

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 597 bis

Trascrizione del preliminare - Aspetti fiscali

Approvato dal Consiglio Nazionale del Notariato il 6 giugno 1997

La nuova disciplina relativa alla trascrivibilità dei contratti preliminari introdotta dal d.l. 31 dicembre 1996, n. 669, non contiene disposizioni di carattere fiscale di particolare rilevanza.

L'unica norma che regola tale aspetto è infatti l'art. 10, ai sensi del quale per la trascrizione di tali contratti è dovuta l'imposta ipotecaria in misura fissa.

Cio` nonostante appare opportuno esaminare alcune problematiche inerenti alla tassazione del preliminare, in considerazione della posizione in cui oggi il notaio viene a trovarsi, ove proceda alla stipula di un tale negozio che si intenda sottoporre a trascrizione: invero, come è noto, l'adozione della forma notarile comporta la necessità per il pubblico ufficiale di procedere alla liquidazione dell'imposta dovuta in ordine all'atto stipulato, in quanto responsabile d'imposta.

La principale norma di riferimento in ordine alla tassazione del preliminare è costituita dall'art. 10 della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131/1986, la quale prevede al riguardo

l'applicazione dell'imposta in misura fissa. Il testo unico del 1986 ha peraltro apportato a tale pacifico principio un'importante precisazione, disciplinando espressamente nella nota al citato art.

10 le modalità di tassazione di quelle disposizioni accessorie contenute nel preliminare che non rientrano nel contenuto minimo dello stesso, costituito dall'assunzione dell'obbligo di stipulare il contratto definitivo. Si tratta in particolare delle clausole che prevedono il pagamento di acconti prezzo o di dazione di somme a titolo di caparra confirmatoria, le quali avevano dato luogo anteriormente al testo unico ad un nutrito contenzioso, discutendosi al riguardo se le stesse potessero o meno considerarsi "disposizioni non necessariamente connesse" ai sensi dell'art. 20 dell'allora vigente d.p.r. n. 634/1972 e, come tali, autonomamente tassabili ⁽¹⁾.

Il testo unico, al fine di risolvere la questione, ha adottato una soluzione di compromesso, prevedendo nella nota all'art. 10 che acconti prezzo e caparre confirmatorie siano soggetti ad autonoma tassazione in sede di registrazione del preliminare, ma che l'imposta a tale titolo corrisposta sia imputata all'imposta principale dovuta per la registrazione del definitivo e quindi detratta da quest'ultima. Più precisamente, per gli acconti prezzo risulterà applicabile l'art. 9 della tariffa e quindi l'aliquota del 3%; per la caparra confirmatoria viene invece richiamato l'art. 6 della tariffa, che prevede l'aliquota dello 0,50%. In relazione a quest'ultima fattispecie, deve ritenersi che il riferimento all'art. 6 sia da intendersi alla parte della norma concernente le "garanzie personali", quale senza dubbio può ritenersi la caparra confirmatoria; non già, come ben evidenziato dalla giurisprudenza in contrasto con la tesi dell'amministrazione finanziaria, all'altra parte dell'art. 6 relativa alle quietanze ⁽²⁾.

L'ampia circolare ministeriale 10 giugno 1986, n. 37, relativa al testo unico, non ha apportato ulteriori precisazioni relativamente alla disciplina in oggetto, salvo l'affermazione che "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"; affermazione non del tutto esatta in quanto, ove il definitivo non venga stipulato a causa di dichiarazione di nullità o annullamento del preliminare, l'imposta versata sarà rimborsabile, alle condizioni e con i limiti previsti dall'art. 38 del testo unico.

Un'altra questione che si è posta con riferimento alla tassazione del preliminare concerne la sua stessa qualificazione. Invero, posto che l'art. 20 del testo unico fissa il principio dell'applicazione dell'imposta in base all'intrinseca natura ed agli effetti giuridici degli atti, anche se non vi corrisponde il titolo o la forma apparente, la giurisprudenza ha ritenuto che la definitività di un'alienazione (da cui consegue l'applicazione dell'imposta proporzionale) possa desumersi, in contrasto con la qualificazione formale data al negozio dai contraenti, dal raggiunto accordo su tutti gli elementi essenziali del trasferimento (pagamento del prezzo - trasferimento del diritto), assumendo in tale ipotesi il successivo atto di vendita mera natura riproduttiva ai fini della trascrizione e voltura ⁽³⁾.

Occorrerà pertanto aver riguardo al contenuto concreto dell'accordo, ancorché l'eventuale qualificazione del contratto come immediatamente traslativo operata dall'ufficio, con applicazione dell'imposta proporzionale, non dia luogo a conseguenze negative per le parti, in quanto il successivo atto di vendita, da considerare meramente riproduttivo, sconterà l'imposta in misura fissa.

Ma le problematiche più delicate relative alla tassazione del preliminare concernono il suo cosiddetto "trasferimento" a terzi, fenomeno che trova ampio spazio applicativo nella prassi contrattuale.

Tale effetto, consistente nella sostituzione di altro soggetto al promittente acquirente, può in primo luogo realizzarsi tramite l'inserimento nel preliminare della clausola "per

persona da nominare", la quale anzi, come e` noto, e` divenuta quasi di stile nell'ambito di tali contratti.

Orbene, la legge di registro disciplina espressamente all'art. 32 la dichiarazione di nomina conseguente all'apposizione della clausola in oggetto, prevedendo che la stessa sia soggetta ad imposta fissa "a condizione che la relativa facolta` 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 ... in ogni altro caso ... e` dovuta l'imposta stabilita per l'atto cui si riferisce la dichiarazione".

Come e` dunque evidente la normativa fiscale, per chiare finalita` antielusive, non consente che la dichiarazione di nomina venga procrastinata dalle parti oltre i tre giorni dalla stipula dell'atto, come e` invece consentito ai fini civilistici dall'art. 1402 c.c. Conseguendo da cio` che la clausola normalmente ricorrente nei preliminari di vendita, che consente di effettuare la nomina in sede di definitivo (e quindi per lo piu` oltre i tre giorni), puo` dar luogo ad inaspettate e pesanti pretese impositive ai sensi dell'art. 32 citato. Piu` precisamente il definitivo potrebbe essere tassato come contenente una implicita ancorche` inespressa dichiarazione di nomina di altro soggetto e quindi come produttivo di un duplice effetto traslativo ⁽⁴⁾.

Occorrera` pertanto valutare assai prudentemente l'utilizzo di formule, assai ricorrenti nella prassi, in base alle quali la facolta` di nomina e` differita al contratto definitivo e quindi sostanzialmente riferita a quest'ultimo negozio. Assai piu` rassicurante risultera` infatti utilizzare clausole dalle quali si evinca senza possibilita` di dubbi che la clausola e` riferita solo ed esclusivamente al preliminare: invero, in tale ipotesi, la nomina successivamente effettuata anche oltre i tre giorni potra` tutt'al piu` legittimare l'ufficio, ai sensi dell'art. 32 del t.u., alla percezione di un'ulteriore imposta fissa. Cio` in quanto il medesimo art. 32 dispone che la nomina effettuata in difformita` da quanto prevede la norma (e cioe` oltre i tre giorni) legittima l'applicazione dell'imposta relativa al contratto cui la nomina stessa si riferisce; trattandosi pertanto di nomina riferita a contratto preliminare sara` in ogni caso dovuta, come si diceva, la sola imposta fissa.

Piu` in generale puo` ancora porsi il problema se debba essere considerata una implicita dichiarazione di nomina la (anche parziale) sostituzione soggettiva operata in sede di definitivo, senza che nel preliminare sia stata apposta la clausola "per persona da nominare"; con il dubbio che cio` possa legittimare l'ufficio o ad una duplice tassazione dell'atto o, quanto meno, a disconoscere la detraibilita` dell'imposta scontata in sede di preliminare.

Risultera` pertanto assai opportuno regolare espressamente tali fattispecie, evidenziandole all'esterno, ad esempio, mediante l'utilizzo della cessione del contratto che, come subito si vedra`, non comporta sensibili aggravii di natura tributaria.

Una forma giuridica di "trasferimento" del preliminare che dà luogo a problematiche fiscali senza dubbio minori è infatti costituita proprio dalla cessione del contratto, pacificamente ammessa anche con riferimento a tale tipo di negozio ⁽⁵⁾. Invero dispone al riguardo l'art. 31 del d.p.r. n. 131/1986 che la "cessione del contratto è soggetta all'imposta con l'aliquota propria del contratto ceduto". Pertanto, dal momento che il preliminare è soggetto in linea di principio ad imposta fissa, anche la relativa cessione sarà sottoposta a tassazione in eguale misura. Solo l'eventuale corrispettivo pattuito per la cessione (a favore del cedente, del contraente ceduto o di entrambi) sconsiglierebbe l'imposta di quietanza ai sensi dell'art. 6 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico.

Nessun dubbio sembra inoltre poter sussistere nella fattispecie in ordine alla detraibilità da parte del cessionario in sede di definitivo delle imposte eventualmente pagate dal cedente al momento della registrazione del preliminare. Trattasi infatti della medesima posizione contrattuale in cui il cessionario viene a sostituirsi, il che comporta l'automatico subentro in tutte le posizioni giuridiche soggettive di cui era titolare il cedente.

Tale strumento peraltro, come è noto, non incontra per motivi per lo più extragiuridici il favore della prassi, preferendo spesso le parti ricorrere al diverso istituto del preliminare di vendita di cosa altrui. Tramite tale contratto il promittente acquirente, sulla base della posizione giuridica di cui è titolare in forza del preliminare concluso, stipula un secondo preliminare, pur non avendo la proprietà (o l'altro diritto reale) relativamente al bene promesso in vendita.

Al riguardo, senza affrontare in tale sede i problemi civilistici che la promessa di vendita di cosa altrui può comportare ai fini della trascrizione, merita sottolineare quelli che possono essere gli inconvenienti di natura fiscale. Ciò in specie per quanto concerne la detraibilità in sede di definitivo dell'imposta di registro corrisposta sul preliminare che, come abbiamo visto, nell'ipotesi di cessione di contratto sembra del tutto ammissibile.

Al contrario, in tale ipotesi, appare più problematico ritenere senz'altro scomputabile detta imposta. Ciò senz'altro per quanto concerne quella corrisposta sul primo preliminare (stipulato dal titolare del bene), in quanto non solo non vi è coincidenza di parti con il definitivo, ma anche il contenuto contrattuale dei due negozi può essere diverso (normalmente ci sarà quanto meno differenza nel corrispettivo pattuito). Tenderemmo invece a ritenere ammissibile lo scomputo dell'imposta sul secondo preliminare (avente ad oggetto un bene altrui), stante l'identità di contenuto negoziale con il definitivo.

In senso in buona parte diverso, rispetto a quanto in qui esposto, si pongono le problematiche fiscali dei cd. "preliminari soggetti ad IVA". In realtà tale definizione apparirebbe una contraddizione in termini in quanto il preliminare, non costituendo per definizione una "cessione di un bene", non può per tale aspetto rientrare in alcun modo tra le operazioni imponibili di cui all'art. 1 del d.p.r. n. 633/1972.

Peraltro il successivo art. 6 del medesimo decreto precisa che, se con riferimento ad una cessione di beni si verifici, pur anteriormente al verificarsi dell'effetto traslativo, il pagamento, ancorche` parziale, del corrispettivo, si avra` con riferimento a tale prestazione l'immediato assoggettamento ad IVA. Pertanto il preliminare stipulato da un soggetto IVA in cui sia previsto, come e` di norma, un acconto prezzo, sara` per questa parte imponibile agli effetti di detto tributo. Il fatto poi che il preliminare sia redatto in forma idonea alla trascrizione comporta che lo stesso sia soggetto a registrazione in termine fisso e non gia` solo in caso d'uso, non operando con riferimento agli atti pubblici ed alle scritture private autenticate, il principio posto dall'art. 5, secondo comma, del testo unico per quanto concerne le scritture private non autenticate che contengono unicamente disposizioni soggette ad IVA.

Si rendera` in ogni caso applicabile al riguardo il criterio di alternativita` previsto dall'art. 40 del d.p.r. n. 131/1986 e pertanto le disposizioni soggette ad IVA non saranno imponibili agli effetti del registro, risultando dovuta la sola imposta fissa. Cio` vale, in specie, per quanto concerne gli acconti prezzo, dovendosi peraltro ricordare che il discorso cambia se la somma corrisposta assolve altresì, come avviene di frequente, la funzione di caparra confirmatoria. Infatti, poiche` la dazione di una somma a titolo di caparra non costituisce operazione imponibile ai fini IVA ⁽⁶⁾, si rendera` sotto tale profilo applicabile l'art. 6 della tariffa, parte prima, con conseguente applicazione dell'imposta con aliquota dello 0,50%; imposta che, tra l'altro, non sara` neppure detraibile in sede di definitivo, essendo quest'ultimo soggetto ad imposta di registro in misura fissa, in quanto imponibile ai fini IVA.

Anche per quanto concerne i preliminari soggetti ad IVA si pone poi il problema della sostituzione soggettiva del promissario acquirente. In tale sede peraltro il problema e` semplificato dall'art. 26 del d.p.r. n. 633/1972, norma che consente di rettificare un'operazione sara` assoggettata ad imposta ove la stessa venga meno (tra l'altro) in conseguenza di risoluzione.

Se dunque ai sensi dell'art. 38 del d.p.r. n. 131/1986 la risoluzione del contratto non legittima il rimborso dell'imposta di registro gia` corrisposta, ben diversa e` la situazione per l'IVA, potendosi in tale sede, senza alcun maggiore aggravio fiscale, procedere alla risoluzione del preliminare ed alla stipula di un nuovo contratto con colui che dovra` essere il destinatario ultimo degli effetti del definitivo ⁽⁷⁾. Conviene peraltro ricordare che cio` comportera` la caducazione degli effetti della eventuale trascrizione effettuata con riferimento al preliminare oggetto di risoluzione.

Infine, per quanto concerne i preliminari soggetti ad IVA, conviene ricordare che la nota II bis dell'art. 1 tariffa, parte prima, del d.p.r. n. 131/1986 consente di applicare l'IVA con aliquota del 4% ove negli stessi siano contenute le dichiarazioni relative alla possidenza dei requisiti previsti per le cd. "agevolazioni prima casa". L'eventuale omissione non comporta peraltro decadenza per l'acquirente in quanto lo stesso Ministero, nella ben nota circolare 2 marzo 1994 n. I/E, ha ammesso che in difetto le fatture emesse al 10% possano essere

rettificate ai sensi del citato art. 26 del d.p.r. n. 633/1972, ove in sede di definitivo venga invocata, ricorrendone le condizioni, l'applicazione della minore aliquota.

Simone Ghinassi

(1) Su tale problematica cfr. ampiamente F. FORMICA, *Il contratto preliminare di vendita nell'imposizione di registro e sul valore aggiunto*, in *La casa di abitazione tra normativa vigente e prospettive*, Milano, 1986, vol. III, 632 ss.

(2) Per l'inapplicabilità della tassa di quietanza alla caparra confirmatoria cfr. Cass. sez. I, 13 marzo 1992, n. 3084, in *Corr. trib.* 1992, 118 e Comm. Centr. sez. VIII, 26 marzo 1993, n. 1368, in *Corr. trib.* 1993, 2317, in contrasto con la tesi precedentemente sostenuta nella Ris. Min. 3 gennaio 1985, n. 251127, in *Corr. trib.* 1985, 588.

(3) In tal senso Cass. sez. I, 15 gennaio 1992, n. 417, in *Boll. trib.* 1993, 1094.

(4) Da valutare, seppur in termini problematici, la soluzione proposta al riguardo da F. FORMICA, *op. cit.*, 687, il quale ritiene aggirabile l'inconveniente attraverso la stipula di un "contratto preliminare diretto alla conclusione di un contratto definitivo per persona da nominare", ossia inserendo la clausola per persona da nominare nel definitivo, ancorché tale inserimento sia già previsto fin dal preliminare.

(5) Cfr. al riguardo i riferimenti di F. FORMICA, *op. cit.*, 689-690.

(6) Già può infatti dubitarsi che tale dazione rientri nella fattispecie di "cessione" individuata dall'art. 2, primo comma, del d.p.r. n. 131/1986; in ogni caso si tratterebbe di cessione "esclusa", ai sensi del successivo n. 1 del secondo comma, in quanto avente ad oggetto una somma di denaro.

(7) Più dubbio è se l'art. 26 del d.p.r. n. 633/1972 possa applicarsi al caso della nomina conseguente a contratto per persona da nominare; cfr. al riguardo i divergenti orientamenti di F. FORMICA, *op. cit.*, e di S. LOMBARDI, *Il contratto preliminare per persona da nominare e l'IVA*, in *Boll. trib.* 1995, 741.

(Riproduzione riservata)