

ART. 32 D.P.R. N. 131/1986 - PRELIMINARE PER SÉ E PER PERSONA DA NOMINARE SEGUITO DALLA STIPULA DI UN CONTRATTO DEFINITIVO A FAVORE DI SOGGETTO DIVERSO DAL PROMISSARIO ACQUIRENTE

Si chiede di conoscere se, in caso di contratto preliminare, per sé e per persona da nominare in sede di atto notarile, seguito dalla stipula del contratto definitivo direttamente da parte di soggetto diverso dal promissario acquirente, espressamente richiamando il preliminare, sia corretto il comportamento dell'ufficio dell'Agenzia delle entrate che ritiene di dover assoggettare ad imposizione, ai sensi dell'art. 32 d.p.r. n. 131/1986, un doppio trasferimento.

Premesso che, in caso di contratto preliminare per sé o per persona da nominare, lo stipulante si riserva, nei confronti dell'altro contraente (promittente), la facoltà di nominare successivamente un soggetto diverso al quale faranno capo i diritti e le obbligazioni nascenti dallo stesso contratto preliminare con effetto *ex tunc*, ossia dalla data della stipulazione ⁽¹⁾, l'art. 32 menzionato, con riguardo alla disciplina fiscale della dichiarazione di nomina, dispone l'assoggettamento ad imposta fissa di registro della dichiarazione di nomina della persona *“per la quale un atto è stato in tutto o in parte stipulato”*, a condizione che la facoltà di nomina:

- derivi dalla legge o da espressa riserva contenuta nell'atto cui la dichiarazione si riferisce;
- 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”*.

Nell'ipotesi in cui la dichiarazione di nomina sia effettuata nello stesso atto o contratto che contiene la riserva, non è dovuta alcuna specifica imposta.

In ogni altro caso, per la dichiarazione di nomina è dovuta l'imposta *“stabilita per l'atto cui si riferisce la dichiarazione”*.

Con riguardo a quest'ultima disposizione occorre considerare come le modalità ed il termine previsti dall'art. 32 cit. differiscano da quelli di cui all'art. 1402 c.c. E ciò non per introdurre condizioni e termini che si aggiungano o sostituiscano quelli codicistici, ma per regolare le conseguenze di ordine tributario soprattutto per ragioni di cautela fiscale, tese ad evitare che la riserva di nomina venga utilizzata per coprire un doppio trasferimento dal promittente allo stipulante e da questi all'eletto. Pertanto, da un lato, il mancato rispetto, nella dichiarazione di nomina, delle condizioni di cui all'art. 32 d.p.r. n. 131/1986 non impedisce che la stessa sia considerata, anche dal punto di vista tributario, pienamente efficace e produttiva degli effetti che le sono tipici se effettuata ai sensi degli artt. 1402 e 1403 c.c. (mentre, diversamente, nel caso di mancata effettuazione della dichiarazione di nomina o di mancato rispetto dei modi o dei termini di cui agli artt. 1402 ss c.c., gli effetti del contratto al quale si riferisce la riserva di nomina si consolidano in capo ai soggetti che l'hanno stipulato ⁽²⁾); da un altro lato, però, il legislatore fiscale considera la dichiarazione di nomina, effettuata senza i requisiti di forma oppure il rispetto dei termini di cui all'art. 32 d.p.r. n. 131/1986, alla stregua della conclusione di un nuovo contratto, avente gli stessi effetti di quello precedente, tra il soggetto stipulante ed il soggetto nominato,

disponendo la debenza della medesima imposta di registro prevista per l'atto cui la dichiarazione si riferisce⁽³⁾.

Ciò considerato, se la dichiarazione di nomina effettuata senza le forme od il rispetto dei termini di cui all'art. 32 cit. è riferita ad un contratto preliminare, l'imposta prevista "per l'atto cui si dichiara si riferisce" è l'imposta fissa, ai sensi dell'art. 10 della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131/1986.

Un problema interpretativo si potrebbe porre nelle ipotesi in cui il contratto preliminare preveda il pagamento di caparre confirmatorie oppure di acconti sul prezzo, in quanto per queste pattuizioni è dovuta un'imposta proporzionale. Tuttavia è possibile ritenere che questa imposizione non attenga al contratto preliminare in quanto tale, ma ad elementi negoziali che risultano autonomi ai fini della tassazione e che assumono rilevanza in funzione della propria portata "anticipatoria" rispetto al contratto definitivo; e quindi che non si tratti dell'imposta che attiene all'atto in quanto tale, ossia al contratto preliminare, ai sensi dell'art. 32 cit.⁽⁴⁾.

In conclusione, quindi, nel caso di specie, laddove la contestazione dell'ufficio riguardi una dichiarazione di nomina relativa ad un contratto preliminare, idonea quindi alla sostituzione con effetti *ex tunc* del promissario acquirente, effettuata non rispettando le forme indicate dall'art. 32 cit., l'applicazione dell'imposta prevista per l'atto cui la dichiarazione stessa si riferisce dovrebbe comportare la debenza dell'imposta di registro in misura fissa, prevista dall'art. 10 della tariffa, parte prima, cit., per "i preliminari di ogni specie".

Annarita Lomonaco

1) Per approfondimenti cfr., tra gli altri, Alcaro, *La sostituzione del promissario acquirente in sede di definitivo tra nomina di terzo, attribuzione a favore di terzo, cessione del contratto*, in La "circolazione" del contratto preliminare di alienazione di immobili, Quaderni della Fondazione Italiana per il Notariato, Milano, 2008, 10 ss.; Caravaglios, *Il contratto per persona da nominare*, Milano, 1998; Pennasilico, *Profili della «contrattazione» per persona da nominare*, Napoli, 1995; Gazzoni, *Contratto per persona da nominare, dir. civ.*, in Enc. Giur., IX, Roma, 1988.

2) Cfr. Cass. n. 21254/2006 e n. 10403/2002, richiamate in 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, in *Studi e materiali*, 2008, 221 s., nt. 10.

Alcuni problemi si sono posti nei casi in cui termine per la nomina sia fissato con riferimento a quello per la stipula del contratto definitivo, da ritenere ammissibile purché quest'ultimo termine, ossia quello relativo alla stipula del definitivo, sia determinato in modo certo (infatti, secondo la dottrina e la giurisprudenza prevalenti, in caso di modifica pattizia del termine di tre giorni, ai sensi dell'art. 1402 c.c., deve essere indicato un termine certo, il quale non faccia sorgere alcun dubbio sul fatto che l'adempimento prescritto dalla legge avvenga in un determinato numero di giorni, o a scadenza fissa o in altro modo sicuramente determinato). Sul punto, peraltro, l'Agenzia delle entrate si è espressa, da ultimo con la ris. n. 212 del 2009, ritenendo incerta e generica l'indicazione del termine fatta con riferimento "al momento del rogito notarile", in un caso, però, in cui detto momento non era a sua volta individuato in modo certo e determinato (con la conseguenza di considerare il contratto preliminare, ai sensi dell'art. 1405 c.c., come produttivo di effetti tra i contraenti originari).

E sempre con riguardo alla clausola - molto frequente nella prassi - che stabilisce l'effettuazione della nomina con riferimento alla stipula del definitivo, si riscontra, a nostro avviso, sia in dottrina che in giurisprudenza una certa confusione e sovrapposizione del preliminare per persona da nominare con la figura del preliminare rivolto ad un definitivo per persona da nominare. In particolare la dottrina avverte del rischio che, a fronte di alcune modalità redazionali di queste clausole, la volontà delle parti non sia intesa come volta a conferire alla nomina effetti *ex tunc*, e quindi a produrre un mutamento soggettivo riferito al preliminare, con la conseguenza, secondo una tesi, che la dichiarazione di nomina, fiscalmente irregolare, sarebbe riferita al contratto definitivo e tassata, pertanto, come questo. Cfr. Braccini, *Contratto per persona da nominare, dir. trib.*, in Enc. Giur., Roma, 1988; Ghinassi, *Trascrizione del contratto preliminare, Aspetti fiscali*, studio n. 597-bis cit., in Banca dati Notarile "Angelo Gallizia" [il quale osserva che la clausola normalmente ricorrente nei preliminari di vendita, che consente di effettuare la nomina in sede di definitivo (e quindi per lo più oltre i tre giorni), può dar luogo ad inaspettate e pesanti pretese impositive ai sensi dell'art. 32 citato. Più precisamente il definitivo potrebbe essere tassato come contenente una implicita ancorché inespressa dichiarazione di nomina di altro soggetto e quindi come produttivo di un duplice effetto traslativo]; Vissalli, *Contratto per persona da nominare e preliminare*, in *Riv. dir. civ.*, 1998,

II, 394; Busani, *L'imposta di registro*, Milano, 2009, 807 s. In ordine ad una possibile riqualificazione della dichiarazione di nomina da effettuare "all'atto del definitivo" come cessione del contratto v. Pennasilico, op. cit., 88 s.; Tassani, risposta a quesito n. 237-2007/T, in Cnn notizie del 22 febbraio 2008 (il quale sottolinea come, in questi casi, la successiva dichiarazione di nomina potrebbe presentarsi o quale cessione del contratto preliminare oppure quale cessione del contratto definitivo a seconda del momento in cui la stessa interviene).

Cfr. altresì Petrelli, *Formulario notarile commentato*, vol. II, Milano, 2001, 296 ss., il quale evidenzia come sarebbe opportuno precisare in atto che la clausola per persona da nominare e la relativa dichiarazione di nomina, anche ai fini e per gli effetti dell'art. 32 cit., afferiscono al contratto preliminare e non al definitivo.

- 3) Così cfr. Tassani, *Osservazioni in merito alla tassazione del contratto preliminare per persona da nominare (nell'imposta di registro e nell'iva)*, cit., 222 ss.
- 4) Tassani, *Osservazioni in merito alla tassazione del contratto preliminare per persona da nominare (nell'imposta di registro e nell'iva)*, cit., 225 ss., il quale osserva altresì come la dichiarazione di nomina e gli effetti che le sono propri non comportino nessuna alterazione nella tassazione della sequenza negoziale preliminare-definitivo, caratterizzata dall'imputazione dell'imposta proporzionale di registro pagata per caparre confirmatorie ed acconti prezzo all'imposta principale prevista per il definitivo. E ciò considerando che gli effetti della dichiarazione di nomina retroagiscono, ai sensi dell'art. 1404 c.c., al momento in cui il contratto è stato stipulato, con la conseguenza che è il soggetto nominato che acquista "i diritti e assume gli obblighi derivanti dal contratto", e quindi anche il diritto allo scomputo dell'imposta (p. 222). Nello stesso senso anche Ghinassi, *Trascrizione del contratto preliminare, Aspetti fiscali*, cit.