

Ancona, 18 MAR 2008

Ai Consigli Notarili  
delle Marche  
Loro Sedi

Prot. 10873 - All. 1

**OGGETTO: *Incontro del 25 febbraio 2008 - Problematiche inerenti cessione di quote sociali e contratti preliminari.***

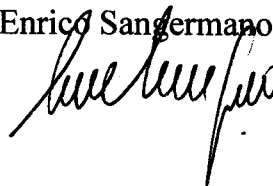
Nell'ambito del Protocollo di intesa sottoscritto lo scorso 5 ottobre 2007 tra questa Direzione Regionale e il Comitato Regionale dei Consigli Notarili delle Marche, si è tenuto presso questa sede un incontro, in data 25 febbraio u.s., nel corso del quale sono stati trattati i temi relativi alle cessioni di quote e ai contratti preliminari.

Le risultanze dell'incontro sono state trasfuse nell'unita nota prot. n. 10875 del 18 marzo 2008 ed inviate agli Uffici locali al fine di uniformarne il comportamento.

Cordiali saluti.

IL DIRETTORE REGIONALE

Enrico Sangermano



**Ancona, 18 marzo 2008**

**Agli Uffici locali**  
**Loro sedi**

*e, p.c.* **Agli Uffici interni**  
**Settore Accertamento**  
**Audit Interno**  
**Contenzioso Tributario**  
**Servizi al Contribuente**  
**Sede**

Prot. 10875/FI - IU 2008/2

**OGGETTO: Imposta di registro - Istruzioni sulla tassazione:**

- a) degli atti di cessione di quote sociali;**
- b) dei contratti preliminari e clausole accessorie.**

Al fine di uniformare l'attività di tassazione degli atti nella regione, preso atto delle risultanze delle riunioni del gruppo di lavoro costituito presso questa Direzione Regionale con ordine di servizio n. 20 dell'11 ottobre 2007 e delle riunioni tenutosi presso l'Agenzia delle Entrate, partecipi la Direzione Centrale Normativa e Contenzioso della medesima, i rappresentanti delle Direzioni regionali e del Consiglio Nazionale del Notariato, si forniscono istruzioni operative su particolari casistiche riguardanti la tassazione delle seguenti tipologie di atti:

- cessione di quote sociali;
- contratto preliminare e delle sue clausole accessorie.

### **CESSIONE DI QUOTE SOCIALI**

L'art. 37 del D.L. 31.12.2007 n. 248 ha abolito la tassa sui contratti di borsa e la circolare n. 75 del 28.12.2007 ha previsto l'applicazione della tassa fissa di registro. In merito alla tassazione di un atto contenente più cessioni di quote sociali, questa Direzione regionale ritiene corretta, per tale tipologia di atto, l'applicazione di più tasse fisse, in base all'art. 21 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 e sulla base delle istruzioni contenute nella nota 11879 del 28 aprile 2006 emanata da questa Direzione.

Per quanto riguarda la cessione di quote sociali che comporti anche una trasformazione societaria, quale diretta conseguenza della cessione, non è dovuta una ulteriore tassa fissa.

Ai fini dell'imposta di bollo, qualora gli atti di cessione di quote sociali siano da qualificare come atti propri modificativi di patti sociali, resta confermata l'applicazione dell'imposta di bollo nella misura di euro 156 ( art. 1 comma 1-bis 1, punto 1 Tariffa allegata al D.P.R. 642 del 1972), e non di euro 15, come è stato diversamente sostenuto.

Sempre in merito all'imposta di bollo, in virtù delle modifiche apportate dall'art. 37 del D.L. 31.12.2007 n. 248 al D.P.R. 642/72, resta confermata l'esenzione prevista per le azioni, i titoli di quote sociali, le obbligazioni e gli altri titoli, nonché per la loro negoziazione o compravendita (art. 7 della Tabella allegata al D.P.R. 642/72). Resta invece l'assoggettamento ad imposta (nella misura di euro 15), per gli atti relativi al trasferimento di quote sociali, sottoposte a registrazione mediante procedure telematiche (art. 1 della Tariffa allegata al D.P.R. 642/72).

### ***CRITERI DI TASSAZIONE DEL CONTRATTO PRELIMINARE E DELLE SUE CLAUSOLE ACCESSORIE***

- **assoggettamento a tassazione, al momento della registrazione del preliminare, degli acconti intermedi tra il preliminare stesso ed il contratto definitivo**

Questa questione è stata affrontata nell'incontro che si è svolto a Roma in data 30 gennaio 2008 tra i rappresentanti della Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, delle Direzioni Regionali e del Consiglio Nazionale del Notariato.

Nella predetta riunione si è stabilito che gli acconti dilazionati del tempo, contenuti in un preliminare, siano assoggettati a tassazione al momento della registrazione del preliminare stesso, a prescindere dal loro effettivo versamento. Analogo trattamento si avrà nell'ipotesi in cui sia la caparra ad essere dilazionata nel tempo.

- **configurazione giuridica quale caparra confirmatoria delle somme versate al momento del preliminare, delle quali non si prevede l'obbligo di restituzione, ma l'imputazione al prezzo di vendita alla stipula dell'atto definitivo**

In via generale si applica l'art. 20 del D.P.R. 131/86, relativo all'interpretazione degli atti indipendentemente dal titolo o dalla forma apparente riportata.

Se nel preliminare è contenuta la **caparra confirmatoria** a conferma dell'adempimento (avente natura risarcitoria ai sensi dell'art. 1385 c.c.), si applicherà l'imposta di registro nella misura dello 0,50 % (sulla base dell'art. 6 - Tariffa - Parte prima - allegata al D.P.R. n. 131/86). La caparra, infatti, non è imponibile ai fini IVA e quindi si applica sempre lo 0,50%. Ciò comporta che nel caso in cui l'atto definitivo sia soggetto ad IVA, il medesimo scontrerà l'imposta di registro in misura fissa, senza possibilità di rimborso dell'imposta di registro pagata sulla dazione della caparra. L'atto preliminare sarà sempre registrato in temine fisso e mai in caso d'uso.

Nell'ipotesi in cui nel preliminare sia contenuto l'**acconto di prezzo** (cioè l'anticipo del prezzo pattuito), per atti non soggetti ad IVA, si applicherà l'imposta di registro del 3% (art. 5, secondo comma, e 40 del T.U. dell'imposta di registro e art. 9 Tariffa - Parte prima

allegata al D.P.R. 131/86). Tale imposta andrà imputata in detrazione dell'imposta proporzionale di registro dovuta alla stipula dell'atto definitivo.

In caso siano stati corrisposti acconti soggetti ad IVA, vi è l'obbligo per il venditore di emettere fattura con addebito dell'imposta.

Si forniscono ulteriori precisazioni per i preliminari soggetti ad IVA:

- 1) per preliminari soggetti ad Iva che contengano la dicitura di **acconto- caparra** in relazione al versamento di denaro effettuato, lo stesso dovrà essere considerato quale anticipazione del corrispettivo pattuito. La caparra assolve in questo caso anche la funzione di acconto, con conseguente obbligo per il prestatore di emettere la fattura (**Risoluzione n. 197 del 01.08.2007**). In sede di tassazione saranno dovute due tasse fisse (una per l'atto ed una per l'enunciazione dell'acconto, si veda in proposito la Risoluzione n. 310388 del 18.06.1990 del Ministero delle Finanze);
- 2) per i preliminari soggetti ad Iva che contengano il versamento di una somma a titolo di caparra, si applica l'imposta di registro dello 0,50% più la tassa fissa per il preliminare (Risoluzione del 18.06.1990 n. 310388). Se il preliminare soggetto ad Iva contiene anche uno o più acconti dilazionati nel tempo, si applica comunque una sola tassa fissa.

In ogni caso, se in atto non viene specificata la natura della somma versata nel preliminare, questa si considera come anticipazione del prezzo.

#### - **Contratto preliminare per persona da nominare (art. 32 DPR 131/86 e art. 1401 c.c.)**

Ai sensi dell'art. 32 del D.P.R. 131/86 la dichiarazione di nomina è assoggettata ad imposta fissa di registro.

Con la **Risoluzione n. 400649 del 29.04.1986**, l'Amministrazione Finanziaria ha precisato che, se la designazione del terzo acquirente non avviene entro tre giorni dalla stipula del contratto, oppure entro il diverso termine convenuto dalle parti (termine che in ogni caso deve essere puntualmente fissato, con esclusione di ogni altra forma di determinazione incerta o generica), non è possibile configurare un contratto per persona da nominare. La tesi sostenuta dalla Amministrazione Finanziaria si fonda sulla giurisprudenza della Corte di Cassazione (cass. Civile 26.05.2000 n. 6952), che ha affermato che il contratto per persona da nominare non è configurabile nel caso in cui il preliminare di vendita non indichi la data certa entro cui il promittente acquirente deve procedere alla dichiarazione di nomina, ovvero sia quando il termine per procedere alla dichiarazione di nomina non sia espresso in maniera fissa mediante l'indicazione di una data del calendario o di un certo numero di giorni dalla data del preliminare.

Quindi la clausola ricorrente nei preliminari che consente di effettuare la nomina al momento della stipula dell'atto definitivo oltre i tre giorni, dà luogo ad un'ulteriore pretesa impositiva: il contratto definitivo è produttivo di un duplice effetto traslativo, scontando le imposte dovute per i due trasferimenti, dal promissario venditore al promissario acquirente e dal promissario acquirente all'effettivo acquirente finale.

L'acquirente definitivo subentra in tutti i rapporti del promissario acquirente, anche in ordine alla detrazione prevista sugli acconti versati.

**- Contratto preliminare per persona da nominare soggetto ad IVA**

In tal caso sono da distinguere le seguenti casistiche:

- a) se la nomina è tempestiva (entro tre giorni o nel termine certo nell'an e nel quando), dovrà essere applicata l'imposta fissa di registro, una prima volta al momento della stipula del contratto preliminare (con la precisazione che l'alienante emetterà fattura nei confronti di colui che sarà acquirente definitivo), e poi, successivamente con riferimento alla dichiarazione di nomina contenuta nell'atto definitivo;
- b) se la nomina non è tempestiva e lo stipulante è soggetto IVA, all'atto della nomina si renderà applicabile nuovamente l'Iva e l'imposta fissa di registro, poiché si presumono due vicende traslative.

In caso di acconti versati e fatturati in sede di preliminare, è possibile emettere note di variazione in diminuzione ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. 633/72. Infatti l'atto di nomina provoca nei confronti del definitivo acquirente, in capo al promettente venditore ed all'eletto acquirente un effetto risolutivo-sostitutivo, con contestuale imputazione degli effetti del contratto in capo al venditore e al terzo acquirente. Quindi il soggetto cedente emetterà una nota di variazione, ai sensi dell'art. 26, comma 2 D.P.R. 633/72, nei confronti del primo promissario acquirente al momento della nomina del cessionario definitivo, a rettifica delle somme e della relativa imposta versata, ed emetterà regolare fattura per il medesimo ammontare nei confronti del cessionario.

L'art. 26, comma 3, del D.P.R. 633/72 prevede che le note di accredito non possano essere emesse oltre l'anno dall'effettuazione della originaria operazione imponibile.

Con R.M. 29.04.1986 n. 400649, si è infatti precisato che:

- se nel contratto preliminare viene stabilita una data certa ed univoca entro cui effettuare la nomina, e non la generica formula "al momento della stipula del rogito definitivo di compravendita", vale il termine pattuito fra le parti per l'emissione della nota di accredito con rivalsa dell'IVA;
- se nel contratto preliminare vi è solamente la formula "al momento della stipula del rogito definitivo di compravendita", o altra equivalente, il termine per l'emissione della nota di accredito con rivalsa dell'IVA è quello annuale stabilito dall'art. 26, commi 2 e 3 del D.P.R. 633/72.

Gli Uffici sono pregati di assicurare conformità di comportamenti in relazione alle istruzioni impartite, valide ed efficaci sino ad una eventuale diversa posizione da parte della Direzione Centrale Normativa e Contenzioso.

IL DIRETTORE REGIONALE

Enrico Sangermano<sup>1</sup>

<sup>1</sup>Firma autografa sostituita da indicazione a mezzo stampa ai sensi dell'art. 3, comma 2 del D.Lgs 39/93.