valore' per acquisti perfezionati nell'ambito delle ricordate procedure, fino alla sentenza della Corte Costituzionale n. 6/2014, netta è stata la preclusione dimostrata dall'Amministrazione, espressa con vari accenti.
Invero nella Risoluzione n. 102 del 17 maggio 2007 (in relazione a trasferimenti di unità immobiliari ad uso abitativo posti in essere dalle SCIP a favore di persone fisiche attuati a mezzo asta) essa aveva affermato che "tutte le fattispecie disciplinate dall'articolo 44 del TUR non possono essere attratte nell'ambito della novella del comma 497, poiché la base imponibile è determinata con riferimento al prezzo di aggiudicazione, all'indennizzo e non al valore".
E analogamente con circolare n. 54 dell'11 ottobre 2007 essa aveva precisato che la vendita di aziende effettuata nell'ambito dell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza secondo le norme di cui al decreto legislativo 8 luglio 1999, n. 270, c.d. legge Prodi-bis, perfezionata con una delle modalità previste dal predetto art. 44, comma 1 del DPR n. 131/86 non poteva avere accesso al metodo di forfetizzazione della base imponibile al vaglio.
Nello stesso senso deponeva anche la Risoluzione del 1° giugno 2007 n. 121/E.
- 17) Trattasi di atti dell'autorità giudiziaria in materia di controversie civili, che definiscono anche parzialmente il giudizio, dei decreti ingiuntivi esecutivi, dei provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali e le sentenze che dichiarano efficaci nello Stato sentenze straniere
- 18) In tal senso ha statuito la sentenza n. 29/2014 (ud. 12 maggio 2014) - della Commiss. Trib. Il Grado, Bolzano, Sez. II, ritenendo senz'altro possibile una interpretazione estensiva del comma 497 ad ipotesi analoghe (anche se non identiche) verificatesi in ambito giudiziario (anziché contrattuali), ferma restando la necessità che ricorrano i requisiti soggettivi ed oggettivi stabiliti dalla norma. Diversamente – sostiene la Commissione – "una differenziazione di trattamento [n.d.r. *nel senso di non ritenere applicabile il meccanismo del 'prezzo-valore ad un verbale di conciliazione giudiziale con efficacia traslativa*] rispetto alla traslazione realizzata per mezzo di un verbale di conciliazione giudiziale risulterebbe del tutto illogica, esponendola relativa norma, ove così interpretata, ad una sicura censura di illegittimità costituzionale della stessa".
- 19) Peraltro il problema si pone solo per atti di valore superiore ad Euro 51. 645,69 stante la norma esentativa di cui all'articolo 9, comma 9, della legge 23 dicembre 1999, n. 488 (Finanziaria 2000) che ha introdotto un particolare regime di esenzione fiscale per gli atti di conciliazione in oggetto, stabilendo che "Sono esenti dall'imposta di registro i processi verbali di conciliazione di valore non superiore a lire 100 milioni".
- 20) Tenendo conto del fatto che comunque ai sensi dell'art. 17 comma 3 del cit. d.lgs. n. 28/2010 "il verbale di accordo è esente dall'imposta di registro entro il limite di valore di 50.000 euro, altrimenti l'imposta è dovuta per la parte eccedente".
- 21) Secondo LEO, Studio CNN n. 4089, *Contratto di mantenimento a favore del terzo «post mortem»*, approvato dalla Commissione Studi il 25 marzo 2003, in *Studi e Materiali* n. 2/2003, 439 ss., nel contratto di 'mantenimento' "l'interesse del creditore può realizzarsi unicamente in virtù dell'opera di quel determinato debitore: da ciò si evince che la persona obbligata assume una speciale rilevanza cosicché il rapporto si colora di un elemento di fiduciarità (*intuitus personae*). Si è quindi precisato che dette obbligazioni hanno come contenuto prestazioni di carattere accentuatamente spirituale e, in ragione di ciò, eseguibili unicamente da un vitalizante specificamente individuato alla luce delle sue proprie qualità personali"
- 22) Cass. 7 febbraio 1992 n. 1401 per cui il contratto avente ad oggetto la cessione di un immobile in corrispettivo di prestazioni alimentari ed assistenziali (c.d. contratto di vitalizio alimentare), pur essendo affine al contratto di rendita vitalizia, di cui agli artt. 1872 e segg. c.c., se ne differenzia e si configura come **un contratto innominato ed atipico**. In particolare viene affermato che nel contratto di rendita vitalizia, la obbligazione del vitalizante è sempre e soltanto una obbligazione di dare, avente ad oggetto una prestazione periodica di una somma di denaro o di una certa quantità di cose fungibili, mentre nel contratto di mantenimento la obbligazione del vitalizante è una obbligazione di dare (vitto, alloggio, vestiario, medicinali ecc.) e di fare (prestare assistenza morale) ed ha, quindi, per oggetto una prestazione continuativa e non periodica, di contenuto non meramente patrimoniale; nel primo caso, l'obbligazione del vitalizante è già determinata al momento della stipulazione del contratto e non può subire modificazioni nel corso della esecuzione; nel secondo caso, invece, essendo la prestazione del vitalizante diretta a soddisfare le esigenze del vitaliziato che possono cambiare nel tempo (per l'avanzare

dell'età, per malattie, per infortuni ecc.), essa è, per definizione, variabile nel corso della esecuzione del contratto.

- 23)** Cass. 19-07-2011, n. 15848 secondo cui nel contratto atipico di vitalizio alimentare o assistenziale, l'alea è più accentuata rispetto al contratto di rendita vitalizia configurato dall'art. 1872 c.c., in quanto le prestazioni non sono predeterminate nel loro ammontare, ma variano, giorno per giorno, secondo i bisogni (anche in ragione dell'età e della salute) del beneficiario; così anche Cass. sez. 1, 9-10-1996 n. 8825.
- 24)** Di tale orientamento restrittivo, in considerazione della presunta 'eccezionalità' del meccanismo derogatorio di cui s'è detto, sembrerebbe essere una palese dimostrazione la risposta che una Direzione Regionale delle Entrate ha fornito in tal senso ad apposito interpello presentato proprio in materia di contratto di mantenimento e di assistenza a fronte di cessione immobiliare. Si tratta della risposta ad interpello presentato il 29 luglio 2014 alla DRE delle Marche, portante il n.ro 910-116/2014, nella quale si è appunto argomentato in termini di tassatività di applicazione delle regola 'prezzo-valore' e quindi di non estensibilità a fattispecie diverse da quelle, per così dire, 'mediate' dal solo riferimento al valore imponibile di cui all'art. 43 TUR.
- 25)** LAUS, *Il contratto di vitalizio assistenziale nella recente giurisprudenza della Corte di cassazione*, in *Giur. it.*, 2006, p. 507; altresì VERONESI, *Il contratto di assistenza*, in *I Contratti*, 1998, 4, p. 382. Per un tentativo classificatorio di varie fattispecie di 'vitalizi' MALVANO, *Vitalizio assistenziale" e nullità per mancanza di alea*, in *Notariato*, 2010, 3, p. 275; GRECO, *Funzione di adeguamento e contratto di mantenimento*, in *Notariato*, 2009, p. 198; STELLA RICHTER, *Somministrazione di servizi e di assistenza in corrispettivo della cessione di immobili*, in *Notariato*, 1996, 2, p. 129; CALO', *Contratto di mantenimento e proprietà temporanea*, in *Giust. civ.*, 1991, p. 1167; TROJANI, *Contratto di mantenimento e vitalizio alimentare*, in *Vita not.* 1992, 5-6, p. 1445.
- 26)** V. sentenza CTP di Varese n. 70 del 15 maggio 2013 per cui "il contratto di mantenimento è da lungo tempo inquadrato nella categoria delle 'cessioni' ...tant'è che l'Agenzia delle Entrate (ndr: *nella fattispecie esaminata dalla Commissione*) ha dovuto far ricorso alla figura di una 'permuta atipica di diritti' per sostenere la propria tesi e negare l'applicazione del principio del prezzo-valore..", conclusione con cui la Commissione dissente ritenendo al contrario giustificato il ricorso al prezzo-valore.
- 27)** E infatti in termini di 'permuta atipica di diritti' – con riferimento al vitalizio assistenziale – ha argomentato quell'Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate che, negando in prima battuta i benefici del meccanismo del 'prezzo-valore', è risulta poi soccombente nel procedimento giurisdizionale promosso innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Varese, concluso con sentenza n. 70 del 15 maggio 2013. In detta sentenza la CTP si è espressa nel senso dell'ammissibilità del ricorso al prezzo-valore, per il fatto che i contratti di mantenimento ed assistenza vitalizia "da lungo tempo sono inquadrati nella categoria delle cessioni", evocando a supporto la giurisprudenza della Suprema Corte (sentt. nn. 15848/2011 e 1410/1992)
- 28)** Ris. N. 320/E del 9 novembre 2007 "La previsione legislativa del comma 497 citato ha sempre ad oggetto la 'cessione'. Infatti...tale disposizione - ai fini dell'applicazione del criterio catastale per la determinazione della base imponibile - fa generico riferimento alle cessioni aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, senza qualificare il tipo" e la eventuale differenza causale tra i contratti di volta in volta stipulati " non esclude che in entrambi i negozi si realizzi una cessione a fronte di un corrispettivo"..