

Consiglio Nazionale del Notariato

Studio n.122-2024/T

PRIME NOTE SUL D.LGS. N. 139/2024 – MODIFICHE IN MATERIA DI TASSAZIONE DEL CONTRATTO PRELIMINARE

di Angelo Piscitello

(Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 13 febbraio 2025)

(1)

IL NUOVO TESTO DELL'ART.10 DELLA TARIFFA PARTE I ALLEGATA AL DPR 131/86 INTRODOTTO DAL DECRETO LEGISLATIVO 18 SETTEMBRE 2024, n. 139

Il D.Lgs. 18 settembre 2024, n. 139, ha dato attuazione all'articolo 10 della "Legge delega al governo per la revisione del sistema tributario" (legge 9 agosto 2023, n. 111) che detta principi e criteri direttivi specifici per la razionalizzazione dell'imposta di registro e per altri tributi indiretti diversi dall'iva *"anche mediante l'accorpamento o la soppressione di fattispecie imponibili ovvero mediante la revisione della base imponibile o della misura dell'imposta applicabile"*

Nell'ambito di tale opera di razionalizzazione è stata modificata la nota all'art.10 della tariffa parte I allegata al DPR 131/86 in tema di tassazione del contratto preliminare.

Qui di seguito sono riportati a confronto il testo di tale nota previgente e quello contenuto nella Novella entrata in vigore il 1° gennaio 2025¹.

TESTO PRECEDENTE	NUOVO TESTO
<p>1. Contrati preliminari di ogni specie: euro 200,00.</p> <p><i>Nota: 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 all'imposta sul valore aggiunto ai sensi degli articoli 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.</i></p>	<p>1. Contrati preliminari di ogni specie: euro 200,00.</p> <p><i>Nota: Se il contratto preliminare prevede la dazione di somme a titolo di caparra confirmatoria o il pagamento di acconti di prezzo non soggetti all'imposta sul valore aggiunto ai sensi degli articoli 5, comma 2, e 40 del testo unico, si applica l'aliquota dello 0,5 per cento o la minore imposta applicabile per il contratto definitivo. In entrambi i casi l'imposta pagata è imputata all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo.</i></p>

¹ Art.9, comma 3, del D.Lgs. 18 settembre 2024, n. 139: "Le disposizioni di cui al presente decreto hanno effetto a partire dal 1° gennaio 2025 e si applicano agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o emanati, alle scritture private autenticate o presentate per la registrazione a partire da tale data, nonché alle successioni aperte e agli atti a titolo gratuito fatti a partire da tale data.

La norma viene quindi innovata:

- prevedendo – per i preliminari non soggetti a iva - un'unica aliquota dello 0,50% per tutte le somme versate in sede di contratto preliminare, senza più alcuna differenziazione tra acconti (che erano soggetti all'aliquota "residuale" del 3% prevista dall'art.9 della tariffa) e caparre confirmatorie (che erano soggette ad aliquota dello 0,50% ai sensi dell'art.6 della Tariffa);
- prevedendo che, qualora l'imposta applicabile per il contratto definitivo dovesse risultare minore dell'imposta applicabile al contratto preliminare, è dovuto solo tale minore importo.

L'introduzione di tale innovazione permette di superare:

- il nutrito contenzioso sull'interpretazione delle clausole contrattuali che prevedono la dazione di somme nei contratti preliminari: sull'aliquota di imposta di registro da applicare nei contratti soggetti a tale imposta; sull'assoggettamento o meno a iva nei contratti soggetti a tale imposta, dato che gli acconti prezzo sono pacificamente soggetti a iva mentre per le caparre confirmatorie l'amministrazione finanziaria ha sempre sostenuto l'assoggettamento a imposta di registro non rimborsabile anche in caso di successiva stipula del contratto definitivo soggetto a iva;
- gli effetti distorsivi del trattamento tributario differenziato tra acconti e caparre confirmatorie, in quanto, al solo scopo di ottenere un trattamento tributario più favorevole:
 - negli atti soggetti a imposta di registro le parti contraenti tendevano a qualificare le somme pagate come caparre confirmatorie per assoggettarle alla più favorevole aliquota dello 0,50%
 - negli atti soggetti a iva le parti contraenti tendevano a qualificare le somme pagate come acconti per evitare il pagamento dell'imposta di registro allo 0,50% ritenuta dall'Agenzia delle Entrate dovuta e non rimborsabile.

(2)

LA SEQUENZA PRELIMINARE – DEFINITIVO: UNICA MANIFESTAZIONE DI CAPACITA' CONTRIBUTIVA

Prima di affrontare in dettaglio le conseguenze delle novità introdotte è opportuno inquadrare sistematicamente il contratto preliminare individuandone la natura civilistica e le conseguenze di questa sul trattamento tributario.

Il contratto preliminare ha natura di negozio preparatorio, che obbliga alla conclusione di un successivo contratto; non manifesta quindi in sé alcuna capacità contributiva: l'unica manifestazione di capacità contributiva è il definitivo.²

Coerentemente con ciò, l'art.10 della tariffa parte I allegata al DPR 131/86 prevede che il contratto preliminare venga registrato con imposta fissa di registro.

La nota a tale articolo, introdotta dal DPR 131/86 innovando rispetto a quanto era previsto nel DPR 634 del 26 ottobre 1972 per dirimere vari contenziosi che erano insorti precedentemente, ha però previsto - nella sua versione originaria ora superata dalla Novella - la tassazione:

- delle caparre confirmatorie, rinviando all'art.6 della tariffa che stabilisce l'aliquota dello 0,50% per vari atti tra i quali quelli di costituzione di garanzie;
- degli acconti, rinviando all'art.9 della tariffa che stabilisce l'aliquota residuale del 3% per tutti gli atti aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale per i quali

² Cass. civ., Sez. V, 03/10/2007, n. 20713

non è prevista una diversa aliquota, sempre che non si tratti di acconti soggetti a iva, nel qual caso è espressamente prevista l'applicazione del principio di alternatività di cui all'art.40 del DPR 131/86.

Alla fine della nota era (ed è) disposto che *“le imposte pagate sono imputate all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo”* e ciò, come già rilevato dalla Circolare n.37/86 emanata subito dopo l'entrata in vigore della DPR 131/86, per evitare una duplicazione di imposta.

E' quindi evidente che il sistema previsto dalla legge riconosce che l'unica manifestazione di capacità contributiva soggetta a prelievo è il contratto definitivo e che i tributi pagati al momento della registrazione del contratto preliminare per gli acconti e le caparre confirmatorie ivi previsti costituiscono anticipazioni del tributo dovuto per il contratto definitivo³.

Per il caso in cui le somme pagate per la registrazione del preliminare risultassero superiori a quelle dovute per la registrazione del contratto definitivo, l'Agenzia delle Entrate⁴, riconoscendo il principio dell'unicità della tassazione della sequenza preliminare – definitivo, aveva ammesso *“il rimborso della maggiore imposta proporzionale versata per la registrazione del contratto preliminare, secondo le regole previste dall'articolo 77 del TUR.”* Quindi, nella vigenza della precedente versione della norma, vi era sempre (secondo l'Agenzia delle Entrate) la necessità per il contribuente, nel caso di eccedenza della somma pagata alla registrazione del preliminare rispetto a quella dovuta per la registrazione del definitivo, di ricorrere al procedimento di rimborso entro i termini di cui all'art.77 del DPR 131/86, con la conseguenza – iniqua – di una notevole quantità di somme in concreto non rimborsate quando, per vari motivi, le istanze di rimborso non venivano presentate del tutto o venivano presentate in modo non corretto.

Il Notariato⁵ aveva però espresso dissenso rispetto a tale posizione, sostenendo che già con la normativa allora vigente la tassazione del contratto definitivo fosse un limite massimo dell'imposta da corrispondere per la registrazione del contratto preliminare.

Per il caso in cui il preliminare non è poi seguito dal definitivo, l'Agenzia delle Entrate⁶ ha affermato che *“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”*, venendo a considerare in tal caso il contratto preliminare inadempito un'autonoma manifestazione di capacità contributiva. Di diverso avviso è però la Corte di Cassazione, che, con un orientamento che si può ormai considerare consolidato⁷, ritiene la norma che prevede la debenza dell'imposta di registro proporzionale sugli acconti o sulle caparre confirmatorie (definita come *“imposta parzialmente dovuta in relazione ad un atto ancora da stipulare”*) una norma di natura eccezionale, con la conseguenza che, a prescindere dalle ragioni della mancata stipula del contratto definitivo (compresa la risoluzione consensuale) *“nulla”* è *“dovuto al fisco, oltre la tassa fissa gravante sul contratto preliminare in quanto tale: l'anticipazione d'imposta, da computare in quella principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo non può essere estesa dall'interprete al diverso caso in cui la registrazione del contratto definitivo non segua affatto, per mancata*

³ Ciò anche nel caso in cui il contratto preliminare sia stipulato per persona da nominare e poi, a seguito della nomina, il definitivo segua con il nominato: Consiglio Nazionale del Notariato - Studio n. 32-2007/T, Est. Tassani

⁴ Agenzia delle Entrate, Circolare 29/05/2013 n.18/E, art.3.1

⁵ Consiglio Nazionale del Notariato - Studio n. 13 del 7.9.2007 – Est.Lomonaco – Mastroiacovo e Studio n.185 del 9.11. 2011 - Est.Lomonaco; Caccavale, La tassazione di caparre confirmatorie e acconti nei trasferimenti onerosi esenti o agevolati, in Federnotizie del 6.7.2022

⁶ Agenzia delle Entrate, Circolare n.37/86, cit.

⁷ Cass. civ., Sez. V, 15/06/2007, n. 14028; Cass.civ., Sez V, 27/06/2021, n.17904; Cass. civ. Sez. V, Ord., 18/10/2024, n. 27093

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 nell'articolo 77, D.P.R. n. 131/1986". Va poi rilevato che è espressamente previsto dall'art.38 del DPR 131/86 che, qualora il definitivo non venga stipulato a causa di dichiarazione di nullità o annullamento del preliminare per causa non imputabile alle parti, l'imposta versata è rimborsabile.

La Novella ha innovato la disciplina ma, come vedremo, le questioni che si erano precedentemente presentate non sono tutte definitivamente superate.

(3)

LA PREVISIONE DI UN'UNICA ALIQUOTA

Il nuovo testo della norma non prevede più alcuna distinzione tra somme pagate a titolo di caparra confirmatoria o a titolo di acconti di prezzo non soggetti a iva, prevedendo per entrambi un'aliquota specifica dello 0,5 per cento senza più alcun rinvio ad altre norme.

Per gli acconti di prezzo soggetti a iva è invece mantenuto il richiamo degli articoli 5, comma 2, e 40 del testo unico e quindi del principio di alternatività, per cui tali acconti restano soggetti a iva e non a imposta di registro.

Dovrebbero quindi ritenersi superate le questioni insorte in ambito tributario in ordine alla qualificazione delle somme versate come acconti sul prezzo ovvero come caparre confirmatorie.

(4)

LA TASSAZIONE DEL DEFINITIVO

COME LIMITE MASSIMO PER LA TASSAZIONE DEL PRELIMINARE

L'espressa previsione di tale regola dovrebbe aver risolto in modo definitivo alcune fattispecie, mentre nei casi in cui la tassazione del contratto definitivo ha un trattamento tributario speciale che richiede la presenza di requisiti oggettivi e/o soggettivi occorre agire in via interpretativa come meglio si dirà qui di seguito.

4.1 Gli atti soggetti a iva

Per gli atti soggetti a iva va innanzi tutto ricordato che, nei casi in cui l'assoggettamento a iva è opzionale ai sensi dell'art. 10, comma 1, nn. 8-bis) e 8-ter), del D.P.R. n. 633/1972, nonostante il tenore letterale della norma per la quale l'opzione va espressa *"nel relativo atto"*, l'Agenzia delle Entrate⁸ ha ammesso che l'opzione sia effettuata dal cedente già nel preliminare.

Per gli acconti prezzo non vi era - e non vi è dopo la Novella - alcuna questione in ordine all'assoggettamento a iva quando la cessione è soggetta a tale imposta: ai sensi dell'art. 6, comma 4, D.P.R. n. 633/1972, il presupposto di imposta si verifica infatti anche prima della cessione del bene limitatamente agli importi fatturati o pagati.

E' però da segnalare che l'Agenzia delle Entrate riteneva dovuta, oltre all'imposta fissa "d'atto" per il contratto preliminare, anche un'ulteriore imposta fissa per gli acconti risultanti dal preliminare⁹ e addirittura alcuni uffici ritenevano dovuta anche un'ulteriore imposta fissa per ognuno degli acconti previsti nel preliminare.

Tale tesi, già nella vigenza del precedente testo della norma, non era condivisibile sulla base del tenore letterale della nota all'art.10 del TUR, ove è previsto un prelievo di registro in aggiunta alla "naturale" imposta fissa del contratto preliminare solo per *"il pagamento di acconti di prezzo non soggetti all'imposta sul valore aggiunto ai sensi degli articoli 5, comma*

⁸ Agenzia delle Entrate, Circolare 22/E del 28 giugno 2013

⁹ Agenzia delle Entrate, Risposta a interpello n.311/2019

2, e 40 del testo unico". Non è invece previsto alcun prelievo per il diverso caso di acconti di prezzo soggetti a iva.

L'interpretazione letterale è confermata dall'interpretazione sistematica: negli atti soggetti a iva l'intera manifestazione di capacità contributiva viene attratta nel prelievo iva senza lasciare spazio all'imposta di registro se non quale "imposta d'atto". Ogni pagamento anticipato è soltanto una delle prestazioni eseguite in esecuzione del regolamento contrattuale ricadente nel suo intero nel campo di applicazione dell'iva e non è certamente un autonomo "atto" sul quale possa considerarsi dovuta un'autonoma imposta fissa di registro.

In altre parole, la tassazione di acconti e caparre in sede di registrazione del contratto preliminare si giustifica nel campo dell'imposta di registro per permettere di anticipare il prelievo sulle somme pagate prima che si giunga al contratto definitivo, in acconto rispetto all'imposta che sarà dovuta per questo; non si giustifica neanche in misura fissa per gli acconti dei contratti soggetti a iva, nei quali tale imposta viene pagata secondo le regole sue proprie in alternativa con l'imposta di registro.

Per le caparre confirmatorie l'Agenzia delle Entrate, in base alla formulazione della norma precedente alla Novella, ha ritenuto che esse fossero soggette comunque a imposta di registro anche nei preliminari soggetti a iva, ritenendo che le somme corrisposte a titolo di caparra confirmatoria non rappresentino necessariamente, secondo l'art.1385 c.c., un anticipo del prezzo pattuito ma abbiano anche una funzione risarcitoria per il caso di inadempimento contrattuale e non rientrino quindi nell'ambito applicativo della normativa iva per mancanza del presupposto oggettivo enunciato negli art. 2 e 3 del D.P.R. 633/1972¹⁰. Il Notariato - sulla base del principio di unicità della tassazione per la fattispecie complessa preliminare/definitivo e per evitare una illegittima doppia tassazione - ha ripetutamente sostenuto in via interpretativa¹¹ che, anche se si ritiene dovuta l'imposta proporzionale di registro sulla caparra confirmatoria pagata in un contratto preliminare soggetto a iva, questa, al momento della registrazione del contratto definitivo con l'imposta fissa di registro dovuta ai sensi dell'art.40 del TUR, deve essere restituita per evitare una duplicazione di imposta; l'Agenzia delle Entrate è però rimasta ferma sulla sua posizione contraria.

Va ora verificato come la Novella può influire sulle opinioni espresse nella vigenza della precedente normativa.

Il D.Lgs. n.139/2024 ha unificato ai fini dell'imposta di registro il trattamento degli acconti e delle caparre confirmatorie, eliminando per le caparre confirmatorie il rinvio all'art.6 della Tariffa parte I e per gli acconti il rinvio all'art.9 della stessa Tariffa e stabilendo per entrambi un'unica aliquota ai fini dell'imposta di registro con il limite massimo della minore imposta applicabile per il contratto definitivo, da imputare all'imposta principale dovuta per il contratto definitivo, imposta che, nei contratti soggetti a iva, è dovuta in misura fissa.

E' quindi sostenibile oggi, con ulteriori elementi rispetto al passato, che, dato l'unitario trattamento di acconti e caparre confirmatorie, nei contratti soggetti a iva nulla sia dovuto a titolo di imposta di registro, neanche in misura fissa, sulle somme pagate non soltanto a titolo

¹⁰ Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 197/E del 01/08/2007, Circolare n.18/E del 29/5/2013, confermate in modo pressoché unanime dalla giurisprudenza).

¹¹ Consiglio Nazionale del Notariato - Studio n. 13 del 7.9. 2007; Studio n.185 del 9.11. 2011, citt.; Fedele, Trascrizione del contratto preliminare e disciplina tributaria, in Riv. not., 2008, 1121; Caccavale, Niente imposta di registro per caparre e/o acconti in preliminari soggetti a iva, in Federnotizie del 16.2.2024, che cita due sentenze in tal senso della Corte di Giustizia Tributaria di Pesaro, n.60/2024 e n.62/2024; Caccavale, La tassazione di caparre confirmatorie e acconti nei trasferimenti onerosi esenti o agevolati, in Federnotizie del 6.7.2022

di acconto ma anche a titolo di caparra confirmatoria, essendo l'intera fattispecie sottoposta al prelievo iva alternativo a quello di registro¹².

Ma se anche si ritiene che sulle somme per le quali il contratto preliminare prevede la dazione a titolo di caparra confirmatoria sia da applicare un'imposta proporzionale di registro, questa non potrà comunque superare il limite massimo dell'imposta dovuta per il contratto definitivo che è anch'essa un'imposta fissa; successivamente, al momento registrazione del contratto definitivo, l'imposta fissa pagata alla registrazione del preliminare dovrà essere detratta dall'imposta fissa dovuta per il definitivo, annullandola.

Quanto sopra sostenuto trova conferma nella Relazione governativa illustrativa del Decreto inviato alle Camere, nella quale è espressamente detto che la modifica alla nota all'art.10 TUR è stata apportata per "evitare che l'imposta assolta in sede di stipula del preliminare debba essere rimborsata in sede di stipula del definitivo; ipotesi, questa, che si verifica, in particolare, per i contratti relativi ad operazioni soggette a IVA".¹³

4.2 Cessioni di quote sociali

Nella cessione di quote sociali il contratto definitivo - per la natura dell'oggetto - ha un'imposizione in misura fissa, che non dipende dall'esistenza di requisiti ulteriori: ai sensi dell'art. 11 della Tariffa parte I allegata al DPR 131/86, infatti, sono soggetti a imposta fissa di registro gli atti "aventi per oggetto la negoziazione di quote di partecipazione in società o enti".

L'Agenzia delle Entrate aveva a volte ritenuto di applicare alle somme pagate o previste in seno a un contratto preliminare di cessione di quote le aliquote previste dall'art. 10 della Tariffa Parte I, ma la Corte di Cassazione¹⁴ aveva ritenuto che anche il contratto preliminare di cessione di quote societarie era soggetto a imposta fissa di registro e ciò sia per la considerazione unitaria dell'operazione che si realizza nella sequenza preliminare - definitivo, da intendere come unica manifestazione di capacità contributiva e sia perché l'art.11 della tariffa parte I in tema di cessione di partecipazioni è una norma speciale che si applica a tutti gli atti di negoziazione di quote di partecipazioni di società e "la generale categoria atti di negoziazione è idonea dal punto di vista semantico a comprendere anche il contratto preliminare".

La Novella dovrebbe aver definitivamente risolto tale questione e quindi si può affermare che il contratto preliminare di cessione di quote di partecipazione in società o enti sarà sempre assoggettato a imposta fissa di registro, che, come già visto per i contratti soggetti a iva dovrà essere poi detratta dall'imposta fissa dovuta per il definitivo, annullandola.

4.3 - Prezzo valore

L'art. 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005 n. 266 e ss.mm.ii. stabilisce che il trattamento di favore si applica "*all'atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al notaio*"; secondo la norma va quindi richiesto e applicato nel contratto definitivo, perché è solo nel contratto definitivo che avviene la cessione dell'immobile.

La lettera della norma sembrerebbe quindi escludere una richiesta di applicazione del "prezzo - valore" in sede di contratto preliminare.

¹² Sul tema cfr. anche Pischetola A., Sui nuovi criteri di tassazione del contratto preliminare, in Notariato 1/2025, pag.83 ss.

¹³ L'affermazione contenuta nella Relazione sottintende anche per il passato un'adesione alla tesi sopra esposta per la quale l'imposta di registro proporzionale eventualmente pagata per le caparre confirmatorie previste nel contratto preliminare soggetto a iva andava comunque restituita al momento della registrazione del contratto definitivo

¹⁴ Cass. civ., Sez. V, 05/11/2021, n. 32203; Cass. civ., Sez. V, 23/06/2021, n. 17904

Si può sostenere però, in via interpretativa, che la Novella, prevedendo per la tassazione del contratto preliminare *“la minore imposta applicabile per il contratto definitivo”* e avendo lo scopo di razionalizzare e semplificare il prelievo¹⁵ per “evitare che l’imposta assolta in sede di stipula del preliminare debba essere rimborsata in sede di stipula del definitivo”¹⁶, abbia innovato il quadro normativo permettendo già in sede di contratto preliminare non già di applicare anticipatamente l’agevolazione ma di procedere alla anticipata determinazione della base imponibile del contratto definitivo secondo le regole di questo. Si può quindi ammettere la possibilità di manifestare in sede di contratto preliminare la volontà di richiedere – in sede di contratto definitivo – la determinazione della base imponibile secondo le regole del “prezzo – valore”, permettendo così il calcolo anticipato dell’imposta di registro che sarà dovuta per il trasferimento, la quale opererà come limite massimo dell’imposta da pagare in sede di registrazione del contratto preliminare.

4.4 – Prima casa

Per le agevolazioni “prima casa” la nota II dell’art.1 della tariffa parte I dispone espressamente che le agevolazioni si applichino a condizione che “nell’atto di acquisto” l’acquirente dichiari la sussistenza delle condizioni richieste per l’applicazione del trattamento di favore.

Anche in questo caso, quindi, la pura lettera della norma sembra escludere la possibilità di una richiesta delle agevolazioni già in sede di preliminare.

Va tuttavia ricordato che, in caso di cessioni soggette a iva, il comma 2 della nota II-bis all’articolo 1 della Tariffa, parte I prevede che le dichiarazioni concernenti la sussistenza delle condizioni per fruire dell’agevolazione “prima casa” possono essere effettuate, oltre che nell’atto di acquisto, anche in sede di contratto preliminare, comunque riferite al momento in cui si realizza l’effetto traslativo; ciò al fine di applicare fin dal preliminare l’aliquota iva agevolata, salvo conguagli in sede di fatturazione del contratto definitivo.

Non vi è però analoga previsione per gli atti soggetti a imposta di registro.

Come già visto sopra per il “prezzo-valore”, si può sostenere anche in questo caso, in via interpretativa, che la Novella, prevedendo per la tassazione del contratto preliminare *“la minore imposta applicabile per il contratto definitivo”*, permetta di procedere a una determinazione anticipata dell’imposta applicabile per il contratto definitivo già in sede di registrazione del contratto preliminare e che quindi – analogamente a quanto espressamente previsto per i contratti preliminari soggetti a iva – sia possibile anche per i contratti preliminari soggetti a imposta di registro manifestare la volontà di richiedere le agevolazioni “prima casa” in sede di contratto definitivo rendendo già nel contratto preliminare le dichiarazioni in ordine alla sussistenza dei requisiti per godere di tali agevolazioni, con riferimento al momento in cui si realizzerà l’effetto traslativo.

4.5 - Piccola proprietà contadina

L’articolo 2, comma 4-bis, del D.L. 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla L. 26 febbraio 2010, n. 25 prevede che la tassazione agevolata si applichi agli “atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze ...” e non fa alcun riferimento ai contratti preliminari.

Anche in questo caso si può sostenere, in via interpretativa, che la Novella, prevedendo per la tassazione del contratto preliminare *“la minore imposta applicabile per il contratto definitivo”*, permetta non già di applicare anticipatamente l’agevolazione ma di procedere a una determinazione anticipata dell’imposta applicabile per il contratto definitivo in sede di

¹⁵ Cfr. art.10 della Legge Delega, 9 agosto 2023, n. 111

¹⁶ Cfr. Relazione governativa sopra citata

registrazione del contratto preliminare al fine di evitare di superare l'imposta che sarà poi applicata al contratto definitivo.

Il promissario acquirente dovrebbe quindi rendere la dichiarazione di volersi avvalere delle agevolazioni in sede di contratto definitivo e, con riferimento al momento in cui sarà stipulato tale contratto definitivo, le dichiarazioni in ordine alla sussistenza dei requisiti previsti dalla norma per godere delle agevolazioni e cioè:

- requisito oggettivo: terreno qualificato agricolo in base a strumenti urbanistici vigenti e sue pertinenze;
- requisito soggettivo: essere imprenditore agricolo professionale o coltivatore diretto o aspirante imprenditore agricolo professionale.

4.6 - Zona montana

A seguito delle modifiche introdotte col comma 111 dell'art.1 della legge di bilancio 2023 (legge 29 dicembre 2022, n. 197), le agevolazioni si applicano, oltre che agli IAP (e aspiranti) e ai coltivatori diretti anche ai soggetti che, pur non essendo iscritti a tali gestioni, **con** apposita dichiarazione contenuta nell'atto di acquisto, si impegnano a coltivare o a condurre direttamente il fondo per un periodo di cinque anni.

Anche in questo caso si può sostenere, in via interpretativa, che la Novella, prevedendo per la tassazione del contratto preliminare *"la minore imposta applicabile per il contratto definitivo"*, permetta di procedere non tanto all'applicazione anticipata dell'agevolazione ma alla determinazione dell'imposta che sarà applicata al contratto definitivo per evitare di superare il limite posto dalla nuova norma. Sarà quindi possibile che nel preliminare sia contenuta la dichiarazione di volersi avvalere, nel definitivo, dell'agevolazione per gli acquisti in zona montana rendendo, con riferimento al momento in cui sarà stipulato tale contratto definitivo, le dichiarazioni in ordine alla sussistenza dei requisiti previsti dalla norma per godere delle agevolazioni e cioè:

- requisito oggettivo: fondo rustico ricadente in zona montana;
- requisito soggettivo: essere imprenditore agricolo professionale o coltivatore diretto o aspirante imprenditore agricolo professionale ovvero, in mancanza del requisito soggettivo, impegno a coltivare o a condurre direttamente il fondo per un periodo di cinque anni.

4.7. Conclusioni

In definitiva, come già era stato osservato nei citati studi del Notariato che avevano sostenuto in via interpretativa - già nel precedente quadro normativo - l'esistenza del principio della tassazione del contratto definitivo come limite massimo per la tassazione del contratto preliminare, nei casi precedentemente trattati e in tutti gli altri casi in cui è previsto per il contratto definitivo un trattamento tributario agevolato per la presenza di determinati requisiti oggettivi e/o soggettivi, è possibile far operare correttamente il detto principio non già applicando anticipatamente al contratto preliminare il trattamento di favore previsto per il contratto definitivo (il che è in taluni casi letteralmente escluso), ma determinando al momento della tassazione del contratto preliminare la base imponibile del contratto definitivo calcolandola tenendo conto del trattamento tributario che quest'ultimo avrà in concreto, applicando le agevolazioni che la parte promissaria acquirente intende richiedere, subordinatamente alla presenza, al momento della stipula del contratto definitivo, di tutti i requisiti oggettivi e soggettivi richiesti.

Ciò permette di realizzare pienamente l'obiettivo di razionalizzazione e semplificazione della Novella, evitando la successiva richiesta di rimborso delle somme versate in eccedenza (e quindi evitando ai contribuenti l'onere di sottoscrivere l'istanza di rimborso e agli uffici l'onere di trattare tali richieste).

Ovviamente, qualora poi le agevolazioni non venissero effettivamente richieste in sede di contratto definitivo, le imposte saranno dovute in misura ordinaria.

Va però ricordato che l'Agenzia delle Entrate non ha ancora emesso alcun documento di prassi dopo l'entrata in vigore della Novella e che in precedenza aveva sostenuto la impossibilità di applicare i trattamenti agevolati previsti per il contratto definitivo al contratto preliminare¹⁷; va pertanto adottata la dovuta cautela nel procedere alla liquidazione delle imposte, avvertendo le parti del rischio che l'Agenzia possa non condividere le interpretazioni sopra proposte.

¹⁷ Agenzia delle Entrate, Circolare 12/E – 2021 in tema di preliminare relativo a un definitivo con agevolazioni prima casa “under 36”, con commento critico di Lomonaco – Barone in CNN Notizie del 30.7.2021