



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

OBBLIGO DI REGISTRAZIONE DEL PRELIMINARE ED ONERI FISCALI*

di Stefano Fiorentino

In this paper we analyze fiscal profiles of the preliminary agreement, especially with regard to the issue of the registration and taxation of this specific contract in the context of indirect taxation.

In addition, we analyze the tax profiles of the different types of clauses which are often present in this type of contract.

The different profiles involved in this issue have been studied in the light of the case-law and practice guidelines, which offer interesting cause for reflection.

SOMMARIO: 1. Introduzione e definizione del tema d'indagine: precisazioni in tema di qualificazione degli atti ai fini dell'imposizione di registro – 2. Obbligo di registrazione del preliminare in termine fisso e registrazione in caso d'uso: a) i contratti preliminari relativi ad operazioni soggette ad Iva; b) i contratti preliminari redatti per corrispondenza – 3. L'imposta applicabile al preliminare ed alle sue clausole nella disciplina del TUR: la caparra confirmatoria – 3.1. Segue: gli acconti di prezzo ed i rapporti di tali clausole (caparra confirmatoria e acconti di prezzo) con l'imposizione applicata al contratto definitivo– 3.2. Segue: la clausola penale; la caparra penitenziale; il deposito cauzionale – 4. Contratto preliminare per persona da nominare– 5. La cessione del contratto preliminare – 6. Cenni sulla risoluzione del preliminare

1. Introduzione e definizione del tema d'indagine: precisazioni in tema di qualificazione degli atti ai fini dell'imposizione di registro

In premessa è utile chiarire che la presente indagine concerne le implicazioni fiscali del contratto preliminare, con particolare riferimento agli obblighi di registrazione del contratto stesso nell'ambito dell'imposizione indiretta.

La prima questione da affrontare ricade sull'esistenza o meno di un obbligo di registrazione specificamente riconducibile al «contratto preliminare», inteso nella sua costruzione tradizionale come contratto che ha per oggetto l'obbligo reciproco delle parti a stipulare un successivo contratto definitivo¹.

A tal fine può affermarsi agevolmente che l'art. 5, comma 1, del d.P.R. n. 131 del 1986 (Testo Unico Imposta di Registro, d'ora in poi «tur») sancisce, in via generale, l'obbligo di registrazione in termine fisso degli atti indicati nella parte prima della Tariffa allegata al medesimo decreto, nell'ambito dei quali

* Lo scritto trae spunto, con integrazioni e modifiche, dal lavoro in corso di pubblicazione nell'opera collettanea *Il contratto preliminare*, nell'ambito della collana "Il diritto applicato", Cedam.

¹G. MIRABELLI, *Dei contratti in generale, Commentario al codice civile*, Libro IV, Tomo II, Torino 1961, 199.

sono espressamente ricompresi «i contratti preliminari di ogni specie» (art. 10, Tariffa, Parte prima). In virtù del contenuto testuale dell'enunciato appena richiamato (contratti preliminari di ogni specie), può affermarsi l'irrilevanza, limitatamente peraltro agli effetti applicativi di tale disposizione, della specifica tipologia di preliminare posto in essere così come della natura delle obbligazioni assunte con lo stesso, ovvero della sua eventuale unilateralità².

Ciò è vero sempre che, ovviamente, il contratto in questione sia effettivamente qualificabile come «contratto preliminare» (sia pure di ogni genere e specie).

A tal proposito va peraltro rilevato che, ferma l'indicazione «generalizzante» di cui all'art. 10 della Tariffa, la disciplina tributaria non contempla una propria definizione di contratto preliminare, per cui si ritiene applicabile la sottostante nozione civilistica.

Assume rilievo decisivo anche sul piano tributario, quindi, la distinzione fondata sulla volontà dei contraenti, profilo che sul piano civilistico serve a distinguere il contratto preliminare dal definitivo, laddove, in modo specifico, «nel primo l'introduzione del regolamento di interessi programmato è fatta dipendere dalla futura manifestazione di consenso che le parti si obbligano a prestare col definitivo»³.

La centralità dell'indagine sulla effettiva volontà dei contraenti per distinguere il contratto preliminare dal definitivo, al di là della qualificazione formale data al negozio, è costantemente affermata dalla giurisprudenza tributaria, ed in particolare nella prospettiva del tur.

In tema di imposta di registro questa Corte ha già più volte avuto occasione di affermare che – ai fini della qualificazione di un negozio come preliminare o definitivo di vendita, agli effetti della correlativa tassazione con l'imposta fissa o proporzionale – non rileva il *nomen iuris* dell'atto, ma l'effettivo contenuto del medesimo⁴.

In punto di precisazione degli elementi rilevanti per stabilire se la volontà delle parti si è effettivamente manifestata nella stipula di un contratto preliminare, ovvero di un contratto definitivo, la Commissione Tributaria Centrale ha affermato, con orientamento ancora attuale, l'irrilevanza delle espressioni usate, quali ad esempio, «promette di vendere» o «promette di acquistare». E' invece fondamentale avere riguardo alla reale volontà delle parti e agli effetti sostanziali del negozio⁵.

In linea con quanto sinora chiarito sono anche gli orientamenti interpretativi manifestati nei documenti ufficiali di prassi dell'Amministrazione finanziaria. Con particolare riguardo alla distinzione tra contratto preliminare e definitivo, ai fini dell'imposta di registro, l'Amministrazione finanziaria ha infatti da

²A. URICCHIO, *Commento all'art. 10 della tariffa*, in *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, a cura di N. D'Amati, Torino, 1989, 546-547.

³R. BRACCINI, voce *Contratto preliminare*, II) *diritto tributario*, in *Enc. Giur. Treccani*, 6.

⁴In tal senso, *ex multis*, Cass.civ., 15 gennaio 1992, n. 417, in *bancadati Big*, Ipsa.

⁵Così, Comm. Trib. Centr., 9 novembre 1979, n. 2777, in www.cerdef.it: «al di là delle espressioni usate ("promette di vendere"; "promette di acquistare") di per se stesse prive di ogni carattere di decisività, dovendosi avere riguardo piuttosto alla reale volontà delle parti e agli effetti sostanziali del negozio - sembra chiaro l'intento delle parti stesse, emergente dall'insieme delle clausole negoziali, di dar luogo ad un contratto con un contenuto volitivo attuale di trasferimento del bene, sia pure condizionato al venire ad esistenza della cosa compravenduta, e senza necessità, agli effetti traslativi, di alcuna ulteriore manifestazione negoziale».

tempo affermato che, per comprendere l'effettiva natura preliminare o definitiva di un contratto di vendita, è necessario indagare l'effettiva volontà delle parti, per comprendere se «essa sia rivolta direttamente al trasferimento della proprietà, ovvero a dar vita ad un rapporto obbligatorio che li impegna ad una ulteriore manifestazione di volontà che operi l'effetto traslativo»⁶.

Nell'affermare, come chiarito, la sostanziale riconducibilità della distinzione tra preliminare e definitivo ai fini del tur alla sottostante problematica civilistica, va peraltro considerato il ruolo che l'art. 20 del tur assume ai fini dell'interpretazione di tutti gli atti sottoposti all'imposta di registro. Tale articolo, rubricato «Interpretazione degli atti», recita infatti: «L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente». Preliminarmente può essere affermato che la funzione che tale disposizione assolve nell'ambito dell'interpretazione degli atti da sottoporre a registrazione, appare essenzialmente confermativa di quanto già detto in termini di preminenza della effettiva volontà contrattuale, al di là del contenuto formale degli atti sottoposti alla registrazione⁷.

Ferma la tendenziale riconducibilità dell'interpretazione/qualificazione degli atti sottoposti alla registrazione alla sottostante problematica civilistica, sussiste tuttavia un elemento di peculiarità nell'approccio interpretativo finalizzato all'applicazione di tale imposta, specificamente riconducibile alla esaminata disposizione di cui all'art. 20.

Tale disposizione, infatti, sottende un enunciato rilevante in tema di criteri interpretativi degli atti sottoposti a registrazione, laddove esprime la peculiare connotazione dell'imposizione di registro quale «imposta sugli atti».

Ciò implica che la ricerca della effettiva volontà negoziale, che ben può spingersi ovviamente oltre il titolo o la forma apparente, andrà tendenzialmente circoscritta agli elementi ritraibili dagli atti sottoposti a registrazione, non potendo assumere rilievo, in base a tale norma, gli effetti economici riferibili all'operazione complessiva, della quale il singolo negozio sottoposto alla registrazione dovesse eventualmente fare parte.

In altre parole, la peculiarità sul piano interpretativo/qualificatorio degli atti sottoposti a registrazione ex art. 20, rilevante ovviamente anche per il contratto preliminare, comporta uno «svilimento» dei canoni e dei criteri interpretativi di tipo extratestuale, pure rilevanti sul piano civilistico; tali profili, infatti, non appaiono direttamente compatibili con l'enunciato di cui al medesimo art. 20, laddove con

⁶ Ministero delle finanze, risoluz. 18 giugno 1990, n. 260133, in *bancadati Big*, Ipoa.

⁷ In tal senso è l'orientamento della giurisprudenza: *ex multis*, Cass., Sez. trib., 7 luglio 2003, n. 10660; Cass., Sez. trib., 25 febbraio 2002, n. 2713, in *bancadati Big*, Ipoa. Per tali considerazioni, nonché per gli ulteriori riferimenti giurisprudenziali e dottrinali, si veda M. NUSSI, *Commento sub art. 20, D. P. R. 131/1986*, in AA. VV., *Commentario breve alle leggi tributarie* (a cura di Marongiu), Padova, 2011, 785 ss. L'Autore, infatti, nell'analizzare puntualmente l'ampia giurisprudenza intervenuta sul tema, sottolinea come, pur essendo ribadita da tempo l'autonomia dei criteri di interpretazione ex art. 20 rispetto a quelli civilistici ed in particolare il divieto di utilizzo di dati extratestuali rispetto all'atto registrato, la medesima giurisprudenza talvolta esprima soluzioni interpretative sostanzialistiche che, nell'applicazione dell'imposta di registro, vanno oltre ciò che è ricavabile dall'atto stesso (ad esempio, i contratti collegati).

tale disposizione si rileva la preminenza di uno specifico approccio interpretativo, coerentemente correlato alla natura di «imposta d'atto» dell'imposizione di registro. Si riscontra cioè una peculiare «attitudine interpretativa», come tale indubbiamente tesa a far emergere la causa negoziale concreta e reale, ma, in conformità con il profilo impositivo cui è asservita, nei limiti di ciò che emerge dall'«assetto cartolare» degli atti sottoposti a registrazione.

Quanto appena affermato trova molteplici conferme in dottrina⁸, nonché negli orientamenti tradizionali della giurisprudenza. Ed infatti la Suprema Corte nel ribadire, in più occasioni, la necessità di privilegiare la intrinseca natura e gli effetti giuridici piuttosto che il titolo o forma apparente⁹, ha coerentemente precisato, dando il giusto rilievo alla disposizione contenuta nell'art. 20, come, nell'interpretazione della volontà negoziale rivesta importanza preminente la ricerca della causa reale¹⁰.

Lo scenario sinora descritto, con particolare riferimento ai canoni interpretativi da applicare agli atti sottoposti a registrazione, ivi compreso il contratto preliminare, è reso oggi più incerto dall'avvento del principio di abuso del diritto, ritenuto applicabile in via generale nell'ordinamento tributario.

Essendo incompatibile con il tenore della presente indagine esaminare *funditus* le implicazioni di tale questione¹¹, può essere affermato però che questi approcci hanno indubbiamente indotto la giurisprudenza a superare i canoni interpretativi tradizionalmente associati all'art. 20. Nella scia di tali orientamenti, infatti, sorti inizialmente in ambito Iva e imposte sui redditi, recenti pronunce hanno valorizzato espressamente il disegno economico complessivo nel quale l'atto è inserito, anche al fine di qualificare gli atti da sottoporre a registrazione¹².

⁸ Sottolinea l'autonomia dei criteri di interpretazione ex art. 20 del negozio sottoposto a registrazione rispetto alle regole civilistiche G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Cedam, 2003, 294.

⁹ Cass., Sez. trib., 30 maggio 2005, n. 11457; 7 luglio 2003, n. 10660; 25 febbraio 2002 n. 2713; 23 novembre 2001 n. 14900, tutte in *bancadati Big*, Ipsoa.

¹⁰ Cass., Sez. trib., 4 maggio 2007, n. 10273, in *bancadati Big*, Ipsoa: ««anche se non potrà prescindere dall'interpretazione della volontà negoziale secondo i canoni generali (...)»,"nella individuazione della materia imponibile dovrà darsi prominenza assoluta alla causa reale sull'assetto cartolare, con conseguente tangibilità, sul piano fiscale, delle forme negoziali" in considerazione della certa "funzione antielusiva" sottesa al d.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, con la conseguenza che l'"autonomia contrattuale" e la "rilevanza degli effetti giuridici dei singoli negozi (e non anche di quelli "economici", riferiti alla fattispecie globale)" resta "necessariamente circoscritto alla regolamentazione formale degli interessi delle parti" perchè, altrimenti, "finirebbe per sovvertire gli enunciati criteri impositivi»».

¹¹ Per alcuni approfondimenti, anche sul piano dei riferimenti bibliografici, sia consentito rinviare a S. FIORENTINO, *Qualificazione fiscale dei contratti d'impresa: abuso e sanzionabilità*, in *Riv. dir. trib.*, n. 2/2012, parte I, 177- 203.

¹² In tal senso Cass., Sez. trib., 31 agosto 2007, n. 18374, in *bancadati Big*, Ipsoa: «La Commissione regionale, dunque, non ha fatto buon governo nè del principio ricavabile dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 sulla interpretazione degli atti per cui l'imposta va applicata le secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente nè del successivo disposto dell'art. 21 che differenzia gli atti che contengono più disposizioni a seconda che diano vita ad un mero collegamento negoziale, in quanto rette da cause distinte e soggette ciascuna ad autonoma imposizione ovvero integrino un atto complesso riconducibile ad unico rapporto causale e, quindi, derivanti, per loro intrinseca natura, le une dalle altre restando così assoggettate ad unica (e più onerosa) tassazione. Trattasi di normativa utilizzabile in funzione antielusiva come strumento di salvaguardia contro pratiche di aggiramento della normativa tributaria che va letta in chiave comunitariamente orientata facendo leva sul concetto di abuso del diritto».

Di recente, la stessa Corte ha confermato, nell'ambito di una valorizzazione generale del divieto di elusione/abuso del diritto, la rilevanza del disegno economico complessivo al fine della qualificazione degli atti sottoposti a registrazione, e conseguente individuazione degli oneri fiscali correlati¹³.

L'approccio giurisprudenziale fondato sulla rilevanza generale del divieto di abuso/elusione, come tale esplicante i propri effetti nell'intero ordinamento tributario, è costantemente confermato nelle pronunce della Corte di Cassazione. Il punto può essere considerato consolidato e rilevante in questi termini anche per l'imposizione del registro, nonostante la gran parte delle sentenze siano in tema di Iva ed imposte sui redditi¹⁴.

Con particolare riferimento all'imposta di registro, va detto però che appaiono più convincenti gli orientamenti giurisprudenziali che, nel perseguire tali approcci, evitano forzature dell'art. 20¹⁵.

In altre parole e conclusivamente sul punto, è necessario distinguere l'approccio interpretativo ricavabile dalla disposizione dell'art. 20, da quello implicato dall'applicazione del divieto generale di abuso/elusione.

Nel primo caso non vi è alcuna ragione per stravolgere i consolidati orientamenti della dottrina e della stessa giurisprudenza, che sino ad un recente passato hanno correttamente e costantemente ricondotto l'esegesi di tale disposizione ad un profilo peculiare di interpretazione/qualificazione della effettiva volontà negoziale, in stretta coerenza con la natura dell'imposta di registro quale imposta d'atto e, quindi, all'interno di ciò che è rilevabile dall'assetto cartolare sottoposto alla registrazione¹⁶.

All'interno di tale schema applicativo, la riqualificazione fiscale degli atti sottoposti alla registrazione è riconducibile all'area dell'evasione d'imposta, con tutte le tradizionali conseguenze in termini motivazionali e sanzionatori.

Su di un diverso piano concettuale e, cioè, nell'ambito di esplicazione del principio generale di abuso/elusione, può essere d'altro canto valorizzata, anche nell'applicazione dell'imposta di registro,

¹³ In proposito, si veda Cass., Sez. trib., 30 giugno 2011, n. 14367, in *bancadati Big*, Ipsoa: «nell'ambito della ricostruzione della volontà delle parti, la costituzione del mutuo ipotecario considerata unitariamente con i negozi successivi (costituzione della società, conferimento in essa tra i beni aziendali del bene ipotecato, cessione delle quote a terzi) configura un aspetto dell'unico negozio ritenuto in concreto esistente, ovvero la cessione di azienda, frazionato allo scopo di eludere la imposizione fiscale, e nell'ambito di tale disegno unitario la assunzione del mutuo costituisce atto elusivo posto in essere al fine di fare apparire una passività in concreto inesistente, in quanto con il metodo adottato (...) si cela la corresponsione di una parte di prezzo relativa al bene aziendale compravenduto».

¹⁴ Sul punto si veda M. NUSSI, *Commento sub art. 20, D. P. R. 131/1986*, cit., 784 ove si precisa che «la giurisprudenza che ha applicato la clausola antielusiva generale all'imposta di registro ha altresì statuito che la prova del ravvisato intento elusivo deve essere fornita dall'amministrazione fiscale e deve essere analizzata dal giudice tributario con precisione e rigore».

¹⁵ In proposito, in dottrina, da ultimo, G. MARONGIU, *L'abuso del diritto nella legge di registro tra principi veri e principi asseriti*, in *Dir. e prat. Trib.*, n. 2, 2013, 368. L'Autore sottolinea, ispirandosi espressamente ad insegnamenti consolidati nel tempo, come gli approcci volti ad attribuire una funzione genericamente antielusiva all'art. 20 non siano compatibili con il tenore della presente disposizione.

¹⁶ In tal senso, si veda di recente G. CORASANITI, *L'interpretazione degli atti e l'elusione fiscale nel sistema dell'imposta di registro*, in *Obbligazioni e Contratti*, 2012, 615; M. BEGHIN, *L'abuso del diritto nella indefettibile prospettiva del «vantaggio fiscale»*, in *Corr. trib.*, 2009, 2325 ss.; E. DELLA VALLE, *L'elusione nella circolazione indiretta del complesso aziendale*, in *Rass. trib.*, 2009, 375 ss.; G. MARONGIU, *L'elusione nell'imposta di registro tra l'abusodel «diritto» e l'abuso del potere*, in *Dir. e prat. trib.*, 2008, 1067 ss.; G. ZIZZO, *Sull'elusività del conferimento di azienda seguito dalla cessione della partecipazione*, nota a *Comm. Trib.Prov. Firenze*, sez. XX, 5.11.2007, n. 150, in *Giust. trib.*, 2008, 277.

una qualificazione degli atti orientata a contrastare quelle condotte finalizzate ad aggirare la normativa tributaria con lo scopo esclusivo o prevalente di ottenere un vantaggio d'imposta. Ma è nell'ambito di tale approccio, coerentemente motivato e provato, che può eventualmente assumere rilievo il disegno economico complessivo nel quale l'atto è inserito.

Evitando ulteriori approfondimenti che esulerebbero dal tenore del presente lavoro, è evidente però che la necessaria distinzione dei due profili evidenziati, implica molteplici conseguenze in termini di legittimità degli eventuali atti impositivi di accertamento/liquidazione, sia in punto di onere motivazionale che sul piano probatorio e sanzionatorio.

2. Obbligo di registrazione del preliminare in termine fisso e registrazione in caso d'uso: a) i contratti preliminari relativi ad operazioni soggette ad Iva; b) i contratti preliminari redatti per corrispondenza

Ai sensi dell'art. 5, comma 1, del tur, «Sono soggetti a registrazione in termine fisso gli atti indicati nella parte prima della tariffa ...». Come già accennato, la parte prima della tariffa, all'art. 10, contempla «i contratti preliminari di ogni specie»¹⁷.

Può affermarsi, quindi, che per gli atti qualificabili, nei termini già precisati, «contratti preliminari» ai fini del tur, sussiste un obbligo formale di registrazione «in termine fisso»; la decorrenza di tale termine è espressamente disciplinata dall'art. 13, comma 1, del medesimo tur che prevede l'obbligo di registrazione «entro venti giorni dalla data dell'atto se formato in Italia, entro sessanta giorni se formato all'estero».

Ferma la previsione normativa di cui agli artt. 5, comma 1, e 10 della Tariffa, dalla quale si evince la generale applicabilità ai contratti preliminari dell'obbligo di registrazione in termine fisso, va peraltro esaminata la rilevanza di disposizioni specifiche che, al ricorrere di determinate circostanze, sottraggono determinati atti all'obbligo formale di registrazione in termine fisso, prevedendone la registrazione solo «in caso d'uso».

a) A tal proposito va in primo luogo esaminata la disciplina contenuta nel secondo comma del medesimo art. 5 del tur. La norma in questione prevede l'obbligo di registrazione in caso d'uso per le scritture private non autenticate «se tutte le disposizioni in esse contemplate sono relative ad operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto».

Una considerazione che può essere immediatamente fatta concerne i preliminari redatti nella forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata che, evidentemente, sono *ex se* fuori dalla previsione di cui

¹⁷ Per una panoramica sulle questioni fiscali connesse al contratto preliminare si veda L. STRIANESE, *Il contratto preliminare tra vincoli civilistici ed evoluzione dell'ordinamento tributario*, Napoli, 2011.

al secondo comma dell'art. 5, rimanendo, quindi, attratti nella regolamentazione generale di cui al comma 1 (registrazione in termine fisso).

Detto ciò, ne deriva per converso che un contratto preliminare redatto nella forma della scrittura privata non autenticata sembrerebbe assoggettabile a registrazione solo «in caso d'uso», se tutte le disposizioni in esso contenute sono soggette all'IVA.

Prima, peraltro, di esaminare le questioni specificamente concernenti l'applicabilità di tale norma ai contratti preliminari, è utile accennare al significato dell'espressione «in caso d'uso» nel tur.

Per l'art. 6 del Testo Unico si ha caso d'uso «quando un atto si deposita, per essere acquisito agli atti, presso le cancellerie giudiziarie nell'esplicazione di attività amministrative o presso le amministrazioni dello Stato e degli enti pubblici territoriali e rispettivi organi di controllo, salvo che il deposito avvenga ai fini dell'adempimento di un'obbligazione delle suddette amministrazioni, enti o organi ovvero sia obbligatorio per legge o regolamento».

A tal proposito deve osservarsi come la giurisprudenza abbia chiarito che ai fini di tale norma per «deposito» non si intende una modalità «materiale» di consegna dell'atto alla pubblica amministrazione, ma piuttosto l'effetto sostanziale concernente l'acquisizione dell'atto ai fini giuridici ed operativi, al quale è riconducibile la notifica all'amministrazione dell'atto di cessione di un credito verso la medesima pubblica amministrazione.

In merito poi all'enunciato «... salvo che il deposito avvenga ai fini dell'adempimento di un'obbligazione delle suddette amministrazioni, enti o organi ovvero sia obbligatorio per legge o regolamento», la Corte di cassazione ne ha delineato l'ambito di operatività in termini restrittivi, sull'assunto che tali profili costituiscono una deroga alla generale tassabilità degli atti¹⁸.

Dopo aver delineato il significato dell'espressione in caso d'uso, cui consegue l'obbligo di registrazione dell'atto se riconducibile alla previsione di cui all'art. 5, comma 2, deve essere esaminata l'applicabilità di tale disposizione ai contratti preliminari, ivi compresi gli eventuali profili di criticità.

La questione concerne in particolare l'interpretazione dell'espressione «se tutte le disposizioni in esse contemplate sono relative ad operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto», con particolare riferimento alle specificità del contratto preliminare.

¹⁸In tal senso, Cass., Sez. trib., 23 maggio 2005, n. 10865, in *bancadati Big*, Ipsoa: «... si deve valutare se il deposito in questione sia avvenuto "ai fini dell'adempimento di un'obbligazione della amministrazione". E, ad avviso del Collegio, questa circostanza (che escluderebbe la applicazione della imposta) non si è realizzata. Ciò in quanto la norma, che costituendo deroga al principio generale della tassabilità degli atti è di stretta interpretazione, allude agli atti il cui deposito è necessario per l'adempimento della obbligazione. Mentre l'atto di cessione non attiene all'adempimento della obbligazione bensì alle modalità dell'adempimento stesso, cioè al soggetto nelle cui mani deve avvenire il versamento». Pertanto i Giudici concludono che «... costituisce caso d'uso ai sensi dell'art. 6 del d.P.R. 131/1986 la notifica dell'atto di cessione di un credito nei confronti della pubblica amministrazione; questa utilizzazione non avviene ai fini dell'adempimento di un'obbligazione e non è obbligatoria per legge o regolamento, e quindi ricade nell'ambito di applicazione della imposta in quanto».

A tal proposito, in base all'assunto che il contratto preliminare è per sua natura contratto ad effetti obbligatori e non reali, giurisprudenza (oramai risalente) ne ha affermato la non riconducibilità a questa disposizione in quanto atto solo indirettamente relativo ad operazioni imponibili Iva¹⁹.

L'orientamento appena ricordato che, pur non essendo stato espressamente superato, appare in ogni caso isolato, non è condivisibile.

E' ovviamente agevole da negare, se intesa in termini generali, la correlazione efficace obbligatoria dei contratti *versus* irrilevanza ai fini Iva; ma ciò è talmente evidente, alla stregua della disciplina Iva in merito alle operazioni imponibili concernenti prestazioni di servizi, che la dimostrazione non necessita di alcun approfondimento.

A ben vedere, al di là delle espressioni utilizzate, l'errore interpretativo si colloca a monte di tale ragionamento, laddove, esaminando l'enunciato «disposizioni.. relative ad operazioni soggette ad imposta sul valore aggiunto», si rileva che lo stesso, già nella sua struttura letterale, non richiede affatto un collegamento «diretto e contestuale» con il sorgere dell'obbligazione ai fini iva.

Al contrario tale assunto, all'interno della *ratio* che ispira il principio di alternatività dell'imposta di registro con l'Iva sancita dall'art. 40 del tur, è espressivo della volontà legislativa di sottrarre all'imposizione proporzionale di registro quegli atti le cui disposizioni sono «tutte» effettivamente e sostanzialmente riferibili ad «operazioni» soggette ad Iva.

In stretta aderenza con tale finalità va, dunque, interpretata la previsione di cui all'art. 5, comma 2, che sottopone i medesimi atti all'obbligo di registrazione in caso d'uso.

Tenendo in adeguata considerazione il principio di alternatività, non emerge alcuna ragione, né letterale né logico-sistemica, per escludere da tale disciplina quei contratti preliminari, le cui disposizioni, operanti sul piano obbligatorio, sono tutte riferite ad «operazioni» soggette ad Iva; e ciò anche se le «operazioni» alla cui realizzazione il preliminare è rivolto si considerano effettuate ai fini Iva con la stipula del definitivo, così come del resto è fisiologico per la natura stessa degli obblighi nascenti dal contratto preliminare.

Importante conferma a favore dell'interpretazione proposta è altresì rappresentata dalla espressa menzione dell'art. 5, comma 2, nella nota inserita a margine dell'art. 10 della tariffa; è stato già rilevato, infatti, che tale ultima disposizione concerne unicamente «i contratti preliminari di ogni specie», per cui

¹⁹ Così, Comm. Trib. Centr., 25 marzo 82, n.1597, in *bancadati Big*, Ipsoa: «nella specie, non è quindi applicabile la norma di cui all'art. 9 della tariffa allegata A parte prima della legge 26 ottobre 1972 n.634, bensì quella di cui all'art.10 della stessa tariffa che fa riferimento ai contratti preliminari di ogni specie il che è stato puntualmente ed esattamente anche riconosciuto, con risoluzione n. 302028/74 della Direzione generale delle tasse ed imposte indirette sugli affari del Ministero delle finanze ove si pone preliminarmente in luce che le promesse di vendita, avendo contenuto meramente obbligatorio, e quindi non traslativo della proprietà, non comportano, per l'Iva ai sensi degli artt.2 e 6 D.P.R. 26 ottobre 1972 n.633, il sorgere dell'obbligazione tributaria; e che conseguentemente agli effetti dell'imposta di registro sono, in ogni caso, soggette a registrazione in termine fisso».

il riferimento all'art. 5 comma 2, contenuto nella nota a margine del medesimo art. 10, non può che essere inteso quale conferma della possibilità di applicare tale regime ai contratti preliminari²⁰.

b) La seconda disposizione rilevante, in merito all'eventuale sottrazione del contratto preliminare all'obbligo di registrazione in termine fisso sancita dall'art. 5, comma 1 e dall'art. 10, tariffa parte prima, è rappresentata dall'art. 1 della Tariffa, parte seconda.

La Tariffa parte seconda, prevede in via generale la registrazione in caso d'uso per gli atti ad essa riferibili.

All'interno della regolamentazione della Tariffa parte seconda rubricata «Atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso», l'art. 1 prevede appunto l'obbligo di registrazione in caso d'uso per alcune ipotesi di atti, già riconducibili alla Tariffa parte prima, qualora gli stessi siano «formati mediante corrispondenza». Tra le ipotesi testualmente richiamate nell'art. 1 vi è l'art. 10 della Tariffa parte prima, per cui può affermarsi che i contratti preliminari formati mediante corrispondenza siano tendenzialmente assoggettati a registrazione in caso d'uso.

Il medesimo art. 1 della Tariffa parte seconda, tuttavia, esclude espressamente dal proprio ambito applicativo gli atti «per i quali dal Codice civile è richiesta a pena di nullità la forma scritta». Da ciò, ferma la riconducibilità di tale questione all'ambito propriamente civilistico, ne deriva che il contratto preliminare di vendita immobiliare è comunque soggetto a registrazione in termine fisso²¹. E' noto in proposito, infatti, come, ai sensi dell'art. 1351 del c.c. «Il contratto preliminare è nullo se non è fatto nella stessa forma che la legge prescrive per il contratto definitivo» e che, in base a quanto previsto dall'art. 1350 co. 1 n. 1 c.c., per i contratti preliminari aventi ad oggetto la stipula di contratti definitivi che trasferiscono la proprietà di beni immobili, è prevista la forma scritta *ad substantiam*.

3. L'imposta applicabile al preliminare ed alle sue clausole nella disciplina del tur: la caparra confirmatoria

In via generale può affermarsi che l'imposta di registro è applicata al preliminare nella misura fissa (attualmente pari ad euro 168), così come indicato nell'art. 10 della Tariffa, parte prima.

E' evidente che tale scelta legislativa, al di là di ogni ulteriore specificazione, è fondata sull'assunto che gli effetti giuridico-economici del preliminare confluiscono naturalmente nel contratto definitivo, sul quale andrà, quindi, tendenzialmente consolidata la relativa imposizione fiscale.

Si è già rilevato altresì che, evidentemente, un tale regime di imposizione è ancorato alla corretta qualificazione dell'atto quale «contratto preliminare», in primo luogo sul piano civilistico, ma in ultima

²⁰ R. BRACCINI, voce *Contratto preliminare*, cit. 6.

²¹ In tal senso A. LOMONACO- V. MASTROIACOVO, *I profili fiscali dei nuovi obblighi dei mediatori e la disciplina tributaria del contratto preliminare*, studio n. 13-2007/T del C.N.N., 17.

analisi alla stregua degli strumenti di interpretazione/qualificazione rilevanti ai fini dell'imposizione di registro.

Ferma tale precisazione, la già accennata nota all'art. 10 della tariffa, parte I, contiene peraltro uno specifico riferimento alla caparra confirmatoria ed agli acconti di prezzo, finalizzato a sottrarre determinate ipotesi all'imposizione in misura fissa.

A tal proposito la disposizione in parola stabilisce, infatti, che «se il contratto preliminare prevede la dazione di somme a titolo di caparra confirmatoria si applica il precedente art. 6; se prevede il pagamento di acconti di prezzo non soggetti alla imposta sul valore aggiunto ai sensi degli art. 5, comma 2, e 40 del testo unico si applica il precedente art. 9. In entrambi i casi l'imposta pagata è imputata all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo».

In virtù di tale disposizione, dunque, se il preliminare prevede la dazione di somme a titolo di caparraconfirmatoria, comportando l'applicabilità dell'art. 6 della tariffa parte prima, determinerà l'applicazione dell'imposta proporzionale di registro nella misura dello 0,50 per cento ivi prevista; per gli acconti di prezzo non soggetti all'imposta sul valore aggiunto, invece, il richiamo all'art. 9 della medesima Tariffa Parte I, comporterà l'applicazione dell'imposta proporzionale del 3 per cento.

In via preliminare e comune ad entrambe le ipotesi, va precisato che l'applicabilità della normativa *de qua* al contratto preliminare non appare ancorata, sul piano letterale, al momento della concreta erogazione delle somme a titolo di caparra o acconto. Ciò in quanto la norma fa specifico riferimento alle clausole che prevedono tali erogazioni di somme, e non alle erogazioni *tout court* («...se il contratto preliminare prevede.. »).

Le implicazioni di una tale affermazione saranno esaminate nel prosieguo del lavoro, con particolare riferimento ai pagamenti a titolo di acconto, anche perché, come si vedrà, una tale indicazione letterale andrà ragionevolmente superata nell'ipotesi della caparra confirmatoria; ciò in ragione di contrarie indicazioni ricavabili sul piano sistematico, fondate sia sulla natura reale della caparra confirmatoria che in virtù del necessario e complesso coordinamento della previsione contenuta nella nota all'art. 10 con il regime di cui all'art. 6 ivi richiamato.

In ogni caso, considerate le diverse implicazioni ai fini dell'imposta di registro, assume particolare rilievo distinguere le ipotesi di caparra confirmatoria da quelle concernenti il versamento di acconti di prezzo.

Sia pure nell'ambito di un esame meramente ricognitivo, si può affermare che la caparra confirmatoria, in base a quanto previsto dall'art. 1385 c.c., consiste nella dazione di una somma di denaro o di altre cose fungibili che, in caso di adempimento, può essere restituita o imputata alla prestazione dovuta (1 co); se, invece, la parte che ha versato la caparra è inadempiente, l'altra parte può recedere dal contratto, trattenendo la somma; se al contrario è inadempiente la parte che ha ricevuto la caparra, l'altra può recedere dal contratto esigendo il doppio della medesima (2 co). L'istituto, dunque, svolge una funzione

di garanzia reale oltre che risarcitoria, ossia di liquidazione preventiva del danno da inadempimento. Nella diversa ipotesi in cui il denaro (o le cose fungibili) venga reso non a titolo di caparra confirmatoria, bensì come anticipo del *quantum* dovuto, l'eventuale risoluzione del contratto comporta esclusivamente la restituzione dello stesso (salvo il risarcimento del danno se la risoluzione avvenga per inadempimento imputabile).

Tanto considerato in via generale sul piano civilistico, non è poi sempre agevole determinare quale sia, in concreto, il titolo della dazione della somma di denaro anche al fine di stabilire il corrispondente regime di imposizione.

In proposito, la prassi dell'amministrazione finanziaria, in linea con l'esigenza di ricercare l'effettiva volontà delle parti ha precisato che, una somma versata a titolo di caparra confirmatoria rileverà anche come anticipazione del corrispettivo pattuito, se le parti hanno espressamente attribuito alla predetta somma, «in aggiunta alla funzione di liquidazione anticipata del danno da inadempimento, anche quella, rilevante a seguito dell'esecuzione, di anticipazione del corrispettivo»²².

La giurisprudenza, pone in evidenza come, qualora sussistano dubbi, la dazione anticipata di una somma di denaro vada ricondotta alla funzione di acconto, laddove la natura di caparra confirmatoria deve risultare espressamente e con chiarezza, così come richiesto dall'art. 1385 c.c.²³.

Di recente la giurisprudenza ha precisato altresì che, nel valutare se le parti abbiano ritenuto di attribuire alla dazione di somme la natura di caparra confirmatoria ovvero di acconto, il giudice può riferirsi sia ad elementi intrinseci che estrinseci al contratto, per tali versi ricadendo nelle questioni interpretativo-qualificatorie già esaminate nel paragrafo introduttivo²⁴.

Va detto ancora che la somma effettivamente versata a titolo di caparra confirmatoria, assolvendo essenzialmente una funzione risarcitoria e di garanzia e non, in origine, di parziale pagamento anticipato del prezzo, non sarà soggetta all'Iva; quanto detto deriva dall'assenza in tale circostanza del presupposto

²² Così, Agenzia Entrate, risoluz. 1 agosto 2007, n. 197/E, in *bancadati Big*, Ipsoa.

²³ Precisamente, sul punto, la Cass., Sez. trib., 23 dicembre 2005, n. 28697, in *bancadati Big*, Ipsoa ha affermato: «... Soccorre la norma dell'art. 1385 c.c., dalla cui lettura si evince che "il titolo di caparra" della somma data deve risultare formalmente o potersi desumere dall'effettiva intenzione delle parti, non essendo sufficiente neppure il mero elemento formale della denominazione come "caparra" adoperata dalle parti in riferimento al versamento (ex plurimis, Cass. 17/5/1985, n. 3014). Ad ogni buon conto, è iusreceptum che nel dubbio se la somma di danaro sia stata versata a titolo di acconto sul prezzo o a titolo di caparra, si deve ritenere che il versamento sia avvenuto a titolo di acconto sul prezzo (ex plurimis, Cass. 22/8/1977, n. 3.833)». Dunque, per poter affermare l'avvenuta stipulazione «di una caparra confirmatoria deve verificarsi con certezza che le parti abbiano inteso conseguire gli scopi pratici di cui all'art. 1385 citato per i casi di inadempimento».

Per completezza, si sottolinea come, in espressa aderenza a tale orientamento giurisprudenziale si pone anche l'opinione di A. LOMONACO, *Note in tema di tassazione della caparra confirmatoria nei contratti preliminari*, studio n. 185-2011/T del C.N.N., nonché la prassi amministrativa (Agenzia Entrate, risoluz. 1 agosto 2007, n. 197/E, cit.).

²⁴ Cass., Sez. trib., 10 aprile 2009, n. 8792, in *bancadati Big*, Ipsoa: «E' compito del giudice di merito stabilire, attraverso la valutazione di elementi intrinseci ed estrinseci al contratto, se i contraenti abbiano inteso attribuire alla somma versata (o ad una parte di essa) la funzione di mera caparra (confirmatoria), ovvero anche quella di acconto del prezzo dovuto (Cass. n. 727/1980)». Si precisa poi che «il pagamento di somme di denaro, effettuato a titolo di caparra confirmatoria di un contratto di compravendita di bene immobile, è soggetto ad IVA ed all'obbligo di fatturazione nella misura in cui tali somme siano destinate, per volontà delle parti, accertabile dal giudice di merito in base ad elementi intrinseci ed estrinseci al contratto, ad anticipazione del prezzo per l'acquisto del bene (Cass. 1320/2007), con le conseguenti ricadute in tema d'epoca d'insorgenza del presupposto impositivo dell'IVA (accertabile anch'essa dal giudice di merito sulla base delle precedenti considerazioni)». Sul punto, analogamente, Cass. civ., 22.1.07, n. 1320, in *bancadati Big*, Ipsoa.

oggettivo richiesto per l'applicazione dell'Iva (artt. 2 e 3 del d.P.R. n. 633/1972). Una tale affermazione è vera anche nell'ipotesi in cui l'operazione sottostante è, invece, soggetta all'imposta sul valore aggiunto²⁵.

Al di là di tale profilo, va detto che la portata del rinvio all'art. 6 contenuta nella nota all'art. 10, suscita alcune perplessità sul piano interpretativo²⁶.

Se è vero, infatti, che il richiamo all'art. 6 pare indicativo di una volontà legislativa di assoggettare ad imposta proporzionale (0,50 %) le disposizioni del preliminare che prevedono la dazione di somme a titolo di caparra confirmatoria, non può negarsi che in tal modo si finisce con l'applicare il medesimo art. 6, ad un'ipotesi estranea al suo fisiologico campo di applicazione.

Come si evince agevolmente anche dalla mera lettura di tale disposizione, infatti, il regime di cui all'art. 6 è circoscritto ad ipotesi tassative: «cessioni di crediti, compensazioni e remissioni di debiti, quietanze, tranne quelle rilasciate mediante scrittura privata non autenticata; garanzie reali e personali a favore di terzi, se non richieste dalla legge».

Se è vero che la caparra confirmatoria è abitualmente ricondotta tra le garanzie (reali), v'è da dire che la stessa è fisiologicamente prestata a favore dell'altra parte contrattuale e non a favore di terzi.

La disposizione che prevede la dazione di una somma di denaro a titolo di caparra confirmatoria, pertanto, in base alla struttura testuale dell'art. 6, dovrebbe essere assoggettata all'imposta di cui all'art. 6 solo se prestata a favore di terzi.

E' evidente però che una tale accezione priverebbe lo specifico riferimento contenuto nella nota all'art. 10 di una reale valenza applicativa, mentre, al contrario, la giurisprudenza e la prassi amministrativa (si vedano le pronunce citate *retro*) sono orientate nel senso di una generalizzata applicabilità del regime di cui all'art. 6 alle caparre confirmatorie previste in contratti preliminari.

In merito all'incerta riconducibilità della previsione concernente la caparra confirmatoria al regime di cui all'art. 6, si è osservato che il richiamo contenuto nella nota all'art. 10 può essere inteso quale riferimento implicito alla quietanza, quale atto fisiologicamente correlato alla dazione di somme operata a titolo di caparra, anche in ragione della natura reale di tale garanzia²⁷.

²⁵ Conforme a tale interpretazione è la prassi amministrativa. Ministero finanze, risoluz. 19 maggio 1977, n. 411673, in *bancadati Big*, Ipsoa: « ... Nella fattispecie in esame, poiché le somme anticipatamente corrisposte a suo tempo sono state introitate dalla società a titolo di caparra, esse esulano dalla sfera di applicazione dell'IVA. Peraltro, le stesse diverranno parte dei corrispettivi e, come tali, concorreranno a formare la base imponibile dell'operazione economica in parola, all'atto della loro imputazione in conto prezzo». In proposito il Ministero finanze, nella risoluz. 3 gennaio 1985, n. 251127, in *bancadati Big*, Ipsoa, ha espressamente ribadito che «non rileva la circostanza che tale somma, versata a titolo di caparra, al momento della conclusione del contratto per atto pubblico divenga parte del corrispettivo soggetto ad Iva, in quanto, al fine del contratto preliminare la somma in questione deve essere considerata caparra e non acconto sul prezzo di futura cessione».

²⁶ Sul punto, sia consentito rinviare a S. FIORENTINO, *Commento all'art. 6 della Tariffa Parte I del D.P.R. n. 131/1986*, in *Commentario breve alle Leggi Tributarie*, Cedam, 2011, 1027-1032.

²⁷R. BRACCINI, voce *Caparra*, (Diritto tributario), in *Enc. Giur. V*, Roma, 3.

Ma anche una tale tesi, che ha il merito di cercare la soluzione nell'esegesi della nota all'art. 10 senza stravolgere il contenuto precettivo dell'art. 6, non appare scevra da incertezze e complicazioni di coordinamento con il medesimo art. 6.

Ed infatti, come si è visto, nella previsione di cui all'art. 6 sono espressamente escluse le quietanze rilasciate mediante scrittura privata non autenticata, il che implicherebbe la sostanziale applicabilità di tale regime ai solo contratti preliminari redatti per atto pubblico o scrittura privata autenticata. Ad un tale peculiare risultato applicativo, peraltro, non sembra possibile giungere con la necessaria univocità alla stregua delle disposizioni in esame.

Avendo preso atto della oggettiva difficoltà di coordinamento tra le due disposizioni, si reputa utile favorire un'interpretazione ispirata alla probabile *ratio legis* della nota all'art. 10, che consenta al contempo di attenuare le «forzature» esegetiche di altre disposizioni o di principi consolidati.

In tal senso è possibile valorizzare il riferimento contenuto nella nota all'art. 10 alla caparra confirmatoria, al di là dello stretto contenuto testuale, quale fattispecie specifica aggiunta *ex lege* all'elencazione di cui all'art. 6.

Sempre nella delineata prospettiva, in conformità con la pacifica natura reale della caparra confirmatoria sul piano civilistico, una tale clausola risulterà autonomamente assoggettabile all'imposta proporzionale dello 0,50 % all'atto della concreta dazione delle somme.

Può essere aggiunto che la soluzione proposta appare compatibile con i già descritti orientamenti della giurisprudenza. Le pronunce esaminate, infatti, nel confermare la tassazione proporzionale delle ipotesi di caparre confirmatorie contenute in contratti preliminari in misura pari allo 0,50%, hanno espressamente ribadito l'importanza di qualificare le stesse in ossequio al codice civile, e quindi inevitabilmente in conformità con la natura reale di tale disposizione.

3.1Segue: gli acconti di prezzo ed i rapporti di tali clausole (caparra confirmatoria e acconti di prezzo) con l'imposizione applicata al contratto definitivo

Quando, invece, il preliminare prevede il pagamento di somme qualificabili acconti del corrispettivo globale dovuto, la nota a margine dell'art. 10 prevede l'applicazione dell'art. 9 della medesima Tariffa Parte prima, e quindi l'imposta proporzionale del 3%.

Può essere subito affermato che, diversamente dall'ipotesi concernente la caparra confirmatoria, è sicuramente più agevole e lineare l'interpretazione di tale disposizione nonché il suo coordinamento con l'art. 9, anche in ragione della natura ampiamente residuale di tale ultima disposizione («atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale»).

In primo luogo va ricordato quanto indicato in premessa e cioè che, in ossequio alla previsione letterale della norma, l'applicabilità dell'art. 9 non opera al momento della concreta erogazione delle somme a

titolo di acconto, ma già all'atto della stipula del preliminare che contiene le relative clausole di pagamento²⁸.

In presenza di simili disposizioni nel contratto preliminare, pertanto, risulterà applicabile il regime di cui all'art. 9, e con esso i correlati obblighi di versamento nei termini previsti dall'art. 13, comma 1, del tur. Quanto appena indicato assume particolare rilievo applicativo, laddove non è infrequente che il pagamento delle somme per acconti sia previsto in un momento anche notevolmente successivo alla stipula del preliminare. E' poi il caso di ricordare, alla stregua del chiaro disposto letterale della norma, come il regime di imposizione proporzionale appena descritto concerna esclusivamente gli acconti di prezzo non riferibili ad operazioni soggette ad Iva.

La nota dell'art. 10 in parola, prevede, infine, con riguardo sia agli acconti di prezzo che alla caparra confirmatoria che «l'imposta pagata è imputata all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo». L'imposta corrisposta a tale titolo, dunque, potrà essere poi sottratta al *quantum* dovuto per l'imposta principale in relazione alla registrazione del definitivo e ciò al fine di impedire doppie imposizioni al momento della stipula del contratto definitivo.

La finalità di evitare duplicazioni d'imposta va colta nell'ambito della medesima imposizione di registro, come tale rivolta ad assicurare sostanziale e tendenziale parità di trattamento con l'ipotesi in cui si faccia luogo esclusivamente al contratto definitivo²⁹.

In merito peraltro alla «imputazione» di tali imposizioni all'imposta principale dovuta per la registrazione del definitivo, si pongono alcuni profili problematici.

Il primo concerne l'ipotesi che il contratto definitivo contenga unicamente disposizioni soggette ad Iva e, quindi, risultando ad esso applicabile l'imposta di registro nella misura fissa (euro 168) ex art. 40 del tur, non consenta in concreto alcuna imputazione di quanto assolto sul preliminare.

In tale circostanza va detto che un profilo di coordinamento si pone sostanzialmente solo per la caparra confirmatoria e non per gli acconti.

Ed infatti se gli acconti previsti nel preliminare sono riferibili ad operazioni soggette ad Iva, gli stessi sono esclusi da imposta proporzionale in base alla nota dell'art. 10, per cui non vi è alcuna imposta proporzionale da imputare. Se al contrario sono assoggettati ad imposta proporzionale in quanto non relativi ad operazioni Iva, ne deriva che, in modo analogo, le medesime operazioni determineranno l'imposizione proporzionale anche del contratto definitivo, consentendo in concreto l'imputazione

²⁸ A. LOMONACO- V. MASTROIACOVO, Studio n. 13-2007/T del C.N.N., cit., 22; G. MONTELEONE, *Aspetti fiscali del contratto preliminare*, in *Riv. Not.* 2000, 10; L. BELLINI, *Il contratto preliminare di compravendita immobiliare*, in *Corr. Trib.*, 1997, inserto, 4.

²⁹ A. FEDELE, *Unicità o pluralità di disposizioni nel contratto preliminare di vendita con "anticipazione" del pagamento del prezzo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1984, II, 226. Una tale prospettiva interpretativa è condivisibilmente affermata anche dalla prassi amministrativa (Ministero finanze, risoluz. 8 agosto 1992, n. 260359, in *bancadati Big*, Ipsoa): «... nella nota al citato art. 10, il legislatore ha definitivamente chiarito il trattamento tributario da riservarsi ai preliminari in cui sia prevista una "dazione di somma a titolo di caparra confirmatoria o di acconto di prezzo" e, proprio al fine di eliminare la possibilità di duplicazione d'imposta, ha previsto che, in entrambi i casi, "l'imposta pagata è imputata all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo"».

(quanto detto vale sempre che, evidentemente e come argomentato nel precedente paragrafo 2, si considerino applicabili anche al preliminare l'art. 5, comma 2 e l'art. 40 del tur).

Diversamente, per la caparra confirmatoria contenuta nel preliminare, si è visto che l'applicazione dell'imposta proporzionale del 3% prescinde dalla circostanza che l'operazione sottostante sia soggetta o meno ad Iva. Può accadere, quindi, che sia dovuta l'imposizione proporzionale sulla caparra confirmatoria prevista nel preliminare e, al contempo, il successivo contratto definitivo sia assoggettato all'imposizione del registro in misura fissa ai sensi dell'art. 40 del tur. La dottrina ha segnalato in proposito l'esistenza di una lacuna incolmabile, laddove la normativa tributaria non ha previsto il rimborso dell'imposta di registro pagata sulla dazione della caparra³⁰. Il mancato rimborso dell'imposta proporzionale di registro, infatti, contrasterebbe con il principio di alternatività di cui all'art. 40, determinando così una sorta di duplice tassazione, poiché le somme date a titolo di caparra e sulle quali è stata già corrisposta l'imposta proporzionale di registro, diventando parte del corrispettivo che forma la base imponibile IVA, saranno tassate nuovamente nell'ambito del medesimo tributo.

Una tale opinione non può essere condivisa, in quanto non appare compatibile con il contenuto della nota all'art. 10. In base al contenuto letterale di tale disposizione ed alla sua *ratio*, infatti, come già detto, nel consentire l'imputazione dell'imposta pagata alla stipula del preliminare a quella dovuta per il definitivo, si è inteso evitare unicamente una duplicazione d'imposta all'interno dell'imposizione di registro. Detto ciò, e considerando altresì l'autonoma rilevanza che assume ai fini dell'imposta di registro la caparra confirmatoria prevista nel preliminare rispetto alle operazioni sottostanti, non si reputa sia sostenibile una violazione del principio di alternatività con l'Iva così come sancito nell'art. 40 del tur.

Un distinto ma connesso problema è quello della rimborsabilità dell'imposta di registro corrisposta sulla caparra confirmatoria o sugli acconti prezzo in caso di mancata conclusione del contratto definitivo.

A tal proposito l'Amministrazione Finanziaria ha negato in via generalizzata la sussistenza di un tale diritto al rimborso, affermando che le somme riscosse in sede di registrazione del contratto preliminare nel caso in cui il contratto definitivo non venga posto in essere, rimangono definitivamente acquisite all'Erario³¹.

³⁰ In tal senso R. BRACCINI, voce *Caparra*, (Diritto tributario), cit., 3; *contra* si veda risoluz. n. 251127/1985, cit.

³¹ In tal senso Circolare Ministeriale 10 giugno 1986, n. 37/220391, in *bancadati Big*, Ipsa: «L'art. 10 della tariffa, parte prima, dispone, infatti, che se il contratto preliminare prevede la dazione di somme a titolo di caparra confirmatoria si rende applicabile l'art. 6 della parte prima della tariffa in commento; se in tale contratto è stabilito il pagamento di acconti di prezzo non soggetti all'imposta sul valore aggiunto ..., si applica l'art. 9 della parte prima della stessa tariffa. L'ultima parte della nota all'art. 10 della tariffa, poi, è stata dettata dall'esigenza di evitare, quando al contratto preliminare segua la relativa compravendita, una duplicazione di imposta. E' stato, infatti, previsto che dall'ammontare dell'imposta principale dovuta per la registrazione dell'atto definitivo, dovrà essere detratta l'imposta pagata al momento della registrazione del contratto preliminare. Naturalmente nel caso in cui il contratto definitivo non venga posto in essere, le somme riscosse in sede di registrazione di quello preliminare rimarranno definitivamente acquisite all'Erario».

In senso diametralmente opposto, ma con riferimento specifico all'ipotesi degli acconti, si è peraltro pronunciata la giurisprudenza della Corte di Cassazione³².

L'orientamento della giurisprudenza è sostanzialmente condivisibile, a condizione peraltro che tale posizione rimanga circoscritta all'ipotesi degli acconti.

Si è già rilevato, infatti, che la nota all'art. 10 nel disciplinare il regime degli acconti conferma una stretta correlazione di tale imposizione con le operazioni sottostanti (in punto di assoggettabilità o meno ad Iva), ed in tale ottica può essere affermata una «dipendenza» dell'imposizione anticipata sul preliminare in ragione dell'effettiva realizzazione, all'atto del definitivo, delle operazioni sottostanti. Su tali presupposti, il venire meno del definitivo e con esso delle operazioni sottostanti, è coerente sia con la restituzione degli acconti sul piano civilistico che della corrispondente imposizione fiscale, pur in assenza di una esplicita previsione tributaria in tal senso.

A conclusioni diverse può giungersi per la caparra confirmatoria. Si è già detto, infatti, che in tale ipotesi la previsione normativa delinea la fattispecie impositiva in modo autonomo rispetto alle operazioni sottostanti. Una tale circostanza, unitamente all'assenza di una norma che preveda espressamente il rimborso, non consente di sostenere l'azionabilità di un diritto al rimborso in caso di mancata stipula del definitivo. Il che, del resto, appare coerente con la diversa funzione che la caparra confirmatoria assolve, anche sul piano civilistico, rispetto agli acconti.

Quanto affermato in tema di rimborso dell'imposta assolta sul preliminare in presenza di caparra confirmatoria o acconti di prezzo per mancata stipula del definitivo, trova applicazione anche nell'ipotesi in cui il definitivo non venga in essere in ragione della risoluzione del contratto preliminare.

3.2. Segue: la clausola penale; la caparra penitenziale; il deposito cauzionale

Le uniche clausole espressamente considerate nella disciplina del contratto preliminare contenuta nel tur sono la caparra confirmatoria e gli acconti di prezzo. Ciò nondimeno, va detto che anche altre clausole potenzialmente presenti nei contratti preliminari pongono, ai fini dell'imposta di registro, diverse questioni applicative che, in assenza di una specifica regolamentazione, devono essere risolte nell'ambito della disciplina generale.

³²Cass., Sez. trib., 15 giugno 2007, n. 14028, in *bancadati Big*, Ipsoa: «Quanto all'imposta proporzionale da versare in anticipo sugli acconti, si osserva che simile eccezione - per cui l'imposta è (parzialmente) dovuta in relazione ad un atto ancora da stipulare - è totalmente priva di ragion d'essere allorchè, non essendo pervenute le parti alla conclusione del contratto definitivo di trasferimento di diritti sul bene, l'acconto sia stato (o debba essere) restituito. ... In realtà, la disposizione eccezionale prevedente l'anticipazione d'imposta, da computare in quella "principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo" - come recita, in fine, la nota aggiunta al citato articolo 10 della Tariffa - non può essere estesa dall'interprete al diverso caso in cui la registrazione del contratto definitivo non segua affatto, per mancata stipula di questo. In tal caso, l'imposta parziale, anticipatamente versata, risulta indebitamente trattenuta dal fisco che, perciò, è tenuto alla restituzione in base ad una regola di carattere generale, di cui è traccia evidente nel D.P.R. n. 131 del 1986, art. 77.)».

Per le ragioni appena espresse, si formulano alcune considerazioni sui profili fiscali correlati ad alcune fattispecie di più frequente utilizzazione, ed in particolare alla clausola penale, alla caparra penitenziale, ed al deposito cauzionale.

A tal fine si esamina in primo luogo la clausola penale. Tale ipotesi è disciplinata dall'[art. 1382 c.c.](#): «La clausola, con cui si conviene che, in caso d'inadempimento o di ritardo nell'adempimento, uno dei contraenti è tenuto a una determinata prestazione, ha l'effetto di limitare il risarcimento alla prestazione promessa, se non è stata convenuta la risarcibilità del danno ulteriore» (comma 1); «La penale è dovuta indipendentemente dalla prova del danno» (comma 2).

Tale pattuizione, dunque, ha l'effetto di limitare il risarcimento alla prestazione promessa, salvo che sia stata convenuta la risarcibilità del danno ulteriore; in questo caso, l'intero danno dovrà essere provato nel suo ammontare.

In virtù di quanto statuito dall'art. 15, comma 1, del d.P.R. n. 633/1972, le somme dovute in base alla clausola penale sono espressamente escluse dalla base imponibile Iva³³.

Detto ciò, il meccanismo di funzionamento della clausola penale sul piano civilistico, specificamente previsto per l'ipotesi di inadempimento o ritardo nell'adempimento, implica le seguenti conseguenze in ambito tur.

In primo luogo non sembra possa essere negata l'autonomia di tale clausola rispetto al negozio che la contiene, ivi compreso il contratto preliminare; quanto appena rilevato, unitamente all'esclusione dalla base imponibile Iva, implica la tendenziale riconducibilità della stessa alla già esaminata previsione di cui all'art. 9 della Tariffa, Parte prima (imposta proporzionale del 3%), attesa la estrema residualità del contenuto precettivo di tale disposizione del tur.

Va altresì osservato che le medesime modalità di funzionamento della clausola penale, appaiono in qualche modo subordinare l'operatività della stessa al verificarsi di eventi successivi (inadempimento e/o ritardo). Per tale ragione, a prescindere dalla ravvisabilità o meno in tale ipotesi di una condizione sospensiva in senso tecnico, è condivisibile l'opinione che riconduce, anche sul piano dell'interpretazione analogica, la clausola penale alla disciplina prevista dall'art. 27 del tur per gli atti sottoposti a condizione sospensiva³⁴.

Una volta inquadrata la problematica nei termini generali così descritti, può affermarsi che la previsione di una clausola penale in un contratto preliminare sarà soggetta all'obbligo di registrazione in termine fisso all'atto della stipula, in ragione del combinato disposto degli articoli 5 del tur, e 9 della Tariffa parte prima. Salvo che, ovviamente, risulti applicabile la previsione di cui all'art. 1 della Tariffa, parte

³³ L'assunto è confermato dall'Agenzia delle Entrate, risoluz. 16 luglio 2004, n. 91, in *bancadati Big*, Ipsoa: «Il pagamento che consegue in caso di inadempimento dalla stessa clausola è escluso dal regime impositivo dell'I.V.A., ai sensi dell'articolo 15, comma 1, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che stabilisce: “Non concorrono a formare la base imponibile: 1) le somme dovute a titolo di interessi moratori o di penalità per ritardi (...)”. Da tale disposizione si evince che le somme corrisposte a titolo di penalità (ritardo/inadempimento) esulano dal campo di tale imposta (cfr. risoluzione 6 dicembre 1989, n. 550293)».

³⁴R. BRACCINI, voce *Caparra*, cit., 4.

seconda (atti formati mediante corrispondenza), nei termini già precisati, circostanza nella quale l'atto sarà soggetto a registrazione in caso d'uso.

Alla registrazione del preliminare contenente la clausola penale, in applicazione di quanto previsto nell'art. 27, comma 1, del tur, conseguirà l'applicazione a tale clausola dell'imposta in misura fissa.

In caso poi di successivo verificarsi degli eventi a fronte dei quali la clausola penale è stata pattuita (inadempimento e/o ritardo), ai sensi di quanto statuito nell'art. 27, comma 2 e nell'art. 9, della Tariffa, parte prima, sarà applicabile l'imposta proporzionale del 3%³⁵.

La caparra penitenziale è disciplinata dall'[art. 1386 c.c.](#):«Se nel contratto è stipulato il diritto di recesso per una o per entrambe le parti, la caparra ha la sola funzione di corrispettivo del recesso. In questo caso il recedente perde la caparra data o deve restituire il doppio di quella che ha ricevuta».

La struttura della caparra penitenziale coincide con quella della caparra confirmatoria: anch'essa, infatti, si sostanzia in un contratto reale con effetti reali, collegato al negozio al quale accede. Ma, a differenza della caparra confirmatoria, quella penitenziale non ha natura confirmatoria né risarcitoria, configurandosi quale corrispettivo del recesso.

Diversamente dalla clausola penale, nel caso delle somme pagate in esecuzione di una caparra penitenziale, non è ravvisabile una normativa che esclude espressamente l'applicazione dell'Iva. Al di là della riconducibilità a tale tributo sul piano concettuale, peraltro, va detto che in concreto l'assoggettabilità di tali ipotesi all'Iva è estremamente remota. Come è stato sostenuto, infatti, le erogazioni pecuniarie correlate a tali ipotesi sono assimilabili ai fini Iva a cessioni di denaro, operazioni escluse da Iva. Per tale ragioni rimarrebbero attratte nell'area applicativa dell'imposta sul valore aggiunto le sole (infrequenti) ipotesi di caparra penitenziale non aventi ad oggetto l'erogazione di denaro³⁶.

³⁵ In senso sostanzialmente conforme all'interpretazione proposta, si è pronunciata sia la prassi dell'Agenzia delle Entrate che la giurisprudenza. L'Agenzia Entrate, risoluz. 16 luglio 2004, n. 91, in *bancadati Big*, Ipsoa, ha, infatti, affermato che «... l'obbligazione di cui è fonte la clausola in esame produce i suoi effetti solo a seguito dell'inadempimento dell'obbligazione principale; da ciò consegue che, ai fini dell'imposta di registro, trova applicazione, per analogia, la disciplina degli atti sottoposti a condizione sospensiva, di cui all'articolo 27 del relativo testo unico Di conseguenza, l'obbligazione che scaturisce dalla clausola penale è assoggettata all'imposta di registro nella misura proporzionale solo all'avverarsi della condizione, ovvero dell'inadempimento dell'obbligazione principale (tardività nella consegna o nell'esecuzione dei lavori), essendo la clausola una pattuizione che diviene efficace e produttiva dell'obbligazione assunta soltanto se e quando si ha l'inadempimento. Dal combinato disposto delle norme sopra richiamate emerge che al momento della registrazione dell'atto in questione è dovuta una sola imposta in misura fissa». La Comm. trib. centr., nella decisione 26 maggio 1989, n. 3723, in *bancadati Big*, Ipsoa ha affermato che «... seppure la clausola penale non può ritenersi, come qualche autore in dottrina sostiene, una disposizione negoziale sottoposta a condizione sospensiva, in quanto produttiva di immediati effetti giuridici in ordine alla costituzione del vincolo obbligatorio, rimanendo condizionato soltanto l'"an" e il momento dell'adempiimento, tuttavia non può non considerarsi che gli effetti obbligatori sorgenti dalla medesima pur sempre si ricollegano ad una fattispecie complessa (a formazione progressiva) rappresentata sia dal negozio giuridico "de quo" che dall'intervenuto inadempimento dell'obbligazione sorgente dal contratto a cui accede. Pertanto, da tale peculiarità della clausola penale non può che discendere, come necessario corollario, l'applicabilità della disposizione di cui all'art. 26 (oggi art. 27) stante l'adem ratio di detto istituto con quello previsto dalla suddetta norma».

³⁶ Così R. BRACCINI, *Caparra*, cit., richiamato da A. LOMONACO- V. MASTROIACOVO, Studio n. 13-2007/T del C.N.N., cit.

Una volta circoscritta fortemente l'eventuale assoggettabilità ad Iva della caparra penitenziale, si osserva che tale clausola, anche se contenuta in un contratto preliminare, è riconducibile all'imposizione del registro in modo analogo a quanto appena rilevato in tema di clausola penale³⁷.

Alcuni cenni possono essere opportunamente dedicati anche all'ipotesi in cui nel contratto preliminare si faccia riferimento a somme versate a titolo di deposito cauzionale. Con tale pattuizione è talvolta prevista, nella prassi commerciale, la consegna di denaro a garanzia di futuri eventuali debiti, sui quali il creditore può immediatamente soddisfarsi. La funzione di garanzia del deposito cauzionale e, quindi, l'assenza di corrispettività correlata alla consegna, comporta la tendenziale esclusione di tale ipotesi dal campo di applicazione dell'Iva. Quale garanzia (reale), il deposito cauzionale è riconducibile ad autonoma imposizione ai fini del tur, proporzionale ed in termine fisso (fatta salva sempre l'applicabilità in concreto della disciplina per gli atti formati mediante corrispondenza – art. 1, Tariffa, parte seconda), nell'ambito della previsione di cui all'art. 6 della Tariffa, Parte prima. A tale clausola, se riconducibile in concreto ad una garanzia a favore di terzi, sarà applicabile l'imposta proporzionale dello 0,50%, così come previsto dalla lettera del medesimo art. 6 della Tariffa, parte prima³⁸.

4.

Contr

atto preliminare per persona da nominare

Per effetto dell'inserimento, nel contratto, della clausola «per persona da nominare», come è noto, lo stipulante si riserva, nei confronti dell'altro contraente, la facoltà di nominare successivamente un soggetto diverso che acquisterà i diritti e assumerà gli obblighi nascenti dallo stesso contratto preliminare con effetto *ex tunc* (sul punto si veda quanto disposto dagli artt. 1401 e seg. c.c.). Il tur non contempla espressamente il contratto preliminare per persona da nominare, ma prevede l'ipotesi della dichiarazione di nomina. L'art. 32 del tur, infatti, rubricato «Dichiarazione di nomina» stabilisce che «La dichiarazione di nomina della persona, per la quale un atto è stato in tutto o in parte stipulato, è soggetta all'imposta in misura fissa a condizione che la relativa facoltà derivi dalla legge ovvero derivi da espressa riserva contenuta nell'atto cui la dichiarazione si riferisce e sia esercitata, entro tre giorni dalla data dell'atto, mediante atto pubblico ovvero mediante scrittura privata autenticata o presentata per la registrazione entro il termine stesso. Se la dichiarazione di nomina viene fatta nello stesso atto o contratto che contiene la riserva non è dovuta alcuna imposta. In ogni altro caso, nonché quando la dichiarazione di nomina non è conforme alla riserva o è fatta a favore di altro partecipante alla gara, è dovuta l'imposta stabilita per l'atto cui si riferisce la dichiarazione».

Incidentalmente si rileva che dall'esame della norma emerge come la dichiarazione di nomina sia assoggettata all'imposta in misura fissa solo in presenza di determinati requisiti (dichiarazione di nomina

³⁷ Per completezza si precisa che analoghe considerazioni sono sostanzialmente riferibili alla multa penitenziale: in tal senso A. LOMONACO- V. MASTROIACOVO, Studio n. 13-2007/T del C.N.N., cit.

³⁸ A. LOMONACO- V. MASTROIACOVO, Studio n. 13-2007/T del C.N.N., cit.

entro tre giorni mediante atto pubblico o scrittura privata autenticata o mediante scrittura presentata alla registrazione entro il medesimo termine). Tali requisiti, che divergono dalle previsioni del codice civile, sono da riferire ad esigenze di cautela fiscale, tese essenzialmente ad evitare ipotesi di rivendita che sfuggano all'imposizione³⁹.

Dalla lettera dell'art. 32 del tur deriva ancora che se le condizioni ivi previste sono rispettate, la dichiarazione di nomina eventualmente riferibile ad un contratto preliminare è soggetta all'imposta in misura fissa, in virtù di quanto previsto nel medesimo articolo 32. Diversamente, se la dichiarazione di nomina è priva anche di uno solo dei requisiti fiscali esposti, sarà applicabile «l'imposta stabilita per l'atto cui si riferisce la dichiarazione». Ma nel caso del contratto preliminare si è visto che l'art. 10 della tariffa, parte prima, prevede l'imposta in misura fissa per i preliminari di ogni specie, da cui discende che anche la dichiarazione di nomina carente dei requisiti previsti nell'art. 32, se riferibile ad un contratto preliminare, sarà tendenzialmente assoggettata ad imposta in misura fissa⁴⁰.

Un profilo problematico si pone nell'ipotesi in cui il contratto preliminare sia assoggettato ad imposta proporzionale per la presenza di determinate clausole, quali caparra confirmatoria o acconti. A tal proposito è stato sostenuto che l'imposizione proporzionale di tali clausole non è riferibile al contratto preliminare in sé considerato, assumendo tali pattuizioni carattere di autonomia sul piano fiscale rispetto al negozio cui accedono. In tal senso la dichiarazione di nomina riferibile ad un contratto preliminare, a prescindere dall'applicazione in concreto dell'imposta proporzionale in ragione delle clausole presenti nello stesso, sarebbe in ogni caso da applicare in misura fissa⁴¹.

L'opinione appena considerata, pure se condivisibile nelle premesse concettuali e sistematiche, non giunge in concreto a risultati interamente convincenti. Quanto detto si rileva con particolare riferimento all'assunto circa l'autonomia generalizzata, sul piano fiscale, delle clausole soggette ad imposizione proporzionale rispetto al preliminare cui accedono, che invece non pare sussistere allo stesso modo ed in tutti i casi. Se cioè è vera e condivisibile la conclusione raggiunta laddove le clausole assumono

³⁹ In tal senso si veda T.TASSANI, *Osservazioni in merito alla tassazione del contratto preliminare per persona da nominare (nell'imposta di registro e nell'Iva)*, studio n. 32-2007/T del C.N.N., 4; F. FORMICA, *Il contratto preliminare di vendita nell'imposizione di registro e sul valore aggiunto*, in AA.VV., *La casa di abitazione tra normativa vigente e prospettive*, III, Milano, 1986, 682; R. BRACCINI, *Contratto per persona da nominare (II diritto tributario)*, in *Enc. giur.*, 8.

⁴⁰ Tale implicazione, nei suoi termini generali, è confermata dalla giurisprudenza: «L'art. 32, prima parte, TU 26-4-1986 n. 131 sottopone ad imposta di registro in misura fissa la dichiarazione di nomina della persona, per la quale un atto è stato in tutto o in parte stipulato, a condizione: a) che la facoltà di nomina derivi dalla legge o da una riserva espressa contenuta nell'atto cui la dichiarazione si riferisce; b) che la nomina sia effettuata entro tre giorni dall'atto stesso mediante atto pubblico oppure scrittura privata autenticata o presentata per la registrazione entro il medesimo termine. La seconda parte del citato art. 32 prescrive, poi che "in ogni altro caso" (cioè qualora non si verifichi uno degli indicati presupposti) o quando la dichiarazione non sia "conforme alla riserva" "è dovuta l'imposta stabilita per l'atto cui si riferisce la dichiarazione"... Orbene, con riferimento alla disciplina innanzi riportata, l'inosservanza del termine di tre giorni esclude l'operatività della prima norma, di carattere speciale, ma non anche della seconda, di carattere generale. Ne consegue che la dichiarazione di nomina doveva essere assoggettata ad imposta di registro in misura fissa, così come prevede l'art. 10 della tariffa, parte prima, allegata al TU n. 131 del 1986, per "i contratti preliminari di ogni specie"» (così, Comm. Trib. Centr., 21 luglio 1997, n. 4038, in *bancadati Big*, Ipsoa).

⁴¹ Così T. TASSANI, *Osservazioni in merito alla tassazione del contratto preliminare per persona da nominare (nell'imposta di registro e nell'Iva)*, cit., 5.

effettivamente una connotazione di autonomia, sul piano fiscale, rispetto al preliminare ed alle operazioni sottostanti (ad es. per la caparra confirmatoria), a diverse conclusioni sembra doversi giungere per gli acconti. Si è già visto, infatti, che sia sul piano letterale che sistematico l'imposizione sugli acconti presenta una «dipendenza» rispetto alle operazioni sottostanti al contratto preliminare, ed in tal senso non pare sostenibile la totale autonomia dell'imposizione proporzionale su tali clausole rispetto al regime di imposizione concernente il contratto preliminare cui accedono. E quindi nell'ipotesi in cui la dichiarazione di nomina priva dei requisiti richiesti dall'art. 32 si riferisca ad un preliminare con acconti assoggettati ad imposta proporzionale, la medesima imposta sarà applicabile alla dichiarazione di nomina. Quanto appena osservato, al di là delle argomentazioni già espresse, sembra discendere anche dall'esigenza di cautela fiscale indubbiamente correlata alla *ratio* dell'art. 32, che esige un'interpretazione estremamente rigorosa delle ipotesi in cui una dichiarazione di nomina, priva dei requisiti ivi indicati, sconti l'imposizione di registro in misura fissa.

Se la dichiarazione di nomina, riferibile ad un contratto preliminare, è in concreto esercitata dopo il pagamento di acconti soggetti ad Iva, è stata ribadita l'applicazione a tale vicenda della procedura di variazione in diminuzione prevista dall'art. 26 del d.P.R. n. 633/1972. Ovviamente tale profilo riguarda l'emissione di fattura con la relativa Iva nei confronti di un soggetto diverso da quello successivamente individuato con la dichiarazione di nomina. Dopo la variazione in diminuzione *ex* art. 26 d.P.R. n. 633/1972, l'operazione dovrà essere interamente fatturata nei confronti del contraente nominato, in ossequio alle disposizioni previsti negli artt. 6 e 21 del medesimo decreto Iva⁴².

Tale conclusione (procedura di variazione), però, trova spazio solo nel caso in cui la fattispecie posta in essere dalle parti corrisponda effettivamente allo schema del contratto (preliminare) per persona da nominare. Ciò è importante da sottolineare in virtù di quanto ha enunciato l'Amministrazione finanziaria in varie occasioni.

L'Agenzia delle entrate, ad esempio, in relazione ad un contratto preliminare nel quale la dichiarazione di nomina era rimessa «al momento della stipula del rogito definitivo di compravendita», ha ritenuto che tale clausola non sia inquadrabile nell'istituto del contratto per persona da nominare, ma rivolta ad operazioni di rivendita⁴³.

⁴²Sul punto, Agenzia Entrate, risoluz. 9 maggio 2002, n. 909-20845, in *bancadati Big*, Ipsoa: «Lo strumento delle note di variazione di cui all'art. 26, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972 consente di addivenire alla raffigurazione dell'effetto risolutivo e della definitiva imputazione soggettiva dell'operazione, e tanto potrebbe inoltre essere avvalorato dall'ampia locuzione "e simili" contenuta nella norma. All'applicabilità della disposizione nell'ipotesi di nominare che sopraggiunga oltre l'anno dall'effettuazione in senso fiscale delle operazioni, non sembra ostare la previsione del comma 3 dall'art. 26 che limita l'operatività degli eventi risolutivi qualora gli stessi dipendano da "un sopravvenuto accordo fra le parti". Concordando con l'opinione della società si ritiene che alla riserva di nomina, essendo la stessa inserita nell'originaria partizione costituendone suo elemento caratterizzante, non può essere attribuito il carattere di sopravvenuto accordo».

⁴³ Agenzia Entrate, risoluz. 11 agosto 2009, n. 212, in *bancadati Big*, Ipsoa: «... Ebbene, con riferimento alla fattispecie in esame, si osserva che le parti hanno individuato il termine per la supposta dichiarazione di nomina del terzo ai sensi dell'art. 1402 c.c. «al momento del rogito notarile», determinazione espressamente qualificata come "incerta e generica" ... Si è del parere, quindi, che poiché nel caso concreto le parti hanno stabilito un termine del tutto incerto per la nomina del terzo, il

In tali ipotesi, dunque, il preliminare produrrebbe i suoi effetti fra i contraenti originari, senza la possibilità per il promittente venditore di attivare la procedura di variazione relativamente all'Iva addebitata sull'acconto, dovendosi ricondurre la «sostituzione soggettiva» alla scelta negoziale della cessione del preliminare.

5. La cessione del contratto preliminare

Attraverso la cessione del contratto una parte può sostituire a sé un terzo nel rapporto derivante da un contratto a prestazioni corrispettive non ancora eseguite, purchè l'altra parte vi consenta⁴⁴.

Di conseguenza, la sostituzione del terzo nella posizione del contraente originario avviene a titolo derivativo e con effetto *ex nunc*, contrariamente a quanto accade nel contratto per persona da nominare, dove il terzo subentra nel rapporto contrattuale con effetto *ex tunc*, ovvero dal momento della stipulazione del contratto⁴⁵. La cessione del contratto può ovviamente riguardare anche un contratto preliminare.

Sul piano fiscale, nell'ambito dell'imposta di registro, la cessione del contratto ha una sua specifica disciplina. Infatti, l'art. 31, comma 1, d.P.R. 131/86, stabilisce che «la cessione del contratto è soggetta all'imposta con l'aliquota propria del contratto ceduto», con esclusione della cessione prevista dall'articolo 5 della parte I della tariffa (cessione senza corrispettivo dei contratti di locazione sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale – cfr. nota all'art. 5, tariffa, parte prima). Pertanto, il negozio di cessione del contratto preliminare è tendenzialmente assoggettato ad imposta con l'aliquota prevista per il preliminare.

La prospettiva applicativa, ad una prima impressione, sembrerebbe analoga a quella già esaminata per la dichiarazione di nomina. In tale ottica vi sarebbe anche in caso di cessione del contratto preliminare l'applicazione dell'imposta in misura fissa, salva la problematica concernente l'eventuale imposizione proporzionale di caparra e acconti, che andrebbe risolta in modo analogo alla dichiarazione di nomina.

A ben vedere, tuttavia, la questione si pone in termini diversi rispetto alla dichiarazione di nomina, sia sul piano dell'esame letterale delle disposizioni, sia in una prospettiva logico-sistematica.

In primo luogo vanno evidenziate le diversità sul piano letterale: l'art. 32 indica per la dichiarazione di nomina la medesima «imposta» stabilita per l'atto cui si riferisce la dichiarazione, mentre l'art. 31 dispone l'applicazione dell'«aliquota propria del contratto ceduto». Già sul piano letterale può dirsi che l'art. 31, diversamente dall'art. 32, sembra condurre naturalmente ad un'imposizione di tipo

contratto abbia comunque prodotto i suoi effetti fra i contraenti originari ai sensi del citato art. 1405 c.c.. Di conseguenza, non si ritiene applicabile nella fattispecie la procedura di variazione IVA di cui all'art. 26, secondo comma, del d.P.R..

⁴⁴L'art. 1406 c.c. recita: «Ciascuna parte può sostituire a sé un terzo nei rapporti derivanti da un contratto con prestazioni corrispettive, se queste non sono state ancora eseguite, purché l'altra parte vi consenta».

⁴⁵L'art. 1404 c.c., infatti, con riguardo al contratto per persona da nominare, recita: «Quando la dichiarazione di nomina è stata validamente fatta, la persona nominata acquista i diritti e assume gli obblighi derivanti dal contratto con effetto dal momento in cui questo fu stipulato».

proporzionale dell'atto di cessione del contratto, laddove l'aliquota è nozione concettualmente estranea all'imposta fissa. Tant'è che la cessione del contratto ha propri e specifici criteri di definizione della base imponibile (corrispettivo pattuito e valore delle prestazioni ancora da eseguire - art. 43, lett. d, del tur), cui applicare generalmente un'imposizione di tipo proporzionale. Un tale profilo non vi è nell'art. 32, laddove alla dichiarazione di nomina è testualmente applicabile la medesima imposta stabilita per l'atto cui è riferibile la medesima dichiarazione, nell'ammontare (fisso o proporzionale) ivi definito.

Gli elementi sinora esaminati sul piano testuale inducono ad una autonoma assoggettabilità della cessione del contratto ad imposta di registro, in misura tendenzialmente proporzionale. E' evidente però che tali indicazioni genericamente riferibili alla cessione del contratto, ed in particolare i riferimenti all'aliquota ed alla definizione della base imponibile, vanno ora sistematicamente ricondotti alla specificità del contratto preliminare.

La natura giuridica del contratto preliminare, e la sua conseguente disciplina nel tur ex art. 10 della tariffa parte prima, inducono ad esprimere le seguenti considerazioni.

In primo luogo non appare sistematicamente applicabile alla cessione del contratto preliminare il criterio di definizione della base imponibile riferito al valore delle prestazioni ancora da eseguire; le operazioni sottostanti al preliminare, infatti, così come le prestazioni ad esse correlate, sono fisiologicamente eseguite (e tassate) con il definitivo. Un tale assunto assume del resto natura fondante del regime di imposizione in misura fissa del contratto preliminare ex art. 10 della tariffa, parte prima, laddove l'imposizione sugli effetti giuridico - economici sottostanti si consolida con la stipula del definitivo.

Ferma tale conseguenza, ricavabile sul piano sistematico, non vi sono ragioni per escludere l'imposizione proporzionale in base all'altro parametro contenuto nell'art. 43, lett. d del tur, e cioè sul corrispettivo pattuito, nelle ipotesi in cui ovviamente l'atto di cessione del contratto preliminare lo preveda. In tale eventualità, infatti, la già rilevata autonoma rilevanza del negozio di cessione del contratto sul piano impositivo, non collide con la natura del contratto preliminare e con le specificità del suo regime impositivo.

Vi è ora da individuare l'aliquota da applicare alla base imponibile così definita.

Il riferimento testuale dell'art. 31 è all'«aliquota propria del contratto ceduto». Ma per il contratto preliminare non è immediatamente individuabile un'aliquota propria, in quanto lo stesso è normalmente tassato in misura fissa ex art. 10, tariffa parte prima. Vi è però l'ulteriore disciplina legislativa contenuta nella nota all'art. 10, per caparra e acconti, nella quale sono indicati regimi con aliquote coerenti con un'imposizione proporzionale.

Nella ricerca di una soluzione interpretativa per individuare l'aliquota propria del contratto preliminare, non può assumere rilievo l'aliquota applicabile alla caparra confirmatoria (0,50% ex art. 6 della

medesima Tariffa). Ciò perché il regime impositivo di tale clausola, come è stato ampiamente dimostrato, si caratterizza in modo autonomo rispetto al contratto preliminare cui accede⁴⁶.

A diversa conclusione è possibile giungere per l'aliquota riferibile agli acconti (3% *ex art.* 9 della Tariffa). Si è osservato infatti come il regime di tassazione proporzionale degli acconti nel preliminare, laddove non siano soggetti ad Iva, non assuma profili di autonomia rispetto al preliminare ed anzi sia in qualche modo strettamente legato alle vicende del preliminare e delle operazioni economiche sottostanti (v. par. 4). Per tale ragione, ed in assenza di una indicazione normativa che individui espressamente ed in via generale l'aliquota propria del preliminare, è sostenibile, anche sul piano sistematico, che ai fini dell'applicazione di quanto previsto nell'art. 31, l'aliquota di riferimento sia quella che la nota all'art. 10 stabilisce per gli acconti (3%). Un tale regime, infatti, pure se applicabile solo eventualmente, può considerarsi direttamente riferibile al contratto preliminare.

Nei propri documenti di prassi l'Agenzia delle Entrate ha ribadito, senza ulteriori specificazioni, l'applicabilità dell'aliquota del 3% alla cessione del contratto preliminare, nell'ipotesi in cui sia previsto un corrispettivo per la cessione⁴⁷.

Con riguardo poi alle implicazioni connesse al rilievo dell'operazione di cessione del contratto preliminare ai fini Iva, se il soggetto che cede il preliminare riveste la qualifica di soggetto Iva, la cessione sarà imponibile ai sensi dell'art. 3, comma 2, n. 5 del [d.P.R. n. 633/1972](#). Detta disposizione normativa inquadra, infatti, fra le prestazioni di servizi «le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto», se effettuate verso corrispettivo⁴⁸.

Può essere rilevato, infine, che la naturale operatività *ex nunc* della cessione del contratto, diversamente da quanto osservato per la dichiarazione di nomina, non comporta *ex se* l'applicabilità della procedura concernente l'emissione della nota di variazione *ex art.* 26 del d.P.R. n. 633 del 1972.

6. Cenni sulla risoluzione del preliminare

⁴⁶Cfr. retro paragrafo 3.

⁴⁷ Sul punto, infatti, l'Agenzia Entrate, nella nota 16 settembre 2011, n. 114394, in *bancadati Big*, Iposa, ha affermato che «Poiché il contratto preliminare è soggetto, di regola, all'imposta di registro in misura fissa, *ex art.* 10 della Tariffa Parte Prima allegata al TUR, anche la sua cessione sconta l'imposta in misura fissa. Qualora sia previsto un corrispettivo per la cessione del contratto preliminare, a favore del cedente o del contraente ceduto o di entrambi, sarà dovuta l'imposta proporzionale del 3% ai sensi dell'art. 9 della Tariffa Parte Prima allegata al TUR». Nel medesimo documento di prassi l'Agenzia precisa anche, condivisibilmente, che «La cessione di un contratto preliminare determina, inoltre, la possibilità, per il cessionario, subentrato nei diritti del cedente, di detrarre al momento della registrazione del definitivo, le imposte proporzionali eventualmente pagate dal cedente sulla caparra e/o sull'acconto, con la registrazione del contratto preliminare, poiché il cessionario viene a sostituirsi nella identica posizione contrattuale del cedente».

⁴⁸In tal senso, Cass., Sez. trib., 5 ottobre 2005, n. 19399, in *bancadati Big*, Iposa: «la cessione della posizione giuridica di contraente relativa ad un contratto preliminare di compravendita è una specie delle "cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto" che l'art. 3.2, n. 5, DPR 26 ottobre 1972, n. 633, considera prestazioni di servizio, se effettuate verso corrispettivo, le quali, ai sensi dell'art. 6.3.1 dello stesso atto normativo "si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo».

Ai fini dell'imposta di registro, la risoluzione del preliminare non presenta aspetti peculiari, applicandosi la disciplina, di cui all'art. 28 del d.P.R. 131/86, prevista in generale per la risoluzione del contratto.

In virtù di tale disposizione legislativa, «La risoluzione del contratto è soggetta all'imposta in misura fissa se dipende da clausola o da condizione risolutiva espressa contenuta nel contratto stesso ovvero stipulata mediante atto pubblico o scrittura privata autenticata entro il secondo giorno non festivo successivo a quello in cui è stato concluso il contratto. Se è previsto un corrispettivo per la risoluzione, sul relativo ammontare si applica l'imposta proporzionale prevista dall'[art. 6](#) o quella prevista dall'[art. 9 della parte prima della tariffa](#). In ogni altro caso l'imposta è dovuta per le prestazioni derivanti dalla risoluzione, considerando comunque, ai fini della determinazione dell'imposta proporzionale, l'eventuale corrispettivo della risoluzione come maggiorazione delle prestazioni stesse».

Sul punto, con riguardo alle problematiche connesse all'eventuale rimborso dell'imposta proporzionale di registro assolta sul preliminare, in ragione della mancata stipula del definitivo, si rinvia alle considerazioni espresse nel precedente paragrafo 3.1.