

Risposta n. 494

OGGETTO: Trasferimento della proprietà di un immobile come corrispettivo della rinuncia all'eredità -Applicabilità della disciplina del prezzo-valore ex art. 1, comma 497,della legge 23 dicembre 2005, n.266

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

Il notaio istante rappresenta di essere stato incaricato della stipulazione di un atto con il quale la Signora X intende accettare la rinuncia verso corrispettivo all'eredità della madre a favore del fratello che interviene per accettare la piena proprietà di un appartamento.

In particolare, l'istante rappresenta che il *de cuius con ultima residenza abituale in Germania* non ha lasciato testamento e gli eredi legittimi sono il coniuge, la figlia e il figlio. Il coniuge e il figlio hanno entrambi rinunciato all'eredità. In particolare il figlio ha rinunciato a nome proprio e per conto dei propri figli minorenni (unitamente alla madre degli stessi) all'eredità, verso il corrispettivo espressamente stabilito nell'obbligo posto a carico della figlia di trasferire allo stesso la piena proprietà di un appartamento oggetto dell'eredità stessa.

Fa presente che è stato emesso il certificato di successione dal tribunale di

Norimberga e un certificato di successione europeo con il quale si attesta che unica erede è la figlia.

L'istante chiede se per tale trasferimento possa applicarsi il regime di tassazione del c.d. prezzo valore previsto dal comma 497 art. 1 della Legge 23 dicembre 2005 n. 266 (ovviamente in base a espressa richiesta in atto in tal senso).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il notaio ritiene che alla successione in esame si applichi la legge tedesca in virtù del Regolamento (UE) n. 650/2012 del Parlamento europeo e del Consiglio del 4 luglio 2012 (relativo alla competenza, alla legge applicabile, al riconoscimento e all'esecuzione delle decisioni e all'accettazione e all'esecuzione degli atti pubblici in materia di successioni e alla creazione di un certificato successorio europeo). In base a tale legge è ammessa la rinuncia all'eredità verso corrispettivo.

Pertanto, deve considerarsi unica erede la figlia con obbligo a carico della stessa di trasferimento dell'intero immobile quale corrispettivo della rinuncia all'eredità da parte del fratello.

L'istante ritiene che nella fattispecie proposta sussistono gli elementi "strutturali" per l'applicazione del meccanismo del prezzo-valore di cui al comma 497, art.1 della legge n. 266 del 2005 in quanto trattasi:

- di cessione a favore di persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali;
- di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze;
- di richiesta avanzata dall'acquirente all'atto della cessione.

In particolare si tratta di trasferimento a titolo oneroso verso corrispettivo (costituito dalla rinuncia all'eredità) con indicazione del corrispettivo (dichiarazione che il trasferimento avviene in adempimento dell' obbligo derivante, appunto, dalla rinuncia all'eredità e come corrispettivo della stessa).

Al riguardo, l'istante evidenzia che la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Salerno n. 14 del 20 gennaio 2011 afferma che *"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"*.

L'istante fa presente, inoltre, che la sentenza della Corte Costituzionale n. 6/2014 nell'aver riconosciuto che tale meccanismo trova 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) pare aver "sdoganato" in qualche modo quel meccanismo da un pedissequo riferimento alle forme stringenti di cui fa menzione il medesimo comma 497 e soprattutto di non ricondurlo 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.

La fattispecie proposta (trasferimento della proprietà dell'immobile in adempimento dell'obbligazione derivante dall'avvenuta rinuncia all'eredità verso corrispettivo), secondo il notaio, è senz'altro da qualificarsi come un trasferimento con corrispettivo: da una parte vi è la rinuncia all'eredità dall'altra parte il trasferimento della proprietà che appunto costituisce corrispettivo della stessa, oppure in maniera speculare trasferimento della proprietà verso il corrispettivo della rinuncia all'eredità. Ciò verrebbe anche espressamente dichiarato in atto.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria

per il 2006), prevedendo una eccezione all'applicazione della regola generale di determinazione della base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, stabilisce che *"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, (...) 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"*.

In presenza di dette condizioni, secondo quanto previsto dal comma 498 dello stesso articolo 1 della legge n. 266 del 2005, opera per l'Amministrazione finanziaria un limite al potere di accertamento di valore previsto dall'articolo 52, comma 1, del TUR.

Al riguardo, come chiarito con la risoluzione n. 121/E del 1 giugno 2007, *"rientrano nell'ambito applicativo dell'articolo 1, comma 497 in esame non solo le "fattispecie traslative" in senso stretto, ma anche gli acquisti a titolo derivativo-costitutivo, gli atti traslativi della nuda proprietà, gli atti di rinuncia e ogni altro negozio assimilato al trasferimento, per il quale la base imponibile è determinata con riferimento al valore del bene oggetto dell'atto, ai sensi dell'articolo 43 del TUR.)*. La tesi secondo cui il termine *"cessioni"* ricomprende anche le fattispecie costitutive è avvalorata dalla disposizione del citato articolo 43, laddove espressamente prevede per i *"contratti costitutivi di diritti reali"* la stessa modalità di determinazione della base imponibile prevista per le cessioni a titolo oneroso. Inoltre, anche l'articolo 2 del d.P.R n. 603 del 1972, in relazione al presupposto dell'IVA, stabilisce che:

Costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento dei diritti reali di godimento su beni di ogni genere".

Le medesime considerazioni sono state ribadite anche nella circolare n. 18/E del 29 maggio 2013.

Inoltre, con riferimento all'obbligo per le parti di indicare il corrispettivo pattuito secondo quanto richiesto dal citato articolo 1 comma 479 della legge n. 266 del 2005, nelle ipotesi in cui il corrispettivo pattuito non è costituito da denaro, la risoluzione n. 320/E del 9 novembre 2007 ha precisato che anche caso di permuta è possibile applicare la disciplina del prezzo valore.

In particolare è stato chiarito che con il contratto di permuta si realizza una cessione a fronte di corrispettivo che non è costituito da denaro ma da cose o diritti. In queste ipotesi come adempimento fiscalmente rilevante da porre in essere ai fini dell'applicabilità della disciplina del prezzo valore sarà necessario indicare in atto l'eventuale conguaglio pattuito dalle parti nonché il valore attribuito a ciascuno dei beni permutati.

Le suesposte considerazioni trovano applicazione anche nel caso in esame ove il corrispettivo pattuito non è costituito dal denaro, ma dal valore del bene trasferito.

Pertanto, si ritiene che al trasferimento in esame possa applicarsi il regime di tassazione del c.d. prezzo valore, a condizione che nell'atto sia indicato il valore attribuito al bene da trasferire al fine di soddisfare quanto richiesto dall'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 relativamente all' "*obbligo di indicare nell'atto il corrispettivo pattuito*".

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)