

09.05.18

Quesito Tributario n. 261-2016/T. Tassazione di preliminare di vendita con pattuizione di acconti prezzo e contestuale consegna dell'immobile

Risposta del 20 febbraio 2017

Si chiede un parere in merito alla tassazione di un contratto preliminare di compravendita con effetti anticipati nel quale si prevede: il pagamento quasi integrale (98%) del prezzo convenuto per la vendita, l'immissione della parte promissaria acquirente nella detenzione materiale dell'immobile, la pattuizione che le spese condominiali competano fin da subito alla parte promissaria acquirente, la pattuizione che la parte promissaria acquirente debba rimborsare da subito alla parte promittente venditrice le imposte e le tasse facenti carico a quest'ultima.

La questione oggetto del quesito è riconducibile nell'ambito dell'ampio e complesso dibattito da tempo in corso sul tema del contratto preliminare ad effetti anticipati, che in questa sede si può solo ricordare in estrema sintesi per agevolare la valutazione della fattispecie concreta.

Diversi sono i filoni interpretativi seguiti dalla dottrina e dalla giurisprudenza [1]: un primo, che riconduce il preliminare ad effetti anticipati al contratto definitivo di compravendita [2], un secondo che lo considera alla stregua di un contratto atipico, ed un terzo filone che invece ritiene lo stesso comunque qualificabile come contratto preliminare.

Pur se attualmente appare prevalente l'orientamento secondo il quale l'anticipata consegna del bene al promissario acquirente e/o l'anticipazione del pagamento del prezzo della compravendita non siano di per sé incompatibili con un contratto preliminare e non valgano a snaturare lo stesso in un definitivo, non si può tuttavia escludere che le parti, nonostante il *nomen iuris*, abbiano effettivamente voluto concludere un definitivo [3], tenuto conto delle pattuizioni complessive poste in essere, per cui va verificato caso per caso quale tipo di contratto le parti abbiano inteso stipulare [4].

E in dottrina si indica quale esempio di "maggiore intellegibilità" dell'ambito applicativo dell'art. 20 d.pr. 26 aprile 1986 n. 131, quale norma che consente all'ufficio – attraverso una lettura dei dati desumibili dallo stesso atto – di arrivare ad un trattamento fiscale diverso da quello risultante dal *nomen iuris* o dalla forma apparente dell'atto soggetto a registrazione, proprio il «contratto qualificato dalle parti come preliminare che però – attraverso la ricostruzione della loro reale volontà espressa nelle singole clausole negoziali – vada piuttosto inteso o "riqualificato" come "definitivo" (perché ad esempio preveda fin subito il versamento dell'intero prezzo o di una sua parte cospicua, nonché l'immissione nel possesso del promissario acquirente e semmai anche il trasferimento a suo carico dei rischi del perimento del bene)» [5].

Pertanto nel caso di specie occorre valutare con prudenza le singole clausole del contratto (sebbene dalla giurisprudenza esaminata non sia stata rinvenuta una casistica coincidente con quella prospettata nel quesito con riguardo alle pattuizioni ulteriori rispetto al pagamento del prezzo ed alla consegna della cosa [6]).

Inoltre, con specifico riguardo alla pattuizione concernente l'obbligo di rimborso di talune imposte, la stessa va valutata anche sotto il profilo della legittimità dei patti sull'imposta in relazione all'ordinamento tributario, tema che è stato diffusamente trattato nello Studio CNN n.1-2006/S *Autonomia privata e distribuzione dell'onere del tributo*, al quale si rinvia integralmente, anche per la verifica della tipologia di clausole che possono ritenersi ammissibili.

Un altro profilo del dibattito relativo al preliminare ad effetti anticipati, che può avere riflessi sul piano della tassazione dello stesso, è quello concernente la natura e la fonte delle obbligazioni concernenti il pagamento del prezzo e la consegna della cosa.

Tra le variegate posizioni emerse si segnala come secondo uno degli orientamenti i patti relativi alle suddette "anticipazioni" sarebbero da ricondurre a negozi autonomi rispetto al preliminare [7]; secondo un altro orientamento, invece, rappresenterebbero elementi di un unico negozio "atipico" (o tipico con clausola atipica, costituita dall'obbligazione accessoria), ma sempre ascrivibile alla categoria dei contratti preliminari.

E più precisamente con riguardo all'anticipata consegna del bene, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione (sent. 27 marzo 2008 n. 7930), nell'affermare che il promissario acquirente ne consegue solo la detenzione [8], hanno definito il preliminare ad effetti anticipati come un rapporto tra negozi collegati, in cui il ruolo principale è svolto dal preliminare e quello di negozio accessorio dal contratto di comodato (per quanto attiene alla consegna della cosa) e dal contratto di mutuo gratuito (per quanto riguarda il pagamento del prezzo).

L'interpretazione è stata successivamente ribadita anche in altre sentenze [9], tra le quali va segnalata una recente pronuncia della sezione tributaria della Corte di Cass. (n. 24807 del 21 novembre 2014), la quale tra i motivi della decisione (riguardante l'applicabilità dell'art. 24 d.p.r. n. 131/1986) ricorda che «nella promessa di vendita, quando viene convenuta la consegna del bene prima della stipula del contratto definitivo, non si verifica un'anticipazione degli effetti traslativi, in quanto la disponibilità conseguita dal promissario acquirente si fonda sull'esistenza di un contratto di comodato funzionalmente collegato al contratto preliminare, produttivo di effetti meramente obbligatori (Cass. sez. U, sentenza n. 7930 del 27/03/2008; Cass. sez. 2, sentenza n. 9896 del 26/04/2010; Cass. sez. 2, sentenza n. 1296 del 25/01/2010)».

In dottrina [10], peraltro, si è evidenziato come si tratti di un comodato strumentale, avente una causa esterna che è «resa manifesta dall'esistenza del preliminare» e che «impone ... una disciplina del rapporto idonea a garantire l'attuazione dell'interesse finale». E così ad esempio si giustificerebbe l'assenza di un'obbligazione restitutoria in capo al comodatario «perché è la stessa stipula del definitivo a caducare gli effetti strumentali del comodato strumentale».

Non sono mancati, però, in dottrina Autori che hanno manifestato perplessità rispetto alla ricostruzione operata dalle sezioni unite, ritenendo invece che il preliminare in esame debba essere ricondotto nell'ambito di «un procedimento traslativo nel quale gli atti attuativi dello scambio (pagamento del prezzo e consegna del bene) non costituiranno più "anticipazioni" di adempimenti ad obblighi, non ancora sorti, bensì atti esecutivi di obblighi che hanno titolo nel preliminare giustificandosi in funzione di uno scambio già attuale che attende di essere formalmente consacrato con il passaggio di proprietà del bene (rimesso all'atto definitivo)» [11].

D'altro canto la stessa Cassazione, nella sentenza n. 4863 del 1° marzo 2010 sembra avere adottato una soluzione più "sfumata" affermando che «la consegna della cosa e l'anticipato pagamento del

prezzo non sono incompatibili con la figura del preliminare né indice della natura definitiva della compravendita, quale che ne sia la giustificazione causale: se per clausola atipica, introduttiva di un'obbligazione aggiuntiva, o per collegamento negoziale».

È evidente che laddove si ritenesse di accedere alla tesi secondo la quale il titolo delle “anticipazioni” è rappresentato dal preliminare stesso, l'imposta in misura fissa dovrebbe essere unicamente quella prevista dall'art. 10 della tariffa, parte prima, d.p.r. n. 131/1986 cit., mentre con riguardo alle pattuizioni relative agli acconti prezzo (non soggetti ad IVA) sarebbe dovuta l'imposta proporzionale nella misura del 3 per cento ai sensi della nota all'art. 10 cit.

Alcuni uffici dell'Agenzia delle entrate ritengono, invece, che dovendosi ravvisare accanto al preliminare, un comodato ed un mutuo gratuito, sia dovuta un'ulteriore imposta di registro in misura fissa, oltre all'imposta proporzionale nella misura del 3 per cento.

Con riguardo all'imposta fissa richiesta per il comodato si potrebbe, tuttavia, tentare di contestare la pluralità delle imposte fisse richiesta dall'ufficio anche sotto il profilo della ritenuta inapplicabilità – secondo la circ. n. 44/E del 2011 dell'Agenzia delle entrate – dei principi di cui all'art. 21 comma 1 d.p.r. n. 131/1986 «nel caso in cui le disposizioni contenute nell'atto non siano suscettibili di una autonoma valutazione economica», posto che «l'imposta di registro deve essere, ..., applicata distintamente per ciascuna disposizione solo con riferimento alle disposizioni negoziali dotate di contenuto economico che concretizzano, quindi, un indice di capacità contributiva».

E ciò considerando, da un lato, che ad avviso della stessa Amministrazione finanziaria [\[12\]](#), «in linea generale ... il comodato non è assimilabile ai contratti con prestazioni patrimoniali che comportino movimenti di ricchezza», da un altro lato, che secondo un'opinione dottrinale «in conseguenza della natura meramente obbligatoria del preliminare e della sua inidoneità a dar luogo ad effetti aventi contenuto patrimoniale, il legislatore ha previsto l'assoggettamento alla sola imposta fissa ad eccezione delle ipotesi indicate nella nota illustrativa in cui assume un contenuto più complesso» [\[13\]](#).

Con riguardo all'imposta relativa alla somma che si definisce “mutuata” (la quale è da valere comunque sul prezzo del definitivo), dovrebbe ritenersi, ad avviso di chi scrive, che anche rispetto a questa operi il meccanismo dell'imputazione all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo, di cui alla nota all'art. 10 cit., trattandosi di una disposizione speciale che opera in ragione della considerazione, sotto il profilo fiscale, dell'operazione che si realizza nella sequenza preliminare-definitivo come unica manifestazione di capacità contributiva, per cui la disciplina dell'imposta di registro «assoggetta ad imposta proporzionale il solo contratto definitivo e, laddove nel contesto del contratto preliminare emerga ulteriore materia imponibile, ma in ordine a pattuizioni funzionali alla definitiva conclusione dell'affare (per il versamento di caparre o la previsione di acconti sul prezzo, ad es.) stabilisce che l'imposta percetta alla registrazione del preliminare medesimo sia detratta da quella dovuta sul contratto definitivo» [\[14\]](#).

[\[1\]](#) Per una sintesi cfr. Mussi, *Il contratto preliminare di vendita immobiliare ad “effetti anticipati”*, in *I Contratti*, 2015, 375 ss.

[\[2\]](#) In dottrina alcuni Autori evidenziano, infatti, come il contratto in esame sia una vera e propria compravendita (obbligatoria o ad effetti differiti). Cfr., anche per le relative indicazioni

bibliografiche, Mussi, op. cit. Rileva «come il riferimento alla formula omnicomprensiva della cd. anticipata esecuzione abbia sovente rappresentato uno schermo formale di copertura, al cui riparo si è proceduto ad un livellamento di fattispecie che rispecchiano una realtà contrattuale ben più complessa e articolata», De Matteis, *La contrattazione preliminare ad effetti anticipati*, Padova, 1991, 56 ss, ove anche un'indicazione delle fattispecie che potrebbero essere assunte come paradigmatiche.

[3] Cfr. Braccini, *Contratto preliminare (diritto tributario)*, in Enc. Giur., IX, Roma, 8, il quale ritiene che dovrebbe essere «valutato con maggiore incisività il cd. preliminare ad esecuzione anticipata quando, per l'integrale anticipata esecuzione delle prestazioni proprie del definitivo (con il solo rinvio dell'effetto traslativo in funzione di garanzia per il venditore), sia esso stesso "preliminare" da considerare già sul piano civilistico come un definitivo.

Si veda altresì Rizzi, *La redazione del preliminare: profili operativi*, studio CNN n. 19-2007/C, , ad avviso del quale «è sconsigliabile, ad esempio, prevedere contestualmente ed in via anticipata *tutti gli effetti tipici* del definitivo (per cui se può prevedersi, con tutte le cautele del caso, la *consegna anticipata* del bene, magari evidenziandone le ragioni specifiche, è sconsigliabile prevedere anche, nello stesso contratto, *l'integrale pagamento del prezzo*: i due effetti previsti, contestualmente, nello stesso contratto, potrebbero condurre l'interprete a ritenere il *consenso delle parti* volto a perseguire il trasferimento immediato del bene e non a sancire un reciproco impegno al trasferimento)».

[4] V. Cass. n. 417/1992, n. 9079/2002. Cfr. altresì studio CNN 597 bis, *Trascrizione del preliminare-Aspetti fiscali*, approvato dalla Commissione studi tributari il 22 maggio 1997. Sui criteri di distinzione tra preliminare e definitivo cfr., tra gli altri, Uricchio, commento all'art. 10 della tariffa parte prima, in D'Amati, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino, 1989, 348 s.; Arnao, *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, 2005, 130 ss.

[5] Così Pischetola, *Con il nuovo abuso del diritto possibile una rilettura della norma sull'interpretazione degli atti*, in *Fisco*, 2016, 2452 ss.

[6] Ma v. Cass. n. 123/1980, in *Giur. it.*, 1981, I, 1, 288, secondo cui la pattuizione che prevede la consegna anticipata della cosa promessa in vendita a fronte dell'onere di corrispondere le quote condominiali è un particolare negozio (cd. precario oneroso) con una causa ed un contenuto economico propri. Cfr., altresì, in dottrina, Montanari, *Ancora sul contratto preliminare di vendita immobiliare tra privati*, in *Notariato*. 2007, 155 ss., secondo la quale nulla impedisce che le parti si accordino affinché le spese condominiali anche di natura straordinaria sia imputate alla parte promissaria acquirente, soprattutto in considerazione della consegna anticipata del bene.

[7] Riflessi di queste tesi civilistiche si riscontrano sotto il profilo fiscale nella, controversa, interpretazione maturata nel vigore del d.p.r. n. 634/1973, secondo la quale gli acconti sul prezzo producono effetti giuridici diversi rispetto al preliminare, presentando un'autonomia negoziale che li rende distintamente tassabili (sul tema cfr., per tutti, Fedele, *Unicità o pluralità di 'disposizioni' nel contratto preliminare di vendita con 'anticipazione' del pagamento del prezzo*, in *Riv. dir. fin.*, 1984, II, 219 ss.), questione espressamente risolta dal legislatore tributario nella nota all'art. 10 della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131/1986 (v. Braccini, op. loc. cit.; Arnao, op. cit., 606 s., il quale evidenzia come la nota cit. implicitamente affermi l'assoluta autonomia delle disposizioni concernenti gli acconti rispetto al contratto preliminare).

[8] Nel senso che la relazione del promissario acquirente con la cosa, nell'ipotesi di preliminare ad effetti anticipati, sia qualificabile come semplice detenzione cfr. anche Agenzia delle entrate, ris. 27 dicembre 2005 n. 179/E.

[9] Ad es. Cass. 15 novembre 2012 n. 20011; Cass. 15 maggio 2015 n. 10009. Peraltro si tratta di un orientamento giurisprudenziale riscontrabile anche in decisioni più risalenti (cfr. Fedele, op. cit., 224 con riguardo alla possibilità che la clausola relativa alla consegna anticipata possa configurare un autonomo negozio, connesso al preliminare, richiama «da ultimo, Cass, Sez. II, 8 gennaio 1980 n. 123, in *Giur. it.*, 1981, I, 400, relativo ad un'ipotesi di c.d. “precario oneroso” inserito in un contratto preliminare di vendita»).

[10] Scaglione, *Il comodato*, Milano, 2011, 92 ss.

[11] De Matteis, *La contrattazione preliminare tra prassi e normazione: gli acquisti di immobili da costruire e di case di abitazione*, in *Contratto e impresa*, 2012, 464 ss. Ritiene che il contratto preliminare, recante la previsione della consegna anticipata del bene, sia sufficiente a costituire il titolo richiesto dalla legge per configurare la detenzione, Patti, *Consegna del bene al momento del preliminare e acquisto della detenzione. Note su cass. S.U. 27.3.2008, n. 7930*, in *Nuova giur. civ.*, 2008, 20284 ss. Cfr., altresì, Viola, *Il nuovo contratto preliminare ad effetti anticipati*, in *Vita notar.*, 2008, 471 ss.; Viglione, *Il contratto preliminare ad effetti anticipati*, in *Il contratto preliminare*, Padova, 2014, 527 ss.

[12] Circ. 8 ottobre 1976 n. 31.

[13] Così Uricchio, op. cit., 546, il quale ivi richiama in tal senso anche Uckmar- Dominici, Registro (imposta di), in *Noviss. Dig. It., Appendice, VI*, Torino, 1986, 592.

[14] Così Fedele, *Trascrizione del contratto preliminare e disciplina tributaria*, in *Riv. not.*, 2008, 1120.

- **Annarita Lomonaco**