

RISOLUZIONE N. 53/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 20 maggio 2014

OGGETTO: Indicazione analitica delle modalità di pagamento del corrispettivo nel caso di pagamenti rinviati ad un momento successivo rispetto al perfezionamento degli atti di cessione immobiliare – articolo 35, comma 22, del DL 4 luglio 2006, n. 223

Con istanze indirizzate alla scrivente, sono stati chiesti chiarimenti in ordine alla possibilità di applicare le regole del 'prezzo-valore', di cui all'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, per la determinazione della base imponibile delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in relazione ad un atto di compravendita immobiliare, per il quale i contraenti convengono che una parte del prezzo dell'immobile venga corrisposto in data successiva alla stipula dell'atto.

Come noto, ai sensi dell'articolo 35, comma 22, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, le parti hanno l'obbligo di rendere, all'atto della cessione dell'immobile, apposita dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà recante l'indicazione analitica delle modalità di pagamento del corrispettivo.

In mancanza di detta dichiarazione, l'Amministrazione finanziaria può sottoporre ad accertamento di valore, ai sensi dell'articolo 52, comma 1, del DPR 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito TUR), l'immobile oggetto del trasferimento.

A tal riguardo, è stato chiesto di conoscere se l'obbligo di indicazione analitica delle modalità di pagamento possa ritenersi assolto anche nel caso in cui siano oggetto della dichiarazione sostitutiva solo i pagamenti effettuati in data antecedente o contestuale al rogito, tenuto conto che per i pagamenti che avverranno successivamente le parti non sono nelle condizioni di indicare, in sede di stipula dell'atto, i relativi estremi di pagamento.

Al fine di corrispondere al quesito proposto, occorre preliminarmente rilevare che l'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006) ha introdotto un'eccezione all'applicazione della regola generale di determinazione della base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale.

Più precisamente, il legislatore ha previsto 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 é 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.

In materia di adempimenti fiscalmente rilevanti da porre in essere in occasione della formazione di atti di compravendita immobiliare, l'articolo 35, comma 22, del decreto legge del 4 luglio 2006, n. 223, prevede l'obbligo delle

parti contraenti di rendere, all'atto della cessione di un immobile, seppur assoggettata ad IVA, apposita dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà recante, tra l'altro, l'indicazione analitica delle modalità di pagamento del corrispettivo.

La corretta osservanza di tale obbligo è stata presidiata dalla comminazione, in caso di sua violazione, di una sanzione amministrativa da 500 a 10.000 euro e, ai fini dell'imposta di registro, dall'assoggettamento dell'atto alla procedura di accertamento di valore ex articolo 52, primo comma, del TUR.

Oltre a tali sanzioni di carattere amministrativo, all'autore della dichiarazione mendace redatta mediante dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà si rende applicabile la norma contenuta nell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica del 28 dicembre 2000 n. 445, a mente del quale *"chiunque rilascia dichiarazioni mendaci, forma atti falsi o ne fa uso nei casi previsti dal presente testo unico è punito ai sensi del codice penale e delle leggi speciali in materia"*.

Considerata la portata generale della disposizione recata dal comma 22 dell'articolo 35 predetto, che investe tutte le cessioni di immobili a titolo oneroso, anche se rientranti nel campo di applicazione dell'IVA, la preclusione dell'accertamento di valore ex articolo 52, primo comma, del TUR viene meno anche con riferimento alle vendite di abitazioni nei confronti di privati di cui all'articolo 1, comma 497, della legge 266 del 2005, qualora in atto non siano indicate in modo analitico le modalità di pagamento del corrispettivo (cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate del 6 febbraio 2007, n. 6).

Sulla base della richiamata normativa deve, quindi, ritenersi che l'obbligo dell'indicazione analitica delle modalità di pagamento del prezzo, rispondendo a precise finalità antievasive e di prevenzione del riciclaggio di proventi derivanti da attività illecite sussista, in linea generale, per tutti i pagamenti afferenti ad atti di compravendita immobiliare.

Con particolare riferimento al quesito posto, occorre, tuttavia, considerare che la tracciabilità, nel senso di indicazione analitica delle modalità di pagamento, non può essere pretesa, evidentemente, in relazione a pagamenti che saranno effettuati successivamente rispetto all'atto di cessione immobiliare. Benché, infatti, la chiara formulazione normativa del comma 22 esiga tale indicazione proprio nel momento della cessione, manca la possibilità per le parti contraenti di fornire, in detto momento, gli estremi di tutti i pagamenti che compongono il corrispettivo complessivamente pattuito (in quanto si verificheranno solo in data successiva alla firma dell'atto di cessione).

Quanto sopra induce a ritenere che, in relazione ai pagamenti rinviati ad un momento successivo rispetto al perfezionamento degli atti di cessione di diritti immobiliari, l'obbligo di indicazione analitica delle modalità di pagamento del corrispettivo possa essere assolto fornendo in atto gli elementi utili alla identificazione, in termini di tempi, importi ed eventuali modalità di versamento, di quanto dovuto a saldo. Del resto, è nella piena facoltà dell'Amministrazione Finanziaria, nell'ambito dei poteri di controllo di competenza, di procedere comunque a verificare la coerenza tra le corrispondenti movimentazioni finanziarie, una volta manifestatesi, e i patti conclusi tra acquirente e venditore.

In tali casi, l'indicazione nell'atto degli elementi relativi ai pagamenti futuri esclude che possa essere irrogata la sanzione amministrativa e la correlata sanzione impropria, ossia l'assoggettamento dell'atto alla procedura di accertamento di maggior valore *ex* articolo 52, primo comma, del TUR, con sostanziale disapplicazione del regime del 'prezzo-valore'.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE