

loredana  
strianese

**IL CONTRATTO  
PRELIMINARE  
TRA VINCOLI CIVILISTICI  
ED EVOLUZIONE  
DELL'ORDINAMENTO  
TRIBUTARIO**

EDITORIALE SCIENTIFICA

Ricerche giuridiche

77

*nuovissima serie*



**LOREDANA STRIANESE**

**IL CONTRATTO PRELIMINARE  
TRA VINCOLI CIVILISTICI ED EVOLUZIONE  
DELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO**

Editoriale Scientifica

*Proprietà letteraria riservata*

© Copyright 2011 Editoriale Scientifica s.r.l.  
Via San Biagio dei Librai, 39 – 80138 Napoli

ISBN 978-88-6342-306-8

## INDICE

PREMESSA	IX
----------	----

### TRATTI CIVILISTICI DEL CONTRATTO PRELIMINARE

1. Contratto preliminare e sua dimensione storica	1
2. Ruolo del contratto preliminare nel complesso <i>iter</i> della formazione progressiva della fattispecie contrattuale	16
3. Casi specifici correlati allo schema di preliminare: preliminare di preliminare; preliminare e definitivo per scrittura privata; contratti preparatori in sequenza	26
4. Contratto preliminare: sue implicazioni di carattere fiscale	41

### PARTE PRIMA

### FISIONOMIA FISCALE DEL CONTRATTO PRELIMINARE

#### CAPITOLO PRIMO

##### *La regolamentazione ai fini dell'imposta di registro*

1. Trascrizione del contratto preliminare di vendita	55
2. Contratto preliminare o definitivo	60
3. Il contratto preliminare unilaterale	81
4. Contratto preliminare: sua forma	82
5. Il preliminare ad esecuzione anticipata	87
6. La risoluzione	97

#### CAPITOLO SECONDO

##### *La regolamentazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto*

1. Operazioni immobiliari soggette ad Iva e contratto preliminare bilaterale	101
--	-----

2. Il contratto preliminare unilaterale	112
3. Il preliminare ad esecuzione anticipata	113
4. La risoluzione	120

### CAPITOLO TERZO

#### *La regolamentazione ai fini delle imposte sui redditi*

1. Occultamento di corrispettivo nella compravendita di immobili e contratto preliminare	123
2. Contraente promittente l'acquisto	125
3. Contraente promittente la vendita e "reddito d'impresa"	127
4. Contraente promittente la vendita e "redditi diversi"	131
5. Contratto preliminare e trasferimento di quote sociali	140
6. Il contratto preliminare di cessione d'azienda	142

### CAPITOLO QUARTO

#### *Le pattuizioni accessorie*

1. La regolamentazione fiscale delle pattuizioni accessorie inserite nel contratto preliminare, in particolare la caparra confirmatoria	145
2. Gli acconti di prezzo	155
3. Imposta di registro pagata su caparre e acconti all'imposta corrisposta in sede di definitivo: non imputabilità	157
4. Clausola penale, caparra penitenziale e multa penitenziale	158

## PARTE SECONDA

### VARIAZIONI SOGGETTIVE

#### DEL CONTRATTO PRELIMINARE: DERIVAZIONI DI CARATTERE FISCALE

### CAPITOLO QUINTO

#### *Il contratto preliminare e la clausola per persona da nominare*

1. I profili fiscali della fattispecie e la prassi contrattuale	163
2. Le norme in tema di imposta di registro	170
3. Le norme in tema di imposta sul valore aggiunto	177
4. Le norme in tema di imposizione sui redditi	187

## CAPITOLO SESTO

*La cessione ed il contratto preliminare a favore di terzi*

1. Lineamenti fiscali della cessione del contratto preliminare	193
2. Il contratto preliminare a favore di terzo	195
3. Il preliminare di vendita di cosa altrui	198
4. La risoluzione del preliminare	200

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE DI SINTESI	205
--------------------------------------	-----

BIBLIOGRAFIA	211
--------------	-----



## PREMESSA

Il contratto preliminare è espressione di disciplina legislativa elaborata non solo nell'intento di assolvere ad un'esigenza particolarmente sentita in ambito commerciale, ma anche con il dichiarato fine di ovviare alle conseguenze negative derivanti dalle pregresse scelte di fondo, sul piano ideologico, concretizzatesi in occasione della formulazione del codice civile.

Difatti, il codice del 1965 non contemplava la possibilità di assumere un vincolo preliminare, né, più generalmente, di stipulare contratti "preparatori", essendo esso stato costruito sull'esempio del modello del codice napoleonico che, in ossequio al dogma del consenso traslativo, esplicitamente regolava il principio "*promessa di vendita vale vendita*".

L'attenzione che in questo lavoro viene posta sul contratto in parola rinviene la sua origine dal rilievo che esso acquista quale strumento cui, molto frequentemente, gli operatori economici ricorrono, in particolare, nel settore del commercio immobiliare.

Appare, quantomeno inconsueta l'ipotesi in cui la compravendita di un immobile sia direttamente conclusa, senza essere anticipata da un contratto preliminare, con il quale le parti si siano già obbligate a perfezionarla in futuro.

L'imposta che grava sulla contrattazione preliminare assolve alla funzione di consentire la percezione dei patrimoni e, indirettamente, dei redditi dei cittadini<sup>1</sup>. Assume, pertanto, uno speciale significato, sul piano tributario, la stipula di un preliminare, per un duplice ordine di ragioni: da un lato, risulta evidente l'impatto fiscale determinato dalle imposte che colpiscono il preliminare in quanto tale; dall'altro, non minore importanza ha l'impatto fiscale originato dall'essere il contratto preliminare un'anticipazione del contratto definitivo di cui, in ogni caso, specifica già il contenuto e, di conseguenza, anche il prezzo.

<sup>1</sup> "È noto come i preliminari di vendita costituiscano preziose fonti di informazioni per stabilire i veri valori venali degli immobili e per accertare le eventuali occultazioni di prezzo poste in essere dalle parti negli atti definitivi", A. BERLIRI, *L'imposta di registro sulle promesse di vendita*, in Scritti scelti di diritto tributario, Milano, 1990, p. 407.

Il legislatore, prevedendo all'art. 2645 *bis* del c.c. la trascrivibilità del preliminare (anche) di vendita (Legge n. 30 del 28/02/97), ha inteso, codificandola, prendere atto di una realtà commerciale dominata dalla convinzione secondo cui la stipulazione del preliminare valesse vendita obbligatoria. D'altra parte, la stessa giurisprudenza ha, di recente, sempre più marcatamente, intrapreso la strada della svalutazione del definitivo. Il contratto preliminare, difatti, non è più reputato come un contratto che obbliga a contrarre, ma piuttosto come fonte degli effetti e dei diritti ed obblighi finali, con un decisivo riaccostamento al modello francese secondo il quale la promessa di vendita, vale vendita, attenuata dall'esigenza di riconoscere al definitivo la funzione di *modus acquirendi*.

Sul piano fiscale, in seguito a tale intervento normativo, avrebbe dovuto acquisire particolare pregnanza il prezzo da precisare nell'atto, producendo esso riflessi non trascurabili per le parti, posto che il valore indicato nel preliminare debba essere mantenuto anche nel successivo contratto definitivo.

Tuttavia, nella prassi, ancorchè obbligatoria, la registrazione è oggetto di mancata attuazione e così anche la trascrizione del preliminare. Ciò per via degli elevati costi fiscali e notarili e l'esigenza di dichiarare il prezzo reale del bene. Siffatti elementi vanificano, invero, i possibili benefici di un contratto preliminare trascritto.

Verosimilmente si delinea, di conseguenza, l'ipotesi secondo cui il prezzo reale pattuito dai contraenti non sia poi quello stabilito successivamente nell'atto di compravendita, risultando, pertanto, ignoto all'Era-rio.

Le parti indicano nel contratto definitivo usualmente, un prezzo inferiore ma bastevole, in ogni caso, a porre un argine a qualunque obiezione fiscale, a meno che si manifesti la possibilità di incorrere in sanzioni per occultamento di corrispettivo.

Ritenendo significativo il profilarsi di problematiche di carattere fiscale nell'articolazione delle fattispecie contrattuali nella fase preliminare alla conclusione dei contratti definitivi, si è avvertita la necessità di ricostruire il complesso delle disposizioni normative che disciplinano detto negozio giuridico, descrivendo le operazioni fiscalmente rilevanti poste in essere dal contratto preliminare, non tralasciando, tuttavia, di mostrare probabili disegni elusivi attivati da tale figura contrattuale.

I temi affiorati e di maggiore interesse sono stati quelli legati, sia alle questioni di ordine teorico e pratico, sia alla prassi dell'istituto, nonché alla sua configurazione in ambito giurisprudenziale.

Nella parte introduttiva si è proceduto con una disamina del dato storico-evolutivo del contratto preliminare piuttosto ampia e riferita a casi specifici correlati allo schema di preliminare; successivamente si è sviluppato il discorso, nella prima parte, in riferimento alla normativa concernente il contratto preliminare nell'imposta di registro, nell'imposta sul valore aggiunto e nell'imposta sui redditi, soffermandosi su talune figure quali: il preliminare unilaterale, il preliminare bilaterale, il "preliminare ad esecuzione anticipata", le pattuizioni accessorie del preliminare (caparra confirmatoria, clausola penale, caparra penitenziale e multa penitenziale) e la risoluzione del preliminare.

Nella seconda parte, ha preso corpo il ragionamento sulle variazioni di tipo soggettivo che attengono alla contrattazione preliminare e loro implicazioni di carattere fiscale.



## TRATTI CIVILISTICI DEL CONTRATTO PRELIMINARE

SOMMARIO: 1. Contratto preliminare e sua dimensione storica. – 2. Ruolo del contratto preliminare nel complesso *iter* della formazione progressiva della fattispecie contrattuale. – 3. Casi specifici correlati allo schema di preliminare: preliminare di preliminare; preliminare e definitivo per scrittura privata; contratti preparatori in sequenza. – 4. Contratto preliminare: sue implicazioni di carattere fiscale.

### 1. *Contratto preliminare e sua dimensione storica*

Al fine di comprendere le motivazioni che sono alla base del frequente ricorso allo strumento contrattuale in argomento, è indispensabile considerare che, per un verso, sul piano della concreta utilità rapportata alla sua disciplina positiva, esso è quasi esclusivamente utilizzato in caso di compravendita e che, per altro verso, proprio il venir meno del modello del *modus* differenziato dal *titulus acquirendi*, in ossequio ad indefinite idee, totalmente estranee alla realtà dei traffici commerciali, ha provocato la conseguenza, per i privati, di dover immaginare un mezzo giuridico capace di dar corpo nuovamente a quella risalente scissione.

Prendendo le mosse dal diritto romano, giova precisare che, sul piano della tipicità, esso disconosceva quel che, con terminologia latina, ma non originaria, viene indicato come *pactum de contraendo* o *de ineundo contractus*. Quest'ultimo poteva, tutto al più, ricomprendersi tra *i nuda pacta*, reso quindi vincolante con la forma solenne della *stipulatio* o quale *pactum adiecto* ad un negozio civilmente valido<sup>1</sup>.

Benchè sussistessero differenze, specie per ciò che concerne il passaggio del rischio, funzionante in presenza del solo accordo<sup>2</sup>, la pro-

<sup>1</sup> P. FORCHIELLI, voce *Contratto preliminare*, in *Noviss. Dig. it.*, IV, Torino, 1957, p. 684; A. ALABISO, *Il contratto preliminare*, Milano, 1966, p. 1 ss.

<sup>2</sup> B. BIONDI, *Corso di istituzioni di diritto romano*, II, Catania, 1930, p. 272, il quale chiarisce che il passaggio del rischio era compensato dalla responsabilità per custodia che incombeva sul venditore.

messa si presentava come una sorta di duplicato, se si osserva che la sua massima utilità, consisteva, come è oggi per il contratto preliminare, nel disgiungere l'operazione, in una prima *tranche* obbligatoria, seguita da un'altra, di natura esecutivo-traslativa. In realtà una scissione, già presente, in caso di vendita, nello schema di una promessa seguita dalla *traditio* e assistita da una *iusta causa*. Essa non «è un superfluo ripetersi di un consenso *de dominio transferendo* già implicito nel precedente contratto. Invece, è *iusta causa* la *solutio* dell'obbligazione scaturente dal negozio giuridico precedente, dal quale l'atto trae forza liberatoria e che ne determina gli effetti»<sup>3</sup>. Ma anche il modello della vendita consensuale, della *emptio-venditio*, prevedeva esclusivamente l'origine dell'obbligo di consegnare la cosa e di pagare il prezzo, dipendendo l'acquisto della proprietà dal maturarsi dell'usucapione, assistito dalla garanzia per l'evizione a carico del venditore<sup>4</sup>.

Durante il periodo storico caratterizzato dal configurarsi del diritto comune, la separazione delle due fasi, per un verso, spingeva ad asserire che la promessa di vendita era già vendita<sup>5</sup>, per altro verso, cadde in crisi quando si iniziò, nella prassi commerciale, a sostituire la preventiva o contestuale consegna del bene con una clausola di spossessamento del tipo costituito possessorio, secondo la quale l'alienante, da proprietario, si trasformava in detentore della cosa, con obbligo di consegnarla all'acquirente. Tale clausola divenuta, con il tempo, meramente di stile, si ritenne tacitamente concordata, qualora non venisse richiamata in modo esplicito.

Effetto successivo e inevitabile fu l'acquisizione, anche sul piano dei principi informativi oltre che di pratica commerciale, della regola secondo la quale il consenso è sufficiente al trasferimento della proprietà del bene.

L'asserto del consenso traslativo si impose grazie anche agli impetivi espressioni del giusnaturalismo groziano, che teorizzò il principio secondo cui l'imperativo categorico della morale sarebbe stato sufficiente a garantire l'osservanza dei patti, non ricordando che il diritto ha

<sup>3</sup> C.A. FUNAJOLI, *La tradizione*, Padova, 1942, p. 34.

<sup>4</sup> M. TALAMANCA, voce *Vendita* (*dir. Rom.*), in *Enc. dir.*, XLVI, Milano, 1993, spec. p. 370 ss., in generale e p. 380 ss. con riguardo all'obbligazione di *possessionem tradere* di cui è discussa la distinzione rispetto all'obbligazione di trasferire la proprietà, che non sarebbe stata compravendita, ma semplice *datio ob re*. Cfr. anche DORIA, *Doppia imposizione immobiliare e teoria dell'effetto reale*, Milano, 1994, p. 95 ss.

<sup>5</sup> G. ASTUTI, *Promesse de vent vaut vente*, in *Riv. st. dir. it.*, 1953-1954, p. 247 ss.

il compito di prevenire le liti e di assicurare l'ordine dei commerci, muovendo dalla premessa secondo cui l'uomo tende a non osservare i patti stessi, ancorchè liberamente assunti.

Il codice napoleonico, pertanto, positivizzando con slancio enfatico l'anzidetta regola, da un lato, provocò, con l'affidare al criterio della priorità temporale la risoluzione dei conflitti tra più aventi causa dallo stesso autore, il blocco dei traffici e, dall'altro, dettò all'art. 1589 il principio in base al quale: *“la promesse de vente vaut vente, lorsqu'il y a consentement réciproque des deux partis sur la chose et sur le prix”*, in tal modo arrestando il processo di rafforzamento di quella scissione che il principio del consenso traslativo aveva fatto cadere<sup>6</sup>. Fu così che al primo fenomeno si ritenne di porre rimedio, nel 1855, con una legge speciale<sup>7</sup>, mentre al secondo non si ritenne di dover rimediare. Scaturigine immediata di tale contesto fu che il principio del consensualismo «nasce storicamente come regola parzialmente liberatoria ma anche parzialmente liberticida, perchè preclude alle parti, d'ora in avanti, la costituzione di obbligazioni di dare. Consensualismo e autonomia del volere si trovano ormai, in Francia, in un conflitto che l'occhio esperto può identificare».

La dottrina che, ancorchè minoritaria, più incisivamente ha provato a dare corpo ad elaborazioni capaci di costruire, per ciò che attiene all'autonomia privata, il contratto preliminare, è stata quella francese, ipotizzando l'*avant-contrat*<sup>8</sup>, finendo, tuttavia, per descrivere fenomeni eccessivamente variegati, quali patti di opzione, di prelazione, accordi di principio, contratti-quadro, contratti di prova, che con il preliminare hanno in comune la sola inerenza al procedimento di formazione del regolamento contrattuale<sup>9</sup>. In altre parole, accordi di vendita, ma subordinati a determinate condizioni, laddove la complessità del regolamento potrebbe indurre a qualificare altrimenti la fattispecie, come rinvio della

<sup>6</sup> Un'analisi della situazione francese, anche attuale, è in CHIANALE, *Il preliminare di vendita immobiliare*, in *Giur. it.*, 1987, I, 1, c. 678 ss. e voce *Contratto preliminare in diritto comparato*, in *Dig. IV, disc. priv., sez. civ.*, IV, Torino, 1989, p. 292.

<sup>7</sup> F. GAZZONI, *La trascrizione immobiliare*, I, in *Comm. al cod. civ.*, diretto da P. SCHLESINGER, Milano, 1998, pp. 12-13. Ampia ricostruzione in GUARNERI, *Diritti reali e diritti di credito, valore attuale di una distinzione*, Padova, 1979, p. 25 ss.

<sup>8</sup> BOYER, *Les promesses synallagmatique de vente. Contribution à la théorie des avants-contrats*, in *Rev. trim. D.r. civ.*, 1949, p. 1 ss. e *Promesse de vent*, in *Enc. Dalloz. Civ.*, Paris, 1974, n. 167 ss.

<sup>9</sup> Cfr. COLLART-DUTILLEUL, *Les contrats préparatoires à la vente d'immeuble: Les risques de désordre*, in *Droit et patri moine*, 1995, p. 62 ss.

conclusione della vendita stessa<sup>10</sup>. Giova ricordare che la L. 3 gennaio 1967, n. 6, regolamentando la vendita di immobili in costruzione ha previsto la possibilità per i privati di ricorrere ad un *contrat préliminaire*, in virtù del quale, come corrispettivo di un deposito di garanzia su un conto speciale, il venditore si obbliga a riservare al compratore un immobile o una porzione di immobile (art. 11). Nonostante sia configurato dalla legge come unilaterale, l'obbligo può anche essere assunto, secondo orientamento dominante, dal futuro acquirente. Parimenti può affermarsi per l'art. 3, L. 12 luglio 1984, n. 84-595 che disciplina la c.d. *location-accession*, molto simile al c.d. contratto preliminare ad effetti anticipati elaborato dalla prassi italiana<sup>11</sup>. Peraltro, sembra importante che il legislatore francese abbia percepito il bisogno di derogare, nella sostanza, alla rigidità dell'art. 1589 in due casi che, raffrontati con l'ordinamento italiano, sono, il primo, all'origine dell'elaborazione dottrina del contratto preliminare e, il secondo, sul piano degli effetti anticipati, il più chiaro esempio della necessità di ancorarsi nuovamente alle origini romanistiche. La dottrina in Italia, sotto l'imperio del codice del 1865, doveva confrontarsi, per parte sua, con una realtà normativa, per certi versi, aperta. Difatti, il codice civile, aveva sì, registrato il principio del consenso traslativo, ma, a differenza di quelli preunitari, non aveva riproposto l'art. 1589<sup>12</sup>, né, aveva chiaramente disciplinato il contratto preliminare. Si prospettava, conseguentemente una posizione di ambiguità ideologica e dogmatica, tipica delle soluzioni di compromesso predilette, peraltro, dagli italici governanti. Per un verso, invero, si rinnegava la scissione romanistica tra *titulus e modus acquirendi*, per altro verso, non si affermava esplicitamente che la promessa di vendita vale vendita, consentendo così di ipotizzare, in nome dell'autonomia privata e della libertà di contrarre, l'assunzione di vincoli preliminari. In tal modo ci si orientava, di fatto, in direzione degli ordinamenti di lingua tedesca che avevano mantenuto la tradizione romanistica. Fu così che la discussione dottrina di fine secolo, protrattasi poi fino alla codifica-

<sup>10</sup> GHESTIN-DESCHÉ, *Traité des contrats. La vent*, Paris, 1990, pp. 180-181.

<sup>11</sup> Su entrambe le leggi cfr. SPECIALE, *Contratti preliminari e intese precontrattuali*, Milano, 1990, 170 ss. e *ivi* richiami.

<sup>12</sup> Cfr. ad esempio artt. 1595-1596 Codice per gli Stati di S.M. Il Re di Sardegna; art. 1394, Codice di Parma, Piacenza e Guastalla; artt. 1434-1435 delle leggi civili per il Regno delle due Sicilie, Un riferimento alla promessa di vendere e comprare, che obbligava a "fare il contratto di compra e vendita senza potersi liberare prestando l'interesse" figurava invece all'art. VII tit. XXV Cost. di Modena.

zione del preliminare nel 1942, si andò ad identificare con il contrasto tra giuristi di cultura francese e giuristi di cultura romanistico-tedesca<sup>13</sup>, regole del tutto divergenti rispetto a quelle italiane. Invero, il contratto di compravendita tedesco produce unicamente l'effetto non già reale, ma obbligatorio, di vincolare il venditore a realizzare il successivo negozio di trasferimento (per di più astratto e quindi non legato alla validità ed efficacia del precedente contratto obbligatorio), necessario alla iscrizione nei libri fondiari in caso di immobili o affiancato dalla *traditio* in caso di mobili. Operazione questa, peraltro, molto più garantista per i terzi, cui non sono opponibili i vizi del *titulus*, ma solo quelli del *modus acquirendi*, con considerevoli vantaggi in punto di circolazione<sup>14</sup>.

Essendo, pertanto, la scissione organica all'operazione traslativa tedesca e non avendo senso il contratto preliminare in quell'ordinamento, si comprende, di conseguenza, perché il tentativo di elaborazione dottrinale del *Vorvertrag* non sia riuscito, risolvendosi esso, a tutto concedere, in una maggiore strutturazione della fase delle trattative<sup>15</sup>.

Ma, questo strumento ben poteva, una volta inserito all'interno dell'ordinamento italiano, produrre un nuovo equilibrio, nel senso di accostare la promessa al consenso traslativo<sup>16</sup>.

I nostri giuristi non mancarono di sostenere le proprie ragioni attraverso un esame della realtà dei commerci tanto arguta quanto inconsueta per i tempi, indicando esplicitamente nel preliminare lo strumento idoneo a contrarre “nei casi in cui non si può, da una parte, concludere il contratto definitivo, senza certe autorizzazioni che richiedono tempo, e non si vuole rimanere, come suol dirsi, con le mosche in mano”<sup>17</sup>.

È di palmare evidenza il riferimento alla promessa di vendita di im-

<sup>13</sup> Secondo COTTURRI, *Potere contrattuale, analisi del fatto e qualificazione giuridica*, in *Dem. e diritto*, 1974, p. 305, la dottrina sembrava quasi orientare «le proprie mode culturali sulla scelta di politica estera del nostro Paese».

<sup>14</sup> F. GAZZONI, *La trascrizione immobiliare*, I, in *Comm. al cod. civ.*, diretto da P. Schlesinger, Milano, 1998, p. 20 ss.; DI MAJO, voce *Causa*, in *Enc. giur.*, VI, Roma, 1988, p. 3.

<sup>15</sup> HENRICH, *Il contratto preliminare nella prassi giuridica tedesca*, in *Riv. dir. civ.*, 2000, I, p. 701; SPECIALE, *Il «Vorvertrag»*, ecc., in *Riv. dir. civ.*, 1986, I, p. 45 ss. e *Contratti preliminari*, cit., pp. 4 ss. e 145 ss. Riferimenti anche in CHIANALE, *Obbligazione di dare e trasferimento della proprietà*, Milano, 1990, pp. 99-100.

<sup>16</sup> Ed infatti ad esso si richiamavano i nostri giuristi, ed in particolare Leonardo Coviello sen., graniticamente ancorati alla tradizione del diritto romano e della pandettistica.

<sup>17</sup> L. COVIELLO, *Dei contratti preliminari nel diritto moderno italiano*, Milano, 1896, p. 7, n. 2 (poi trasfuso nella voce *Contratto preliminare*, in *Enc. giur. it.*, III, s. III, Milano, 1902, p. 68 ss.), citando Giorgi.

mobili ancora da costruire<sup>18</sup>, ipotesi, questa, ancora attualissima sia nella prassi commerciale italiana (contratto preliminare di vendita di cosa futura), sia in quella francese, tanto che quel legislatore, ha ritenuto di doverla disciplinare in via eccezionale, mentre quello italiano ha dettato norme in tema di opponibilità della promessa stessa (art. 2645 bis) ampliando poi la tutela con il d.lgs. 20 giugno 2005, n. 122.

In tale contesto economico il contratto preliminare finisce così per divenire uno strumento per il finanziamento dell'impresa, prevedendosi, di regola, il pagamento anticipato di parte del prezzo, o la dazione di somme a titolo di caparra, a carico del promittente acquirente<sup>19</sup>.

Dottrina e giurisprudenza, agirono, intervenendo proprio su questa base commerciale, a causa di lacune normative quali quelle del codice del 1865, al fine di regolare una esigenza sociale palesemente insopprimibile. Approssimativamente per mezzo secolo, dunque, il dibattito sul contratto preliminare fu ampio e a volte confuso e contraddittorio, essendosi oltre tutto, propagato il suo ambito di applicazione al di là della sola vendita. Ci si interrogava circa la possibilità secondo cui la disciplina della promessa dovesse essere quella stessa del futuro contratto, in specie in sede di forma da osservare, e se il vincolo preliminare fosse coercibile, delineandosi la dichiarazione di volontà in guisa di un *facere* infungibile.

Il nostro codice del 1942 ha offerto una risposta ai menzionati interrogativi assumendo una posizione netta, ma non altrettanto chiara. Sono state necessarie e sufficienti al tal fine, tre norme. Attraverso la prima posta, in via riduttiva, nel contesto della disciplina sulla forma (art. 1351), il legislatore, da un lato, in via di principio, ha dimostrato di considerare lo strumento della promessa di contrarre idonea a rivestire qualsivoglia contenuto, divenendo così, almeno in teoria, una categoria generale; dall'altro, ha inteso formulare una regola che non può essere circoscritta all'aspetto formale, ma si estende all'intera disciplina del de-

<sup>18</sup> Sul punto cfr. la ricostruzione storica di COTTURRI, *op. cit.*, p. 305 ma anche la precisazione di RESCIGNO, ecc., in *La tutela dell'acquirente nella contrattazione immobiliare* (Nuovi quaderni di *Vita not.*, n. 7), Palermo, 1985, p. 104, il quale ricorda che a spingere in direzione della coercibilità dell'obbligo a contrarre fu la categoria dei costruttori, più debole di quella degli acquirenti in un'epoca in cui l'offerta era superiore alla domanda.

<sup>19</sup> COTTURRI, *op. cit.*, pp. 308-309, seguito da DI MAJO, voce *Obbligo a contrarre*, in *Enc. Giur.*, XXI, Roma, 1990, p. 6, ha individuato gli interessi economici che sottostanno all'uso del preliminare, al di là delle discussioni dogmatiche. Cfr. anche CASTRONOVO, *La contrattazione immobiliare abitativa*, in *Jus*, 1986, p. 36.

finitivo, con un parallelismo che pone già le basi per una corretta ricostruzione dell'operazione. Con la seconda norma, poi, il legislatore, stravolgendo, apparentemente, le norme relative all'autonomia privata e alla libertà del volere, ha previsto l'esecuzione forzata in forma specifica dell'obbligo di contrarre rimasto inadempito, realizzata mediante sentenza, che produce gli effetti del contratto non concluso (art. 2932). Con la terza, in ultimo, ha sancito, in favore del promittente acquirente, una regola pubblicitaria tesa a garantire, ricorrendo talune condizioni, la tempestiva opponibilità della sentenza ai terzi aventi causa dal promittente alienante (art. 2652 n. 2). Vi è da aggiungere anche che con legge speciale, sono state apportate modificazioni e integrazioni al codice civile per disciplinare alcune vicende concernenti la promessa in specie di vendita, una volta curata la trascrizione.

In ambito dottrinario, la disputa, invece di concludersi, visto che si trattava e, si tratta di conciliare l'inconciliabile, ove si intende sostenere la negoziabilità del definitivo, pur in presenza dell'alternativa costituita dalla sentenza, oppure di prendere atto che il tentativo di reinserire in forma surrettizia la scissione tra fase obbligatoria e fase reale del trasferimento di proprietà non può che condurre, secondo coerenza, alla approvazione del modello romanistico o, in ogni caso, ad uno svuotamento della consistenza del definitivo, ha ricevuto, dalla tipizzazione del preliminare, una nuova e più decisiva spinta.

Le molteplici idee che sono state elaborate sull'argomento possono, pertanto, confluire verso due filoni, a seconda che il definitivo sia considerato un contratto, anche se in presenza di un'eseguibilità forzata, ovvero di un atto dovuto di adempimento. Ebbene, in questo ultimo caso, poi, la svalutazione del contratto definitivo implicherà la individuazione, nel preliminare, del centro motore dell'operazione o mediante un cospicuo ritorno al principio promessa di vendita vale vendita, o mediante la riproposizione della separazione tra *titulus e modus acquirendi*, spingendosi, con coerenza, ad identificare la promessa di vendita con un caso, anzi con l'unico vero caso, di vendita obbligatoria.

Comun denominatore di tutte le interpretazioni, anche se con diversa modulazione, è quello di avere come punto di riferimento concreto la compravendita, con un ritorno alle origini, ineluttabile peraltro, se si considera che la giurisprudenza, nelle cui sentenze si riverbera la realtà delle contrattazioni, si è dovuta occupare e non a caso, pressoché esclusivamente di contrasti sorti dalla relativa promessa. E fin da ora va sottolineato che in questa materia, l'apporto dei giudici è stato non solo

decisivo, ma anche inaspettatamente previdente, sopravanzando la dottrina, spesso ingessata da manierismi o coinvolta in battaglie di retrovia<sup>20</sup>.

<sup>20</sup> Al riguardo, le teorie contrattualiste devono chiarire quale senso abbia la negoziabilità riferita ad un atto (il c.d. contratto definitivo) che, da un lato, sul versante del contenuto è già prefissato e, dall'altro, sul piano della libertà del volere, è dovuto come fosse un atto di adempimento [F. GAZZONI, *Il contratto preliminare*, Torino, 2011].

Dal primo punto di vista la dottrina tradizionale ritiene che dal preliminare nasca un vincolo meno intenso, perché il contenuto del contratto non sarebbe ancora completamente definito ed anzi la funzione del definitivo sarebbe proprio quella di completarlo. Il significato del preliminare si troverebbe allora nella pattuizione di una riserva di completamento [NICOLETTI, *Significato attuale del contratto preliminare*, in *Riv. dir. comm.*, 1970, I, p. 401 ss.], che invero, se compresa sul piano tecnico, sarebbe solo in grado di spostare la promessa dall'assunzione dell'obbligo a contrarre all'assunzione dell'obbligo di contrattare, scompaginando i termini della questione e riproponendo antiche idee e antichi dubbi, possibili solo vigente il codice del 1865, laddove si discuteva se il preliminare fosse contratto a sé stante o non si situasse invece sul piano delle trattative.

Quanto alla compatibilità tra attività negoziale e attività solutoria del definitivo, la dottrina tradizionale ipotizza una duplicità di cause concorrenti, per cui estinzione dell'obbligo e conclusione del contratto sarebbero contemporanee o l'una sarebbe la conseguenza dell'altra [Per la dottrina risalente CARIOTA-FERRARA, *L'obbligo di trasferire*, in *Ann. Dir. comp.*, XXXVI, 1950, 214. Da ultimo VISALLI, *L'esecuzione in forma specifica dell'obbligo a contrarre (art. 2932 c.c.)*, Padova, 1995, p. 79 ss.].

Come ha osservato autorevole dottrina, pertanto, in tal modo, l'atto dovuto non ha più autonoma rilevanza: "il contratto sarebbe causa estintiva dell'obbligo per esaurimento dello scopo, di guisa che l'obbligo a contrarre sarebbe destinato *ab origine* a rimanere irrealizzabile per adempimento, ammettendosene l'estinzione solo per effetto dell'avvenuto contratto (anche concluso senza la minima volontà di adempiere)" [RESCIGNO, *Incapacità naturale e adempimento*, Napoli, 1950, p. 118, n. 82].

Né la critica può essere assorbita con seppur interessante artificio linguistico, ipotizzando tra atto dovuto del debitore e contratto "una relazione di contenente e contenuto", cosicché la funzione negoziale seguirebbe a quella solutoria, una volta che la dichiarazione di volontà si fosse liberata "dall'involucro dell'atto dovuto" [NICOLÒ, voce *Adempimento*, in *Enc. Dir.*, I, Milano, 1958, p. 557].

La dottrina più recente è, quindi, andata alla ricerca di soluzioni diverse, magari più complesse, ma non per questo più convincenti. Si suppone così che l'identità di contenuti dipenda dal carattere normativo del preliminare. Ad una normazione astratta, seguirebbe una normazione concreta, necessaria a realizzare il regolamento di interessi [ALABISIO, *Il contratto preliminare*, cit. pp. 96 ss. e 151 ss.]. In tal modo si opera però solo una descrizione del fenomeno, sottovalutando l'obbligo a contrarre, che allontana decisamente il preliminare dal contratto normativo tipico, determinando esso «insieme al *quando sit* e l'*an sit* del contratto definitivo» [GENOVESE, *Le forme volontarie nella teoria dei contratti*, Padova, 1949, p. 116]. Il problema dell'atto dovuto resta, quindi, comunque aperto.

Secondo altra dottrina il contratto definitivo opererebbe non sul regolamento, già prestabilito, ma sugli effetti, i quali, da preliminari, diverrebbero definitivi: non vi sarebbe bensì una composizione degli interessi, ma "la sostituzione degli effetti propri, di un certo regolamento a quelli strumentali o preparatori del relativo preliminare", cosic-

Il punto che più verosimilmente risalta all'attenzione dello studioso, si identifica con la consapevolezza che, dopo aver esaminato le diverse

ché la funzione del definitivo dovrebbe ravvisarsi, appunto in questa sostituzione definita «novativa», ben distinta da quella solutoria, pur presupponendo un adempimento e quindi una dipendenza dal rapporto obbligatorio novato [RASCIO, *Il contratto preliminare*, Napoli, 1967, pp. 177-178].

Le obiezioni mosse a tale dottrina non sono sempre accurate. Non sembra, difatti, possibile rilevare che, al fine di salvare la negoziabilità del definitivo, si fa nascere “dal preliminare un mostro di un’obbligazione che non si può mai estinguere con l’adempimento”, dovendosi ricorrere alla novazione [MONTESANO, *Obbligazione e azione da contratto preliminare*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1970, p. 117], dal momento che, ben definito è il significato peculiare che deve ricondursi all’espressione “sostituzione novativa”. Essa non si riferisce all’obbligo di contrarre, ma alla vicenda preliminare che non è estinta, se le parti contraenti il definitivo “rievocano l’atto”, che “costituisce un aspetto dell’intento corrispondente alla funzione novativa” [RASCIO, *op. loc. ultt. citt.*].

L’osservazione di chi rileva che, in tal modo, se si è fuori dallo schema novativo tipico, dovendosi, quindi, immaginare una novazione *sui generis*, atipica, evitando così di sommare nell’unico contratto definitivo la causa esterna solutoria e quella interna attributiva, appare più significativa ma dà vita ad “un nuovo dualismo” fra funzione novativa e funzione negoziale che è ancora più intimamente contraddittorio, se si pensa che i due termini equivalgono a *causa atipica* e *causa tipica* nello stesso contratto (il definitivo) [VIOLANTE, *Recensione*, in *Le Corti di Bari, Lecce e Potenza*, 1967, p. 550].

Non va trascurato, per di più, che se il definitivo resta atto di adempimento “e a esso non è perciò necessario alcun intento solutorio”, cosicché non può nemmeno parlarsi di *animus novandi* [RASCIO, *op. loc. ultt. citt.*], dovrà concludersi che la doverosità cambia solo di direzione, investendo l’aspetto novativo ricollegibile al definitivo (sostituito eventualmente, sempre con tale rilevanza, dalla sentenza *ex art. 2932*), la cui negoziabilità, dunque, è di nuovo dipendente dalla dimostrazione della compatibilità tra obbligo e potere [Sulla quale RASCIO, *op. cit.*, p. 108 ss., si intrattiene lungamente, con esiti che non appaiono incontrovertibili. Secondo G. GABRIELLI, *Il contratto preliminare*, Milano, 1970, p. 72, n. 95, l’effetto novativo non sarebbe in grado di giustificare la negoziabilità del definitivo]. In qualche maniera, costituisce una variazione sul tema della novazione quella teoria secondo cui “le parti, con una dichiarazione di volontà, rendono definitivo il regolamento di interessi predisposto col preliminare”, che l’ha reso impegnativo pur ritardandone la definitiva introduzione, cosicché “la fattispecie del contratto definitivo è il frutto di una trasformazione della fattispecie del contratto preliminare bilaterale avente per oggetto l’elemento volontaristico” [PEREGO, *I vincoli preliminari e il contratto*, Milano, 1974, p. 88]. Sia la novazione sia la trasformazione conferiscono, parrebbe, maggiore risalto alla fattispecie preliminare che è quella su cui opera poi la dichiarazione novativa o trasformativa, di modo che non sono più ravvisabili due distinte fattispecie, di cui la seconda si sostituisce alla prima eliminandone la rilevanza. Tale completa scissione è, tuttavia, propria della teoria più vigorosamente contrattualista, riproposta con grande forza da chi ritiene che, in conseguenza di essa, con il definitivo le parti rinnovano integralmente il giudizio di convenienza espresso al momento della conclusione del preliminare, esercitando il controllo sugli eventuali vizi originari o sulle sopravvenienze, con possibilità di rifiutare la stipula del definitivo, qualora il controllo dia esito negativo. Appare, quindi, evidente il vantaggio processuale che consegue il pro-

scuole di pensiero che sul tema si sono espresse con costruzioni teoriche complesse e non univoche, ci si trova davanti ad un bivio: “o il ‘definitivo’ è contratto, e dovrà sì avere tutti i requisiti negoziali di legge, ma non sarà adempimento di una obbligazione; o è adempimento di un’obbligazione, e di questo, e non del negozio, avrà presupposti e struttura”<sup>21</sup>.

Ne discende che una diversa dottrina ha spiegato il rapporto tra preliminare e definitivo, ponendo l’accento sul primo e relegando il secondo a mera attività di ripetizione a carattere confessorio. Il preliminare è quindi, fonte esclusiva degli effetti, condizionati per di più, al verificarsi di un fatto successivo, il quale opera al tempo stesso quale avveramento della condizione sospensiva e quale termine iniziale, fatto

mittente acquirente rispetto a chi acquista in via definitiva, pur se con contratto a termine, altrettanto capace di rinviare nel tempo il prodursi dell’effetto reale: “chiunque preferisce il prevenire al dover correre ai ripari repressivi” [G. GABRIELLI, *op. cit.*, pp. 159 ss., 174 ss., e 190 ss. La tesi è ripresa da DE MATTEIS, *La contrattazione preliminare a effetti anticipati*, Padova, 1991, p. 136 ss.].

Nondimeno, questa teoria sembra descrittiva di una realtà di fatto, quando insiste nel rimarcare l’utilità della scissione temporale come presupposto dell’attività di controllo. Non solo infatti, tale attività può essere condotta anche a prescindere dalla necessità di configurare due distinti ed autonomi contratti, ma la scissione, e quindi il conseguente controllo, non sono causa, né funzione, ma solo *res facti*, come un vantaggio che consegue in modo naturale alla dilazione”, anche se non sempre necessario [SACCO in SACCO e DE NOVA, *Il contratto*, II, cit., pp. 271-272]. L’elemento contrattuale dell’operazione definitiva non può dunque giustificarsi con le citate motivazioni.

Sul versante poi più specificamente ricostruttivo, il rifiuto di adempiere, in funzione di tutela del promittente, dovrebbe sostituire i più incisivi strumenti di tutela tipici del definitivo. Ma se, al contrario, si riconosce, come persino la stessa giurisprudenza fa, che le circostanze adatte, per legge, a condizionare negativamente il definitivo, si riflettono e di conseguenza, agiscono allo stesso modo sul preliminare, “la proposta giustificazione funzionale della sequenza preliminare-definitivo, perderebbe ogni fondamento” [è la coerente ammissione dello stesso G. GABRIELLI, *op. cit.*, pp. 161-162, ma diversamente nella voce *Contratto preliminare* (aggiornamento), in *Enc. giur.*, IX, p. 5 ]. La posizione che difende senza tema l’assoluta e totale autonomia del definitivo rispetto al preliminare non ha, pertanto, senso alcuno, tanto più in quanto non scioglie di certo il nodo dell’obbligatorietà della stipula. Il giudizio *ex art.* 2932, avrebbe infatti il ruolo non già di “rimettere in discussione il giudizio di convenienza, ma solo di valutare presupposti e sopravvenienze” [GABRIELLI, *op. cit.*, p. 178 ], nella prospettiva, dunque, della doverosità, che riconduce il controllo a *quid facti*.

Il rifiuto che il promittente acquirente può opporre alla stipula del definitivo in caso di vizi originari occulti o di sopravvenienze, si spiega allora, non già con una rinnovazione del giudizio di convenienza con valenza negoziale, ma, più linearmente, con il potere che il creditore ha di rigettare l’erroneo adempimento.

<sup>21</sup> MONTESANO, *Obbligazione*, cit., p. 1177.

consistente in una documentazione che riveste una dichiarazione confessoria dell'avvenuta produzione del comando negoziale. La sentenza *ex art. 2932* avrebbe pertanto, l'effetto di risolvere il preliminare nella parte in cui prevede che i suoi effetti siano condizionati alla successiva documentazione del negozio<sup>22</sup>.

Risulta innegabile l'ascendente dell'orientamento francese in base al quale promessa di vendita vale vendita e difatti, la ripetizione a carattere confessorio denota dense similitudini con il patto di ripetizione, grazie al quale la pratica commerciale ho provato a reinserire in Francia la separazione, peculiare elemento del rapporto preliminare-definitivo.

Ma nel momento in cui gli effetti vengono ricondotti al preliminare, risulta più adatta a ricostruire la vicenda, quella dottrina che, in tempi più risalenti, aveva già osservato, in forma di interrogativo retorico, che anziché parlare del definitivo in termini di negozio, sarebbe più opportuno "sfruttare fino in fondo la parifica, esattamente rilevata agli effetti pratici, del contratto preliminare al contratto obbligatorio, considerando subordinata l'efficacia del negozio già perfetto (il contratto preliminare) al compimento dell'atto dovuto"<sup>23</sup>.

Accertato poi, che il preliminare, nella prassi commerciale, diviene uno strumento quasi esclusivamente utilizzato in riferimento alla vendita, ecco che l'identificazione tra preliminare di vendita e vendita obbligatoria, è l'esclusiva conclusione di questa sofferto percorso di ricostruzione.

Si ritorna, conseguentemente, al punto di partenza, in quanto lo strumento del preliminare di vendita è utilizzabile proprio in funzione di ricreare quella scissione tra *titulus* e *modus acquirendi* che l'art.1376 ha disconosciuto: "per parlare con una durezza sgradevole ma legittima, la categoria italiana del preliminare di vendita è parzialmente mentitoria, perché dissimula nel suo seno la vendita ad efficacia obbligatoria; e la categoria italiana della vendita ad efficacia obbligatoria è essenzial-

<sup>22</sup> MONTESANO, *Contratto preliminare e sentenza costitutiva*, Napoli, 1953, pp. 11 ss., 17 ss., 84 ss. e 128. L'A. ha poi introdotto qualche, non decisiva, variante, specie per ciò che concerne la natura della sentenza, non più risolutoria, ma determinativa (*Obbligazione*, cit., p. 1204) ovvero costitutiva, perché il preliminare è «potenzialmente definitivo per la forma e per la sostanza» e la sentenza opera la «trasformazione di tale potenza in atto» (voce *Obbligo a contrarre*, in *Enc. dir.*, XXIX, Milano, 1979, p. 511). Ulteriore configurazione è in *Contenuti e sanzioni delle obbligazioni da contratto preliminare*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 2001, p. 33.

<sup>23</sup> RESCIGNO, *op. loc. ultt. citt.*

mente mentitoria, perché viene riempita mediante ipotesi di vendita ad efficacia reale sospesa o dilazionata<sup>24</sup>.

Alla luce di quanto sino ad ora esaminato, non si può non ricevere (anche all'indomani della sopravvenuta normativa sulla trascrivibilità del preliminare di vendita) l'invito rivolto da questa autorevole dottrina all'interprete, affinché possa ricondurre il preliminare di vendita alla vendita obbligatoria<sup>25</sup>.

Ma è pur vero, che secondo tale ultima interpretazione non si dissipano tutti i dubbi, restando, tra l'altro, aperto il più tormentato di essi e cioè la natura contrattuale o non contrattuale del definitivo.

*In primis* è necessario puntualizzare che la vendita obbligatoria, per così dire, preliminare, non rientra direttamente, ma semmai in via estensiva, nella previsione dell'art. 1476 n. 2, là dove l'obbligo di dare, cioè di far acquistare la proprietà, è solo strumentale, dal momento che l'effetto finale originato dal contratto di vendita è comunque quello reale, sia pure differito nel tempo.

Secondo tale ultima argomentazione l'obbligo è, invece, l'effetto diretto ed immediato del contratto, perché l'effetto reale si richiama (anche) al definitivo, posto in essere successivamente, valutando quindi, le implicazioni in punto di applicabilità al preliminare della disciplina dell'inadempimento dell'obbligo di dare e non già della vendita<sup>26</sup>. Si pone, per tutto ciò, il problema della scissione tra consenso e produzione degli effetti reali, i quali, in deroga all'art. 1376, non si ricollegano in via esclusiva al consenso stesso, inizialmente acquisito.

Si tratta del problema relativo al c.d. obbligo di dare, sul quale è superfluo intrattenersi, dopo che persino la giurisprudenza ha riconosciuto la possibilità di dare corpo, in applicazione dell'art. 1333, a contratti atipici ad effetti reali *solvendi causa*<sup>27</sup>, non venendo minimamente in questione né la violazione di norme imperative, né il principio di cau-

<sup>24</sup> SACCO, *op. cit.*, p. 43. Così anche CHIANALE, *Il preliminare di vendita immobiliare*, cit., p. 682 ss.

<sup>25</sup> SACCO, *op. loc. ultt. citt.*

<sup>26</sup> Sembra equivocare MANTELLO, *L'inadempimento del contratto preliminare di vendita*, in *Riv. Dir. Comm.*, 2002, I, p. 556.

<sup>27</sup> Cass. 21 dicembre 1987, n. 9507, in *Giust. civ.*, 1988, I, 1237, con nota di COSTANZA (e in *Corr. giur.*, 1988, p. 144, con nota di V. MARICONDA, *Art. 1333 e trasferimenti immobiliari*, sola massima in *Riv. dir. civ.*, 1989, II, p. 233, con nota di CHIANALE, *Obbligazioni di dare e atti traslativi solvendi causa*); Cass. 5 ottobre 1991, n. 10612, in *Giust. civ.*, 1991, I, 2895, con nota di GAZZONI, *Babbo Natale e l'obbligo di dare*.

salità<sup>28</sup>, una volta chiarito che la causa non si identifica con il tipo e quindi può anche essere esterna<sup>29</sup>.

Ma, evidentemente, la questione è un'altra e concerne la natura giuridica del c.d. pagamento traslativo<sup>30</sup>. La dottrina, che identifica preliminare e vendita obbligatoria, persiste nel ravvisare nel definitivo un contratto ad effetti reali con doppia causa, esterna (*solvendi*) e interna, ovvero, più sommessamente e pazientemente osserva che “il legislatore chiama questa dichiarazione contratto. Ad essa sono dunque applicabili, fino a interpretazione antiletterale, tutte le norme sul contratto”<sup>31</sup>. Un *modus acquirendi* è invece, il contratto definitivo e come tale caratterizzato da doverosità e quindi atto dovuto al pari dell'adempimento, di ciò si deve tener conto quando si tratta di stabilire quale sia la sua disciplina sul piano dei presupposti e dei vizi. Probabilmente, solo seguendo questa strada la ricostruzione ha un senso, perché se il definitivo fosse contratto ad effetti reali con causa (anche) interna, non vi sarebbe alcuna significativa deroga all'art. 1376, deroga che, di contro, è evidente ove l'effetto reale sia la risultante di un contratto ad effetti obbligatori cui segue un atto dovuto.

Ecco, dunque, che appare recisa la diversità di detta impostazione rispetto a quella tradizionale del doppio contratto, pur sussistendo in entrambi i casi quella scissione funzionale che consente una verifica dei presupposti e delle sopravvenienze, palesandosi, così, indubbiamente, il tratto meramente descrittivo di una realtà di fatto che non è in condizione di giustificare la pretesa contrattualità del definitivo, posto che, il controllo stesso è sì, ricorrente, ma in guisa di puntuale adempimento del preliminare di vendita, recepito come vendita obbligatoria. Il quadro sino ad ora tratteggiato, concernente le molteplici teorie che, sul tema in analisi, si sono succedute nel tempo, va considerato sicuramente in linea di principio, sul piano cioè di una ricomposizione teorica, ma la prassi è alquanto diversa. Se vi è inadempimento seguito da pronuncia della sentenza, il preliminare non solo non resta occulto, ma costituisce il presupposto dell'accertamento giudiziale ed anche, ma la questione è molto

<sup>28</sup> CHIANALE, *Il preliminare*, cit., p. 689 ss.; V. MARICONDA, *op. ult. cit.*; PORTALE, *Principio consensualistico e conferimenti in società*, in *Riv. soc.*, 1970, p. 937.

<sup>29</sup> GIORGIANNI, voce *Causa*, in *Enc. dir.*, VI, Milano, 1960, p. 569 ss.

<sup>30</sup> DI MAJO, *Delle obbligazioni in generale*, in *Comm. del cod. civ. Scialoja-Branca*, a cura di GALGANO, Bologna-Roma, 1988, p. 377 ss.; V. MARICONDA, *Il pagamento traslativo*, in *Contratto e impresa*, 1989, p. 735.

<sup>31</sup> SACCO, *op. cit.*, p. 292.

discussa, il titolo (negoziale) delle attribuzioni. Se, al contrario, le parti stipulano il definitivo, il preliminare, qualora non trascritto, è destinato a restare occulto, poichè l'atto risulterà all'esterno non già come solutorio, ma espressione di libera contrattazione, se non altro per motivi fiscali, essendo il prezzo indicato nel definitivo, di regola, inferiore a quello reale stabilito nel preliminare. In altri termini, per potersi parlare di pagamento traslativo deve risultare una *expressio causae* con precisazione dello scopo solutorio, cioè del momento soggettivo di imputazione, riferito al pregresso preliminare. Ove ciò manchi, l'alternativa si pone tra una vendita, con causa interna, previa risoluzione del preliminare e una vendita, sempre con causa interna, che in realtà è un *modus acquirendi*, quindi un atto dovuto. Nella prima ipotesi nascono problemi di forma, perché l'accordo risolutorio dovrebbe desumersi dal comportamento delle parti e non da un'espressa clausola, che non esiste; nella seconda ipotesi potrebbe ragionarsi sulla possibilità della configurazione di una vicenda simulatoria con conseguenti difficoltà di prova, in presenza di un trasferimento causale (causa *solvendi* e non *vendendi*), riconoscendone l'identità degli effetti. Un ulteriore aspetto della realtà commerciale in grado di valorizzare la dimensione strutturale del *modus acquirendi*, va poi osservato. Tenendo presente che la compravendita è un contratto a prestazioni corrispettive, ci si può chiedere se il contratto definitivo possa risolversi, a livello di attribuzione traslativa, in un atto unilaterale. Orbene, nella vendita, la proprietà si trasferisce subito, laddove il prezzo venga pagato immediatamente, in adempimento del relativo obbligo gravante sull'acquirente (*ex art. 1498*). Si spiegherebbe, così, perché l'art. 2817, n. 1 statuisce l'iscrizione di ipoteca sull'immobile oggetto di compravendita. Si comprende altresì, perché la giurisprudenza, con molta benevolenza, approvi che il prezzo possa essere dedotto in condizione, con lo scopo di sospendere l'effetto traslativo<sup>32</sup>. Così, quando il prezzo, per accordo delle parti, deve essere pagato non già in un secondo momento, ma immediatamente, il pagamento precede la conclusione del contratto e l'alienante ne dà quietanza con la sottoscrizione. È stato sottolineato da avvertita dottrina che tale pagamento anticipato è privo di causa, cosicché sorgerebbe un obbligo restitutorio e la vendita si identificherebbe con "uno scambio tra il trasferi-

<sup>32</sup> Cass. 8 agosto 1990, n. 8051; Cass. 24 febbraio 1983, n. 1432. *Contra* Cass. 24 giugno 1993, n. 7007, in *Giur. it.*, 1994, I, 1, c. 902, con nota di CALVO e *Giur. it.*, 1995, I, i, c. 329 (sola massima), con nota di IANNACCONE.

mento della proprietà e l'estinzione di questa obbligazione restitutoria", come se si parlasse di una *datio in solutum*. Onde sfuggire a questa insolita interpretazione, dovrebbe invece affermarsi che il contratto detta "il collegamento funzionale tra una prestazione già avvenuta ed un'altra presente", elevando "la prestazione passata (effettuata in vista del contratto da concludere) a causa della contrattazione cui dà luogo la dichiarazione contrattuale". Ciò sarebbe vero, soprattutto quando si è in presenza di un preliminare di vendita ad effetti anticipati<sup>33</sup>.

Ma nel caso in cui, le parti facciano precedere il definitivo da un accordo preliminare anticipatorio degli effetti finali, per un verso è tale accordo, e non il definitivo, a giustificare causalmente l'anticipata corresponsione del prezzo, per altro verso, il *modus acquirendi* ben può assumere la struttura unilaterale, tipica dell'adempimento, proprio perché è stato già adempiuto l'obbligo di pagamento del prezzo, che non deve, pertanto, essere regolamentato a livello di garanzie. In ipotesi contraria, allorché il prezzo debba essere pagato in un secondo momento, problemi potrebbero affiorare quanto all'iscrizione di ipoteca, mentre la possibilità di condizionare l'attribuzione traslativa all'altrui prestazione non dovrebbe essere esclusa, in ossequio a quella posizione giurisprudenziale che riconosce, ammettendola, una pronuncia *ex art. 2932*, traslativa della proprietà, ma condizionata al pagamento del prezzo.

Quanto affermato è avvalorato anche dalla eventualità di dare luogo a promesse condizionate ad una prestazione del promissario<sup>34</sup>.

Più condivisibili appaiono infine, quelle argomentazioni che, proprio a partire dall'art. 2932 c.c., tendono a specificare che il preliminare, è pur vero che non obbliga a contrarre, ma ciò perché la conclusione del definitivo è attività non dovuta, che i privati possono compiere al solo fine di evitare la pronuncia della sentenza. Dal preliminare, di conseguenza, "sorge il titolo per la costituzione di una situazione giuridica, e precisamente della situazione giuridica determinabile in forza del contratto definitivo", alternativo, nel senso anzidetto, alla sentenza. Non vi è, quindi, promessa di volere, ma "volontà dell'effetto, che non ha biso-

<sup>33</sup> SACCO, *op. cit.*, pp. 40 e 272. Il preliminare giustifica il pagamento anticipato del prezzo anche quando non vi è consegna anticipata del bene, avendo il promittente acquirente un interesse patrimoniale a concluderlo, pur se a queste condizioni. Di avviso contrario, il Trib. Roma 6 novembre 1999, in *Riv. dir. comm.*, 2000, I, p. 57.

<sup>34</sup> GORLA, *Promesse «condizionate» ad una prestazione*, in *Riv. dir. comm.*, 1968, I, p. 431 ss. Le obiezioni di DI MAJO, voce *Promessa unilaterale (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XXXVII, Milano, 1988, pp. 41-42 non possono estendersi all'ipotesi di attribuzione *solvendi causa*.

gno di alcuna ulteriore volizione per il suo costituirsi”. Prende vita, allora, dal preliminare, un diritto potestativo alla produzione, attraverso una sentenza, degli effetti finali, i quali non possono che essere reali, dovendosi prescindere dalla volontà dell’altro promittente, che è in stato di soggezione, e quindi dall’adempimento<sup>35</sup>.

Rimane irrisolto un dubbio: non si comprende quale sia, una volta rimosso l’obbligo a contrarre sostituito dal diritto potestativo, la prestazione dovuta e sostitutiva della manifestazione di volontà, irrilevante in quanto fungibile. Ciò è ancor più verosimile, se si prende atto che tale ultima corrente dottrina è dell’avviso secondo cui, in ogni caso, la sentenza implichi un pregresso inadempimento<sup>36</sup>.

## 2. *Ruolo del contratto preliminare nel complesso iter della formazione progressiva della fattispecie contrattuale*

Il contratto preliminare si inquadra nel più generale ambito relativo alla formazione progressiva, che prende le mosse dal configurarsi del momento del «contatto» intersoggettivo, da cui nascono le trattative, e termina nel momento in cui è prende corpo la fattispecie, atta, secondo l’ordinamento giuridico, a produrre quelle trasformazioni patrimoniali, cioè quegli effetti per i quali il «contatto» è stato ricercato e raggiunto.

L’iter può, quindi, essere più o meno articolato, in base all’inserimento o meno di tappe intermedie tra “contatto” iniziale e produzione delle modificazioni patrimoniali volute, con connotazione e valenza giuridica assai diverse.

Dalle trattative è possibile, difatti, passare alla stipulazione, probabilmente per scrittura privata, di un contratto produttivo di effetti finali, ma è possibile anche concludere un contratto preliminare, seguito dalla stipula del contratto definitivo ovvero un contratto preliminare di opzione o, inversamente, un’opzione di preliminare o un preliminare per persona da nominare seguito dalla nomina in sede di definitivo, così come è possibile concludere un patto di preferenza, seguita da *denuntiatio* di preliminare e successiva adesione<sup>37</sup>.

<sup>35</sup> SATTÀ, *L’esecuzione specifica dell’obbligo di concludere un contratto*, in Foro it., 1950, IV, c. 73.

<sup>36</sup> Cfr. sul punto le osservazioni critiche di RASCIO, *op. cit.*, p. 7 ss. e *ivi* n. 9; G. GABRIELLI, *Il contratto*, cit., p. 80 ss.

<sup>37</sup> L’adesione all’invito ad esercitare la prelazione di un preliminare provoca la con-

Il predetto *iter* può presentarsi anche più complicato allorquando le parti coinvolte elaborino documenti rappresentativi degli accordi realizzati nel contesto relativo al momento delle trattative. In tale ipotesi, sarà necessario non solo verificare il valore dei menzionati accordi, ma anche i criteri mediante i quali decidere, da un lato, come discernere gli stessi accordi dal contratto preliminare e, dall'altro, se, riscontrata la sussistenza di un accordo a carattere contrattuale, si sia al cospetto di un contratto preliminare oppure di un contratto definitivo.

In riferimento a tale tipologia di accordi suole parlarsi di "lettera di intenti" o, conformemente ad una terminologia più frequente anche nelle tecniche di elaborazione delle sentenze, di "minuta" o "puntualizzazione".

L'intento che le parti si prefiggono di ottenere è quello di cristallizzare le clausole sulle quali è stato già raggiunto il consenso, ma nell'ambito di una trattativa che ancora è in corso e deve procedere.

Il tratto che contrassegna la distinzione tra accordi precontrattuali e contratto preliminare non è, quindi, di tipo teorico e astratto, ma piuttosto, concreto<sup>38</sup>.

Sul piano dei principi, la diversità appare netta: gli accordi precontrattuali non hanno forza vincolante in ordine all'assetto perseguito, per mancanza di consenso su tutti gli elementi del contratto, che non può dirsi nato, diversamente dal contratto preliminare. Difatti, quest'ultimo, per essere tale, deve mostrarsi completo sul piano dispositivo, presupponendo, quindi, come raggiunto l'accordo su tutti i punti riferibili agli elementi comunque necessari perché si producano gli effetti voluti dalle parti. Non solo, pertanto, quelli imprescindibili, dal punto di vista tipologico, ma anche quelli che le parti abbiano valutato come tali nella realtà, poiché fortemente influenti sulla conclusione del contratto<sup>39</sup>.

È necessario, per di più, operare una distinzione tra completezza e perfezionamento. Finanche la redazione di un documento completo nelle clausole essenziali ed accessorie di un assetto di interessi, costitui-

clusione di un contratto preliminare, secondo Cass. 16 dicembre 1992, n. 13282, in *Nuova giur. civ. comm.*, 1994, I, p. 96, con nota di GRASSI.

<sup>38</sup> Cass. 25 gennaio 2000, n. 822, in *Giur. it.*, 2000, p. 2040, con nota di ANGIULI; Cass. 24 maggio 1995, n. 5691, in *Corr. giur.*, 1996, p. 79, con nota di EMILIOZZI.

<sup>39</sup> Cass. 4 febbraio 2009, n. 2720, in *Giur. it.*, 2010, p. 830; Cass. 24 ottobre 2003, n. 16016, in *Contratti*, 2004, p. 221; G.B. FERRI, *In tema di formazione progressiva del contratto*, ecc., in *Riv. dir. comm.*, 1964, II, p. 192 ss.; EROLI, *Considerazioni sulla formazione progressiva del contratto*, in *Riv. dir. comm.*, 1997, I, p. 67 ss.

sce solo una presunzione semplice di perfezionamento contrattuale, potendosi dare la prova contraria. Trova applicazione, in questo caso, l'art. 1362, riferito peraltro all'interpretazione non del contenuto dell'assetto, ma della volontà di vincolarsi<sup>40</sup>. Di frequente, tuttavia, la giurisprudenza non è coerente con questo schema. Sovente, il giudizio sembra reso su basi astratte e, talvolta, quantitative. Di conseguenza, dovendo esemplificare, si nega il carattere di contratto preliminare ad un atto di cessione di azienda, ritenuto, a livello dispositivo, sintetico a tal punto da non rappresentare nemmeno una puntuazione, chiarendo poi, che detta sinteticità andrebbe valutata negativamente, in quanto dall'atto non risultava l'indicazione del termine di adempimento della controprestazione e la completa indicazione delle *res* costituenti l'azienda da trasferire<sup>41</sup>.

Sul piano della indagine ricostruttiva astratta, con ciò si trascura il fatto che il termine di adempimento ben può essere stabilito *ex art.* 1183 con integrazione *ex art.* 1374 e che i beni facenti parte di un'azienda sono qualificabili quali componenti di un'universalità. Decisiva, tuttavia, sarebbe dovuta essere una verifica in concreto, che avrebbe dovuto considerare tra l'altro, il fatto che risultava essere stata versata una somma di denaro, il cui significato sarebbe potuto essere quello di una caparra confirmatoria.

L'analisi, che dovrebbe essere effettuata ad una stregua soggettiva, in termini di volontà delle parti di auto vincolarsi, si risolve, alla fine, in una valutazione oggettiva di "quantità" di disposizioni in merito alle quali il consenso è stato raggiunto. Individuare, concretamente, la sussistenza di un preliminare e, prima ancora, configurarlo in termini astratti, può, quindi, dipendere da un potenziamento o da una restrizione del valore, in termini qualitativi, e della forza, in termini concreti, da assegnare agli accordi precontrattuali. Maggiore è l'ampliamento della portata di tali accordi, maggiore è la riduzione del confine che li separa dal contratto preliminare e viceversa. In tal modo il rischio di confondere i termini del problema e di assegnare al preliminare un'area di competenza che in realtà non gli appartiene è, senza ombra di dubbio, un rischio plausibile.

<sup>40</sup> G.B. FERRI, *Considerazioni sul problema della formazione del contratto*, in *Riv. dir. comm.*, 1965, I, p. 187 ss.; EROLI, *op. cit.*, Cass. 4 febbraio 2009, n. 2720, cit.; Cass. 17 marzo 1994, n. 2548, in *Foro it.*, 1994, I, 1366; Cass. 30 marzo 1994, n. 3158, in *Foro it.*, I, c. 2719, con osservazioni di D'AQUINO, Cass. 24 maggio 1995, n. 5691, cit.

<sup>41</sup> Cass. 14 maggio 1995, n. 5691, cit. Cfr. anche il caso deciso da Cass. 22 agosto 1997, n. 7857, in *Foro it.*, 1998, c. 878.

Può, pertanto, risultare non divisibile, il sostenere che la cesura tra trattative e conclusione del contratto si attenua fino a scomparire in favore di una sorta di *continuum*<sup>42</sup>, poichè ciò è vero solo se si intende rimarcare che la conclusione del contratto può essere, e spesso è, frutto di una formazione progressiva ossia di un procedimento, le cui fasi, però, sono decisamente divise e tali debbono restare, pena, il rischio di confusioni di disciplina oltre che di rango terminologico. Ciò può sembrare attendibile nella misura in cui, ad esempio, in passato, si parlava di *contratti preparatori* relativamente, non solo al contratto preliminare, ma anche agli accordi provvisori sul contenuto di un contratto ancora da concludere<sup>43</sup>.

Secondo detta impostazione, sembra si volesse imputare all'area della responsabilità contrattuale, e non già precontrattuale, l'eventuale violazione dell'obbligo, sebbene si aggiungesse poi che l'efficacia di questi accordi sarebbe stata minore di quella dei contratti preliminari, in quanto "la loro obbligatorietà è solo eventuale, essendo subordinata alla conclusione del contratto futuro, che non è considerata obbligatoria"<sup>44</sup>.

D'altra parte, il valore contrattuale era riconfermato da un lato, in termini di impegno condizionato e, dall'altro, in termini di automatica trasfusione degli accordi nel contratto successivamente concluso, a prescindere da una nuova manifestazione di volontà.

Ma la locuzione contratto preparatorio è utilizzata in tempi più recenti dalla giurisprudenza con il medesimo tenore, ad indicare clausole e pattuizioni stabilite in modo vincolante, le quali entreranno sistematicamente nel contenuto del contratto c.d. definitivo<sup>45</sup>, se e quando esso si concluderà. E il disorientamento terminologico si manifesta in modo ancora più evidente quando si avverte il bisogno di distinguere questa ipotesi da quella del contratto di opzione, quando piuttosto, si sarebbe dovuto semmai chiarire in quale relazione si collocherebbero tali accordi vincolanti con il fenomeno dei c.d. accordi normativi.

<sup>42</sup> SPECIALE, *Contratti preliminari*, cit., p. 218.

<sup>43</sup> "Che si vengono mano a mano formando prima della sua conclusione e la cui efficacia consiste soltanto nell'obbligare le parti ad attenersi ad essi nella conclusione stessa, col fare entrare nel contratto le clausole già concordate", così: SALANDRA, *Contratti preparatori e contratti di coordinamento*, in *Riv. dir. comm.*, 1940, I, p. 22.

<sup>44</sup> *Id.*, *op. loc. cit.*

<sup>45</sup> Cass. 6 aprile 1981, n. 1944, in *Giust. civ.*, 1981, I, p. 2272, con osservazioni di F. GAZZONI; così anche TAMBURRINO, *I vincoli unilaterali nella formazione progressiva del contratto*, Milano, 1991, p. 186.

Accorpate sotto un presunto unico emblema quale quello dei contratti (o negozi) preparatori, fattispecie chiaramente composite, quali minute, puntuazioni, lettere di intenti, e così via, da un lato, e contratto preliminare, dall'altro, sembra, come è stato già rilevato, comprensibilmente inaccettabile<sup>46</sup>, poichè si ingenererebbe confusione tra problemi di formazione progressiva del contenuto contrattuale e problemi che riguardano la formazione progressiva della fattispecie, quindi sbiadendo, sino a fare scomparire quella linea di confine tra fase precontrattuale e momento di conclusioni del contratto, anche preliminare.

Con ogni probabilità, il vero sta nel fatto che, sulla base di questa prospettiva, si è in presenza di una specie di contrattualizzazione del procedimento che attiene alle trattative per arrivare alla formazione del contratto<sup>47</sup>.

In altre parole, in questi termini, si vuole favorire chi ha ricevuto affidamenti corposi ed è portatore di una attesa ben qualificata<sup>48</sup>. Questi, infatti, per un verso, non dovrebbe dare la prova dell'illecito (art. 1218), per altro verso, potrebbe pretendere il risarcimento dell'interesse positivo, come se il contratto fosse stato concluso e fosse restato inadempito<sup>49</sup>.

Giunti a questo punto, addentrandosi in una dimensione più specifica della trattazione, non può non essere considerato un carattere dei traffici commerciali che il diritto non può ignorare. Infatti, molto frequentemente, i privati tentano di concludere e concludono un preliminare, utilizzando e proiettando l'attimo favorevole dell'accordo sull'essenza economica dell'affare. Ci si può allora chiedere se e a quali condizioni tale vincolo basato su un assetto dispositivo parziale possa poi completarsi in sede di definitivo<sup>50</sup>.

In realtà, appare molto diffusa l'idea secondo cui il contratto definitivo svolga, in ogni caso, una funzione integrativa del preliminare, nel senso di dettare una regolamentazione più ricca, in quanto i contraenti

<sup>46</sup> G. GABRIELLI, *Il rapporto giuridico preparatorio*, Milano, 1974, pp. 7-8; GAZZONI, *op. cit.*, p. 43.

<sup>47</sup> SPECIALE, *op. ult. cit.*, p. 270.

<sup>48</sup> MORELLO, "Culpa in contraendo" ecc., in *La casa di abitazione tra normativa vigente e prospettive*, II, Milano, 1986, pp. 147-48; G. B. FERRI, *Considerazioni*, cit., p. 206, n. 48, il quale però riconferma l'applicabilità, anche che in questo caso, dell'art. 1337.

<sup>49</sup> In chiave comparatistica, volge la propria attenzione verso la dimostrazione della necessità di giungere a tale risultato, CARUSO, *La "culpa in contrahendo". L'esperienza statunitense e quella italiana*, Milano, 1993, spec. p. 85 ss.

<sup>50</sup> G. GABRIELLI, *Il contratto*, cit., p. 53 ss.

disciplinano aspetti che, in sede di preliminare, erano stati solo accennati o addirittura trascurati.

Invero, se il preliminare ha un contenuto determinato nella sua interezza, esso è in grado di produrre l'effetto reale, o l'effetto personale, si tratterebbe quindi, di "un *pseudo preliminare*", racchiudendo, già esso, tutto quanto occorre, affinché si producano gli effetti definitivi. La conseguenza sarebbe che perché, sia il contratto preliminare sia il contratto definitivo siano meritevoli del rispettivo nome, occorre che il primo sia "*inidoneo*" a trasferire, o a costituire immediatamente diritti, perché privo di qualche elemento essenziale.

Tale interpretazione è stata successivamente rivista puntualizzando che il preliminare è volto a cristallizzare i punti essenziali del futuro contratto definitivo (il che è sufficiente, potendosi, sui punti secondari, rinviare al definitivo); insomma, a "stabilire un *minimum*, cui si deve osservanza"<sup>51</sup>.

Ora, se da un lato, si è dissipato un dubbio, dall'altro se ne è lasciato aperto un altro: posto che sui punti essenziali sia stato raggiunto l'accordo, quale valore deve attribuirsi al rinvio, in sede di definitivo, dell'accordo sui punti secondari? Esiste forse una riserva? Ed in caso positivo, qual è il valore?

A fronte dell'ipotesi già esaminata c'è una variabile di non poco momento: i privati affermano di aver raggiunto un accordo ai fini della costituzione di un contratto preliminare, cosicché non si è in presenza, almeno sul piano delle dichiarazioni, di minuta o puntuazione. Ciò è anche più vero perché il termine di riferimento per l'accordo sugli altri punti è un contratto definitivo e non un contratto *tout court*.

Di certo, la qualificazione dell'atto, in termini giuridici, non spetta ai privati, ma ove essi parlino di contratto preliminare e di contratto definitivo può presumersi la loro volontà di autovincolarsi sul piano contrattuale. Se ciò sia accertato in punto di interpretazione della volontà è

<sup>51</sup> MESSINEO, *Contratto preliminare*, cit., pp. 179-180. Nel quadro peraltro, della sua particolare teoria, anche MONTESANO, *Contratti sulla suprema giurisprudenza*, ecc., in *Diritto privato*, 1995, p. 283, ritiene necessario che il preliminare sia sempre diverso dal contratto definitivo cui sia preordinato. E ancora, MESSINEO, *Il contratto in genere*, I, in *Trattato di diritto civ. e comm.*, diretto da Cicu e Messineo, Milano, 1973, p. 528. Parla di "dichiarazione negoziale sufficientemente definita nei suoi estremi", FORCHIELLI, *Contratto preliminare*, cit., p. 699. Si richiama agli elementi essenziali Cass. 27 novembre 1997, n. 11939 e, più espressamente Cass. 18 dicembre 1956, n. 4452, in *Giur. it.*, 1957, I, 1, c. 698.

evidente che l'alternativa è la seguente: o il rinvio al definitivo di ulteriori pattuizioni non è considerato dai contraenti essenziale, nel senso che, in difetto di accordo, si provvederà altrimenti, giusto il vincolo contrattuale, oppure l'accordo su detti punti è *conditio sine qua non* del vincolo stesso.

Tale alternativa è confutata da chi sostiene che la riserva di trattative impedirebbe comunque la nascita di un contratto, anche preliminare, perché nel fatto stesso della riserva e del rinvio al definitivo è, in questo caso, implicita una valutazione comune dell'insufficienza degli accordi già raggiunti, stabiliti nel preliminare<sup>52</sup>. Ci si troverebbe, pertanto, di fronte non già, a contratti preliminari, ma a minute o puntuazioni, a dispetto di quanto affermato dalle parti. Altra dottrina asserisce invece, che la riserva di accordo su punti secondari non inibisce il perfezionamento del contratto, a meno che ad essa non sia stata esplicitamente attribuita un'efficacia condizionante<sup>53</sup>.

Invero, si tratta di capire se il rinvio di taluni punti al definitivo sia sempre incompatibile con la conclusione del preliminare o possa caso per caso, darsi la prova contraria o addirittura non debba ritenersi sempre nato il vincolo contrattuale, salvo espressa dichiarazione contraria delle parti.

In favore di una soluzione intermedia si pronuncia chi opera una distinzione qualitativa, andando ad indagare in ordine alla complessità dei punti riservati: se essi hanno un'importanza del tutto secondaria, e caratteri tali da rendere molto semplice il loro regolamento col sussidio delle fonti di integrazione *ex art. 1374*<sup>54</sup>, in difetto di accordo varrebbero queste ultime. Opinione di certo inaccettabile, perché l'integrazione presuppone che il contratto sia venuto ad esistenza, cosicché in base a tale argomentazione un problema di punti riservati condizionanti non sussisterebbe mai. Essi, infatti, dovrebbero essere per definizione non essenziali in astratto e quindi sempre suscettibili di sostituzione con disciplina prodotta dalla legge o, in mancanza, dagli usi e dall'equità.

Non sembrano occasionali talune sentenze che arrivano a sostenere

<sup>52</sup> G. GABRIELLI, *op. ult. cit.*, pp. 63, nonché 60, n. 85.

<sup>53</sup> CATAUDELLA, *Il contenuto del contratto*, Milano, p. 205. Così sembra anche RASCIO, *Il contratto preliminare*, cit., p. 64, n. 113, secondo il quale, peraltro, la riserva di precisare in sede di definitivo taluni punti non osterebbe al valore impegnativo della promessa «sempre che si sia certi dell'avvenuta conclusione» del preliminare: ma in tal modo il problema non è risolto.

<sup>54</sup> OSTI, voce *Contratto*, in *Noviss. Dig. it.*, IV, Torino, 1959, p. 513.

che ove le parti stabilissero, in un contratto, che uno degli elementi del contratto stesso debba essere determinato d'accordo fra loro in un momento successivo, tale elemento è, in ogni caso, determinabile e deve intendersi che i contraenti, per la determinazione di esso, si siano rimessi al criterio dell'equo apprezzamento<sup>55</sup>. Di qui a postulare l'intervento dell'equità integrativa *ex art.* 1374, in sostituzione dell'accordo mancato su un punto riservato, il passo è sicuramente breve ma, con ogni probabilità, non corretto, anche senza giungere a postulare che l'intervento del giudice d'equità sarebbe giustificato solo quando la composizione, in sé e per sé, del conflitto fra i privati, rappresenti un fatto di interesse preminente, tale da non poter essere abbandonato alla buona volontà dei soggetti in conflitto<sup>56</sup>.

Non è quindi ammissibile distinguere tra regolamentazione semplice o difficile dei punti riservati per stabilirne il carattere condizionante.

Pare, allora, possibile affermare che se le parti dimostrano di volersi vincolare mediante contratto preliminare, sarà solo una sorta di *protestatio*, costituita da una difforme dichiarazione di espressa volontà circa il carattere condizionante dei punti, riservati al definitivo, ad essere in grado di impedire la nascita del vincolo. Di conseguenza, in difetto di *protestatio*, il successivo mancato accordo non impedirebbe la conclusione del definitivo o la pronuncia della sentenza *ex art.* 2932, potendosi solo discutere, semmai, se operino le fonti di integrazione o il punto riservato, ma non condizionante, da considerarsi come, giammai, fatto oggetto di una previsione di trattativa. Soluzione questa probabilmente da valutare in termini di funzionalità o meno del punto rispetto all'esecuzione del contratto<sup>57</sup>.

Pertanto, ad esempio, per il luogo e tempo dell'adempimento varrebbero gli artt. 1182 e 1183, mentre un'eventuale dilazione del prezzo si avrebbe per non mai ipotizzata. La scelta del notaio rogante spetterebbe in base agli usi normativi *ex art.* 1374, al promittente acquirente, mentre l'entità di una clausola penale potrebbe essere fissata giudizialmente, atteso che al giudice spetta il sindacato circa l'equità del suo ammontare (art. 1384)<sup>58</sup>. Difficile sarebbe, piuttosto, considerare un preli-

<sup>55</sup> Cass. 30 maggio 1966, n. 1288, in *Foro pad.*, I, c. 482.

<sup>56</sup> G. GABRIELLI, *Il contratto*, cit., p. 62.

<sup>57</sup> Non si pone il problema, ammettendo l'esecuzione *ex art.* 2932, Cass., 16 marzo 1984, n. 1818.

<sup>58</sup> Cass. 9 settembre 1998, n. 8910, in *Foro it.*, 1998, I, c. 3136; Cass. 18 dicembre 1956, n. 4452, in *Temì*, 1957, p. 117 con nota contraria di CANDIAN.

minare venuto alla luce, a dispetto della insufficiente determinazione del prezzo, trattandosi di requisito essenziale, cosicché non si potrebbe invocare l'art. 2932, né agire con l'azione risarcitoria contrattuale in caso di rifiuto di una parte di precisarlo, in occasione della conclusione del contratto definitivo<sup>59</sup>. Esistono poi, casi più spinosi, come quando le parti non individuano specificamente il bene compravenduto, ma ne indicano le caratteristiche e il prezzo, con riserva di effettuare la scelta in concreto in un successivo momento e con altra scrittura. Salvo espresso carattere condizionante della riserva, potrebbe ritenersi che l'oggetto sia determinabile, con intervento del giudice, anche nel giudizio *ex art. 2932*, in difetto di successiva scelta<sup>60</sup>. Merita ulteriore attenzione il pensiero di alcuna dottrina secondo la quale esiste una differenza tra contratti preliminari c.d. aperti e contratti preliminari c.d. chiusi. I primi presentano flessibilità in quanto lasciano ancora imprecise determinate situazioni che debbono essere meglio integrate dalle parti; vi è tutela del contraente adempiente e si tende ad evitare il ricorso all'art. 2932 c.c. lasciando incompleto il contenuto; i secondi invece, sarebbero contratti perfetti e compiuti che attendono solo la riproduzione<sup>61</sup>, in sede di definitivo. Risulta chiaro che in tal modo svapora fino ad scomparire la diversità tra questa ipotesi e quella del preliminare con esclusione convenzionale dell'applicabilità dell'art. 2932. In entrambi i casi, infatti, le parti manterrebbero la propria libertà di fatto di concludere o di non concludere il contratto definitivo, atteso che la sanzione dell'inosservanza dell'obbligo sarebbe pur sempre e solo quella del risarcimento del danno. Oltretutto, nel primo caso più che un obbligo a contrarre sussisterebbe un obbligo a contrattare per la conclusione del definitivo ed il

<sup>59</sup> Diversamente è a dirsi in caso di preliminare di vendita a misura, quando il prezzo è indicato, ad esempio, con riferimento al singolo metro quadro, sempre che sia indicata nel contempo l'estensione del fondo. Qui la misurazione è strumentale non già alla individuazione del bene, ma, appunto, alla determinazione del prezzo complessivo. Il promittente alienante è pertanto obbligato a consentire al promittente acquirente di accedere al fondo, anche se, salvo patto contrario, non tenuto a partecipare alle operazioni di misurazione (Cass. 28 ottobre 1995, n. 11279, in *Giur. it.*, 1997, I, 1, c. 396). Ne consegue che se l'accesso è negato, il promittente acquirente può chiedere il trasferimento coattivo previa fissazione del prezzo mediante consulenza tecnica sull'estensione del fondo, ma questo perché, in buona sostanza, il prezzo è determinabile se non determinato.

<sup>60</sup> Sul punto Cass. 3 agosto 1992, n. 9232. *Contra* Cass. 24 giugno 1993, n. 7007, in *Giust. Civ.*, 1994, I, p. 902.

<sup>61</sup> ALPA, I contratti in generale, in *Giur. sist. dir. civ.*, fondata da Bigiavi, I, Torino, 1991, p. 108. Cfr. anche CANEPA, *Dichiarazione di intenti*, in *Dig. IV, disc. priv., sez. civ.*, V, Torino, 1989, p. 336. Assai più cauto SPECIALE, *op. ult. cit.*, p. 278, n. 103.

preliminare verrebbe nuovamente a confondersi con le intese precontrattuali, ripercorrendosi a ritroso il cammino che aveva condotto il preliminare stesso a distinguersi, anche sul piano disciplinare, rispetto all'originaria ambiguità. Sotto il vigore del vecchio codice, che non disciplinava il contratto preliminare, il relativo vincolo era considerato, infatti, di minore intensità rispetto a quello definitivo, quasi fosse ancora da situarsi in seno alle trattative<sup>62</sup>.

<sup>62</sup> Si potrebbe tentare di ripercorrere questa strada sulla base di quel che, al riguardo, Carnelutti affermava in un lontano scritto, ove erano già illustrati con chiarezza i termini del problema. L'A. dunque, premetteva che il preliminare sarebbe una «prima tappa della formazione contrattuale, mentre il suo distacco dal *contratto definitivo* è dovuto all'intento di regolare con questo in forma più complessa e più compiuta la situazione delle parti», per poi osservare che, ove ricorra l'accordo sul c.d. contenuto minimo del contratto, ma le parti abbiano voluto subordinarlo anche al raggiungimento dell'accordo su elementi secondari, il contratto «si forma bensì, ma è condizionato *sospensivamente*: l'evento dedotto in condizione sospensiva consiste precisamente nel *fatto futuro ed incerto che le parti riescano ad accordarsi su questa o su quella clausola accessoria*. Soltanto, perché ciò sia, deve essere chiaramente manifestata la volontà di subordinare la efficacia del contratto, ormai formato, all'avverarsi di tale condizione», CARNELUTTI, *In tema di formazione progressiva del contratto*, in *Riv. dir. comm.*, 1916, II, p. 316 e p. 318.

E ancora, in polemica con il Carrara, egli osservava che la necessità di riconoscere in detta ipotesi le conseguenze pratiche del contratto condizionato deriva dal fatto che, altrimenti, si dovrebbe ricorrere ad una specie di *spes contractus*, a un contratto *concepto* e non ancora *nato*, il quale potrebbe innocuamente finire in un aborto; ID., *Ancora sulla formazione progressiva del contratto*, in *Riv. dir. comm.*, 1917, I, p. 341.

In sostanza, Carnelutti sostituiva ad una fattispecie a formazione progressiva una fattispecie condizionata. Nel primo caso non c'è contratto, ma un'aspettativa, o «attesa» che dir si voglia, tutelata in base al principio di buona fede; nel secondo caso c'è bensì un contratto ma improduttivo di effetti fino al verificarsi della condizione sospensiva, costituita dall'esaurirsi dell'*iter* procedimentale. Le due costruzioni, tanto più tendono ad avvicinarsi in quanto si sostenga che, nel secondo caso, gli effetti dell'avveramento della condizione non retroagirebbero o per volontà implicita delle parti o per la natura del rapporto (art. 1360), atteso il modo in cui esso è stato voluto dalle parti stesse.

Peraltro la condizione è costituita da un fatto, che non può coincidere con un elemento costitutivo del contratto, rispetto al quale deve essere esterno. Ma la giurisprudenza ammette, ad esempio, che l'adempimento possa essere condizionante pur quando riguarda un'obbligazione principale, e così potrebbe forse essere riesaminato il ruolo da assegnare alla condizione, se è vero che essa presenta «una sorta di neutralità rispetto al contenuto e alla specie degli interessi coinvolti», DI MAJO, *L'esecuzione del contratto*, Milano, 1967, p. 179.

In ogni caso è interessante osservare che questa costruzione, ove ammissibile, sarebbe in grado di dare una equilibrata e convincente risposta ai problemi sollevati dal rinvio di trattative al definitivo.

3. *Casi specifici correlati allo schema di preliminare: preliminare di preliminare; preliminare e definitivo per scrittura privata; contratti preparatori in sequenza*

Nell'analizzare il possibile configurarsi di una successione di fatti-specie preliminari dello stesso tipo, appare necessario specificare, sin da ora, che tale eventuale ipotesi non sembra plausibile. Si discorre al riguardo di difetto di causa sul piano tipologico<sup>63</sup>, invero ciò che risulta meno verosimile è la possibilità di ravvisare l'interesse meritevole sul piano sociale, che dovrebbe poi, legittimare la giuridicizzazione dell'operazione<sup>64</sup>, di qui l'impossibilità, anche solo teorica, di supporre una causa in concreto, come, ad esempio, nel caso di acquisto di cosa propria<sup>65</sup>.

Non è sufficiente, quindi, riconoscere che se le parti hanno concluso un preliminare di preliminare significa che “nel loro caso” esisteva un

Va subito detto che proprio il preliminare apparirebbe il campo elettivo per eccellenza per una simile condizione. Si sarebbe infatti in presenza di effetti obbligatori strumentali e non finali, cosicché si determinerebbe una strumentalità di secondo grado: l'obbligo di trattare sarebbe strumentale a quello di contrarre, a sua volta strumentale alla produzione degli effetti finali.

Inoltre si darebbe conto della volontà delle parti di vincolarsi immediatamente con un contratto, ma nello stesso tempo di subordinarne l'efficacia ad ulteriori accordi. In tal modo, come è ovvio, sarebbe pienamente giustificata la condanna al risarcimento del danno da inadempimento contrattuale della parte che si sia rifiutata di trattare o che abbia programmaticamente assunto, con comportamento contrario a buona fede, un atteggiamento ostile al raggiungimento dell'accordo, pur formalmente sedendosi al tavolo delle trattative.

Imboccata questa strada ipotetica ci si potrebbe poi avvalere dell'art. 1359 per giustificare l'intervento del giudice, il quale, in caso di mala fede di una delle parti, sostituirebbe il proprio equo apprezzamento al mancato accordo, così facendo avverare la condizione.

Infine potrebbe ipotizzarsi la rinuncia alla riserva ad opera della parte interessata, sulla falsa riga di ciò che è pacificamente ammesso in caso di condizione unilaterale, con la conseguenza di far decorrere gli effetti del contratto preliminare *ab initio* e non già dal momento della intervenuta rinuncia, come accadrebbe ove la riserva stessa impedisse la nascita del contratto.

<sup>63</sup> GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, Napoli, 2009, p. 850.

<sup>64</sup> Cass. S.U. 2 aprile 2009, n. 8038, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2009, I, p. 998 (e in *Contratti*, 2009, p. 986, con nota di TOSCHI VESPASIANI, *Il “preliminare di preliminare” e la “proposta di acquisto accettata”*, *Giurit.*, 2009, p. 2658), con riferimento generico all'interesse meritevole di tutela.

<sup>65</sup> GABRIELLI, *Prassi della compravendita immobiliare in tre fasi*, ecc., in *Riv. not.*, 1994, p. 30 ss.

motivo per porlo in essere; esse non violano alcuna legge imperativa e l'interprete non deve insegnar loro a scoprire in questi accordi cause di nullità "immaginarie"<sup>66</sup>. Non viene infatti in questione la validità dell'atto, ma la sua riconoscibilità quale strumento giuridico idoneo a comporre un effettivo contrasto di interessi economici.

Si andrebbe a configurare in tal modo un *bis in idem*, che non pare possa essere di alcun giovamento provocando solo uno sterile nonché, inutile percorso di tipo procedimentale<sup>67</sup>. Diversa si rivela la situazione che nasce in caso di preliminare di contratto ad effetti obbligatori, lid-dove non c'è *bis in idem*, essendo gli effetti obbligatori scaturiti dal preliminare, diversi da quelli del definitivo, anche se, attesa l'inutilità di agire *ex art. 2932* in caso di inadempimento, lo stesso preliminare è (non già teoricamente, ma praticamente) non necessario, in quanto perfettamente fungibile con un definitivo a termine iniziale. A nulla vale ricorrere ad alchimie di parole distinguendo tra i due preliminari in sequenza, poiché l'uno introdurrebbe una fattispecie preliminare, mentre l'altro preannuncerebbe una fattispecie definitiva<sup>68</sup>.

Il contratto preliminare che adombrasse ad un altro preliminare anziché ad un contratto definitivo, porrebbe in essere, invero, una funzione preparatoria; il suo raccordo con la fattispecie definitiva non sarebbe immediato ma solo mediato<sup>69</sup>.

In relazione alla questione della meritevolezza dell'interesse *ex art. 1322*, non potrebbe, dunque, trovare copertura nemmeno un contratto atipico a contenuto ed effetti obbligatori, in cui l'obbligo per le parti consistesse in un'ulteriore manifestazione di volontà volta alla conclusione di un contratto preliminare<sup>70</sup>. Dietro lo schermo dell'atto di autonomia atipico si camufferebbe, difatti, sempre il *bis in idem*.

<sup>66</sup> SACCO, in SACCO e DE NOVA, *Il contratto*, II, cit. p. 269 della seconda edizione, mentre nella terza egli afferma la necessità di lasciare alle parti il compito di pronunciarsi sulla utilità di questi atti (p. 275). Così anche Trib. Napoli 28 febbraio 1995, in *Dir. giur.*, 1995, p. 463, con nota di CARBONE, *Contratto preliminare di preliminare*, ecc.

<sup>67</sup> G. GABRIELLI, *Prassi della compravendita immobiliare in tre fasi*, ecc., in *Riv. not.*, 1994, p. 30 ss.

<sup>68</sup> D'AMBROSIO, *Contratto preliminare econtratto definitivo*, ecc., in *Riv. not.*, 1980, p. 1547.

<sup>69</sup> PEREGO, *I vincoli preliminari*, cit., p. 125.

<sup>70</sup> C. app. Napoli 11 ottobre 1967, in *Dir. giur.*, 1968, p. 550 e in *Casi e questioni in tema di contratto*, Bari, 1970, p. 169 con nota critica di VIOLANTE. Si noti che nel caso di specie nel c.d. contratto atipico non era stato nemmeno indicato il cespite oggetto dell'accordo e il prezzo.

Due preliminari consecutivi l'uno rispetto all'altro, possono, pertanto, intendersi solo a condizione di differenziarli. Da un punto di vista formale, il secondo potrebbe essere concluso in forma pubblica, essendo stato preceduto da un preliminare per scrittura privata<sup>71</sup>, ma si tratterebbe, allora, di un caso di ripetizione negoziale, cosicché in realtà il preliminare sarebbe unico, così come unico sarebbe il contratto laddove una caparra confirmatoria o un acconto prezzo fosse versato in fasi successive. Altrettanto, un preliminare "puro" che preludesse ad altro ad effetti anticipati sarebbe in realtà un preliminare ad effetti anticipati differiti, essendo il regolamento già stabilito.

Da un punto di vista sostanziale, poi, non si afferra come un secondo preliminare potrebbe essere concluso con un contenuto diverso, magari più articolato, in esecuzione di un obbligo a contrarre assunto con un precedente preliminare di contenuto più povero. Il contratto preliminare non può che obbligare a concludere un successivo contratto di identico contenuto. Allorché il contenuto si presentasse invece più cospicuo, ciò si identificherebbe con il risultato di un accordo integrativo – modificativo intercorso tra le parti nelle more della stipula del secondo contratto, in piena libertà e quindi, non quale espressione dell'obbligo assunto precedentemente<sup>72</sup>.

Si dovrebbe immaginare, allora, un preliminare che obblighi non già a contrarre altro preliminare, ma a trattare in vista della conclusione di tale successivo contratto, con contenuto più esteso, perché teso a regolamentare taluni passaggi riservati.

Si presenterebbe, in realtà, la medesima questione dell'ipotesi già considerata nei rapporti tra preliminare e definitivo, riferito però a due preliminari.

Certo è che, sovente, durante trattative che sono complesse accade che il contratto finale si formi a *tranches*. Detta eventualità, però, sarebbe l'esito di vincoli successivi non già a contrarre, ma a contrattare<sup>73</sup>, cosicché, anche su tale versante, non sarebbero mai ipotizzabili preliminari di preliminari<sup>74</sup>.

<sup>71</sup> In riferimento ad un caso inquadabile in questa sequenza, cfr. Cass. 19 novembre 1979, n. 6040, in *Riv. not.*, 1980, p. 1546 ss.

<sup>72</sup> Non parrebbe possibile, di conseguenza, parlare di preliminare di preliminare come fa TOSCHI VESPASIANI, *op. cit.*, p. 996.

<sup>73</sup> Cass. S.U. 2 aprile 2009, n. 8038, cit.

<sup>74</sup> NAPOLI, *Il contratto preliminare del preliminare*, in *Riv. dir. civ.*, 2010, II, pp. 92, 97, 100, ove si parla di "punti riservati".

D'altra parte, ove si analizzino le fattispecie giurisprudenziali che dovrebbero poter essere inquadrare nello schema del preliminare di preliminare, si percepisce che, al di là delle asserzioni di principio, ci si trova in presenza di un preliminare di definitivo<sup>75</sup> o di una ripetizione negoziale<sup>76</sup> o di un obbligo a contrattare<sup>77</sup>.

Una probabile soluzione al problema del preliminare di preliminare non potrebbe discendere dalla scissione tra due tappe identiche a livello dispositivo, ma differenziate sul piano sanzionatorio, nel senso che il primo contratto escluderebbe l'esecuzione forzata *ex art. 2932*, possibile solo dopo la conclusione del secondo<sup>78</sup>.

In siffatta ipotesi, davvero si delinerebbe una diversità di situazioni, in quanto con la sottoscrizione del primo contratto, la parte contraente manterrebbe sul piano precipuamente risarcitorio le conseguenze di una possibile esitazione e quindi di un rifiuto di adempiere, mentre con il secondo, il vincolo guadagnerebbe una precisa coercibilità.

Ma, il rapporto tra i preliminari va soppesato in termini di contenuto dispositivo e non già di sanzioni, tanto più quanto il transito dalla tutela risarcitoria a quella specifica sia frutto di un atto dovuto meramente riproduttivo. E ciò va rimarcato indipendentemente dalla considerazione per cui, secondo taluni, il contratto preliminare che, per patto espresso, dovesse escludere l'applicabilità dell'art. 2932, sarebbe un contratto causalmente diverso dal preliminare ordinario, che è connotato funzionalmente dall'esecuzione forzata in forma specifica<sup>79</sup>, non ci si troverebbe più, in altre parole, in presenza di un preliminare di preliminare nei termini in cui ordinariamente la questione si prospetta.

In ambito dottrinario, si è discusso, infine, sulla inutile e, quindi priva di causa, seconda fase della programmata sequenza e cioè sulla interposizione di un'ulteriore stipulazione meramente preliminare, fra quella prima assunzione di vincolo strumentale e la prevista prestazione del vincolo definitivo<sup>80</sup>. Nondimeno, al fine di conferire una *ratio* all'operazione, tale successivo contratto dovrebbe essere scrutinato quale

<sup>75</sup> Pret. Firenze 19 dicembre 1989.

<sup>76</sup> Cass. 19 novembre 1979, n. 6040.

<sup>77</sup> Trib. Napoli 23 novembre 1982.

<sup>78</sup> VIOLANTE, *op. cit.*, p. 174; CARBONE, *op. cit.*, p. 464.

<sup>79</sup> G. GABRIELLI, *Il contratto*, cit., p. 46 ss. Così anche Cass. S.U: 2 aprile 2009, n. 8038, secondo cui il preliminare di preliminare non è configurabile, in quanto l'art. 2932 instaura un nesso strumentale necessario tra preliminare e definitivo.

<sup>80</sup> ID., *Prassi*, cit., *loc. cit.*

preliminare improprio. Ci si troverebbe, comunque, in presenza di un contratto definitivo, documentato da semplice scrittura privata.

L'anzidetta conclusione potrebbe essere il frutto di un'interpretazione oggettiva del contenuto del contratto, in termini di sua conservazione ai sensi dell'art. 1367, ove si prendano le mosse dall'idea, peraltro condivisibile, che il preliminare di preliminare non potrebbe aver effetto alcuno, perché obbligherebbe ad un *bis in idem*. Non risulta, quindi, necessario ricorrere all'art. 1424 e parlare di conversione del preliminare di preliminare (nullo), in preliminare di definitivo<sup>81</sup>.

Le tematiche sviluppate sino ad ora rinvengono una tangibile ricaduta operativa in una prassi immobiliare così largamente diffusa, da aver provocato la nascita di una sorta di tipicità sociale degli strumenti contrattuali da essa utilizzati. Si intende far riferimento al procedimento che conduce alla conclusione di accordi di compravendita di immobili per il tramite di intermediari, incaricati dal proprietario di reperire sul mercato un acquirente<sup>82</sup>.

Dall'esame dei formulari, si evince che sono pressoché esclusivamente utilizzati due tipi di modelli. Il primo prevede una proposta di acquisto consegnata all'intermediario, che funge da *nuncius* del venditore<sup>83</sup>, ma non seguita da accettazione: le parti, difatti saranno convocate dall'intermediario e in quella sede concluderanno un contratto preliminare, seguito quindi, dal definitivo in forma pubblica. Il presunto proponente consegna all'intermediario una somma di denaro, che quest'ultimo tratterrà nella eventualità di una rinuncia all'acquisto o di un rifiuto di sottoscrivere il preliminare.

Diversamente, il secondo modello, è formulato in modo da prevedere che il venditore accetti la proposta, rivolta dall'acquirente *per relationem* a chi risulterà proprietario dell'immobile e consegnata all'intermediario quale proprio *nuncius*-mandatario perchè la trasmetta, anche in tal caso con versamento di somma di denaro. Essa sarà, successivamente introitata, in qualità di pena pecuniaria del genere caparra penitenziale, ove il proponente revochi la proposta, che si profila, in tal modo, quale proposta irrevocabile ad efficacia solo obbligatoria, nel

<sup>81</sup> Parla di conversione G. GABRIELLI, *Sintesi. Il contratto preliminare*, in *Riv. dir. civ.*, 1987, 11, p. 422 seguito da SPECIALE, *Contratti*, cit., p. 111.

<sup>82</sup> Al tema è stato dedicato un Convegno notarile, i cui atti sono pubblicati in *Riv. not.*, 1994, p. 1 ss.

<sup>83</sup> VITUCCI, *Impegni assunti con il mediatore*, ecc., in *Riv. not.*, 1994, p. 18.

senso che la revoca stessa non è priva di effetti, come invece detta l'art. 1329 c.c. nel caso tipico di irrevocabilità assoluta<sup>84</sup>.

Una volta che sia sopraggiunta l'accettazione, di regola, mediante sottoscrizione in calce al modello che contiene la proposta, il contratto dovrebbe essere concluso. Invero, anche in tal caso si prevede che a questa prima tappa ne seguano altre due, costituite dal preliminare e dall'atto notarile.

Ecco dunque che si ripropone il dubbio circa la natura di questi atti successivi. Le Sezioni Unite, sul presupposto della nullità del preliminare di preliminare e del carattere precontrattuale (di punteggiatura) della proposta, negano la possibilità di prevedere il pagamento di una penale o caparra<sup>85</sup>.

<sup>84</sup> G. GABRIELLI, *Prassi*, cit., pp. 25-26-28, dove l'A. parla di caparra penitenziale a garanzia dell'impegno.

<sup>85</sup> Cass. S.U. 2 aprile 2009, n. 8038, cit. Diverso sarebbe il caso di proposta di preliminare di acquisto con dazione di somma, da incassare solo in caso di accettazione a titolo di caparra confirmatoria.

In dottrina si è proposta la tesi del preliminare di preliminare, con conversione del contratto nullo, o del secondo atto come preliminare improprio, corrispondente ad un definitivo per scrittura privata, seguito poi dalla riproduzione notarile [G. GABRIELLI, *Prassi*, cit. p. 31 ss. Se il secondo atto è notarile dovrà invece parlarsi di ripetizione del preliminare (in tal senso, Pret. Bologna, 9 aprile 1996, in *Giur. it.*, 1997, I, 2, C. 540, con nota di MAGNI), considerando specialmente la sua trascrivibilità]. Ma si è anche proposta la tesi del preliminare aperto, seguito dal preliminare chiuso: il primo contiene solo gli estremi essenziali della futura compravendita "senza che le parti abbiano preso contatto diretto; nel secondo viceversa sono compiutamente precisate le reciproche attribuzioni, senza possibilità di ulteriori integrazioni, ma sempre con impegno ad un successivo atto pubblico di trasferimento" [RAVAZZONI, *Gradualità dei vincoli*, ecc., in *Riv. not.*, 1994, p. 43].

Non si tratta però di un preliminare con riserva di ridefinire compiutamente il regolamento negoziale: il proponente non inserisce una clausola di riserva, cosicché, in effetti, i punti non regolati sarebbero comunque disciplinati in base all'art. 1374. [G. GABRIELLI, *op. ult. cit.*, p. 32]. Il risultato non cambia qualora ci sia riserva su punti non condizionanti (Corte di Appello di Firenze, 14 aprile 2004, in *Giur. it.*, 2005, p. 731) Secondo altra, ma non discorde, prospettiva, si riscontra che i punti da regolare, non riservati, riguardano elementi complementari suscettibili di essere disciplinati ad una stretta di buona fede ed in base ad una integrazione equitativa, al fine di cercare una soluzione conforme allo spirito e alle finalità vere del regolamento di interessi posto in essere, con intervento, in difetto, del giudice, anche in sede di esecuzione *ex art.* 2932. Il secondo contratto non è, dunque, identico al primo, poiché di contenuto più ricco, atto a riempire lacune dispositive di quello, peraltro non condizionanti. Solo in modo non appropriato può, quindi, dirsi che il primo preliminare obblighi a contrarre il secondo, salvo che si intenda questo obbligo come necessità di definire i punti secondari, ma solo al fine di evitare l'intervento delle fonti suppletive eteronome di integrazione.

Nondimeno, la conclusione sarebbe diversa, qualora, a proposito del secondo atto,

Quando ci si trova in presenza di una scrittura privata, di frequente, si affaccia il dubbio che si tratti di un preliminare oppure di un c.d. compromesso, ovvero, di un definitivo, deputato ad esser poi riportato in forma notarile.

Sorge spontaneo l'interrogativo su come sia possibile considerare un atto indifferentemente come preliminare o come definitivo, al punto che la scelta in un senso o nell'altro può dipendere da fattori estrinseci. La risposta può essere meno difficile di quanto possa pensarsi: poiché il preliminare deve aver disciplinato tutti gli elementi, in astratto o in concreto essenziali, del futuro definitivo è evidente che, sotto questo profilo, non vi è diversità tra l'uno e l'altro. Non sarà dunque un'analisi di contenuto a poter assorbire il dubbio.

Quando il definitivo è un contratto ad effetti reali ed in particolare una compravendita, come accade con una certa costanza, la diversità consiste nel fatto che il preliminare ha comunque l'effetto obbligatorio di vincolare a concludere il futuro contratto. Ma, anche sotto questo profilo, la diversità dell'effetto non è conseguenza di una intrinseca diversità tipologica, quanto piuttosto, in ultima analisi, dell'intento dei contraenti, a seconda cioè che la loro volontà sia destinata all'immediato trasferimento della proprietà ovvero a dar vita ad un vincolo preliminare<sup>86</sup>.

Si è di fronte, quindi, ad un accertamento di fatto, per cui il problema è quello di stabilire i criteri con i quali l'individuazione va operata, criteri, da un lato, ermeneutici e, dall'altro, fondati su indici sintomatici desumibili dal contenuto del contratto.

Sotto questo secondo profilo, vi è una propensione alla tipizzazione, che si pone in contrasto con la ricerca effettiva della volontà ed è comunque sempre suscettibile, al proprio interno, di contrastanti valutazioni. In tal senso, ad esempio, gli indici sintomatici del preliminare sarebbero, per i giudici di merito, i seguenti: chiare e reiterate espressioni che rivelino la volontà di obbligarsi a concludere un futuro contratto, quali "contratto preliminare di compravendita" o "prometto di ven-

si parlasse di obbligo di dare anziché di preliminare di vendita. Posta anche la completa affinità di schema tipologico, che dissipa ogni dubbio di validità, in relazione ad un preteso carattere di ordine pubblico del principio del consenso traslativo accolto dall'art. 1376 c.c., discorrere di obbligo di dare in luogo di contratto preliminare di vendita non cambia la natura della sequenza procedimentale.

<sup>86</sup> Giurisprudenza costante. Tra le altre Cass. 21 giugno 2002, n. 9079, in *Giust. Civ.*, 2002, I, p. 3096.

dere”; si stabilisca che viene subito trasmesso il godimento e il possesso dell’immobile e solo successivamente, al momento della stipula notarile, la proprietà, ovvero che decorrano, dalla data dell’atto, i soli effetti economici e non anche quelli giuridici; sia prevista la riserva del promissario di nominare altri acquirenti in sua sostituzione<sup>87</sup>; si fissi una caparra o sia necessaria una qualche ulteriore attività, quale quella rivolta alla determinazione del prezzo o al venir ad esistenza del bene<sup>88</sup>.

Invero, quanto alla legittimità, questi criteri non sono ritenuti, di per sé, concludenti<sup>89</sup>, perché le locuzioni utilizzate dalle parti non sono decisive; la riserva di nomina è compatibile con il definitivo, tanto più, in quanto concluso per scrittura privata e quindi finalizzato ad essere riprodotto in forma pubblica, di modo che la nomina ben può intervenire in questo lasso di tempo<sup>90</sup>. La caparra è clausola di garanzia che può essere apposta anche ad un contratto definitivo di compravendita, ancor più in quanto definito per scrittura privata e dunque con obbligo di prestarsi alla riproduzione di rango notarile<sup>91</sup>; rinviare l’effetto reale al rogito è compatibile anche con la conclusione di un contratto definitivo, che contempra l’atto pubblico a fini di trascrizione<sup>92</sup>. La genericità del prezzo o dell’oggetto può anche affiorare dalla lettura del definitivo, in particolare modo ove la definizione debba compiersi secondo criteri già preordinati, essendo l’accordo, in caso contrario, ancora in svolgimento.

L’unico dato certo ha una connotazione non positiva, infatti, ancor più dopo gli sviluppi giurisprudenziali in materia di preliminare ad effetti anticipati, la consegna della cosa e il pagamento del prezzo non comportano necessariamente che le parti abbiano voluto l’immediato trasferimento della proprietà<sup>93</sup>.

<sup>87</sup> Cass. 21 giugno 2002, n. 9079.

<sup>88</sup> Cass. 21 giugno 2002, n. 9079.

<sup>89</sup> Ampia disamina in PEREGO, *Nel dubbio*, ecc., in *Giur. it.*, 1971, I, 1, c. 122 n. 5; FLORINO, *Osservazione* a Cass. 23 maggio 1971, n. 1637, in *Foro it.*, 1971, I, c. 2971; DE MATTEIS, *La contrattazione preliminare*, cit., p. 56 ss.

<sup>90</sup> Tra le altre Cass. 6 marzo 1995, n. 2570; Cass. 4 febbraio 1992, n. 1194, cit. Dovrebbe invece deporre a favore del definitivo il fatto che le parti abbiano previsto per la nomina il termine di tre giorni di legge, come nel caso deciso da Cass. 12 novembre 1959, n. 3374.

<sup>91</sup> Cass. 5 aprile 1984, n. 2204, in *Giur. it.*, 1984, I, c. 440; Cass. 15 maggio 1998, n. 4902, in *Gust. civ.*, 1999, I, p.534. Ma cfr. Le precisazioni di Cass. 5 ottobre 1992, n. 10898.

<sup>92</sup> Cass. 19 ottobre 2000, n.13827, in *Arch. Loc.*, 2001, p. 225.

<sup>93</sup> Cass. 19 aprile 2000, n. 5132, in *Contratti*, 2000, p. 984, con nota di PIROTTA, Cass. 6 aprile 1995, n. 12583. Diversamente Cass. 14 agosto 2007, n. 17682.

Sembra doveroso, allora, ammettersi che la scelta qualificatoria finisce per rispondere a presupposti di principio più che effettivamente rintracciabili nella singola fattispecie, ed in particolare all'idea che il preliminare abbia carattere eccezionale rispetto al definitivo o, diversamente, che esso risponda ad un effettivo e ricorrente bisogno di attuare la possibilità offerta dal codice civile di dare corpo ad una sequenza procedimentale. In realtà, si riproduce, con un nuovo abito, la risalente contesa tra i fautori del principio "promessa di vendita, vale vendita" e coloro i quali intendono riproporre la scissione di tradizione romanistica<sup>94</sup>.

L'impianto argomentativo che è a favore del preliminare sul piano qualificatorio deve, in ogni caso, tener conto del fatto che, da un lato, di regola ci si riferisce, appunto, al preliminare di vendita e, dall'altro, che si riconosce a tale primo *step* della contrattazione la tutela conseguente alla stipula del definitivo, in modo che il problema qualificatorio è privato di gran parte della sua effettiva rilevanza.

Il fatto che si sia in presenza di una lite, il più delle volte l'alternativa qualificatoria inciderà soltanto sul piano processuale, dovendosi stabilire se la sentenza resa dal giudice, in presenza di un rifiuto di concludere l'atto notarile, sia quella di cui all'art. 2932 c.c. oppure quella di accertamento *ex art.* 2652 n. 3 sull'autenticità della sottoscrizione oppure, laddove sia ammissibile, del già intervenuto trasferimento.

In ogni caso, in riferimento alle norme applicabili e a prescindere da

<sup>94</sup> La giurisprudenza è, con tutta evidenza, propensa a ravvisare nella scrittura privata avente ad oggetto una vendita, il trasferimento immediato della proprietà, anziché una promessa. Si pensi in particolare alla sottovalutazione dell'indice qualificatorio costituito dall'apposizione di una caparra, che, si afferma, non è incompatibile con la natura definitiva del contratto, perché la causa di garanzia che le è propria, sussiste ogniqualvolta dal contratto, anche se definitivo, nasca un'obbligazione da eseguire in un successivo momento, il cui adempimento faccia sorgere nel contraente leso il diritto alla risoluzione [Così Cass. 29 settembre 2000, n. 12953, in *Contratti*, 2001, p. 246 (in motivazione), con nota di ROMEO; Cass. 30 maggio 1995, n. 6050, in *Giur. it.*, 1996, I, 1, c. 632. Ritiene la caparra più congeniale al preliminare Cass. 15 aprile 1982, n. 2268. In dottrina GENOVESE, *Le forme*, cit., 125]. Questo è, senza ombra di dubbio, vero, ma è anche vero che se le obbligazioni da eseguire sono la consegna della cosa, il pagamento del prezzo e la stipula dell'atto notarile e ciò nonostante si qualifica il contratto come definitivo perché la caparra può essere stata apposta al fine di garantire non già l'adempimento dell'obbligo di contrarre, ma quello di eseguire gli obblighi della già intervenuta compravendita [Cass. 30 maggio 1995, n. 6050], è evidente che in nessun caso potrà mai parlarsi di preliminare, maggiormente in quanto la terminologia utilizzata dalle parti non è decisiva [di diverso avviso è Cass. 5 ottobre 1992, n. 10898, in *Vita not.*, 1993, p. 215 secondo cui essa potrebbe essere vinta solo da una inequivocabile volontà contraria risultante dal complesso delle clausole].

posizioni rigide ed aprioristiche, si dovrebbe porre attenzione alle regole ermeneutiche indicate dagli artt. 1362 ss., anche in punto di terminologia usata e di comportamento successivo<sup>95</sup>.

Per ciò che attiene alle regole di interpretazione oggettiva, l'art. 1368 c.c. dovrebbe orientarsi a favore del preliminare, essendo prassi frequente, quasi costante, far precedere, almeno in caso di vendita, il definitivo dal preliminare, specie in determinate contrattazioni, quale, ad esempio, quella relativa agli immobili da costruire. L'art. 1369 c.c. è inapplicabile, perché presuppone risolto proprio il problema da risolvere e cioè quello della natura e dell'oggetto del contratto. Infine l'art. 1371 c.c. non sembra altrettanto applicabile, in quanto, anche posta l'alternativa non già tra preliminare e definitivo *tout court*, ma tra preliminare e definitivo a termine, resta il fatto che l'intervento equitativo del giudice ha come punto di riferimento il contenuto dispositivo del contratto e non già la sua qualificazione giuridica. Non sarebbe, quindi, possibile un equo contemperamento degli opposti interessi, dal momento che non è possibile una soluzione intermedia o conciliativa: in questo caso una parte avrà necessariamente tutta la ragione, l'altra tutto il torto<sup>96</sup>.

Infine, è necessario spostare l'attenzione sull'art. 1367 c.c. Secondo la giurisprudenza, in applicazione di tale norma si dovrebbe, nell'incertezza, prediligere il definitivo, atteso che, conformemente al principio di conservazione, tra diversi possibili effetti negoziali, dovrebbe ritenersi che le parti abbiano voluto quello maggiore<sup>97</sup>. Senonché il principio di conservazione non attiene all'intento delle parti sul versante qualificatorio, mirando solo a recuperare un'attività privata di dubbia efficacia. Per di più, rispetto al preliminare, il definitivo produce effetti qualitativamente diversi e non già maggiori, tanto più in quanto, essendo assistito il vincolo dall'esecuzione in forma specifica, l'effetto finale è, almeno in punto di diritto e salvo rare eccezioni, assicurato *ab initio* e ciò spiega e rafforza l'interpretazione favorevole ad una tutela anticipata del preliminare di compravendita, ancorché puro e non complesso o ad effetti anticipati.

Dal lato descrittivo, è possibile poi, effettuare un avvicinamento del principio di conservazione al principio di economicità degli atti di auto-

<sup>95</sup> Cass. 20 novembre 2007, n. 24150.

<sup>96</sup> PEREGO, *op. ult. cit.*, p. 126.

<sup>97</sup> Cass. 3 gennaio 1970, n. 8.

nomia. In dottrina, si riflette nel senso che, se il dubbio interpretativo è sulla sufficienza o meno dell'attività negoziale compiuta in ordine al raggiungimento dell'intento negoziale finale, dovrebbe, di conseguenza, essere preferita la soluzione che evita una seconda attività negoziale, la cui necessità non è sicura, cosicché vi sarebbero chiare analogie tra questo principio e quello di conservazione. Infatti da un lato si intende escludere il compimento di un'attività che si discute se sia già stata spontaneamente compiuta e quindi un nuovo costo; dall'altro lato si vuole escludere che una attività già compiuta sia inutile, con una conseguente perdita corrispondente al costo già affrontato<sup>98</sup>. L'affinità è però di pura facciata. Il vero risiede nel fatto che la scelta in favore del definitivo non risiede nel principio di conservazione, né in quello di economicità, quanto piuttosto in quello di celerità ed immediatezza che deve contrassegnare il procedimento di formazione del contratto finalizzato alla produzione degli effetti finali, cioè alla conclusione del contratto definitivo, di modo che se non è nitida la volontà delle parti di differire tale momento, la posizione interpretativa non può che essere in senso sfavorevole al preliminare. In verità, proprio il principio di immediatezza non sempre è osservato dai privati, i quali, sovente, danno adito a complicati meccanismi, rendendo complessa la individuazione dell'interesse sotteso. Detti congegni sono causa di liti, perché offrono alla parte che non intende arrivare alla stipula finale, il pretesto per interpretazioni cavillose, che la giurisprudenza di tanto in tanto incoraggia in nome di una malintesa tutela dell'autonomia privata. La volontà privata non dovrebbe, al contrario, avere alcun ruolo da svolgere sul piano della formazione del contratto. È molto opinabile che essa possa inventare schemi "atipici" di conclusione, anche considerando che l'art. 1322, c. 2° c.c. è attribuibile ai contenuti (in senso lato) dispositivi del regolamento contrattuale e quindi agli schemi tipologici e non già al procedimento formativo. Questo significa che va bensì ammessa, ma con qualche cautela, la possibilità di utilizzare in sequenza i vari tipi contrattuali preparatori previsti dalla legge, al fine di posporre la tappa finale della conclusione del contratto e della produzione degli effetti, tanto più in quanto tale sequenza non sia inflessibilmente contraddistinta dalla progressione del vincolo, reso più certo o ampliato sul piano soggettivo.

Per tali motivi possono affiorare dubbi circa la configurazione del c.d. preliminare unilaterale ovvero quando i privati collegano prelimi-

<sup>98</sup> PEREGO, *op. loc. ult. cit.*

nare ad opzione, dando vita all'opzione di preliminare, unilaterale o bilaterale, e al preliminare (unilaterale) di opzione.

Il preliminare unilaterale è frutto di creazione dottrinarie, anche se la giurisprudenza ad essa talvolta rinvia, ma solo per distinguerla dall'opzione, che è poi il vincolo unilaterale più ricorrente, sul piano qualificatorio, nelle sentenze.

Mediante il preliminare unilaterale le parti concludono un contratto preparatorio in forza del quale solo una di esse si obbliga a contrarre, mentre l'altra resta libera di obbligarsi a sua volta. Alla dichiarazione positiva in tal senso, farà poi seguito la conclusione del definitivo. Invece di due fasi, come è per il preliminare bilaterale, il preliminare unilaterale è caratterizzato dunque dalla esistenza di tre fasi, aggiungendosi quella della dichiarazione intermedia del contraente che, in principio, mantiene la propria libertà decisionale.

L'opzione, invece, ove l'opzionario mantiene la propria libertà, a fronte della soggezione che grava sul concedente, si articola in due fasi, come il preliminare bilaterale, da cui, però, nasce un vincolo per entrambi i contraenti.

Il preliminare unilaterale, dunque, racchiude in sé i vantaggi dell'opzione, lasciando una parte libera di decidere se contrarre e, in caso positivo, quelli del preliminare, concedendole un ulteriore lasso di tempo per la stipula del definitivo.

Questo conta allorché si raffronta il preliminare unilaterale con l'opzione di definitivo. Ma le diversità si dissolvono se si raffronta il preliminare unilaterale con l'opzione di preliminare bilaterale, in cui allo stesso modo si ravvisano le tre menzionate fasi.

Gli indirizzi dottrinari sono riguardo al tema in esame, suggestionati dalla più generale discussione sulla natura del contratto preliminare in senso ampio e sulla sua *ratio* nel senso della individuazione dei legami esistenti, con il contratto definitivo. Conseguentemente c'è chi sostiene che al soggetto non obbligato sia attribuita la potestà di creare il negozio, più precisamente di produrre il comando negoziale, con soggezione dell'altra parte. Sicché, preliminare unilaterale ed opzione, alla fine, possono coincidere, ma questa è l'ineluttabile conseguenza della più generale svalutazione del contratto definitivo, ravvisandosi, quale oggetto dell'obbligo assunto con il preliminare unilaterale, la formazione della documentazione relativa al rapporto così sorto.

L'abbinamento, in altra prospettiva, è tra preliminare unilaterale e opzione di preliminare bilaterale. Il preliminare unilaterale sarebbe,

pertanto, distinto dal bilaterale, perché non svolgerebbe quella funzione di permettere di riconsiderare i termini dell'affare in vista della conclusione del definitivo, atteso che una funzione cautelativa non ha senso per chi mantiene la propria libertà. Ecco che qui si profila la finalità speculativa che connota o può connotare il preliminare unilaterale, potendo il contraente non obbligato "fermare un affare" e poi valutare se concluderlo in relazione alle condizioni più o meno vantaggiose che siano sopravvenute<sup>99</sup>.

La dottrina più risalente osserva che dal preliminare unilaterale nasce un diritto di credito, mentre dall'opzione nasce una soggezione. Ma il rapporto obbligatorio presenta, strette affinità con la situazione di diritto potestativo-soggezione, che caratterizza l'opzione, posto che, nella prima fase, il soggetto obbligato non può liberarsi dall'obbligo, dovendo subire necessariamente l'iniziativa dell'altro contraente. L'obbligo in senso stretto nasce solo dopo l'esercizio della scelta. Si profilerebbe, in tal modo, una sequenza illogica di situazioni giuridiche, alle quali alla fase più intensa della soggezione subentrerebbe quella, certamente meno avanzata, della semplice situazione debitoria.

A questa riflessione si è ribattuto che la discrezionalità riguarda la decisione in merito alla conclusione del contratto, mentre il diritto di credito successivo concerne il comportamento dell'altra parte, cosicché non vi è illogicità, avendo entrambe le situazioni attive un diverso oggetto. Andrebbe così ribadita la diversità esistente tra preliminare unilaterale ed opzione, diversità che, se evidente con riferimento all'opzione di contratto definitivo, sbiadisce fino a scomparire in rapporto all'opzione di preliminare bilaterale.

Così impiantata la questione, appare, pertanto, che la disputa dottrina rischi di rivelarsi una ovvia polemica nominalistica, laddove il vero problema è quello di accertare se sussista o meno una diversità disciplinare che giustifichi anche una diversità strutturale, attesa la sostanziale identità funzionale delle due sequenze preparatorie.

Ove il preliminare unilaterale sia un'opzione di preliminare bilaterale, la scelta positiva attribuita al promissario si presenta come atto di esercizio del diritto potestativo, atto a far nascere il contratto oggetto dell'opzione e cioè il preliminare bilaterale, in base allo schema contemplato dall'art. 1331, c. 1° c.c. Sarà inoltre applicabile l'art. 1331, c. 2°, c.c., ovemai le parti non abbiano previsto un termine per la scelta, e non

<sup>99</sup> G. GABRIELLI, *Il contratto preliminare*, cit., p. 115 ss.

potrà discutersi la necessità della forma scritta qualora essa sia pretesa per la conclusione del preliminare bilaterale.

La giurisprudenza ammette infatti che, nel caso di opzione relativa ad un preliminare bilaterale di vendita immobiliare, è richiesta, per l'accettazione (o, più precisamente, per l'atto di esercizio del diritto di opzione) da parte del promittente alienante, la forma scritta *ad substantiam* ai sensi dell'art. 1351 c.c., e non possono essere considerati come sostitutivi di detta accettazione, né l'avvenuta consegna del bene, preceduta da richiesta telegrafica al promittente acquirente di prenderlo in consegna, né la ricezione di una certa somma di denaro, come acconto sul prezzo, da parte dello stesso promittente alienante. Questa soluzione varrebbe poi anche nel caso in cui fosse configurabile, in luogo di un'opzione di preliminare bilaterale, un contratto preliminare unilaterale<sup>100</sup>.

Tale affermazione, anche da un punto di vista formale, non convince<sup>101</sup>. Senza ombra di dubbio se è atto di esercizio dell'opzione di preliminare bilaterale, la dichiarazione del promissario dovrà rivestire la forma pretesa a sua volta dal preliminare ai sensi dell'art. 1351 c.c., ma se essa è, invero, atto a seguito del quale anche il promissario è vincolato a contrarre, il rigore formale non può essere preteso. Non si tratterebbe infatti di un atto perfezionativo di un contratto preliminare bilaterale, ma solo della "richiesta del promissario" di addivenire alla stipulazione del contratto definitivo, come pur la stessa giurisprudenza afferma<sup>102</sup>. In ossequio al principio di libertà delle forme tale richiesta non dovrà essere necessariamente scritta.

È questa la naturale conseguenza del fatto che se si parla di opzione di preliminare bilaterale si ammette il transito da un contratto a vincolo unilaterale ad altro a vincolo bilaterale, con differente struttura e funzione, ancorchè affine dal punto di vista latamente descrittivo del tratto preparatorio. Sembra, quindi, palese che ciascuno dei due contratti dovrà rispettare la forma sua propria, eventualmente scritta, e non potrà ritenersi che il secondo abbia assolto a detto onere unicamente perché il primo lo rispetti.

<sup>100</sup> Cass. 11 ottobre 1986, n. 5950, in *Nuova giur. civ. comm.*, 1987, I, p. 522 (e in *Riv. not.*, 1988, p. 428). La massima è perentoria in tal senso, ma in motivazione il rigore formale è riferito solo all'opzione, laddove per il preliminare unilaterale si parla di "richiesta del promissario, il quale fino a quel momento non ha assunto alcuna obbligazione, di addivenire alla stipulazione del contratto definitivo", senza precisare se la *richiesta* debba essere necessariamente scritta.

<sup>101</sup> DE MATTEIS, *Nota*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 1987, I, p. 527.

<sup>102</sup> Cass. 11 ottobre 1986, n. 5950, *cit.*, p. 525.

Se, diversamente, si immagina un contratto preliminare unilaterale seguito da una richiesta di contrarre, ovvero sia da una dichiarazione idonea all'assunzione attuale del vincolo anche da parte del soggetto inizialmente libero, non si passa da un tipo contrattuale ad un altro, né può dirsi che ad un contratto preliminare unilaterale formale dovrebbe seguire altro contratto preliminare formale, questa volta bilaterale.

Dovrebbe, allora, ipotizzarsi che il promittente vincolato debba prestarsi a concluderlo, benché egli sia già obbligato *ab origine* in forza del contratto iniziale. Salvo presumere che il contratto preliminare bilaterale sia in tal caso il risultato della sommatoria del contratto preliminare unilaterale e della dichiarazione successiva del promittente originariamente libero: una sorta di fattispecie complessa, che però stravolgerebbe l'assetto contrattuale, dovendosi a questo punto qualificare come interinale la fattispecie iniziale.

Certo se così fosse, la dichiarazione del promittente libero dovrebbe osservare la forma legale ed allora sarebbero fondati i dubbi di chi si domanda se fosse il caso che egli dovrebbe, nuovamente, esprimere la volontà in ordine al contratto definitivo, una volta che essa sia stata formalmente manifestata in sede di scelta di obbligarsi.

L'esercizio del relativo potere non farebbe infatti nascere un obbligo bilaterale a contrarre, ma solo renderebbe attuale l'obbligo del promittente vincolato di manifestare la volontà definitiva, da ritenersi invece già implicita, per il promittente originariamente libero, nella sua dichiarazione positiva di scelta. È, peraltro, vero che le parti potrebbero egualmente stipulare un atto pubblico, ma esso, per quanto attiene alla volontà di costui, dovrebbe essere considerato meramente ripetitivo.

In tal modo però la dichiarazione positiva di scelta di contrarre non sarebbe più preliminare, ma definitiva ed allora essa dovrebbe, in tale prospettiva, considerarsi formale, ma non già *per relationem ex art. 1351 c.c.*, quanto *ad substantiam ex art. 1350 c.c.*

Se, al contrario, si mantiene la scelta nell'ambito di una sequenza ancora preliminare, si comprende perché la dottrina abbia qualificato la relativa manifestazione di volontà come un fatto giuridico che aveva una condizione potestativa *si volam*, aggiunta ad un contratto preliminare che, di conseguenza, nascerebbe sì come bilaterale, ma con efficacia sospesa<sup>103</sup>.

<sup>103</sup> BRANCA, *Contratto condizionato e patto d'opzione*, in *Foro it.*, I, 961., I, c. 1643. Così già L. COVIELLO, *op. cit.*, p. 108, il quale osservava che la condizione, benché po-

Allo stesso modo, si comprende perché la giurisprudenza assuma che la clausola contrattuale con cui la prestazione di uno dei contraenti deve essere sottoposta al gradimento dell'altra, può interpretarsi, a seconda della volontà delle parti, come condizione potestativa o come contratto preliminare unilaterale<sup>104</sup>.

In conclusione, pur volendo, attraverso variegata o più spregiudicate operazioni di tipo formalistico, giustificare la presenza e l'ammissione nel nostro ordinamento delle anzidette fattispecie, ciò sarebbe plausibile solo nel caso in cui alla fine di un eventuale percorso così lungo e articolato si giungesse, sempre e ogni caso, alla stipula del definitivo. Del resto, ogni singola sezione del progresso in esame sarebbe contrassegnata da un diverso oggetto e rappresenterebbe, comunque, un accostamento al punto di arrivo.

#### 4. *Contratto preliminare: sue implicazioni di carattere fiscale*

La normativa tributaria relativa alla contrattazione preliminare si struttura in modo diverso a seconda delle imposte considerate.

L'analisi delle problematiche riguardanti il trattamento fiscale del contratto preliminare assume particolare spessore in considerazione del crescente peso assunto nella pratica degli affari da tale fattispecie negoziale e dei molteplici profili di interesse giuridico che esso presenta sia dal punto di vista civilistico sia dal punto di vista tributario.

Il preliminare costituisce lo strumento cui frequentemente ricorrono gli operatori economici sia nel comparto immobiliare, sia in quello mobiliare e dei rapporti obbligatori in genere<sup>105</sup>.

Nel settore immobiliare, particolarmente, avviene sempre più di rado che la compravendita sia conclusa direttamente, senza essere preceduta da un contratto preliminare con il quale le parti costituiscono immediatamente un vincolo obbligatorio in ordine all'alienazione del bene,

testativa «non rende nulla l'obbligazione, perché da essa dipende non già l'obbligo, ma il diritto». Con ogni probabilità, più corretto sarebbe osservare che in tal caso la condizione sarebbe apposta ad un contratto non già finale, ma preparatorio ed è ben diverso il «voglio se vorrò» rispetto al «accetto se vorrò», dovendosi tener conto della libertà contrattuale. Sul punto BONOFILIO, *La condizione meramente potestativa*, in *Giust. civ.*, 1997, II, pp. 129-130.

<sup>104</sup> Cass. 11 ottobre 1961, n. 2080, in *Foro it.*, 1961, I, c. 1642.

<sup>105</sup> *Infra* II, diffusamente.

riservando ad un atto successivo la creazione del titolo costitutivo dell'effetto reale.

Abitualmente l'utilizzo del preliminare si spiega, infatti, è interesse delle parti impegnarsi provvisoriamente, in attesa che venga regolarizzato qualche punto o integrato qualche presupposto del contratto che si intende poi stipulare<sup>106</sup>.

Invero, detto strumento negoziale, consentendo di realizzare un impegno soltanto provvisorio e attribuendo ad un successivo contratto la definitiva e completa regolamentazione dell'affare, comporta considerevoli vantaggi nelle contrattazioni immobiliari, in quanto assicura, mediante la riserva del definitivo, il controllo delle sopravvenienze, ovvero la possibilità di verificare eventuali mutamenti di per sé oggettivi, del contratto<sup>107</sup>.

Più precisamente, è stato osservato che, nel settore delle compravendite immobiliari, il preliminare adempie a funzioni pratiche di decisiva importanza, in quanto permette ad uno dei contraenti di impegnarsi a comprare, anziché comprare, quando, volendo cautelarsi contro gli inadempimenti, i vizi, i difetti di qualità, e così via e volendo, nel contempo, velocizzare la formazione di un vincolo giuridico, preferisca rinviare gli effetti reali al momento in cui lo stato di fatto o di diritto del bene gli sia più chiaro, in modo che un'eventuale contestazione lo trovi legittimato passivo ad un'azione di adempimento piuttosto che legittimato attivo di un'azione di risoluzione<sup>108</sup>.

Ma, è stato proprio nel preliminare che sovente hanno trovato la naturale "collocazione" tutti quelle pieghe della negoziazione che avrebbero dovuto, utilmente per il contribuente, restare sconosciute al Fisco.

Si verificava, difatti, che il preliminare, concluso molto spesso tra le parti senza alcun intervento notarile, né ufficiale ai fini dell'apposizione dell'autentica, né ufficioso ai fini della mera consulenza giuridica, restava del tutto estraneo al naturale tangibilità conseguente alla registrazione dello stesso.

Tale fenomenologia, oltre a provocare l'evasione dell'imposta fissa di registro dovuta in sede di registrazione del preliminare e dell'imposta proporzionale di registro sulla eventuale caparra e/o acconto di prezzo

<sup>106</sup> Cfr. C.M. BIANCA, *Diritto civile, Il Contratto*, Giuffrè, Milano, 1997, p. 186.

<sup>107</sup> Cfr. G. GABRIELLI, *Il contratto preliminare*, cit. p. 152.

<sup>108</sup> Cfr. F. COGGI, *Il contratto preliminare negli ultimi dieci anni di giurisprudenza*, in *Quadrimestre*, 1987, p. 693.

(artt. 6, 9 e 10 della Tariffa, Parte prima, d.P.R. 131/86), aveva riflessi anche sul gettito derivante da altre imposte quali l’IVA e le imposte sul reddito.

Non a caso, il preliminare, rappresenta una eccellente fonte di informazioni per stabilire l’autentico valore venale degli immobili e per accertare eventuali occultazioni di corrispettivo poste in essere dalle parti nell’atto definitivo<sup>109</sup>; di conseguenza, l’imposta che colpisce il contratto preliminare svolge, principalmente, la funzione di consentire la conoscenza attenta dei patrimoni e, indirettamente, dei redditi dei cittadini.

Neppure l’introduzione della disciplina relativa alla trascrivibilità dei contratti preliminari per effetto del d.l. 31 dicembre 1996, n. 669, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 30 del 1997, era riuscita ad arginare il fenomeno “dell’occultamento” dei preliminari<sup>110</sup>.

<sup>109</sup> Cfr. A. BERLIRI, *L’imposta di registro sulle promesse di vendita*, in Scritti scelti di diritto tributario, 1990, Giuffrè, p. 407.

<sup>110</sup> Il d.l. 31 dicembre 1996 n. 669, convertito, con modificazioni, dalla Legge 28 febbraio 1997 n. 30, contiene una sola disposizione rilevante ai fini fiscali e cioè l’art. 3, comma 10, in base al quale per la trascrizione del contratto preliminare è dovuta l’imposta ipotecaria in misura fissa.

Tale decreto ha, inoltre, introdotto l’art. 2645 *bis* del codice civile, il quale prevede che i contratti preliminari aventi ad oggetto una compravendita immobiliare, ovvero un altro dei contratti minori di cui ai primi quattro numeri dell’art. 2643 c.c., devono essere trascritti se redatti nella forma dell’atto pubblico ovvero della scrittura privata autenticata o accertata giudizialmente.

Pertanto, il comma 46 della legge n. 296 del 2006 (legge finanziaria 2007) ha integrato il contenuto degli artt. 10 (relativo ai *soggetti obbligati a richiedere la registrazione*) e 57 (relativo ai *soggetti obbligati al pagamento*) del testo unico sull’imposta di registro d.P.R. n. 131 del 1986 prevedendo per agenti di affari in mediazione iscritti nella sezione degli agenti immobiliari del ruolo di cui all’articolo 2 della legge 3 febbraio 1989, n. 39 l’obbligo di registrazione delle scritture private non autenticate di natura negoziale stipulate a seguito della loro attività per la conclusione degli affari, nonché l’obbligo solidale al pagamento dell’imposta per le citate scritture. Il comma 46 si limita ad aggiungere una nuova categoria di soggetti tra quelli obbligati ai predetti adempimenti, senza innovare, quanto al resto, il sistema dell’imposizione di registro, al quale pertanto occorrerà fare riferimento per l’individuazione della disciplina applicabile (sia per la determinazione dell’imponibile, sia dell’aliquota, sia per gli aspetti applicativi quali l’accertamento e le eventuali sanzioni).

Più precisamente, il legislatore ha provveduto ad aggiungere la lett. *d-bis* all’elencazione dei soggetti obbligati a richiedere la registrazione; pertanto l’art. 10 ora dispone: “Sono obbligati a richiedere la registrazione:

*a) le parti contraenti per le scritture private non autenticate, per i contratti verbali e per gli atti pubblici e privati formati all’estero nonché i rappresentanti delle società o enti esteri, ovvero uno dei soggetti che rispondono delle obbligazioni della società o ente, per le operazioni di cui all’art. 4;*

In verità, questa disciplina avrebbe dovuto accrescere il numero dei contratti registrati, dal momento che la forma richiesta per la pubblicità,

*b) i notai, gli ufficiali giudiziari, i segretari o delegati della pubblica amministrazione e gli altri pubblici ufficiali per gli atti da essi redatti, ricevuti o autenticati;*

*c) i cancellieri e i segretari per le sentenze, i decreti e gli altri atti degli organi giurisdizionali alla cui formazione hanno partecipato nell'esercizio delle loro funzioni;*

*d) gli impiegati dell'amministrazione finanziaria e gli appartenenti al Corpo della guardia di finanza per gli atti da registrare d'ufficio a norma dell'art. 15;*

*d-bis) gli agenti di affari in mediazione iscritti nella sezione degli agenti immobiliari del ruolo di cui all'articolo 2 della legge 3 febbraio 1989, n. 39, per le scritture private non autentiche di natura negoziale stipulate a seguito della loro attività per la conclusione degli affari."*

Inoltre, all'art. 57 del medesimo testo unico, dopo il comma 1 è stato inserito il comma 1-bis, pertanto ora può leggersi: "1. Oltre ai pubblici ufficiali, che hanno redatto, o ricevuto o autenticato l'atto, e ai soggetti nel cui interesse fu richiesta la registrazione, sono solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta le parti contraenti, le parti i causa, coloro che hanno sottoscritto o avrebbero dovuto sottoscrivere le denunce di cui agli artt. 12 e 19 e coloro che hanno richiesto i provvedimenti di cui agli artt. 633, 796, 800 e 825 del codice di procedura civile.

1-bis. Gli agenti immobiliari di cui all'articolo 10, comma 1, lettera d-bis), sono solidalmente tenuti al pagamento dell'imposta per le scritture private non autenticate di natura negoziale stipulate a seguito della loro attività per la conclusione degli affari.

(Omissis)"

Le fattispecie per cui i mediatori hanno l'obbligo di richiedere la registrazione e sono tenuti al pagamento dell'imposta sono le scritture private non autenticate di natura negoziale stipulate a seguito della loro attività per la conclusione degli affari e dunque – evidentemente – una *species* della fattispecie generale di cui alla lett. a) "scritture private non autenticate" rispetto alle quali l'obbligo di richiedere la registrazione e di pagare l'imposta ricade sulle parti contraenti, anche qualora per la redazione delle stesse si siano avvalse della consulenza di un professionista.

Pur trattandosi di uno studio relativo agli aspetti tributari delle modifiche legislative intervenute, per verificare quali fattispecie debbano ritenersi ricomprese nella nozione di "scritture private non autenticate di natura negoziale stipulate a seguito della loro attività per la conclusione degli affari" non si può – seppur brevemente – non fare riferimento alle considerazioni della dottrina più recente in merito alla distinzione tra preliminare cd. aperto e preliminare cd. formale [Cfr. N. IRTI, *Il contratto tra facienda e factum*, in Studi sul formalismo negoziale, Padova, 1997, p.107. Osserva l'A. che "Se da un lato l'art. 1325 n. 1, indica il requisito dell'accordo (parola complessiva ed unitaria); dall'altro l'art. 1326 ss. descrive la procedura di conclusione del contratto, componendo l'accordo nelle singole decisioni delle parti (proposta e accettazione). Occorre sostituire risolutamente, alla teoria monastica, una teoria analitica del contratto, capaci di ritrovare ed esaltare, dietro l'unità del simbolo semantico (l'accordo dell'art. 1325 n. 1) la pluralità di decisioni delle parti". In argomento cfr. inoltre IRTI, *Per una teoria analitica del contratto* (a proposito di un libro di Giorgio Cian), 1972, ora in *Norme e fatti - Saggi di teoria generale del diritto*, Milano, 1984, p. 261 ss.]

Si ricorda infatti che per preliminare cd. aperto la dottrina intende quel contratto "autonomo e cronologicamente precedente (n.d.A. al preliminare formale) che deriva dall'incontro tra proposta di acquisto sottoscritta tramite modulo dal futuro compratore

ovvero l'atto pubblico o la scrittura privata autenticata, importa non solo la registrazione in termine fisso, ma anche l'imposizione dell'ob-

e notifica della sua accettazione da parte del futuro venditore" [In questi termini TASSINARI, *Dalle proposte di acquisto al preliminare: analisi di una prassi immobiliare*, in *Dalle proposte di acquisto al preliminare formale, analisi di una prassi immobiliare*, Atti del Convegno di Bologna 24 aprile 1993, a cura di Marmocchi, Milano, 1995, p. 28 ss.]

Questa è appunto la fase che generalmente viene gestita dai mediatori, giungendo a conclusione per lo più in mancanza di un incontro tra le parti. Si tratta dunque di un contratto perfetto e pienamente efficace se ed in quanto nello stesso siano stati già indicati tutti gli elementi essenziali della vendita stessa. Nel contenuto implicito del preliminare cd. aperto (che sovente viene anche ad essere esplicitato in clausole contrattuali) vi è senz'altro la volontà delle parti di ridefinire compiutamente il regolamento negoziale con la stipulazione di un successivo contratto preliminare ad effetti «sostituiti» [Al riguardo appaiono necessarie alcune specificazioni che possono essere tratte dalle argomentazioni di IRTI, *La ripetizione del negozio giuridico*, Milano, 1970, p. 150 ss. "in ipotesi di negozio modificativo, l'eliminazione della clausola originaria è implicita nell'efficacia della clausola nuova e dissimile; in ipotesi di negozi identici, l'efficacia del nuovo negozio dipende e procede dall'eliminazione del primo. Occorre, in ogni caso, una presa di posizione verso il negozio anteriore: che è implicita nel negozio modificativo, e che, invece, si vuole diretta ed esplicita se il secondo negozio ha il medesimo contenuto del primo"]: il cd. preliminare formale, che a detta di alcuni autori si concreterebbe in una novazione oggettiva del rapporto [Cfr. ancora TASSINARI, *ult. op. cit.*, p. 30 ed i riferimenti ivi richiamati].

Tuttavia, pur trattandosi di un contratto perfetto, non vi è uniformità in dottrina sulla possibilità di agire ex 2932 c.c. per l'ottenimento di una sentenza costitutiva che produca direttamente gli effetti del preliminare cd. aperto. Ed infatti, alcuni Autori considerando elemento essenziale del cd. preliminare aperto la volontà delle parti di ridefinire l'assetto negoziale in un successivo atto, ritengono altresì che tale elemento valga da implicita rinuncia all'azionabilità dell'art. 2932 c.c., con la conseguente applicabilità unicamente delle disposizioni in tema di risarcimento del danno [TASSINARI, *ult. op. cit.*, 30; DE MATTEIS, *La contrattazione preliminare ad effetti anticipati*, Padova, 1991, 13; contra GABRIELLI, *Prassi della compravendita immobiliare in tre fasi: consensi a mani dell'intermediario, scrittura privata preliminare, atto notarile definitivo*, in *Dalle proposte di acquisto al preliminare formale...*, *Riv. not.*, 1994, p. 136, con argomentazioni sia sul piano formale sia sul piano sostanziale]. In ogni caso, proseguendo nell'analisi, appare opportuno precisare che, con l'espressione «scritture private non autentiche di natura negoziale», il legislatore ha – con sufficiente certezza – inteso utilizzare il termine negoziale in senso tecnico, con la conseguenza che l'obbligo di registrazione non si estende alle mere proposte ed accettazioni, ovvero sia ad atti pre-negoziali.

In merito a quest'ultima affermazione occorre svolgere una riflessione che assume carattere fondamentale nell'economia dei ragionamenti che seguono: qualora gli elementi essenziali dell'affare non siano stati ancora sufficientemente definiti non si avrà un contratto preliminare (né cd. aperto, né tanto meno cd. formale) bensì una semplice intesa pre-contrattuale "inidonea a fare sorgere obbligazioni e rilevante solo sul piano, appunto, pre-contrattuale", che, seppur stipulata a seguito della attività dei mediatori per la conclusione degli affari, non essendo riconducibile all'espressione di «scrittura privata non autenticata di natura negoziale» non sarà soggetta a registrazione, né sconterà l'imposizione di registro. È evidente allora che più si riuscirà ad estendere in via interpreta-

bligo relativo al pubblico ufficiale<sup>111</sup>. Le motivazioni per cui, tuttavia, continuava ad essere molto diffusa la pratica di non procedere alla registrazione del preliminare andavano rintracciate soprattutto nella volontà di non mostrare l'effettiva somma corrisposta per la compravendita.

Il preliminare offriva, quindi, l'occasione per l'occultamento del prezzo effettivo della compravendita, considerata, altresì, l'esiguità dei rischi in cui sarebbero potuti incorrere i contraenti nel caso di successiva scoperta dell'operazione da parte dell'Amministrazione finanziaria, ovvero le sanzioni per omissione della richiesta di registrazione del preliminare (art. 69 d.P.R. 131/86) e per occultazione di corrispettivo (art. 72 d.P.R. 131/86). [*infra*, nota 111 del testo].

Lo scenario descritto, ad ogni modo, ha subito un significativo cambiamento grazie alla introduzione di talune determinanti disposizioni normative contenute, dapprima, nella Finanziaria per il 2006 e, successivamente, in quella per il 2007 [*infra*, nota 111 del testo].

In particolare, con la Legge n. 266/2005 (Finanziaria 2006), il legislatore, con l'intento di circoscrivere il fenomeno dell'occultamento di corrispettivo, ha introdotto, limitatamente agli atti di cessione intervenuti tra persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali ed aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, la c.d. regola del "prezzo-valore" che consente di assumere come base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, il valore catastale, indipendentemente dal corrispettivo pattuito, purché l'acquirente ne faccia richiesta, con dichiarazione resa al notaio e recepita nell'atto<sup>112</sup>.

In materia è intervenuto, successivamente, l'art. 35, comma 21, del d.l. n. 223/2006, il quale ha disposto che il corrispettivo deve essere ob-

tiva l'ambito delle intese precontrattuali, più si andrà a restringere l'ambito delle scritture private non autenticate di natura negoziale e conseguentemente l'obbligo per i mediatori di registrare i relativi atti e conseguentemente pagare l'imposta [In argomento, A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 300 "una seconda ragione che si intrinseca con la suddetta esigenza di semplificazione, risiede nel rafforzamento della garanzia patrimoniale del fisco e dell'interesse alla sicura riscossione del tributo. L'interesse del fisco si realizza non soltanto attraverso la predisposizione di idonee garanzie patrimoniali a carico del debitore ma soprattutto ampliando l'ambito della responsabilità patrimoniale ed estendendola per l'intero a tutti i soggetti che hanno realizzato il presupposto e non solo a loro"].

<sup>111</sup> Cfr. A. FEDELE, *Trascrizione del contratto preliminare e disciplina tributaria*, in *Rivista del notariato*, 1998, p. 1127.

<sup>112</sup> Cfr. art. 1, comma 497, della Finanziaria 2006.

bligatoriamente indicato in atto. Inoltre, la stessa norma ha previsto in caso di occultamento, anche parziale, del corrispettivo pattuito, che le imposte di registro e ipocatastali siano dovute sull'intero importo di quest'ultimo e che la sanzione amministrativa vada dal 50% al 100% della differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato, detratto l'importo della sanzione eventualmente irrogata ai sensi dell'art. 71 del d.P.R. 131/86.

La Legge Finanziaria 2007 (L. n. 296/2006) ha poi modificato l'ambito di applicazione della regola "prezzo-valore", ampliando il novero delle operazioni per le quali si applica tale sistema, ovvero individuando nel valore catastale la base imponibile di tutte le transazioni effettuate nei confronti dei privati, a nulla rilevando la natura del cedente, che può essere indistintamente una persona fisica o giuridica, a condizione che l'acquirente eserciti l'opzione di volersi avvalere della suddetta regola<sup>113</sup>.

Inoltre, la stessa legge, al comma 46 dell'art. 1, ha posto l'obbligo solidale, per i mediatori immobiliari, di registrare tutte le scritture private poste in essere nell'ambito della propria attività [*infra*, nota 111 del testo].

Il raccordo di quest'ultima norma con l'art. 35, comma 22, del "Decreto Bersani" (come modificato dal comma 48 della citata Legge Finanziaria) che prevede a carico delle parti l'obbligo di dichiarare in atto, se si sono avvalse, o meno, dell'opera di mediatori immobiliari, ha decretato un nuovo e probabilmente inatteso, successo del contratto preliminare, prima poco noto.

In realtà, l'obbligo di indicare nell'atto di vendita la avvenuta assistenza di un mediatore, facendo presumere altresì l'avvenuta stipulazione, a cura di questi, di un contratto preliminare, ha causato implicitamente l'insorgere di una prassi "ignota" fino a quel momento, ovvero la registrazione sistematica dei contratti preliminari.

Diviene, pertanto, comprensibile come la tassazione del contratto preliminare abbia assunto una dimensione centrale nel fenomeno delle contrattazioni immobiliari. Da ciò è scaturita l'opportunità di articolare uno studio teso ad esaminare il contesto relativo alle disposizioni nor-

<sup>113</sup> Cfr. M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento di valore di mercato degli immobili*, in *Corriere Tributario* 2007, p. 195; G. PETRELLI, *Immobili abitativi. La nuova disciplina tributaria della base imponibile dei trasferimenti ai fini delle imposte indirette*, in *Il fisco* n. 7/2006, fascicolo n. 1, p. 948; S. GHINASSI, *La base imponibile nei trasferimenti immobiliari: il sistema del c.d. prezzo-valore*, in *Quaderni Fondazione per il notariato - Novità e problemi nell'imposizione tributaria relativa agli immobili*, 2006, p. 10.

mative che disciplinano tale negozio giuridico sul piano fiscale, individuando i movimenti fiscalmente rilevanti attivati dal contratto preliminare, ma non tralasciando di evidenziare eventuali operazioni fiscali di carattere elusivo realizzate mediante detta fattispecie contrattuale.

La regolamentazione di carattere tributario del contratto in discorso si delinea in modo differente a seconda delle imposte che vengono considerate; l'origine di tale diverso trattamento fiscale risiede, principalmente, nella necessità per il sistema tributario, in quanto normativa di "secondo grado", di tener conto delle peculiarità proprie di tale tipologia contrattuale.

Difatti, solo vagliando, anche ai fini impositivi, i tratti che caratterizzano giuridicamente il contratto preliminare, ovvero la sua valenza programmatica, si è posti in grado di apprezzare la reale capacità contributiva espressa dalla fattispecie, pur nella diversità delle imposte interessate: imposte d'atto, imposte sui consumi, imposte sui redditi.

Acquista, pertanto, un ruolo cruciale, ai fini dell'individuazione del corretto trattamento fiscale del contratto preliminare, la struttura della sequenza preliminare-definitivo, in quanto ci si trova di fronte ad un'unica transazione scissa in più sezioni o vicende autonomamente rilevanti<sup>114</sup>, di cui una, la conclusione del preliminare, produce effetti meramente obbligatori (obbligo di concludere il definitivo), mentre l'altra, la conclusione del definitivo, effetti sia reali sia obbligatori (trasferimento del bene/pagamento del corrispettivo).

Conseguentemente, solo gli effetti prodotti dal contratto definitivo sono in grado di integrare i presupposti impositivi previsti *ex lege*, poiché gli effetti obbligatori scaturenti dal preliminare, non determinando il trasferimento del bene, né il mutamento qualitativo di patrimoni o il realizzo di un reddito, non assumono alcuna pregnanza sotto il profilo tributario.

Ai fini dell'imposta di Registro, più precisamente, il Testo Unico (d.P.R. 131/86) regola espressamente l'obbligo di registrazione del contratto preliminare. L'art. 10 della Tariffa – Parte prima – allegata al d.P.R. n. 131 del 26 aprile 1986 statuisce che ai contratti preliminari si applica l'imposta fissa di Registro pari ad euro 168. Se il preliminare prevede la dazione di somme a titolo di caparra confirmatoria su tale importo si applica l'aliquota proporzionale dello 0,50%; se prevede il pagamento di acconti di prezzo non soggetti all'imposta sul valore ag-

<sup>114</sup> Cfr. A. FEDELE, *op. cit.*, p. 1115.

giunto, su queste somme si applica l'aliquota del 3%. In entrambi i casi l'imposta pagata è imputata all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo.

La disciplina dell'imposta di registro riconosce, dunque, i connotati giuridici proprie del preliminare configurando la vicenda negoziale preliminare-definitivo come un'unica manifestazione di capacità contributiva<sup>115</sup>; infatti, posto che il trasferimento di ricchezza avvenga con la conclusione del contratto definitivo e che l'imposta di registro, quale imposta indiretta, prenda a riferimento, proprio in modo indiretto, la capacità reddituale del contribuente, non essendo possibile considerare rilevanti, dal legislatore, gli effetti ancorati all'assunzione dell'obbligo, vengono considerati quelli "reali" dell'incremento patrimoniale.

Si può dedurre, quindi, che il legislatore fiscale non individua alcun indice di capacità contributiva nella conclusione del preliminare, essendo gli effetti giuridici, in esso, solo programmati e che la tassazione proporzionale, collegata al contratto definitivo, può essere determinata per quelle clausole che assumono una natura anticipatoria rispetto al definitivo<sup>116</sup>.

Nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto – avuto riguardo al contenuto obbligatorio e non traslativo dei contratti preliminari – queste scritture non comportano, ai sensi dell'art. 6 d.P.R. 633/72, il sorgere dell'obbligazione tributaria. Per le cessioni di immobili soggette ad IVA al momento generativo dell'obbligo tributario coincide con la stipulazione

<sup>115</sup> Cfr. 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*, III, Aspetti finanziari e tributari, Milano 1986, p. 628: "In aderenza al principio generale portato dall'art.53 della Costituzione, inteso correttamente nel senso, indicato dalla migliore dottrina tributarista, e dalla stessa Corte Costituzionale, che l'Ente impositore non può imporre prelevamenti di ricchezza a carico dei singoli, se non con riferimento a manifestazioni o ad indici di "capacità contributiva": assunta quest'ultima non nel senso obiettivo di proprietà di beni con cui il singolo può adempiere al suo dovere nei confronti dello Stato, bensì nella idoneità di esso a concorrere alle spese pubbliche, in quanto certi presupposti di fatto (percezione di redditi, proprietà di un patrimonio, stipulazione di un contratto, successione mortis causa, ecc.) sono manifestazione della concreta utilità che il singolo riceve dal complesso dei servizi dell'Ente impositore o da taluno dei servizi stessi. Correttamente quindi la recente normativa fiscale non individua alcun indice di capacità contributiva e rivelatore di ricchezza in un mero programma contrattuale, quale il contratto preliminare, in attesa di divenire un concreto assetto di interessi, esso sì indice di contribuzione fiscale".

<sup>116</sup> Cfr. T. TASSANI, *Il preliminare di vendita per persona da nominare. Le implicazioni e le correlazioni con la normativa fiscale*, in *Quaderni della Fondazione Italiana per il Notariato*, n. 1/2009.

dell'atto di compravendita, in quanto solo quest'ultimo ha effetti traslativi. Rivestono – invece – rilevanza fiscale ai fini IVA le anticipazioni totali o parziali del prezzo effettuate prima della stipulazione del contratto definitivo (contratto preliminare ad esecuzione anticipata), in quanto, in questo caso, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo pagato, alla data del pagamento (art. 6, comma 4, d.P.R. 633/72).

La considerazione del carattere unitario della sequenza preliminare-definitivo si riflette, dunque, anche sulla disciplina dell'Imposta sul valore aggiunto.

Per quel che concerne l'imposta sui redditi, anche se è necessario distinguere l'attività reddituale a seconda che rientri nella categoria del "reddito d'impresa" oppure in quella residuale dei "redditi diversi", il risultato non cambia: il contratto preliminare non rileva fiscalmente. Difatti, non essendo configurabile alcuna "cessione a titolo oneroso", producendo il preliminare effetti meramente obbligatori, non è possibile configurare la produzione di alcun reddito diverso, d'impresa o di lavoro autonomo.

Tuttavia, nell'ambito delle imposte sui redditi, il contratto preliminare assume una limitata valenza per quanto riguarda il riconoscimento di talune agevolazioni fiscali legate alle compravendite immobiliari.

Ai fini IRPEF, infatti, è prevista la possibilità di detrazione dei compensi pagati ad intermediari immobiliari "*in dipendenza dell'acquisto dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale*" (art. 15, lett. b-bis, Tuir)<sup>117</sup> anche se le spese sono sostenute a seguito di preliminare di vendita di immobile in costruzione, purché registrato, in quanto la registrazione formalizza l'impegno alla stipula del contratto definitivo di acquisto<sup>118</sup>; ancora, è da menzionare la detrazione di imposta del

<sup>117</sup> L'articolo 15, comma 1, lettera b-bis) del TUIR, così come modificato dall'articolo 35, comma 22-bis, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, nella legge 4 agosto 2006, n. 248, dispone che, a partire dal 1 gennaio 2007, è possibile detrarre dall'imposta lorda il 19 per cento degli oneri sostenuti per i compensi corrisposti ai soggetti di intermediazione immobiliare per l'acquisto dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale, per un importo, comunque, non superiore a mille euro per ciascuna annualità.

La circolare n. 28 del 4 agosto 2006 ha chiarito che l'importo di 1.000 euro costituisce il limite massimo cui commisurare la detrazione in relazione all'intera spesa sostenuta per il compenso versato agli intermediari immobiliari per l'acquisto dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale e che la possibilità di portare in detrazione quest'onere si esaurisce in un unico anno di imposta.

<sup>118</sup> Cfr. Ris. Agenzia Entrate n. 26/E del 30 gennaio 2009.

36%<sup>119</sup> che può essere esercitata dal promissario acquirente, in caso di acquisto di *box* auto prima del rogito, ma solo se il preliminare è stato registrato. In questa ipotesi, la necessità dell'esistenza di un contratto preliminare regolarmente registrato si riconduce logicamente all'esigenza che sia formalizzata la destinazione funzionale del *box* al servizio dell'abitazione<sup>120</sup>.

Nel tentativo di offrire una maggiore completezza espositiva sull'argomento oggetto di indagine, è da segnalare anche la possibilità, in materia di agevolazioni c.d. "prima casa", della riduzione dell'aliquota IVA ordinaria per gli acconti che sono versati al momento della conclusione del preliminare, in quanto espressamente la legge<sup>121</sup> afferma che le dichiarazioni relative (comunque riferite al momento in cui si realizza l'effetto traslativo) possono essere effettuate anche in sede di contratto preliminare.

È invece da sottolineare che, per valutare l'eventuale riacquisto di un immobile da adibire ad abitazione principale entro un anno (in caso di cessione del precedente immobile "agevolato" avvenuta entro i cinque anni), non è sufficiente che entro l'anno sia stipulato il preliminare, essendo invece necessaria la conclusione del contratto definitivo.

In riferimento al reddito d'impresa, va puntualizzato che vige il principio di competenza, per cui i ricavi devono essere imputati all'esercizio in cui sono conseguiti, vale a dire quando si verifica lo scambio con i terzi. Ed in particolare, i corrispettivi delle cessioni di immobili e di aziende si considerano conseguiti alla data di stipulazione dell'atto, ma, se è successiva, vale la data in cui si verifica l'effetto traslativo della proprietà. Per la categoria dei "redditi diversi" vige – invece – il principio di cassa per cui la stipulazione del contratto preliminare non costituisce di per sé realizzo della plusvalenza poiché la fattispecie diviene imponibile solo nel momento dell'incasso del corrispettivo monetizzante la plusvalenza stessa. E poiché si attribuisce importanza fondamentale al concetto di "vendita" come sinonimo di "cessione" quale requisito per la nascita della plusvalenza (art. 81 d.P.R. 917/86), anche con il contratto preliminare ad esecuzione anticipata in cui è previsto il versamento di

<sup>119</sup> L'art. 1, comma 1, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, e successive modificazioni, riconosce, in favore di coloro che realizzano autorimesse o posti auto pertinenziali anche a proprietà comune, una detrazione d'imposta, ai fini dell'Irpef, in misura pari al 36 per cento della spesa sostenuta.

<sup>120</sup> Cfr. Ris Agenzia Entrate n. 28/E dell'8 febbraio 2008.

<sup>121</sup> Cfr. art. 1 Tariffa, d.P.R. 131/86, nota II-*bis*, comma 2.

acconti sul prezzo, una “cessione” si formalizzerà solo con la stipulazione del contratto definitivo e ancora una volta non si ha alcun effetto fiscale ai fini dell'imposta sui redditi.

Il contratto preliminare – inoltre – assume peculiare importanza per l'imposizione sui redditi in relazione alla categoria di alcuni “redditi diversi” per un aspetto particolare: l'evasione fiscale. Grazie alla mancata registrazione del contratto preliminare avente – ad esempio - ad oggetto un fabbricato, non emerge la reale plusvalenza realizzata al di fuori dell'esercizio di impresa nell'ambito di una cessione avvenuta entro cinque anni dall'acquisto o costruzione del bene (art. 81, comma 1 lett. b), d.P.R. 917/86).

Oggi – dunque – il negozio giuridico del contratto preliminare – ai fini di un'analisi organica della sua rilevanza fiscale – deve essere collocato in un ordinamento tributario, quale è quello vigente, concepito come un “sistema a imposte molteplici”, cioè come un insieme di imposte in regime tendenzialmente coordinato di concorso o di alternatività tra loro. *“Ne risulta così spostato l'asse della ricerca rispetto alla concezione tradizionale, imperniata unicamente sulla disciplina dell'imposta di registro. L'incidenza di quest'ultima si è infatti notevolmente ridotta a seguito dell'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto, a cui vantaggio gioca la regola di alternatività tra le due imposte, secondo cui “per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'IVA, l'imposta di registro si applica in misura fissa (art. 40, comma 1, d.P.R. 131/86)”*<sup>122</sup>.

<sup>122</sup> M. PENNASILICO, *Il contratto per persona da nominare*, Milano, 1999, p. 669.

PARTE PRIMA  
FISIONOMIA FISCALE  
DEL CONTRATTO PRELIMINARE



## CAPITOLO PRIMO

### LA REGOLAMENTAZIONE AI FINI DELL'IMPOSTA DI REGISTRO

SOMMARIO: 1. Trascrizione del contratto preliminare di vendita. – 2. Contratto preliminare o definitivo. – 3. Il contratto preliminare unilaterale. – 4. Contratto preliminare: sua forma. – 5. Il preliminare ad esecuzione anticipata. – 6. La risoluzione.

#### 1. *Trascrizione del contratto preliminare di vendita*

Il citato d.l. 31 dicembre 1996 n. 669, convertito, con modificazioni, dalla Legge 28 febbraio 1997 n. 30, contiene una sola disposizione rilevante ai fini fiscali e cioè l'art. 3, comma 10, in base al quale per la trascrizione del contratto preliminare è dovuta l'imposta ipotecaria in misura fissa (Euro 168). Giova ricordare che l'art. 2645-bis del codice civile statuisce che i contratti preliminari aventi ad oggetto una compravendita immobiliare ovvero un altro dei contratti minori di cui ai primi quattro numeri dell'art. 2643 c.c., devono essere trascritti se redatti nella forma dell'atto pubblico ovvero della scrittura privata autenticata o accertata giudizialmente<sup>1</sup>. Ora, il legislatore – disponendo la trascrivibilità del preliminare immobiliare – ha, in tal modo, inserito nell'ordinamento giuridico norme di tutela a beneficio soprattutto del promissario acquirente, tradizionalmente considerato il “contraente debole”, contro eventuali comportamenti illegittimi del promittente venditore. Nella relazione al d.l. n. 669/1996 si afferma che nei contratti di compravendita immobiliare mentre si realizzano immediatamente gli interessi del venditore promittente (che resta nella piena disponibilità del bene) la posizione del promissario acquirente è meno tutelata<sup>2</sup>. Può accadere che nelle more della stipulazione del contratto definitivo il pro-

<sup>1</sup> La trascrizione – in particolare – si riferisce ai preliminari dei contratti che trasferiscono la proprietà di beni immobili, che costituiscono, trasferiscono o modificano il diritto di usufrutto su beni immobili, il diritto di superficie, i diritti del concedente e dell'enfiteuta, che costituiscono la comunione dei diritti ora menzionati, che costituiscono o modificano servitù, il diritto d'uso e di abitazione.

<sup>2</sup> G. ARNAO, *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, 1999, p. 117.

mittente venditore alieni l'immobile a terzi (il cui acquisto diverrebbe "inattaccabile" se trascritto), ovvero contragga un altro contratto preliminare, avente il medesimo oggetto, ma con termini di stipulazione del definitivo più brevi. Rischi aggiuntivi si delineano poi, in caso di eventuale fallimento del promittente venditore. In questa ulteriore ipotesi, quando oggetto dell'accordo sia un immobile da costruire o in corso di costruzione, la non trascrivibilità del preliminare consente al costruttore di ottenere un mutuo con garanzia ipotecaria o, anche, sull'erigendo fabbricato senza alcuna salvaguardia per il promissario acquirente.

Per interpretare con più convinzione lo sforzo del legislatore occorre – infatti – ricordare che il settore degli edifici in corso di costruzione è quello nel quale più estesa e più complessa è stata la patologia conseguente alla contrattazione.

Invece, la normativa introdotta dal d.l. 669/96 definisce – con apposite previsioni modificative del codice civile e della legge fallimentare – come crediti privilegiati sull'immobile oggetto del contratto preliminare trascritto quelli del promissario acquirente, sia in caso di mancata esecuzione del contratto preliminare sia in caso di fallimento del venditore ove il curatore scelga di non stipulare il contratto definitivo.

*“La trascrizione del preliminare produce, sostanzialmente, i seguenti effetti favorevoli per il promissario acquirente:*

1) *la trascrizione del contratto definitivo esplicherà la sua efficacia dalla data di trascrizione del preliminare;*

2) *in caso di mancata esecuzione del contratto preliminare, il credito del promissario acquirente è garantito da un privilegio speciale;*

3) *il promissario acquirente può limitare la propria responsabilità alla quota di mutuo che si è accollato (in sede di stipula del preliminare o con atto successivo) qualora la trascrizione del preliminare sia anteriore alla iscrizione dell'ipoteca concessa dal costruttore a favore dell'istituto di credito erogatore del mutuo edilizio;*

4) *nel caso in cui fallisca il promittente venditore prima della stipula del definitivo, e sempre che il curatore fallimentare opti per lo scioglimento del preliminare, il promissario acquirente può far valere il proprio credito privilegiato nel passivo fallimentare”<sup>3</sup>. È pur vero che alla contrattazione preliminare è accordata l'esecuzione in forma specifica dell'obbligo di contrarre sorgente dal preliminare ai sensi dell'art. 2932 c.c.*

<sup>3</sup> IANNELLO BARBARA, *Aspetti civilistici e fiscali del contratto preliminare*, in *Corriere tributario*, 2001, n. 46, p. 3460.

proprio per tutelare l'interesse del privato all'osservanza di certe obbligazioni: in questa ipotesi la parte adempiente può rivolgersi all'autorità giudiziaria ed ottenere una sentenza in forza della quale si producono a carico e a vantaggio delle parti gli effetti del trasferimento.

Ma al promittente venditore – senza la trascrizione del preliminare – resta integra la facoltà di liberarsi del bene disponendone a favore di terzi: può venderlo ad un terzo compratore ed al promissario acquirente non è certo possibile ottenere una sentenza anche a danno del terzo. *“Proprio in ordine a tale facoltà si è esercitato il blitz del decreto legge. Con la trascrivibilità del contratto preliminare, infatti, disposto ora dall'art. 2645 bis, si è data la possibilità alla parte interessata di ottenere che il potere di disporre del proprietario venga eliminato, così impedendo l'acquisto del terzo. In tal modo, anche l'ultimo avamposto delle difese proprietarie è stato espugnato dagli aspiranti acquirenti che si definiscono, con termine enfatico, consumatori. Si è così chiuso, dunque, si può dire, il ciclo di “normalizzazione” del preliminare”*<sup>4</sup>.

Con la trascrizione, quindi, si può fruire fin dalla stipula del contratto preliminare, che dovrà avvenire per atto pubblico o scrittura privata autenticata o accertata giudizialmente, della tutela pubblicitaria. La trascrizione effettuata prevarrà sulle trascrizioni ed iscrizioni eseguite successivamente ad essa contro il promittente alienante ma a condizione che entro un anno dalla data convenuta dalle parti per l'esecuzione del preliminare e comunque non oltre tre anni dalla trascrizione del preliminare, venga trascritto il contratto definitivo.

Il maggiore gravame che la nuova disposizione normativa comporta in materia di imposta ipotecaria (prevista, comunque, in misura fissa, 168 Euro) avrebbe dovuto essere compensato dalle maggiori garanzie che derivano alla parte acquirente. Un'altra conseguenza positiva doveva consistere nella circostanza che mentre prima la “gestione fiscale” del contratto preliminare avveniva tra le parti contraenti, con la trascrizione potrebbe verificarsi un maggior coinvolgimento del notaio e della sua opera professionale.

Ma, nella realtà di tutti i giorni, la trascrizione del contratto preliminare non ha avuto alcun seguito nella prassi a causa dei non trascurabili riflessi fiscali per i contraenti e, principalmente, per il promissario acquirente. Oltre alle spese notarili necessarie data la forma che l'atto deve rivestire per la trascrizione, vi sono gli oneri tributari che le parti devono

<sup>4</sup> A. DI MAJO, *La normalizzazione del preliminare*, in *Il Corriere giuridico*, 1997, n. 2.

sostenere al momento della stipula di un preliminare da trascrivere: l'imposta ipotecaria e l'imposta di registro ciascuna in misura fissa di Euro 168. Le eventuali clausole accessorie del preliminare che prevedono la corresponsione di somme al promittente venditore (acconti e caparre) sono, invece, soggette all'imposta di registro con aliquota proporzionale.

Non va, neanche, trascurato il fatto che successivamente il contratto definitivo è soggetto ad un'imposizione elevata ed il cui peso dipende, in buona sostanza, dalla entità del corrispettivo indicato nell'atto che non deve differire da quanto indicato nel preliminare. Il compratore, in particolare, deve corrispondere l'imposta di Registro proporzionale sul prezzo dichiarato (aliquota 7% se l'atto ha per oggetto fabbricati e relative pertinenze, aliquota 8% se l'atto ha per oggetto beni immobili in genere ed aliquota 15% se l'atto ha per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze) e le imposte ipotecarie e catastali con aliquote proporzionali sul prezzo, rispettivamente del 2% e dell'1%.

Le imposte dovute sull'atto definitivo si applicano sul prezzo effettivamente pattuito dai contraenti. Ma nella pratica, le parti potrebbero anche dichiarare nell'atto un prezzo inferiore purché almeno pari al cosiddetto "valore automatico" che, ai sensi dell'art. 52 del Testo Unico dell'imposta di Registro si ottiene:

a) per i fabbricati, moltiplicando per 100 il reddito risultante in Catasto rivalutando le rendite del 5% (per la categoria catastale A/10 e D il moltiplicatore è 50, per la categoria catastale C/1 ed E il moltiplicatore è 34);

b) per i terreni agricoli, moltiplicando per 75 il reddito dominicale (rivalutato del 25%).

L'Amministrazione finanziaria non procede a rettifiche del valore dichiarato quando quest'ultimo non è inferiore al valore automatico.

Premesso che il contratto definitivo dovrebbe indicare l'effettivo prezzo pattuito dalle parti, non si può ignorare la prassi – passata e presente – di indicare nel preliminare non registrato il prezzo reale, e nella compravendita definitiva un prezzo prossimo al valore automatico che è – comunemente – molto più basso rispetto al valore commerciale del bene.

E nella pratica si riscontra una convergenza di interessi tra promittente venditore<sup>5</sup> e promissario acquirente ad occultare una parte del

<sup>5</sup> G. VERNA, *Preliminari rinforzati e variazioni Iva da insolvenze. Ovvero gli sconfinamenti del legislatore tributario*, in *Bollettino tributario*, 1997, n. 7, p. 515: "Il promittente dovrà valutare gli inconvenienti che possono derivare dall'inadempimento del pro-

prezzo per risparmiare sulle imposte dovute all'Erario. La situazione non è, infatti, cambiata con l'introduzione della trascrivibilità del contratto preliminare visto che la tutela che essa accorda al promissario acquirente dipende in parte dal prezzo indicato nell'atto.

Ai sensi dell'art. 2775-bis del codice civile, qualora il preliminare non trovi esecuzione per i più vari motivi, i crediti che il promissario acquirente può vantare verso la controparte (di norma per acconti e caparra) sono garantiti da privilegio speciale sull'immobile oggetto della promessa. In tal modo, il promissario acquirente, pur non potendo ottenere l'immobile che gli era stato promesso, ha comunque la possibilità di recuperare le somme anticipate, infruttuosamente, al promittente. Una tutela analoga è prevista dall'art. 72, comma 5, della Legge Fallimentare per l'ipotesi in cui il promittente fallisca ed il curatore opti per lo scioglimento del preliminare. Ma se il preliminare registrato indica un prezzo inferiore a quello pattuito, risulteranno proporzionalmente inferiori anche gli eventuali versamenti già effettuati dal promissario acquirente. Di conseguenza, anche la tutela privilegiata di cui dispone il promissario acquirente sarà limitata al più basso importo dei versamenti risultanti dal preliminare.

Riassumendo, gli alti costi fiscali e notarili e la necessità di dichiarare il prezzo effettivo annullano i possibili vantaggi di un preliminare trascritto<sup>6</sup>.

Tuttora, raramente il contratto preliminare viene registrato dalle parti contraenti vista l'impossibilità di dichiarare nel definitivo un prezzo infe-

missario e dalla sua indisponibilità ad addivenire ad una cancellazione consensuale della trascrizione del compromesso ex art. 1-bis, comma 3, d.l. citato. È evidente infatti che in tale situazione, per la durata di tre anni dalla trascrizione del compromesso, l'immobile sarà difficilmente vendibile per il rischio che corrono eventuali acquirenti, con riferimento agli effetti prenotativi del preliminare, il cui venir meno non sempre può essere dimostrato o comunque ritenuto pacifico”.

<sup>6</sup> G. REBECCA e M. SIMONI, *Preliminari di compravendita immobiliare quale prezzo?*, in *La Settimana Fiscale*, 1999, n. 12, p. 22: “Il promissario acquirente preferisce rinunciare alla tutela della trascrizione piuttosto di dichiarare il prezzo reale e pagare così più imposte. D'altro canto, ove decida, per motivi di convenienza fiscale, di dichiarare un prezzo più basso, la scelta del preliminare trascritto perde di significato poiché viene a ridursi quella tutela che è la ragion d'essere della trascrizione del preliminare. La prassi ha effettivamente evitato la trascrizione del preliminare (preferendo la forma della scrittura semplice), ovvero non si è rivolta affatto al preliminare. Salvo eventuali modifiche legislative, questo è il destino del preliminare. Per risollevarne le sorti il legislatore dovrebbe consentire di dichiarare nell'atto il prezzo effettivo, applicando però le imposte sul valore automatico; sulla differenza si potrebbe chiedere il pagamento al massimo dell'1%”.

riore a quello effettivamente concordato: la pubblicità derivante dalla trascrizione riguarda anche il prezzo pattuito, che è pertanto a tutti noto, Fisco compreso<sup>7</sup>. E in ogni caso, se venisse dichiarato nel compromesso un prezzo inferiore, l'acquirente più scaltro potrebbe anche servirsene, ottenendo, in tal modo, un trasferimento coattivo al prezzo così espresso<sup>8</sup>.

Preme qui, ricordare le innovazioni apportate al testo di legge in discorso dalla Legge n. 266/2005 (Finanziaria 2006) e dalla Legge Finanziaria 2007 (L. n. 296/2006) raccordata con l'art. 35, comma 22, del "Decreto Bersani" (come modificato dal comma 48 della citata Legge Finanziaria) [*infra*, p. 41 del testo ] che hanno significativamente contribuito a far sì che la contrattazione preliminare risaltasse, sul piano fiscale, all'attenzione degli operatori della realtà commerciale ma, ancor più, a quella della dottrina e della giurisprudenza<sup>9</sup>.

## 2. *Contratto preliminare o definitivo*

Il regime impositivo del contratto preliminare è dettato, attraverso una formula molto estesa (*contratti preliminari di ogni specie*), nel più volte richiamato art. 10 Tariffa Allegata, parte I, d.P.R. 131/86, in riferimento all'imposta di registro, unico tributo, peraltro, che riconoscendo espressamente il predetto negozio giuridico, ne contempla l'assoggettamento all'imposta fissa di registro (Euro 168), restando il contratto definitivo soggetto alla più gravosa imposta proporzionale.

Una parte della dottrina dà una prima spiegazione della ragione di

<sup>7</sup> Cassazione, sentenza n. 5750 del 07/11/79, in *Foro italiano*, Repertorio 1979, p. 570, n. 262: "La clausola del contratto preliminare di vendita, con la quale si conviene di indicare nell'atto pubblico di trasferimento un prezzo inferiore a quello convenuto, è nulla ai sensi degli art. 60 e 70 del d. pres. rep. 26 ottobre 1972, n. 634, ma non è sostituita ai sensi dell'art. 1419, 2° comma c.c. dalla norma imperativa risultante dal combinato disposto dei cit. art., in quanto tale norma manca dell'elemento rigidamente predeterminato destinato a sostituirsi alla clausola contrattuale, affidandosi comunque alle parti contraenti la quantificazione e l'indicazione dell'esatto corrispettivo".

<sup>8</sup> A. DI MAJO, *La normalizzazione del preliminare*, in *Il Corriere giuridico*, 1997, n. 2: "Tale effetto di "normalizzazione" avrà come prevedibile conseguenza che la stipulazione di (veri) contratti preliminari si collocherà un po' più a monte, così da spingere le parti ad addivenire a preliminari di preliminari, non bisognosi dunque delle forme di cui all'art. 2657 c.c. Ma, in tal modo, l'inseguimento tra legislatore e parti contraenti finirà col rivestire i caratteri di una storia infinita".

<sup>9</sup> Per non incorrere nel rischio di ripetizioni, si rinvia al par. 4, p. 41, del presente volume.

tale regime impositivo, negando contenuto patrimoniale agli effetti obbligatori del negozio: “*Proprio in virtù della riconosciuta idoneità di tale negozio ad esplicare effetti meramente obbligatori privi di contenuto patrimoniale, il preliminare è soggetto all'imposta di registro in misura fissa*”<sup>10</sup>. E poiché è il contratto definitivo l'atto traslativo di ricchezza con effetti reali allo stesso si applica successivamente l'imposta proporzionale di registro. Un'opposta tesi – invece – attribuisce natura patrimoniale al contenuto dell'obbligazione, ma la ritiene non valutabile in termini monetari e di conseguenza soggetta ad imposizione in misura fissa<sup>11</sup>.

Oggetto del contratto preliminare non è un *dare* ma esclusivamente un *facere*, ovverossia la prestazione del consenso per giungere alla stipulazione del contratto definitivo. Vi sono alcuni elementi che possono sovvenire ad individuare la presenza di un contratto preliminare:

1) la dizione “prometto di vendere” in più occasioni utilizzata nel contesto dell'atto;

2) il differimento alla successiva fase di stipulazione della determinazione precisa delle clausole contrattuali;

3) la previsione di un'ulteriore negoziazione degli accordi già chiariti, purché non si tratti di elementi puramente accidentali e secondari;

4) la presenza di clausole (come la caparra) per la liquidazione dei danni derivanti dall'inadempimento dell'obbligo di prestare il consenso all'atto della stipulazione del definitivo;

5) l'accordo circa la decorrenza dalla data di stipula dell'ipotetico preliminare dei soli effetti economici del futuro contratto definitivo e non di quelli giuridici<sup>12</sup>.

<sup>10</sup> V. UCKMAR e R. DOMINICI, *Registro*, in *Novissimo Digesto Italiano*, Appendice VI, Torino 1986, p. 592.

<sup>11</sup> R. BRACCINI, voce *Contratto preliminare*, II) Diritto tributario, in *Treccani Giuridica*, p. 7: “In base alla regola generale per cui ogni atto che sia fonte di prestazioni a contenuto patrimoniale è attratto nell'orbita dell'imposta proporzionale di registro, sarebbe di per sé soggetta a tale tipo di imposizione anche l'attribuzione patrimoniale cui dà luogo l'assunzione dell'obbligazione di stipulare il contratto futuro. Tesi – peraltro – avvalorata dalla norma specifica (che ben si adatterebbe al preliminare bilaterale) relativa ai “contratti che importano l'assunzione di una obbligazione di fare in corrispettivo... dell'assunzione di altra obbligazione di fare” (art. 43, 1° comma, lett. c) d.P.R. 131/86). Ciò nonostante, pur essendo teoricamente certa la natura patrimoniale della prestazione consistente nell'obbligazione di concludere un contratto, risulta grandemente difficile la valutazione in termini monetari. Questo è il motivo fondamentale per cui la legge tributaria – in deroga implicita alle richiamate disposizioni – non assoggetta il contratto preliminare ad imposizione proporzionale in quanto atto di obbligazione ex sua natura”.

<sup>12</sup> V. UCKMAR e R. DOMINICI, *Registro*, in *Novissimo Digesto Italiano*, Appendice VI,

Da quanto sin qui esposto si distinguono con chiarezza: la cosiddetta “funzione meramente preparatoria” del preliminare che si limita a vincolare le parti ad un futuro *facere* tipico<sup>13</sup>, e la funzione del contratto definitivo che ha “*una prevalenza logica ed effettuale in quanto è da questo, e soltanto da questo, che scaturisce l’eventuale spostamento di valori nel campo patrimoniale*”<sup>14</sup>.

Mediante il preliminare, non si producono immediatamente tutti gli ordinari effetti di un contratto poiché tale è l’intento delle parti: “*Anzi, se ne produce uno solo, che è di indole essenzialmente formale e strumentale: l’obbligazione a stipulare fra le medesime parti, un futuro contratto – esso sì provvisto di contenuto e di effetti sostanziali economici – e che si chiama contratto definitivo. Pertanto, il contratto preliminare esercita una funzione meramente preparatoria: quella di gettare le basi di un successivo contratto*”<sup>15</sup>.

Giacchè ai fini tributari rileva l’attribuzione patrimoniale compiuta con il contratto, il preliminare è sottoposto ad imposta di registro in misura fissa ad eccezione delle ipotesi indicate nella nota dell’art. 10 Tariffa Allegata – Parte I – al d.P.R. 131/86: la previsione di un acconto sul prezzo (non soggetto all’imposta sul valore aggiunto) e/o di una caparra confirmatoria (si applica, rispettivamente, l’aliquota proporzionale del 3% e dello 0,50%). Le parti possono assumere l’obbligo a contrarre qualsiasi tipo di definitivo: sia consensuale che reale, sia con prestazioni corrispettive che a carico di una sola parte, sia ad effetti reali che obbligatori.

La distinzione più importante è, comunque, quella nascente dalla prassi tra contratto preliminare semplice e preliminare complesso: il primo si esaurisce nell’assunzione dell’obbligo di prestare il futuro con-

Torino 1986, p. 592: “Secondo l’oramai concorde giurisprudenza della Suprema Corte, infatti, non è incompatibile con la volontà diretta a porre in essere un contratto preliminare di vendita la consegna del bene o l’assunzione degli oneri ad esso inerenti e nemmeno il pagamento totale o parziale del prezzo”.

<sup>13</sup> In senso conforme, Cassazione sentenza n. 2165 del 18/07/74: “*Con il contratto preliminare gli stipulanti si obbligano a concludere un contratto definitivo del quale indicano gli elementi essenziali. Peraltro, il collegamento fra i detti negozi non fa venir meno al preliminare la figura di un contratto autonomo, con la conseguenza che in esso le parti possono concordare particolari condizioni da osservare prima della stipulazione del contratto definitivo*”, in Giurisprudenza italiana, Repertorio 1974, p. 2588, n. 115.

<sup>14</sup> G. MIRABELLI, *Dei contratti in generale*, Commentario al codice civile, Libro IV, Tomo II, p. 200.

<sup>15</sup> F. MESSINEO, *Contratto preliminare, contratto preparatorio e contratto di coordinamento*, in Enciclopedia del diritto, vol. X, 1962, p. 167.

sensu; il secondo si compone di ulteriori statuizioni (immediata consegna del bene, obbligo di pagare una parte del prezzo)<sup>16</sup>.

Lo strumento negoziale di preliminare, in concreto, più indagato in campo fiscale è quello del preliminare di vendita che è certamente la modalità più utilizzata nella pratica degli affari avente per oggetto beni immobili. Il contratto preliminare, difatti, svolge apprezzabilmente la funzione di soddisfare l'interesse delle parti a "bloccare l'affare" per assumerlo nel futuro. Il ricorso al contratto preliminare immobiliare è diffuso perché attraverso esso le parti costituiscono subito un vincolo ob-

<sup>16</sup> Dei benefici del preliminare ne offre un dettagliato elenco Francesco Messineo, tenuto conto che l'interesse che possono avere le parti è molto vario: "In generale, il preliminare serve a vincolare una parte (cioè, il promittente) se il preliminare sia unilaterale – ovvero entrambe le parti se il preliminare sia bilaterale – in un momento in cui non è possibile materialmente o giuridicamente stipulare il definitivo: il bene (ad esempio, un edificio in costruzione) oggetto del contratto e del trasferimento non esiste ancora in rerum natura; o è una situazione in cui le parti non hanno convenienza (o intenzione) di stipulare il definitivo (questo, in special modo, quando si tratti di contratto traslativo o anche costitutivo di diritti reali).

Può darsi, altresì, che la cosa, che è oggetto del diritto, non sia disponibile subito o di essa (se è cosa immobile) non siano noti i dati catastali; o si tratti di cosa non ancora nel patrimonio dell'alienante; o che le parti non abbiano l'agio di celebrare un atto regolare e compiuto e via dicendo.

In altra ipotesi, il preliminare può servire a non impegnare definitivamente una delle parti, o entrambe, se la situazione, in vista della quale dovrebbe addivenirsi al contratto definitivo, non si realizzerà.

Uno speculatore può, in previsione di un rialzo di prezzi, "fissare", mediante un preliminare unilaterale, il prezzo di una cosa immobile, o di una merce, assicurandosi il diritto di acquistarla a quel dato prezzo, anche se tale prezzo aumenti: egli nel frattempo, potrà liquidare l'affare, rivendendo ad altri, a mezzo di un secondo preliminare, la cosa, o la merce, a prezzo superiore. A quel primo vantaggio, si accoppia l'altro di evitare il doppio trapasso di proprietà e le doppie spese contrattuali (quivi comprese quelle di bollo e di registro), poiché il contratto definitivo passerà fra l'originario venditore e il definitivo compratore, fra i quali lo speculatore si è inserito.

Inoltre, può darsi che il preliminare sia impiegato, per impegnare il debitore a fornire, a richiesta del creditore, il titolo per l'iscrizione dell'ipoteca a garanzia del credito (già esistente), in favore del creditore medesimo (preliminare di ipoteca).

Altro caso di contratto preliminare è dato dalla locazione immobiliare, con promessa accessoria unilaterale (del proprietario-locatore) di futura vendita, dove il locatario si riserva di saggiare la convenienza, o meno, di acquistare l'immobile.

C'è – infine – il caso del preliminare a contratto reale, del quale la stessa legge dà un esempio, col disciplinare il contratto preliminare (o promessa) di mutuo, ma che può avere altre applicazioni nel preliminare di comodato, di deposito, di pegno, di riporto; casi tutti, nei quali, il preliminare, conforme alla sua natura, è contratto obbligatorio, mentre il corrispondente contratto definitivo è reale". [Contratto preliminare, contratto preparatorio e contratto di coordinamento, in *Enciclopedia del diritto*, vol. X, 1962, p. 169].

bligatorio in ordine all'alienazione di un bene, riservando ad un successivo atto il trasferimento della proprietà. La dottrina non ha lesinato interventi sullo scopo dell'adozione di tale negozio giuridico. *“È stato autorevolmente affermato che la scissione preliminare dal definitivo adempie ... a funzioni pratiche di primaria importanza: un contraente preferisce impegnarsi a comprare, anziché comprare, quando, volendo cautelarsi contro gli inadempimenti, i vizi, i difetti di qualità, e così via e volendo nel contempo affrettare la formazione di un vincolo giuridico, preferisca rinviare gli effetti reali al momento in cui lo stato di fatto o di diritto del bene gli sia meglio cognito, in modo che un'eventuale contestazione lo trovi legittimato passivo ad un'azione di adempimento piuttosto che legittimato attivo di un'azione di risoluzione”*<sup>17</sup>. L'esistenza di un negozio giuridico che produce solo effetti obbligatori non ha portato ad una sua immediata definizione sul piano tributario. Al riguardo, giova ricordare che, l'art. 5, Tariffa, allegato A, r.d. n. 3269 del 1923, configurava espressamente la promessa di vendita come atto ad effetti traslativi assoggettandola alla stessa tassa prevista per la vendita; l'art. 10 della Tariffa del d.P.R. 634/72, del tutto identico all'attuale (art. 10 Tariffa allegata, parte prima, d.P.R. 131/86), non dettava alcuna specifica disposizione, limitandosi alla generica previsione dell'assoggettamento alla tassa fissa di registro dei preliminari di ogni specie<sup>18</sup>.

Conseguenza della dispersiva formulazione normativa è stata la comparsa di dubbi circa la qualificazione giuridica di questo contratto ed il relativo inquadramento fra le varie categorie di atti di cui alla Tariffa allegata al Testo Unico dell'imposta di Registro. In particolare, c'era chi sosteneva che il preliminare doveva scontare l'imposta fissa di registro essendo riconducibile nell'ambito dell'art. 10 Tariffa parte prima: in tal senso la Decisione n. 1597 del 25/03/1982 della Commissione tributaria centrale<sup>19</sup> che fa riferimento al contenuto meramente obbligatorio, e quindi non traslativo della proprietà, delle promesse di vendita.

<sup>17</sup> F. COGGI, *Il contratto preliminare negli ultimi dieci anni di giurisprudenza*, in *Quadrimestre*, 1987, p. 693.

<sup>18</sup> G. MASI, *Il compromesso di vendita nell'imposta di registro*, in Commissione tributaria centrale, Anno 1983, volume II: “Entrando nel vivo dell'argomento, bisogna subito far nota la posizione, agli effetti fiscali considerati, del preliminare o compromesso di vendita che, contenendo semplicemente l'impegno a prestare il consenso alla stipula del negozio definitivo di compravendita immobiliare e non rivestendo, perciò, neppure potenzialmente, efficacia traslativa, non può che scontare solamente un'imposta fissa, all'atto della registrazione”.

<sup>19</sup> In Commissione tributaria centrale, 1982, I, p. 503.

Altri ipotizzavano il suo assoggettamento alle aliquote proporzionali proprie degli atti produttivi di effetti traslativi (oggi artt. 1 e 2 Tariffa Allegata - Parte prima - al d.P.R. 131/86) come la Corte di Cassazione che nella sentenza n. 6759 del 22/12/1981<sup>20</sup> sosteneva che tale schema negoziale (promessa di vendita) viene spesso adoperato per attribuire al compratore immediatamente la proprietà del bene, rinviando ad un momento successivo la formazione dell'atto pubblico, avente mera funzione riproduttiva e ricognitiva di un trasferimento già perfetto.

Per una corretta collocazione della questione, decisiva è stata l'individuazione della natura giuridica e degli effetti giuridici del contratto in esame. Leggendo attentamente gli articoli della Tariffa allegata al Testo Unico dell'imposta di registro, è possibile rilevare che la promessa di compravendita è compresa nei "contratti preliminari di ogni specie" contemplati dall'art. 10 della Tariffa allegata, parte prima, d.P.R. 131/86 e assoggettati all'imposta fissa di Registro, in quanto il contratto in esame deve essere considerato come un atto meramente obbligatorio e perciò non traslativo di beni. Si opera, in tal modo, in aderenza al principio contenuto nell'art. 53 della Costituzione secondo il quale ognuno concorre alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva. Il cittadino, invero, è tenuto al pagamento dei tributi in relazione ad indici che esprimono una reale ed effettiva attitudine a subire determinati prelievi: la normativa fiscale non individua nel contratto preliminare alcun indice di capacità contributiva e, quindi, rivelatore di ricchezza<sup>21</sup>.

La dottrina dominante<sup>22</sup> ha individuato il contenuto caratteristico

<sup>20</sup> In Commissione tributaria centrale, 1982, II, p. 269.

<sup>21</sup> 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*, III, Aspetti finanziari e tributari, Milano 1986, p. 628: "In aderenza al principio generale portato dall'art. 53 della Costituzione, inteso correttamente nel senso, indicato dalla migliore dottrina tributarista, e dalla stessa Corte Costituzionale, che l'Ente impositore non può imporre prelevamenti di ricchezza a carico dei singoli, se non con riferimento a manifestazioni o ad indici di "capacità contributiva": assunta quest'ultima non nel senso obiettivo di proprietà di beni con cui il singolo può adempiere al suo dovere nei confronti dello Stato, bensì nella idoneità di esso a concorrere alle spese pubbliche, in quanto certi presupposti di fatto (percezione di redditi, proprietà di un patrimonio, stipulazione di un contratto, successione mortis causa, ecc.) sono manifestazione della concreta utilità che il singolo riceve dal complesso dei servizi dell'Ente impositore o da taluno dei servizi stessi. Correttamente quindi la recente normativa fiscale non individua alcun indice di capacità contributiva e rivelatore di ricchezza in un mero programma contrattuale, quale il contratto preliminare, in attesa di divenire un concreto assetto di interessi, esso si indice di contribuzione fiscale".

<sup>22</sup> F. MESSINEO, *Contratto preliminare, contratto preparatorio e contratto di coordina-*

del contratto preliminare: ogni qualvolta ci si trovi di fronte ad una fattispecie contrattuale che presenti un impegno a concludere un futuro contratto (o, più genericamente, un impegno ad emettere una futura manifestazione negoziale) la fattispecie dovrà essere qualificata e disciplinata come contratto preliminare.

*“Vale quindi ai fini fiscali lo stesso discrimen fondato sulla volontà dei contraenti che sul piano civilistico serve a distinguere il contratto preliminare dal definitivo, di talché nel primo l'introduzione del regolamento di interessi programmato è fatta dipendere dalla futura manifestazione di consenso che le parti si obbligano a prestare col definitivo”<sup>23</sup>.*

È stato, in particolare, affermato che il criterio discriminante tra vendita, negozio soggetto a tassa proporzionale di Registro, e mera promessa di vendita, negozio sottoposto a tassa fissa, insiste nella diversa specificazione del consenso che nella prima si pone nell'attuale volontà traslativa, con efficacia immediata o differita, mentre nella seconda consiste nell'assunzione di un'obbligazione di fare, cioè di attuare una successiva espressione volitiva di trasferimento del bene.

Quello dell'interpretazione degli atti soggetti all'imposta di Registro (attesa la diversità di aliquote d'imposta a seconda che si tratti dell'uno o dell'altro tipo di atto) al fine di pervenire al loro esatto criterio di tassazione, è un argomento molto dibattuto, soprattutto in giurisprudenza. La regola stabilita in proposito è quella dettata dall'art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 per il quale “L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente”.

La materia ha interessato e incuriosito anche la dottrina: *“Infatti, l'espressione “intrinseca natura”, riferita all'atto, sta a sottolineare l'aspet-*

*mento*, in *Enciclopedia del diritto*, vol. X, 1962, p. 167; P. FORCHIELLI, voce *Contratto preliminare*, in *Novissimo Digesto Italiano*, vol. IV, 1959, p. 683; G. MIRABELLI, *Dei contratti in generale*, Commentario al codice civile, Libro IV, Tomo II, p. 200; G. MASI, *Il compromesso di vendita nell'imposta di registro*, in Commissione tributaria centrale, Anno 1983, vol. II, p. 1067.

<sup>23</sup> R. BRACCINI, voce *Contratto preliminare*, II diritto tributario, in *Treccani Giuridica*, p. 6. Ancora, per ulteriori elementi di approfondimento si consulti: G.B. FERRI, *Considerazioni sul problema della formazione del contratto*, in *Riv. dir. comm.*, 1965, I, p. 187 ss; EROLI, *Considerazioni sulla formazione progressiva del contratto*, in *Riv. dir. comm.*, 1997, I, p. 67 ss.; Cass. 4 febbraio 2009, 2720.; Cass. 17 marzo 1994, n. 2548, in *Foro it.* 1994, I, c. 1366; Cass. 30 marzo 1994, n. 3158, in *Foro it.*, 1994, I, c. 2719, con osservazioni di D'AQUINO; Cass. 24 maggio 1995, n. 5691; *contra* Cass. 14 maggio 1995, n. 6591, anche il caso deciso da Cass. 22 agosto 1997, n. 7857, in *Foro it.*, I, c. 878.

*to oggettivo dell'appartenenza dell'atto medesimo ad un tipo piuttosto che ad un altro, appartenenza che è determinata direttamente da una costruzione propria dell'ordinamento giuridico, sia pure mediante il concorso della volontà delle parti, con la conseguenza che la natura dell'atto informata a detto criterio è destinata a prevalere sugli elementi esteriori, quali il titolo o la forma apparente, attribuiti all'atto dalle stesse parti"*<sup>24</sup>.

Si richiama l'attenzione – quindi – sul fatto che l'imposta deve essere applicata non avendo riguardo all'intitolazione dell'atto od alla forma apparente dello stesso, ma alla sua natura ed agli effetti giuridici che l'atto stesso produce<sup>25</sup>.

L'occasione dell'occultamento di corrispettivo sul trasferimento dei diritti reali su immobili si offre alle persone fisiche non imprenditori, tramite la non registrazione del contratto preliminare che può essere formato con scrittura privata non autenticata ed in cui viene, invece, indicato il corrispettivo reale.

Successivamente, nell'atto di compravendita si dichiara un valore in misura pari o leggermente superiore al cosiddetto "valore automatico", equivalente all'ammontare della rendita catastale dell'immobile multi-

<sup>24</sup> G. FERRARO, *L'interpretazione del negozio giuridico agli effetti dell'imposta di registro alcune fattispecie negoziali di dubbio inquadramento*, in *Rivista dei dottori commercialisti*, 1986, n. 8, p. 631.

<sup>25</sup> È, probabilmente, più utile spiegarsi con un esempio su una fattispecie che molto spesso viene portata all'esame degli Uffici finanziari.

L'aliquota dell'imposta di Registro sulla compravendita immobiliare è attualmente del 7% se l'atto ha per oggetto fabbricati e relative pertinenze, dell'8% se l'atto ha per oggetto beni immobili in genere e atti traslativi e costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, e del 15% se l'atto ha per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze. Per il contratto preliminare si applica – invece – l'imposta fissa di Euro 168. Accade spesso che fra le parti vengono stipulate delle scritture private, intitolate "contratto preliminare" le quali – però – contengono nelle varie disposizioni tutti gli elementi della compravendita. "In simili casi, l'ufficio non può soffermarsi alla intitolazione dell'atto, ma deve tenere conto della sua effettiva essenza che è quella di una compravendita e non già di un contratto preliminare e, non può che applicare l'imposta proporzionale di cui sopra a nulla rilevando il titolo del contratto indicato in epigrafe" [G. DONNAMARIA, *L'imposta di registro nel testo unico*, Milano, 1987, p. 49].

Sono state sopra indicate le aliquote dell'imposta di Registro da applicare alla base imponibile di un atto di compravendita immobiliare. A ciascuna di esse – dipende dal tipo di immobile oggetto di trasferimento – bisogna sommare l'aliquota del 2% relativa all'imposta ipotecaria e l'aliquota dell'1% relativa all'imposta catastale. Per l'acquirente ne scaturisce – dunque – un rilevante onere tributario che di solito viene immediatamente "autoridotto" con l'indicazione nell'atto definitivo di compravendita di un corrispettivo inferiore a quello effettivamente pattuito (in tal modo, la base imponibile risulta sensibilmente diminuita).

plicata per un coefficiente pari a 105. Infatti, ai sensi dell'art. 52, comma 4, d.P.R. 131/86 il potere di rettifica dell'Amministrazione finanziaria non è esercitabile nei casi in cui il valore o il corrispettivo, per gli immobili iscritti in catasto con attribuzione di rendita, siano stati dichiarati in misura non inferiore all'ammontare risultante dall'applicazione del criterio valutativo automatico, ancorato alle rendite catastali.

In tal modo, le condizioni reali del contratto, in particolare il prezzo, non vengono manifestate, tenuto anche conto dei rischi minimi in cui potrebbero incorrere i contraenti nel caso di successiva scoperta dell'operazione da parte dell'Amministrazione finanziaria: si tratta delle sanzioni previste per omissione della richiesta di registrazione del preliminare (art. 69 d.P.R. 131/86) e per occultazione di corrispettivo (art. 72 d.P.R. 131/86).

La mancata registrazione del contratto preliminare di compravendita immobiliare, nell'ambito dell'imposta di registro, comporta:

a) l'evasione dell'imposta fissa di registro sul preliminare e dell'imposta proporzionale di registro sulla eventuale caparra e/o acconto di prezzo (artt. 6, 9 e 10 della Tariffa, Parte prima,

d.P.R. 131/86); b) l'evasione dell'imposta di registro sul prezzo effettivo rispetto a quello dichiarato nel contratto definitivo; c) in caso di contratto preliminare per persona da nominare, l'evasione dell'imposta di registro per effetto della presunzione di doppio trasferimento a seguito di scioglimento della riserva di nomina oltre i termini (art. 32 d.P.R. 131/86).

Sembra opportuno, giunti a questo punto della trattazione, individuare, in modo nitido, i casi in cui il preliminare è soggetto all'obbligo di registrazione con conseguente applicazione dell'imposta di registro.

Invero, le ipotesi che possono verificarsi sono essenzialmente tre: in primo luogo, quella del preliminare concluso per atto pubblico o scrittura privata autenticata da notaio, nel qual caso la registrazione è sempre obbligatoria ai sensi dell'art. 11 della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131/1986.

In secondo luogo, quella del preliminare concluso per scrittura privata non autenticata, in cui promittente venditore sia un privato: anche in questo caso la registrazione è obbligatoria ai sensi degli artt. 1 e 2, comma 1, del d.P.R. n. 131/1986 e dell'art. 10 della tariffa, parte prima.

Infine, quella del preliminare concluso per scrittura privata non autenticata, in cui promittente venditore sia un imprenditore, o comunque un soggetto IVA, nel qual caso, se il contratto preliminare non prevede

dazione di caparra, tutte le disposizioni del preliminare sono soggette ad Iva, e le parti contraenti non sono obbligate a registrare in termine fisso il preliminare (art. 5, comma 2, del d.P.R. n. 131/1986). Se, invece, il contratto preliminare di vendita prevede una caparra, non essendo la caparra, secondo l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria, soggetta ad Iva<sup>26</sup>, è sempre obbligatoria la registrazione nel termine fisso di venti giorni dalla data del contratto<sup>27</sup>.

È da rilevare che, anche laddove la registrazione non sia obbligatoria, è comunque opportuno effettuarla poiché in caso di fallimento del promittente venditore, il contratto preliminare non è opponibile al fallimento se non ha data certa anteriore allo stesso; e la data certa è attribuita principalmente dalla registrazione<sup>28</sup>.

Si consideri, altresì, che anche i benefici riconosciuti agli acquirenti di immobili da costruire (ai sensi del d.lgs. 122/05) presuppongono l'esistenza di un preliminare di data certa.

Gli uffici dell'Agenzia delle Entrate, nella loro attività di tassazione degli atti presentati alla registrazione, non possono limitarsi a considerare la denominazione data dalle parti al contratto presentato per la registrazione, né esclusivamente la formulazione delle disposizioni in esso contenute, tenuto conto che, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, non rileva il *nomen iuris* o la terminologia utilizzata ma la "natura intrinseca e gli effetti giuridici prodotti" (art. 20 d.P.R. 131/86). Per intrinseca natura deve intendersi la ricostruzione giuridica dell'atto risultante dall'esame del suo contenuto, mentre per effetti giuridici devono intendersi le modificazioni che

l'atto stesso produce nelle situazioni giuridiche dei soggetti coinvolti.

Innumerevoli pronunce giurisprudenziali affrontano il problema dell'interpretazione del contratto preliminare e della sua distinzione rispetto ad altre figure affini e al contratto definitivo in particolare.

Secondo la Cassazione<sup>29</sup>, nel valutare se le parti abbiano concluso un contratto definitivo di compravendita o un semplice preliminare, è ne-

<sup>26</sup> Cfr. nota Min. Fin. 3 gennaio 1985, n. 251127.

<sup>27</sup> Occorre precisare che, nel caso in cui il contratto preliminare sia stato stipulato a seguito dell'attività compiuta da un mediatore immobiliare per la conclusione dell'affare, la legge impone anche al suddetto agente immobiliare l'obbligo di richiedere la registrazione [*infra*, in nota 111 di questo testo]

<sup>28</sup> Cfr. art. 2704 del codice civile; art. 18, comma 1, del d.P.R. n. 131/1986.

<sup>29</sup> Sentenza n. 9079 del 21/06/2002, in Banche dati Juris Data - Giurisprudenza.

cessario ricercare “*l’effettiva volontà delle parti, al di là della qualificazione attribuita al contratto stesso*”. Più precisamente, non è incompatibile con la qualificazione del contratto di vendita come definitivo il fatto che l’acquirente si sia impegnato per sé o per persona da nominare, né il fatto che l’alienante si sia impegnato a fornire la prova della proprietà dell’immobile solo al momento della stipula notarile, e neppure l’inclusione nel contratto di una caparra confirmatoria, in quanto essa, anche se più congeniale al contratto

preliminare, è compatibile anche con la struttura del contratto definitivo, qualora non vi sia contemporaneità tra la conclusione del contratto e la completa esecuzione degli obblighi che da esso derivano.

Appare, quindi, ben saldo il principio secondo cui ai fini della qualificazione dell’atto come preliminare non ha rilevanza la denominazione datagli dalle parti, com’è del resto ribadito per ogni ipotesi di *falsa denominatio* dal disposto dell’art. 20 d.P.R. 131/86. “*Al di là della denominazione data dalle parti del contratto, ciò che rileva è il suo contenuto ed è questo che identifica la natura giuridica di ogni singolo contratto*”<sup>30</sup>.

La giurisprudenza<sup>31</sup> ha recepito tale orientamento sentenziando che un contratto preliminare di vendita di un immobile va qualificato tale in base all’effettivo contenuto e non alla definizione che di esso hanno dato i contraenti: “*In applicazione di tale principio consegue che, al fine di accertare se sia stato concluso un contratto definitivo o un contratto preliminare di vendita, il Collegio deve dal complesso delle clausole contrattuali nel loro senso letterale e logico e dal loro contenuto, desumere se le parti hanno voluto attuare il trasferimento della proprietà oppure differirlo facendolo dipendere da una nuova manifestazione di volontà*”<sup>32</sup>.

Non è quindi la qualificazione formale data al negozio dai contraenti ad essere decisiva nella distinzione tra contratto preliminare e definitivo come conferma la Cassazione con sentenza n. 417 del 15/01/92: “*In tema di imposta di registro questa Corte ha già più volte avuto occasione*

<sup>30</sup> Commissione tributaria centrale, decisione n. 2321 del 20/3/87, in Codice Tributario, banca dati de “Il Sole 24 Ore”; Commissione tributaria centrale, decisione n. 5473 del 04/06/85”.

<sup>31</sup> In tal senso: Commissione tributaria centrale, decisione n. 4977 del 20/6/91, Commissione tributaria centrale, decisione n. 5652 del 18/7/91, Commissione tributaria centrale, decisione n. 4648 del 20/7/92, Commissione tributaria centrale, decisione n. 589 del 22/01/93, Commissione tributaria centrale, decisione n. 951 del 10/3/95, tutte in Servizio di documentazione tributaria dell’Agenzia delle Entrate.

<sup>32</sup> Commissione tributaria centrale, decisione n. 4787 dell’08/10/98, in Codice tributario, banca dati de “Il Sole 24 Ore”.

*di affermare che – ai fini della qualificazione di un negozio come preliminare o definitivo di vendita, agli effetti della correlativa tassazione con l'imposta fissa o proporzionale – non rileva il nomen iuris dell'atto, ma l'effettivo contenuto del medesimo*<sup>33</sup>.

A tal fine non sono risolutive né la determinazione esatta della cosa e dell'ammontare del prezzo, elementi la cui specificazione è essenziale in entrambe le ipotesi negoziali<sup>34</sup> né la presenza di eventuali patti contemplanti la *traditio* della cosa o il pagamento del prezzo, di per sé non incompatibili con la qualificazione del contratto come preliminare di vendita<sup>35</sup>.

È decisivo verificare di volta in volta se la promessa di vendita conserva i caratteri propri di un preliminare ovvero assume la natura di atto traslativo<sup>36</sup>. La Commissione Tributaria Centrale, sez.14, con sentenza n. 2549 del 3/10/1983 ha disposto che *“l'elemento che discrimina la vendita dalla promessa è il trasferimento attuale o differito della proprietà coordinato al consenso dei contraenti”* che nel contratto preliminare di vendita è volto *“ad un impegno di prestare un'ulteriore manifestazione di volontà per attuare il trasferimento”*<sup>37</sup>.

Tale criterio distintivo tra le due figure giuridiche ha seguito la Commissione tributaria centrale in una serie di decisioni che hanno individuato la presenza della *volontà di stipulare* un preliminare di vendita<sup>38</sup>.

Sulla discriminazione fra contratto preliminare e contratto definitivo si era espressa con un giudicato che conserva la sua attualità, la Corte di Cassazione, sezione civile I, con sentenza 1 dicembre 1962, n. 3250, di cui uno stralcio si ritiene di dover riportare testualmente: *“Da un lato la*

<sup>33</sup> In Codice tributario, banca dati de “Il Sole 24 Ore”.

<sup>34</sup> Cassazione n. 2268 del 15/04/82, in Giurisprudenza italiana, 1984, I, p. 181

<sup>35</sup> Cassazione n. 3001 del 13/05/82, in Giustizia civile, 1982, p. I, p. 2697

<sup>36</sup> In tal senso: Cassazione, sentenza n. 3696 del 18/11/74, in Giurisprudenza italiana, Rep. 1974, p.2588 n. 114: *“Si ha contratto preliminare e non già contratto traslativo, quando la comune intenzioni delle parti sia diretta non a trasferire la proprietà della cosa, ma a dar vita ad un vincolo obbligatorio che la impegni ad una successiva manifestazione della volontà di trasferire”*. Conforme: Cassazione, sentenza n. 5940 del 5/11/1980, in Giustizia civile, massimario 1980, p. 2483.

<sup>37</sup> In Codice tributario, banca dati de “Il Sole 24 Ore”.

<sup>38</sup> In tal senso: Commissione tributaria centrale, decisione n. 6798 del 21/11/89, Commissione tributaria centrale, decisione n. 2387 dell'01/04/92, Commissione tributaria centrale, decisione n. 2828 del 28/05/96, Commissione tributaria centrale, decisione n. 2743 del 29/05/97, Commissione tributaria centrale, decisione n. 4988 del 17/10/97, Commissione tributaria centrale, decisione n. 2401 dell'08/05/98, tutte in Servizio di documentazione tributaria dell'Agenzia delle Entrate.

*trasmissione della cosa ed il pagamento del prezzo sono compatibili con la promessa bilaterale, se fatti in contemplazione di una vendita futura, e dall'altro la terminologia "prometto di vendere e di acquistare" non è automaticamente indicativa della promessa, e la cosiddetta anticipazione degli effetti della vendita, se il differimento della manifestazione di volontà non risulti chiaramente dal contratto, può essere indice dell'intento di porre in essere il contratto definitivo*<sup>39</sup>.

La diretta conseguenza è che solo quando l'atto riveste carattere strumentale e preparatorio di un successivo contratto, esaurendo la propria portata sul piano obbligatorio, deve applicarsi la sola imposta fissa di registro: il contratto per essere qualificato meramente preliminare non deve essere idoneo a produrre il trasferimento del diritto reale di proprietà senza successivo consenso<sup>40</sup>.

E per la Suprema Corte di Cassazione rientra in tale ambito impositivo anche un contratto preliminare di vendita, completo di tutti gli elementi richiesti dal contratto definitivo con previsione di possesso immediato *medio tempore* in capo al futuro acquirente ed espressivo, quindi, di una semplice volontà riproduttiva di esso in un atto pubblico, qualora sia sottoposto a condizione

sospensiva dipendente dalla volontà di un terzo (*contratto preliminare sottoposto a condizione sospensiva*) in quanto produttivo di soli effetti obbligatori e non traslativi<sup>41</sup>.

Diversamente, nel caso in cui il contratto contenga tutti gli elementi dell'atto di vendita producendo, immediatamente, effetti traslativi, è dovuta l'imposta proporzionale: qualora, con scrittura privata, le parti dispongano il trasferimento di proprietà di un bene immobile a titolo oneroso come effetto della scrittura stessa, e in essa sia stato fissato il prezzo e stabilita una penale per la parte inadempiente, tale scrittura deve es-

<sup>39</sup> In Foro Italiano, anno 1963, I, p. 1475.

<sup>40</sup> In tal senso: Commissione tributaria centrale, decisione n. 1597 del 25/03/82, in Commissione tributaria centrale, 1982, I, p. 503; Commissione tributaria centrale, decisione n. 3223 dell'11/6/82, in Commissione tributaria centrale, 1982, I, p. 793; Commissione tributaria centrale decisione n. 380 del 15/4/83, in Commissione tributaria centrale, 1983, I, p. 123; Commissione tributaria centrale, decisione n. 7960 del 28/08/84, in Servizio di documentazione tributaria dell'Agenzia delle Entrate.

<sup>41</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 7345 del 2/10/87, in Servizio di documentazione tributaria dell'Agenzia delle Entrate. In senso conforme anche: Commissione tributaria centrale, decisione n. 4116 del 25/11/83, in Servizio di documentazione tributaria dell'Agenzia delle Entrate; Commissione tributaria di 1° grado di Roma, sentenza del 21/11/88, in Codice tributario, banca dati de "Il Sole 24 Ore".

sere assoggettata ad imposta di registro in misura proporzionale quale atto di compravendita<sup>42</sup>.

Significativo è che in sede fiscale è stata negata rilevanza di per sé alla circostanza che le parti si siano impegnate alla successiva stipulazione di un atto pubblico di trasferimento, al fine di distinguere la vendita dalla promessa di vendita, visto che l'atto definitivo può avere anche la sola funzione di *“riprodurre gli elementi del negozio già fissati nella precedente scrittura privata, per quegli effetti che, specie nei confronti dei terzi, derivano per i trasferimenti immobiliari soltanto dall'atto pubblico”*<sup>43</sup>.

Conseguentemente, anche il fatto che le parti si siano impegnate ad addivenire ad un atto pubblico di trasferimento risulta non rilevante al fine di distinguere la vendita dalla promessa di vendita, in quanto l'atto pubblico può avere la sola funzione di riprodurre gli elementi della vendita posta in essere con la precedente scrittura privata<sup>44</sup>.

In altre parole, la successiva stipula del rogito notarile, nel caso in cui sia prescritta la forma *ad substantiam*, pur potendo costituire un indicatore della volontà delle parti di obbligarsi, per mezzo della promessa, ad una futura manifestazione del consenso, non è sufficiente ad impedire l'assoggettamento dell'atto (preliminare) alle normali imposte proporzionali, purché esso produca l'immediato trasferimento del bene<sup>45</sup>.

Riassumendo, in relazione alle sopra elencate situazioni, per poter esattamente stabilire se è nelle intenzioni<sup>46</sup> delle parti stipulare un contratto preliminare ovvero un contratto definitivo con riserva di stipula

<sup>42</sup> In tal senso: Commissione tributaria centrale, decisione n. 2155 del 01/06/1981, in Servizio di documentazione tributaria dell'Agenzia delle Entrate; Commissione tributaria centrale, decisione n. 778 del 16/5/83 in Servizio di documentazione tributaria dell'Agenzia delle Entrate.

<sup>43</sup> Commissione tributaria centrale, decisione n. 2777 del 06/12/79, in Giurisprudenza delle imposte, 1980, p. 326.

<sup>44</sup> In tal senso: Commissione tributaria centrale, decisione n. 6217 del 02/10/90, in Servizio di documentazione tributaria dell'Agenzia delle Entrate.

<sup>45</sup> La Commissione tributaria centrale si è espressa anche in senso opposto con decisione n. 10111 del 22 novembre 1984 non avendo dubbi – in questo caso – nel considerare determinante la stipula di un futuro atto definitivo: *“La clausola, contenuta nel contratto, dell'impegno delle parti ad addivenire a futura stipulazione, entro precisi termini, di formale atto pubblico, è prova che la scrittura privata sottoposta a registrazione in misura fissa costituisce una preliminare vendita”*.

<sup>46</sup> Commissione tributaria centrale, decisione n. 4179 del 03/05/74, in Codice tributario, banca dati de “Il Sole 24 Ore”.

del rogito notarile è necessario conoscere quale sia in concreto la volontà dei contraenti<sup>47</sup>, se cioè vogliono rinviare o realizzare subito gli effetti traslativi del contratto. *“Nessuna rilevanza assume, quindi, la circostanza che le parti abbiano denominato il contratto “preliminare” o “definitivo”: quel che conta è la volontà reale e non l’espressione formale di essa”*<sup>48</sup>. Non sono decisivi in materia né il trasferimento del possesso del bene o il pagamento del prezzo, né il dato letterale costituito dalla intitolazione del contratto come compromesso, né la riserva di futura formazione di atto pubblico.

La dottrina ha preso una netta posizione in seguito alla legge di registro introdotta con il d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634 (dopo l’abrogazione della vecchia legge n. 3269 del 30 dicembre 1923). *“Il disposto dell’art. 10 della Tariffa Parte I deve trovare la sua pratica applicazione in armonia con il contenuto dell’art. 19 del decreto (interpretazione degli atti), con la conseguenza che, se dal controllo della scrittura l’Ufficio del registro dovesse riscontrare l’esistenza di disposizioni tali da configurare un vero e proprio trasferimento della proprietà, si renderebbero, in tal caso, applicabili, per l’atto in questione, le normali aliquote proporzionali di cui ai precedenti articoli della Tariffa”*<sup>49</sup>.

Come, difatti, è stato ampiamente riconosciuto, sia dalla dottrina sia dalla giurisprudenza, la strumentalità e la provvisorietà sono due aspetti che connotano il profilo preparatorio del contratto preliminare<sup>50</sup>. Suc-

<sup>47</sup> In senso conforme, Cassazione, sentenza n. 4064 del 09/05/97, in Servizio di documentazione tributaria dell’Agenzia delle Entrate: *“In tema di imposta di registro, se è vero che al fine dell’applicazione dell’imposta occorre avere riguardo agli effetti che l’atto è idoneo a produrre, indipendentemente dalla qualificazione che le parti possono avergli dato, non è men vero che il criterio per interpretare la volontà negoziale racchiusa in un atto non può che essere, in primo luogo, quello che tiene conto di quanto le parti stesse hanno dichiarato. Pertanto, se nello stipulare il contratto di vendita di un immobile le parti hanno esplicitamente affermato di volerne subordinare gli effetti al verificarsi di una determinata condizione, è solo in presenza di precisi ed univoci elementi di segno contrario contenuti nell’atto medesimo che si potrebbe negare essere stata appunto la volontà negoziale delle parti orientata a sospendere l’efficacia dell’atto sino a quando non si fosse avverata l’ipotizzata condizione”*.

<sup>48</sup> S. DE FRANCESCO, *Compravendite immobiliari. Rilevanza del contratto preliminare*, in *Il Fisco*, 1987, n. 14, p. 2194.

<sup>49</sup> G. MAS, *Il compromesso di vendita nell’imposta di registro*, in Commissione tributaria centrale, 1983, vol. II, p. 1067.

<sup>50</sup> F. MESSINEO, *Contratto preliminare, contratto preparatorio e contratto di coordinamento*, in *Enciclopedia del diritto*, vol. X, 1962, p. 166: *“Il contratto preliminare è inteso, intanto, a fissare i punti essenziali del futuro contratto definitivo, così da stabilire il minimum, cui si deve osservare; e da vincolare, per un verso, le parti, o una di esse,*

cessivamente la Cassazione<sup>51</sup> ha stabilito che il contratto preliminare è fonte di un obbligo a contrarre e genera, quindi, un diritto alla conclusione di un contratto definitivo e non direttamente alla prestazione che ne forma oggetto.

E nel non agevole compito di interpretazione si deve anche ricorrere ai canoni dettati dall'art. 1362 del codice civile così come ha fatto la Commissione tributaria centrale nell'emettere la decisione n. 4441 del 24/6/89<sup>52</sup> sostenendo che al fine di individuare la natura preliminare di un contratto è necessario utilizzare i canoni interpretativi di cui all'art. 1362 c.c. in base al quale nell'interpretare il contratto si deve indagare quale sia stata la comune intenzione delle parti e non limitarsi al senso letterale delle parole e si deve anche valutare il loro comportamento complessivo posteriore alla conclusione del contratto.

In applicazione di tale principio consegue che, al fine di accertare se sia stato concluso un contratto definitivo o un contratto preliminare di vendita, dal complesso delle clausole contrattuali nel loro senso letterale e logico e dal loro contenuto, si deve desumere se le parti hanno voluto attuare il trasferimento della proprietà oppure differirlo facendolo dipendere da una nuova manifestazione di volontà, contemplando il comportamento dei contraenti per effetto di trasposizione della norma civilistica interpretativa degli atti negoziali posta dall'art. 1362 del codice civile<sup>53</sup>.

Coerentemente con questa impostazione, peraltro molto nitida, si è pronunciata anche la Cassazione con sentenza n. 564 del 17/01/2001: *“Lo stabilire se le parti abbiano inteso stipulare un contratto definitivo o dar vita ad un contratto preliminare di compravendita, rimettendo l'effetto traslativo ad una successiva manifestazione di consenso, si risolve in un accertamento di fatto riservato al giudice di merito; tale accertamento è incensurabile in Cassazione se è sorretto da una motivazione sufficiente ed esente da vizi logici o da errori giuridici, e sia il risultato di un'interpretazione condotta nel rispetto delle regole di ermeneutica contrattuale dettate dagli art. 1362 ss. c.c.”*<sup>54</sup>.

a tradurli nel contratto futuro; e, per altro, ad assicurare le parti, o una di esse, che il contenuto del futuro contratto è individuato, e non deve oltrepassare il contenuto sancito nel preliminare”.

<sup>51</sup> Sentenza n. 12608 del 16/10/2001, in *Giurisprudenza italiana*, Repertorio 2001, p. 2829, n. 374.

<sup>52</sup> In Servizio di documentazione tributaria dell'Agenzia delle Entrate.

<sup>53</sup> Commissione tributaria centrale, decisione n. 2065 del 14/7/83, in *Commissione tributaria centrale*, 1983, I, p. 715.

<sup>54</sup> In *Giurisprudenza italiana*, Repertorio 2001, voce *Obbligazione e contratti*, p.

Si ritiene possa essere, a questo punto, interessante la posizione che il Ministero delle Finanze ha inteso render nota in più di una occasione in ordine al trattamento riservato ai fini dell'imposta di registro alla promessa di vendita.

A dire il vero, inizialmente non si è posto la relativa problematica e nella circolare n. 7/302692 del 10 gennaio 1973 emanata per impartire istruzioni sull'applicazione della nuova legge di registro, non vi ha fatto esplicito riferimento. In seguito, invero, è stato investito della questione ed ha dovuto esprimersi con interventi solutori in riferimento a specifiche fattispecie portate dalle parti interessate in contestazione.

Si è pronunciato, in particolare, con Risoluzione n. 302028 del 19 dicembre 1974 in relazione ad una promessa di vendita di fabbricato di civile abitazione portata da un atto il quale, oltre all'obbligo di concludere il contratto definitivo, conteneva altre disposizioni, quali il versamento contestuale e, successivamente, a scadenze determinate, di acconti sul prezzo della futura vendita, regolarmente fatturati con addebito dell'imposta sul valore aggiunto.

Dopo avere precisato che le promesse di vendita aventi contenuto meramente obbligatorio, e quindi non traslativo della proprietà, non comportano, per l'Iva, ai sensi degli artt. 2 e 6 del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, il sorgere dell'obbligazione tributaria, ha dichiarato: *“Conseguentemente, agli effetti dell'imposta di registro sono, in ogni caso, soggette a registrazione in termine fisso ed al pagamento dell'imposta fissa, a norma dell'art. 5, primo comma, del d.P.R. 26/10/72 n. 634 e dell'art. 10 della prima parte della Tariffa Allegato A al decreto medesimo”*<sup>55</sup>.

L'Amministrazione finanziaria è intervenuta con Risoluzione ministeriale n. 250735 del 20/07/76 in relazione ad un atto di compravendita di immobile tra un curatore fallimentare ed un privato in esecuzione di un precedente contratto preliminare di vendita stipulato dal costruttore

2830, n. 376: *“Nella specie la S.C. ha confermato la sentenza di merito, la quale aveva accertato che le parti avevano dato vita ad un contratto preliminare sul rilievo che le espressioni usate, univoche nel senso della non definitività della vendita, erano confermate dal concreto regolamento del rapporto, in particolare dalla natura del bene oggetto del contratto – un villino ancora in corso di costruzione – e dal differimento del trasferimento del possesso al momento della stipula notarile, essendo prevista la concessione della detenzione, a titolo precario, al termine dei lavori eseguiti secondo progetto; ed aveva escluso che l'integrale pagamento del prezzo prima del definitivo contraddicesse la natura di contratto preliminare in considerazione dell'interesse rispettivo delle parti, consistente nel finanziamento del progetto edificatorio e nel beneficio di evitare la lievitazione dei prezzi”*.

<sup>55</sup> In Servizio di documentazione tributaria dell'Agenzia delle Entrate.

successivamente fallito<sup>56</sup>. Il corrispettivo era stato fissato in L. 20.000.000 anziché L. 10.000.000 come risultava dal preliminare di vendita: “*Orbene, se per il pagamento di parte del corrispettivo fissato nel successivo atto di trasferimento di proprietà sia stata emessa fattura e il preliminare sia stato regolarmente assoggettato ad imposta di registro, non vi è dubbio che l'atto in questione sconterà l'Iva sui residui L.10.000.000 nonché l'imposta fissa di registro ai sensi dell'art. 38 del d.P.R. 26ottobre 1972 n. 634 (ora art. 40 d.P.R. n. 131/86), atteso che il curatore fallimentare è considerato soggetto passivo d'Iva. Invece, nell'ipotesi in cui il preliminare non sia stato registrato, ovvero il pagamento in conto prezzo non risulti debitamente fatturato, l'Iva sarà dovuta sull'intero importo di L.20.000.000, salva l'applicazione anche dell'imposta di registro ove la natura del preliminare possa fare intravedere un vero e proprio atto di trasferimento*”.

Il Ministero delle Finanze si è espresso nel senso dell'effettivo contenuto nel caso di atto pubblico in cui è stato trasfuso il contenuto di una precedente scrittura privata: lo stesso è assoggettato alla sola tassa fissa di registro a condizione che non contenga innovazioni rispetto alla precedente scrittura privata e che quest'ultima sia giuridicamente idonea a produrre effetti reali, come il trasferimento di un immobile (*Risoluzione ministeriale n. 301596 dell'08/01/76*)<sup>57</sup>.

Nella fattispecie – dunque – anche se le parti hanno attribuito alla scrittura privata l'intestazione di preliminare di vendita, ed anche se nella medesima si fa riferimento a un successivo atto pubblico di compravendita da redigere, la stessa è stata ritenuta idonea ad attuare il trasferimento dell'immobile in base al suo contenuto sostanziale.

Si vuole aggiungere che l'Amministrazione finanziaria è intervenuta in seguito per la soluzione di casi dubbi, formulando alcuni criteri distintivi tra contratto preliminare e definitivo che possono suscitare perplessità visto che valorizzano anche elementi di natura empirica non sempre condivisibili nella sostanza. Con Risoluzione n. 251294 del 05/05/8192 ha chiarito alcune perplessità sulla vera natura di un atto qualificato come preliminare, e dall'attenta lettura dello stesso ha meditato su alcuni punti che fanno emergere la sua vera natura di atto non definitivo e non traslativo: 1) “*Nell'art. 1 il compratore dichiara di acquistare per sé o per persona da nominare: tale formula è propria soltanto nel contratto preliminare in quanto l'atto traslativo del diritto di proprietà*

<sup>56</sup> S. GALLO, *La promessa di vendita*, in *Il Fisco* n. 23 del 1986 p. 3603.

<sup>57</sup> In Servizio di documentazione tributaria dell'Agenzia delle Entrate.

*non può prescindere dalla indicazione esatta di entrambi i soggetti; 2) Con l'art. 2 viene stabilita la rateizzazione del prezzo in tre rate. Su un totale di L.180.000.000, la prima di soli 10.000.000, in misura molto modesta, è indicata come pagata alla firma del presente preliminare, sembra, a parte l'improprietà formale, avere una funzione di caparra confirmatoria; 3) L'art. 6 prevede il rinvio dell'immissione in possesso al momento della firma del contratto definitivo, quindi anche lo stato di fatto non subisce con l'atto in argomento alcuna variazione; 4) Con l'art. 7, le parti conven-gono che la compravendita avverrà con atto notarile, quindi anche questa formulazione non può che ribadire la natura di preliminare dell'atto cui si discute; 5) Infine, con l'art. 9 le parti espressamente dispongono che il trasferimento della proprietà dei beni e dei diritti è prevista dopo il pagamento dell'ultima rata del prezzo convenuto”.*

Così operando, il Ministero delle Finanze ha suggerito agli Uffici finanziari di avvalersi di una serie di elementi da cui desumere la eventuale natura traslativa del contratto preliminare, come l'esatta indicazione dei soggetti partecipanti all'atto, la determinazione del prezzo o delle modalità di pagamento fino al saldo, l'integrale versamento del corrispettivo. Viceversa, è stato ritenuto che il rinvio dell'immissione nel possesso e la previsione della caparra confirmatoria inducono a qualificare l'atto come preliminare.

Tutto considerato può essere giustificabile non considerare determinanti i primi quattro punti del parere ministeriale che si basa su aspetti che non sono stati ritenuti fondamentali dalla giurisprudenza<sup>58</sup> e dalla dottrina per qualificare un atto preliminare piuttosto che definitivo<sup>59</sup>. Decisivo appare, piuttosto, il quinto punto visto che l'indirizzo ripetuto della giurisprudenza e dottrina dominante denota, in particolare, che

<sup>58</sup> In senso conforme, Cassazione, sentenza n. 4032 del 2/09/78, in Foro italiano, 1979, p. 730: “Va cassata per difetto di motivazione la sentenza che, senza altrimenti dimostrare la necessità di un'ulteriore attività negoziale delle parti ai fini del trasferimento della proprietà, qualifichi un contratto come preliminare e non definitivo di vendita immobiliare sulla base dei seguenti elementi: a) riserva di nomina del contraente; b) versamento di una somma a titolo di caparra; c) previsione di un futuro atto pubblico di trasferimento; d) deroga alla disciplina in tema di vendita a misura; e) pendenza delle operazioni di misurazione, rilevazione planimetrica e delimitazione del fondo oggetto della vendita”.

<sup>59</sup> In tal senso: Commissione tributaria centrale, decisione n. 6599 del 4/10/91, Commissione tributaria centrale, decisione n. 2828 del 28/05/96, in Servizio di documentazione tributaria dell'Agenzia delle Entrate. Contra: Commissione tributaria centrale, decisione n. 6324 del 26/09/91, in Servizio di documentazione tributaria dell'Agenzia delle Entrate.

l'elemento differenziatore di un contratto definitivo di compravendita da uno preliminare consiste unicamente nella volontà dei contraenti rivolta, rispettivamente, a trasferire direttamente la proprietà ovvero ad obbligarsi a prestare in un momento successivo il consenso al trasferimento.

Un discorso a parte merita la pattuizione di una caparra confirmatoria che in sostanza serve a garantire l'adempimento della obbligazione principale. C'è chi ritiene che *“il versamento di un caparra confirmatoria è incompatibile con la qualificazione del contratto come definitivo di vendita, e cioè come contratto immediatamente traslativo del diritto di proprietà, giacché, in tal caso, essendo il diritto ormai trapassato, non sarebbe concepibile un recesso del venditore a norma dell'art. 1385, comma 2, codice civile, e perciò la caparra non avrebbe ragion d'essere”*<sup>60</sup>. La diretta conseguenza sul piano tributario è che l'inserimento della caparra sia una caratteristica tipica del contratto preliminare, non idoneo a trasferire e, come tale, non soggetto all'imposta proporzionale.

Tale conclusione non è confermata dalla giurisprudenza che ha espressamente stabilito come *“il versamento di una somma a titolo di caparra da parte di uno dei contraenti, pur se si presenta astrattamente più congeniale ad un contratto preliminare, non è necessariamente incompatibile con la natura definitiva del contratto, atteso che la caparra confirmatoria, se presuppone la non contemporaneità tra conclusione e completa esecuzione del contratto, non comporta, nel contratto medesimo, un difetto di attitudine a produrre immediatamente un risultato giuridico definitivo, tale da realizzare, pur non esauendolo, l'assetto di interessi proposti dai contraenti”*<sup>61</sup>.

Più di natura generale e tesa ad affermare solo un principio è apparsa la posizione dell'Amministrazione finanziaria nella Risoluzione del 18/06/90 prot.260133 in cui si osserva che *“al fine di individuare la natura preliminare o definitiva di un contratto di vendita occorre ricercare l'effettiva volontà dei contraenti, per accertare se essa sia rivolta direttamente al trasferimento della proprietà, ovvero a dar vita ad un rapporto obbligatorio che li impegna ad una ulteriore manifestazione di volontà che operi l'effetto traslativo”*<sup>62</sup>.

<sup>60</sup> 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*, III, Aspetti finanziari e tributari, Milano 1986, p. 651.

<sup>61</sup> Cassazione, sentenza n. 3931 dell'08/06/83, in *Foro italiano*, Repertorio 1983, p. 694, n. 254.

<sup>62</sup> In Servizio di documentazione tributaria dell'Agenzia delle Entrate.

Recentemente la Direzione regionale della Lombardia si è espressa con un parere<sup>63</sup> in merito al regime, ai fini dell'imposta di registro, di un contratto preliminare di vendita di un terreno agricolo nel quale viene previsto il pagamento immediato dell'intero corrispettivo. Ha, prima di tutto, chiarito che il fatto che il prezzo sia stato interamente pagato prima della stipula del preliminare non toglie che il contratto rimanga un preliminare e non un contratto definitivo. In sostanza, si è in presenza di un patto di pagamento anticipato del prezzo, che costituisce una obbligazione autonoma rispetto al preliminare e al definitivo e come tale autonomamente imponibile. In conseguenza di ciò, a tale patto si dovrà applicare l'imposta proporzionale del 3%, così come previsto dall'art. 9 della Tariffa allegata al Testo Unico dell'imposta di registro. In sintesi, il contratto in esame deve essere registrato con l'applicazione della tassa fissa (Euro 168) in quanto preliminare e dell'imposta proporzionale del 3% riferita al patto di anticipazione del prezzo. Per quanto riguarda, poi, la quietanza del pagamento effettuato contenuta nel medesimo contratto, l'art. 21, comma 3, d.P.R. 131/86 prevede che non sono soggette ad imposta le quietanze rilasciate nello stesso atto che contiene le disposizioni cui si riferiscono.

<sup>63</sup> Direzione Regionale della Lombardia, parere prot. 90421 del 20/10/2000, in Servizio di documentazione tributaria dell'Agenzia delle Entrate: *“Quando verrà registrato il contratto definitivo, lo stesso verrà assoggettato ad imposizione in base a quanto previsto dall'art. 1 della tariffa, nella misura che allora risulterà dovuta a seconda – tra l'altro – della natura del terreno al momento della stipula del contratto definitivo (così l'art. 43 del d.P.R. citato). In principio, poiché il patto di anticipazione del prezzo è autonomamente imponibile, in sede di registrazione del definitivo non dovrebbe operarsi alcuno scomputo con riferimento a quanto versato per tale patto al momento della registrazione del preliminare. Tuttavia, la nota all'art. 10 prevede che in caso di versamento di un acconto (imponibile anch'esso nella misura prevista dall'art. 9) quanto pagato è imputato all'imposta principale dovuta per la registrazione del definitivo. Questa Direzione Regionale ritiene che non operare la stessa imputazione in caso di pagamento anticipato del prezzo intero, comporterebbe un'irragionevole e ingiustificato trattamento differenziato per fattispecie sostanzialmente identiche: infatti non si vede alcuna ragione per cui nel caso in cui il prezzo venga pagato per intero (e in sostanza ci si trovi di fronte ad un “acconto integrale”) tale scomputo non si debba effettuare. All'atto della liquidazione dell'imposta proporzionale sul definitivo, l'Ufficio dovrà perciò procedere allo scomputo della parte di quanto versato al momento della registrazione del preliminare per cui non spetta rimborso al contribuente (e cioè il 3% calcolato sul prezzo corrispettivo)”*.

### 3. *Il contratto preliminare unilaterale*

Nell'accezione "contratti preliminari di ogni specie" è ricompresa, oltre al contratto preliminare bilaterale, la figura del contratto preliminare unilaterale che è tale quando produce obbligazione (di stipulare il definitivo) soltanto *ex uno latere*, vale a dire con prestazione o obbligazione di una sola parte.

Prassi e dottrina giuridica distinguono contratti preliminari bilaterali e unilaterali, secondo che l'obbligazione di contrarre in futuro sia reciprocamente assunta da entrambe le parti ovvero da una sola, restando l'altra soltanto creditrice e non anche debitrice a propria volta<sup>64</sup>.

Autorevole dottrina ha messo, poi, in risalto anche gli aspetti che accomunano il preliminare unilaterale ed il contratto bilaterale<sup>65</sup>.

Questa tipologia di preliminare unilaterale si differenzia, dunque, dal contratto preliminare bilaterale esclusivamente per il fatto che l'impegno tipico di contrarre vi è assunto da una parte soltanto, restando invece l'altra parte libera da ogni vincolo<sup>66</sup>. "*Per il resto il contratto preliminare unilaterale conserva tutte le caratteristiche proprie del preliminare bilaterale e quindi anche quella, fondamentale, di essere strutturalmente autonomo rispetto al negozio definitivo*"<sup>67</sup>.

Riconoscendo il nesso strumentale che lega il contratto preliminare unilaterale al contratto definitivo, non muta il quadro impositivo di tale figura rientrando pienamente nelle previsioni dell'art. 10 della Tariffa, parte prima, d.P.R. 131/86 che assoggetta alla sola tassa fissa i contratti preliminari di ogni specie.

<sup>64</sup> G. GABRIELLI, Questioni recenti in materia di contratto preliminare, in *Studium Iuris*, Milano, 1995-96, p. 176.

<sup>65</sup> A tal riguardo è significativa la riflessione di G. MIRABELLI [in "*Dei contratti in generale*", Libro IV, tomo II, Commentario al codice civile, 1961, p. 213], il quale sostiene che "il contratto preliminare, comunque lo si configuri, non può contenere l'obbligo a formare un negozio unilaterale, giacché con esso viene prevista una futura attività di tutte le parti di un contratto".

E c'è chi sottolinea come il preliminare unilaterale si perfezioni soltanto quando vi sia l'accettazione del promissario. "Di conseguenza, pur essendo unilaterale come contratto, non lascia di essere un negozio bilaterale" [F. MESSINEO, *Contratto preliminare, contratto preparatorio e contratto di coordinamento*, in *Enciclopedia del diritto*, vol. X, 1962, p. 171].

<sup>66</sup> G. GABRIELLI, *Il contratto preliminare*, Milano, 1970, p.303: "Il contratto preliminare unilaterale è l'accordo in base al quale una parte accetta di prestare un consenso definitivo accontentandosi, da parte dell'altre, di un consenso meramente preliminare".

<sup>67</sup> P. FORCHIELLI, voce *Contratto preliminare*, in *Novissimo Digesto Italiano*, vol. IV, 1959, p. 685.

Può accadere che sia stabilita anche una controprestazione (o “premio”) a favore del contraente che assume l’obbligo a contrarre e che l’operazione non sia imponibile agli effetti dell’imposta sul valore aggiunto (non riguarda un operatore economico): la fattispecie fuoriesce dall’ambito di applicazione dell’art. 10 del Testo Unico sopra citato. In tal caso, si applica l’imposta di registro proporzionale sull’attribuzione patrimoniale in cui consiste il “premio” in questione.

Ed in particolare, la misura dell’imposta su tale attribuzione dipende dalla natura del bene ceduto o dell’obbligazione assunta “in premio”. Se trattasi di una somma di denaro (come generalmente avviene) si applica l’art. 9 Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. 131/86 con aliquota pari al 3% (atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale).

#### 4. *Il contratto preliminare: sua forma*

Oltre a rientrare nell’art. 10, parte prima della Tariffa allegata al d.P.R. 131/86, il preliminare rientra anche nella previsione del disposto dell’art. 1 lettera a) della parte seconda della stessa Tariffa, tra gli atti che se formati “mediante corrispondenza” sono soggetti a registrazione solo “in caso d’uso”, cioè solo nell’ipotesi di uso amministrativo dell’atto secondo la previsione dell’art. 6 del medesimo d.P.R. 131/86.

Al verificarsi del caso d’uso, pertanto, la corrispondenza va presentata all’ufficio per la registrazione, previa applicazione dell’imposta di bollo.

Per l’art. 6 del Testo Unico si ha caso d’uso “*quando un atto si deposita, per essere acquisito agli atti, presso le cancellerie giudiziarie nell’esplicazione di attività amministrative o presso le amministrazioni dello Stato e degli enti pubblici territoriali e rispettivi organi di controllo, salvo che il deposito avvenga ai fini dell’adempimento di un’obbligazione delle suddette amministrazioni, enti o organi ovvero sia obbligatorio per legge o regolamento*”.

Nella parte seconda della Tariffa annessa al Testo Unico dell’imposta di Registro sono indicati gli atti soggetti a registrazione solo in caso d’uso. La corrispondenza si trova nell’art. 1 lett.a) della parte seconda. Per corrispondenza si intendono gli scritti, anche se consegnati *brevi manu* e non spediti per posta od in altro modo.

L’art. 1, lettera a) parte seconda della Tariffa allegata al d.P.R. 131/86 annovera, però, alcune esclusioni da questo trattamento: tra gli altri non vi sono ammessi gli atti per i quali dal Codice civile è richiesta a pena di

nullità la forma scritta. A tal proposito bisogna, allora, rifarsi alla disciplina dell'art. 1351 del codice civile in tema di "forma" del contratto: "*Il contratto preliminare è nullo se non è fatto nella stessa forma che la legge prescrive per il contratto definitivo*".

La conclusione è che la figura del preliminare più diffusa nella prassi, quella del "preliminare di vendita immobiliare", anche nel caso in cui si perfezioni "mediante corrispondenza", resta esclusa da tale trattamento tributario meno oneroso<sup>68</sup>.

Per completezza d'informazione e per i suoi riflessi fiscali, si cita una tesi minoritaria sostenuta in dottrina<sup>69</sup> per cui la portata dell'art. 1351 c.c. sarebbe in effetti ristretta a quella tipologia di contratto preliminare che contempla il ricorso alla sentenza di cui all'art. 2932 in caso di inadempimento dell'obbligo di concludere il definitivo. Il contratto preliminare resterebbe, invece, in forma libera quando il titolo ne esclude l'esecuzione specifica, secondo l'ipotesi espressamente prevista dall'art. 2932, comma 1, codice civile. "*Ma questo collegamento pare estraneo all'impostazione della norma tributaria che valorizza il formalismo civilistico piuttosto come indice di maggiore importanza economica del negozio*"<sup>70</sup>. Tanto più se si pensa che è stata introdotta l'imposta di trascrizione per i preliminari (Legge 28 febbraio 1997 n. 30) dei contratti che trasferiscono, tra le altre ipotesi, la proprietà dei beni immobili (art. 2645 bis c.c.) e che devono essere redatti in forma scritta.

Restando in tema di obbligo di registrazione solo "in caso d'uso" del contratto preliminare si richiama, a questo punto, l'art. 5, comma 2, d.P.R. 131/86 che prevede tale regime più generalmente per le scritture private non autenticate "*se tutte le disposizioni in esse contemplate sono relative ad operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto*". Il trattamento fiscale meno intenso – che consiste nell'assoggettamento a registrazione "in caso d'uso" – in questo caso dipende dal venire ad esistenza di operazioni soggette all'IVA.

<sup>68</sup> In senso conforme: L. GAIANI, *Preliminari di compravendita immobiliari di operazioni soggette a Iva: come si applica l'imposta di registro*, Informatore Pirola, 1999, n. 30, p. 2934: "È dunque pacifico che, ai contratti preliminari relativi a compravendite di beni immobili, non si applichi il disposto di cui al ricordato art. 1, lett. a), della Tariffa parte seconda, con la conseguenza che essi, se si aderisce al ricordato pensiero ministeriale, risulteranno comunque soggetti a registrazione in termine fisso".

<sup>69</sup> Per tutti, L. MONTESANO, *Contratto preliminare e sentenza costitutiva*, Napoli, 1953, p. 99.

<sup>70</sup> R. BRACCINI, voce *Contratto preliminare*, Diritto Tributario, in Treccani giuridica, p. 6.

È molto diffuso il convincimento che per i contratti preliminari di compravendita immobiliare, relativi ad operazioni soggette ad IVA, non scatti l'obbligo di registrazione in termine fisso a seguito del principio di alternatività IVA/Registro (art. 5, comma 2, d.P.R. 131/86) o, in ogni caso, che tale obbligo sorga solo se il contratto prevede la dazione di somme a titolo di caparra confirmatoria.

Tale opinione strida con la presa di posizione dell'Amministrazione finanziaria, nonché con parte della dottrina e della giurisprudenza.

Ebbene, l'art. 5 del d.P.R. 131/86 prevede al comma 1 che sono soggetti a registrazione in termine fisso (entro venti giorni dalla data dell'atto come stabilito dal successivo art. 13) gli atti indicati della Parte prima della Tariffa allegata al medesimo decreto. L'art. 10 di tale Tariffa stabilisce che sono soggetti a registrazione i contratti preliminari di ogni specie, con applicazione dell'imposta in misura fissa (Euro 168). Il comma 2 dell'art. 5 del d.P.R. 131/86 dispone, come già detto, la registrazione solo in caso d'uso degli atti non autenticati che prevedono esclusivamente disposizioni relative ad operazioni soggette ad IVA.

Ma in presenza di contratti preliminari relativi, in tutto o in parte, ad operazioni non soggette all'imposta sul valore aggiunto, o comunque esenti ai sensi dell'art. 10, nn. 8, 8-bis e 27 *quinquies*, vige l'obbligo di registrazione in termine fisso, con applicazione dell'imposta in misura fissa, salvo l'assoggettamento ad imposta proporzionale di eventuali acconti di prezzo previsti nello stesso preliminare.

Nel caso si sia in presenza di un contratto preliminare inerente a una compravendita immobiliare soggetta ad IVA, sembra nascere una conflittualità tra due norme: da un lato l'art. 10 della Tariffa, parte prima, al Testo Unico dell'imposta di Registro che prevede la registrazione in termine fisso dei contratti preliminari di ogni specie, e dall'altro l'art. 5, comma 2, d.P.R. 131/86 che prevede, invece, la registrazione in caso d'uso degli atti relativi ad operazioni soggette ad IVA.

Il tema è stato affrontato dal Ministero delle Finanze, in vigore del d.P.R. 634/72, pronunciandosi con la Risoluzione n. 302028 del 19/12/74 nel senso della registrazione comunque in termine fisso dei contratti preliminari relativi a compravendite immobiliari soggette ad IVA: *“Occorre preliminarmente precisare che le promesse di vendita, avendo contenuto meramente obbligatorio e quindi non traslativo della proprietà, non comportano, per l'IVA, ai sensi degli artt. 2 e 6 del d.P.R. 26/10/1972 n. 633, il sorgere dell'obbligazione tributaria.*

*Conseguentemente, agli effetti dell'imposta di registro, sono, in ogni*

*caso, soggette a registrazione in termine fisso ed al pagamento dell'imposta fissa, a norma dell'art. 5, primo comma, del d.P.R. 26/10/72 n. 634 e dell'art. 10 della prima parte della Tariffa Allegato A al decreto medesimo*<sup>71</sup>.

La posizione ministeriale ha trovato negli anni l'adesione di una parte della dottrina<sup>72</sup> e della giurisprudenza<sup>73</sup> che sembra considerare l'avvenuta applicazione dell'IVA all'atto della stipula del preliminare come condizione essenziale posta dall'art. 5, comma 2, d.P.R. 131/86 (l'operazione sarebbe soggetta ad IVA solo quando per essa è già scattato il momento impositivo).

Ma l'interpretazione ministeriale non convince un'altra parte della dottrina<sup>74</sup> che continua a sostenere che l'obbligo di registrazione in termine fisso viene "declassato" nell'obbligo di registrazione in caso d'uso se l'atto è direttamente interessato dall'imposta sul valore aggiunto attenuandone l'attrazione nell'orbita dell'imposta di registro.

<sup>71</sup> Risoluzione ministeriale prot. 302028 del 19/12/74, in Servizio di documentazione tributaria dell'Agenzia delle Entrate.

<sup>72</sup> L. BELLINI, *Il contratto preliminare di compravendita immobiliare*, in *Corriere tributario*, 1997, n. 44, p. 4: "Ai sensi dell'art. 6, primo comma, del d.P.R. 633/72, le cessioni di immobili si considerano effettuate al momento della stipulazione; poiché con il preliminare ci si obbliga al trasferimento, ma non si trasferisce, con esso non si verifica il presupposto impositivo ed il preliminare viene registrato con l'applicazione della sola imposta in misura fissa ai sensi dell'art. 40 del d.P.R.131/1986".

<sup>73</sup> Commissione tributaria centrale, decisione n. 1597 del 25/03/1982, in Commissione tributaria centrale, 1982, parte I, p. 503: "E, nella specie, non è quindi applicabile la norma di cui all'art. 9 della tariffa allegata A parte prima della legge 26 ottobre 1972 n. 634, bensì quella di cui all'art. 10 della stessa tariffa che fa riferimento ai contratti preliminari di ogni specie il che è stato puntualmente ed esattamente anche riconosciuto, con risoluzione n. 302028/74 della Direzione generale delle tasse ed imposte indirette sugli affari del Ministero delle finanze ove si pone preliminarmente in luce che le promesse di vendita, avendo contenuto meramente obbligatorio, e quindi non traslativo della proprietà, non comportano, per l'Iva ai sensi degli artt. 2 e 6 d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, il sorgere dell'obbligazione tributaria; e che conseguentemente agli effetti dell'imposta di registro sono, in ogni caso, soggette a registrazione in termine fisso...".

<sup>74</sup> L. GAIANI, *Preliminari di compravendita immobiliare di operazioni soggette a IVA: come si applica l'imposta di registro*, in *Informatore Pirola*, 1999, n. 30, p. 2929: "L'interpretazione ministeriale invero non convince. La definizione soggetta a IVA è contenuta nell'art. 1 del d.P.R. 633/72 che richiede la sussistenza solo e soltanto dei tre noti requisiti in precedenza ricordati (oggettivo, soggettivo e di territorialità); l'art. 6 del medesimo decreto regola esclusivamente il momento in cui sorge l'obbligazione tributaria, e non introduce affatto un ulteriore requisito senza il quale l'operazione è da considerare non soggetta al tributo. Sul piano più strettamente letterale, giova inoltre ricordare che l'art. 5, comma 2, della legge di Registro si riferisce alle operazioni "soggette" a IVA e non invece a operazioni già "assoggettate al tributo".

Tale posizione<sup>75</sup> sembra essere avvalorata dal chiaro dettato normativo, poiché postula l'assoggettamento a registrazione solo in caso d'uso, dei contratti preliminari redatti nella forma della scrittura privata non autenticata posti in essere da operatori economici in relazione a contratti definitivi le cui operazioni siano soggette ad imposta sul valore aggiunto (art. 5, comma 2, nella nota apposta all'art. 10 della Tariffa parte prima allegata al d.P.R. 131/86).

È naturale che, per la fruizione di tale trattamento, resta fermo il requisito dell'inesistenza nel contratto preliminare di ulteriori disposizioni negoziali inerenti operazioni estranee all'orbita dell'imposta sul valore aggiunto.

L'inclusione, ad esempio, di una pattuizione accessoria (ad esempio, la caparra confirmatoria) che sia soggetta ad imposta di registro, comporta per l'intero contratto preliminare l'insorgenza dell'obbligo di registrazione in termine fisso.

Ne discende che – in base all'orientamento opposto alla posizione ministeriale – un preliminare posto in essere da un “soggetto Iva” nella forma della scrittura privata non autenticata è da registrare solo in caso d'uso, sempreché non sia prevista la dazione di somme ad esempio a titolo di caparra confirmatoria, la quale comporterebbe la registrazione in termine fisso.

In conclusione, secondo l'orientamento dottrinario dominante<sup>76</sup>, quando ci si trova in presenza di un contratto preliminare le cui operazioni sono soggette all'Imposta sul valore aggiunto: *a)* le scritture private non autenticate si registrano solo in caso d'uso ed a tassa fissa; *b)* gli atti pubblici e le scritture private autenticate, invece, si registrano in termine fisso e il tributo dovuto è sempre la tassa fissa.

<sup>75</sup> F. SOLFAROLI CAMILLOCI, *Il preliminare di compravendita immobiliare*, in *Il Fisco*, 1998, n. 43, p. 13941: “In merito al preliminare soggetto ad Iva, va, infine, osservato che, ai sensi dell'art. 5 del testo unico dell'imposta di registro, le scritture private non autenticate sono soggette a registrazione solo in caso d'uso se tutte le disposizioni in esse contenute sono relative ad operazioni soggette ad Iva”.

<sup>76</sup> F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, volume 2, Parte Speciale, Milano, 2008, p. 315.

### 5. *Il preliminare ad esecuzione anticipata*

Nell'ipotesi del contratto preliminare ad esecuzione anticipata il promittente venditore ed il promissario acquirente assumono obbligazioni ed eseguono prestazioni che eccedono l'ambito degli effetti e della "funzione tradizionale" del contratto preliminare: non si limitano all'assunzione reciproca dell'obbligo di concludere un futuro contratto, ma espressamente anticipano parte delle prestazioni che seguono il contratto definitivo, disponendo l'immediata immissione nel possesso del bene a favore del promissario ed il pagamento immediato di parte o di tutto il prezzo a favore del promittente.

Nella prassi delle contrattazioni immobiliari il ricorso al cosiddetto preliminare di vendita ad esecuzione anticipata è soprattutto frequente nei casi di vendita di appartamenti "sulla carta". "È – infatti – con specifico riferimento alle vendite di appartamenti da costruire o in corso di costruzione che il preliminare si rivela assai utile in quanto consente di instaurare un rapporto in cui – senza soluzione – si attuano un'attività di produzione ed il fine a cui tale attività è diretta, lo scambio cioè del bene"<sup>77</sup>.

La possibilità, difatti, di dar vita ad un procedimento traslativo articolato in più fasi e l'opportunità, nel contempo, di ottenere da parte del costruttore – nella specie anche promittente-alienante – il finanziamento occorrente per la produzione del bene, mediante il versamento di somme anticipate, nella forma di acconti sul prezzo, spiegano la ragione del frequente ricorso a tale strumento contrattuale.

Il contratto preliminare ad esecuzione anticipata è stato però visto in dottrina anche come un vero e proprio abuso del tipo contrattuale, una utilizzazione di esso che si rivela non conforme alla sua funzione propria ed è stata suggerita persino una nuova denominazione: contratto preliminare con effetti definitivi anticipati<sup>78</sup>.

<sup>77</sup> R. DE MATTEIS, *Il contratto preliminare ad esecuzione anticipata del definitivo nelle più recenti applicazioni giurisprudenziali*, in *La nuova giurisprudenza civile commentata*, 1990, parte II, p.17.

<sup>78</sup> CASTRONOVO CARLO, "La contrattazione immobiliare abitativa", in *La casa di abitazione tra normativa vigente e prospettive*, IV, Milano 1987, p. 96: "Si tratta, infatti, di accertare se sia ammissibile alla luce del principio di autonomia contrattuale, e in particolare della previsione dell'art. 1322, comma 2, un uso del contratto preliminare che lo stravolga totalmente, al punto che la previsione dell'obbligazione di stipulare il definitivo finisca con l'essere svuotata di significato nel momento in cui lo stesso definitivo si attingerà, a cagione delle pattuizioni aggiuntive del preliminare, quale pura presa d'atto di quanto, già in esecuzione del preliminare, si è verificato... Quel che invece non rientra

Non è stata messa in discussione, invece, la vera natura di preliminare del contratto contenente ulteriori statuizioni, visto che il dibattito in dottrina è stato influenzato dall'orientamento della giurisprudenza in sede civile, ancora ben ferma nel ritenere che la pattuizione di versamento di acconti di prezzo non snatura il preliminare in un definitivo con effetto obbligatorio<sup>79</sup>. È stata, in particolare, ritenuta irrilevante ai fini dell'imposta di registro, l'anticipata immissione del promissario acquirente nel godimento dell'immobile: *“Le pattuizioni intervenute, anche se sostanzialmente dimostrano che il consenso si è formato su tutti i punti oggetto di trattativa, non possono valere a trasformare un rapporto che, nato come un contratto a contenuto tipicamente obbligatorio (con impegno a stipulare entro un determinato termine, con la corresponsione di una caparra e con la previsione di penalità in caso di mancata stipulazione entro il termine previsto), conserva sempre il suo carattere di contratto preliminare, e come tale assoggettabile a registrazione a tassa fissa, anche se il proprietario, promittente venditore, abbia parzialmente immesso nel possesso del bene il promittente acquirente”*<sup>80</sup>.

La nota contenuta nell'art. 10 della Tariffa allegata, parte prima, al d.P.R. 131/86 ha, comunque, legislativamente risolto un aspetto del problema della tassazione del “preliminare ad esecuzione anticipata”, sul quale si era pronunciata e divisa anche la giurisprudenza. La fattispecie tanto contestata era quella del preliminare di vendita contenente l'obbligazione di versare acconti di prezzo da parte del promesso acquirente, prima della stipulazione del definitivo. Tenuto conto che l'inserimento in un contratto preliminare della clausola relativa all'obbligazione di pagare il prezzo pattuito prima della stipula del contratto definitivo costituisce disposizione autonoma imponibile, si erano pronunciate nel senso della tassabilità di tale pattuizione con imposta pro-

più nell'autonomia contrattuale è la previsione del pagamento del prezzo a fronte di questo anticipato pagamento. Corrispettivo del prezzo non può che essere il previsto trasferimento della proprietà e perciò il pagamento non ne può essere anticipato rispetto al contratto definitivo... Ne emerge in ogni caso la conferma comparatistica della inidoneità sul piano formale e della inopportunità su quello di politica del diritto di un contratto preliminare gravato di funzioni altre dalla creazione dell'obbligo per le parti di contrarre ulteriormente secondo il tipo contrattuale che il preliminare medesimo ha individuato”.

<sup>79</sup> In tal senso: Cassazione, sentenza n. 4562 dell'11/08/82, in Foro italiano, Repertorio 1982, voce Vendita, p. 3038, n. 15; Commissione tributaria centrale n. 2365 del 15/09/93, in Codice tributario, banca dati de “Il Sole 24 Ore”.

<sup>80</sup> Commissione tributaria centrale, decisione n. 2907 del 26/03/85, in Commissione tributaria centrale, 1985, I, p. 245.

porzionale di registro sull'importo dell'obbligazione: Commissione tributaria centrale decisione n. 2549 del 3/10/83<sup>81</sup>, Commissione tributaria centrale decisione n. 2925 del 26/03/84<sup>82</sup>, Commissione tributaria centrale decisione n. 2950 del 26/03/84<sup>83</sup>, Commissione tributaria centrale decisione n. 7890 del 23/08/84<sup>84</sup>, Commissione tributaria centrale decisione n. 8765 dell'11/10/84<sup>85</sup>, Commissione tributaria centrale decisione n. 6513 del 03/07/85<sup>86</sup>. Si erano pronunciate in senso contrario (insussistenza di autonoma tassazione sull'importo dell'obbligazione e quindi solo applicazione dell'imposta di registro in misura fissa) perché l'inserimento di una clausola riguardante l'anticipazione di pagamento del prezzo non comporta deviazione dallo schema giuridico del preliminare in quanto non vi è incompatibilità tra contenuto tipico di quest'ultimo e convenzione in esame: Commissione tributaria centrale decisione n. 4179 del 03/05/84<sup>87</sup>, Commissione tributaria centrale decisione n. 10604 dell'11/12/85<sup>88</sup>, Commissione tributaria centrale decisione n. 3110 del 10/04/86<sup>89</sup>.

In dottrina, tendenzialmente, la questione fiscale si è circoscritta essenzialmente a due principali tesi:

a) Una prima posizione volta a ritenere applicabile<sup>90</sup> l'art. 20 d.P.R. 634/72 (art. 21 del d.P.R. 131/86) in base al quale *“se un atto contiene più disposizioni non necessariamente ed intrinsecamente connesse le une alle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto”*. Secondo tale ricostruzione, l'acconto sul prezzo produce effetti giuridici diversi rispetto al preliminare e, di conseguenza, le ulteriori sta-

<sup>81</sup> In Giurisprudenza delle imposte, 1984, p. 284.

<sup>82</sup> In Servizio di documentazione tributaria dell'Agenzia delle Entrate.

<sup>83</sup> In Codice tributario, banca dati de “Il Sole 24 Ore”.

<sup>84</sup> In Servizio di documentazione tributaria dell'Agenzia delle Entrate.

<sup>85</sup> In Servizio di documentazione tributaria dell'Agenzia delle Entrate.

<sup>86</sup> In Commissione tributaria centrale, 1985, I, p. 599.

<sup>87</sup> In Bollettino tributario d'informazioni, banca dati de “Il Sole 24 Ore”.

<sup>88</sup> In Bollettino tributario d'informazioni, banca dati de “Il Sole 24 Ore”.

<sup>89</sup> In Codice tributario, banca dati de “Il Sole 24 Ore”.

<sup>90</sup> V. UCKMAR e R. DOMINICI, voce *Registro*, in *Novissimo Digesto Italiano*, appendice VI, Torino, 1986, p. 593: “Occorre prendere le mosse dall'art. 20 del decreto nella parte in cui stabilisce il diverso regime impositivo per le disposizioni autonome ovvero necessariamente connesse tra loro. Proprio questa diversità di titolo su cui riposano le situazioni soggettive nascenti dalla clausola in oggetto rispetto alla fonte delle differenti situazioni soggettive derivanti dalla stipulazione del preliminare, ci induce a ritenere l'autonoma rilevanza nel sistema del tributo di tali pattuizioni che danno luogo ad autonome fattispecie negoziali”.

tuizioni, pur potendo essere contenuti in un unico atto, presentano una propria autonomia negoziale che le rende distintamente tassabili. Si fa notare che tale interpretazione, maturata sotto il vigore dell'abrogato d.P.R. 634/72, finiva per disattendere la configurazione unitaria del contratto sostenuta dalla dottrina civilistica<sup>91</sup>.

b) Altra parte della dottrina<sup>92</sup> considera le ulteriori statuizioni del preliminare come elemento di unico negozio, eventualmente atipico, ma sempre appartenente alla tipologia propria del contratto preliminare<sup>93</sup>.

La modifica all'art. 10 Tariffa allegata, parte prima, introdotta dal d.P.R. 131/86 appare – dunque – quanto mai opportuna e propizia per

<sup>91</sup> R. ALESSI, *Il cosiddetto preliminare di vendita ad effetti anticipati*, in Banca borsa, 1972, volume II, p. 438: “Forse meglio si potrebbero ancora considerare le convenzioni stesse in modo autonomo, al di fuori dello schema del contratto preliminare, anche se ad esso affiancate. Instaurando accanto a quelli propri del preliminare ulteriori obblighi, le convenzioni permetterebbero allora, di per sé, una verifica della “lealtà” contrattuale delle parti: il loro inadempimento potrebbe influenzare sotto altro profilo la sorte del preliminare, costituendo giusta causa di recesso da questo. In tal modo superando anche il vincolo di accessoriarietà, mantenuto dal Gabrielli, le convenzioni meglio servirebbero alla funzione di “controllo delle sopravvenienze” che l'autore attribuisce alla sequenza preliminare-definitivo. Potrebbero ancora ricorrere la più semplice ipotesi di una volontà di trasferire effettivamente il diritto sul bene, con il rinvio per motivi pratici, della stipulazione del rogito notarile. Il che farebbe riprendere in considerazione le isolate e meno recenti decisioni che propendevano per la configurazione di un vero contratto definitivo di vendita e che, forse troppo affrettatamente, sono state abbandonate. Del resto, l'ammissibilità in astratto di diverse configurazioni giuridiche delle convenzioni esaminate trovac onferma nella rassegna giurisprudenziale dalla quale emerge, dietro il consueto paravento dogmatico, l'esigenza di tener conto del vario atteggiarsi degli interessi, nelle singole fattispecie. Il rispetto di questa esigenza è l'unico criterio valido per la soluzione dei molteplici casi di cosiddetto preliminare ad effetti anticipati, cui gli schemi formali (esecuzione anticipata, contratto atipico, contratto definitivo, etc.) devono servire solo come supporti teorici, di volta in volta utilizzabili. Solo dall'esame dell'effettivo interesse delle parti a tali clausole, riteniamo che possa discendere infatti la natura giuridica e la disciplina da attribuirsi agli obblighi assunti”.

<sup>92</sup> A. FEDELE, *Unicità o pluralità di disposizioni nel contratto preliminare di vendita con anticipazione del pagamento del prezzo*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1984, p. 226: “Invero, sembrerebbe difficilmente conciliabile con la sintetica previsione contenuta nell'art. 10 Tariffa all. A parte I, al d.P.R. 634 ogni configurazione del preliminare come unica effettiva fonte negoziale della disciplina del rapporto. Appare qui evidente l'esigenza di introdurre nella disciplina dell'imposta di registro, una qualche mitigazione del principio dell'autonoma considerazione dei singoli “atti” (in quanto documenti) assoggettati a registrazione, in modo da consentire l'apprezzamento unitario dell'efficacia complessiva di più “atti”, se ordinati alla realizzazione di effetti che, sotto il profilo economico, devono essere considerati unitariamente”.

<sup>93</sup> In senso conforme: Commissione tributaria centrale S.U. decisione n. 4965 del 16/07/99, Commissione tributaria centrale decisione n. 5381 del 21/09/99, in Servizio di documentazione tributaria dell'Agencia delle Entrate.

dirimere l'ennesima diatriba in campo fiscale e tale nuovo orientamento è stato fatto proprio anche dalla giurisprudenza della Cassazione: *“Nell'esaminare la stipulazione nel suo complesso onde accertare la comune volontà dei contraenti in un senso o nell'altro, il giudice di merito deve tener presente, peraltro, che la previsione della traditio del bene e/o del pagamento, anche totale, del prezzo convenuto non sono vicende assolutamente incompatibili con l'intento di stipulare un semplice preliminare di vendita, potendo le parti, con tali pattuizioni, manifestare null'altro che l'intento di anticipare le prestazioni del futuro contratto definitivo”*<sup>94</sup>.

La nota all'art. 10 Tariffa allegata, parte prima, d.P.R. 131/86 contempla la tassazione immediata dell'assunzione dell'obbligazione di pagamento di acconti di prezzo con imposta di registro proporzionale nella misura del 3% di cui all'art. 9 della stessa Tariffa, parte prima (e non solo per l'importo che risulti contestualmente versato, ma anche per quello o quelli di cui sia previsto il versamento prima della stipulazione del contratto definitivo). *“E ciò, si badi anche se nel preliminare vengano rese le dichiarazioni richieste per le “agevolazioni prima casa”*”.

È, inoltre, stabilito che l'imposta così pagata sia imputata all'imposta di registro in seguito dovuta per la registrazione del contratto definitivo. Tale disposizione è stata introdotta per prevenire duplicazioni d'imposta, in relazione al tributo principale dovuto al momento della registrazione del definitivo e risponde all'esigenza di non rendere particolarmente gravosa l'imposizione nell'ipotesi in cui le parti, assunto l'obbligo nel preliminare, pervengano successivamente alla conclusione del definitivo.

A tal fine, dunque, il nuovo Testo Unico dell'imposta di registro opera nel quadro dell'unicità dell'affare di cui lo stesso contratto è strumento, in stretto collegamento con il definitivo che funge da termine naturale della sequenza. Un legame o connessione di cui si era già parlato in dottrina e per cui si era auspicato un intervento legislativo: *“La sequenza del contratto preliminare e del definitivo dovrebbe quindi essere disciplinata in modo tale da assicurare sostanziale parità di trattamento con l'ipotesi che si faccia luogo esclusivamente al contratto definitivo e, pertanto, computando nell'importo dell'imposta dovuta per quest'ultimo il tributo eventualmente già riscosso alla registrazione del preliminare per gli effetti ad esso riconosciuti, se coincidenti con quelli definitivi o meramente strumentali di essi”*<sup>95</sup>.

<sup>94</sup> Cassazione, sentenza n. 5132 del 19/04/2000, in *“I contratti”*, 2000, n. 11, p. 984.

<sup>95</sup> A. FEDELE, *Unicità o pluralità di “disposizioni” nel contratto preliminare di vendita*

Critica è, invece, un'altra parte della dottrina secondo cui il legislatore ha confuso il contratto preliminare che contiene la dazione di un acconto di prezzo o la dazione di una caparra confirmatoria, con il contratto definitivo.

*“L'imposta di registro è un'imposta d'atto, quindi colpisce l'atto in quanto tale, non nei suoi aspetti futuri. La necessità di evitare duplicazioni d'imposta non può essere sentita, perché non esiste duplicazione d'imposta. Giungere poi all'assurdo, di tassare una parte del prezzo convenuto, prima con una aliquota e poi il prezzo definitivo con un'altra, facendo conguaglio del quantum sul carico d'imposta definitivo è assolutamente un concetto nuovo, forse anche brillante, ma questi principi non sono più dell'imposta di registro”<sup>96</sup>.*

Agisce con tatto il Ministero delle Finanze nella Circolare n. 37 – parte 46 – del 10/06/87 in cui spiega la nota all'art. 10 Tariffa allegata, parte prima, al Testo Unico dell'imposta di Registro: *“L'ultima parte della nota all'articolo 10 in commento, poi, è stata dettata dall'esigenza di evitare, quando al contratto preliminare segua la relativa compravendita, una duplicazione di imposta. È stato, infatti, previsto che dall'ammontare dell'imposta principale dovuta per la registrazione dell'atto definitivo, dovrà essere detratta l'imposta pagata al momento della registrazione del contratto preliminare. 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”<sup>97</sup>.*

Solo nel caso in cui il preliminare è dichiarato nullo o annullato per causa non imputabile alle parti, con sentenza passata in giudicato e non è suscettibile di ratifica, convalida o conferma, ai sensi dell'art. 38, comma 2, d.P.R. 131/86, vi è diritto alla restituzione delle somme per la parte eccedente la misura fissa<sup>98</sup>. Si ritiene<sup>99</sup> – inoltre – che nell'illustrato trattamento che consente l'imputazione dell'imposta pagata sul prelimi-

*con “anticipazione” del pagamento del prezzo, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze”, 1984, n. II, p. 226.*

<sup>96</sup> G. DONNAMARIA, *L'imposta di registro nel testo unico*, Milano, 1987, p. 247.

<sup>97</sup> In Servizio di documentazione tributaria dell'Agenzia delle Entrate.

<sup>98</sup> L. BELLINI, *Il contratto preliminare di compravendita immobiliare*, inserto del Corriere tributario, 1997, n. 44, p. 4.

<sup>99</sup> F. TESAURO, *Novità e problemi nella disciplina dell'imposta di registro*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1975, n. I, p. 103: “Unificando la tassazione quando gli atti sono più ma obbediscono ad un unico programma negoziale, la legge indica che occorre prendere in considerazione non i negozi singolarmente considerati ma il più vasto disegno in cui un negozio può essere situato”.

nare rientri anche la tassazione della sentenza che ex art. 2932 del codice civile tenga luogo del definitivo.

Continuando nell'analisi del preliminare ad esecuzione anticipata, la disposizione in esame specifica che l'imposta di registro sulla pattuizione di acconti di prezzo (aliquota 3%) si applica soltanto a quelli "non soggetti all'imposta sul valore aggiunto". Si tratta del noto regime di alternatività con questa imposta.

Si è espresso chiaramente anche il Ministero delle Finanze con la Circolare n. 85 del 27/07/96: "*Tale sistema non riguarda peraltro – come espressamente disposto dal medesimo art. 10 – gli acconti di prezzo soggetti a IVA, la quale quindi non può scomputarsi dall'imposta di registro dovuta per il contratto definitivo trattandosi di tributo con presupposti ed effetti per l'acquirente – l'una detraibile dall'imposta "a valle" da questi dovuta, l'altra definitivamente a suo carico alla stregua di un costo – affatto diversi*"<sup>100</sup>.

Di conseguenza, quando la pattuizione ha per oggetto l'assunzione dell'obbligo di pagamento di acconti di prezzo soggetti all'imposta sul valore aggiunto (benché concretamente imponibili agli effetti di questa imposta solo al momento della loro *solutio*) rientra tra gli atti relativi ad operazioni soggette a tale imposta in conformità al disposto dell'art. 40 d.P.R. 131/86 ("*Per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa*") ed è esclusa l'applicazione dell'imposta proporzionale pari al 3% sugli stessi<sup>101</sup>.

Con riferimento al regime di alternatività Iva/registro, è emersa una problematica particolare a seguito dell'introduzione del *n. 8 bis* nell'art. 10 d.P.R. 633/72<sup>102</sup>. Il caso concerne il trattamento tributario cui assoggettare le cessioni di immobili a destinazione abitativa effettuate da soggetti rientranti nel regime di esenzione dall'Iva, i cui contratti preliminari siano stati posti in essere prima dell'introduzione del *n. 8 bis* nel-

<sup>100</sup> In Servizio di documentazione tributaria dell'Agenzia delle Entrate.

<sup>101</sup> In senso conforme, Commissione tributaria centrale, decisione n. 5268 del 30/10/98, in Codice tributario, banca dati de "Il Sole 24 Ore".

<sup>102</sup> Si tratta del regime di esenzione dall'imposta sul valore aggiunto per le cessioni di fabbricati, o di porzioni di fabbricato, a destinazione abitativa, effettuate da soggetti diversi dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art. 31, comma 1, lettere c), d) ed e), della L. 5 agosto 1978, n. 457, ovvero dalle imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita dei predetti fabbricati o delle predette porzioni (art. 10, comma 4, lett. c), d.l. 20/06/96 n. 323).

l'art. 10 d.P.R. 633/72. In questi casi, infatti, l'assoggettamento all'Iva, in sede di contratto preliminare, delle eventuali operazioni per le quali sia stata già emessa fattura, potrebbe dar luogo – in mancanza di disposizioni transitorie – a duplicazioni di imposta in quanto al momento della stipula del contratto definitivo il trasferimento viene ad essere assoggettato all'imposta di registro.

Tale problema è stato risolto dall'Amministrazione finanziaria<sup>103</sup> nel senso che per gli atti pubblici formati, per gli atti giudiziari pubblicati o emanati e per le scritture private autenticate a decorrere dalla data di entrata in vigore del provvedimento (20/06/96), nonché per le scritture private non autenticate presentate per la registrazione da tale data, aventi ad oggetto i trasferimenti di cui si tratta, *“la base imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta principale di registro è costituita dalla differenza fra il valore dichiarato in atto e quanto già fatturato, perché precedentemente assoggettato a Iva”*.

Una dura critica alla disciplina illustrata in merito al contratto preliminare ad esecuzione anticipata proviene da una parte della dottrina<sup>104</sup> che fa notare la scarsa incisività della normativa nel caso in cui si verifica la totale anticipata esecuzione delle prestazioni proprie del definitivo e il mero rinvio dell'effetto traslativo in funzione di garanzia per il venditore. Viene, in particolare, prospettata l'ipotesi che un preliminare di vendita con clausola di rateizzazione del prezzo, da corrispondersi prima della stipulazione del cosiddetto definitivo, possa mascherare una *“vendita con riserva di proprietà”* che – ai fini dell'imposta di registro – è immediatamente imponibile (art. 27 – comma 3 – d.P.R. 131/86). In pratica, la norma fiscale avrebbe già previsto un diverso trattamento fiscale che esclude l'imposizione in misura fissa per un contratto preliminare, che altri non è che una vendita con riserva di proprietà. Non è, però, di questo orientamento l'Amministrazione finanziaria che nella Risoluzione ministeriale n. 251291 del 05/05/1981 considera come elemento distintivo del vero preliminare dal definitivo, l'apposizione della clausola secondo cui il trasferimento della proprietà dei beni e dei diritti è prevista dopo il pagamento dell'ultima rata del prezzo convenuto.

<sup>103</sup> Circolare ministeriale n. 182 dell'11/07/96, in Servizio di documentazione tributaria dell'Agenzia delle Entrate.

<sup>104</sup> R. BRACCINI, voce *Contratto preliminare*, II) diritto tributario, in Treccani giuridica, p. 8: *“Il fenomeno simulatorio si colloca allora in un'area in cui evidentemente non viene nemmeno in discussione quella meritevolezza che giustifica il riconoscimento civilistica dell'effetto scissorio del contratto preliminare in ragione della sua funzione economico sociale”*.

Anche la dottrina dominante non ha manifestato consapevolezza del fenomeno prospettato dalla dottrina di cui sopra, ed ha valutato con meno risolutezza l'efficacia propria del preliminare con anticipazione del prezzo<sup>105</sup>.

Un contratto preliminare può anche prevedere l'accollo di un mutuo sulla cui sottoposizione all'imposta di registro in misura fissa si è espressa la Commissione tributaria centrale (decisione n. 3098 de 20/05/99) con la seguente motivazione: *“Non è assoggettabile a separata tassazione, ai fini dell'imposta di registro, la clausola contenuta nel contratto preliminare di compravendita, riguardante il pagamento del residuo prezzo mediante accollo di mutuo prima della stipula del rogito notarile. Infatti, tale clausola (come quelle relative alle anticipazioni sia del prezzo che della consegna del bene) fa parte essenziale ed integrante del contratto preliminare di vendita poiché non ne altera la natura obbligatoria e non è suscettibile di autonomia al di fuori del contratto nel quale è inserita”*<sup>106</sup>.

<sup>105</sup> A. FEDELE, *Unicità o pluralità di disposizioni nel contratto preliminare di vendita con anticipazione del pagamento del prezzo*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1984, n. II, p. 224: “Meno semplice è il caso (in pratica piuttosto frequente) in cui per il versamento di parte almeno del prezzo siano fissate scadenze intermedie tra il perfezionarsi del preliminare ed il termine per la stipula del definitivo. Si tratta qui di stabilire se i versamenti intermedi siano dalle parti apprezzati come non doverosi, in caso contrario, se l'obbligazione possa configurarsi come meramente funzionale all'attuazione della causa tipica del preliminare, ovvero rispondente ad una causa e ad un interesse distinti. Nella prima ipotesi, l'insussistenza di un effetto obbligatorio autonomo rispetto a quello proprio del definitivo dovrebbe portare alla già accennata soluzione dell'inapplicabilità dell'aliquota proporzionale. Se, invece, si ritenga sussistere sin dal perfezionarsi del preliminare, un'obbligazione al pagamento, alle scadenze previste, di parte del prezzo, si dovrà giungere alla soluzione dell'applicazione dell'aliquota ex art. 9 tariffa allegata A (aliquota 3%) al preliminare inteso come unica disposizione ove si riconosca rilievo prevalente al nesso strumentale dell'obbligazione medesima rispetto all'attuazione della causa tipica del preliminare (quindi, in sostanza, la sussistenza di un negozio unitario) ovvero alla soluzione accolta dalla Commissione Centrale, se alla clausola relativa si attribuisca rilevanza di autonomo negozio, sia pure collegato al preliminare”.

<sup>106</sup> In Servizio di documentazione tributaria dell'Agenzia delle Entrate.

In senso conforme: Commissione tributaria centrale, decisione n. 6619 del 03/11/99, in Servizio di documentazione tributaria dell'Agenzia delle Entrate: *“...l'accollo di due distinti mutui per il pagamento del prezzo residuo, si deve ritenere che tali disposizioni non costituiscano obbligazioni autonome rispetto al preliminare di vendita e sono pertanto soggette all'imposta di registro in misura fissa”*.

Commissione tributaria centrale, decisione n. 1362 del 26/03/93, in Servizio di documentazione tributaria dell'Agenzia delle Entrate: *“Questa Commissione tributaria centrale ha già in precedenza ritenuto che a norma dell'art. 21, comma 3, del T.U. 26 aprile 1986 n. 131, applicabile in virtù del successivo art. 79 che gli atti stipulati anteriormente al 1/7/1986, non sono soggetti ad imposta gli accollati dei debiti ed oneri collegati e conte-*

Ma i cosiddetti atti contenenti più disposizioni hanno dato luogo ad una travagliata elaborazione dottrinale e giurisprudenziale soprattutto con riferimento al concetto di “disposizioni” contenuto nell’art. 21 d.P.R. 131/86<sup>107</sup> ed in precedenza nell’art. 20 d.P.R. 634/72 (che sostanzialmente riproduceva l’art. 9 del r.d. 30 dicembre 1923 n. 3269)<sup>108</sup>. È stato chiarito che qualora le disposizioni connesse non sono che gli elementi essenziali di un contratto bilaterale, o modalità di esecuzione di un determinato rapporto o se l’una di esse ha carattere puramente accessorio, è dovuta la tassa in ragione della disposizione principale caratterizzante il contratto<sup>109</sup>.

Secondo l’insegnamento risalente alla Suprema Corte di Cassazione

*stuali ad altre disposizioni nonché le quietanze rilasciate nello stesso atto che contiene le disposizioni cui si riferiscono”.*

<sup>107</sup> Art. 21 d.P.R. 131/86: “*Se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto. Se le disposizioni contenute nell’atto derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, l’imposta si applica come se l’atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa. Non sono soggetti ad imposta gli accolti di debiti ed oneri collegati e contestuali ad altre disposizioni nonché le quietanze rilasciate nello stesso atto che contiene le disposizioni cui si riferiscono”.*

<sup>108</sup> A. FEDELE, *Compravendita con accollo di mutuo e disposizioni necessariamente connesse nell’imposta di registro*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1982, p. 129: “Pertanto o si accoglie la tesi per cui corrispondendo (agli effetti dell’art. 9 T.U. del 1923 ed oggi dell’art. 20 d.P.R. n. 634) disposizione a negozio, il contratto misto (e nella specie la compravendita con accollo di mutuo), che costituisce un unico negozio, dà luogo ad una sola disposizione, ovvero, pur ritenendo che disposizione e negozio non coincidano ai fini del registro, si deve riconoscere che le disposizioni dedotte in un contratto unitario quali prestazioni corrispettive derivano necessariamente, per loro intrinseca natura le une dalle altre, con conseguente applicazione dell’imposta come se l’atto contenesse la sola disposizione che dà luogo all’imposizione più onerosa. (...) Questo risultato sembra, d’altra parte, presupposto – proprio con riferimento alle ipotesi di alienazioni con corrispettivo, almeno in parte, costituito da accollo di mutuo – dalla disciplina attualmente prevista dall’art. 41, 2° comma, d.P.R. 634 per cui “I debiti e gli altri oneri accollati all’acquirente concorrono a formare la base imponibile”, evidentemente dell’unica imposta dovuta sull’atto traslativo”.

<sup>109</sup> A. BERLIRI, *commento alla decisione della Commissione tributaria centrale n. 217/79*, in *Giurisprudenza delle imposte*, 1980, p. 1142: “Ma quand’è che due negozi erano necessariamente connessi e derivanti per la loro intrinseca natura l’uno dall’altro? La risposta era più facile di quanto comunemente non si ritenesse: quando, alla stregua dell’ordinamento giuridico vigente, l’uno non poteva sussistere senza l’altro: tali, ad esempio, la costituzione di società e il conferimento dei beni dai soci all’ente sociale, l’assunzione dell’obbligazione e la contemporanea fideiussione o cauzione nei casi in cui la loro prestazione sia obbligatoria per legge, la donazione e la simultanea divisione nella *divisio inter liberos*”.

l'ipotesi delle disposizioni necessariamente connesse per la loro intrinseca natura si verifica allorquando fra dette disposizioni esista una interdipendenza giuridica o concettuale necessaria da poter essere riassorbite nell'unico rapporto giuridico tassabile ai fini del registro<sup>110</sup>.

Una parte della dottrina<sup>111</sup> – comunque – fa tuttora una distinzione precisa tra accollo di mutuo e promessa di accollo di mutuo contenuta in un contratto preliminare: la prima (immediatamente efficace) dovrebbe essere sottoposta alla stessa disciplina degli acconti di prezzo e la seconda, invece, risulta irrilevante ai fini di una autonoma tassabilità. Potrebbe, inoltre accadere che la dilazione di pagamento del prezzo avvenga mediante rilascio di cambiali che, secondo opinione prevalente, è atto del tutto autonomo e distinto dal rapporto principale. La cambiale – a differenza dell'assegno che costituisce mezzo di pagamento e che, nella pratica commerciale, può anche essere assimilato al denaro - si sostanzia in una promessa di futuro pagamento dell'emittente alla scadenza (pagherò cambiario) o dell'emittente di far pagare dal trattario (cambiale tratta) ed assume caratteri propri per l'astrattezza e possibilità di circolazione del titolo stesso. *“La fattispecie è risolta dal mero lato fiscale dalla applicabilità del principio della surrogazione della imposta di bollo assolta sulle cambiali all'imposta di registro che avrebbe dovuto scontare la diversa disposizione”*<sup>112</sup>.

## 6. La risoluzione

L'art. 1372 del codice civile disciplina che il contratto può essere sciolto per mutuo consenso. L'ipotesi, non comune nella pratica relativamente al contratto definitivo, si può verificare con una certa frequenza per il contratto preliminare.

<sup>110</sup> In senso contrario: Cassazione, sentenza n. 2215 del 04/04/80, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1982, p. 125: *“In caso di compravendita di un bene immobile l'accollo al compratore del debito nascente da mutuo fondiario non trova la sua diretta “causa” nel contratto di vendita in sé e per sé, bensì in una diversa convenzione, non necessariamente connessa, in forza di legge, al contratto cui accede, quindi autonomamente imponibile ai sensi degli artt. 9 R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269 e 28 Tariffa allegato A”*.

<sup>111</sup> G. MONTELEONE, *Aspetti fiscali del contratto preliminare*, in *Rivista del notariato*, 2001, I, p. 12.

<sup>112</sup> 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*, III, *Aspetti finanziari e tributari*, Milano 1986, p. 650.

La risoluzione del preliminare non presenta – agli effetti dell'imposta di registro – aspetti peculiari. Si applica la disciplina ordinaria stabilita per la risoluzione del contratto in genere prevista dall'art. 28 d.P.R. 131/86, il quale dispone che, se il contratto risolutivo è stipulato mediante atto pubblico o scrittura privata autenticata entro il secondo giorno non festivo successivo a quello con cui è concluso il contratto, è soggetto a imposta fissa. In questo caso, la vicinanza temporale dei due momenti negoziali fa presumere al legislatore fiscale che l'accordo risolto non abbia prodotto gli effetti economici ai quali tendeva.

Se è previsto un corrispettivo per la risoluzione, sul relativo ammontare si applica l'imposta proporzionale prevista dall'art. 6 (aliquota 0,50%) Tariffa allegata, parte prima, d.P.R. 131/86, se si è in presenza di quietanza, ove il pagamento sia contestuale o anteriore alla risoluzione, o quella prevista dall'art. 9 (aliquota 3%), se si assume l'obbligo di effettuare il pagamento successivamente all'atto (comma 1 dell'art. 28 d.P.R. 131/86). *“Rispetto al previgente art. 27 d.P.R. 634/72, l'articolo in commento inasprisce il regime fiscale, in quanto contempla, nel caso in cui siano dovuti i corrispettivi per la risoluzione, l'assoggettamento ad imposta proporzionale per atti che prima erano sempre soggetti ad imposta fissa. Tale innovazione è – però – pienamente coerente con la struttura del tributo di registro, in quanto in tal modo non sfugge all'imposizione la produzione degli effetti giuridici che la previsione dei corrispettivi determina.*

*Permangono – tuttavia – ampie possibilità di evasione, poiché il regime tributario dipende dalla clausola negoziale avente per oggetto i corrispettivi, che le parti possono pattuire con atto separato non sottoposto a registrazione”<sup>113</sup>.*

In ogni caso e, quindi, anche nell'ipotesi di negozio giuridico stipulato oltre il secondo giorno, l'imposta è dovuta per le prestazioni derivanti dalla risoluzione considerando – comunque – ai fini della determinazione dell'imposta proporzionale, l'eventuale corrispettivo della risoluzione come maggiorazione dell'imposta stessa (comma 2 dell'art. 28 d.P.R. 131/86).

Nel caso in cui non è indicato neanche un corrispettivo, l'atto di risoluzione sconterà l'imposta in misura fissa tenuto conto che dal preliminare non derivano prestazioni, trattandosi di negozio prodromico del contratto definitivo, dal quale ultimo soltanto derivano le prestazioni.

<sup>113</sup> A. URICCHIO, *Commento all'art. 28 d.P.R. 131/86*, in *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, D'Amati Nicola, Milano, 1989, p. 211.

Sull'intera materia si è espressa l'Amministrazione finanziaria con Circolare del 10/06/86 n. 37, parte 14<sup>114</sup>, di commento all'imposta di registro, sostenendo che anche nel silenzio della legge, qualora la risoluzione sia gratuita, è da considerarsi dovuta la sola imposta fissa. Il Ministero delle Finanze spiega, inoltre, che “*a differenza delle precedenti disposizioni secondo le quali la tassazione del corrispettivo doveva avvenire con l'applicazione della stessa aliquota afferente il contenuto dell'atto risolto*”, la nuova norma dispone che sull'ammontare del corrispettivo previsto per la risoluzione debba applicarsi l'aliquota di cui all'articolo 9 della parte prima della Tariffa allegata ald.P.R. 131/86 – contenente gli atti aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale – (aliquota 3%), ovvero l'aliquota di cui all'articolo 6 della Tariffa sopra indicata (aliquota 0,50%), se si è in presenza di quietanza. E poiché il comma 2 dispone che “*in ogni altro caso l'imposta è dovuta per le prestazioni derivanti dalla risoluzione*”, si ritiene<sup>115</sup> che se fuori delle ipotesi di cui al comma 1 nell'atto è pattuito un corrispettivo, esso vada assoggettato all'imposta di cui all'art. 9 (aliquota 3%) della parte prima della Tariffa allegata al d.P.R. 131/86, contenente gli atti aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale. Se – invece – è prevista la restituzione di somme già corrisposte a titolo di acconto del prezzo o di caparra, gli importi relativi sconteranno l'imposta di quietanza ai sensi dell'art. 6 (aliquota 0,50%)<sup>116</sup>, se le somme sono versate contestualmente o, diversamente, l'imposta di cui all'art. 9 (aliquota 3%) della parte prima della Tariffa allegata al Testo Unico dell'imposta di Registro.

<sup>114</sup> In Servizio di documentazione tributaria dell'Agenzia delle Entrate.

<sup>115</sup> L. BELLINI, *Il contratto preliminare di compravendita immobiliare*, inserto del *Corriere tributario*, 1997, n. 44, p. 6.

<sup>116</sup> In senso conforme: Commissione tributaria regionale della Toscana, sentenza n. 115 del 21/12/2001, in Servizio di documentazione tributaria dell'Agenzia delle Entrate: “*L'Ufficio del Registro ha assoggettato all'aliquota del 3% la caparra confirmatoria, considerando la relativa somma versata a titolo di acconto del prezzo finale. In caso di risoluzione del contratto, l'aliquota da applicare alla fattispecie è quella dello 0,50%*”.



## CAPITOLO SECONDO

### LA REGOLAMENTAZIONE AI FINI DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

SOMMARIO: 1. Operazioni immobiliari soggette ad Iva e contratto preliminare bilaterale. – 2. Il contratto preliminare unilaterale. – 3. Il preliminare ad esecuzione anticipata. – 4. La risoluzione.

#### 1. *Operazioni immobiliari soggette ad Iva e contratto preliminare bilaterale*

La disciplina concernente l'imposta sul valore aggiunto non contiene alcuna disposizione che citi o disciplini espressamente gli effetti fiscali del contratto preliminare. Di conseguenza, è il diritto civile a fornire la nozione stessa di contratto preliminare utile a questi fini tributari, e quindi i criteri idonei per distinguerlo dal contratto definitivo. Le norme vanno poi rapportate al regime ordinario dell'imposta sul valore aggiunto per stabilire la rilevanza tributaria delle operazioni direttamente e indirettamente poste in essere con contratto preliminare da operatori economici.

Con il preliminare più diffuso nella prassi degli affari, quello di compravendita immobiliare, i contraenti si obbligano di addivenire ad un successivo contratto, quello definitivo, con cui la parte venditrice trasferisce la proprietà di un immobile o altro diritto reale sullo stesso e il compratore corrisponde il prezzo.

Il primo comma dell'art. 6 del d.P.R. 633/72 dispone che le cessioni di beni immobili si considerano "effettuate" nel momento della stipulazione dell'atto di vendita<sup>1</sup>. Il penultimo comma dello stesso articolo pre-

<sup>1</sup> F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, volume II, Parte Speciale, Milano, 2008, p. 264-265: "Vi sono nell'Iva regole che stabiliscono il momento in cui un'operazione si considera effettuata (detto "momento impositivo") vale a dire la data in cui si determina la "esigibilità dell'imposta" che designa il momento in cui si attualizzano gli effetti giuridici legati alla singola operazione. Per le cessioni di beni, la regola fondamentale è che esse si considerano effettuate nel momento della stipulazione, se riguardano beni immobili; e nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili. Per gli immobili conta dunque la data di stipulazione del contratto, ma se gli effetti sono differiti, conta il momento in cui si producono gli effetti. Per i beni mobili, ha ri-

cisa, tuttavia, che se anteriormente ad esso sia emessa fattura o venga pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento.

Mentre non suscita incertezze l'interpretazione della seconda disposizione, qualche dubbio viene ancora manifestato sul contenuto della prima con specifico riguardo al "momento della stipulazione". In tal senso, ci si interroga se l'immobile debba considerarsi ceduto al momento della sottoscrizione del contratto preliminare ovvero al momento della stipula del contratto definitivo di compravendita<sup>2</sup>.

L'obiettivo è – dunque – chiarire i dubbi sull'individuazione del "momento di effettuazione dell'operazione" in presenza di contratto preliminare di compravendita immobiliare: l'esatta determinazione di tale elemento è alla base dell'adempimento di obblighi formali e tributari.

Se per l'imposta di registro il contenuto e gli effetti della scrittura assumono rilievo ai fini dell'applicazione dell'imposta, per l'IVA la natura dell'atto e le conseguenze derivanti da esso hanno rilevante influenza sia ai fini della determinazione del momento della effettuazione dell'operazione sia ai fini della tempestività con la quale gli obblighi, che con tale momento sono in stretta connessione (fatturazione, registrazione, liquidazione dell'imposta), devono essere adempiuti.

lievo invece la consegna o spedizione, salvo anche qui il caso in cui gli effetti traslativi siano differiti; in ogni caso, però, l'operazione si ha per effettuata dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione. Le prestazioni di servizi si considerano effettuate quando è pagato il corrispettivo".

<sup>2</sup> R. LUPI, *Le imposte sui redditi, sul valore aggiunto e sui trasferimenti*, Milano, 1991, p. 283: "A ben guardare il momento di effettuazione delle operazioni è importante perché, prima di esso, non esiste alcuna operazione ai fini IVA e tutta l'attività anteriore rimane fiscalmente irrilevante qualora esso, poi, non si verifichi. Più che il momento di effettuazione di una operazione aliunde rilevante ai fini IVA, l'art. 6 stabilisce perciò come si individua una operazione ai fini IVA; ognuno dei momenti indicati nell'art. 6 (ad esempio consegna o pagamento parziale di corrispettivo) rende in linea di principio necessarie autonome fatturazioni e/o registrazioni, anche se i vari momenti derivano da un unico rapporto contrattuale. I criteri per stabilire il momento di effettuazione dell'operazione sono molto simili a quelli previsti per la competenza degli elementi reddituali nel reddito d'impresa e – come questi ultimi – si distinguono a seconda che si tratti di cessioni di beni o di prestazioni di servizi. All'interno delle cessioni di beni bisogna poi ulteriormente distinguere tra beni mobili e immobili. Per gli immobili l'operazione si considera effettuata al momento della stipula dell'atto traslativo. Per le cessioni di beni mobili l'operazione si considera invece effettuata quando il bene viene consegnato o spedito. Per le prestazioni di servizi il criterio è molto più semplice, in quanto esse si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo".

L'Amministrazione finanziaria, avuto riguardo al contenuto obbligatorio e non traslativo dei contratti preliminari, ha finora ritenuto che queste scritture non comportano, ai sensi dell'art. 6 d.P.R. 633/72, il sorgere dell'obbligazione tributaria. Pertanto, per le cessioni di immobili soggette ad IVA il momento generativo dell'obbligo tributario coincide con la stipulazione dell'atto di compravendita, ossia con la stipulazione di un atto che, per i suoi contenuti, abbia effetti traslativi.

Si rammenta, infine, che se il cedente è soggetto passivo IVA secondo l'art. 17 del d.P.R. 633/72 – in forza del principio alternatività IVA-registro, di cui all'art. 40 d.P.R. 131/86<sup>3</sup>, si applicano le norme del d.P.R. 633/72 e l'atto sconta l'imposta di registro in misura fissa<sup>4</sup>. Possono aversi controversie in cui un privato rivendica mentre il Fisco contesta la qualifica di soggetto passivo.

Nell'alternativa tra assoggettamento ad IVA o assoggettamento ad imposta di registro, il soggetto passivo IVA ha in genere convenienza a che una prestazione sia soggetta al primo tributo, quando l'imposta può essere da lui recuperata.

Il principio generale relativo alla determinazione dell'obbligo di registrazione in ragione della collocazione casistica dell'atto nella prima o nella seconda parte della tariffa, disposto dall'art. 5 comma 1 citato, subisce una deroga, in conformità al principio di alternatività tra imposta di registro ed imposta sul valore aggiunto, nell'ipotesi di scritture private non autenticate relative ad operazioni tutte soggette a quest'ultimo tributo.

<sup>3</sup> Art. 40, d.P.R. 26/4/86 n. 131: *“Per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa. Si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta a norma dell'art. 7 del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, e quelle di cui al sesto comma del successivo art. 21, ad eccezione delle operazioni esenti ai sensi dell'art. 10, nn. 8), 8-bis) e 27 quinquies, dello stesso decreto. Per le operazioni indicate nell'art. 11 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, l'imposta si applica sulla cessione o prestazione non soggetta all'imposta sul valore aggiunto”*.

<sup>4</sup> Commissione tributaria centrale, decisione n. 3467 del 24/10/94, in Servizio di documentazione tributaria dell'Agenzia delle Entrate: *“Se in una scrittura privata, nella specie, definito dalle parti “compromesso di vendita” relativa all'alienazione di un immobile appaia sufficientemente chiaro che le parti abbiano voluto non operare il trasferimento della proprietà ma solo creare l'obbligo di addivenire al trasferimento in un momento successivo, l'atto deve considerarsi di natura obbligatoria, anche se il prezzo sia stato pagato e vi sia stata la consegna materiale dell'immobile. Nella specie, essendo stato assoggettato l'atto ad IVA, per la qualificazione professionale del venditore, la Commissione tributaria centrale ha negato fondamento alla pretesa dell'Ufficio di assoggettarlo anche ad imposta di registro”*.

Relativamente a questi atti, invero, il primo periodo del comma 2, dell'art. 5 d.pr. n. 131 cit., dispone la registrazione in caso d'uso, anche qualora essi siano indicati nella prima parte della tariffa. Il secondo periodo del comma 2 cit. contiene poi una precisazione in ordine all'ambito applicativo del periodo precedente, ovvero, per un verso indica alcune operazioni che debbono considerarsi "soggette ad IVA" anche se non imponibili o esenti<sup>5</sup>, per altro verso esclude espressamente alcune operazioni, pur se rilevanti di per sé agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, dall'ambito delle operazioni "soggette ad IVA" ai fini dell'applicazione del comma 2 cit.

Più precisamente, l'art. 5 comma 2 d.P.R. n. 131/1986 statuisce che *"le scritture private non autenticate sono soggette a registrazione in caso d'uso se tutte le disposizioni in esse contemplate sono relative ad operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto. Si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta a norma dell'art. 7 del decreto del Presidente della repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e quelle di cui al sesto comma dell'art. 21 dello stesso decreto ad eccezione delle operazioni esenti e imponibili ai sensi dell'articolo 10, numeri 8), 8-bis, 8-ter e 27-quinquies dello stesso decreto"*<sup>6</sup>.

La registrazione in caso d'uso è, quindi, esclusa per numerose operazioni immobiliari in campo IVA (di rilevante interesse anche ai fini dell'indagine condotta nel presente studio), quali, ad esempio, le locazioni di immobili e le cessioni di fabbricati, il cui regime fiscale è stato di recente disciplinato dall'art. 35 d.l. n. 223/2006, conv. in l. n. 248/2006, e successive modifiche.

<sup>5</sup> Si tratta delle operazioni poste in essere da soggetti passivi IVA per le quali il tributo non è dovuto a norma delle disposizioni in materia di territorialità dell'imposta (art. 7 d.P.R. n. 633/1972), nonché delle cessioni di cui all'art. 21 comma 6 d.P.R. n. 633/1972 concernente *«cessioni relative a beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, non soggette all'imposta a norma dell'art. 7, secondo comma, nonché ... operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-bis, 9 e 38-quater, ... operazioni esenti di cui all'art. 10, tranne quelle indicate al n. 6), ... operazioni soggette al regime del margine previsto dal decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, nonché dall'art. 74-ter per le operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e turismo»*.

<sup>6</sup> Modifiche sono state introdotte dall'art. 35, comma 10, lett. a), d.l. n. 223/2006, convertito con modificazioni nella l. n. 248/2006, ma in realtà, le novità riguardano l'inserimento delle operazioni di cui al n. 8-ter (relativo alle cessioni dei cd. fabbricati strumentali per natura) e l'estensione dell'eccezione anche alle operazioni imponibili ai sensi delle disposizioni citate.

Con riferimento a queste operazioni vale la regola generale dell'obbligo di registrazione in termine fisso anche per la scrittura privata non autenticata<sup>7</sup>.

Nel caso di preliminare formulato attraverso scrittura privata non autenticata e posto in essere da un soggetto passivo IVA, è necessario, pertanto, *in primis* verificare se esso possa considerarsi relativo ad operazioni soggette ad IVA<sup>8</sup>.

In linea di principio, qualora si interpreti il riferimento alle operazioni "soggette ad IVA" di cui all'art. 5 comma 2 cit. in senso ampio, ossia nel senso che integra il requisito ivi previsto anche una scrittura privata che sia fonte (non solo diretta ma anche) indiretta di tali operazioni, la regola della registrazione in caso d'uso può ritenersi applicabile anche all'ipotesi di preliminare, redatto per scrittura privata non autenticata, posto in essere da un soggetto passivo IVA ed avente ad oggetto l'obbligo di stipulare un contratto definitivo relativo ad operazioni soggette ad IVA.

In realtà, pur assumendo che un preliminare cd. puro non integri sotto il profilo oggettivo il presupposto impositivo dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 1 d.P.R. n. 633/1972 in quanto fonte di un'obbligazione a contrarre<sup>9</sup>, esso già contiene in sé il regolamento di interessi che sarà attuato con il definitivo, e che dovrà essere assoggettato ad IVA ricorrendone i relativi requisiti, e pertanto potrebbe in questo senso considerarsi riferibile ad operazioni soggette ad IVA<sup>10</sup>.

<sup>7</sup> La lettura dell'inciso riferito all'eccezione nel senso di considerare le scritture private non autenticate relative alle operazioni IVA ivi previste come soggette all'obbligo di registrazione in termine fisso trova conferma anche nelle interpretazioni concernenti le precedenti formulazioni. Cfr., ad esempio, circ. 37/220391 del 10 giugno 1986, e circ. 27/E del 4 agosto 2006 (con riferimento alle locazioni immobiliari). In dottrina cfr., tra gli altri, G. ARNAO, *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, 2005, p. 21 s.; R. FANELLI, S. LAMPONE, *Imposta di registro*, Milano, 2003, p. 27.

<sup>8</sup> Se si ritiene che la *ratio* dell'assoggettamento a registrazione solo in caso d'uso richieda il contemporaneo venir ad esistenza di operazioni soggette ad IVA, ciò non può dirsi avvenuto in un preliminare che non preveda pagamenti anticipati del prezzo. Cfr. ris. 19 dicembre 1974 n. 302028, secondo cui «*le promesse di vendita avendo contenuto meramente obbligatorio e quindi non traslativo della proprietà non comportano, per l'IVA, ai sensi degli artt 2 e 6 del d.P.R. 26.10.1972, n. 633, il sorgere dell'obbligazione tributaria. Conseguentemente, agli effetti dell'imposta di registro, sono, in ogni caso, soggette a registrazione in termine fisso*».

<sup>9</sup> Secondo un'opinione, l'obbligazione di stipulare il contratto definitivo potrebbe essere considerata come "obbligazione di fare" rilevante agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'art. 3 d.P.R. n. 633/1972, se assunta da un soggetto passivo IVA verso corrispettivo. Sul punto cfr. R. BRACCINI, *Contratto preliminare. Diritto tributario*, cit., p. 4.

<sup>10</sup> Nel senso che "l'operazione prefigurata e disciplinata nel contratto preliminare è

Una simile interpretazione sembra conforme anche al dettato letterale dell'art. 5 comma 2 posto l'utilizzo dell'espressione generica relativa alla condizione che tutte le disposizioni "*contemplate*" nella scrittura privata siano relative ad operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto.

Rapportabile a tale norma anche (ancor più) l'ipotesi del preliminare che contempa pattuizioni, ulteriori rispetto all'obbligo di contrarre, relative ad acconti prezzo che si riferiscano ad operazioni "*soggette ad IVA*", perché il pagamento anticipato (o la fatturazione) [si discorrerà più ampiamente di questo argomento in paragrafo successivo, 2.3] del corrispettivo di un'operazione IVA (non ancora realizzata) comporta che l'operazione stessa si consideri effettuata, limitatamente all'importo pagato (o fatturato), alla data del pagamento (o della fattura) ai sensi dell'art. 6 comma 4 d.P.R. n. 633/1972<sup>11</sup>.

Pur tuttavia, ammessa l'applicabilità in via di principio della regola della registrazione in caso d'uso ai contratti preliminari stipulati per scrittura privata non autenticata da soggetti passivi IVA, è utile avere chiaro quale sia in concreto l'ambito operativo della regola suddetta.

In primo luogo, per l'assoggettamento di una scrittura privata non autenticata a registrazione solo in caso d'uso *tutte le disposizioni negoziali devono riguardare operazioni soggette ad IVA*.

La presenza, pertanto, nel contratto preliminare di ulteriori disposizioni estranee al campo di applicazione di tale tributo, come ad esempio la caparra confirmatoria o la clausola penale, comporta comunque l'insorgenza per l'intero preliminare dell'obbligo di registrazione in termine fisso.

In secondo luogo, l'art. 5 comma 2, secondo periodo, prevede *alcune rilevanti eccezioni* al principio della registrazione in caso d'uso delle scritture private non autenticate relative ad operazioni IVA (come già evidenziato). Nel caso di preliminare per scrittura privata non autenticata, se si ritiene che le operazioni "*soggette ad IVA*" che consentireb-

già qualificata, sussistendone i requisiti oggettivi e soggettivi, come operazione Iva" A. FEDELE, *Trascrizione del contratto preliminare e disciplina tributaria*, cit., 1121. Sul tema cfr. altresì R. BRACCINI, *Contratto preliminare*, cit., p. 7.

<sup>11</sup> L'art. 6 d.P.R. n. 633/1972, che indica il momento in cui si considera effettuata un'operazione ai fini IVA, coincidente per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili con il momento della stipulazione, stabilisce al comma 4 che «*se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento, ad eccezione del caso previsto alla lettera d-bis del secondo comma*».

bero l'applicazione allo stesso della registrazione in caso d'uso siano quelle oggetto del contratto definitivo, di cui il preliminare è fonte solo indiretta, deve anche ritenersi, coerentemente, che debba essere verificata rispetto al contratto definitivo la ricorrenza, o meno, di un'operazione "soggetta ad IVA" secondo la qualificazione di cui al secondo periodo del comma 2 cit.

Ne deriva che il preliminare è sempre soggetto all'obbligo di registrazione in termine fisso, anche se redatto per scrittura privata non autenticata, qualora il contratto definitivo abbia ad oggetto locazioni immobiliari di cui al n. 8 dell'art. 10 d.P.R. n. 633/1972, ovvero cessioni di fabbricati di cui all'art. 10 nn. 8-*bis* e 8-*ter* (nonché operazioni di cui all'art. 10 n. 27-*quinqüies*) del medesimo d.P.R., a prescindere dalla circostanza che le suddette operazioni siano esenti o imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Appare utile evidenziare che l'ambito dell'eccezione di cui al secondo periodo in esame – introdotta inizialmente per le operazioni esenti da IVA e soggette ad imposta di registro in deroga al principio di alternatività ai sensi dell'art. 40 d.P.R. n. 131/1986 – è stato ampliato per effetto delle modifiche apportate dall'art. 35 d.l. n. 223/2006, convertito con modificazioni nella l. n. 248/2006, che non solo ha riformulato i nn. 8 e 8-*bis* dell'art. 10, comma 1, d.P.R. n. 633 cit. ed aggiunto al medesimo articolo il n. 8-*ter* (relativo alle cessioni dei cd. fabbricati strumentali per natura)<sup>12</sup>, ma ha anche introdotto ulteriori significative deroghe al principio di alternatività nel settore immobiliare<sup>13</sup>.

<sup>12</sup> Per approfondimenti in ordine all'individuazione delle operazioni immobiliari interessate da queste modifiche si rinvia a L. BELLINI, N. FORTE, A. LOMONACO, *Note riepilogative sul tema delle cessioni di fabbricati effettuate da soggetti passivi IVA*, studio n. 144-2007/T, approvato dalla Commissione studi tributari in data 7 settembre 2007.

<sup>13</sup> Il secondo comma dell'art. 5 in esame concorre con l'art. 40 d.P.R. n. 131/1986 a definire l'assetto normativo dei rapporti fra IVA ed imposta di registro, occupandosi il primo della disciplina della registrazione, il secondo della misura dell'imposta. L'art. 40 commi 1 e 1-bis, come modificati a seguito del decreto "Bersani" (d.l. n. 223 cit.), dispone che "1. Per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa. Si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta a norma dell'art. 7 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e quelle di cui al sesto comma del successivo art. 21, ad eccezione delle operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10, numeri 8), 8 bis) e 27 quinqüies), dello stesso decreto. 1-bis. Sono soggette all'imposta proporzionale di registro le locazioni di immobili strumentali, ancorché assoggettate all'imposta sul valore aggiunto, di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633".

In concreto, allora, se, ad esempio, prima delle modifiche introdotte dal citato d.l. n. 223/2006, un contratto preliminare stipulato per scrittura privata non autenticata dal costruttore di unità immobiliari abitative (o di fabbricati strumentali per natura) poteva essere registrato solo al verificarsi del caso d'uso, per effetto delle modifiche suddette, ai sensi del comma 2 dell'art. 5 d.P.R. n. 131/1986 attualmente vigente, il preliminare deve essere obbligatoriamente registrato in termine fisso, e ciò anche qualora preveda degli acconti sul prezzo imponibili agli effetti dell'IVA<sup>14</sup>.

Si osservi, invero, che ovemai l'operazione attenga ad un fabbricato non ultimato – accogliendo l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle entrate (circolare n. 12/E del 1° marzo 2007) secondo la quale, poiché l'art. 10 nn. 8-*bis*) e 8-*ter*) cit., nell'individuare il regime IVA applicabile alla cessione di fabbricati, non si riferisce precisamente anche dei fabbricati “non ultimati”, «la cessione di un fabbricato effettuata da un soggetto passivo d'imposta in un momento anteriore alla data di ultimazione del medesimo ... (è) esclusa dall'ambito applicativo dei richiamati nn. 8-*bis*) e 8-*ter*) dell'articolo 10 del d.P.R. n. 633 del 1972 trattandosi di un bene ancora nel circuito produttivo, la cui cessione, pertanto, deve essere in ogni caso assoggettata ad IVA» – per il relativo preliminare redatto per scrittura privata non autenticata, può essere fatta valere la regola generale, di cui al comma 2 dell'art. 5 d.P.R. n. 131/1986 cit., della registrabilità in caso d'uso<sup>15</sup>.

In altre parole, nel settore immobiliare la registrazione in caso d'uso dei preliminari stipulati da soggetti passivi IVA per scrittura privata non autenticata residua rispetto ad un numero marcatamente circoscritto di ipotesi. Si pensi, ad esempio, oltre alla fattispecie del preliminare di cessione di fabbricato non ultimato, al preliminare di cessione di contratto o al preliminare di cessione di area fabbricabile.

Giova, in ogni caso, ricordare che anche ove dovesse presentarsi la possibilità di registrare una scrittura privata non autenticata solo in caso d'uso, potrebbe essere comunque produttivo procedere alla registrazione (a prescindere cioè dal verificarsi del caso d'uso) con l'obiettivo di attestare l'esistenza dell'atto ed attribuire allo stesso data certa di fronte ai terzi, ai sensi degli artt. 2704 c.c. e 18 d.P.R. n. 131/1986.

<sup>14</sup> In tal caso l'imposta di registro è dovuta solo in misura fissa ai sensi dell'art. 40 d.P.R. n. 131/1986.

<sup>15</sup> Cfr. A. LOMONACO, V. MASTROIACOVO, *I profili fiscali dei nuovi obblighi dei mediatori e la disciplina tributaria del contratto preliminare*, Studio CNN n. 13-2007/T, p. 18.

Ulteriori precisazioni merita il tema legato al contratto preliminare di vendita cosiddetto puro, che contiene solo l'obbligo delle parti di addiventare ad un successivo contratto. Anche se il promittente venditore è un soggetto IVA, ciò non rileva in quanto non assume a presupposto impositivo ai fini di tale imposta, rientrando quindi nel trattamento tributario ad esso riservato dalla legge di registro. Il Ministero delle Finanze, che si è espresso con Risoluzione n. 302028 del 19/72/1974, ha negato rilevanza fiscale al preliminare in quanto *“avendo contenuto meramente obbligatorio e quindi non traslativo della proprietà, non comporta per l'Iva, ai sensi degli artt. 2 e 6 del d.P.R. 633/72, il sorgere dell'obbligazione tributaria”*<sup>16</sup>.

Il contratto preliminare ha in sé l'idea del programma negoziale che dovrà essere introdotto tra le stesse parti con la stipulazione del contratto definitivo. E il regolamento d'interessi che si attua con questo secondo contratto, costituisce un'operazione imponibile se concretizza una “cessione di beni” o una “prestazione di servizi” posta in essere da un operatore economico. Queste operazioni saranno assoggettate all'imposta sul valore aggiunto al momento della loro rispettiva “effettuazione” secondo la disciplina generale di cui all'art. 6 d.P.R. 633/72: è sempre il definitivo che concretizza l'effetto economico-giuridico del trasferimento, sebbene se ne possa reputare fonte il preliminare quale precetto di autonomia privata in sé considerata<sup>17</sup>.

<sup>16</sup> Tale tesi è stata sostenuta dall'Amministrazione finanziaria con Risoluzione n. 302028 del 19/12/74, in Servizio di documentazione tributaria dell'Agenzia delle Entrate: *“Le promesse di vendita, avendo contenuto meramente obbligatorio e quindi non traslativo della proprietà, non comportano per l'Iva, ai sensi degli artt. 2 e 6 del d.P.R. 633/72, il sorgere dell'obbligazione tributaria”*. In senso conforme si è espressa la Commissione tributaria centrale con decisione n. 1597 del 25/03/82, in Commissione tributaria centrale, 1982, I, p. 503, che si era espressa quando era ancora in vigore il d.P.R. 634/72: *“E, nella specie, non è quindi applicabile la norma di cui all'art. 9 della tariffa allegata A parte prima della legge 26 ottobre 1972 n. 634, bensì quella di cui all'art. 10 della stessa tariffa che ha riferimento ai “contratti preliminari di ogni specie” il che è stato puntualmente ed esattamente anche riconosciuto, con risoluzione n. 302028/74 della Direzione generale delle tasse ed imposte indirette sugli affari del Ministero delle finanze ove si pone preliminarmente in luce che le promesse di vendita, avendo contenuto meramente obbligatorio, e quindi non traslativo della proprietà, non comportano, per l'IVA ai sensi degli artt.2 e 6 d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, il sorgere dell'obbligazione tributaria; e che conseguentemente, agli effetti dell'imposta di registro, sono, in ogni caso, soggette a registrazione in termine fisso ed al pagamento dell'imposta fissa, ai sensi dell'art. 5, comma 1, d.P.R. 634/72 e dell'art. 10 della Tariffa già citata”*.

<sup>17</sup> La questione è stata ampiamente trattata da L. MONTESANO, *Obbligazione e azione da contratto preliminare in Rivista trimestrale di diritto e procedura civile*, 1970, p. 1202: *“Esatta si rivela, alla luce dell'interpretazione qui prospettata, la prassi che induce*

Di conseguenza, la stipulazione del preliminare di cessione di beni immobili (unica ipotesi di “stipulazione” avente eventuale rilevanza fiscale in questo quadro) non costituisce per definizione “effettuazione” dell’operazione, stante la connaturale postergazione dell’effetto traslativo che si dà alla sequenza preliminare-definitivo, quanto meno fino al momento del perfezionamento del contratto definitivo. Solo con esso, infatti, si può raffigurare l’atto di disposizione del diritto patrimoniale che genera, a sua volta, per l’alienante la perdita di attivo patrimoniale e per l’acquirente l’attribuzione patrimoniale della proprietà del bene<sup>18</sup>. Il tutto alla luce dei criteri assunti dall’art. 6 d.P.R. 633/72 per la determinazione dell’evento costituente fiscalmente “effettuazione” delle diverse operazioni considerate: la *stipulazione* del negozio per la cessione di beni immobili e la *consegna* per la cessione di beni mobili, oppure, per entrambe le operazioni, l’*effetto traslativo* se postergato, e infine il *pagamento del corrispettivo* per la prestazione di servizi.

Ma è utile riportare anche un diverso orientamento di una parte della dottrina<sup>19</sup>: l’obbligazione di stipulare il contratto definitivo si qualificherebbe tributariamente come una “obbligazione di fare”, la quale, se assunta da un soggetto IVA “verso corrispettivo”, concretizzerebbe la fattispecie imponibile della “prestazione di servizi” (dell’art. 3, comma 1, d.P.R. 633/72).

Poiché del corrispettivo qui costituito (contratto preliminare bilate-

a trattare fiscalmente come vendita solo il “definitivo”, e non il preliminare, giacché col primo, e non col secondo, si attua economicamente il trasferimento di ricchezza, di cui è “forma giuridica” il concreto “effetto negoziale”, e non il precetto di autonomia privata in sé considerato”.

<sup>18</sup> 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*, III, Aspetti finanziari e tributari, Milano 1986, p. 701: “La conclusione sulla natura del contratto preliminare di vendita – quale rapporto contrattuale che configura a carico delle parti contraenti unicamente l’obbligo di addivenire al contratto definitivo di vendita, senza alcun effetto reale, pur in presenza di una programmazione precisa della fattispecie conclusiva – determina la esclusione per esso del sorgere della obbligazione tributaria agli effetti dell’IVA. Pertanto, il contratto preliminare di vendita immobiliare, stipulato da un imprenditore nell’esercizio della sua impresa, non essendo atto che importi trasferimento della proprietà e non costituendo quindi operazione imponibile ai fini IVA – per il combinato disposto degli articoli 1, 2 e 6 del d.P.R. 633 – rientra nel trattamento tributario ad esso riservato dalla legge di registro, che assoggetta la convenzione in parola a registrazione in termine fisso”.

<sup>19</sup> R. BRACCINI, voce *contratto preliminare*, II) diritto tributario, in *Treccani giuridica*, p. 4.

rale) fa parte anche la reciproca obbligazione della controparte, si rientrerebbe in un contesto che tributariamente si qualifica secondo lo schema della “operazione permutativa” nell’ambito dell’imposta sul valore aggiunto (art. 11, comma 1, d.P.R. 633/72)<sup>20</sup>. E sempre che ne ricorrano i presupposti soggettivi: essendo il preliminare bilaterale caratterizzato dal reciproco vincolo assunto dalle parti di stipulare il contratto definitivo, l’orbita dell’IVA ne è astrattamente interessata se almeno uno dei due contraenti è operatore economico.

Si evidenzia che l’inserimento del contratto preliminare in una operazione permutativa ha fatto propendere parte della giurisprudenza per il suo immediato assoggettamento ad IVA. A tal proposito, la Commissione tributaria centrale (decisione n. 7353 dell’01/10/86)<sup>21</sup> è stata chiamata ad esprimersi in relazione a due contratti, stipulati fra le stesse parti, contenenti rispettivamente la fornitura di merci e la promessa di vendita immobiliare: *“I due contratti erano fra loro collegati in quanto, mentre nel primo, per quanto concerne il prezzo, era convenuto il pagamento totale o percentuale (salvo conguagli) con le unità immobiliari, nel contratto preliminare di vendita, invece, veniva pattuito il pagamento del prezzo degli immobili con le forniture di merci. In base all’art. 11 d.P.R. 633/72 il duplice rapporto intercorrente fra soggetti Iva sia per la fornitura di merci che per il trasferimento degli immobili, andava assoggettato ad imposta. Il ricorrente, nel suo ricorso, eccepisce che la regolarizzazione fiscale dei predetti rapporti contrattuali sarebbe stata effettuata in data successiva, solo alla stipulazione dell’atto pubblico di trasferimento degli immobili, in quanto, a suo dire, il momento impositivo sarebbe sorto solo alla data della stipula di detto atto pubblico. Ma tale motivo di ricorso non ha pregio, contrastando con l’obbligo imposto dal citato art. 11 del d.P.R. 633, per il quale la tassazione IVA deve essere contestuale al fatto tassabile”*. Ai fini IVA – inoltre – la prestazione di servizio resa dall’operatore economico è astrattamente imponibile secondo il suo “valore normale” (art. 13, comma 2, lett. d) che riflette il prezzo di un bene ad un dato stadio di commercializzazione. Ma la prassi applicativa della disciplina dell’imposta sul valore aggiunto ha – però – completamente trascurato que-

<sup>20</sup> L’art. 11, comma 1, d.P.R. 633/72 dispone che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in corrispettivo di altre cessioni di beni o prestazioni di servizi, o per estinguere precedenti obbligazioni, sono soggette all’imposta separatamente da quelle in corrispondenza delle quali sono effettuate.

<sup>21</sup> In Servizio di documentazione tributaria dell’Agenzia delle Entrate.

sto profilo probabilmente perché – come è stato evidenziato in sede civilistica – “una precisa rappresentazione in termini monetari dell’utilità conseguita mediante la scelta della sequenza preliminare-definitivo riesca impossibile o quanto meno difficilissima”<sup>22</sup> nonostante, debba riconoscersi nell’impiego del contratto preliminare l’esistenza di un autonomo carattere patrimoniale<sup>23</sup>.

## 2. Il contratto preliminare unilaterale

Con il contratto preliminare unilaterale – secondo la sua concezione tradizionale – l’obbligazione di stipulare il contratto definitivo è assunta da uno solo dei contraenti<sup>24</sup>.

<sup>22</sup> R. BRACCINI, voce *Contratto preliminare*, II) diritto tributario, in *Treccani giuridica*, p. 4.

<sup>23</sup> G. GABRIELLI, *Il contratto preliminare*, Milano, 1970, p. 220 ss.: “Ad impedirne, in una prospettiva realistica, qualsiasi sottovalutazione, basterebbe l’insistenza con cui, in tutte le dottrine europee, viene rilevata l’importanza del fattore fiscale ai fini di spiegare il ricorso al preliminare. Appartiene, del resto, alla comune esperienza la consapevolezza che presso di noi si ricorre sempre più frequentemente al preliminare, al fine di evitare la soggezione dell’atto all’onerosa imposta proporzionale di registro. Ma anche se fosse – come in effetti è – proprio questo il motivo, che nella maggior parte dei casi induce i contraenti a scegliere in concreto la via del preliminare, ciò non pertanto esso resterebbe semplice motivo, estraneo alla sostanza economica e giuridica dell’operazione posta in essere. Come tale, esso potrà acquistare rilevanza solo nei limiti e nei modi in cui la rilevanza dei motivi è ammessa in via generale dalla legge. In pratica, si può trovarne conferma proprio in un’attenta considerazione del movente d’ordine fiscale, che normalmente induce alla stipulazione in via preliminare. Il fatto che i contraenti vogliano in un primo tempo evitare l’esborso dell’imposta, che finirà comunque per colpire l’effettivo trasferimento, mal si spiegherebbe col semplice intento di ritardare tale esborso.

In realtà è il senso d’incertezza in ordine alla futura effettiva entrata in vigore del regolamento d’interessi concordato che può molte volte indurre le parti alla scelta di una via idonea ad evitare, per l’ipotesi che tale entrata in vigore non si attui, un esborso tributario, sentito come tanto più penoso ed iniquo, quando venisse a mancare l’operazione economica che lo giustifica”.

<sup>24</sup> G. GABRIELLI, *op. ult. cit.*, p. 250: “Ora, la funzione assegnata al contratto preliminare bilaterale consiste nel fissare subito un determinato regolamento d’interessi, consentendo tuttavia alle parti di controllarne ulteriormente i presupposti in un secondo momento, prima dell’introduzione definitiva. Con il contratto unilaterale, invece, il regolamento d’interessi non viene affatto fissato, dal momento che una delle parti resta completamente libera: essa potrà dunque, in un secondo tempo, valutare la convenienza vincolata da apprezzamenti già compiuti in precedenza. Ciò è del resto comunemente avvertito in dottrina, allorché si sottolinea la tipica finalità “speculativa” che spesso caratterizza il preliminare unilaterale: attraverso di esso un soggetto si assicura la possibi-

Se chi si obbliga a prestare il futuro consenso è operatore economico e se a suo favore è anche prevista una controprestazione (il cosiddetto “premio”) di cui si fa carico la controparte non impegnata alla stipulazione del contratto definitivo, allora l'intera fattispecie potrebbe rientrare nell'orbita dell'imposta sul valore aggiunto. Si concretizzerebbe – in questo caso – la fattispecie imponibile della “prestazione di servizi” di cui all'art. 3, comma 1, d.P.R. 633/72: l'obbligazione di stipulare il contratto definitivo si qualifica tributariamente come una “obbligazione di fare” assunta da operatore economico “verso corrispettivo” (costituito nella fattispecie dal “premio”).

E poiché ai sensi dell'art. 6 – comma 3 – del d.P.R. 633/72 le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo, la suddetta operazione si considera effettuata ed è assoggettata all'imposta IVA all'atto del pagamento del corrispettivo che, nella fattispecie, è costituito dal cosiddetto “premio”<sup>25</sup>.

### 3. *Il preliminare ad esecuzione anticipata*

Il preliminare cosiddetto “complesso o ad esecuzione anticipata” non fa sorgere soltanto l'obbligazione di stipulare il definitivo a carico dei contraenti, ma fa nascere in capo al futuro acquirente anche l'obbligazione di pagare in tutto o in parte il prezzo e, talvolta, per il futuro venditore l'obbligo di consegnare la cosa.

Del preliminare complesso o ad esecuzione anticipata è irrilevante ai fini IVA un aspetto caratteristico di tale figura, vale a dire l'immissione del promissario acquirente nel godimento dell'immobile. Tale aspetto può assumere sicuramente rilevanza ai fini dell'imposta trattata nel caso in cui per essa venga versato uno specifico corrispettivo.

Indubbiamente rivestono rilevanza fiscale ai fini IVA le anticipazioni totali o parziali del prezzo effettuate prima della stipulazione del con-

lità di fermare un affare a determinate condizioni, con l'idea di renderlo definitivo se, in futuro, le vicende del mercato renderanno tali condizioni particolarmente vantaggiose ovvero di abbandonarlo nel caso contrario”.

<sup>25</sup> R. BRACCINI, voce *contratto preliminare*, II) diritto tributario, in Treccani giuridica, p. 4: “Ha, infine, rilevanza fiscale, questa volta solo sotto il profilo ora rilevato dell'imponibilità della controprestazione (il cosiddetto “premio”) l'ipotesi opposta (a quella considerata prima) in cui la qualifica di operatore economico è invece rivestita soltanto dal solvens, cioè da chi non si è impegnato alla stipulazione del contratto definitivo”.

tratto definitivo che sono clausole ricorrenti nella prassi delle contrattazioni immobiliari del settore edilizio. Poiché nella stragrande maggioranza dei casi si tratta di preliminari di vendita, è l'obbligazione giuridicamente ed economicamente tipica del compratore ad essere in tutto o in parte anticipata: il pagamento del prezzo.

In tal modo, per il contratto preliminare come atto di obbligazione si vede accrescere il contenuto obbligatorio oltre l'effetto suo tipico quale fonte dell'obbligazione di stipulare il definitivo: si registra una assunzione di passivo per il promesso acquirente per il pattuito anticipato pagamento totale o parziale del prezzo e, nel contempo, una attribuzione patrimoniale (diritto di credito) a favore del promesso alienante.

La disciplina tributaria di tali anticipazioni, per quanto concerne l'imposta sul valore aggiunto, si ricava anzitutto dall'applicazione della regola di carattere generale per cui, se anteriormente al verificarsi degli eventi che normalmente costituiscono "effettuazione" di operazioni (nel caso di cessione di beni immobili, la stipulazione o l'effetto traslativo, se postergato) sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo pagato, alla data del pagamento (art. 6, comma 4, d.P.R. 633/72).

Ne discende che, il pagamento di acconti di prezzo compiuto dal promissario acquirente a favore del promittente venditore, che sia un soggetto IVA, in esecuzione anticipata del definitivo, comporta immediata applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, limitatamente agli importi degli acconti stessi.

E come ha meglio attestato la Cassazione<sup>26</sup>, nel caso in cui un'impresa abbia assunto l'obbligo di trasferire la proprietà di un immobile in base ad un contratto preliminare di compravendita ricevendone un corrispettivo, l'operazione si considera effettuata limitatamente all'importo pagato, con il conseguente obbligo di porre in essere tutti gli adempimenti previsti ai fini IVA: fatturazione, registrazione, liquidazione, e così via, in quanto costituisce operazione imponibile ai sensi dell'art. 6, comma 4, d.P.R. 633/72.

Sempre la Corte di Cassazione<sup>27</sup>, aveva già fatto luce sul fatto che, il quarto comma dell'art. 6, il cui testo è aderente al contenuto dell'art. 10

<sup>26</sup> Sentenza n. 371 del 17/01/98), in Codice tributario, banca dati de "Il Sole 24 Ore".

<sup>27</sup> Sentenza n. 7056 dell'08/06/92, in Servizio di documentazione tributaria dell'Agenzia delle Entrate.

n. 2 della Sesta Direttiva del Consiglio CEE n. 388/77 (“Armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari; sistema comune d'IVA: base imponibile uniforme”), riguardasse tutti i casi in cui l'emissione della fattura o il pagamento, in tutto o in parte, del corrispettivo avvenissero prima della stipulazione dell'atto di trasferimento del diritto. E se tale norma è così ampia da comprendere l'ipotesi (maggiore) di fatturazione o pagamenti anteriori e perfino indipendenti dalla stipulazione dell'atto di trasferimento, essa è “a fortiori” riferibile alla ipotesi (minore) in cui vi sia già un obbligo di trasferire in virtù di un contratto preliminare di compravendita.

Da notare è che in tali casi “l'obbligazione fiscale” dell'acquirente sorge nel momento in cui viene pagato il corrispettivo totale o parziale o viene emessa la fattura<sup>28</sup>. E come ha evidenziato la Cassazione<sup>29</sup>, il legislatore ha attribuito manifesta prevalenza al pagamento avvenuto e alla emissione della fattura quali elementi determinanti del sorgere dell'obbligo impositivo in considerazione dell'effetto economico ed in equivoco del primo e dell'efficacia documentale della seconda.

La posizione ministeriale è stata sempre lineare in materia di trattamento fini IVA delle anticipazioni di prezzo scaturenti da un contratto preliminare di vendita e con Risoluzione prot.500013 del 17/12/91<sup>30</sup> ne ha individuato nitidamente il momento impositivo: “*Non sono incompatibili con la volontà diretta a porre in essere un contratto preliminare di vendita la identificazione del bene ed il pagamento (parziale o integrale) del prezzo, quando vi sia ragione di ritenere che questi non siano atti esauritivi delle reciproche prestazioni ma atti anticipati di futura vendita. Dal punto di vista del pagamento dell'imposta sul valore aggiunto non è censurabile il comportamento del contribuente che abbia provveduto a fatturare quella parte del compenso della vendita pattuito in sede di contratto preliminare, differendo al momento della stipula del contratto definitivo la fatturazione della restante parte del corrispettivo. Si ritiene che il momento impositivo agli effetti dell'IVA sia stato correttamente determinato ai sensi dell'art. 6 d.P.R. 633/72*”.

Degno di attenzione risulta essere il principio che già nel lontano 16

<sup>28</sup> L. BELLINI, *Il contratto preliminare di compravendita immobiliare*, in inserto del Corriere tributario, 1997, n. 44. p. 4.

<sup>29</sup> Sentenza n. 4842 del 07/09/82, in Servizio di documentazione tributaria dell'Agencia delle Entrate.

<sup>30</sup> In Servizio di documentazione tributaria dell'Agencia delle Entrate.

dicembre 1975 l'Amministrazione finanziaria con Risoluzione prot. 504148<sup>31</sup> ha affermato e che non sembra aver mai perso la sua attualità: l'aliquota IVA da applicare nei casi in cui anteriormente alla stipula dell'atto di cessione siano intervenuti pagamenti parziali o totali del prezzo ovvero siano emesse fatture, è quella vigente al momento in cui tali eventi si sono verificati. Nessun dubbio relativamente all'applicazione, nel caso di specie, del criterio di alternatività di cui all'art. 40 del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con d.P.R. 131/86. Anche la giurisprudenza ha confermato che il contratto preliminare sarà soggetto ad imposta fissa di registro<sup>32</sup>.

Per quanto attiene la quietanza del singolo acconto, essa, in quanto relativa ad operazione soggetta ad IVA<sup>33</sup>:

a) se inserita nel contratto preliminare, sarà esente da imposta di registro, ai sensi dell'art. 21, comma 3, del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, secondo il quale, appunto, non sono soggette ad imposta "le quietanze rilasciate nello stesso atto che contiene le disposizioni cui si riferiscono";

b) se successivamente rilasciata, sarà automaticamente sottoposta ad imposta fissa di registro.

Riassumendo, in base al principio dell'alternatività, la disposizione (promessa di cessione con pagamento anticipato del prezzo), cui la quietanza si riferisce, sarà soggetta all'imposta sul valore aggiunto; il contratto preliminare di vendita che la contiene, sconterà l'imposta fissa di registro e la quietanza, ivi contenuta, nessuna imposta. La medesima soluzione è applicabile al caso della quietanza relativa ad una operazione soggetta ad IVA e resa in un atto distinto ma alla quale si applicherà – poi – anche l'imposta fissa di registro<sup>34</sup>.

<sup>31</sup> In Servizio di documentazione tributaria dell'Agenzia delle Entrate.

<sup>32</sup> Commissione tributaria centrale, decisione n. 5473 del 21/11/97, in Servizio di documentazione tributaria dell'Agenzia delle Entrate: "Il contratto preliminare di vendita di un immobile è soggetto all'imposta fissa di registro, prevista dall'art. 10 della Tariffa allegata A al d.P.R. 634 del 1972, mentre la quietanza, rilasciata dalla società venditrice a fronte del versamento da parte dell'acquirente di una somma di denaro, che si configura come inizio del pagamento del prezzo, va assoggettata all'IVA, in quanto, a seguito della stipula dell'atto definitivo cui è preordinato il preliminare, concorrerà alla formazione della base imponibile IVA ai sensi dell'art. 13, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972".

<sup>33</sup> G. MONTELEONE, *Aspetti fiscali del contratto preliminare*, in *Rivista del notariato*, 2001, p. 5.

<sup>34</sup> F. FORMICA, *Il contratto preliminare di vendita nell'imposizione di registro e sul va-*

Nella medesima direzione è andato il Ministero delle Finanze che con Risoluzione prot. 301388 del 17/07/76<sup>35</sup> si è espresso in tal senso “*ritiene che per i distinti atti di quietanza, relativi a corrispettivi soggetti o che si considerano soggetti ad IVA, sia in ogni caso dovuta la sola imposta fissa di registro, fermo rimanendo l’obbligo di richiedere la loro registrazione in termine fisso o in caso d’uso, a seconda che si tratti di atti pubblici o scritture private autenticate ovvero di scritture private non autenticate*”. Questa posizione è stata confermata dalla giurisprudenza<sup>36</sup> ritenendo che l’agevolazione dell’imposta fissa di registro prevista per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi soggetti all’imposta sul valore aggiunto deve essere accordata anche per tutti gli atti collegati e quindi per l’atto di quietanza ad esso relativo.

Alla stessa disciplina degli acconti di prezzo devono assoggettarsi anche gli accolti di mutuo (immediatamente efficaci) contenuti nel contratto preliminare. L’assunzione del debito costituisce il corrispettivo di una prestazione che l’accollante (promittente) riceve dall’accollato (stipulante) o una liberalità che l’accollante fa all’accollato. Nel nostro caso può dirsi che l’assunzione del debito equivale al pagamento a favore del promittente venditore di un corrispettivo, con i conseguenti riflessi ai fini IVA<sup>37</sup>. Bisogna, per la verità, distinguere due casi.

Nel caso di un accollo di mutuo quale forma di pagamento parziale del prezzo come promessa da realizzarsi in sede di contratto definitivo, la fattispecie non assurge sotto alcun aspetto a presupposto imponibile visto che non ci troviamo di fronte a cessione di beni che comporta trasferimento di proprietà, né anteriormente ad essa, ad alcun pagamento del corrispettivo<sup>38</sup>.

*lore aggiunto* in La casa di abitazione tra normativa vigente e prospettive, III, Aspetti finanziari e tributari, Milano 1986, p. 707: “L’ampio spettro applicativo avuto presente dal legislatore nel dettare la disciplina dell’art. 38 d.P.R. 634, sulle tracce di autorevoli interpretazioni, fa ritenere che nell’ambito di applicazione di essa debbano farsi rientrare tutti gli atti che servono a sostanziare il rapporto giuridico convenuto dalle parti; rapporto che, una volta assunto per sua natura ad operazione imponibile agli effetti dell’IVA, deve essere considerato nella sua interezza ed unitarietà funzionale”.

<sup>35</sup> In Codice tributario, banca dati de “Il Sole 24 Ore”.

<sup>36</sup> Commissione tributaria centrale, decisione n. 1407 del 17/06/83, in Codice tributario, banca dati de “Il Sole 24 Ore”.

<sup>37</sup> G. MONTELEONE, *Aspetti fiscali del contratto preliminare* in *Rivista del notariato*, 2001, p. 6.

<sup>38</sup> In senso conforme: Commissione tributaria centrale, decisione n. 4179 del 03/05/1984, in *Bollettino tributario*, banca dati de “Il Sole 24 Ore”.

Nell'altro caso, di accollo di mutuo pattuito in sede di preliminare e attuato a far data da quest'ultimo o, in ogni caso, prima della stipulazione del definitivo, si verifica senza dubbio una forma di regolamento del prezzo di vendita, anteriormente alla stipulazione dell'atto di trasferimento con il pagamento in tutto o in parte del corrispettivo pattuito. *“Si realizzano in tal modo tutte le condizioni per il presupposto impositivo di cui all'art. 6, quarto comma, del d.P.R. 633/72: per l'importo di corrispettivo, corrispondente all'accollo, dovrà essere emessa fattura nei modi e nei termini previsti dalla legge, considerandosi l'operazione effettuata nei limiti dell'importo anzidetto. Peraltro, una conferma testuale di tale configurazione impositiva è data, in sede di IVA, dall'art. 13 d.P.R. 633 il quale stabilisce che “la base imponibile delle cessioni di beni ... è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente... compresi... i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario”.*

*È la stessa norma di legge quindi che qualifica corrispettivi i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario, determinando l'applicazione dell'art. 6, quarto comma, ove tali accolli si convengano anteriormente alla stipula dell'atto traslativo di proprietà”<sup>39</sup>.*

Per quel che concerne – invece – il pagamento effettuato mediante rilascio di cambiali è sorta la problematica se l'operazione agli effetti dell'IVA debba considerarsi effettuata al momento del rilascio dei titoli, ovvero al momento del loro pagamento.

Il Ministero delle Finanze si è espresso con Risoluzione protocollo n. 330541 del 14/03/81<sup>40</sup> ritenendo che il rilascio di cambiale, indipendentemente dal fatto che avvenga pro-soluto o pro-solvendo, realizza l'ipotesi dell'effettuazione dell'operazione prevista dal legislatore fiscale e integra la previsione impositiva contenuta nell'art. 6 del d.P.R. 633/72: *“Ciò nella considerazione che il credito cambiario è distinto dal rapporto fondamentale intercorso tra le parti (traente e prenditore, prenditore e girante, girante e giratario) e che con il possesso del titolo il cedente del bene o il prestatore del servizio può, anche immediatamente, realizzare, attraverso la operazione di sconto o la cessione del titolo, il corrispettivo dell'operazione a fronte della quale è stato emesso il titolo”.*

Ma c'è chi condivide questo orientamento solo per l'emissione di

<sup>39</sup> 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*, III, Aspetti finanziari e tributari, Milano 1986, p. 710.

<sup>40</sup> In Codice tributario, banca dati de “Il Sole 24 Ore”.

cambiali *pro-soluto* in quanto si verifica una novazione dell'originaria obbligazione di pagamento del prezzo, il rischio della insolvenza dell'emittente/debitore/promissario acquirente viene assunto dal prenditore/creditore/promittente venditore, e il rilascio delle cambiali può considerarsi un mezzo di pagamento del corrispettivo, sostitutivo del denaro, anteriormente al momento della stipulazione del definitivo. “È questa sopra delineata una prassi contrattuale, seppure possibile, non usuale nella prassi: laddove è diffusissima l'ipotesi del rilascio di cambiali senza novazione del rapporto causale. In tal caso, la cambiale – proprio per la sua natura concretantesi in una promessa di futuro pagamento dell'emittente alla scadenza (pagherò cambiario) o dell'emittente di far pagare dal trattario (cambiale tratta) – non può ritenersi come un mezzo di pagamento, bensì come uno strumento di credito e quindi un mezzo per realizzare più regolarmente un pagamento futuro”<sup>41</sup>. In quest'ultimo caso, dunque, il pagamento di corrispettivo si ritiene avvenuto non alla emissione e consegna delle cambiali al promittente venditore ma ad ogni effettuato pagamento delle stesse.

Si ritiene inoltre che, proprio perché vi è perfetta autonomia dei rapporti, cambiario e sottostante sia dal punto di vista civilistico sia dal punto di vista fiscale, ne deriverebbe che il momento in cui sorge il presupposto IVA e la decorrenza dell'obbligo di fatturazione coinciderebbe con l'adempimento dell'obbligazione portata dal contratto preliminare. E, tenuto conto che il termine dell'obbligazione di pagamento del prezzo è stabilito nel contratto preliminare, al suo spirare o l'obbligazione è stata adempiuta a mezzo del pagamento della cambiale, e allora si verificherebbe l'ipotesi di cui all'art. 6, comma 4, d.P.R. 633/72 e nascerebbe in capo al promittente cedente l'obbligo di emissione della fattura; o l'obbligazione non è stata adempiuta perché la cambiale non è stata onorata, e allora nessun pagamento si determinerebbe e nessun presupposto imponibile IVA si sarebbe verificato.

Non ha dimostrato posizione unitaria la giurisprudenza che con sentenza della Commissione tributaria centrale n. 6411 del 14/12/98, si è espressa in merito ad un contratto preliminare di cessione immobiliare con contestuale pagamento del prezzo mediante rilascio di cambiali. In questo caso ha stabilito che tale operazione rientra nella previsione dell'art. 6, comma 4, d.P.R. 633/72 con conseguente obbligo di fatturazione.

<sup>41</sup> F. FORMICA, *cit. ult.*, p. 710.

Con una successiva decisione (n. 3932 del 13/05/2002), ha, invece, disposto che il rilascio di cambiali non costituisce “pagamento del corrispettivo”, bensì solo promessa di versamento di denaro non presente, ma futuro e non immediatamente disponibile e, quindi, non può valere per il ricevente come entrata di denaro: “*Pertanto, ai fini IVA, nel caso di specie, il verificarsi del presupposto impositivo coincide, non col pagamento del corrispettivo da parte dell’obligato, ma con il successivo momento della cessione del titolo di credito, con la conseguenza che l’emittente le cambiali, non essendo a conoscenza di tale operazione, non è in condizione di conoscere il momento in cui deve assolvere l’obbligo di autofatturazione*”<sup>42</sup>. In altre parole, non può affermarsi che il “pagamento del corrispettivo” si è verificato al momento del rilascio della cambiale, ma quanto meno al momento dello sconto o della cessione.

#### 4. *La risoluzione*

L’art. 1372 del codice civile prevede che il contratto può essere sciolto per mutuo consenso. L’ipotesi, non comune nella pratica relativamente al contratto definitivo, si può verificare con una certa frequenza per il contratto preliminare.

La risoluzione del preliminare non presenta, agli effetti dell’imposta di registro, aspetti peculiari. Si applica la disciplina ordinaria stabilita per la risoluzione del contratto in genere prevista dall’art. 28 d.P.R. 131/86, il quale dispone che, se il contratto risolutivo è stipulato mediante atto pubblico o scrittura privata autenticata entro il secondo giorno non festivo successivo a quello con cui è concluso il contratto, è soggetto a imposta fissa. In questo caso, la vicinanza temporale dei due momenti negoziali fa presumere al legislatore fiscale che l’accordo risolto non abbia prodotto gli effetti economici ai quali tendeva.

Se è previsto un corrispettivo per la risoluzione, sul relativo ammontare si applica l’imposta proporzionale prevista dall’art. 6 (aliquota 0,50%) Tariffa allegata, parte prima, d.P.R. 131/86, se si è in presenza di quietanza, ove il pagamento sia contestuale o anteriore alla risoluzione, o quella prevista dall’art. 9 (aliquota 3%), se si assume l’obbligo di effettuare il pagamento successivamente all’atto (comma 1 dell’art. 28

<sup>42</sup> Commissione tributaria centrale, decisione n. 3932 del 13/05/02, in Servizio di documentazione tributaria dell’Agenzia delle Entrate.

d.P.R. 131/86). “Rispetto al previgente art. 27 d.P.R. 634/72, l'articolo in commento inasprisce il regime fiscale, in quanto contempla, nel caso in cui siano dovuti i corrispettivi per la risoluzione, l'assoggettamento ad imposta proporzionale per atti che prima erano sempre soggetti ad imposta fissa. Tale innovazione è – però – pienamente coerente con la struttura del tributo di registro, in quanto in tal modo non sfugge all'imposizione la produzione degli effetti giuridici che la previsione dei corrispettivi determina. Permangono – tuttavia – ampie possibilità di evasione, poiché il regime tributario dipende dalla clausola negoziale avente per oggetto i corrispettivi, che le parti possono pattuire con atto separato non sottoposto a registrazione”<sup>43</sup>.

In ogni caso e, quindi, anche nell'ipotesi di negozio giuridico stipulato oltre il secondo giorno, l'imposta è dovuta per le prestazioni derivanti dalla risoluzione considerando – comunque – ai fini della determinazione dell'imposta proporzionale, l'eventuale corrispettivo della risoluzione come maggiorazione dell'imposta stessa (comma 2 dell'art. 28 d.P.R. 131/86). Nel caso in cui non è indicato neanche un corrispettivo, l'atto di risoluzione sconterà l'imposta in misura fissa tenuto conto che dal preliminare non derivano prestazioni, trattandosi di negozio prodromico del contratto definitivo, dal quale ultimo soltanto derivano le prestazioni. Sull'intera materia si è espressa l'Amministrazione finanziaria con Circolare del 10/06/86 n. 37, parte 14, di commento all'imposta di registro, sostenendo che anche nel silenzio della legge, qualora la risoluzione sia gratuita, è da considerarsi dovuta la sola imposta fissa. Il Ministero delle Finanze spiega – inoltre – che “a differenza delle precedenti disposizioni secondo le quali la tassazione del corrispettivo doveva avvenire con l'applicazione della stessa aliquota afferente il contenuto dell'atto risolto”, la nuova norma dispone che sull'ammontare del corrispettivo previsto per la risoluzione debba applicarsi l'aliquota di cui all'articolo 9 della parte prima della Tariffa allegata al d.P.R. 131/86 – contenente gli atti aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale – (aliquota 3%), ovvero l'aliquota di cui all'articolo 6 della Tariffa sopra indicata (aliquota 0,50%), se si è in presenza di quietanza. E poiché il comma 2 dispone che “in ogni altro caso l'imposta è dovuta per le prestazioni derivanti dalla risoluzione”, si ritiene che se fuori delle ipotesi di cui al comma 1 nell'atto è pattuito un corrispettivo, esso vada assoggettato all'imposta di cui all'art. 9 (aliquota 3%) della parte prima della

<sup>43</sup> A. URICCHIO, *Commento all'art. 28 d.P.R. 131/86*, cit.

Tariffa allegata al d.P.R. 131/86, contenente gli atti aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale. Se – invece – è prevista la restituzione di somme già corrisposte a titolo di acconto del prezzo o di caparra, gli importi relativi sconteranno l'imposta di quietanza ai sensi dell'art. 6 (aliquota 0,50%)<sup>44</sup>, se le somme sono versate contestualmente o, diversamente, l'imposta di cui all'art. 9 (aliquota 3%) della parte prima della Tariffa allegata al Testo Unico dell'imposta di Registro.

<sup>44</sup> In senso conforme: Commissione tributaria regionale della Toscana, sentenza n. 115 del 21/12/2001, in Servizio di documentazione tributaria dell'Agenzia delle Entrate: *“L'Ufficio del Registro ha assoggettato all'aliquota del 3% la caparra confirmatoria, considerando la relativa somma versata a titolo di acconto del prezzo finale. In caso di risoluzione del contratto, l'aliquota da applicare alla fattispecie è quella dello 0,50%”*.

## CAPITOLO TERZO

### LA REGOLAMENTAZIONE AI FINI DELL'IMPOSTA SUI REDDITI

SOMMARIO: 1. Occultamento di corrispettivo nella compravendita di immobili e contratto preliminare. – 2. Contraente promittente l'acquisto. – 3. Contraente promittente la vendita e "reddito d'impresa". – 4. Contraente promittente la vendita e "redditi diversi". – 5. Contratto preliminare e trasferimento di quote sociali. – 6. Il contratto preliminare di cessione d'azienda.

#### 1. *Occultamento di corrispettivo nella compravendita di immobili e contratto preliminare*

Uno degli aspetti salienti che emerge trattando del contratto preliminare è che spesso viene utilizzato al di fuori dell'esercizio di un'attività di impresa con l'intento di "sfuggire" o di "mitigare" l'imposizione sui redditi. Da questa prospettiva si ricavano particolari riflessi in campo tributario con riguardo alle imposte sui redditi.

A tal proposito, il contratto preliminare di vendita può essere utilizzato in via alternativa:

- 1) per "acquistare" un bene allo scopo di rivenderlo ad un terzo a prezzo maggiore, conseguendo in tal modo un guadagno differenziale;
- 2) per "rivendere" tramite esso un bene precedentemente acquistato (o prodotto).

Nel primo caso il soggetto che effettua l'operazione è il contraente promittente l'acquisto; nel secondo caso trattasi del contraente promittente la vendita.

È bene precisare, a questo punto, che non bisogna fare confusione tra l'uso speculativo del preliminare di cui si sta trattando ed il cosiddetto "intento speculativo". Nella precedente legislazione, infatti, le plusvalenze realizzate al di fuori di un'attività d'impresa erano tassate a condizione che fossero il frutto di un'operazione economica fatta con intento speculativo (la cui presenza distingueva le plusvalenze riconducibili ad un'attività produttiva del contribuente dalle plusvalenze non derivanti dall'attività del contribuente, e quindi considerate non reddituali, indici

significativi erano ravvisati nella breve durata dell'operazione, nella natura dei beni negoziati, nella frequenza delle negoziazioni). L'art. 81 del Testo Unico delle imposte sui redditi (in vigore dall'01/01/1988) ha sostituito, alla formula generale della tassazione di tutte le plusvalenze realizzate con intento speculativo, la specifica previsione di tassabilità di determinate plusvalenze.

Per uso speculativo del preliminare – in questa sede – si intende l'impiego dello stesso in operazioni semplicemente miranti ad ottenere un guadagno o profitto.

Le plusvalenze realizzate da persone fisiche a seguito di cessioni a titolo oneroso di fabbricati concorrono alla formazione del reddito complessivo Irpef in presenza di determinati presupposti. Ai sensi dell'art. 81, comma 1 lett. b) del d.P.R. 917/86 le plusvalenze immobiliari costituiscono “redditi diversi” imponibili solo se la cessione dei beni avviene entro cinque anni dall'acquisto o costruzione (con esclusione: degli immobili acquisiti per successione o donazione o delle unità immobiliari urbane che per la maggior parte del tempo intercorso tra l'acquisto o la costruzione, e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari). Queste ultime condizioni non ricorrono – naturalmente – nelle operazioni speculative di cui si sta trattando.

Per quanto riguarda le modalità di determinazione della plusvalenza imponibile, quest'ultima è costituita dalla differenza tra il corrispettivo percepito nel periodo d'imposta al netto dell'Invim, e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo (art. 82, comma 1, d.P.R. 917/86).

*“Dal tenore letterale della norma si evince chiaramente che il primo termine della differenza è costituito dal corrispettivo effettivamente pattuito e che lo stesso assume rilevanza, e conseguentemente la plusvalenza concorre a formare il reddito complessivo, se e nella misura in cui sia stato effettivamente percepito (criterio di cassa)”*<sup>1</sup>. Di conseguenza, nelle imposte sui redditi ciò che rileva ai fini della determinazione dell'imponibile è il corrispettivo effettivamente pattuito e percepito, e non il valore venale dell'immobile oggetto della compravendita come può accadere per l'imposta di registro.

Ed inoltre, mentre l'imposta di registro è in genere dovuta all'atto della registrazione del contratto di compravendita, a prescindere dalla

<sup>1</sup> A .RICCI, *L'occultamento di corrispettivo nelle compravendite immobiliari*, in *Il Fisco*, 1999, n. 7, p. 2008.

percezione o meno del corrispettivo, ai fini Irpef il presupposto impositivo non è legato alla stipula od alla registrazione dell'atto bensì all'effettiva percezione del corrispettivo stesso.

Si verifica – però – che a causa della mancata registrazione del contratto preliminare avente ad oggetto il fabbricato, all'Erario “sfugga” la reale plusvalenza (art. 81, comma 1 lett. b) d.P.R. 917/86) realizzata dal promissario acquirente per l'operazione di cui al punto 1) – o dal promittente venditore per l'operazione descritta nel punto 2). Nella prassi – infatti – il corrispettivo dichiarato nel contratto definitivo sottoposto a registrazione è pari o leggermente superiore all'ammontare della rendita catastale dell'immobile moltiplicata per un coefficiente pari a 105. Tuttavia, solo nel contratto preliminare non registrato è indicato il vero corrispettivo dell'operazione – di gran lunga superiore al valore automatico – pattuito dai contraenti. In tal modo, l'effettiva plusvalenza realizzata rimane ignota al Fisco.

## 2. *Contraente promittente l'acquisto*

Nel caso del preliminare unilaterale il promissario acquirente può compiere una “speculazione al rialzo”, essendosi assicurato unilateralmente lo *ius contrahendi* relativo all'acquisto futuro di un bene ad un prezzo ormai “bloccato” (l'obbligo di prestare il futuro consenso ricade solo sul promittente venditore)<sup>2</sup>.

Tale meccanismo – progettato al fine di realizzare un profitto – può anche essere concretizzato direttamente con la cessione ad un terzo del preliminare, se esiste consenso del contraente ceduto<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> G. GABRIELLI, *Il contratto preliminare*, Milano, 1970, p. 250: “Con il contratto preliminare unilaterale, invece, il regolamento d'interessi non viene affatto fissato, dal momento che una delle parti resta completamente libera: essa potrà dunque, in un secondo tempo, valutare la convenienza stessa del regolamento da introdurre, senza essere minimamente vincolata da apprezzamenti già compiuti in precedenza. Ciò è del resto comunemente avvertito in dottrina, allorché si sottolinea la tipica finalità “speculativa” che spesso caratterizza il preliminare unilaterale: attraverso esso un soggetto si assicura la possibilità di fermare un affare e determinate condizioni, con l'idea di renderlo definitivo se, in futuro, le vicende del mercato renderanno tali condizioni particolarmente vantaggiose ovvero di abbandonarlo nel caso contrario”.

<sup>3</sup> Un interessante intervento in materia è stato realizzato da G. GORLA, *Problemi sulla cedibilità dell'offerta contrattuale (di scambio), dell'opzione e del contratto preliminare*, in *Rivista di diritto civile*, parte I, 1963, p. 19: “Non sembra necessario che il preventivo assenso del proponente sia espresso. Esso può essere implicito e risultare dalle

Si può, quindi, affermare che il corrispettivo della cessione costituirà componente attiva reddituale che è disciplinata tributariamente nella categoria del “reddito d’impresa” o in quella dei “redditi diversi” a seconda che si tratti di attività commerciale (art. 51, comma 1, d.P.R. 917/86) o di attività compiuta al di fuori dell’esercizio di impresa (art. 81, d.P.R. 917/86).

Solitamente, questa “speculazione al rialzo” avviene con l’inserimento nel preliminare dello schema del contratto per persona da nominare, utilizzato impropriamente dal contraente non vincolato alla stipulazione del definitivo per porre in essere la “vendita dell’affare” al terzo eletto, realizzando in tal modo un reddito fiscalmente rilevante.

Per il preliminare bilaterale vale quanto fin qui detto. L’unica diversità consiste nella maggiore alea circa l’esito dell’operazione lucrativa in caso di inserzione della clausola “combinatoria” del contratto per persona da nominare. Il contraente che vuole realizzare il suo disegno lucrativo – infatti – è vincolato comunque alla stipulazione del definitivo in via reciproca con il contraente “da cedere” al terzo eletto.

Si precisa – tuttavia – che un simile uso del contratto preliminare e la non dichiarazione del reddito sul trasferimento dei diritti reali su immobili si riferisce – principalmente – ad operazioni effettuate da soggetti non imprenditori. L’occasione della non dichiarazione della reale plusvalenza conseguita con il trasferimento dei diritti reali su immobili si offre alle persone fisiche non imprenditori tramite la non registrazione del contratto preliminare di trasferimento. Vi è – infatti – il comune interesse delle parti alla non manifestazione delle condizioni del contratto, ed in particolare del prezzo.

In parole povere, si concretizza un doppio mercato: quello del preliminare che riflette il prezzo effettivo e quello dell’atto definitivo che riflette il prezzo ufficiale (quest’ultimo di gran lunga inferiore a quello reale). *“Questo fenomeno è riscontrabile solo nei trasferimenti tra soggetti non imprenditori, poiché per questi ultimi valgono le regole del bilancio e dell’imposta sul valore aggiunto che non rimane a carico dell’impresa e quindi non presenta interesse alla sua elusione”*<sup>4</sup>.

circostanze, secondo interpretazione di buona fede. I casi in cui l’assenso sia implicabile in concreto non ci interessano. Ci interessa però di osservare, come pur s’è accennato, che la via dell’interpretazione secondo buona fede può essere quella seguita dal giudice per trovare un rimedio a certe situazioni in cui la resistenza”.

<sup>4</sup> L. CORSINI, *Contratto preliminare e mandato alla vendita di immobili. Riflessi sull’imposta di registro e sulle imposte sui redditi*, in *Il Fisco*, 2001, n. 34, p. 11368.

Utilizzando – in particolare – il contratto preliminare per persona da nominare si concretizza la speculazione del privato non imprenditore che realizza un guadagno e contemporaneamente evade l'imposta di registro e le imposte sui redditi (ad esempio – art. 81, comma 1, lettera b), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917). Tramite la non registrazione del contratto preliminare – infatti – il privato può, ad esempio, comprare per 100 e vendere per 150, realizzando la plusvalenza di 50 senza il pagamento delle imposte sui redditi. Con la registrazione del contratto preliminare – invece – lo speculatore viene segnalato all'Anagrafe tributaria e la plusvalenza realizzata in sede di vendita all'ultimo acquirente diventa nota all'Amministrazione finanziaria.

Per il buon funzionamento di tale meccanismo, infatti, gli atti devono essere pochi: in genere si ha un solo atto tra il promittente venditore ed il compratore finale da formalizzarsi con il contratto definitivo di compravendita oggetto di registrazione e trascrizione. Così operando, lo “speculatore” si inserisce tramite la sottoscrizione del contratto preliminare con il venditore e la riserva di indicazione del compratore finale (art. 1401 del codice civile). Utilizzando l'artificio del contratto preliminare per persona da nominare, il privato può acquistare per sé con l'intento di rivendere ad un terzo, ed invece di far risultare il doppio trasferimento ne fa risultare uno soltanto.

Ai fini fiscali – comunque – la riserva di nomina deve essere sciolta entro tre giorni dalla data dell'atto e deve essere presentata per la registrazione entro lo stesso termine (art. 32 d.P.R. 131/86). In caso contrario, si realizza un doppio trasferimento: in questo caso, un primo trasferimento tra venditore e speculatore ed un secondo trasferimento tra speculatore e acquirente finale. Si manifesta – dunque – nuovamente l'interesse del privato alla non registrazione del contratto preliminare, perché il tempo concesso dalla legge per lo scioglimento della riserva – pena il doppio trasferimento – non consente lo sviluppo della speculazione. La mancata registrazione del contratto preliminare comporta – così – l'evasione delle imposte sui redditi del promissario acquirente con riserva di nomina (oltre all'evasione dell'imposta di registro di cui si è già discusso).

### 3. *Contraente promittente la vendita e “reddito d'impresa”*

Nel caso del contraente promittente la vendita il trattamento tributario risulta decisamente diverso a seconda che l'attività reddituale posta

in essere rientri nella categoria del “reddito d’impresa” oppure in quella residuale dei “redditi diversi”.

Si rientra nella categoria del “reddito d’impresa” quando è l’imprenditore commerciale ad avvalersi del contratto preliminare come contraente promittente la cessione di un bene da esso prodotto o commerciato. La sequenza preliminare definitivo viene – in tal caso – realizzata con riguardo ad una cessione di beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l’attività dell’impresa (art. 53, comma 1, lett. a), d.P.R. 917/86). Allo stesso modo il preliminare può riferirsi ad una cessione a titolo oneroso di beni plusvalenti relativi all’impresa (art. 54, comma 1, lett. a), d.P.R. 917/86): non si tratta, si precisa, dei cosiddetti beni-merce che generano ricavi bensì di beni strumentali, di partecipazioni iscritte in bilancio come immobilizzazioni, di beni patrimoniali. Fino al 1997, anche la semplice iscrizione delle plusvalenze nello stato patrimoniale ne determinava la tassabilità.

Ora, le plusvalenze concorrono a formare il reddito solo in caso di realizzo, quando cessa il legame tra attività d’impresa e bene plusvalente ed, infine, nel caso di trasferimento all’estero, quando il bene fuoriesce dalla sfera impositiva dell’ordinamento italiano.

La rilevanza fiscale del preliminare di vendita “subisce gli effetti negativi” del principio di competenza che vige nell’ambito del reddito d’impresa. Infatti, il principio di competenza attribuisce rilievo al momento economico (mentre il principio di cassa attribuisce rilievo al momento finanziario) dell’operazione: i ricavi devono essere imputati all’esercizio in cui sono conseguiti, vale a dire quando si verifica lo scambio con i terzi; i costi assumono rilievo quando sono realizzati i ricavi che contribuiscono a produrre (secondo il principio di correlazione dei costi ai ricavi).

L’art. 75, comma 1, d.P.R. 917/86 dispone che «i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le norme del presente capo non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell’esercizio di competenza». In particolare, per le cessioni di beni mobili, i corrispettivi si considerano conseguiti alla data della consegna o spedizione (però, se l’effetto traslativo si verifica in seguito, ha rilievo la data successiva in cui si verifica l’effetto traslativo). I corrispettivi delle cessioni di immobili e aziende si considerano conseguiti alla data di stipulazione dell’atto, ma, se è successiva, vale la data in cui si verifica l’effetto traslativo.

Anche nell’imposizione sui redditi, dunque, come nel campo del-

l'imposta sul valore aggiunto, la norma individua come momento imponibile quello in cui si verifica l'effetto traslativo della proprietà se è postergato rispetto alla data della stipulazione dell'atto (art. 75, comma 2, lett. a), d.P.R. 917/86)<sup>5</sup>. Trattasi di una regola fondamentale nell'ambito della disciplina stabilita per il reddito d'impresa per cui ogni componente reddituale attiva (nel nostro caso "ricavo" o "plusvalenza") va imputata al periodo d'imposta in base al criterio della competenza, non rilevando invece il momento temporale dell'incasso del corrispettivo<sup>6</sup>.

In tale quadro – dunque – non assume alcuna rilevanza fiscale il preliminare di vendita<sup>7</sup>. Non pare, quindi, possa dubitarsi che la sottoscri-

<sup>5</sup> Fisco in sintesi, a cura dell'Ufficio documentazione fiscale degli uffici, luglio 2002:

Interessante il caso proposto con un interpello da una società che chiede se per un contratto preliminare di vendita di cosa futura possa usufruire dell'agevolazione di cui all'articolo 4 della legge 18 ottobre 2001, n. 383 (cosiddetta Tremonti-bis). L'Amministrazione finanziaria si è espressa favorevolmente con Risoluzione n. 206/E del 24/06/2002 precisando che con il contratto preliminare si producono esclusivamente effetti obbligatori pertanto il trasferimento del diritto di proprietà in capo all'acquirente si verifica al momento della stipula del contratto definitivo di compravendita. Per determinare se ed in quale misura l'investimento sia agevolabile, l'Agenzia delle Entrate ha – dunque – ritenuto necessario individuare quali effetti produca il contratto preliminare di compravendita di cosa futura. Nella vendita di cosa futura l'acquisto della proprietà si verifica – infatti – non appena la cosa viene ad esistenza. Pertanto il contratto in oggetto produce semplicemente effetti obbligatori: le parti sono vincolate alla stipulazione del contratto definitivo.

<sup>6</sup> R. LUNELLI, *Principio di competenza. Nuovi orientamenti sul principio di competenza nella determinazione del reddito d'impresa imponibile*, in *Bollettino tributario*, banca dati de "Il Sole 24 Ore": "Il nostro ordinamento da tempo, ormai, fonda l'imposizione delle attività d'impresa sul reddito d'esercizio determinato secondo principi di competenza economica. L'art. 19 del T.U.I.D. n. 645/58 "isolava" i componenti positivi e negativi di reddito di ciascun periodo d'imposta, facendo assumere ad essi rilevanza autonoma in relazione all'esercizio in cui maturavano. Anzi, l'applicazione di quel criterio con modalità troppo rigide aveva condotto a negare – paradossalmente – quegli stessi principi (quali la continuità dei bilanci) da cui e per cui era nato il principio di competenza: con distorsioni e distonie consistenti nel mancato riconoscimento di costi in un esercizio per "difetto di competenza", senza consentire l'inserimento degli stessi costi nell'esercizio di competenza per un (preteso) difetto di contabilizzazione. Con la riforma tributaria si cercò di porre le premesse per una regolamentazione più adeguata di questo come di altri istituti giuridici. L'art. 2, n. 16, della legge 9 ottobre 1971, n. 825 stabilisce infatti che la "determinazione dei redditi derivanti dall'esercizio di imprese commerciali deve avvenire secondo criteri di adeguamento del reddito imponibile a quello calcolato secondo principi di competenza economica, tenuto conto delle esigenze di efficienza, rafforzamento e razionalizzazione dell'apparato produttivo".

<sup>7</sup> R. LUNELLI, *op. ult. cit.*, "Il principio di "competenza economica" è il risultato di una elaborazione dell'economia aziendale intesa a rendere il risultato economico d'esercizio delle imprese il più possibile vicino a quello reale che – com'è noto – è determina-

zione del contratto preliminare, attesa la riconosciuta natura giuridica dell'atto, non costituisce elemento determinante ai fini dell'imputazione al reddito d'impresa dell'operazione che le parti, per mezzo dell'anzidetto strumento provvisorio, si obbligano di porre in essere<sup>8</sup>.

Dalla lettera a) dell'art. 75 del d.P.R. 917/86 si ricava – come già detto – che i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della consegna spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell'atto per gli immobili e per le aziende, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o altro diritto reale. Di conseguenza, poiché nell'ambito del reddito di impresa opera il principio di competenza, a nulla rileva la stipulazione di un contratto preliminare di compravendita, posto che trattasi di pattuizione avente efficacia meramente obbligatoria tra le parti e non produttiva del trasferimento di diritti reali.

E tributariamente ininfluyente è anche la figura del preliminare di vendita ad esecuzione anticipata: l'incasso anticipato, parziale o totale, del corrispettivo relativo alla promessa cessione del bene, non costituisce ancora acquisizione di "ricavo" oppure realizzo di "plusvalenza" (a seconda che la cessione abbia per oggetto un bene prodotto o commerciato dall'impresa oppure un bene plusvalente), poiché tali componenti attive diverranno imponibili solo nel successivo momento (e relativo periodo d'imposta) in cui le parti hanno convenuto di disporre l'effetto traslativo della loro complessa stipulazione<sup>9</sup>.

Orientamento conforme si ha in giurisprudenza dove è emersa l'irrelevanza – temporanea – dell'incasso di acconti di prezzo da parte dell'imprenditore che li consegue per il tramite di contratto preliminare di vendita di beni immobili ad esecuzione anticipata: *"La norma contenuta nell'art. 53, comma terzo, lett. b) d.P.R. 597/73, che considera conseguiti i corrispettivi per le cessioni di beni immobili alla data di stipulazione dell'atto o a quella, se posteriore, in cui si verifica l'effetto traslativo della pro-*

bile solo al termine dell'intero ciclo della gestione imprenditoriale. In base a tale principio, vengono considerati "di competenza", ossia pertinenza di un determinato periodo amministrativo, i costi di quei fattori della produzione che sono stati utilizzati per conseguire – nel medesimo periodo – i ricavi di vendita dei beni o dei servizi; e ciò a prescindere dal fatto finanziario (pagamento o riscossione)".

<sup>8</sup> S. DE FRANCESCO, *Compravendite immobiliari. Rilevanza del contratto preliminare*, in *Il Fisco*, 1987, n. 14 p. 2198.

<sup>9</sup> R. BRACCINI, voce *Contratto preliminare*, II, *Diritto tributario*, in *Treccani giuridica*, p. 10.

*prietà, non è innovativa, ma enuncia una regola che, quantunque non anteriormente espressa, preesisteva in quanto ricavabile dal sistema. Pertanto è illegittimo ritenere conseguiti i ricavi in base alle fatture emesse per l'IVA relative a somme ricevute per vendite per le quali non è stato stipulato il relativo atto*<sup>10</sup>.

In ogni caso, la normativa del reddito d'impresa ha individuato una linea di demarcazione oltre la quale la postergazione dell'effetto traslativo della proprietà del bene ceduto non ha più rilievo fiscale ai fini del rinvio della tassazione. Si tratta del caso della vendita con riserva di proprietà che la norma tributaria (art. 75, comma 2, lett. a), d.P.R. 917/86) considera come vendita immediatamente traslativa agli effetti della imposta diretta sui redditi.

Questo intransigente regime fiscale riguarda anche la fattispecie del preliminare di vendita ad esecuzione anticipata quando l'imprenditore se ne avvale per celare nella sostanza un definitivo di vendita rateale del bene con patto di riservato dominio. Naturalmente, l'imponibilità delle componenti attive reddituali in capo all'imprenditore si ha sempre in base al criterio di competenza, con la stipulazione del contratto, se questo ha per oggetto beni immobili, con la loro consegna o spedizione se riguarda beni mobili.

#### 4. *Contraente promittente la vendita e "redditi diversi"*

Il contratto preliminare di vendita può essere impiegato in un contesto che la norma tributaria qualifica residualmente come produttivo di "redditi diversi" (art. 81 d.P.R. 917/86)<sup>11</sup>.

<sup>10</sup> Commissione tributaria centrale, decisione n. 4374 del 03/12/1983, in Bollettino tributario, banca dati de "Il Sole 24 Ore".

<sup>11</sup> B. LAVAGNINO, *I redditi diversi: le plusvalenze*, in *Corriere tributario*, 1987, n. 27, p. 1838: "La categoria dei redditi diversi subisce, con nuovo Testo unico, una rilevante sistematizzazione resa ancor più significativa dal disegno perseguito dal legislatore di evitare la previsione di fattispecie impositive indeterminate e di individuare invece "tutte le fattispecie che allo stato sono ipotizzabili anche sulla scorta dell'esperienza amministrativa e giurisprudenziale". Tutto ciò allo scopo di perseguire un grado di certezza giuridica che rende accettabile il rischio della eventuale perdita di materia imponibile, al quale, comunque, potrà essere posto rimedio con l'integrazione legislativa della norma. Il gruppo forse più rilevante di redditi diversi è quello che riguarda le plusvalenze immobiliari e mobiliari. Innanzitutto è da notare che il Testo unico fa piazza pulita del concetto di plusvalenza speculativa. In altre parole, non esistono più operazioni che diventano fiscalmente rilevanti per

Le fattispecie imponibili esaminate saranno quelle contemplate alle lettere a), b) e c) del suddetto articolo 81 del Tuir.

Si tratta – rispettivamente – delle plusvalenze derivanti dalla cessione di terreno lottizzato che sono sempre tassate come reddito diverso, se non conseguite nell'esercizio di attività commerciale (art. 81, comma 1 lett. a) d.P.R. 917/86).

Si passa poi alle plusvalenze realizzate mediante la cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni (con esclusione: degli immobili acquisiti per successione o donazione o delle unità immobiliari urbane che per la maggior parte del tempo intercorso tra l'acquisto (o la costruzione) e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari), nonché, in ogni caso, alle plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione.

Rientrano tra i redditi diversi di cui alla lett. c) dell'art. 81 d.P.R. 917/86 le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate<sup>12</sup>.

Di conseguenza, solo nel caso di preliminare inerente una cessione di fabbricati (con le anzidette esclusioni) o terreni non edificabili, è l'elemento temporale che ha una rilevanza decisiva in quanto concretizza un "termine speculativo" entro il quale l'intervenuta cessione del bene è considerata plusvalenza<sup>13</sup>. È bene chiarire che tra i redditi diversi rien-

la loro caratterizzazione speculativa, effettiva o presunta. Esistono, invece, delle operazioni caratterizzate da specifiche circostanze che danno luogo di per sé al verificarsi di fattispecie imponibili. La sostanza, in effetti, almeno di fatto, non cambia, v'è però una maggiore chiarezza della norma e una conseguente immediatezza nella sua comprensione".

<sup>12</sup> La cessione di partecipazioni sociali, per essere rilevante ai fini della tassazione in questione, deve superare talune soglie di partecipazione percentuale al capitale sociale stabilite dallo stesso art. 81. lett. c), cit., a seconda del tipo di società partecipata. All'uopo si considerano come unica cessione le alienazioni frazionate della partecipazione sociale che avvengano nel corso di dodici mesi, sempre nell'ambito del quinquennio *de quo*.

<sup>13</sup> A. AMATUCCI, *La componente speculativa della plusvalenza imponibile*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1988, vol. 59, parte I, p. 492: "Pertanto, la norma tributaria generale prevede che l'aumento di valore rappresenti plusvalenza tassabile, allorché il bene sia acquistato in attuazione di un programma a quel fine. La norma esige, cioè, che l'acquisto e la vendita costituiscano due momenti di un'unica operazione; esse devono risultare collegate dall'intento, manifestato anteriormente all'acquisto, di realizzare l'aumento di valore in occasione della vendita; si richiede che il comportamento dell'acquirente logicamente e cronologicamente preveda la cessione e che appaia strumentale rispetto all'aumento di valore; l'acquisto deve risultare inteso preordinato al conseguimento della plusvalenza o in un'attività successiva mirante ad agevolare e potenziare l'incidenza dei fattori incrementativi".

trano alcune plusvalenze, dette plusvalenze “isolate” perché non realizzate nel contesto di una attività economica di tipo continuativo, come l'attività d'impresa. L'art. 81 del Testo Unico delle imposte sui redditi ha sostituito, alla formula generale della tassazione di tutte le plusvalenze realizzate con intento speculativo che tanta discussione aveva suscitato in dottrina ed in giurisprudenza, la specifica previsione di determinate operazioni, caratterizzate da specifiche circostanze, che danno luogo a “redditi diversi”. L'intento speculativo non è più una componente delle fattispecie imponibili, ma esso ha certamente ispirato il legislatore nell'individuazione delle plusvalenze rilevanti; nelle ipotesi previste, infatti, è facilmente diagnosticabile la presenza di un disegno speculativo.

È – infatti – sufficiente che la cessione del bene plusvalente (fabbricati o terreni non edificabili) avvenga oltre il quinquennio “sospetto” perché la plusvalenza realizzata sia – invece – fiscalmente immune.

Una parte della dottrina<sup>14</sup> ritiene che in queste vicende il ricorso alla sequenza preliminare-definitivo potrebbe acquistare un rilievo particolare, del tutto nuovo rispetto alle altre imposte trattate per le quali la stipulazione del preliminare funge solo da mero rinvio della tassazione. Nelle fattispecie in esame – infatti – si dovrebbe controllare se l'effetto scissorio proprio del contratto preliminare (per cui l'affare viene “fermato” mentre il trasferimento della proprietà è rinviato alla stipulazione futura del definitivo) produca o meno l'evento della radicale esclusione dello stesso presupposto d'imposta.

Naturalmente, la problematica si può porre evidentemente solo quando il preliminare inerente fabbricati (con le anzidette esclusioni) e terreni non edificabili sia concluso pendente il termine dei cinque anni previsto dall'art. 81 lett. b) d.P.R. 917/86 e il contratto definitivo viene stipulato successivamente.

Vi sono regole che stabiliscono il momento temporale in cui un fatto economico concorre a formare il reddito. Tra le novità introdotte dal Testo Unico delle imposte sui redditi in tema di determinazione di plusvalenze è che si abbandona il criterio di competenza (periodo d'imposta in cui le operazioni si sono concluse) per adottare quello di cassa in cui è rilevante l'aspetto finanziario vale a dire l'effettiva entrata di denaro<sup>15</sup>: per la categoria dei “redditi diversi” di cui all'art. 81 si applica il

<sup>14</sup> R. BRACCINI, voce *Contratto preliminare*, II) diritto tributario, in *Treccani giuridica*, p. 11.

<sup>15</sup> M. NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Milano, 1996, p. 766:

“criterio di cassa”. Così operando, l’art. 82, comma 1, d.P.R. 917/86 ha espressamente stabilito una regola che già la dottrina più autorevole<sup>16</sup> in materia aveva formulato, vigente il precedente art. 76 del d.P.R. 597/73 in materia di IRPEF.

Di conseguenza l’intervenuta cessione di un fabbricato o di un terreno non edificabile entro cinque anni dall’acquisto o dalla costruzione diviene imponibile solo quando (ed in quel periodo d’imposta in cui) il corrispettivo della cessione è percepito.

La legge – comunque – considera come cessione rilevante a interrompere il quinquennio quella che si ponga entro tale “termine speculativo”, pur essendo dilazionato il pagamento del corrispettivo e quindi incassato in un periodosuccessivo. Anzi, in ipotesi di corrispettivo rateizzato su diversi periodi d’imposta, la norma contempla addirittura il frazionamento proporzionale dell’operazione speculativa in altrettante autonome fattispecie imponibili. L’art. 82, comma 6 lett. f), d.P.R. 917/86 dispone testualmente che “nei casi di dilazione o rateazione del pagamento del corrispettivo la plusvalenza è determinata con riferimento alla parte del costo o valore di acquisto proporzionalmente corrispondente alle somme percepite nel periodo d’imposta”.

“Diversi sono infine – come lo erano secondo il sistema abrogato – i criteri cronologici di imputazione del reddito ad un periodo d’imposta. Coesistono, nell’ordinamento positivo dello stesso tributo, il metodo di cassa ed il metodo di competenza; ma il primo è rimasto ancora la regola fondamentale, applicabile in ogni caso in cui la legge non disponga diversamente. La certezza e la definitività dell’incremento di ricchezza, che costituiscono imprescindibili presupposti della sua tassazione, mutano, quindi, col mutare del modo con quale si ritengono acquisite le diverse componenti. Per effetto del criterio di cassa, il ricavo si identifica nella entrata in danaro, così come, correlativamente, la spesa è costituita dalla somma concretamente sborsata; la certezza del reddito, in questa ipotesi, è garantita dalla materiale acquisizione di moneta. Al contrario, ove si segue il metodo di competenza, i requisiti di certezza e definitività dell’entrata sono connessi già col rapporto giuridico che dà diritto di conseguirla, indipendentemente dall’incasso effettivo di danaro; analogamente la spesa si reputa sostenuta in virtù del solo obbligo contratto dal soggetto passivo. Per i redditi diversi vale il metodo di cassa già fissato, in generale, dall’art. 9 d.P.R. 597 del 1973, secondo il quale “non si tiene conto dei crediti esigibili ancora riscossi e dei debiti *scaduti non ancora pagati*”.

<sup>16</sup> G. FALSITTA, *La tassazione delle plusvalenze e sopravvenienze nelle imposte sui redditi*, Milano 1986, p. 40: “Le plusvalenze disciplinate dall’art. 76 sono, per definizione, redditi occasionali o saltuari. Allo scopo di evitare il pericolo di assoggettare a prelievo arricchimenti inesistenti, è nella logica della tassazione di tale tipologia di redditi considerare conclusa l’operazione speculativa non alla data di nascita del diritto ad incassare il prezzo (diritto che, per molteplici motivi, potrebbe rimanere insoddisfatto) ma a quella, se posteriore, in cui il corrispettivo viene realmente percepito”.

Per una parte della dottrina la conseguenza di tale ragionamento assume fondamentale importanza per la figura del contratto preliminare facendolo divenire operazione rilevante ai fini dell'imposta sul reddito: *“In questo disegno, non essendo la cessione del bene elemento esaustivo ai fini del completamento della fattispecie ma soltanto rilevando per la sua collocazione cronologica come evento significativo dell'oggettiva speculatività dell'operazione, ne risulta che la stessa nozione di “cessione” del bene plusvalente postula un'esegesi funzionale a questo suo specifico ruolo e valenza nella fattispecie stessa. Sotto questo profilo si appalesa insignificante l'eventuale temporanea carenza dell'effetto traslativo della cessione”*<sup>17</sup>.

Di conseguenza sarebbe considerata come cessione rilevante ai fini dell'interruzione del termine quinquennale – nei casi in cui esso è previsto – anche quella posta in essere tramite contratto preliminare, formato nel periodo individuato dalla norma, con effetti traslativi posticipati oltre il quinquennio medesimo. Ed in questo quadro – secondo i sostenitori di tale teoria – deve essere riconsiderato l'effetto scissorio tipico del contratto preliminare di vendita di fabbricati e terreni non edificabili nel caso della sua conclusione pendente il “termine speculativo” con rinvio della stipulazione del definitivo ad epoca successiva. Nella fattispecie è in ballo non il semplice rinvio della tassazione ma addirittura la sua esclusione, tenuto conto che bisogna esaminare se il differimento dell'effetto traslativo faccia venire meno l'elemento temporale che caratterizza la fattispecie impositiva.

Innanzitutto, dovrebbe essere ricondotto in tale orbita fiscale il realizzo della plusvalenza tramite il contratto preliminare cui ricorrono i contraenti quando perseguono l'effetto scissorio solo artificialmente allo scopo di evasione fiscale: come nel caso descritto precedentemente del promissario acquirente con riserva di nomina che grazie alla mancata registrazione del preliminare riesce ad evadere l'imposta sui redditi e di registro ma realizza immediatamente la plusvalenza.

E dovrebbe essere considerata “cessione” fiscalmente rilevante ai fini dell'imputazione dell'operazione entro il termine dei cinque anni, il preliminare ad esecuzione anticipata ogni qualvolta preveda il pagamento anticipato totale o parziale del prezzo (qualora, in pratica, anticipa integralmente gli effetti contrattuali, salvo quello del trasferimento della proprietà).

<sup>17</sup> R. BRACCINI, voce *Contratto preliminare*, II) diritto tributario, in *Treccani giuridica*, p. 11.

Più complessa è – invece – la problematica del preliminare di vendita “puro”. Anche esso individuerrebbe un’operazione caratterizzata da specifiche circostanze che danno luogo di per sé al verificarsi di fattispecie imponibili ai sensi dell’art. 81, comma 1 lett. b), d.P.R. 917/86 tenuto conto che con il preliminare si perfeziona l’elemento della “cessione” nel lato significato che a questa è stato attribuito dal Braccini come momento fiscalmente rilevante se si verifica entro i cinque anni dall’acquisto o costruzione del fabbricato o del terreno non edificabile. Con la stipulazione del preliminare di vendita del bene plusvalente viene “fermato l’affare” in base ad un giudizio di convenienza che in quel momento cronologico ormai si precostituisce e si determina irrevocabilmente, rendendo sia economicamente che giuridicamente irrilevante, per il contraente che promette la vendita, l’eventuale decremento futuro (come pure l’eventuale incremento ulteriore) della plusvalenza che si manifestasse in proseguio, cioè prima della stipulazione del definitivo. E di conseguenza, si arriva alla innovativa conclusione che se il contratto definitivo viene assunto ad elemento cronologico ai fini del termine quinquennale che attribuisce il carattere plusvalente ad un’operazione nonostante il pagamento del corrispettivo avvenga non contestualmente, anche il contratto preliminare può assolvere la stessa funzione economico-giuridica. *“Sotto questo profilo, si può concludere che il preliminare, pur in pendenza della vicenda che dovrà coronarsi col definitivo, già soddisfa il votum legis come elemento sufficiente ad interrompere il “termine speculativo” nelle due fattispecie di “cessione” in esame”*<sup>18</sup>. Il tutto nonostante la stipulazione del contratto preliminare, anche se precorritrice dell’evento traslativo della titolarità del bene, non costituisce di per sé “realizzo” della plusvalenza poiché in questo caso la fattispecie diviene imponibile solo nel momento dell’incasso del corrispettivo monetizzante la plusvalenza stessa. Naturalmente, questa teoria è applicabile solo alle ipotesi previste dalla prima parte dell’art. 81, comma 1 lett. b) del Tuir perché per le plusvalenze relative ai terreni lottizzati, a quelli suscettibili di utilizzazione edificatoria e alla cessione di partecipazioni qualificate manca il termine di riferimento dei cinque anni.

Trattasi di una tesi senz’altro ben articolata e che desta notevole interesse in campo fiscale, ma la stessa va contro la teoria dominante in dottrina che attribuisce importanza fondamentale al concetto di “ven-

<sup>18</sup> R. BRACCINI, voce *Contratto preliminare*, II) diritto tributario, in *Treccani giuridica*, p. 12.

dita” come sinonimo di “cessione” quale requisito per la nascita della plusvalenza. Per la categoria dei redditi diversi, la “cessione” – infatti – non è in concreto imponibile fino a che la fattispecie non si completi con l’evento, significativo della conclusione dell’affare, costituito dalla concreta monetizzazione della plusvalenza mediante incasso del corrispettivo in un momento che per espressa previsione di legge può collocarsi anche oltre il periodo dei cinque anni<sup>19</sup>.

Non sono mancate le definizioni del concetto giuridico di “cessione” rilevante ai fini della produzione di ricavi o delle plusvalenze patrimoniali, spiegando che “*per il concretizzarsi di una “cessione” occorre che si verifichi l’effetto traslativo o costitutivo della proprietà*”<sup>20</sup>, visto che “*il legislatore fa espresso riferimento alla “vendita” e non ad un’eventuale cessione a titolo oneroso, intendendo così che il trasferimento del bene per essere significativo agli effetti dell’imposizione dev’essere attuato attraverso un preciso contratto: quello di compravendita*”<sup>21</sup>. Infatti, l’art. 81, comma 1 lett. a), d.P.R. 917/86 specifica chiaramente che appartengono alla categoria dei redditi diversi “le plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni o l’esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva *vendita*, anche parziale, dei terreni e degli edifici”.

La dottrina dominante<sup>22</sup> ha – comunque – fatto espresso riferimento alla figura del contratto preliminare negandone rilevanza fiscale ai fini delle imposte sui redditi in quanto manca l’elemento fondamentale della “cessione” intesa come vendita del bene plusvalente: “*La plusvalenza diventa tassabile quando l’operazione, che ad essa dà luogo, si è conclusa. L’iniziativa dello speculatore giunge al suo esaurimento naturale, quando*

<sup>19</sup> F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, volume II, parte speciale, Milano, 2008, p. 18:

“Se per l’art. 1 del Tuir presupposto dell’Irpef è il possesso di determinati redditi[...] al termine possesso, però, non può essere qui attribuito né il significato tecnico che ha nel linguaggio del codice civile, né un significato tecnico-tributario, uniforme per tutte le categorie reddituali. Ora, vi sono redditi tassabili quando sono percepiti (principio di cassa); è il caso dei redditi di capitale, dei redditi di lavoro, dei redditi diversi: per questi redditi, quindi, possesso significa percezione. Nel caso dei redditi fondiari, il possesso va riferito all’immobile; nel caso del reddito d’impresa, il reddito è un dato contabile: perciò, non vi è possesso del reddito, ma dell’apparato produttivo”.

<sup>20</sup> G. FALSITTA, *La tassazione delle plusvalenze e sopravvenienze nelle imposte sui redditi*, Milano 1986, p. 41.

<sup>21</sup> G. BOVI, “I redditi diversi: le plusvalenze”, in *Il Fisco*, 1988, n. 35, p. 5451.

<sup>22</sup> M. NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Milano, 1996, p. 795.

*il bene è oggetto di un negozio che ne determina, per sua virtù, il trasferimento attuale a terzi; sicché non completano di norma la fattispecie accordi preliminari, che abbiano efficacia obbligatoria, anche se sia previsto il versamento di un corrispettivo, che costituisce una anticipazione del futuro prezzo. Se il contratto definitivo non sia, per qualunque ragione, stipulato e non intervenga un procedimento giudiziale che eventualmente lo surroghi, quel corrispettivo, quantunque sia di tale misura da corrispondere, almeno in parte, al plusvalore del bene, non realizza il presupposto imponibile; manca il secondo elemento del congegno, costituito appunto dalla cessione onerosa del bene plusvalente”.*

Mancano espresse pronunce della giurisprudenza in merito alla tesi che genera plusvalenza l'operazione che presenta il primo termine della sequenza preliminare-definitivo entro il quinquennio per le ipotesi previste dall'art. 81, comma 1 del d.P.R. 917/86. Si è – invece – espressa la Cassazione<sup>23</sup> sul momento conclusivo dell'operazione ed i principi che ha affermato possono essere interessanti per capire quale seguito possa avere la tesi qui trattata ed introdotta da Raffaello Braccini.

La Suprema Corte di Cassazione<sup>24</sup> ha – in particolare – sostenuto che: “*soltanto il reale conseguimento del prezzo consente di stabilire:*

- a) che si è verificato un incremento reddituale tassabile;*
- b) il periodo di imposta nel quale la plusvalenza deve essere tassata;*
- c) l'ammontare per differenza rispetto al prezzo di acquisto della plusvalenza.*

*Tutto quanto accade prima di tale momento si inserisce in una fattispecie a formazione progressiva che può assumere rilevanza, ai fini della imposizione, soltanto se e quando si verifichi la vendita del bene, che rappresenta una sorta di condizione effettiva di tassabilità”.* Ed ha aggiunto che “*...una cosa è la realizzazione del mezzo speculativo finalizzato alla realizzazione della plusvalenza, ma non la plusvalenza stessa, che, quindi, non può essere tassata prima ancora che emerga”.*

In questo ambito – dunque – potrebbe collocarsi positivamente la teoria di chi sostiene che con il contratto preliminare inizia l'effettiva capacità contributiva espressa da un'operazione che genera plusvalenza e – quindi – l'interruzione del termine dei cinque anni previsto dalla

<sup>23</sup> Sentenza n. 9667 del 24/07/2000, in Codice tributario, banca dati de “Il Sole 24 Ore”.

<sup>24</sup> In senso conforme: Cassazione sentenza n. 8027 del 26/06/92, in Codice tributario, banca dati de “Il sole 24 Ore”.

norma: la Cassazione ha, infatti, sostenuto che tutto quanto accade prima della vendita può assumere rilevanza ai fini della imposizione purché si verifichi la vendita stessa. Questa affermazione, potrebbe essere interpretata nel senso che se anche il contratto definitivo è stipulato dopo il quinquennio, il preliminare assume valore ai fini dell'interruzione del "termine speculativo".

C'è ancora un altro aspetto della questione che è degno di nota. Atteso che il presupposto per l'applicazione dell'imposta si realizza – secondo quanto chiaramente disposto dalla previsione normativa – con la cessione a titolo oneroso (vendita, permuta, conferimento, (...), anche con il contratto preliminare ad esecuzione anticipata, in cui è previsto il versamento di acconti sul prezzo, una "cessione" si formalizzerà solo con la stipulazione del definitivo, visto che al momento nessun effetto traslativo della proprietà si è ancora verificato. Sarebbe – in effetti – da sostenere che non può trovare applicazione il disposto dell'art. 82, comma 6 lett. f), d.P.R. 917/86 (in cui si prevede che, nei casi di dilazione o rateazione del pagamento del corrispettivo la plusvalenza è determinata con riferimento alla parte del prezzo di acquisto proporzionalmente corrispondente alla somma percepita nel periodo d'imposta) e quindi le somme versate quali acconti dovrebbero considerarsi irrilevanti ai fini della suddetta previsione impositiva perché inerenti un contratto preliminare con il quale non si realizza l'effetto traslativo della proprietà e, quindi, una vendita.

Sempre nell'ambito dell'imposizione sui redditi, va segnalata una interessante pronuncia giurisprudenziale<sup>25</sup> relativa all'accollo di mutuo (immediatamente efficace) contenuto in un contratto preliminare. Secondo questa sentenza *"gli interessi passivi, relativi a mutuo edilizio contratto dal venditore dell'immobile e corrisposti dall'acquirente dello stesso prima della stipula del contratto definitivo di compravendita sono detraibili dal reddito complessivo, tassabile con l'Irpef, dell'acquirente quando risulti, dal contratto preliminare e da quello definitivo di vendita, l'accollo del mutuo, da parte dell'acquirente, dal momento antecedente alla stipula del predetto contratto definitivo, e cioè fin da quando l'acquirente ha provveduto al pagamento degli interessi passivi stessi"*.

Merita menzione – infine – la sentenza che *ex art. 2932* del codice civile produce gli effetti del contratto definitivo in caso vi ricorra una

<sup>25</sup> Commissione tributaria centrale, decisione n. 5429 del 07/10/92, in Codice tributario, banca dati de "Il Sole 24 Ore".

delle parti stipulanti il contratto preliminare. La dottrina<sup>26</sup> ritiene che tale “strumento” rientra tra quelli idonei a porre in essere il concetto giuridico di “cessione” visto che si realizza – pur – sempre un trasferimento.

##### 5. *Contratto preliminare e trasferimento di quote sociali*

Si è ampiamente detto che il contratto preliminare può essere astrattamente configurabile per qualsiasi tipo di contratto. Ed anche se il ricorso a tale negozio giuridico è frequente soprattutto nelle vendite immobiliari, può essere utilizzato anche nell’ambito dei trasferimenti di quote sociali<sup>27</sup>.

La dottrina ha individuato – tra i motivi che portano alla sua adozione – il vantaggio di non addossare ai contraenti gran parte degli oneri fiscali di un’operazione (il trasferimento delle quote con il contratto definitivo) non ancora matura per la sua realizzazione ed il cui perfezionamento potrebbe poi risultare concretamente precluso. Solo nel momento in cui sarà stipulato il secondo atto ad effetti traslativi maturerà – infatti – l’obbligo di corrispondere l’imposta sull’eventuale plusvalenza tra il valore iniziale della partecipazione e quello finale di cessione (d.lgs. n. 461 del 21/11/1997).

Accade spesso, dal punto di vista fiscale, che le parti contraenti stipulino una cessione di quote sociali posticipando temporalmente il pa-

<sup>26</sup> G. FALSITTA, *La tassazione delle plusvalenze e sopravvenienze nelle imposte sui redditi*, Milano, 1986, p. 41: “Per completare il discorso occorre ulteriormente chiarire che è irrilevante il tipo di strumento impiegato in concreto per porre in essere l’effetto in discussione. Normalmente si tratterà di un meccanismo di tipo contrattuale. Ma si può pensare anche a fenomeni, quali, ad esempio, i cosiddetti trasferimenti coattivi, nei quali, secondo l’opinione prevalente, il trasferimento della situazione soggettiva ha causa non in un atto di disposizione del titolare, ma in un atto, conclusivo di un procedimento, dell’autorità giudiziaria o della pubblica amministrazione”.

<sup>27</sup> D. VEZZANI e C. BORTESI, *Contratto preliminare di compravendita di quote sociali di Srl*, in *La Settimana fiscale*, 1999, n. 25, p. 29: “Il contratto preliminare di cessione di quote sociali può quindi essere definito come l’atto con il quale una (preliminare unilaterale) o entrambe le parti (preliminare bilaterale) si obbligano alla stipulazione di un successivo contratto definitivo, già interamente delineato nei suoi elementi essenziali. Quindi, con il suddetto contratto, le parti costituiscono immediatamente un vincolo obbligatorio in ordine all’impegno di addivenire alla stipula di un secondo atto, avente carattere di contratto definitivo, mediante il quale si realizza l’effetto reale e dunque, nella fattispecie, l’effetto traslativo delle quote”.

gamento dell'intero corrispettivo pattuito. La conseguenza è che la cessione risulta essere soggetta ad imposta sostitutiva (attraverso la liquidazione nella dichiarazione dei redditi) nel momento dell'incasso del prezzo di vendita in virtù del principio di cassa, anche se rimane sempre fermo il principio che affinché si possa procedere alla tassazione del trasferimento delle quote sociali è necessario il trasferimento della proprietà (o della nuda proprietà o dell'usufrutto) della partecipazione sociale. Il reddito di cui si sta trattando rientra fra i redditi diversi ai sensi dell'art. 81 d.P.R. 917/86 nel caso in cui viene realizzato al di fuori dell'esercizio d'impresa commerciale.

Quindi, nell'eventualità in cui la vendita preveda una dilazione del prezzo sarà necessario – per individuare il plusvalore – contrapporre alla quota di importo incassato la corrispondente quota del costo di acquisto fiscalmente riconosciuto (art. 82, comma 4, d.P.R. 917/86).

Invece, con l'impiego di un contratto preliminare di cessione di quote sociali la dilazione di prezzo non è postergata rispetto al trasferimento della proprietà, ma lo anticipa temporalmente, in quanto il promissario acquirente si impegna a corrispondere l'importo pattuito (per la cessione) in un determinato arco temporale, superato il quale, le parti promittenti addiverranno alla stipula dell'atto definitivo<sup>28</sup>.

Nessun obbligo dichiarativo ed impositivo compete – dunque – ai promittenti venditori fino a quando non vi sia il vero e proprio trasferimento della quota sociale attraverso la stipula del definitivo, con il quale sorgerà a loro carico l'obbligo di versare l'eventuale imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap. Con la vera e propria cessione delle quote sociali si perfeziona – infatti – la cessione a titolo oneroso con il conseguente obbligo di assoggettare a tassazione l'eventuale plusvalore conseguito.

In dottrina – infine – si prospetta addirittura il verificarsi della costituzione di un credito – a favore di colui che paga il prezzo – nel caso della contrattazione preliminare visto che tale figura stabilisce l'obbligo reciproco delle parti di porre in essere un determinato negozio, senza essere idoneo a produrre i relativi effetti.

Di conseguenza, la corresponsione contestuale del prezzo o di una parte di esso in acconto, oppure il versamento di una caparra confirmatoria o penitenziale rappresenterebbe non tanto la liberazione di un'obbligazione, ma la nascita di un credito avente per oggetto la restituzione

<sup>28</sup> D. VEZZANI e C. BORTESI, *op. cit.*, p. 33.

delle somme nel caso in cui la promessa di vendita non abbia più conclusione per fatto imputabile al promittente venditore.

#### 6. *Il contratto preliminare di cessione di azienda*

Nella prassi l'atto di cessione d'azienda è preceduto da una formalizzazione delle trattative in corso mediante la stipula di un contratto preliminare di vendita.

Per l'imposizione sui redditi, la stipula di un contratto preliminare di cessione d'azienda è fundamentalmente irrilevante ai fini dell'individuazione del periodo di imposta nel quale assoggettare a tassazione le plusvalenze derivanti dalla successiva cessione.

Per quel che riguarda l'individuazione del momento rilevante ai fini dell'imposizione diretta delle operazioni di cessione d'azienda, si applicano i principi propri della categoria reddituale di appartenenza delle plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso dell'azienda. In tal senso bisogna distinguere tra:

1) plusvalenze imponibili nell'ambito del reddito d'impresa, *ex art.* 54 del d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917;

2) plusvalenze imponibili come redditi diversi, *ex art.* 81, comma 1, lettere h) ed h-bis) del d.P.R. 917/86.

Attraverso la cessione a titolo oneroso dell'azienda, il cedente realizza sempre un componente positivo (plusvalenza) o, più raramente, negativo (minusvalenza) di reddito di impresa, fatta eccezione per il caso in cui:

a) oggetto della cessione sia l'unica azienda dell'imprenditore individuale;

b) oggetto della cessione sia un'azienda pervenuta al cedente (o ai cedenti) a titolo gratuito, *mortis causa* o per donazione da familiare, fermo restando che non deve esservi stato esercizio di impresa da parte del cedente nel lasso di tempo tra l'acquisizione a titolo gratuito e la cessione a titolo oneroso dell'azienda.

Nell'ambito del reddito d'impresa opera il principio di competenza, di cui all'art. 75 del d.P.R. 917/86. In particolare, il comma 2, lett. a) del citato art. 75 dispone che con riferimento alle cessioni aventi per oggetto complessi aziendali il presupposto imponibile ai fini delle imposte sui redditi si considera integrato alla data di stipulazione dell'atto oppure, se successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. *“A tale proposito giova sottolineare*

*che a nulla rileva, dunque, la stipulazione di un eventuale contratto preliminare di compravendita, posto che trattasi di pattuizione avente efficacia meramente obbligatoria tra le parti e non produttiva del trasferimento di diritti reali concernenti l'azienda*"<sup>29</sup>.

Nell'ambito dei "redditi diversi" opera il principio di cassa in luogo del principio di competenza. Istintivamente si direbbe che, in questo contesto, la cessione d'azienda a titolo oneroso dovrebbe considerarsi effettuata nel periodo d'imposta (o nei periodi d'imposta, in caso di pagamento frazionato) in cui il corrispettivo viene effettivamente percepito dal cedente. Ma non è così, e per varie ragioni.

Innanzitutto, l'art. 85, comma 2, ultimo periodo, del d.P.R. 917/86 stabilisce che le plusvalenze indicate alle lettere h) ed h-bis) dell'art. 81 si determinano a norma dell'art. 54, vale a dire secondo le modalità del reddito d'impresa.

A questo punto, non può non sorgere il dubbio se tale rimando riguardi solo le modalità di calcolo o, più generalmente, l'intero impianto normativo proprio del reddito di impresa, ivi compresa l'applicazione del principio di competenza. *"In questo secondo caso a nulla rileverebbe il momento di incasso del corrispettivo da parte del cedente e il momento impositivo andrebbe individuato, come in precedenza evidenziato, nella data di stipulazione dell'atto o, se successiva, nella data in cui si verifica l'effetto traslativo"*<sup>30</sup>.

Ma in ogni caso, al negozio giuridico del contratto preliminare viene in generale negata rilevanza fiscale ai fini delle imposte sui redditi in quanto manca l'elemento fondamentale della "cessione" intesa come vendita del bene plusvalente, e ciò non muta nel caso di cessione d'azienda in cui la plusvalenza è imponible come "redditi diversi".

E anche quando il contratto di cessione è preceduto dalla stipula di un contratto preliminare che prevede il pagamento da parte del promissario acquirente di un importo a titolo di caparra o di acconto sul prezzo, posto che con la stipula dell'atto definitivo tale importo venga imputato al corrispettivo complessivamente pattuito, la percezione del prezzo da parte del promittente venditore non può che considerarsi cominciata contestualmente alla stipula dell'atto di cessione, in quanto con essa l'importo percepito dal cedente a titolo provvisorio assume carattere di definitiva attribuzione patrimoniale.

<sup>29</sup> E. ZANETTI e S. CERATO, *Il contratto preliminare di cessione d'azienda*, in *Il Fisco*, 2002, n. 32, p. 5145.

<sup>30</sup> E. ZANETTI e S. CERATO, *op. cit.*, in *Il Fisco*.

*“Quando nel preliminare è prevista la corresponsione di una caparra o di un acconto, dunque, si realizza una perfetta identità tra momento impositivo per le plusvalenze da cessione d’azienda conseguite nell’esercizio di un’attività di impresa (componenti positivi di reddito di impresa) e quelle che costituiscono redditi diversi”<sup>31</sup>.*

<sup>31</sup> Commissione tributaria centrale, decisione n. 553 del 20/01/87, in Codice tributario, banca dati de “Il Sole 24 Ore”.

## CAPITOLO QUARTO

### LE PATTUIZIONI ACCESSORIE

SOMMARIO: 1. La regolamentazione fiscale delle pattuizioni accessorie inserite nel contratto preliminare: in particolare la caparra confirmatoria. – 2. Gli acconti di prezzo. – 3. Imposta di registro pagata su caparre e acconti all'imposta corrisposta in sede di definitivo: non imputabilità. – 4. Clausola penale, caparra penitenziale e multa penitenziale.

#### 1. *La regolamentazione fiscale delle pattuizioni accessorie inserite nel contratto preliminare: in particolare la caparra confirmatoria*

All'interno della fattispecie del contratto preliminare sono previste, ricorrentemente, accanto al contenuto tipico relativo all'assunzione dell'obbligo a contrarre il definitivo, alcune pattuizioni accessorie, inserite dalle parti per il rafforzamento delle reciproche obbligazioni e dei corrispondenti diritti.

L'art. 10 della tariffa, parte prima, tiene conto di queste pattuizioni prevedendo nella nota che «*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 artt. 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*».

Come si evince dalla lettura della norma sopra citata, il Testo Unico dell'imposta di registro disciplina soltanto alcune delle clausole accessorie al contratto preliminare, probabilmente in funzione della loro maggiore utilizzazione pratica<sup>1</sup>; tuttavia, nel preliminare possono essere in-

<sup>1</sup> Tali clausole (caparra confirmatoria e acconti di prezzo) avevano dato luogo, prima dell'introduzione del d.P.R. 131/86, ad un nutrito contenzioso, discutendosi 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. Il Testo unico, al fine di risolvere la questione, ha adottato una soluzione di compromesso, prevedendo nella nota all'art. 10 che acconti di prezzo e caparre confirmatorie siano soggetti ad autonoma tassazione in sede di registrazione del preliminare, ma che

serite anche ulteriori pattuizioni, quali la clausola penale, la caparra penitenziale e la multa penitenziale.

Nelle pagine seguenti si procederà, pertanto, all'analisi delle varie clausole che possono accedere ad un contratto preliminare, scritunandole, principalmente, sia agli effetti dell'imposta di registro che dell'IVA.

Come la legge civile consente che alla prestazione principale (l'obbligazione di pagare il prezzo della vendita) sia imputato l'importo della caparra confirmatoria precedentemente data (art. 1385 c.c.), così la norma fiscale stabilisce che sia del pari imputata l'imposta di registro pagata sulla caparra a quella dovuta sul contratto definitivo. L'obiettivo è di evitare una duplicazione d'imposta per il caso di adempimento dell'obbligazione principale (stipulazione del definitivo) con imputazione in quella sede della caparra alla prestazione principale. Così operando, inoltre, si riconosce agli effetti tributari il collegamento tra il contratto preliminare e la pattuizione della dazione di caparra nonché il collegamento tra questo insieme contrattuale ed il contratto definitivo.

Per contro, se le prestazioni poste in essere con il definitivo sono soggette ad IVA, manca, evidentemente, possibilità di imputazione, secondo il meccanismo suddetto, dell'imposta di registro corrisposta sulla dazione di caparra. Per tale ipotesi non è stato legislativamente contemplato il rimborso dell'imposta di registro: *“La norma avrebbe dovuto coerentemente disporre il rimborso dell'imposta di registro pagata sulla dazione della caparra. Vi è così spazio per un'eccezione di illegittimità costituzionale della disposizione”*<sup>2</sup>.

È chiaro, infatti, che se alla caparra confirmatoria prevista in un contratto preliminare è applicata l'aliquota proporzionale dello 0,50%, viene di fatto meno la possibilità in questione (imputazione dell'imposta pagata sulla caparra all'imposta principale di registro), quando il contratto definitivo scontando l'Iva, sarà soggetto a imposta di registro solo in misura fissa. *“Tale apparente incongruenza non è in ogni caso risolvibile in via interpretativa con la conseguenza che, nel caso in esame, si avrà una sorta di duplice tassazione (che peraltro non pare illegittima, costituendo la dazione della caparra un atto tassabile autonomamente, indipendentemente dal regime fiscale della compravendita cui si riferisce)”*<sup>3</sup>.

l'imposta a tale titolo corrisposta sia imputata all'imposta principale dovuta per la registrazione del definitivo e quindi detratta da quest'ultima.

<sup>2</sup> R. BRACCINI, voce *Caparra*, II) Diritto tributario, in *Treccani giuridica*, p. 3.

<sup>3</sup> L. GAIANI, *Preliminari di compravendita immobiliare di operazioni soggette a Iva, come si applica l'imposta di registro*, in *Informatore Pirola*, 1999, p. 2929.

Di orientamento opposto è una parte minoritaria della dottrina ritenendo che l'applicazione dell'imposta proporzionale sulla caparra viene meno nel caso di contratti preliminari relativi ad operazioni soggette ad Iva e, di conseguenza, anche la problematica della duplice tassazione. *“Sebbene dal primo periodo della nota sembri che la caparra confirmatoria sia sempre soggetta all'imposta di cui all'art. 6, dal secondo periodo risulta che se la caparra confirmatoria è prestata dal promissario acquirente è dovuta – in adempimento del principio di alternatività – la sola tassa fissa quando il futuro venditore è un soggetto Iva e quindi la somma da lui incassata è assoggettata all'imposta sul valore aggiunto.*

*Se – invece – il futuro venditore non è un soggetto Iva – e quindi il prezzo della vendita sarà poi soggetto ad imposta proporzionale di registro – sull'ammontare della caparra confirmatoria è dovuta sempre la tassa di quietanza in quanto la caparra è prestata al momento della conclusione del contratto preliminare e quindi da questo risulta l'avvenuto versamento della caparra. Naturalmente, se la caparra confirmatoria è versata anziché dal futuro acquirente ma dal futuro venditore, per stabilire se sia dovuta la tassa di registro ai sensi dell'art. 6 citato o quella fissa bisogna accertare se il futuro acquirente è un soggetto Iva e, in caso affermativo, se l'incasso di una caparra confirmatoria è soggetto all'imposta sul valore aggiunto”<sup>4</sup>.*

Non può non mettersi in evidenza, che anche la Cassazione con una sentenza della sezione tributaria, (sentenza n. 15276 del 28/11/2000)<sup>5</sup> si è espressa a favore del rimborso dell'imposta proporzionale di Registro pagata sulla somma corrisposta a titolo di caparra confirmatoria su uncontratto soggetto all'imposta sul valore aggiunto, tenuto conto che il legislatore ha consentito l'imputazione di tale somma pagata all'imposta principale dovuta per la registrazione del definitivo: *“Tale principio risponde all'esigenza di evitare duplicazioni d'imposta. E, appunto per questo, non si comprende perché non debba trovare applicazione nelle ipotesi in cui, come nel caso di specie, il contratto definitivo sia assoggettato ad IVA, anche in considerazione del fatto che, in tal caso, l'atto non può essere assoggettato all'imposta proporzionale di registro (art. 40 d.P.R. 131/86)”*.

Tale orientamento non rispecchia – comunque – la posizione ministeriale che con Risoluzione n. 251127 del 03/01/85 ha chiarito il trattamento tributario di simili fattispecie, sostenendo che l'applicazione del-

<sup>4</sup> A. BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, volume III, tomo I, Milano 1987, p. 96.

<sup>5</sup> In Codice tributario, banca dati de “Il Sole 24 Ore”.

l'imposta proporzionale sulla caparra non viene meno nel caso di contratti preliminari relativi a compravendite soggette ad IVA: *“La caparra confirmatoria versata da una delle parti di un atto di compravendita in sede di stipula di un contratto preliminare è soggetta all'imposta in misura proporzionale. In tal senso, non rileva la circostanza che tale somma, versata a titolo di caparra, al momento della conclusione del contratto per atto pubblico divenga parte del corrispettivo soggetto ad Iva, in quanto al fine del contratto preliminare la somma in questione deve essere considerata caparra e non acconto sul prezzo della futura cessione”*.

Quindi, se il contratto preliminare prevede la dazione di somme a titolo di caparra confirmatoria, si applica sempre l'aliquota dello 0,50% indipendentemente dal fatto che l'operazione sia o meno soggetta ad IVA. Resta, in ogni modo, acquisita all'Erario (come specifica la Circolare ministeriale n. 37 – parte 46 – del 10/06/86) l'imposta di registro corrisposta sulla dazione della caparra nel caso in cui il definitivo, per qualsiasi causa, non venga poi stipulato.

Ma è stato anche avanzato<sup>6</sup>, che il richiamo per la caparra confirmatoria dell'art. 6 Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. 131/86, comporti davvero l'assoggettamento del contratto alla prevista imposta di “garanzia” o di “quietanza”. Queste le motivazioni che supportano tale orientamento:

- L'imposta di “garanzia” sarebbe dovuta solo se si trattasse di garanzia prestata a favore di terzi, come consegue alla presenza di tale limitazione nel richiamato art. 6. Per cui potrebbe, forse, immaginarsi la tassabilità della caparra confirmatoria nel solo caso di caparra prestata da un soggetto diverso dalle parti contraenti. Se, invece, si tratta di garanzia intercorrente tra gli stessi soggetti titolari del rapporto obbligatorio non sussiste ora alcuna imponibilità ai fini del tributo di registro.

- L'imposta di “quietanza” non può essere percepita ostandovi l'art. 21, comma 3, d.P.R.131/86, a norma del quale non sono soggette ad imposta “le quietanze rilasciate nello stesso atto che contiene le disposizioni cui si riferiscono”.

Un'altra parte della dottrina<sup>7</sup> e l'Amministrazione finanziaria<sup>8</sup> non

<sup>6</sup> V. MUGGIA, *Il contratto preliminare e l'imposta di registro*, in *Corriere tributario*, 1997, n. 27, p. 1467.

<sup>7</sup> R. BRACCINI, voce caparra, II) diritto tributario, in *Treccani giuridica*, p. 3: “L'art. 6 contempla infatti “cessioni di crediti, compensazioni e remissioni di debiti, quietanze, tranne quelle rilasciate mediante scrittura privata non autenticata, garanzie reali e personali a favore di terzi, se non richieste dalla legge”. È propriamente alla quietanza che

hanno, invece, incertezze sul fatto che propriamente alla quietanza la norma fiscale faccia implicito richiamo, in quanto la caparra implica necessariamente il contestuale rilascio di quietanza da parte di chi la riceve per l'importo della somma versatagli. Ma – in realtà – la caparra confirmatoria non implica una quietanza perché – come emerge da alcune sentenze della Cassazione e della Commissione tributaria centrale<sup>9</sup> – si traduce nella consegna di una somma di denaro e comporta il temporaneo trasferimento di tale somma nel patrimonio del ricevente, mentre il trasferimento definitivo si verifica in caso di adempimento della controparte con il relativo esercizio della facoltà di imputazione alla prestazione dovuta ovvero, in ipotesi di inadempimento, l'esercizio della facoltà di recesso con ritenzione della caparra stessa.

Più semplicemente si può dire che il legislatore fiscale ha previsto l'autonoma tassabilità<sup>10</sup>, richiamando l'art. 6 della Tariffa allegata, Parte

la cit. nota all'art. 10 fa implicito richiamo, assoggettando appunto allo stesso regime tributario la dazione di caparra nonostante la sua diversa struttura e funzione. La dazione di caparra non presenta d'altro lato ulteriori profili tributariamente valorizzabili; né quello afferente alla sua funzione di garanzia, essendo immuni da imposta le garanzie prestate dallo stesso debitore, né quello attinente al suo effetto traslativo, perché la relativa attribuzione patrimoniale non può esser per il momento acquisita dall'accipiens, essendo subordinato tale effetto alla successiva operatività del negozio per l'inadempimento della prestazione principale e per il recesso della parte non inadempiente”.

<sup>8</sup> In senso conforme già prima del nuovo Testo Unico dell'imposta di registro, Risoluzione ministeriale n. 251127 del 03/01/85, in Servizio di documentazione tributaria dell'Agenzia delle Entrate: *“Al riguardo occorre preliminarmente rammentare che, come già affermato da questa Direzione Generale con risoluzione n. 250398/79 del 23 luglio 1979, la quietanza della somma versata, in un contratto preliminare di vendita, a titolo di caparra confirmatoria, indipendentemente dalla circostanza che la stessa possa costituire anche un acconto rispetto alla prestazione da adempiere o garanzia per il recupero di eventuali danni, deve essere assoggettata all'imposta di registro prevista dall'art. 6 della Tariffa, allegato A, parte prima, al d.P.R. 634/72”*.

<sup>9</sup> Cassazione, sentenza n. 3084 del 13/03/92, in Codice tributario, banca dati de “Il Sole 24 Ore”; e Commissione tributaria centrale, decisione n. 1362 del 26/03/93, in Servizio di documentazione tributaria dell'Agenzia delle Entrate.

<sup>10</sup> In senso conforme: Commissione tributaria centrale, decisione n. 5381 del 21/09/1999; Commissione tributaria centrale, decisione n. 4500 dell'11/07/92; Commissione tributaria provinciale di Milano, sentenza n. 82 del 13/07/00, in Servizio di documentazione tributaria dell'Agenzia delle Entrate.

Commissione tributaria centrale, decisione n. 4315 del 13/9/97, in Codice tributario, banca dati de “Il Sole 24 Ore”: *“Concludendo, la caparra prevista nel contratto preliminare di vendita immobiliare, in esame, a titolo di acconto prezzo, è una obbligazione autonoma, sia rispetto al preliminare che rispetto all'atto definitivo, che va distintamente assoggettata all'imposta di registro, a norma dell'art. 20, primo comma, d.P.R. n. 6345 del 1972, con l'aliquota di cui all'art. 9 della Tariffa Allegata A – parte prima – allo stesso d.P.R. 634”*.

prima, al d.P.R. 131/86 con riferimento alla misura della aliquota. Se si volesse dare una valenza tecnica alla tassazione, si può dire che non si tratta né di quietanza né di garanzia, ma di un *tertium genus* che è – appunto – la caparra confirmatoria<sup>11</sup>.

Non sembra superfluo precisare che la dazione di caparra confirmatoria convenuta in un contratto preliminare redatto nella forma della scrittura privata non autenticata segue la stessa sorte fiscale del contratto preliminare che la contiene<sup>12</sup>, assoggettato, com'è quest'ultimo, a registrazione in termine fisso senza alcuna distinzione di tal sorta<sup>13</sup> anche se l'art. 6 Tariffa allegata, Parte prima, al Testo Unico dell'imposta di Registro esclude dall'assoggettamento a registrazione le scritture private non autenticate che contengono quietanze.

E continua a subire la stessa sorte (registrazione in termine fisso), per l'inapplicabilità dall'art. 5 – comma 2 – d.P.R. 131/86, la scrittura privata non autenticata soggetta, normalmente, a registrazione in caso d'uso se tutte le disposizioni in essa contemplate sono relative ad operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto tenuto conto che la corresponsione della caparra non costituisce, ai fini Iva, effettuazione dell'operazione<sup>14</sup>. Il Ministero delle Finanze ha – in particolare – chiarito con Risoluzione n. 251127 del 03/01/85 che l'applicazione dell'imposta proporzionale sulla caparra non viene meno nel caso di contratti preliminari relativi a compravendite soggette ad IVA<sup>15</sup>.

Non è sempre facile – inoltre – distinguere in concreto la caparra dal

<sup>11</sup> L. BELLINI, *Il contratto immobiliare di compravendita preliminare*, in *Corriere tributario*, 1997, n. 44, p. 4.

<sup>12</sup> In senso contrario: G. VERNA, *Preliminari rinforzati e variazioni IVA da insolvenze ovvero gli sconfinamenti del legislatore tributario*, in *Bollettino tributario*, 1997, n. 7, p. 517: "Non è dovuta infine la tassa di quietanza se le firme del contratto preliminare non sono autenticate (nota all'art. 6, tariffa cit.)."

<sup>13</sup> Tenendo conto del previgente art. 10 Tariffa allegata d.P.R. 634/72 la Commissione tributaria centrale si era pronunciata con decisione n. 6238 del 18/11/92: "La promessa di vendita ed i contratti preliminari di qualsiasi tipo sono soggetti a tassa fissa di registro e, se la scrittura privata non autentica, che la contempla, preveda anche la corresponsione di una parte del prezzo, deve essere soggetta all'imposta proporzionale di quietanza prevista dalla nota all'art. 6 della Tariffa stessa".

<sup>14</sup> D. STROFFOLINO, *Il quadro delle regole per anticipi ai fornitori, caparra confirmatoria e deposito cauzionale*, in *Informatore Pirola*, 1995, n. 43, p. 4413: "La normativa tributaria non impone l'obbligo di fatturare la caparra confirmatoria; essa, infatti, non è considerata un'operazione soggetta a IVA, in quanto non costituisce un parziale pagamento del prezzo".

<sup>15</sup> Risoluzione ministeriale n. 251127 del 03/01/85, in Servizio di documentazione

cosiddetto acconto o anticipo riscosso in relazione al prezzo della cessione, soprattutto quando manca un'adeguata documentazione che possa provare, senza incertezza, la reale volontà dei contraenti. La dottrina<sup>16</sup> e la giurisprudenza<sup>17</sup> sono concordi che nel dubbio sulla effettiva volontà delle parti, l'anticipo versato va considerato acconto e non caparra, perché per aversi la caparra occorre una specifica menzione contrattuale che la dazione della somma avviene a tale titolo e perché non si può supporre che le parti si siano assoggettate tacitamente a una "pena civile" che è ravvisabile nella funzione della caparra<sup>18</sup>.

Per quanto riguarda l'IVA, come evidenziato da autorevole dottrina<sup>19</sup>, per poter individuare "il momento impositivo" ai fini dell'assoggettamento ad IVA occorre aver riguardo al "mutamento" della funzione della caparra in relazione alle possibili vicende del contratto cui accede. Comunemente, infatti, viene evidenziata la sola funzione sanzionatoria e risarcitoria della caparra. Funzione sanzionatoria in quanto opera, nel caso di inadempimento, nel modo della ritenzione o della re-

tributaria delle Entrate: *"Non sembra, pertanto, che possano accogliersi le argomentazioni della parte interessata, secondo le quali la tassazione con l'imposta proporzionale di registro della somma versata a titolo di caparra costituirebbe una violazione del principio di alter natività tra IVA ed imposta proporzionale di registro... Ne consegue che, nel caso di specie, non sussiste duplicazione d'imposta e, quindi, non c'è alcuna violazione del disposto degli artt. 5 e 38 del menzionato d.P.R. 634/72"*.

<sup>16</sup> A. POLIMENI, *I contratti preliminari di vendita*, in *Corriere tributario*, 1988, n. 42, p. 2070; B. IANNELLO, *Aspetti civilistici e fiscali del contratto preliminare*, in *Corriere tributario*, 2001, n. 46, p. 3467.

<sup>17</sup> Commissione tributaria centrale, decisione n. 6067 del 13/10/89, in Servizio di documentazione tributaria dell'Agenzia delle Entrate: *"La circostanza che l'importo della caparra corrisponda all'intero prezzo pattuito per la vendita di un immobile non esclude la configurazione della somma quale caparra confirmatoria, con conseguente assoggettamento al regime fiscale previsto per tale negozio, qualora le parti abbiano dichiarato che la somma veniva corrisposta a tale titolo"*.

<sup>18</sup> Cassazione, sentenza n. 727 del 30/01/80, in *Foro italiano*, Repertorio 1980, p. 618: *"Ma può anche accadere che "la somma di denaro che, all'atto della conclusione di un contratto di compravendita, una parte consegna all'altra a titolo di caparra confirmatoria e principio di pagamento va intesa, alla stregua di un diretto procedimento ermeneutico della cennata espressione contrattuale, impiegata per la sua intera entità per assolvere alla duplice funzione, alternativa, della caparra confirmatoria, di preventiva liquidazione del danno, per il caso di inadempimento, ovvero di anticipato pagamento, per l'ipotesi di adempimento; salvo che da elementi intrinseci ed estrinseci al contratto possa desumersi che i contraenti abbiano voluto limitare ad una parte soltanto della somma versata la funzione di caparra, attribuendo all'altra parte della somma la qualifica di mero acconto del prezzo dovuto"*.

<sup>19</sup> Cfr. P. MERLO, *Iva: la funzione delle "caparre". Il "momento" di imponibilità*, in *il Fisco*, n. 33/99, p. 10987.

stituzione del doppio. Funzione risarcitoria, in quanto comporta un aumento patrimoniale a favore della parte adempiente che tiene luogo del risarcimento del danno.

Quando la caparra confirmatoria assolve le funzioni sopra esposte, rimane estranea al campo di applicazione dell'IVA, non potendosi configurare quale corrispettivo di una prestazione di servizi o di una cessione di beni. Il presupposto di operatività di tale pattuizione è l'inadempimento dell'obbligazione principale, pertanto, avendo funzione sanzionatoria e risarcitoria del danno in caso di inadempimento contrattuale ingiustificato, non può cumularsi con l'obbligazione principale, essendo rispetto a questa in rapporto di concorso alternativo. La stessa non è, quindi, soggetta a IVA per mancanza del presupposto oggettivo di cui agli articoli 2 e 3 del d.P.R. 633/1972<sup>20</sup>.

Tuttavia, nel caso di adempimento del contratto, questa funzione sanzionatoria-risarcitoria si esaurisce e si realizza un mutamento di "funzione", ovvero la caparra diventa parte del corrispettivo assoggettabile ad IVA attraverso l'imputazione alla "cessione" effettuata o alla "prestazione" eseguita, sempre che le parti non optino per la restituzione ex art. 1385 c.c.

Poiché il contratto definitivo scontrerà l'IVA, sarà soggetto ad imposta di registro solo in misura fissa, in ossequio al principio di alternatività tra le due imposte (art. 40 del d.P.R. 131/86) e, pertanto, l'imposta proporzionale di registro corrisposta sulla dazione della caparra non potrà essere né imputata né rimborsata.

La mancata rimborsabilità dell'imposta proporzionale di registro relativa alla caparra confirmatoria, determina una sorta di duplice tassazione poiché le somme date a titolo di caparra, e sulle quali è stata già corrisposta l'imposta proporzionale di registro, diventando parte del corrispettivo che forma la base imponibile ai fini IVA, saranno tassate nuovamente ai fini IVA.

Secondo parte della dottrina, questa ipotesi offre spazio per un'eccezione di illegittimità costituzionale della disposizione<sup>21</sup>.

In particolare, si è sostenuto che ritenere inammissibile il rimborso contrasta sia con il principio di alternatività tra le due imposte previsto dall'art. 40 del d.P.R. 131/86, sia con la considerazione unitaria dell'operazione realizzata con la sequenza preliminare-definitivo<sup>22</sup>.

<sup>20</sup> Cfr. Ris. Min. n. 197/E, cit.

<sup>21</sup> Cfr. R. BRACCINI, voce *Caparra*, (*Diritto tributario*), in *Enc. Giur.*, V, Roma, p. 3.

<sup>22</sup> Cfr. R. BRACCINI, *op. cit.*, p. 3; A. RICCI, F. ZUCCO, *Il contratto preliminare di com-*

Anche la Cassazione<sup>23</sup> si è espressa a favore del rimborso dell'imposta proporzionale di Registro pagata sulla somma corrisposta a titolo di caparra confirmatoria su un contratto soggetto ad IVA, tenuto conto che il legislatore ha consentito l'imputazione di tale somma pagata all'imposta principale dovuta per la registrazione del definitivo.

Secondo la Suprema Corte, considerato che il principio dell'imputazione risponde all'esigenza di evitare duplicazioni d'imposta, non si comprende perché esso non debba trovare applicazione anche nelle ipotesi in cui il contratto definitivo sia assoggettato ad IVA, anche in considerazione del fatto che, in tal caso, l'atto non può essere assoggettato all'imposta proporzionale di registro ai sensi dell'art. 40 del d.P.R. 131/86.

Di orientamento contrario, invece, sembra essere l'Amministrazione finanziaria, la quale ha ritenuto del tutto irrilevante, agli effetti della tassazione del contratto preliminare, la circostanza che, al momento della stipula del contratto definitivo di compravendita, la somma divenga parte del corrispettivo pattuito e, come tale, concorra alla formazione della base imponibile<sup>24</sup>.

A fondamento di tale orientamento è posto l'art. 21 del d.P.R. 131/86 il quale prevede, per gli atti contenenti più disposizioni, che ciascuna sia soggetta ad imposta di registro come se fosse un atto distinto. Di conseguenza, se una di tali disposizioni non è soggetta ad IVA, sarà assoggettata autonomamente ad imposta di registro, senza la possibilità di applicare il principio di alternatività tra le due imposte.

Contro una simile ricostruzione è stato, tuttavia, obiettato<sup>25</sup> che in tal modo non si tiene conto dell'unitarietà dell'operazione economica posta in essere con la sequenza preliminare-definitivo e che la stessa contraddice, altresì, un precedente orientamento della stessa Amministrazione finanziaria secondo cui, nell'ambito del principio di alternatività devono farsi rientrare tutti gli atti che servono a sostanziare il rapporto giuridico espresso dalle parti, rapporto che deve essere considerato nella sua interezza ed unitarietà<sup>26</sup>.

Altro problema è, poi, quello della rimborsabilità dell'imposta di re-

*pravendita e la caparra confirmatoria tra Iva e imposta di registro*, in *Il Fisco*, 2005, 1-5782 ss.; S. Cinieri, *La disciplina fiscale degli immobili*, in *Fisco-oggi*, rivista telematica dell'Agenzia delle entrate, edizione del 17 novembre 2005.

<sup>23</sup> Cfr. Cass., sez. trib., 28 novembre 2000, n. 15276.

<sup>24</sup> Cfr. Ris. n. 251127 del 3 gennaio 1985.

<sup>25</sup> Cfr. A. RICCI, F. ZUCCO, *op. cit.*, p. 5787.

<sup>26</sup> Cfr. Ris. Min. Finanze del 17 luglio 1976.

gistro corrisposta sulla caparra confirmatoria e sugli acconti di prezzo in caso di mancata conclusione del contratto definitivo.

Al riguardo, la giurisprudenza ha ammesso il rimborso della sola imposta corrisposta sugli acconti di prezzo. In particolare, è stato affermato che l'imposta fissa, in quanto imposta sull'atto, è la sola imposta dovuta sui contratti preliminari. Pertanto, in caso di mancata conclusione del contratto definitivo, la imposta fissa relativa al preliminare non può essere rimborsata, mentre vi è il diritto al rimborso dell'imposta proporzionale versata in relazione agli acconti di prezzo ex art. 10, Tariffa allegata al d.P.R. 131/86. Considerato, infatti, il carattere eccezionale del pagamento anticipato dell'imposta proporzionale dovuta sul definitivo, la stessa deve essere restituita in quanto non risulta giustificata l'imposizione qualora le parti non pervengano alla «conclusione del contratto definitivo di trasferimento di diritti sul bene»<sup>27</sup>.

La medesima soluzione dovrebbe, pertanto, essere riconosciuta anche con riferimento all'imposta relativa alla caparra confirmatoria, tenuto conto dell'autonomia della previsione negoziale rispetto al preliminare e della sua accessorialità al contratto definitivo.

Di orientamento opposto è, invece, l'Amministrazione finanziaria<sup>28</sup>, secondo la quale “*nel caso in cui il contratto definitivo non venga posto in essere, le somme riscosse in sede di registrazione del preliminare rimarranno definitivamente acquisite all'Erario*”.

Secondo la ricostruzione dell'Amministrazione finanziaria, infatti, la clausola contenente la caparra, non è una disposizione collegata necessariamente al contratto preliminare, ma disposizione accessoria ed eventuale; di conseguenza, essa rappresenta un atto autonomamente tassabile ai sensi dell'art. 21, comma 1, del d.P.R. 131/86.

Tuttavia, attenta dottrina ha osservato che questa affermazione non può essere condivisa poiché non tiene conto del fatto che qualora “*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 d.P.R. n. 131/1986*”<sup>29</sup>.

<sup>27</sup> Cfr. Cass. sez. trib., 15 giugno 2007 n. 14028.

<sup>28</sup> Cfr. Circolare 10 giugno 1986 n. 37.

<sup>29</sup> Cfr. G. MONTELEONE, *Aspetti fiscali del contratto preliminare*, in *Riv. not.*, 2000, p. 10.

## 2. *Gli acconti di prezzo*

Gli acconti rappresentano un'anticipazione del corrispettivo pattuito, pertanto, qualora riguardino operazioni "*soggette ad IVA*", troverà applicazione l'art. 6, comma 4, del d.P.R. 633/1972.

Tale norma prevede che, se con riferimento ad una cessione di beni si verifichi, pur anteriormente al verificarsi dell'effetto traslativo, il pagamento, ancorché parziale, del corrispettivo, si avrà con riferimento a tale prestazione l'immediato assoggettamento ad Iva.

In tale ipotesi, in ossequio al criterio di alternatività Iva-registro previsto dall'articolo 40 del T.U.R., le disposizioni soggette ad Iva non saranno imponibili agli effetti del registro, risultando dovuta la sola imposta di registro in misura fissa.

È opportuno ricordare, inoltre, che, se il preliminare è stipulato per l'acquisto della prima casa, gli acconti sul prezzo di vendita possono essere fatturati con l'aliquota IVA al 4% purché nel preliminare medesimo siano contenute le dichiarazioni richieste dall'art. 1, nota II *bis*, della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131/1986. L'eventuale omissione non comporta peraltro decadenza per l'acquirente in quanto, in difetto, le fatture emesse con l'aliquota ordinaria possono essere rettifiche ai sensi dell'art. 26 del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, ove, in sede di contratto definitivo, venga invocata, ricorrendone le condizioni, l'applicazione della minore aliquota (aliquota del 4% anziché del 10%)<sup>30</sup>. In questa ipotesi, va eseguita una variazione in diminuzione da parte del venditore. Nel caso in cui l'acquirente si trovi in possesso dei requisiti per godere delle c.d. agevolazioni prima casa solo al momento della stipula del definitivo, la variazione in diminuzione potrà essere effettuata anche oltre il decorso di un anno previsto dall'art. 26, comma 2, d.P.R. 633/72, in quanto la rettifica da apportare all'imposta non si ricollega a variazione degli elementi contrattuali, né ad errori di fatturazione, sempre che alla stipula del preliminare l'imposta sia stata applicata correttamente con l'aliquota del 10%<sup>31</sup>.

Nel caso di acconti prezzo "*non soggetti ad IVA*", la nota all'art. 10 della tariffa, prevede l'applicazione dell'imposta di registro proporzionale nella misura del 3% di cui all'art. 9 della Tariffa parte prima, relativo agli atti di obbligazione e, più in generale, alle prestazioni aventi contenuto patrimoniale.

<sup>30</sup> Cfr. Circolare Min. Finanze n. 1/E del 2 marzo 1994.

<sup>31</sup> Cfr. Ris. Min. n. 187 del 07/12/2000.

Qualora gli acconti pattuiti nel preliminare siano dilazionati nel tempo, in virtù del richiamo operato all'art. 9 della Tariffa parte prima per la tassazione degli acconti e considerato il dato letterale della nota all'art. 10 cit. che si riferisce alle "previsioni" in atto, si deve ritenere che gli stessi siano da assoggettare all'imposta di registro nella misura proporzionale del 3% al momento della registrazione del preliminare, a prescindere dal momento del loro effettivo versamento<sup>32</sup>.

La diversità del trattamento tributario tra caparra confirmatoria e acconti di prezzo rende importante individuare precisi criteri per la distinzione delle singole clausole negoziali in termini di caparra oppure di acconto. Al riguardo, l'Amministrazione finanziaria, nel fondare correttamente la distinzione sull'aspetto causale, propende, nei casi dubbi, per una qualificazione della previsione contrattuale quale "acconto"<sup>33</sup>. Di conseguenza, per i trasferimenti immobiliari soggetti a Iva, il cedente emetterà la relativa fattura, risultando poi dovuta, in ossequio al principio di alternatività, la sola imposta di registro in misura fissa.

Tale orientamento è, altresì, condiviso dalla giurisprudenza secondo cui *"nel dubbio sull'effettiva volontà delle parti, l'anticipo va considerato come acconto e non caparra, poiché non si può supporre che le parti si siano assoggettate tacitamente ad una "pena civile", ravvisabile nella funzione della caparra confirmatoria"*<sup>34</sup>.

È opportuno sottolineare, infine, che nella prassi degli affari viene spesso usata una formula ambigua per cui la dazione di una somma avviene *"a titolo di caparra confirmatoria e principio di pagamento"*.

In tal caso, si ritiene che la caparra sia impiegata per assolvere alla duplice funzione alternativa che le è propria, ovvero di preventiva liquidazione del danno, in ipotesi di inadempimento, e di anticipato parziale pagamento, in ipotesi di adempimento<sup>35</sup>.

<sup>32</sup> Cfr. L. BELLINI, *Il contratto preliminare di compravendita immobiliare*, in *Corr. Trib.*, 1997, inserto n. 44, p. 4; V. MUGGIA, *Il contratto preliminare e l'imposta di registro*, in *Corr. Trib.*, 1997, p. 1468.

<sup>33</sup> Cfr. Risoluzione n. 197 del 01/08/2007.

<sup>34</sup> Cfr. Comm. Trib. C.le n. 6067/89 e n. 2952/97; Comm. Trib. Reg. Liguria n. 159/98; Cassazione n. 1449/76, n. 3833/77 e n. 10874/94.

<sup>35</sup> Cfr. Cass. n. 727/80; in senso conforme Risoluzione n. 197 del 01/08/2007.

3. *Imposta di registro pagata su caparre e acconti all'imposta corrisposta in sede di definitivo: non imputabilità*

Oltre l'ipotesi in cui l'imposta proporzionale di registro corrisposta per la dazione della caparra confirmatoria non è scomputabile dall'Iva dovuta in sede di tassazione del definitivo, di cui si è parlato ampiamente nelle pagine precedenti, è possibile ravvisare altri casi in cui l'imposta di registro pagata in sede di registrazione del contratto preliminare non può essere scomputata dalla tassazione del contratto definitivo.

Innanzitutto, è da segnalare il caso in cui vengano pagati acconti consistenti sul prezzo e per la vendita sia effettuata l'opzione c.d. prezzo-valore (sia cioè richiesta la tassazione sul valore catastale, pur indicando in atto l'intero prezzo pattuito).

In tal caso, essendo il corrispettivo pattuito irrilevante ai fini della tassazione del definitivo, quest'ultima potrebbe comportare la debenza di un'imposta principale inferiore alle somme pagate in sede di registrazione del preliminare per l'acconto.

La dottrina ha ritenuto che in tale ipotesi dovrebbe ritenersi ammissibile il rimborso dell'eccedenza dell'imposta di registro proporzionale pagata in sede di registrazione del preliminare<sup>36</sup>.

In particolare, è stato sostenuto che "l'imputazione" prevista dall'art. 10 della nota allegata alla Tariffa fa presupporre che l'entità su cui imputare sia maggiore, pertanto la norma dovrebbe essere letta intendendo l'imposta principale dovuta per il definitivo come limite massimo alla tassazione dell'operazione unitariamente considerata nella sequenza preliminare-definitivo; anzi, considerando l'imposta di registro dovuta per il definitivo come limite massimo per la tassazione dell'operazione unitaria e tenuto altresì conto del fatto che il preliminare prefigura già i requisiti soggettivi e oggettivi per l'applicazione della regola c.d. prezzo-valore, si potrebbe giungere a sostenere che il limite massimo suddetto operi fin dalla tassazione del preliminare, applicandosi l'imposta proporzionale di registro fino a concorrenza di quella che sarà dovuta per il definitivo<sup>37</sup>.

Inoltre, nell'ipotesi in cui si usufruisca, in sede di tassazione del de-

<sup>36</sup> Cfr. A. LOMONACO, V. MASTROIACOVO, *I profili fiscali dei nuovi obblighi dei mediatori e la disciplina tributaria del contratto preliminare*, Studio CNN n. 13-2007/T, p. 23.

<sup>37</sup> Cfr. A. LOMONACO, V. MASTROIACOVO, *op. cit.*, p. 23.

finitivo, del credito d'imposta per il riacquisto della prima casa, spettante ex art. 7, commi 1 e 2 della legge 23 dicembre 1998, n. 448, se vi sono imposte consistenti da scomputare relative ad acconti e caparra, potrebbe verificarsi un'ulteriore situazione di incapienza dell'importo da versare in sede di definitivo rispetto a quanto già precedentemente corrisposto in sede di preliminare.

Al riguardo, è stato osservato che, attesa l'ampia "spendibilità" del credito d'imposta riconosciuta dall'art. 7 comma 2 cit. al contribuente, potrebbe essere opportuno non utilizzare il credito d'imposta in sede di registrazione dell'atto, ma usufruirne con altre modalità (ad esempio, nella prima dichiarazione dei redditi)<sup>38</sup>.

Il problema dell'incapienza si porrebbe, quindi, solo in ipotesi residuali, ovvero qualora il contribuente non possa utilizzare il credito secondo le modalità previste dalla legge.

In tal caso, poiché il credito d'imposta non è rimborsabile per espressa previsione normativa, si dovrebbe ritenere che per evitare una duplicazione di imposta, in caso di incapienza, si possa procedere mediante istanza di rimborso dell'eccedenza dell'imposta proporzionale di registro pagata su acconti e caparre in sede di registrazione del preliminare, non assumendo di per sé rilievo gli elementi eventuali che abbiano concorso al determinarsi della situazione in concreto<sup>39</sup>.

#### 4. *Clausola penale, caparra penitenziale e multa penitenziale*

La struttura della caparra penitenziale coincide con quella della caparra confirmatoria, configurandosi anch'essa come un contratto reale ad effetti reali con carattere accessorio rispetto al contratto cui accede. Tuttavia, la diversità di funzione la differenzia dalla caparra confirmatoria, rappresentando il corrispettivo, convenzionalmente stabilito e anti-

<sup>38</sup> Difatti, il comma 2 dell'art. 7 consente di utilizzare il credito in diminuzione "dall'imposta di registro dovuta sull'atto di acquisto agevolato che lo determina, ovvero, per l'intero importo, dalle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni dovute sugli atti e sulle denunce presentati dopo la data di acquisizione del credito, ovvero può essere utilizzato in diminuzione delle imposte sui redditi delle persone fisiche dovute in base alla dichiarazione da presentare successivamente alla data del nuovo acquisto; può altresì essere utilizzato in compensazione ai sensi del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Il credito d'imposta in ogni caso non dà luogo a rimborsi".

<sup>39</sup> Cfr. A. LOMONACO, V. MASTROIACOVO, *op. cit.*, p. 24.

cipatamente versato, dello *jus poenitendi* o diritto di recesso (art. 1386 c.c.).

Se, invece, il corrispettivo è versato all'atto del recesso, si parla di multa penitenziale la cui disciplina è quella prevista dall'art. 1373, comma 3, del Codice civile<sup>40</sup>.

In quanto corrispettive del recesso, caparra e multa penitenziale devono essere tenute distinte dalla clausola penale, la quale presuppone un inadempimento o un ritardo nell'adempimento. Secondo l'art. 1382 c.c. quest'ultima ha l'effetto di limitare il risarcimento alla prestazione promessa, salvo che sia convenuta la risarcibilità del danno ulteriore<sup>41</sup>.

Invero, la clausola penale è un patto accessorio al contratto, posto dalle parti al fine di rafforzare il vincolo contrattuale, con funzione sia di coercizione all'adempimento che di predeterminazione della misura del risarcimento per l'inadempimento.

Secondo l'orientamento espresso dall'Amministrazione finanziaria<sup>42</sup>, essa è esclusa dal regime impositivo dell'IVA, poiché l'articolo 15, comma 1, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, stabilisce che “*Non concorrono a formare la base imponibile: 1) le somme dovute a titolo di interessi moratori o di penalità per ritardi...*”.

Da tale disposizione, pertanto, si evince che le somme corrisposte a titolo di penalità (ritardo/inadempimento) esulano dal campo di applicazione dell'IVA<sup>43</sup> e, pertanto, sono soggette all'imposta di registro.

In particolare, ai fini dell'imposta di registro, trova applicazione l'articolo 9 della Tariffa Parte Prima del Testo Unico dell'imposta di registro, che disciplina, in via residuale, tutte le disposizioni non altrove previste che manifestino un contenuto patrimoniale, con conseguente applicazione dell'aliquota proporzionale del 3%<sup>44</sup>.

Tuttavia, è stato osservato che “*l'obbligazione di cui è fonte la clausola penale sarebbe assoggettabile a questa tassazione non al momento della registrazione del contratto contenente la relativa stipulazione ma solo in caso di inadempimento dell'obbligazione principale*”.

Tale clausola, infatti, è destinata a concretizzarsi, cioè ad assumere

<sup>40</sup> La differenza tra caparra e multa penitenziale è da ravvisare, pertanto, negli effetti che, nel primo caso, sono immediatamente reali, e nel secondo, meramente obbligatori.

<sup>41</sup> Cfr. F. GAZZONI, *op. cit.*, pp. 632 e 634.

<sup>42</sup> Cfr. Ris. Agenzia Entrate n. 91/E del 16 luglio 2004.

<sup>43</sup> Cfr. Ris. Min. n. 550293/89.

<sup>44</sup> Cfr. Ris. Min. n. 310388/90.

natura e valore di contenuto economico e fiscalmente significativo, solo in un momento successivo ed eventuale rispetto alla conclusione del preliminare; di conseguenza, deve ritenersi applicabile alla clausola penale la disciplina stabilita per le obbligazioni sottoposte a condizione sospensiva di cui all'art. 27 d.P.R. n. 131 cit.<sup>45</sup>.

Con riferimento, inoltre, al trattamento fiscale della caparra penitenziale e della multa penitenziale è dubbia la loro rilevanza agli effetti dell'IVA.

L'assoggettabilità ad IVA potrebbe essere riconosciuta in quanto *«prestazioni ... effettuate in correlazione all'esercizio del diritto di recesso di cui costituiscono corrispettivo. Peraltro, poiché, le cessioni in danaro sono estranee all'orbita del tributo, questa in concreto si restringe ad ipotesi (marginali) di caparra penitenziale e di multa penitenziale a contenuto non pecuniario»*<sup>46</sup>.

Per quanto riguarda, invece, l'applicazione dell'imposta di registro, trattandosi di clausole accessorie non espressamente contemplate dalla nota all'art. 10 Tariffa, Parte Prima, e tenuto conto del carattere accessorio ed eventuale delle stesse, si ritiene che debba trovare applicazione anche in queste ipotesi l'art. 9 della Tariffa. Inoltre, come per la clausola penale, tale tassazione opererebbe solo al momento di esercizio del diritto di recesso convenzionalmente previsto. Pertanto, anche in tali ipotesi, si ritiene applicabile la disciplina stabilita per il negozio sospensivamente condizionato di cui all'art. 27 d.P.R. n. 131/86.

<sup>45</sup> Cfr. A. LOMONACO, V. MASTROIACOVO, *op. cit.*, p. 25.

<sup>46</sup> Così R. BRACCINI, voce *Caparra, diritto tributario*, cit.

PARTE SECONDA

VARIAZIONI SOGGETTIVE DEL CONTRATTO PRELIMINARE:  
DERIVAZIONI DI CARATTERE FISCALE



## CAPITOLO QUINTO

### VARIAZIONI SOGGETTIVE DEL CONTRATTO PRELIMINARE: DERIVAZIONI DI CARATTERE FISCALE

SOMMARIO: 1. I profili fiscali della fattispecie e la prassi contrattuale. – 2. Le norme in tema di imposta di registro. – 3. Le norme in tema di imposta sul valore aggiunto. – 4. Le norme in tema di imposizione sui redditi.

#### 1. *I profili fiscali della fattispecie e la prassi contrattuale*

Le questioni che, innegabilmente, affiorano in relazione alla tassazione del contratto preliminare concernono i casi di modificazioni soggettive tra preliminare e definitivo; le ipotesi che possono realizzarsi sono diverse: la più ricorrente è quella del preliminare per persona da nominare, con avvenuta nomina in epoca anteriore al definitivo; altro caso è poi quello di preliminare con clausola di cedibilità dello stesso e sua cessione prima del definitivo e, da ultimo, quello di preliminare a favore del terzo e definitivo posto in essere direttamente tra promittente e terzo, in assenza dell'intervento dello stipulante.

Nella prassi contrattuale, tuttavia, risulta difficile comprendere quando, al di là dei termini usati, ci si trovi in presenza dello schema del contratto preliminare per persona da nominare o delle altre fattispecie summenzionate. Difatti, la vaghezza delle clausole utilizzate nella prassi contrattuale in occasione della stipulazione del preliminare fa sì che, in presenza di una clausola che riproduce la tradizionale formula della promessa “per sé o per persona da nominare”, non si possa essere certi se le parti intendessero riferirsi allo schema di cui all'art. 1401 c.c. (clausola per persona da nominare), ovvero a quello di cui all'art. 1407 c.c. (autorizzazione a cedere il contratto), ovvero ancora a quello di cui all'art. 1411 c.c. (riserva di nomina a favore del terzo).

Tale numerosità di configurazioni giuridiche in relazione all'ipotesi di intervento di terzi nella fattispecie contrattuale in questione deve essere riferita necessariamente al contenuto effettivo della volontà dei contraenti, “che l'interprete deve ricercare in concreto anche in correlazione alla funzione, invalsa nella prassi quotidiana degli affari, di impiegare il contratto preliminare per la disciplina intertemporale dei rapporti contrat-

*tuali delle parti, al di fuori di una coincidenza, che non sia meramente verbale, con gli schemi tipici approntati dal legislatore*<sup>1</sup>.

Il contratto preliminare, invero, dà impulso ad una complessa problematica quando si combina con lo schema del contratto per persona da nominare. Nella pratica contrattuale, come già accennato, esso riceve una larga diffusione la clausola con cui “il promissario acquista per sé o per persona da nominare” ed il suo grande impiego sembra trovare la principale origine proprio in ragioni fiscali<sup>2</sup>. Significativa è la circostanza che il suo così largo utilizzo nella pratica quotidiana degli affari ha portato, in passato, il Ministero delle Finanze<sup>3</sup> a ritenere che lo schema del contratto per persona da nominare fosse proprio solo del contratto preliminare e, di conseguenza, non potesse riguardare un contratto definitivo.

Un’indagine giurisprudenziale anche sommaria dimostrerebbe che in concreto la riserva di nomina è applicata ai contratti ad effetti obbligatori ed in special modo al contratto preliminare. Quest’ultimo sfugge facilmente alla registrazione e permette allo stipulante, ad esempio in caso di compravendita, di lucrare la differenza tra prezzo pattuito con il promittente venditore e prezzo pattuito con il designando acquirente in un precedente accordo, sottraendo la plusvalenza realizzata all’imposizione sui redditi, visto che la figura dello stipulante non risulta nell’unico atto, quello definitivo di compravendita, che viene registrato, ed evitando il pagamento dell’imposta di registro in relazione a due atti di trasferimento, stipulandone e registrandone uno soltanto.

Ad esempio, Tizio (stipulante) conclude con Caio un contratto preliminare con il quale si obbliga ad acquistare un immobile con riserva di nomina dell’acquirente entro un certo termine. Successivamente Tizio stipula con Sempronio un altro contratto preliminare, con il quale si obbliga a vendere lo stesso bene (ancora di proprietà di Caio) con riserva

<sup>1</sup> Cfr. Cass. n. 891 del 13/02/81.

<sup>2</sup> M. PENNASILICO, *Profili della contrattazione per persona da nominare*, Napoli, 1995, p. 34: “Ad ogni modo, l’esigenza più sentita è, da sempre, quella di evitare, grazie all’efficacia retroattiva della dichiarazione di nomina (art. 1404), il doppio trasferimento della posizione contrattuale e, dunque, la conseguente duplice imposizione tributaria. Il congegno della riserva di nomina del contraente, a questo proposito, si rivelò ben presto ottimo mezzo di evasione fiscale, perché, prolungando i tempi della nomina, per il suo tramite si poteva realizzare un vero e proprio doppio trasferimento sul piano commerciale, soggetto tuttavia al pagamento di un’unica imposta”.

<sup>3</sup> Risoluzione prot.251294 del 05/05/81, in Servizio di documentazione tributaria dell’Agenzia delle Entrate.

di nomina da effettuarsi al momento della stipula del definitivo, per il quale viene convenuto un termine uguale a quello apposto nel primo contratto. In tal modo, Tizio nominerà Sempronio quale acquirente e Caio concluderà con quest'ultimo il contratto definitivo di compravendita, evitando così di acquistare il bene per poi rivenderlo a Sempronio.

Nel corso degli anni sono emerse varie combinazioni della dichiarazione di nomina con il negozio giuridico del contratto<sup>4</sup>, ma alcune di queste figure, ha puntualizzato la giurisprudenza<sup>5</sup>, sono risultate solo “in

<sup>4</sup> F. GAZZONI, *Profili della riserva di nomina*, in *Giurisprudenza commerciale*, 1982, p. 231: “Merita un’attenzione particolare un elenco effettuato in dottrina delle ipotetiche vicende contrattuali inerenti il preliminare per persona da nominare:

a) contratto con cui lo stipulante è autorizzato a trattenere per sé la differenza tra prezzo che il designando è disposto a pagare per un certo bene e prezzo che lo stipulante effettivamente concorderà con il promittente;

b) contratto preliminare di vendita con cui lo stipulante si obbliga a vendere per sé o persona da nominare al designando dati beni indeterminati ad un prezzo che è superiore a quello da lui fissato con il promittente per gli stessi beni che egli si obbliga ad acquistare per sé o persona da nominare: lo stipulante procederà poi alla nomina, nel primo contratto, del promittente e, nel secondo contratto, del designando, ponendoli in contatto per la stipula del definitivo;

c) in caso di bene determinato, contratto preliminare di vendita di cosa altrui, che porrà in contatto, in sede di contratto definitivo, il designato, una volta nominato, e il promittente-proprietario, essendo ammissibile l’intervento del terzo proprietario direttamente in sede di stipula del contratto definitivo in caso di contratto preliminare relativo a cosa altrui;

d) proposta irrevocabile d’acquisto del designando allo stipulante con facoltà per lo stipulante stesso di accettarla in proprio o di indicare altra persona per l’accettazione”.

<sup>5</sup> Cassazione, sentenza n. 891 del 13/02/81, in *Rivista giuridica dell’edilizia*, 1982, p. 23: “In un contratto preliminare di compravendita immobiliare, la clausola che preveda che il promissario acquirente acquisti per sé o per persona da nominare può comportare la configurabilità sia di una cessione del contratto ai sensi degli artt. 1406 cod. civ. con il preventivo consenso del cessionario a norma dell’art. 1407 stesso codice, sia di un contratto per persona da nominare di cui all’art. 1401 cod. civ. e ciò sia in ordine allo stesso preliminare che con riferimento al contratto definitivo: tale pluralità di configurazioni giuridiche in relazione al regolamento dell’intervento di terzi nella fattispecie contrattuale – preliminare o definitiva – va riferita necessariamente al contenuto effettivo della volontà delle parti contraenti, che l’interprete deve ricercare in concreto anche in correlazione alla funzione – invalsa nella prassi quotidiana degli affari – di impiegare il contratto preliminare per la disciplina intertemporale dei rapporti contrattuali delle parti, al di fuori di una coincidenza, che non sia meramente verbale, con gli schemi tipici approntati dal legislatore; in tale prospettiva, pertanto, la specifica clausola contrattuale può anche comportare la configurazione del contratto preliminare come contratto a favore di terzo mediante la facoltà di designazione concessa all’uopo al promissario, fino alla stipulazione del definitivo, e la posizione della persona, cui si riferisce tale facoltà di nomina, come destinatario della prestazione pattuita, consistente nella prestazione del consenso per la stipula del contratto definitivo, con la conseguente possibilità, nel giudizio promosso ex art. 2932 cod. civ. per il promissario di chiedere l’attuazione del trasferimento in favore della persona nominata e per

rapporto di mera coincidenza verbale” con lo schema tipico del contratto per persona da nominare e sono, invece, proliferate a scopi puramente speculativi.

Appare problematico, tuttavia, comprendere quando, al di là dei termini usati, ci si trovi in presenza dello schema del contratto preliminare per persona da nominare. *“La genericità e, spesso, l'imprecisione delle formulazioni utilizzate in sede di stipula di contratto preliminare fa sì che, dal punto di vista terminologico, in presenza di una clausola che riproduce la tradizionale formula della promessa “per sé o per persona da nominare” non si potrà essere certi se le parti intendessero riferirsi allo schema di cui all'art. 1401 c.c. (clausola per persona da nominare), ovvero a quello di cui all'art. 1407 c.c. (autorizzazione a cedere il contratto), ovvero ancora a quello di cui all'art. 1411 c.c. (riserva di nomina a favore del terzo)”*<sup>6</sup>.

Nella pratica contrattuale non manca una certa confusione in ordine alla preliminare-definitivo: bisogna, in particolare, fare distinzione tra un preliminare stipulato per sé o per persona da nominare ed un preliminare diretto alla conclusione di un contratto definitivo per sé o per persona da nominare<sup>7</sup>.

È verosimile affermare che resta fedele alla logica del contratto preliminare per persona da nominare quel negozio giuridico in cui lo sti-

*quest'ultimo di intervenire nel giudizio per manifestare la propria accettazione ai sensi del comma 2 dell'art. 1411 cod. civ. al fine di rendere possibile l'effetto traslativo – cui in definitiva mira il procedimento ex art. 2932 cod. civ. – direttamente in suo favore”.*

<sup>6</sup> F. PATTI, *Contratto preliminare per persona da nominare*, in *Rivista del notariato*, II, 2001, p. 1342.

<sup>7</sup> B. VIRGILIO, *Preliminare e soggettività contrattuale*, in *Rivista giuridica dell'edilizia*, 1982, p. 26: “Occorre, cioè accertare, alla stregua delle norme sull'interpretazione dei contratti, quale sia l'interesse perseguito dalle parti. Quest'ultimo può, infatti, consistere, in un primo senso, nel voler porre un'alternatività relativa all'obbligo di concludere il contratto definitivo, con la previsione, quindi, che il terzo electus acquisti i diritti e gli obblighi nascenti dal preliminare, sostituendosi in esso con effetto ex tunc all'originario contraente; ovvero, può configurarsi nel senso di prevedere la possibilità dell'alternativa solo in relazione alle posizioni soggettive che nasceranno nel futuro contratto. È chiaro, quindi, che soltanto nella prima ipotesi ricorre la figura del contratto preliminare per persona da nominare, con la conseguente applicabilità della disciplina prevista nel codice per tale istituto; nel secondo caso, invece, vi è un contratto preliminare ad un definitivo per persona da nominare: nulla quaestio, quindi, in relazione al preliminare, per il quale non sono previsti, e vanno eventualmente negati dal giudice, mutamenti soggettivi in alcun momento della sua esistenza. Va tuttavia, precisato che, affinché si possa ritenere ricorrente questa seconda ipotesi occorre che le parti, nel preliminare, abbiano inteso stabilire un termine – decorrente dalla stipula del definitivo – entro il quale la riserva della electio amici debba sciogliersi: ipotesi ben possibile, anche se in pratica rara”.

pulante si riserva la facoltà di nominare altri al proprio posto sino al momento previsto per la stipula definitiva, o in altre parole entro il termine contrattuale previsto per la stipula dell'atto pubblico<sup>8</sup>.

In tal modo, del resto, il contratto preliminare per persona da nominare continua a manifestare la sua piena compatibilità con il disegno speculativo dello stipulante nel momento in cui la riserva di nomina del terzo viene sciolta in sede o al momento della stipulazione del contratto definitivo, perché la trascrizione viene effettuata direttamente a favore dell'*electus*, quale titolare del rapporto giuridico sin dalla stipula del contratto originario, e tale mutamento soggettivo comporta una sostituzione nella persona a cui favore ed a cui carico faranno capo, con effetto *ex tunc*, tutte le obbligazioni originariamente sorte in capo al promissario acquirente.

Secondo un orientamento espresso dalla Corte di Cassazione il contratto preliminare non può essere considerato "per persona da nominare" quando la riserva di nomina di un terzo risulti riferita non ai diritti e agli obblighi nascenti dallo stesso preliminare bensì al contratto definitivo che le parti stesse si impegnano a stipulare<sup>9</sup>.

È, per di più, riconosciuta l'applicabilità della disciplina del contratto per persona da nominare alla frequente ipotesi dello stipulante che, contestualmente alla conclusione del preliminare, paga in tutto o in parte il prezzo. È molto diffusa nella prassi delle vendite immobiliari la contrattazione preliminare "ad effetti anticipati" che prevede l'anticipata esecuzione pressoché integrale del "definitivo" con la consegna del bene, il pagamento in tutto o in parte del prezzo, salvo l'effetto traslativo della proprietà che di regola è rinviato a garanzia del venditore<sup>10</sup>.

<sup>8</sup> G. GABRIELLI, *Contratto preliminare*, in *Rivista di diritto civile*, parte I, 1987: "Merita di essere particolarmente segnalato – per la frequenza con cui ricorre e suscita contenzioso, come attestano i repertori – il caso del contratto preliminare, in concreto di compravendita immobiliare, nel quale il futuro acquirente si riserva la facoltà di nominare altri al proprio posto sino al momento previsto per la stipulazione definitiva".

<sup>9</sup> Cassazione, sentenza n. 6587 dell'8/11/83, in *Foro italiano*, Repertorio 1983, voce *Contratto in genere*, n. 259: "Con riguardo ad un preliminare, la ricorrenza di un contratto per persona da nominare, ai sensi ed agli effetti degli artt. 1401-1405 c.c., non è ravvisabile quando la riserva di nomina di un terzo venga riferita non allo stesso preliminare, in relazione ai diritti ed obblighi da esso nascenti, ma al contratto definitivo che le parti stesse si impegnano a stipulare".

<sup>10</sup> R. DE MATTEIS, *Preliminare ad effetti anticipati e garanzia per vizi*, in *La nuova giurisprudenza civile commentata*, II, 1985, p. 139: "Le parti, nell'esercizio dell'autonomia privata, possono tramite la stipulazione di un contratto preliminare limitarsi a determi-

Anzi è proprio così che si persegue un duplice scopo economico: da un lato, il promittente venditore si assicura l'esecuzione del pagamento del prezzo, a prescindere dalla individuazione del soggetto che sarà l'instatario del bene; dall'altro, lo stipulante promissario acquirente fa circolare la situazione obbligatoria preordinata al trasferimento del diritto, con la possibilità di speculare sulla differenza tra il prezzo pattuito e pagato al promittente, e quello invece pattuito con la persona che verrà nominata. In tal modo, il richiamo allo schema del contratto preliminare per persona da nominare ha carattere solo formale, celandosi una vera e propria "rivendita del bene" dallo stipulante al terzo<sup>11</sup>.

Per evitare abusi, la legislazione fiscale ha ristretto sempre più il termine entro il quale procedere alla nomina, fino ad imporre il brevissimo termine di tre giorni per sciogliere la riserva, trascorso il quale l'atto di nomina è considerato un nuovo trasferimento (art. 32 del Testo Unico dell'imposta di registro). Tuttavia, nella prassi si è "recuperata" una sostanziale immunità fiscale grazie alla previsione di "un termine lungo" che consente allo stipulante di differire la nomina oltre i tre giorni canonici.

Si è presentata soprattutto nel settore immobiliare la "speculazione differenziale" attuata mediante la "vendita dell'affare" con la tecnica della cessione del contratto sotto lo schema del contratto per persona da nominare: lo stipulante, infatti, si interpone non palesemente nella circolazione del bene, realizzando su di esso una "speculazione differenziale", senza cioè acquisirne la proprietà. *"Nuovamente, quindi, il ricorso*

nare il contenuto di un futuro contratto alla cui conclusione si impegnano, oppure prevedere (anche) una anticipata realizzazione del definitivo assetto di interessi programmati. Può darsi, infatti, che i soggetti, volendo mediare l'acquisto di un determinato bene, attraverso un vincolo meramente obbligatorio, e volendo, nel contempo, introdurre quel regolamento di interessi, che normalmente segue alla conclusione del contratto definitivo di vendita, stipulino un preliminare che prevede anche l'anticipato pagamento del prezzo e talvolta l'immissione del promissario acquirente nel godimento del bene".

<sup>11</sup> R. DE MATTEIS, *Preliminare ad effetti anticipati e garanzia per vizi*, in *La nuova giurisprudenza civile commentata*, II, 1985, p. 139: "Le parti, nell'esercizio dell'autonomia privata, possono tramite la stipulazione di un contratto preliminare limitarsi a determinare il contenuto di un futuro contratto alla cui conclusione si impegnano, oppure prevedere (anche) una anticipata realizzazione del definitivo assetto di interessi programmati. Può darsi, infatti, che i soggetti, volendo mediare l'acquisto di un determinato bene, attraverso un vincolo meramente obbligatorio, e volendo, nel contempo, introdurre quel regolamento di interessi, che normalmente segue alla conclusione del contratto definitivo di vendita, stipulino un preliminare che prevede anche l'anticipato pagamento del prezzo e talvolta l'immissione del promissario acquirente nel godimento del bene".

*alla clausola del “promesso acquisto per persona da nominare” consente di occultare, non solo fiscalmente, la realtà della contrattazione, sottraendo così l'operatore abituale all'ambito della disciplina dell'impresa commerciale. La “maschera”, costituita dalla riserva di nomina del contraente, si può dire che qui in definitiva consente di occultare un altro più franco “mascheramento”, quello che secondo una nota pagina della letteratura austro-marxista è rappresentato storicamente dalla “maschera della parte economica” che l'individuo assume secondo la funzione sociale specializzata, quella di commerciante ad es., in concreto svolta nel processo complessivo della vita sociale”<sup>12</sup>.*

Sono – comunque – varie le motivazioni per cui nella prassi contrattuale degli ultimi decenni è diventato costante l'uso, in combinazione col contratto preliminare di compravendita immobiliare, della clausola “per sé o per persona da nominare”. “Verso il consolidamento di una tale prassi, [...] paiono muovere diverse considerazioni quali per esempio: ragioni di snellimento del traffico giuridico mediante una circolazione dei beni immobili, più spedita perché sottratta ai trasferimenti intermedi; motivi di ordine fiscale da individuare nell'assoggettamento del contratto preliminare alla semplice tassa in misura fissa e non proporzionale, come è quella che grava sui contratti immediatamente traslativi; e non ultime indubbe finalità d'ordine speculativo che inducono a ritenere che lo stipulante assuma, nella realtà dell'operazione economico-giuridica intrapresa, le vesti di un intermediario”<sup>13</sup>. Si è in tal modo giunti ad intravedere nel contratto preliminare per persona da nominare uno strumento dell'attività intermediaria, che consentirebbe di agire sostanzialmente alla stregua di un mediatore, ma senza rimanere sottoposti alla disciplina tipica di tale rapporto<sup>14</sup>.

È propriamente nell'ambito dell'imposta sui redditi che trova la sua pertinente collocazione tributaria l'attività speculativa dispiegata dallo stipulante con la copertura dello schema del contratto preliminare per persona da nominare<sup>15</sup>. Nel contempo, all'orbita dell'imposta sul valore

<sup>12</sup> R. BRACCINI, voce *Contratto per persona da nominare*, II) diritto tributario, p. 3.

<sup>13</sup> R. DE MATTEIS, *La contrattazione preliminare ad effetti anticipati. Promesse di vendita, preliminari per persona da nominare e in favore di terzo*, Padova, 1991, p. 103.

<sup>14</sup> G. SAPIO, *Appunti sulla dichiarazione di nomina nel contratto per persona da nominare*, in *La nuova giurisprudenza civile commentata*, II, 2001.

<sup>15</sup> F. GAZZONI, *Profili della riserva di nomina del contraente*, in *Giurisprudenza commerciale*, 1982, p. 231: “Si tratta, dunque, a ben vedere, di una vera e propria “vendita dell'affare” che permette allo stipulante di operare quasi come un mediatore, senza tuttavia

aggiunto va ricondotto il “secondo” passaggio quando è strumento di esercizio dell’attività di impresa dell’intermediazione immobiliare.

Quindi, i settori impositivi su cui incide questa figura di contratto preliminare per persona da nominare sono, oltre quello già noto dell’imposta di registro, quelli dell’imposta sul valore aggiunto e dell’imposizione sui redditi.

## 2. *Le norme in tema di imposta di registro*

In seguito all’apposizione al contratto preliminare della clausola “per persona da nominare”, pacificamente ammessa sia dalla giurisprudenza sia dalla dottrina<sup>16</sup>, lo stipulante si riserva, nei confronti dell’altro contraente, la facoltà di nominare successivamente un soggetto diverso che acquisterà i diritti e assumerà gli obblighi nascenti dallo stesso contratto preliminare con effetto *ex tunc*<sup>17</sup>.

La riserva di nomina provoca una parziale indeterminatezza soggettiva del contratto, in quanto solo per effetto della nomina il terzo, individuato dallo stipulante, subentra in aggiunta o in sostituzione di quest’ultimo come parte sostanziale del contratto, acquistando retroattivamente i relativi diritti ed obblighi. Se il termine scade senza che alla controparte sia comunicata la nomina, il contratto produce effetto tra i contraenti originari (art. 1405 c.c.).

Sul piano precipuamente storico questo istituto fu elaborato e poi utilizzato, come un valido strumento per far fronte ad una precisa esigenza pratica, ossia la volontà di non apparire acquirenti alle vendite all’asta; affidando, infatti, alla nomina da parte dello stipulante l’individuazione del definitivo contraente, si evitava che quest’ultimo fosse noto e si realizzava, nel contempo, sul piano giuridico, un unico trasferi-

la possibilità di applicare alla fattispecie la disciplina tipica di questo rapporto. Perciò seppure si voglia trovare una giustificazione in termini giuridici all’istituto nel favore del legislatore, per la circolazione dei diritti, indicando nel contratto per persona da nominare uno strumento dell’attività intermediazione o della circolazione indiretta delle situazioni giuridiche obbligatorie, non si potrà negare che, in termini pratici e commerciali, la funzione dell’istituto spesso si risolve nel facilitare iniziative di speculazione e di evasione fiscale”.

<sup>16</sup> Cfr. F. PATTI, *op. cit.*, p. 1341 e ss.; N. VISALLI, *Contratto per persona da nominare e preliminare*, in *Riv. dir. civ.*, 1998, II, p. 361 e ss.; S. GISOLFI, *Preliminare per persona da nominare: osservazioni in tema di contratto per persona da nominare, cessione del contratto e contratto a favore di terzo*, in *Riv. not.*, 2003, p. 1241 e ss.

<sup>17</sup> Cfr. Cass. n. 2142/1965; Cass. n. 68857/1994; Cass. n. 21254/2006.

mento. Tuttavia, tale strumento si rivelò ben presto un eccellente strumento di evasione fiscale, poiché, prolungando i tempi della nomina, si consentiva un doppio trasferimento sul piano commerciale, soggetto comunque al pagamento di un'unica imposta<sup>18</sup>.

Da qui l'esigenza dell'introduzione di una disciplina fiscale che prevedesse un termine molto breve per provvedere alla nomina, trascorso il quale l'eventuale nomina equivaleva ad un nuovo trasferimento.

Il contratto per persona da nominare costituisce, pertanto, la forma più diffusa di sostituzione soggettiva nel preliminare. La legislazione di registro non contempla espressamente il contratto preliminare per persona da nominare (che, ai sensi dell'art. 10 Tariffa parte prima allegata

<sup>18</sup> Cfr. A. TRABUCCHI, *Istituzioni di Diritto civile*, Milano, 2001, pp. 679-680; G. MIRABELLI, *Dei contratti in generale*, Commentario al codice civile, Libro IV, Tomo II, Torino 1961; F. GAZZONI, *Manuale di Diritto privato*, Napoli, 2001, pp. 1039-1040; F. GAZZONI, Il contratto preliminare, cit., p. 69 "Con l'approvazione della clausola per persona da nominare, si evita pertanto una pluralità di trasferimenti immobiliari, che sono i più onerosi fiscalmente e i più facili da individuare in sede successoria, realizzando però, sul piano commerciale, egualmente i vantaggi derivanti da una circolazione, se non giuridica certamente di fatto, della ricchezza" e ancora "[...] promittente venditore di cosa altrui adempie l'obbligo di contrarre anche ponendo in contratto direttamente promittente acquirente e terzo proprietario, onde Tizio nominerà Sempronio quale acquirente e Caio concluderà con costui il contratto definitivo di compravendita.

Al termine di questa vicenda, Tizio avrà sempre e solo promesso, senza mai assumere la veste di acquirente, ma avrà lucrato la differenza tra prezzo concordato con Caio (più basso) e prezzo concordato con Sempronio (più alto), come se avesse rivenduto il bene. Egli, dunque, in realtà, è un mero intermediario, una sorta di mediatore che mete in contatto le parti del contratto definitivo, garantendosi però, con lo strumento della doppia promessa di Caio e di Sempronio eseguibile in forma specifica, che l'affare sarà concluso. In termini commerciali si tratta di una vera e propria "vendita dell'affare", lucrativa quanto tutelata sul piano giuridico-formale [Sul punto F. GAZZONI, *Profili della riserva di nomina del contraente*, in *Giur. Comm.*, 1982, I, p. 229 ss. Per un caso in cui il promittente venditore si era obbligato "a intestare" il bene direttamente al successivo acquirente di cosa altrui, cfr. Cass. 27 novembre 2001, n. 15035, in *Contratti*, 2002, p. 535, con nota di TAMPANO], senza possibilità, dunque, di ipotizzare una violazione dell'art. 1175 e 1375 ad opera del promittente acquirente, il quale a sua volta prometta la vendita a terzi del bene [Cass. 26 febbraio 2003, n. 2864]. E inoltre "Questo così descritto è lo schema speculativo base, che permette ulteriori varianti [Per una più ampia analisi Cfr. BERNARDINI, *Il preliminare di vendita immobiliare e la sua "circolazione"*, in *Contratto e impresa*, 1991, p. 723 ss.]. Peraltro anche quando tale intento e quello di aggirare l'ostacolo fiscale sono palesi (si pensi, ad esempio, ad un termine per la nomina esageratamente lungo), la giurisprudenza parla di motivi non espressi, inidonei, come tali, a determinare l'illiceità del contatto [Cass. 14 giugno 1985, n. 3575]. Il secondo modello è quello, più lineare, della donazione indiretta, che si realizza quando, ad esempio, il padre promette di acquistare per sé o persona da nominare, pagando l'intero prezzo e fa poi intervenire il figlio nell'atto definitivo di compravendita".

al d.P.R. 131/86 è, comunque, soggetto ad imposta fissa di registro), ma prende in considerazione la dichiarazione di nomina. Quest'ultima è la clausola mediante la quale una parte può riservarsi la facoltà di nominare in un secondo momento la persona che deve acquistare i diritti e assumere gli obblighi nascenti dal contratto (art. 1401 c.c.).

L'art. 32 d.P.R. 131/86 dispone che la dichiarazione di nomina della persona per la quale un atto è in tutto o in parte stipulato è soggetta all'imposta di registro in misura fissa a condizione che:

- 1) la facoltà derivi dalla legge o da espressa riserva contenuta nell'atto cui la dichiarazione di nomina si riferisca;
- 2) la stessa sia esercitata entro tre giorni dalla data dell'atto;
- 3) la stessa sia esercitata mediante atto pubblico o scrittura privata autenticata;
- 4) la nomina sia conforme alla riserva.

Si tenta di porre, in particolare, l'attenzione sul requisito di cui al punto 2) che assume specifica consistenza ai fini della presente trattazione in cui si analizzano le articolazioni rilevanti sotto il profilo tributario del contratto preliminare: *“La norma è diretta ad impedire che, con l'artificio del contratto per persona da nominare, taluno possa acquistare per sé con l'intento di rivendere ad un terzo, ed invece di far risultare il doppio trasferimento ne faccia risultare uno soltanto”*<sup>19</sup>.

Si assiste, dunque, ad un vero e proprio processo di conformazione, in senso drasticamente riduttivo, del contenuto della contrattazione per persona da nominare da parte della legislazione tributaria, con l'obiettivo di evitare qualsiasi elusione fiscale celata dal congegno giuridicamente lecito della riserva di nomina.

Per motivi di cautela fiscale, il termine di tre giorni è inderogabile, contrariamente a quanto disposto dall'art. 1402 del codice civile, che rimette alla volontà delle parti la facoltà di stabilire un termine diverso e, quindi, anche più lungo. Tale restrizione nasce dalla preoccupazione che un termine lungo possa dare la possibilità allo stipulante di operare una *“vendita dell'affare o una rivendita del bene”*, occultando queste operazioni sotto la figura dello schema contrattuale in considerazione<sup>20</sup>.

<sup>19</sup> F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. II, Parte speciale, Milano, 2008, p. 312.

<sup>20</sup> A. MONTESANO E B. IANNELLO, tratto da *Imposta di registro*, Edizione de *“Il Sole 24 Ore”*: *“La rigida normativa tributaria trova la sua giustificazione nell'intento di evitare fenomeni elusivi: infatti, se non fosse stato previsto il limite di tre giorni, il*

Si è cercato, con scarso successo, di realizzare la tutela delle ragioni del fisco in quanto nel brevissimo termine di tre giorni si è ritenuto normalmente impossibile il compimento di un'operazione di speculazione da parte di chi abbia in effetti promesso di acquistare per sé con l'intenzione di trovare altra persona interessata a cui favore effettuare, attraverso la *electio*, una vera e propria rivendita<sup>21</sup>.

Un'altra "cautela" di ordine fiscale è rappresentata dal trattamento tributario riservato alla scrittura privata non autenticata per la quale si richiede la sua presentazione per la registrazione agli uffici dell'Amministrazione Finanziaria nel termine abbreviato di tre giorni anziché di quello ordinario di venti, che vale invece per l'atto pubblico e per la scrittura privata autenticata. Vi è, infatti, l'esigenza fiscale di ottenere, mediante l'atto autentico o per mezzo della registrazione, la "data certa" del perfezionamento della dichiarazione di nomina nel richiesto termine di tre giorni.

A tal riguardo, c'è da segnalare la decisione della Commissione tributaria centrale<sup>22</sup> che ha "sanato" un presunto vizio del requisito d'ordine temporale stabilendo che nel contratto per persona da nominare il deposito della dichiarazione di nomina del terzo nella cancelleria, anziché presso l'ufficio del Registro, è legittimo ed impedisce il doppio trasferimento giacché il cancelliere, ricevendo l'atto, gli attribuisce data certa.

Applicando le susesposte norme al preliminare stipulato per sé o per persona da nominare, si può dire che nessuna particolare conseguenza fiscale ne deriva rispettando le previste condizioni visto che la dichiara-

contratto per persona da nominare avrebbe potuto costituire un facile strumento per realizzare più trasferimenti patrimoniali con il pagamento di una sola imposta di registro".

<sup>21</sup> G. GABRIELLI, *Contratto preliminare*, in *Rivista di diritto civile*, I, 1987, p. 415: "Merita infine sottolineare che, se si tratta di vero e proprio contratto preliminare per persona da nominare, la dichiarazione di nomina, ancorché non segua entro il termine legale di tre giorni, sconterà l'imposta di registro in misura fissa anziché proporzionale. Né pare fondata l'affermazione che in tal modo si consumino o passano consumarsi frodi fiscali. Se anche sia prevista la possibilità per il promissario di richiedere senza limite di tempo la stipulazione del contratto definitivo per sé o per altri, il promittente che intenda liberarsi ha a propria disposizione la possibilità di far assegnare giudizialmente un termine a controparte, secondo la norma dell'art. 1183, comma 2, c.c., così indirettamente impedendo che possa dilatarsi la denunciata possibilità della controparte di attuare, dietro l'usbergo del preliminare con riserva di nomina "cum voluero", una serie indefinita di "rivendite" speculative".

<sup>22</sup> Decisione n. 1055 del 14/12/1976, in Servizio di documentazione tributaria dell'Agenzia delle Entrate.

zione di nomina è soggetta all'imposta in misura fissa<sup>23</sup> ed avrà pieno riconoscimento agli effetti fiscali il fenomeno di sostituzione del terzo nella posizione contrattuale dello stipulante, senza alcuna vicenda successoria circolatoria tra gli stessi, secondo la tecnica propria del contratto per sé o per persona da nominare.

Se, invece, la dichiarazione di nomina difetta anche di uno solo dei requisiti fiscali anzidetti è soggetta alla "imposta stabilita per l'atto cui si riferisce". Anche in tale ipotesi, per il contratto preliminare sul piano tributario non si ha altra conseguenza all'infuori dell'applicazione di un'imposta fissa di registro sulla dichiarazione di nomina tardiva<sup>24</sup>.

Questa, infatti, essendo stata emessa oltre il noto termine fiscale, è per legge assoggettata all'imposta stabilita per l'atto cui si riferisce la dichiarazione, e poiché si tratta di contratto preliminare, si applica ugualmente l'imposta fissa (art. 10 Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. 131/86) come ha confermato anche la giurisprudenza<sup>25</sup>.

<sup>23</sup> F. TESAURO, *Novità e problemi nella disciplina dell'imposta di registro*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1975, n. I, p. 110 – Relazione scritta in occasione dell'approvazione del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634: "La dichiarazione di nomina, che segue ad un contratto per persona da nominare, è soggetta a tassa fissa: ma ad evitare che, con lo strumento della dichiarazione di nomina, si dissimuli un secondo passaggio (del bene originariamente acquistato o una cessione del contratto), il legislatore fiscale pone a tutela del fisco talune regole, contenute nell'art. 30, che non innovano rispetto alla disciplina previgente. La lettura dell'art. 30 suggerisce un solo rilievo: perché la nomina sia considerata tale ai fini fiscali, occorre che venga fatta entro tre giorni dalla data del contratto al quale si riferisce. Poiché, invece, per diritto civile, la nomina può essere fatta, se le parti così stabiliscono, anche in un termine più ampio (art. 1402), può accadere che quella che è effettivamente dichiarazione di nomina venga tuttavia assoggettata all'imposta di trasferimento, sebbene trasferimento non vi sia. Vengono così tassati due trasferimenti, in un caso in cui il trasferimento è uno soltanto".

<sup>24</sup> L. BELLINI, *Il contratto preliminare di compravendita immobiliare*, inserto del *Corriere tributario*, 1997, n. 44, p. 7: "Tuttavia, seguendo il principio esposto, se il contratto preliminare ha scontato imposte proporzionali per caparra confirmatoria o acconto del prezzo, si potrebbero tenere che la dichiarazione di nomina che non risponda alle predette condizioni debba essere tassata con le stesse imposte principali, deducibili, in sede di definitivo, dalla relativa imposta proporzionale; con la conseguenza, però, che non sarebbero recuperabili quelle già corrisposte in sede di preliminare".

<sup>25</sup> In senso conforme, Commissione tributaria centrale, decisione n. 4038 del 21/07/97, in Codice tributario, banca dati de "Il Sole 24 Ore": "Orbene, con riferimento alla disciplina innanzi riportata, l'inosservanza del termine di tre giorni esclude l'operatività della prima norma, di carattere speciale, ma non anche della seconda, di carattere generale. Ne consegue che la dichiarazione di nomina doveva essere assoggettata ad imposta di registro in misura fissa, così come prevede l'art. 10 della tariffa, parte prima, T.U.131/86 per i "contratti preliminari di ogni specie".

Questa conclusione non desta problemi applicativi nel caso in cui la fattispecie negoziale posta in essere in concreto dalle parti non fuoriesce dallo schema tipico del contratto per persona da nominare<sup>26</sup>. Per questa ragione continua ad essere frequente nella prassi degli affari utilizzare un “termine lungo” per il compimento dell’*electio*, così stabilito in violazione della prescrizione fiscale che lo restringe a tre giorni dalla conclusione del contratto contenente la riserva, ma riservandosi la nomina entro il momento della stipula del contratto definitivo di vendita<sup>27</sup>. Così operando, infatti, si rientra sempre nel negozio giuridico del contratto preliminare per persona da nominare, la dichiarazione di nomina effettuata oltre il termine di tre giorni, sconta, comunque, l’imposta fissa di registro e l’originario stipulante può effettuare la “vendita dell’affare”.

Nel caso in cui si stipuli un preliminare diretto alla conclusione di un contratto definitivo per sé o per persona da nominare si ha, invece, l’esclusione che “l’atto cui si riferisce la dichiarazione” di cui all’art. 32 d.P.R. 131/86 sia il contratto preliminare. Anche la giurisprudenza<sup>28</sup> ha

<sup>26</sup> O. DI PAOLA, commento all’art. 32 d.P.R. 131/86, in *La nuova disciplina dell’imposta di registro*, di Nicola D’Amati, Milano, 1989, p. 220: “La dichiarazione di nomina – pertanto – non determina tra nominante e nominato nessun nuovo spostamento di ricchezza e di conseguenza è sottoposta ad imposta in misura fissa. Tuttavia, se ciò è vero sotto il profilo puramente formale, può non esserlo dal punto di vista sostanziale ovvero con riguardo agli effettivi rapporti economici che tale atto può celare. Mediante la riserva di nomina, infatti, non è improbabile, ad esempio, che un soggetto acquisti per sé un immobile, pur senza figurare come parte interessata, e poi lo “rivenda ad altri, nominando direttamente il secondo acquirente; a fronte di due trasferimenti risulta così un solo atto di vendita e di conseguenza il pagamento di una sola imposta proporzionale”.

<sup>27</sup> In senso contrario, R. BRACCINI, voce *Contratto per persona da nominare*, II) diritto tributario, in *Treccani giuridica*, p. 10: “Nell’ipotesi (che è poi quella normalmente ricorrente nella prassi degli affari) in cui sia stabilito che il termine finale per la dichiarazione di nomina è costituito dalla stessa stipulazione del contratto definitivo, la qualificazione della fattispecie sul piano civilistico avviene secondo schemi sostanziali assolutamente estranei alla figura del contratto per persona da nominare (cessione di contratto o addirittura rivendita) escludendosi comunque che la volontà delle parti intenda conferire effetti ex tunc a siffatta dichiarazione di nomina”.

<sup>28</sup> Cass., sentenza n. 891 del 13/2/81, in *Foro italiano*, 1981, p. 1615: “Tenuto conto di questa funzione, è assai frequente l’uso della clausola in esame con riferimento non già al contratto preliminare, bensì a quello definitivo previsto dalle parti. È chiaro che, in tal caso, restano fuori dal campo delle possibili configurazioni giuridiche sia l’ipotesi di un preliminare stipulato per persona da nominare, ai sensi dell’art. 1401 segg. cod. civ., sia quella di una prevista (e consentita preventivamente) cessione del preliminare stesso, giacché nessun mutamento soggettivo è regolato dalle parti relativamente al contratto preliminare, ma, fermi i termini soggettivi di questo, le parti possono pattuire di dare al contratto definitivo la veste di un (vero e proprio) contratto per persona da nominare oppure pattuire la libera

puntualizzato che in questa clausola comunque la si interpreti, “*nessun mutamento soggettivo è regolato dalle parti relativamente al contratto preliminare*”.

In questo caso, infatti, la “dichiarazione di nomina” fiscalmente irregolare (compiuta dopo i canonici tre giorni) non può dirsi riferita al contratto preliminare bensì al contratto definitivo nei confronti del quale essa si propone di attuare la speciale vicenda successorio-circulatoria di cui è parte. È, di conseguenza, il definitivo, e non il preliminare, che nella specie deve essere preso a parametro della tassazione della dichiarazione di nomina con l'applicazione dell'imposta proporzionale di registro.

Tale orientamento ha riscontrato sempre più seguito nella prassi: “*Se nel contratto preliminare il promissario acquirente si impegna a stipulare un contratto definitivo di compravendita contenente la clausola per “persona da nominare”, la dichiarazione di nomina dovrà rispettare le condizioni enunciate. Diversamente, oltre ad essere sottoposto l'atto definitivo all'imposta di trasferimento, la stessa imposta sarà liquidata per la dichiarazione di nomina*”<sup>29</sup>.

La Corte di Cassazione con sentenza n. 6200 del 18/11/82<sup>30</sup> ha escluso rilevanza, sul piano civile, del denunciato intendo di frode fiscale sostenendo che “*la clausola di un contratto preliminare di compravendita che riservi al promissario acquirente la facoltà di nominare successivamente e senza limitazione di tempo, la persona che deve stipulare il contratto definitivo e così rendersi acquirente, rientra nella previsione di cui agli art. 1401 e segg. del c.c., senza che la sua predisposizione da parte del promissario con l'intenzione di frodare il fisco comporti l'illiceità della causa del negozio, non avendo rilevanza i motivi non espressi*”.

È stata, nondimeno, considerata legittima e tempestiva la dichiarazione di nomina contenuta nella domanda giudiziale di esecuzione del contratto preliminare ex art. 2932 del codice civile dalla Corte di Cassazione con sentenza n. 1135 del 24/02/82<sup>31</sup>.

Il Ministero delle Finanze si è espresso sull'art. 32 d.P.R. 131/86 solo con la circolare ministeriale n. 37 – parte 16 – del 10/06/86 ma non è

*cedibilità di detto definitivo; tutte ipotesi da verificare in concreto con l'opportuna indagine sulla volontà delle parti*”.

<sup>29</sup> L. BELLINI, *Il contratto preliminare di compravendita immobiliare*, inserto del *Corriere tributario*, 1997, n. 44, p. 7

<sup>30</sup> In Foro italiano, Repertorio 1982, voce *Contratto in genere*, n. 132.

<sup>31</sup> In Foro italiano, Repertorio 1982, p. 3038, n. 18.

mai – in concreto – entrato nella problematica della complessa materia: “*Con riferimento all’articolo 32 si evidenzia come il legislatore delegato abbia precisato la non imponibilità della dichiarazione di nomina fatta nello stesso atto o contratto che contiene la riserva. Tale norma va riferita, per lo più, agli atti di aggiudicazione formati dagli ufficiali roganti delle pubbliche Amministrazioni ove la nomina della persona per la quale un soggetto ha concorso avviene di regola dopo l’aggiudicazione stessa, ma nello stesso atto*”<sup>32</sup>.

Questa conclusione sembra essere condivisa anche dall’Amministrazione finanziaria che, in relazione ad un contratto preliminare nel quale la dichiarazione di nomina era rimessa “*al momento della stipula del rogito definitivo di compravendita*”, ha ritenuto che tale clausola non sia inquadrabile nell’istituto del contratto per persona da nominare, ma rivolta ad operazioni di rivendita<sup>33</sup>.

### 3. *Le norme in tema di imposta sul valore aggiunto*

Nella normativa dell’imposta sul valore aggiunto il regime civilistico del contratto per persona da nominare non è derogato da alcuna specifica normativa fiscale, al contrario di quanto accade per l’imposta di registro in forza della previsione dell’art. 32 d.P.R. 131/86.

Nell’ambito dell’imposta sul valore aggiunto occorre ricostruire i diversi aspetti della contrattazione preliminare “per sé o per persona da nominare” che possono influire sulla “effettuazione” dell’operazione imponibile e, quindi, ricondurre all’ordinario regime dell’IVA.

In primo luogo, non è superfluo rimarcare che la stipula di un contratto preliminare per persona da nominare producendo solo effetti obbligatori non determina la “effettuazione” dell’operazione imponibile ai sensi dell’art. 6, comma 1, d.P.R. 633/72. Il presupposto impositivo per

<sup>32</sup> In Servizio di documentazione tributaria dell’Agenzia delle Entrate.

<sup>33</sup> Cfr. Ris. n. 400649 del 29 aprile 1986, confermata da Risoluzione n. 212 dell’11 agosto 2009.

L’Amministrazione finanziaria perviene a tale conclusione seguendo un consolidato indirizzo giurisprudenziale secondo cui il diverso termine stabilito dalle parti, in deroga a quello di tre giorni, deve essere *certus an et quando*, nel senso cioè che non deve sussistere dubbio alcuno che l’adempimento prescritto dalla legge (nomina e comunicazione del contraente nominato) avvenga in un determinato numero di giorni a partire dalla stipulazione del contratto od a scadenza fissa o in altro modo sicuramente determinato, con esclusione di ogni altra forma di determinazione incerta o generica del termine.

l’IVA, in assenza di anticipata fatturazione o pagamento del prezzo, si verificherà in sede di stipula dell’atto con cui si trasferisce il diritto di proprietà dell’immobile.

Il contratto preliminare per persona da nominare ha rilevanza agli effetti dell’imposta sul valore aggiunto nel caso in cui il contratto preveda o comunque ponga in essere l’esecuzione anticipata – anche parziale – del contratto definitivo, dando in tal modo luogo ad “effettuazione” di operazione imponibile prima che intervenga la dichiarazione di nomina.

La dottrina ha formulato numerose teorie in funzione della somiglianza del contratto per persona da nominare con altre figure quali il contratto a favore di terzo, la cessione del contratto, la surrogazione, la rappresentanza e le obbligazioni alternative.

Invero, sono solo due le tesi che risultano essere più convincenti anche in riferimento all’indirizzo che la Corte di Cassazione<sup>34</sup> ha seguito nelle proprie pronunce:

- a) la teoria condizionale;
- b) la teoria della rappresentanza *in incertam personam*.

Con la prima si sostiene che la nomina del terzo funzionerebbe come condizione risolutiva degli effetti del contratto per lo stipulante e contemporaneamente sospensiva nei confronti del terzo<sup>35</sup>. In tal modo, fino

<sup>34</sup> Cassazione, sentenza n. 1998, dell’08/04/81, in Foro italiano, Repertorio 1981, voce Contratto in genere, n. 242: “*Nel contratto per persona da nominare, avvenuta la formale e tempestiva designazione dell’eligendo non si realizza un contratto tra questi ed il promittente diverso da quello che lo stipulante aveva concluso anche per sé sotto la condizione risolutiva della nomina di un terzo, in quanto il contratto, malgrado la surrogazione di un soggetto diverso alla persona dello stipulante, si perfeziona in tutti i suoi elementi oggettivi, prima della dichiarazione di nomina, la quale ha l’effetto di fare acquistare ex tunc all’eletto la qualifica di soggetto negoziale, nonché tutti i relativi diritti ed obblighi*”.

Cassazione, sentenza n. 1998, dell’08/04/81, in Foro italiano, Repertorio 1981, voce Contratto in genere, n. 242: “*Nel contratto per persona da nominare, avvenuta la formale e tempestiva designazione dell’eligendo non si realizza un contratto tra questi ed il promittente diverso da quello che lo stipulante aveva concluso anche per sé sotto la condizione risolutiva della nomina di un terzo, in quanto il contratto, malgrado la surrogazione di un soggetto diverso alla persona dello stipulante, si perfeziona in tutti i suoi elementi oggettivi, prima della dichiarazione di nomina, la quale ha l’effetto di fare acquistare ex tunc all’eletto la qualifica di soggetto negoziale, nonché tutti i relativi diritti ed obblighi*”.

<sup>35</sup> E. ENRIETTI, *Il contratto per persona da nominare*, in *Novissimo Digesto Italiano*, vol. IV, 1959, p. 672: “Compiuta l’*electio amici*, il contratto produce i suoi effetti per l’*amicus electus* “con effetto dal momento in cui questo fu stipulato” (art. 1404). Questa retroattività (degli effetti) dell’*electio* fa sì che vengano a cadere *ex tunc* i diritti e gli obblighi che, fino al momento dell’*electio*, facevano capo allo *stipulans*”.

al momento della nomina del terzo, il contratto resterebbe in una situazione di efficacia sospesa o “di stasi della situazione effettuale”, per essere poi efficace *ex tunc* all’atto della nomina<sup>36</sup>.

Con la seconda si sostiene, al contrario, che gli effetti dell’atto si producono *ab origine* in sede di stipula del contratto e, quindi, i suoi effetti si manifestano in capo al soggetto contraente anche se si è riservato la facoltà di nomina. In pratica è come se lo stipulante fosse investito del potere di rappresentanza di altro soggetto (il nominato), o in mancanza l’eletto ratificasse *in toto* il suo operato<sup>37</sup>.

Sposando la prima teoria, la cosiddetta “tesi permissiva”, si nega rilevanza fiscale all’inquadramento civilistico dell’istituto giuridico in esame, e si attribuisce alla dichiarazione di nomina sicuri effetti risolutivi delle operazioni rilevanti ai fini IVA già effettuate. Si è ritenuto, infatti, di equiparare gli effetti giuridici conseguenti alla nomina a quelli derivanti dagli eventi previsti dall’art. 26, comma 2, d.P.R.633/72 e riconducibili alla formula di chiusura “... e simili”, contenuta nel primo periodo dello stesso comma 2: il realizzarsi di una condizione risolutiva legittimerebbe l’emissione di note di variazione<sup>38</sup>.

<sup>36</sup> In senso conforme: Cassazione, sentenza n. 8410 del 25/08/98, in *Jei - Ius e Internet*: “*Nel contratto per persona da nominare, la riserva della nomina del terzo determina una parziale indeterminatezza soggettiva del contratto, ovvero una fattispecie di contratto a soggetto alternativo. A seguito dell’esercizio del potere di nomina, il terzo subentra poi nel contratto e, prendendo il posto della parte originaria, acquista i diritti ed assume gli obblighi correlativi nei rapporti con l’altro contraente, con effetto retroattivo, con la conseguenza per cui deve essere considerato fin dall’origine unica parte contraente contrapposta al promittente ed a questo legata dal rapporto costituito dallo stipulante*”.

<sup>37</sup> Appartengono alla corrente che sostiene tale orientamento: E. BETTI, *Teoria generale del negozio giuridico*, Torino 1955, p. 561; G. MIRABELLI, *Dei contratti in generale*, in *Commentario del codice civile*, Libro IV, Tomo II, Milano, p. 409; F. CARRESI, *Contratto per persona da nominare*, in *Enciclopedia del diritto*, vol.X, 1962, p. 129.

<sup>38</sup> S. LOMBARDI, *Il contratto preliminare per persona da nominare e l’imposta sul valore aggiunto*, in *Bollettino Tributario*, 1995, n. 10, p. 741: “In particolare nella fattispecie, la anticipata fatturazione o il pagamento totale o parziale del prezzo comporterà la “effettuazione” dell’operazione ai soli fini fiscali. La nomina del terzo, non producendo effetti tributari retroattivi sarà motivo del venire meno dell’operazione già “effettuata”, nascendo *ex novo* un rapporto obbligatorio tra nominato e promittente. Questo rapporto “nuovo”, per completezza, potrà dare origine a due diverse situazioni:

a) il promittente restituisce la somma a suo tempo ricevuta direttamente allo stipulante.

In questo caso il promittente emetterà note di variazione *ex art. 26* a favore dello stipulante restituendo le somme a suo tempo fatturate insieme all’imposta addebitata per rivalsa. All’atto del pagamento da parte del nominato, che subentra nel rapporto obbligatorio, emetterà “*ex novo*” una fattura per l’importo ricevuto.

La seconda teoria, la cosiddetta “tesi rigorosa”, si fonda sostanzialmente sull’inquadramento civilistico della particolare figura contrattuale in esame nell’ambito dell’istituto della rappresentanza: con la dichiarazione di nomina resta fermo l’accordo concluso tra lo stipulante ed il terzo, sia pur esplicando i suoi effetti in capo ad un soggetto diverso. In tale contesto la dichiarazione di nomina non appare riconducibile ad alcuno degli eventi menzionati dall’art. 26, comma 2, d.P.R. 633/72, che consentono la rettifica dell’operazione. Secondo tale orientamento, ritenuto prevalente, è illegittima l’emissione delle note di variazione.

Giungendo a questo punto dell’indagine, è necessario esaminare lo sviluppo delle due teorie.

La cosiddetta “tesi permissiva” ritiene che la nomina del terzo nel contratto preliminare per persona da nominare produce effetti tributari *ex nunc* e pertanto, le operazioni effettuate parzialmente verrebbero meno totalmente, con la conseguenza che dovranno nuovamente essere espletate tutte le formalità relative alla effettuazione della nuova operazione nei confronti del nominato<sup>39</sup>. In questo caso saranno rettifiche in forza dell’art. 26, comma 2, d.P.R. 633/72 in quanto, non essendovi fiscalmente nessun effetto retroattivo, sono da considerarsi venute meno nei confronti dello stipulante, se pur *ex uno latere*, ovvero non saranno più riferibili allo stipulante ma al nominato.

Questo “venire meno” dipendente dalla nomina ha sicuramente degli effetti risolutivi nei confronti delle operazioni già effettuate che, anche se

b) il promittente non restituisce alcuna somma, ma viene compensato il credito dello stipulante e il debito del nominato, tra i quali vi sarà stato un passaggio di denaro per l’importo pagato, imposta inclusa. Il promittente, nella fattispecie, emetterà nota di variazione nei confronti dello stipulante e contestualmente emetterà fattura di pari importo nei confronti del nominato. In questo caso, difatti, il pagamento del prezzo è già avvenuto a favore del promittente il quale potrà pertanto temporeggiare nell’emissione del documento”.

<sup>39</sup> S. LOMBARDI, *Il contratto preliminare per persona da nominare e l'imposta sul valore aggiunto*, in *Bollettino tributario*, 1995, n. 10, p. 741: “In particolare, l’effetto sospeso del contratto, in assenza di ipotesi di “effettuazione” rilevante solo ai fini tributari (emissione anticipata della fattura, pagamento totale o parziale del corrispettivo, consegna o spedizione della cosa), si ripercuoterebbe anche sul trattamento fiscale dell’operazione in quanto, ai sensi dell’art. 6, primo comma, l’operazione si considererebbe effettuata nel momento in cui il contratto produce effetti ovvero all’atto della nomina. Nell’ipotesi per esempio di un contratto di compravendita di beni mobili per persona da nominare, la consegna o la spedizione dei medesimi allo stipulante non comporterebbe l’effettuazione dell’operazione da un punto di vista fiscale in quanto, gli effetti del contratto sarebbero sospesi fino all’atto della nomina. L’articolo 6, infatti, specifica che la spedizione o la consegna dei beni rilevano ai fini della “effettuazione” dell’operazione solo quando non si sia in presenza di “cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi si producano posteriormente”.

solo da un punto di vista fiscale, possono essere accomunate agli effetti derivanti dagli “eventi” contemplati all’art. 26, comma 2, d.P.R. 633/72 e pertanto riconducibili alla formula di chiusura “e simili”<sup>40</sup>.

Ed in tale ragionamento non sembra valido il termine annuale di decadenza del diritto alla emissione di note di variazione decorrente dalla data di effettuazione dell’operazione<sup>41</sup>. L’evento che causa il venir meno dell’operazione, la nomina del terzo, non può dirsi in nessun modo sopravvenuto, in quanto contrattualmente previsto all’atto della stipula del preliminare<sup>42</sup>.

La cosiddetta “tesi rigorosa”, invece, arriva alla soluzione tenendo conto della illegittimità dell’emissione di note di variazione.

In seguito alla surrogazione del contraente originario, il cedente non deve effettuare alcun nuovo adempimento, in quanto, al momento della stipulazione dell’atto, avrà fatturato l’intero prezzo della cessione in base al disposto dell’art. 6, comma 1, d.P.R. 633/72 (la fattura è stata emessa dal cedente nei confronti dello stipulante che poi emette un documento di addebito al cessionario nominato). Lo stipulante, da parte sua, ripeterà nei confronti del cessionario nominato le somme versate al cedente, che vengono a configurarsi quali anticipazioni in nome e per

<sup>40</sup> S. LOMBARDI, *Il contratto preliminare per persona da nominare e l'imposta sul valore aggiunto*, in *Bollettino tributario*, 1995, n. 10, p. 741: “L’immediato prodursi degli effetti, alla luce sempre dell’art. 6, primo comma, inoltre comporterebbe l’avvenuta effettuazione dell’operazione da un punto di vista tributario, con tutti gli obblighi formali e sostanziali che ne discenderebbero. In questa ipotesi, però, un contratto di compravendita di beni mobili per persona da nominare pur producendo civilisticamente effetti immediati, fiscalmente vedrà i suoi effetti rimandati all’atto della consegna o spedizione, in quanto l’art. 6 connette agli effetti civilistici l’effettuazione dell’operazione solo qualora questi si producano “posteriormente” alla consegna o spedizione dei beni mobili. Nell’esempio, invece, la stipula del contratto produce effetti “antecedentemente” alla consegna dei beni comportando la mancata effettuazione dell’operazione da un punto di vista fiscale”.

<sup>41</sup> C. DELLADIO, *Iva, ritorno di fatture d’acconto*, in *La Settimana fiscale*, 2002, n. 45, p. 42: “La nomina non sembra potersi attribuire ad un accordo sopravvenuto tra le parti, essendo la sua previsione espressamente contenuta nel preliminare fin dall’inizio. Di conseguenza, sarà possibile emettere delle note di variazione anche oltre l’anno dall’emissione delle fatture di acconto e successivamente provvedere all’emissione delle fatture di quanto pattuito definitivamente”.

<sup>42</sup> Art. 26, comma 3, d.P.R. 633/72: “Le disposizioni del comma precedente non possono essere applicate dopo il decorso di un anno dalla effettuazione dell’operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verificino in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e possono essere applicate, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione, che abbiano dato luogo all’applicazione del settimo comma dell’art. 21”.

conto. Il cessionario nominato, ricorrendo al presupposto di cui all'art. 19, comma 1, d.P.R. 633/72 potrà effettuare la detrazione dell'imposta risultante dalla fattura emessa dal cedente<sup>43</sup>.

Tale soluzione è la via indicata da chi non ritiene percorribile la strada dell'art. 26, comma 2, d.P.R.633/72 in quanto parlare di "risoluzione" costituirebbe una vera e propria contraddizione "in termini" essendo impossibile ritenere risolto il contratto preliminare stipulato inizialmente tra promittente cedente e promissario acquirente in quanto le obbligazioni in quella sede assunte sono risultate perfettamente adempiute<sup>44</sup>. *"Non si può che affermare l'assoluta inapplicabilità, nell'ipotesi in esame della procedura di rettifica (in diminuzione) di cui ai commi 2 e 3 del più volte citato art. 26 della legge IVA, per il semplice motivo che, con la dichiarazione di nomina, non viene meno, né in tutto né in parte, il contratto e, con esso, l'operazione imponente che ne forma oggetto; il contratto, infatti, così come concluso tra il promittente venditore e il promissario acquirente originario, continua ad esistere nel mondo del diritto, sia pure esplicando i suoi effetti in capo ad un soggetto diverso (il terzo nominato), in aderenza a quanto dispone l'art. 1404 del codice civile. In questo caso, nessuna assimilazione può – quindi – essere fatta tra la dichiarazione di nomina e la dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione e rescissione, cui fa espresso riferimento l'art. 26"*<sup>45</sup>.

Ma anche la seconda alternativa presenta qualche problema di "linearità": non risulta agevolmente percorribile nel momento in cui qualifica gli acconti come anticipati "in nome e per conto" visto che gli effetti della dichiarazione di nomina decorrono dalla data di stipulazione del contratto e non rilevano in ordine ai rapporti preesistenti. Resta comunque il quesito inerente a quale configurazione dovrà darsi ai paga-

<sup>43</sup> F. RICCA, *L'Iva nel contratto per persona da nominare*, in *Il Fisco*, 1994, n. 11, p. 2906.

<sup>44</sup> In senso conforme, 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*, III, Aspetti finanziari e tributari, Milano 1986, p. 717: "Per quanto sopra detto deve ritenersi escluso che, una volta avvenuta la regolare *electio amici*, il contratto originario possa ritenersi annullato o risolto ai sensi dell'art. 26, comma 2, d.P.R. 633; il quale non troverebbe applicazione nemmeno nel caso di *electio amici* irrivalentemente resa ai fini fiscali, perché, in tale ipotesi sempre ai soli fini fiscali, il rapporto si sarebbe consolidato tra promittente e stipulante, con conseguente consolidamento della fatturazione in capo a quest'ultimo, confermato *ab origine* "parte fiscale" del rapporto".

<sup>45</sup> L. COPPOLA, *IVA: il contratto per persona da nominare*, in *Bollettino tributario*, 1988, n. 15, p. 1185.

menti anticipati dallo stipulante e, naturalmente, addebitati al contraente nominato e quali i conseguenti adempimenti ai fini dell'IVA<sup>46</sup>.

Tenendo conto degli sviluppi che più recentemente hanno contribuito ad offrire un quadro più completo della problematica in esame, è opportuno ribadire che, secondo consolidato orientamento dottrinale e giurisprudenziale, il contratto preliminare, qualora si limiti a contenere l'impegno reciproco alla successiva conclusione del contratto definitivo, anche se stipulato da un imprenditore nell'esercizio della sua impresa, non costituisce operazione imponibile ai fini IVA, ma rientra nel trattamento tributario ad esso riservato dalla legge di registro che lo assoggetta a registrazione in termine fisso<sup>47</sup>.

Il contratto preliminare per persona da nominare assume rilevanza ai fini IVA nell'ipotesi in cui lo stesso preveda, o comunque ponga in essere, l'esecuzione anticipata, anche parziale, del contratto definitivo, ovvero quando siano versati acconti in base al preliminare per persona da nominare e, successivamente alla nomina, il definitivo sia concluso ed il saldo versato dal soggetto nominato.

In questa ipotesi, venendo meno l'identità soggettiva tra chi stipula il preliminare, versando l'acconto, e chi stipula il definitivo, possono ravvisarsi due distinti rapporti rilevanti ai fini Iva: quello tra stipulante e promittente venditore soggetto IVA, al momento dell'acconto, e quello tra nominato e venditore, al momento del contratto definitivo<sup>48</sup>.

Il venir meno dell'identità soggettiva tra promissario acquirente ed effettivo acquirente nel passaggio dal preliminare al definitivo, non prevedendo la disciplina IVA alcuna norma che regoli espressamente la materia, determina la necessità di individuare una regola per i pagamenti d'imposta *medio tempore* effettuati<sup>49</sup>.

<sup>46</sup> F. RICCA, *L'Iva nel contratto per persona da nominare*, in *Il Fisco*, 1994, n. 11, p. 2906: "L'addebito degli acconti dallo stipulante al contraente nominato, infatti, non è imputabile ad un'autonoma causa negoziale, non costituendo nulla di più che una conseguenza diretta ed immediata dell'attuazione della formula dell'acquisto per sé o per persona da nominare estrinsecata nell'atto traslativo (rispetto al quale il contratto preliminare assume carattere di strumentalità e complementarietà)".

<sup>47</sup> Cfr. sul punto par. 5, p. 14.

<sup>48</sup> Cfr. T. TASSANI, *Il preliminare di vendita per persona da nominare. Le implicazioni e le correlazioni con la normativa fiscale*, in *Quaderni Fondazione per il notariato - La "Circolazione" del contratto preliminare di alienazione di immobili* - n. 1/2009.

<sup>49</sup> Cfr. P. PURI, *La "circolazione" del preliminare di vendita del costruttore e la fatturazione IVA*, in *Quaderni Fondazione per il notariato - La "Circolazione" del contratto preliminare di alienazione di immobili* - n. 1/2009.

Sull'argomento la dottrina<sup>50</sup> ha osservato che possono essere ipotizzate diverse soluzioni; difatti, se si ritiene l'Iva un'imposta che colpisce le singole operazioni, intendendo come tali anche i pagamenti parziali o anche quelli solo richiesti con fattura, si potrebbe propendere per la definitività dell'Iva assolta dal promittente acquirente e relativa all'acconto versato ed affermare che, al momento della conclusione del contratto definitivo, al soggetto nominato acquirente debba essere emessa fattura per l'intero importo previsto in contratto o per l'importo residuo, dato dalla differenza tra il corrispettivo previsto e l'acconto versato.

Un'altra soluzione prospettata è quella secondo cui per effetto della dichiarazione di nomina sorge in capo al venditore il diritto di attivare la procedura di variazione relativamente all'imposta pagata ed addebitata allo stipulante sull'acconto versato. In questo modo, al momento della conclusione del contratto definitivo, al soggetto nominato acquirente dovrà essere emessa fattura per l'intero importo previsto in contratto.

Contro le prime due soluzioni è stato osservato che esse non rappresentano «*correttamente, dal punto di vista tributario, l'essenza giuridica del preliminare per persona da nominare*», configurando in termini di "definitività" il rapporto tra venditore e promittente acquirente, senza tener conto, invece, che la dichiarazione di nomina produce un effetto risolutivo/sostitutivo<sup>51</sup>.

L'ammissibilità della terza soluzione, comporta, invece, che il venditore, ai sensi dell'art. 26 del d.P.R. 633/72, può emettere una nota di variazione in diminuzione nei confronti dello stipulante, al momento della nomina del terzo, a rettifica delle somme e della relativa imposta versata, e regolare fattura, per il medesimo importo, nei confronti dell'acquirente definitivo<sup>52</sup>.

L'articolo 26, secondo e terzo comma, del d.P.R. n. 633/1972 consente, infatti, al contribuente di "porre nel nulla" un'operazione imponibile quando quest'ultima sia venuta meno o si sia ridotto il suo ammontare imponibile; tuttavia, trattandosi di una procedura che non

<sup>50</sup> Cfr. Studio CNN n. 32/T 2007, cit., pp. 8 e 9.

<sup>51</sup> Cfr. Studio CNN n. 32/T 2007, cit., p. 9.

<sup>52</sup> Il cedente o il prestatore avrebbe quindi «diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 l'imposta corrispondente alla variazione» (registrandola ai sensi dell'art. 25, decreto Iva) ed il cessionario o committente avrebbe diritto alla restituzione dell'importo pagato a titolo di rivalsa ed il dovere, se ha registrato l'operazione, di registrare la variazione ex art. 23 o 24 d.P.R. n. 633/72.

comporta un aumento di gettito per l'Erario e che, a certe condizioni, può provocarne, invece, una riduzione, il legislatore ha previsto particolari cautele<sup>53</sup>.

Difatti, secondo il disposto dell'art. 26, la variazione in diminuzione dell'Iva è ammessa solo quando dipenda da “*dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, rescissione e simili o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose o in conseguenza dell'applicazioni di abbuoni o sconti previsti contrattualmente*”. Inoltre, qualora tali eventi si siano verificati a seguito di un “*sopravvenuto accordo delle parti*”, la variazione deve essere effettuata nel breve termine di un anno dall'operazione che si vuole annullare.

Di conseguenza, perché si possa ricorrere alla procedura di variazione ex art. 26, occorre verificare la riconducibilità delle ipotesi di dichiarazione di nomina a seguito di preliminare con versamento di acconti ai casi previsti dallo stesso art. 26 d.P.R. n. 633/72, nonché la possibilità di ricorrere alla variazione Iva anche oltre il decorso di un anno dalla effettuazione della operazione, ai sensi del comma 3 dell'art. 26.

Tuttavia, prima ancora di verificare la sussistenza dei presupposti summenzionati, occorre valutare se, nel caso concreto, la dichiarazione di nomina sia effettuata rispettando le condizioni previste dall'art. 1402 c.c., così da ritenere perfezionato un contratto per persona da nominare<sup>54</sup> e, pertanto, prodotto l'effetto della sostituzione dell'originario contraente *ex tunc*.

Come si è avuto modo di illustrare in precedenza<sup>55</sup>, secondo un consolidato orientamento dell'Amministrazione finanziaria e della giurisprudenza della Suprema Corte, affinché si possa configurare un contratto per persona da nominare, è necessario che la nomina avvenga nel termine legale di tre giorni ovvero nel diverso termine concordato dalle parti, purché *certus an et quando*.

Accertata, pertanto, la sussistenza della figura negoziale del contratto per persona da nominare, occorre poi verificare la sua riconducibilità ai casi previsti dall'art. 26 d.P.R. 633/72.

La dottrina prevalente<sup>56</sup> e la stessa Amministrazione finanziaria riten-

<sup>53</sup> Cfr. S. TROCINI, *No allo sconto prima casa quando è cessione del contratto*, in Fisco Oggi, Rivista telematica dell'Agenzia delle Entrate, edizione dell'11 agosto 2009.

<sup>54</sup> Cfr. Risoluzione n. 212 dell'11 agosto 2009.

<sup>55</sup> Si veda par. 7.1, p. 30.

<sup>56</sup> Cfr. R. BRACCINI, voce *Contratto per persona da nominare*, cit., p. 5; A. FEDELE,

gono che in linea di principio possa ammettersi la possibilità di applicazione della procedura di variazione in diminuzione dell'Iva in caso di dichiarazione di nomina del terzo a seguito di stipula del preliminare<sup>57</sup>.

Detta conclusione si fonda sulla ricostruzione civilistica dell'istituto della riserva di nomina; è stato osservato, infatti, che l'atto di nomina, determinando l'imputazione definitiva degli effetti del contratto in capo al terzo nominato con efficacia retroattiva, "*provoca nei confronti dello stipulante un effetto risolutivo-sostitutivo*"<sup>58</sup>.

Tale configurazione giuridica degli effetti della dichiarazione di nomina comporta l'esigenza di «*individuare, documentalmente e contabilmente*» i «*reali e definitivi soggetti attivi e passivi*» dell'operazione compiuta.

Come è stato correttamente affermato dall'Amministrazione finanziaria, il «*riallineamento fiscale dell'operazione*» non è solo una esigenza formale, bensì «*di natura sostanziale ... dipendendo dallo stesso sia l'adequata soluzione di eventuali problematiche latu sensu collocabili in fenomeni di doppia imposizione, sia la soluzione dei problemi connessi al regolare esercizio del diritto alla detrazione*»<sup>59</sup>.

Sulla base delle considerazioni riportate, è stato ritenuto, pertanto, che l'effetto risolutivo-sostitutivo della dichiarazione di nomina possa ricondursi alle ipotesi che legittimano la variazione in diminuzione Iva, data l'ampia locuzione "*risoluzione, rescissione e simili*" contenuta nell'articolo 26, secondo comma, del d.P.R. n. 633/1972<sup>60</sup>.

*Trascrizione del contratto preliminare e disciplina tributaria, cit.; F. DEL NERO, Edilizia. Note di variazione Iva in presenza di contratto preliminare per persona da nominare, in Il Fisco, 2006, p. 6208; M. NESSI, Contratti con clausola per persona da nominare: problematiche Iva, in Il Fisco, 2006, p. 7479. Contra, in dottrina, F. RICCA, L'Iva nel contratto per persona da nominare, in Il Fisco, 1994, p. 2906 e ss.; L. COPPOLA, Iva. Il contratto per persona da nominare, in Boll. trib., 1988, p. 1185 e ss. In giurisprudenza, Comm. Trib. prov.le Pisa, sent. n. 1336/78 secondo cui: "Non sembra giuridicamente fondata la pur affascinante tesi secondo cui in fattispecie avrebbe potuto e dovuto trovare applicazione – entro un anno dalla effettuazione dell'operazione imponibile – la norma di cui al 2° comma dell'art. 26 del d.P.R. 633/72: se infatti il contratto per persona da nominare è perfetto sin al momento della sua stipulazione, il collegio è del parere che – come tale – non possa certo rientrare nella casistica prevista nel 2° comma dell'art. 26 già citato".*

<sup>57</sup> Cfr., da ultimo, Risoluzione n. 212 dell'11 agosto 2009.

<sup>58</sup> Cfr. Nota della Direzione Regionale dell'Emilia Romagna del 9 maggio 2002. Le conclusioni cui è giunta la Direzione regionale circa l'applicabilità dell'art. 26 d.P.R. 633/72 all'ipotesi in questione sono state confermate dall'Agenzia delle Entrate nella Ris. n. 212/2009.

<sup>59</sup> Cfr. Nota della Direzione Regionale dell'Emilia Romagna, cit.

<sup>60</sup> Cfr. Nota della Direzione Regionale dell'Emilia Romagna, cit.

Per di più, la dichiarazione di nomina, data la sua natura unilaterale e la sua previsione contenuta nel contratto originario, di cui costituisce elemento caratterizzante, non può configurarsi quale “*sopravvenuto accordo tra le parti*” di cui al successivo terzo comma dell’art. 26 d.P.R. 633/72; di conseguenza, la variazione potrebbe essere effettuata anche oltre il termine di un anno dall’operazione<sup>61</sup>.

Un altro aspetto da considerare, che può derivare da un contratto preliminare per persona da nominare, è quello relativo alle agevolazioni soggettive in materia di aliquota IVA.

In particolare, se lo stipulante ha dichiarato in atto di avere diritto all’applicazione dell’IVA ridotta al 4% (contratto preliminare inerente l’acquisto della prima casa), qualora il contraente nominato non abbia diritto alla medesima agevolazione, il cedente dovrà integrare le fatture originarie, essendovi obbligato ai sensi del comma 1 dell’art. 26 d.P.R. 633/72, in quanto aumenta l’imposta dovuta per l’operazione<sup>62</sup>.

In riferimento all’ipotesi opposta, in cui ad avere diritto all’agevolazione sia non lo stipulante ma il contraente nominato, sul dubbio circa la possibilità di applicare la procedura *ex* art. 26 d.P.R. 633/72 si è espressa, recentemente, in senso positivo l’Amministrazione finanziaria<sup>63</sup>.

Secondo tale modalità, è consentito al terzo, subentrato in luogo dello stipulante, di beneficiare della aliquota agevolata Iva del 4% per gli acconti versati e fatturati in sede di preliminare precedentemente la dichiarazione di nomina, e quindi per l’intero corrispettivo pattuito, purché il termine per la designazione del compratore finale sia determinato o oggettivamente determinabile<sup>64</sup>.

#### 4. *Le norme in tema di imposizione sui redditi*

L’uso dello schema del contratto preliminare per persona da nominare presuppone, di sovente, il perseguimento di finalità speculative o di

<sup>61</sup> Cfr. in dottrina: R. BRACCINI, voce *Contratto per persona da nominare*, cit., p. 5; cfr. Nota della Direzione Regionale dell’Emilia Romagna, cit.

<sup>62</sup> Cfr. B. FRIZZERA, *Aliquote applicabili quando la cessione è effettuata da imprese costruttrici dell’immobile o dalle imprese che vi hanno eseguito (anche tramite imprese appaltatrici) gli interventi di recupero di cui all’art. 31, comma 1, lett. c), d) ed e), L.457/1978 o dalle imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell’attività esercitata la rivendita degli immobili*, in *Immobili e Fisco*, ed. 2002, p. 51.

<sup>63</sup> Cfr. Ris. n. 212 cit.

<sup>64</sup> *Contra*, cfr. F. RICCA, *op. cit.*, p. 2910.

evasione fiscale. Il negozio giuridico in questione permette, infatti, un avvicendamento *ex tunc* fra un contraente originario ed un terzo nel rapporto contrattuale, consentendo al primo di realizzare un'autentica "vendita dell'affare" ogni qualvolta riesca ad imporre, per il subingresso del terzo, un "prezzo" più elevato rispetto a quello concordato con il promittente venditore.

Corollario dell'operazione menzionata è che lo stipulante incassa dal terzo eletto un sovrapprezzo rispetto al corrispettivo che è, invece, dovuto al promittente venditore, agendo, in buona sostanza, alla stregua di un mediatore, ma senza rimanere sottoposto alla disciplina tipica di tale rapporto. In pratica, avviene che si conclude un contratto preliminare di compravendita con la clausola di promessa di acquisto "per sé o per persona da nominare" entro la stipulazione del contratto definitivo. E tale attività normalmente viene svolta al di fuori dell'esercizio di impresa, cosicché attraverso la non registrazione del contratto preliminare il sovrapprezzo incassato rimane sconosciuto all'Erario e non viene sottoposto all'imposizione sui redditi.

La normativa dell'imposizione sui redditi non contempla esplicitamente questa tecnica di "speculazione differenziale"<sup>65</sup> o di interposizione nella circolazione dei beni. Di conseguenza, bisognerà fare riferimento alla disciplina generale dell'imposta sul reddito delle persone fisiche in relazione alle diverse attività in concreto poste in essere ed ai loro esiti reddituali.

Nell'ipotesi di esercizio di impresa commerciale da parte dello stipulante, il ricorso al contratto preliminare per persona da nominare deve essere considerato come uno strumento di attività imprenditoriale (nella fattispecie, l'intermediazione immobiliare) e – successivamente – il reddito prodotto con la cessione del bene, rientra nella disciplina fiscale propria dei redditi d'impresa (artt. 51 e ss. d.P.R. 917/86). Ed, in

<sup>65</sup> T. ASCARELLI, *Lo speculatore professionale è imprenditore commerciale*, in *Banca Borsa*, 1956, p. 157: "Perciò salvo nei casi eccezionali che l'operazione venga liquidata (e non attraverso stanza) per differenza tra coloro stessi che l'hanno conclusa (o perché direttamente conclusa o perché l'agente di cambio ha operato in proprio) vien meno il primo presupposto che sta alla base della categoria dei contratti differenziali: quello cioè della non esecuzione della caratterizzatoo appunto dalla volontà vendita conclusa. Si conclude che il criterio distintivo tra contratto a termine e contratto differenziale va posto nella volontà (iniziale) delle parti e si insiste sulla differenza tra contratto differenziale e liquidazione per differenza ritenendo il primo delle parti di non eseguire la vendita che simultaneamente lo nasconde".

particolare, trattasi di un ricavo derivante dalla cessione di beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (art. 53, comma 1, lett. a) d.P.R. 917/86).

In passato si è a lungo dibattuto sulla qualità di imprenditore dello speculatore e in particolare si è cercato di dare una risposta alla domanda: lo speculatore professionale organizzato rientra o meno nella fattispecie dell'art. 2195 n. 2 (attività intermediaria nella circolazione dei beni) essendo perciò imprenditore commerciale o, invece, non vi rientra e non è imprenditore?

Il dibattito trovava il suo principale motivo di disputa nella circostanza che per la speculazione è presente l'attività di scambio ma manca quella cosiddetta "funzione sociale di distribuzione del prodotto" che solitamente accompagna l'attività di intermediazione nello scambio del commerciante tradizionale: la distribuzione geografica ovvero di quantità attraverso una differenza tra acquisto all'ingrosso e vendita al minuto e, spesso, una sia pur modesta attività di manipolazione della merce.

In questa interessante discussione, che assume notevole importanza anche per i suoi riflessi nella disciplina tributaria in cui si distingue tra il reddito dello speculatore e l'incremento di valore realizzato dal risparmiatore semplicemente rivendendo, è prevalsa la tesi che lo speculatore professionale è imprenditore commerciale<sup>66</sup>.

Le attività in esame sono da considerarsi agli effetti tributari come oggettivamente commerciali *ex art. 2195 n. 2 codice civile*, tenuto anche conto che l'art. 51, comma 1, d.P.R. 917/86 lo richiama espressamente: "Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 del codice civile".

Nella prassi contrattuale l'operazione speculativa viene abitualmente inserita in un preliminare unilaterale in cui l'obbligo di prestare il futuro consenso ricade solo sul promittente venditore: introducendo

<sup>66</sup> T. ASCARELLI, *Lo speculatore professionale è imprenditore commerciale*, in *Banca Borsa*, 1956, p. 171: "Ma quel che non mi sembra dubbio è che la nozione dell'intermediazione nello scambio comprende anche l'intermediazione nello scambio di immobili o titoli, e che l'attività professionale nel compimento di atti di scambio diretti ad ulteriori atti di scambio, può ridursi anche al professionale compimento di acquisti per rivendere e di vendite coordinate con detti acquisti, indipendentemente da un intento di ridistribuzione geografica del prodotto o di sua distribuzione in quantitativi frazionati o di una distribuzione in seguito a manipolazione o imballaggio e via dicendo".

nel preliminare lo schema del contratto per persona da nominare lo stesso viene utilizzato dal promissario acquirente per porre in essere la “vendita dell'affare” al terzo eletto, realizzando così un reddito fiscalmente rilevante.

Praticamente si verifica la diretta interposizione nella circolazione dei beni, cioè il loro acquisto e rivendita da parte dello stipulante, oppure la “speculazione differenziale”, vale adire la cosiddetta “vendita dell'affare” attuata tramite il contratto preliminare per persona da nominare<sup>67</sup> con il quale un contraente (stipulante) si riserva, nei confronti dell'altro contraente (promittente), la facoltà di nominare successivamente un soggetto diverso, nei cui confronti faranno capo tutti i diritti e le obbligazioni nascenti dal preliminare stesso.

Qualora – invece – difetti nello stipulante il requisito dell'abitudine dell'esercizio di un'attività commerciale o speculativa, i redditi occasionalmente prodotti appartengono alla categoria dei “redditi diversi” di cui all'art. 81 d.P.R. 917/86. Ed in questo ambito normativo si possono concretamente distinguere tre fattispecie imponibili:

- la “rivendita” di un terreno lottizzato la cui disciplina è data dall'art. 81, comma 1, lett. a) d.P.R. 917/86;

- la “rivendita” da parte dello stipulante di un bene immobile, la cui disciplina è data dal disposto dell'art. 81, comma 1 lett. b) d.P.R. 917/86 che sottopone a tassazione le “plusvalenze realizzate mediante la cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni (con esclusione: degli immobili acquisiti per successione o donazione o delle unità immobiliari urbane che per la maggior parte del tempo intercorso tra l'acquisto (o la costruzione) e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari), nonché, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione;

<sup>67</sup> R. BRACCINI, voce *Contratto per persona da nominare*, II) diritto tributario, in *Treccani giuridica*, p. 13: “Anche quest'ultima attività è invero da reputarsi imprenditoriale già sul piano civilistico, perché pur sempre concretante uno “scambio di beni”, intendendosi ex art. 831 c.c. per “beni” anche i diritti. Inoltre va considerato che la norma fiscale (art. 51) appresta una nozione di “esercizio di impresa commerciale” che prescinde dalla sussistenza del requisito della “organizzazione in forma di impresa” dell'attività oggettivamente commerciale, di talché, per l'attività reddituale prodotta da speculatore professionale privo di organizzazione, si può concludere nel senso della sua riconduzione all'orbita della tassazione del reddito d'impresa, senza onerarci degli aspetti problematici che sul piano civilistico presenta questa fattispecie”.

- la “rivendita” di un bene mobile la cui disciplina è data dal disposto dell’art. 81, comma 1, lett. c) d.P.R. 917/86 che sottopone a tassazione le plusvalenze realizzate mediante la cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate.

A questo punto, è bene ricordare che è stata negata in generale rilevanza fiscale ai fini delle imposte sui redditi al contratto preliminare in quanto manca l’elemento fondamentale della “cessione” intesa come vendita del bene plusvalente. E per la categoria dei “redditi diversi” c’è da aggiungere che la stipulazione del contratto preliminare, anche se precorritrice del trasferimento della proprietà del bene, non costituisce di per sé “realizzo” della plusvalenza poiché in questo caso la fattispecie di viene imponibile solo nel momento dell’incasso del corrispettivo monetizzante la plusvalenza stessa.

Ma l’aspetto che qui si vuole fare emergere è che tramite il contratto preliminare, che non viene abitualmente sottoposto a registrazione, si riesce a nascondere al fisco il vero corrispettivo dell’operazione che non viene sottoposto, dunque, all’imposizione sui redditi o vi rientra in misura ridotta anche nel momento in cui si verifica la “cessione” del bene.

Le attività reddituali inerenti alle fattispecie sopra individuate sono, infatti, compiute per definizione in via occulta, sotto lo schermo del contratto preliminare per persona da nominare. *“La normativa sopra ricostruita è pertanto soggetta al vulnus che di fatto, pressoché quotidianamente, l’evasione fiscale in questo settore le apporta. Ricorrono perciò gli estremi per un apposito intervento del legislatore tributario che, con ben maggior pertinenza e razionalità rispetto alla disciplina vigente in materia di imposta di registro, regoli espressamente agli effetti dell’imposizione diretta sui redditi la complessa fattispecie. Peraltro, questo obiettivo potrà essere congruamente raggiunto solo nel quadro più generale di un riassetto dell’ordinamento tributario, di talché (anche con riferimento all’attività speculativa su titoli) sia tributariamente distinta la figura del mero speculatore da quella del risparmiatore, così come sistemi fiscali più evoluti contrappongono investment income a capital gain”*<sup>68</sup>.

<sup>68</sup> R. BRACCINI, voce *Contratto per persona da nominare*, II) diritto tributario, in *Trecani giuridica*, p. 14.



## CAPITOLO SESTO

### LA CESSIONE ED IL CONTRATTO A FAVORE DI TERZI

SOMMARIO: 1. Lineamenti fiscali della cessione del contratto preliminare. – 2. Il contratto preliminare a favore di terzo. – 3. Il preliminare di vendita di cosa altrui. – 4. La risoluzione del preliminare.

#### 1. *Lineamenti fiscali della cessione del contratto preliminare*

Fra il novero delle ipotesi di modificazioni soggettive inerenti al contratto preliminare è da annoverare quella del preliminare con clausola di cedibilità dello stesso e sua cessione prima del definitivo.

La cessione del contratto è il negozio mediante il quale ciascuna parte può sostituire a sé un terzo nel rapporto derivante da un contratto a prestazioni corrispettive non ancora eseguite, con il consenso dell'altra parte (art. 1406 c.c.)<sup>1</sup>. Con la cessione si attua una successione *inter vivos* a titolo particolare di un soggetto nella stessa posizione contrattuale di un altro soggetto<sup>2</sup>.

Conseguentemente, la sostituzione del terzo nella posizione del contraente originario avviene a titolo derivativo e con effetto *ex nunc*, contrariamente a quanto accade nel contratto preliminare per persona da nominare, dove il terzo subentra quale parte sostanziale del rapporto contrattuale con effetto *ex tunc*, ovvero dal momento della stipulazione del contratto, estromettendo completamente lo stipulante<sup>3</sup>.

Oltre che per gli effetti prodotti da un punto di vista civilistico, detto istituto, si differenzia dal contratto per persona da nominare anche da un punto di vista fiscale, in quanto trova una sua espressa disciplina non solo ai fini dell'imposta di registro ma anche dell'IVA.

In particolare, per quanto riguarda l'imposta di registro, in aderenza

<sup>1</sup> Cfr. C.M. BIANCA, *op. cit.*, p. 677.

<sup>2</sup> Cfr. F. GAZZONI, *Manuale di Diritto privato*, cit., p. 1014.

<sup>3</sup>In caso di riserva di nomina, inoltre, sono assenti le reciproche garanzie dovute tra ceduto e cedente e tra questi e il cessionario: lo stipulante, infatti, è sì responsabile in solido per il pagamento dell'imposta di registro ma non dell'adempimento ad opera del nominato (Cfr. GAZZONI, *op. cit.*, p. 1043).

al principio secondo cui gli atti vanno tassati in base agli effetti che producono, l' art. 31, comma 1, d.P.R. 131/86, stabilisce che *“la cessione del contratto è soggetta all'imposta con l'aliquota propria del contratto ceduto”*. Pertanto, poiché il preliminare è soggetto ad imposta fissa, anche la relativa cessione sarà sottoposta a tassazione in eguale misura.

Deve ritenersi, inoltre, che la cessione rimanga assoggettata ad imposta fissa anche laddove il contratto preveda la dazione di somme a titolo di acconto o di caparra confirmatoria, avendo tali pattuizioni carattere autonomo rispetto al contratto cui accedono.

Soltanto l'eventuale corrispettivo pattuito per la cessione, a favore del cedente, del contraente ceduto o di entrambi, costituisce base imponibile per la cessione ai sensi dell'art. 43, lett. d) d.P.R. 131/86<sup>4</sup>. Per quanto attiene all'aliquota applicabile, secondo parte della dottrina, non potendo trovare applicazione l'art. 31, comma 1, d.P.R. 131/86 che richiama per la cessione del contratto in genere *“l'aliquota propria del contratto ceduto”*, troverà applicazione l'aliquota proporzionale contemplata dalla disposizione residuale di cui all'art. 9 Tariffa parte prima allegata al d.P.R. 131/86 (*atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, aliquota 3%*)<sup>5</sup>.

Tuttavia, altra parte della dottrina effettua un'ulteriore distinzione tra l'ipotesi in cui il corrispettivo per la cessione sia convenuto e, contestualmente, corrisposto, nel qual caso troverebbe applicazione l'imposta proporzionale ai sensi dell'art. 6 (aliquota 0,50%), e l'ipotesi in cui vi sia solo l'assunzione dell'obbligo a corrisponderlo, nel qual caso troverebbe applicazione l'imposta proporzionale ai sensi dell'art. 9 (aliquota 3%)<sup>6</sup>.

È pacificamente riconosciuta, invece, la detraibilità, in sede di definitivo, da parte del cessionario delle imposte pagate in sede di registrazione del preliminare da parte del cedente; difatti, per effetto della cessione, il cessionario subentra nella posizione contrattuale del cedente e, quindi, nelle situazioni giuridiche soggettive facenti capo a quest'ultimo<sup>7</sup>.

Ove, poi, il cedente rivestisse la qualifica di soggetto passivo IVA, la cessione, se effettuata verso corrispettivo, sarà soggetta ad IVA ai sensi dell'art. 3, secondo comma, n. 5 del d.P.R. 633/72.

<sup>4</sup> L'art. 43, comma 1, d.P.R. 131/86 prevede che *“La base imponibile, salvo quanto disposto negli articoli seguenti, è costituita: [...] d) per le cessioni di contratto, dal corrispettivo pattuito per la cessione e dal valore delle prestazioni ancora da eseguire”*.

<sup>5</sup> Cfr. R. BRACCINI, voce *Contratto preliminare*, cit., p. 9.

<sup>6</sup> Cfr. L. BELLINI, *op. cit.*, p. 7.

<sup>7</sup> Cfr. Studio CNN n. 597 *bis* - 1997, cit., p. 4.

La disciplina tributaria, quindi, in questo caso è quella propria della “prestazione di servizi”, poiché, come espressamente previsto dalla norma sopracitata, “*costituiscono prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo, le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto*”.

L'onerosità della cessione, pertanto, rappresenta un elemento essenziale perché quest'ultima possa assumere rilevanza ai fini IVA<sup>8</sup>, dovendosi ritenere esclusa dal suo campo di applicazione la cessione gratuita del contratto<sup>9</sup>; tuttavia, ancor prima del ricorso di tale elemento, presupposto perché la cessione onerosa possa costituire prestazione imponibile è che il cedente rivesta, ai sensi degli artt. 4 e 5 del d.P.R. 633/72, la qualifica di esercente un'impresa ovvero un'arte o una professione. Le qualifiche del cessionario e del contraente ceduto, invece, non assumono alcuna rilevanza.

Nel caso, infine, di versamento di acconti sul prezzo da parte del cedente e successivo versamento della restante somma da parte del cessionario, la cessione del contratto, a differenza del preliminare per persona da nominare, non è in grado di comportare alcuna nota di variazione, per l'inapplicabilità dell'art. 26, d.P.R. 633/72, con conseguente definitività delle situazioni giuridiche (in termini di rivalsa come di detrazione) facenti capo ai diversi soggetti. Tuttavia, l'operazione sembra non comportare alcun rischio di doppia imposizione, contrariamente a quanto accade nella fattispecie di preliminare per persona da nominare, qualora non si ritenesse applicabile l'art. 26 d.P.R. 633/72<sup>10</sup>.

## 2. *Il contratto preliminare a favore di terzo*

Le parti possono concludere un contratto inserendo una clausola (c.d. stipulazione) in virtù della quale gli effetti si producono in via diretta ed immediata nel patrimonio di un terzo (art. 1411 c.c.). Una delle parti (c.d. stipulante), di conseguenza, procede alla designazione di un terzo quale avente diritto alle prestazioni dovute dalla controparte (pro-

<sup>8</sup> Cfr. R. PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977, p. 340 ss.; S. SAMMARTINO, voce *Cessione del contratto (II diritto tributario)*, in *Enc. giur.*, Roma, 2001, 1.

<sup>9</sup> È stata sostenuta, tuttavia, la possibile imponibilità della cessione gratuita del contratto, equiparandola all'ipotesi di destinazione a finalità estranee, cfr. FORMICA, *op. cit.*, pp. 691-2.

<sup>10</sup> Cfr. Studio CNN n. 32/2007, cit., pp. 14-15.

mittente). Il terzo, acquista il diritto nei confronti del promittente per effetto del contratto, ma lo stipulante può revocare o modificare la disposizione a favore del terzo fino a quando questi dichiara che intende avvalersene<sup>11</sup>.

Fatta eccezione per qualche isolata voce contraria<sup>12</sup>, l'orientamento prevalente in dottrina<sup>13</sup> e giurisprudenza<sup>14</sup> è nel senso di ritenere ammissibile la stipula di un preliminare a favore di terzo, nonostante dal preliminare possano derivare non solo situazioni di vantaggio, come è tipico nella stipulazione a favore di terzo, ma l'insieme dei diritti ed obblighi relativi alla posizione di parte contrattuale che si cede<sup>15</sup>.

L'ammissibilità della figura negoziale in questione può desumersi dal carattere generale del riconoscimento che la norma dell'art. 1411 cod. civ. ha dato al contratto a favore di terzo.

In particolare, la prestazione a vantaggio del terzo può consistere in un dare, in un fare o non fare, sicché, per la diversità di contenuto che può assumere l'obbligazione del promittente nei confronti dello stipulante ed a favore del terzo, sino a consentire a quest'ultimo anche l'acquisto di un diritto reale, deve considerarsi ammissibile anche la figura del contratto preliminare di compravendita a favore di terzo, trattandosi di una particolare forma di fare che si realizza con la prestazione del consenso alla stipulazione del futuro negozio traslativo della proprietà<sup>16</sup>.

Per effetto di tale contratto, pertanto, il soggetto promittente, si obbliga nei confronti dello stipulante, a cui carico sorge l'obbligazione di pagamento del prezzo, a prestare il suo consenso alla definitiva vendita di un suo bene a favore di un terzo, il quale acquista il diritto ad «*un atto traslativo solvendi causa*»<sup>17</sup>.

Sebbene, sul piano teorico la figura del contratto preliminare a favore di terzo sia stata sufficientemente delineata, nella prassi non sem-

<sup>11</sup> Cfr. F. GAZZONI, *op. cit.*, p. 926; C.M. BIANCA, *op. cit.*, p. 536.

<sup>12</sup> Cfr. G. GABRIELLI, *op. cit.*, p. 365 secondo cui: "La volontà manifestata a un soggetto diverso dal terzo con cui l'affare deve concludersi non può avere la rilevanza giuridica di consenso, neppure meramente preliminare, relativo all'affare da concludere. Il *pactum de contrahendo cum tertio* appare pertanto estraneo alla categoria del preliminare".

<sup>13</sup> Cfr. F. MESSINEO, *Contratto preliminare, contratto preparatorio e contratto di coordinamento*, in *Enciclopedia del diritto*, 1962, vol. X, p. 171.

<sup>14</sup> Cfr. Cass., sez. 3, n. 18321 dello 01/12/2003.

<sup>15</sup> Cfr. Studio CNN n. 32/2007, *cit.*, p. 16.

<sup>16</sup> Cfr. Cass. n. 18321/2003, *cit.*

<sup>17</sup> Cfr. A. PALAZZO, *Contratto a favore di terzo e per persona da nominare*, in *Riv. dir. civ.*, p. 179.

pre è facile discernere tale figura dal contratto preliminare per persona da nominare. La differenza deve essere ravvisata nella diversa posizione giuridica assunta dal terzo successivamente alla sua designazione: nel caso di contratto preliminare per sé o per persona da nominare, il designato diviene parte in senso sostanziale del contratto, subentrando *ex tunc* nella posizione giuridica dello stipulante; nel caso, invece, di preliminare a favore di terzo, quest'ultimo non diventa parte del contratto, ma acquisisce unicamente il diritto alla prestazione dovuta dal promittente, rimanendo lo stipulante parte del contratto.

Per quanto riguarda il trattamento fiscale di tale fattispecie contrattuale, è da rilevare che manca una espressa regolamentazione in materia di imposta di registro.

La ragione, probabilmente, è da ravvisare nel fatto che tale figura non può dar luogo a fenomeni elusivi. Nel preliminare a favore di terzo, infatti, manca la possibilità di un occultamento di un duplice trasferimento così come avviene, invece, nel caso del contratto per persona da nominare.

Il contratto a favore di terzo è sin dall'inizio strutturalmente e funzionalmente ordinato a determinare i suoi effetti nella sfera giuridica di una terza persona, estranea ai contraenti: in questa fattispecie la figura del terzo fa parte della causa del contratto e si sostanzia con essa<sup>18</sup>.

Di conseguenza, il preliminare a favore di terzo rientra nella disciplina impositiva regolata dall'art. 10 Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. 131/86 (contratti preliminari di ogni specie).

Assume rilievo fiscale, inoltre, l'eventuale dichiarazione del terzo di voler profittare della stipulazione a suo favore. Al riguardo, va preliminarmente segnalato che tale dichiarazione non è un'accettazione in senso tecnico, poiché il terzo acquista il diritto contro il promittente per effetto della sola stipulazione conclusa tra quest'ultimo e lo stipulante. L'adesione del terzo ha, pertanto, la funzione, da un lato, di impedire la modifica o la revoca della stipulazione stessa da parte dello stipulante e, dall'altro, di consumare il potere di rifiutare che può essere esercitato finché il terzo stesso non dichiara di volerne profittare o lo stipulante non procede alla revoca<sup>19</sup>.

La dottrina è concorde nel ritenere che l'atto di adesione del terzo debba essere sottoposto ad imposta di registro in misura fissa, quale atto

<sup>18</sup> Cfr. Commissione tributaria centrale, decisione n. 13 del 5/01/98.

<sup>19</sup> Cfr. F. GAZZONI, *op. cit.*, pp. 926-927.

non avente per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, ai sensi dell'art. 11, Tariffa, Parte Prima, d.P.R. 131/86; non esistono opinioni unanimesi, invece, con riguardo all'ipotesi di rifiuto all'adesione da parte del terzo o di revoca alla stipulazione a favore del terzo prima che questi abbia dichiarato di volerne profittare.

Parte della dottrina, attribuendo carattere patrimoniale a tali atti, ritiene che gli stessi siano soggetti ad imposta proporzionale ai sensi dell'art. 9, Tariffa parte prima, del Testo Unico dell'imposta di Registro, nella misura del 3%, commisurando la base imponibile al valore venale del diritto cui si è rinunciato o, in caso di revoca, del diritto che il terzo abbia acquistato<sup>20</sup>.

Altra parte della dottrina, invece, ritiene che sia la revoca, sia la rinuncia costituiscano atti non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale e, quindi, sarebbero soggetti a registrazione con il pagamento della sola imposta in misura fissa, ai sensi dell'art. 11, della Tariffa, Parte I<sup>21</sup>.

Infine, nell'ipotesi in cui il promittente e la sua prestazione siano soggetti ad IVA, la stessa imposta potrà e dovrà essere addebitata, a titolo di rivalsa, sullo stipulante, quale contraente del promittente<sup>22</sup>.

Il terzo beneficiario, infatti, non è parte del contratto, non verificandosi alcuna successione del beneficiario nella posizione dello stipulante, contrariamente a quanto accade nel preliminare per persona da nominare. Di conseguenza, eventuali acconti d'imposta pagati dallo stipulante non potranno essere oggetto della variazione ex art. 26 d.P.R. 633/72, in quanto non vi è qui alcun profilo risolutivo, ma l'intervento di un soggetto terzo a tutti gli effetti e con efficacia *ex nunc*.

### 3. *Il preliminare di vendita di cosa altrui*

La possibilità di raggiungere con un solo passaggio il risultato del trasferimento del bene ad un terzo "estraneo" al preliminare può essere conseguita, oltre che con l'utilizzo delle figure negoziali di cui si è detto

<sup>20</sup> Cfr. F. FORMICA, *op. cit.*, p. 700.

<sup>21</sup> Cfr. L. BELLINI, *op. cit.*, p. 8.

<sup>22</sup> Il contratto preliminare a favore di terzo assume rilevanza ai fini IVA nel caso di pagamento parziale o totale del corrispettivo o di emissione della fattura prima della stipulazione del contratto definitivo, ai sensi dell'art. 6, comma 4, d.P.R. 633/72, se il promittente venditore è soggetto passivo IVA.

poc' anzi, anche attraverso il ricorso all'istituto del preliminare di vendita di cosa altrui.

Per quanto riguarda le modalità di adempimento dell'obbligazione assunta dal promittente venditore di una cosa altrui, l'opinione prevalente<sup>23</sup>, confermata da una pronuncia a Sezioni Unite della Cassazione<sup>24</sup>, ritiene che la prestazione possa essere eseguita, indifferentemente, acquistando il bene e ritrasmettendolo al promissario, oppure facendo in modo che gli sia trasmesso direttamente dal proprietario, disponendo l'art. 1478 c.c., dettato con riferimento alla vendita di cosa altrui ma applicabile per analogia al preliminare, che il venditore è obbligato a "procurarne l'acquisto" al compratore.

Il contratto preliminare, pertanto, non è più visto come un semplice *pactum de contrahendo*, ma come un negozio destinato a realizzare un assetto di interessi prodromico a quello che sarà compiutamente attuato con il definitivo: sicché il suo oggetto è non solo un *facere*, ma anche, e soprattutto, un, sia pur futuro, *dare*, consistente nella trasmissione della proprietà.

Tralasciando in questa sede le problematiche di carattere civilistico che tale istituto ha sollevato<sup>25</sup>, è da evidenziare, sotto il profilo fiscale, innanzitutto l'utilità che esso presenta rispetto alla vendita di cosa altrui *stricto sensu*. Il preliminare di vendita di cosa altrui, infatti, è soggetto ad imposta di registro in misura fissa, a fronte dell'imposta proporzionale riferibile alla vendita obbligatoria.

Un altro vantaggio riguarda, poi, la possibilità di imputare le somme versate all'erario per la caparra o l'acconto all'imposta dovuta in sede di registrazione del contratto definitivo ai sensi della nota all'art. 10 della Tariffa parte prima allegata al d.P.R. 131/1986<sup>26</sup>.

Per quanto concerne l'IVA, è da rilevare che solo il contratto definitivo di trasferimento della proprietà, qualora in capo ai contraenti ricorrano le necessarie condizioni soggettive, sarà soggetto ad IVA ed eventuali acconti d'imposta pagati dal promissario acquirente di cosa altrui,

<sup>23</sup> Cfr. Cass. n. 242782 del 2005 e n. 21179 del 2004.

<sup>24</sup> Cfr. Cass. Sezioni Unite n. 11624 del 2006.

<sup>25</sup> In passato parte della dottrina ha manifestato dubbi circa l'ammissibilità di tale figura contrattuale. Cfr. D. RUBINO, *La compravendita*, in *Trattato Cicu-Messineo*, XXIII, Milano, 1962, p. 38 ss.; S. SATTA, *L'esecuzione forzata*, in *Trattato VASSALLI*, XV, 1, Torino, 1963, p. 281.

<sup>26</sup> Cfr. D. FALCONIO, *Preliminare di vendita di cosa altrui o parzialmente altrui ovvero un'aquila che si crede un pollo*, in *Quaderni Fondazione per il notariato - La "circolazione" del contratto preliminare di alienazione di immobili*, n. 1/2009.

analogamente a quanto accade nel preliminare a favore di terzo, non potranno essere oggetto della variazione *ex art. 26*, poiché, non divenendo il terzo in nessun momento parte sostanziale del contratto preliminare stipulato dal promissario acquirente, non vi è qui alcun profilo risolutivo, ma l'intervento di un soggetto terzo a tutti gli effetti e con efficacia *ex nunc*.

Tuttavia è essenziale segnalare che il promissario acquirente, a differenza di quanto accade nel preliminare a favore di terzo (in quanto contratto essenzialmente gratuito), “*assume dietro corrispettivo l'obbligazione di rinunciare all'esercizio dei propri diritti di promissario in ciò compiendo una prestazione di servizi assoggettabile ad Iva che ne sosterrà l'inerenza e gli potrà consentire la detrazione dell'eventuale imposta pagata sugli acconti*”<sup>27</sup>.

#### 4. *La risoluzione del preliminare: ulteriori precisazioni*

L'ipotesi di scioglimento del contratto per mutuo consenso, non frequente nella pratica relativamente al contratto definitivo, si verifica spesso per il contratto preliminare, soprattutto in quelle situazioni in cui il promittente alienante abbia individuato un altro soggetto interessato all'acquisto.

Dal punto di vista pratico, pertanto, la risoluzione viene sovente utilizzata quale strumento alternativo a quello della riserva di nomina, della cessione del contratto e del contratto a favore di terzi, “*come primo momento di una sequenza negoziale, però priva di collegamento, che successivamente veda la conclusione di un differente contratto tra il promittente venditore ed il nuovo acquirente*”<sup>28</sup>.

La risoluzione del preliminare non presenta, agli effetti dell'imposta di registro, aspetti peculiari, trovando applicazione la disciplina ordinaria stabilita per la risoluzione del contratto prevista dall'art. 28 d.P.R. 131/86.

La suddetta norma stabilisce che la risoluzione del contratto è soggetta all'imposta in misura fissa se dipende da clausola o condizione risolutiva espressa contenuta nel contratto stesso ovvero stipulata con atto

<sup>27</sup> Cfr. P. PURI, *La “circolazione” del preliminare di vendita del costruttore e la fatturazione IVA*, in Quaderni Fondazione per il notariato - La “Circolazione” del contratto preliminare di alienazione di immobili - n. 1/2009.

<sup>28</sup> Cfr. T. TASSANI, *Il preliminare di vendita per persona da nominare. Le implicazioni e le correlazioni con la normativa fiscale*, cit.

pubblico o scrittura autenticata entro il secondo giorno non festivo successivo a quello in cui è stato concluso il contratto. La *ratio* di un termine così breve è da ravvisare nel fatto che la vicinanza temporale dei due momenti negoziali lascia presumere che l'accordo risolto non abbia prodotto gli effetti economici ai quali tendeva.

Inoltre, come precisato anche dalla Circolare n. 37 del 10/06/1986, di commento all'Imposta di registro, ai sensi della seconda parte del primo comma del citato articolo 28, se è previsto un corrispettivo per la risoluzione, sul relativo ammontare si applica l'imposta proporzionale con l'aliquota di cui all'articolo 9 della parte prima della Tariffa allegata al d.P.R. 131/86, contenente gli atti aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale (3%), ovvero l'aliquota di cui all'articolo 6 della Tariffa sopra indicata (0,50%), se si è in presenza di quietanza.

L'Amministrazione finanziaria ha poi sostenuto che, anche se la legge non lo stabilisce espressamente, qualora la risoluzione sia a titolo gratuito è da considerarsi dovuta la sola imposta fissa<sup>29</sup>.

In ogni altro caso e, quindi, anche nell'ipotesi di negozio giuridico stipulato oltre il secondo giorno, l'imposta è dovuta per le prestazioni derivanti dalla risoluzione considerando, comunque, ai fini della determinazione dell'imposta proporzionale, l'eventuale corrispettivo della risoluzione come maggiorazione delle prestazioni stesse (comma 2 dell'art. 28 d.P.R. 131/86).

La norma in questione persegue, pertanto, il fine di evitare che, attraverso una risoluzione preordinata ad arte, le parti pongano in essere un secondo trasferimento, come tale assoggettabile all'imposta<sup>30</sup>.

Una questione dibattuta è quella concernente la rimborsabilità o meno dell'imposta di registro versata a seguito della risoluzione del preliminare.

Al riguardo l'Amministrazione finanziaria<sup>31</sup> ha ritenuto che «*nel caso in cui il contratto definitivo non venga posto in essere, le somme riscosse in sede di registrazione del preliminare rimarranno definitivamente acquisite all'Erario*».

Di orientamento opposto sembra essere, invece, sia la dottrina che la giurisprudenza prevalenti quanto meno con riferimento all'imposta proporzionale pagata in relazione alla previsione di acconti e caparre.

<sup>29</sup> Cfr. Circolare n. 37 del 10/06/1986.

<sup>30</sup> Cfr. L. NASTRI, *L'imposta di registro e le relative agevolazioni*, Milano 1993, p. 149.

<sup>31</sup> Cfr. Circolare 10 giugno 1986 n. 37.

Come si è già avuto modo di osservare, infatti, la giurisprudenza ha ammesso il rimborso della sola imposta corrisposta sugli acconti di prezzo. In particolare, è stato affermato che l'imposta fissa, in quanto imposta sull'atto, è la sola imposta dovuta sui contratti preliminari. Pertanto, in caso di mancata conclusione del contratto definitivo, l'imposta fissa relativa al preliminare non può essere rimborsata, mentre vi è il diritto al rimborso dell'imposta proporzionale versata in relazione agli acconti di prezzo ex art. 10, Tariffa allegata al d.P.R. 131/86. Considerato, infatti, il carattere eccezionale del pagamento anticipato dell'imposta proporzionale dovuta sul definitivo, la stessa deve essere restituita in quanto non risulta giustificata l'imposizione qualora le parti non pervengano alla «conclusione del contratto definitivo di trasferimento di diritti sul bene»<sup>32</sup>.

Secondo la dottrina, la stessa soluzione deve essere riconosciuta anche con riferimento all'imposta relativa alla caparra confirmatoria, valorizzando l'autonomia della previsione negoziale rispetto al preliminare e la sua accessorietà al contratto definitivo.

Seguendo tale orientamento, tanto per gli acconti quanto per le caparre, rileverebbe la circostanza oggettiva che il contratto definitivo non è stato stipulato e che, di conseguenza, non si è mai realizzata la fattispecie in grado di giustificare l'imposizione, anche quella "anticipata"<sup>33</sup>.

Un'ulteriore questione è poi quella concernente l'assoggettabilità o meno ad imposizione proporzionale degli importi versati a titolo di acconto e caparra e restituiti a seguito della risoluzione del preliminare, ovvero se tale restituzione possa configurarsi come "prestazione derivante dalla risoluzione" ai sensi del secondo comma dell'art. 28.

Parte della dottrina dà risposta positiva al quesito riconoscendo, di conseguenza, che gli importi relativi sconteranno l'imposta di quietanza ai sensi dell'art. 6 (aliquota 0,50%) se le somme sono versate contestualmente o, diversamente, l'imposta di cui all'art. 9 (aliquota 3%) della parte prima della Tariffa allegata al Testo Unico dell'imposta di Registro<sup>34</sup>.

Altra parte della dottrina, invece, sottolineando come la dazione di somme di denaro a titolo di acconto o caparra costituisca una fattispe-

<sup>32</sup> Cfr. Cass. sez. trib., 15 giugno 2007 n. 14028.

<sup>33</sup> Cfr. T. TASSANI, *Il preliminare di vendita per persona da nominare. Le implicazioni e le correlazioni con la normativa fiscale*, cit.

<sup>34</sup> In giurisprudenza cfr. Comm. Trib. Reg. Toscana, sentenza n. 115 del 21/12/2001.

cie di per sé autonoma rispetto allo stesso preliminare, in quanto accessoria al successivo contratto definitivo, ritiene che non si possa concludere per l'imposizione proporzionale, qualora alla risoluzione del preliminare segua la restituzione degli importi versati a titolo di acconto e caparra, non costituendo in senso proprio una "prestazione derivante dalla risoluzione"<sup>35</sup>.

Per quanto riguarda, infine, la rilevanza della risoluzione del preliminare ai fini IVA, si ritiene che, qualora il promittente venditore sia soggetto IVA e siano stati corrisposti acconti del prezzo, la risoluzione costituisca il legittimo presupposto per il recupero dell'imposta versata<sup>36</sup>.

La disciplina, ai fini del recupero dell'imposta, è data dal disposto dell'art. 26, comma 2, d.P.R. 633/72, che parla di "*risoluzione, rescissione e simili*", col limite applicativo costituito dal disposto del successivo comma 3, che esclude rilevanza all'evento risolutorio se verificatosi per "*sopravvenuto accordo fra le parti*" dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione. Ne consegue che, integrando la risoluzione consensuale del preliminare un'ipotesi di accordo sopravvenuto, si avrà una notevole preclusione temporale all'utilizzo dello strumento della variazione.

Tuttavia, è stato osservato che tale limitazione temporale non opererebbe qualora la risoluzione fosse consentita da una clausola negoziale o da una condizione risolutiva espressa. In questi casi, infatti, poiché l'accordo tra le parti è originario e non sopravvenuto e l'effetto risolutivo consegue all'esercizio di un diritto del singolo contraente, non si realizzerebbe la fattispecie contemplata dal terzo comma dell'art. 26 del d.P.R. 633/72<sup>37</sup>.

<sup>35</sup> Cfr. T. TASSANI, *Il preliminare di vendita per persona da nominare. Le implicazioni e le correlazioni con la normativa fiscale*, cit.

<sup>36</sup> Cfr. L. BELLINI, *Il contratto preliminare di compravendita immobiliare*, cit. p. 6.

<sup>37</sup> Cfr. T. TASSANI, *Il preliminare di vendita per persona da nominare. Le implicazioni e le correlazioni con la normativa fiscale*, cit.



## CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE DI SINTESI

Il percorso tracciato attraverso le riflessioni racchiuse nel presente lavoro ha inteso delineare alcuni profili della contrattazione preliminare valutati come particolarmente indicativi ai fini della comprensione del negozio giuridico nella dimensione tributaria. Si è ritenuto opportuno, a tal fine, svolgere l'indagine col sostegno di una metodologia attenta non solo ai problemi teorici della figura (inquadramento dogmatico, qualificazione, efficacia, differenziazione da figure affini) ma anche agli sviluppi pratici e, quindi, alla concreta prassi dell'istituto e alle sue applicazioni giurisprudenziali. Il lavoro è stato condotto considerando che la figura del contratto preliminare è frutto di una lenta elaborazione dottrinale particolarmente stimolata, se non anticipata, dalla prassi contrattuale.

Nel corso della trattazione si è tenuto conto della concezione classica del preliminare bilaterale: quella che lo qualifica come il contratto mediante il quale le parti si obbligano a concludere in futuro un ulteriore contratto già interamente determinato nei suoi elementi essenziali.

I diversi piani, giuridico ed economico-sociale, su cui si articola la fenomenologia contrattuale scrutinata in questa sede, offrono la percezione concreta dell'intrinseca complessità della contrattazione preliminare. Complessità che ancora non si rispecchia in un atteggiamento del legislatore fiscale teso a conformare gli effetti della negoziazione in senso drasticamente più incisivo al fine di evitare intenti elusivi.

Sono state imposte rigorose formalità, in particolare, per il contratto preliminare per persona da nominare che si pongono in alternativa, se non in netto contrasto, con la configurazione civilistica del fenomeno. In questo senso, il diritto tributario si è dimostrato più sensibile alla realtà economica rispetto al diritto civile. Ma i risultati non sembrano rispecchiare le aspettative.

Un maggiore rigore fiscale, in questo caso ha suscitato la reazione dell'autonomia privata che continua a fare largo uso della combinazione del preliminare di vendita con la clausola di riserva di nomina del contraente. Tale istituto si è rivelato idoneo a realizzare i medesimi risultati economici che la legge tributaria vorrebbe colpire.

Il contratto preliminare sfugge facilmente alla registrazione consentendo allo stipulante, ad esempio in caso di compravendita, di lucrare la differenza tra prezzo pattuito con il promittente e prezzo pattuito con il designando in un precedente accordo, sottraendo la plusvalenza realizzata all'imposizione sui redditi, visto che la figura dello stipulante non risulta nell'unico atto (quello definitivo di compravendita) che viene registrato, evitando il pagamento dell'imposta di registro in relazione a due atti di trasferimento, registrandone uno soltanto. Tale contratto preliminare per persona da nominare ha, quindi, guadagnato nella prassi una sorta di immunità fiscale per lo stipulante originario.

A questo punto non è superfluo rammentare che si è in presenza della elusione quando attraverso un'avveduta analisi dell'ordinamento positivo, avvalendosi anche delle possibilità offerte da un accorto uso delle forme giuridiche, si cerca di evitare che un determinato evento realizzi, o realizzi in misura attenuata, il presupposto di un tributo. L'evasione fiscale si identifica, invece, in qualsiasi fatto, commissivo od omisivo, del soggetto passivo dell'imposizione che, avendo posto in essere il presupposto del tributo si sottrae in tutto o in parte, ai connessi obblighi previsti dalla legge.

Un ulteriore problema che continua a manifestarsi nella sua interezza e nelle sue cospicue dimensioni è quello dell'occultamento di corrispettivo nelle compravendite immobiliari: si realizza frequentemente una "autoriduzione" del prelievo tributario con l'indicazione nell'atto di compravendita definitivo di un corrispettivo inferiore a quello effettivamente pattuito e indicato nel contratto preliminare abitualmente non sottoposto alla registrazione.

Di norma, il corrispettivo viene dichiarato in misura pari o leggermente superiore all'ammontare della rendita catastale dell'immobile moltiplicata per un coefficiente pari a 105 (cosiddetto "valore automatico"). Gli Uffici finanziari, in questo caso, possono provvedere al recupero della maggiore imposta dovuta sulla base dell'effettivo corrispettivo pattuito dai contraenti: ma ciò può accadere quando in seguito a verifiche fiscali o altre circostanze viene alla luce quanto i contribuenti avevano voluto occultare.

Senza ogni dubbio l'indicazione nell'atto di compravendita di un corrispettivo pari o leggermente superiore al "valore automatico", sia ai fini dell'imposizione indiretta sia diretta, non consente di evitare conseguenze sanzionatorie nell'eventualità in cui gli uffici accertino il parziale occultamento del corrispettivo effettivamente convenuto. A tal fine, il

Ministero delle Finanze, in occasione dei controlli a tappeto effettuati nei confronti delle agenzie immobiliari, ha preparato una sorta di *vademecum* per le indagini extracontabili.

Riguardo alla congruità dei corrispettivi fatturati, l'Amministrazione finanziaria rileva l'opportunità di confrontare questi ultimi con il prezzo di vendita o di acquisto definito nell'incarico contrattuale e, soprattutto, con il reale valore di mercato dell'immobile, tenendo, ovviamente, presente che di frequente vi è uno scostamento sensibile con il prezzo indicato nell'atto di compravendita.

Il fenomeno dell'occultamento di corrispettivo assume dimensioni rilevanti soprattutto nelle cessioni a titolo oneroso di unità immobiliari urbane realizzate da persone fisiche residenti, quindi al di fuori dell'esercizio di un'attività di impresa. E sono notevoli i riflessi sia ai fini dell'imposta di registro sia delle imposte dirette (l'imposta sul valore aggiunto, diversamente, non rimane a carico dell'impresa e quindi non presenta interesse alla sua elusione).

Questa distorsione in materia di corrispettivo dichiarato nel settore dei trasferimenti di immobili, non è venuta meno con l'entrata in vigore della Legge n. 30/97 che ha introdotto la trascrizione dei contratti preliminari se stipulati per atto pubblico o scrittura privata autenticata. Qualcuno aveva visto nella nuova normativa il presupposto che avrebbe dovuto dare la stura alla emersione del prezzo effettivamente concordato dai contraenti. Ma il contratto preliminare continua a non essere registrato a causa dell'eccessivo carico fiscale che grava sulla compravendita di unità immobiliari urbane: ciò costituisce un deterrente ad avvalersi della sua trascrivibilità.

Anche all'indomani delle innovazioni apportate alla norma richiamata dalla Legge n. 266/2005 (Finanziaria 2006) e dalla Legge Finanziaria 2007 (L. n. 296/2006) raccordata con l'art. 35, comma 22, del "Decreto Bersani" (come modificato dal comma 48 della citata Legge Finanziaria) che hanno, senza ombra di dubbio, conferito maggiore rintracciabilità agli effetti di ordine fiscale prodotti dalla contrattazione preliminare nella realtà degli operatori economici ma, ancor più incisivamente hanno sensibilizzato l'attenzione della dottrina e della giurisprudenza su detti effetti, il risultato raggiunto è apprezzabile ma non del tutto completo.

Quanto riferito sul trattamento fiscale della contrattazione preliminare merita una considerazione: solo in quegli ordinamenti tributari in cui viene posto maggiore rilievo alla sostanza degli atti più che alla loro

forma, è auspicabile che le manovre elusive siano meno efficaci e quindi, più vulnerabili. Questa conclusione è del resto coerente con l'analisi svolta a proposito delle variazioni soggettive della contrattazione preliminare (contratto per persona da nominare, cessione del contratto, contratto a favore di terzi). Talvolta, per la dottrina e la giurisprudenza nonché per l'Amministrazione finanziaria è stato problematico, al di là dei termini usati, comprendere quando ci si trovasse di fronte ad uno schema piuttosto che ad un altro.

Il contratto preliminare, dunque, si presenta in forme e tecniche diversificate a seconda della disciplina civile o fiscale della fattispecie. Se si pensa ai nuovi contenuti ed i nuovi spazi operativi concepiti dall'autonomia privata, si comprenderà che a fianco allo schema legale di diritto comune, può collocarsi, da un lato il contratto preliminare di diritto tributario, caratterizzato da requisiti di forma e di sostanza spesso del tutto incompatibili e conflittuali con il contratto di diritto civile, dall'altro il contratto preliminare come atto di autonomia negoziale, aderente a modelli di rilievo sociale, in continua evoluzione.

D'altra parte ci si trova al cospetto di uno scenario mutato e mutevole, il *tabù* dei soggetti all'imposta sul reddito, non soggettivi, sembra essere infranto, forse anche per contrastare l'erosione delle basi imponibili causata dal diffondersi delle forme non antropiche di allocazione giuridica della ricchezza o delle dotazioni di impresa. Ma, benché vada consolidandosi, sempre più, una legislazione fiscale ricettiva degli istituti reali e funzionali espressi dalla *lex mercatoria*<sup>1</sup> e codificati nel diritto comune, tuttavia il legislatore delle imposte non appare ancora in grado, né di metabolizzarli, né di comporli all'interno di un sistema di possessori "intermedi" di reddito organico e coerente alla omogeneità di fondo che essi, invece possiedono nella legislazione codicistica e speciale.

La selezione, infine, dei valori, dei beneficiari, delle forme giuridiche organizzative, delle modalità e dei livelli di intervento e di spesa, assoluti e relativi, deve permanere "normativa" e, al contempo, non può che evolvere, secondo archetipi sempre meno giuridico-soggettivi, fungendo da imprescindibile anello di congiunzione tra il settore soggettivamente pubblico e quello soggettivamente privato.

In ultima analisi, il legislatore fiscale pur continuando a produrre

<sup>1</sup> A. FRIGNANI, *Il contratto internazionale*, in *Trattato di diritto commerciale dell'economia*, diretto da Francesco Galgano, vol. XII, Padova, 1987. F. GALGANO, *Lex mercatoria*, Bologna, 2010.

ideogrammi normativi che testimoniano l'intuizione della direzione necessaria da seguire, non riesce ancora a coglierne a pieno, il senso, le motivazioni più radicate o i necessari risvolti sistematici. L'ordito normativo si è infittito di nuove norme che, non essendo il risultato di una operazione che muove dalle radici dell'assetto legislativo in discussione, non riescono ad esprimere un vero ripensamento delle categorie basiche in cui sono state declinate manifestazioni di capacità contributiva che, attingono, ormai, ad un mondo commerciale sempre più eterogeneo e di interesse generale.

È illusorio, infatti, pensare che la fiscalità possa sfuggire alle logiche di mercato e concorrenziali, per questo motivo il cambiamento dovrebbe essere interpretato come necessità di adattamento del diritto tributario, secondo una visione più plastica del sistema, all'evoluzione dell'economia, ciò per scongiurare quella che potrebbe manifestarsi come una regressione autarchica della fiscalità stessa.



## BIBLIOGRAFIA

- AA.VV., *Crocevia tra imprese e istituzioni: 100 anni di assonime, imposte e sviluppo economico*, III, a cura di Gallo Padone, Bari 2010.
- AA.VV., *Diritto Tributario e Corte Costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri (con introduzione di E. De Mita), Napoli, 2006.
- AA.VV., *Il diritto privato nel prisma dell'interesse legittimo (Atti del Convegno di Pisa del 29-30 maggio 1998)*, a cura di Breccia, Brusciuglia, Busnelli, Torino, 2001.
- AA.VV., *Il reddito d'impresa tra norme di bilancio e principi contabili*, a cura di R. Rinaldi, Milano, 2004.
- Alabiso A., *il contratto preliminare*, Milano, 1966.
- Alessi G., *Il soggetto e l'ordine giuridico. Percorsi dell'individualismo nell'Europa moderna*, Torino, 2006.
- Alessi R., *Il cosiddetto preliminare di vendita ad effetti anticipati*, in *Banca Borsa*, 1972, volume II.
- Amatucci A., *Teoria dell'oggetto e del soggetto nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I.
- Amatucci A., *La componente speculativa della plusvalenza imponibile*, in *Dir. prat. trib.*, 1988, volume 59, parte I.
- Antonini L., *Intorno alle "metanorme" dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpialegando Vanoni*, 2001.
- Apice U., *Imprenditori e forme di impresa: evoluzione ed innovazioni*, in *Quaderni del Consiglio Superiore della Magistratura*, 1994.
- Arnao G., *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, 2005.
- Ascarelli T., *Saggi di diritto commerciale*, Milano, 1955.
- Ascarelli T., *Lo speculatore professionale è imprenditore commerciale*, in *Banca Borsa*, 1956.
- Astuti G., *Promesse de vent vaut vente*, in *Riv. st. dir.it.*, 1953-1954.
- B. D'Italia, *Audizione alla Commissione consultiva sull'imposizione fiscale delle società*, Roma 12 settembre 2006.
- B. D'Italia, *Proprietà controllo e trasferimenti nelle imprese italiane. Cosa è cambiato nel decennio 1993-2003?*, Tema di discussione n. 550, giugno 2005, in [www.bancaditalia.it](http://www.bancaditalia.it).
- B. D'Italia, ricerca realizzata nel biennio 1992-1994 dal titolo "Assetti della proprietà e del mercato delle imprese in Italia", pubblicati, per una

- prima parte, in Banca D'Italia (1994) e, per la seconda, nei volumi *Assetti proprietari e mercato delle imprese* (Barca, Bianchi, Brioschi *et al.*, 1994; Barca, Bianco, Cannari *et al.*, 1994).
- Barassi L., *Teoria generale delle obbligazioni. La struttura, le fonti, l'attuazione*, I, Milano, 1948.
- Barile P., *Il soggetto privato nella Costituzione italiana*, Padova, 1953.
- Bartholini S., *Il principio di legalità nei tributi in materia di imposte*, Padova, 1957.
- Basilavecchia M., *L'accertamento di valore di mercato degli immobili*, in *Corriere Tributario*, 2007.
- Basilavecchia M., *Problematiche concernenti il nuovo sistema di alternatività tra Iva e imposte sui trasferimenti della ricchezza*, in *Novità e problemi nell'imposizione tributaria relativa agli immobili*, Milano, 2006.
- Basile M., Falzea A., *Persona giuridica (diritto privato)*, in *Enc. dir.*, XXXIII, Milano, 1983.
- Batistoni Ferrara F., *Eguaglianza e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, n. 6/2008.
- Beghin M., *L'interpretazione adeguatrice rinasce dalle ceneri dello Statuto del contribuente*, in *Corriere Tributario*, n. 12/2011.
- Bellini L., Forte N., Lomonaco A., *Note riepilogative sul tema delle cessioni di fabbricati effettuate da soggetti passivi IVA*, studio n. 144-2007/T, approvato dalla Commissione studi tributari in data 7 settembre 2007.
- Bellini L., *Il contratto preliminare di compravendita immobiliare*, inserto del *Corriere tributario*, 1997, n. 44.
- Bellini L., *Il contratto preliminare di compravendita immobiliare*, in *Corr. Trib.*, 1997, inserto.
- Benedetti A.M., *La cessione del contratto*, Milano, 1998.
- Berliri A., *Scritti scelti di diritto tributario*, Milano, 1990.
- Berliri A., *Appunti sul fondamento e sul contenuto dell'art. 23 Cost.*, in *Jus*, 1958.
- Berliri A., *L'imposta di registro sulle promesse di vendita*, in *Scritti scelti di diritto tributario*, Milano, 1990, *Corso istituzionale di diritto tributario*, volume III, tomo I, Milano, 1987.
- Berliri L.V., *L'imposta di ricchezza mobile*, Milano, 1949.
- Betti E., *Teoria generale delle obbligazioni*, II, *Struttura dei rapporti d'obbligazione*, Milano, 1953.
- Betti E., *Teoria generale del negozio giuridico*, Torino, 1955.
- Bianca C.M., *Diritto civile. Il Contratto*, Milano, 1997.
- Biondi B., *Corso di istituzioni di diritto romano*, II, Catania, 1930.
- Bonofiglio A., *La condizione meramente potestativa*, in *Giust. civ.*, 1997.
- Boria P., *Diritto tributario europeo*, Roma, 2005.

- Bovi G., *I redditi diversi: le plusvalenze*, in *Il Fisco*, 1988, n. 35.
- Boyer L., *Les promesses synallagmatique de vente. Contribution à la théorie des avants-contrats*, in *Rev. trim. dir. civ.*, 1949.
- Boyer L., *Promesse de vent*, in *Enc. Dalloz. Civ.*, Paris, 1974.
- Braccini R., voce *Contratto preliminare*, II) diritto tributario, in *Treccani giuridica*.
- Canepa P., *Dichiarazione di intenti*, in *Dig. IV, Disc. Priv.*, sez. civ., V, Torino, 1989.
- Cariota-Ferrara, *L'obbligo di trasferire*, in *Ann. Dir. comp.*, XXXVI, 1950.
- Carnelutti F., *In tema di formazione progressiva del contratto*, in *Riv. dir. comm.*, 1916.
- Carresi F., *Contratto per persona da nominare*, in *Enciclopedia del diritto*, volume IX, 1962.
- Castronovo C., *La contrattazione immobiliare abitativa*, in *Jus*, 1986.
- Castronovo C., *La contrattazione immobiliare abitativa, in La casa di abitazione tra normativa vigente e prospettive*, IV, Milano 1987.
- Cazzato A., *L'uso del decreto legge in materia tributaria*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. Fantozzi e A. Fedele, Milano, 2005.
- Chianale A., *Il preliminare di vendita immobiliare*, in *Giur. it.*, 1987, I, 1, c. e voce *Contratto preliminare in diritto comparato*, in *Dig. IV, disc. priv.*, sez. civ., IV, Torino, 1989.
- Cinieri S., *La disciplina fiscale degli immobili*, in *Fisco-oggi*, rivista telematica dell'Agenzia delle entrate, edizione del 17 novembre 2005.
- Coggi F., *Il contratto preliminare negli ultimi dieci anni di giurisprudenza*, in *Quadrimestre*, 1987.
- Collart-Dutilleul, *Les contrats préparatoires à la vente d'immeuble: Les risques de désordre*, in *Droit et patri moine*, 1995.
- Coppola L., *IVA: il contratto per persona da nominare*, in *Il Fisco*, 1994, n. 11.
- Corsini L., *Contratto preliminare e mandato alla vendita di immobili. Riflessi sull'imposta di registro e sulle imposte sui redditi*, in *Il Fisco*, 2001.
- Cotturri G., *Potere contrattuale, analisi del fatto e qualificazione giuridica*, in *Dem. e diritto*, 1974.
- Coviello L., *Dei contratti preliminari nel diritto moderno italiano*, Milano, 1896.
- D'Amati N., *Introduzione all'imposta di registro*, in *Diritto e pratica tributaria*, volume 58, Parte I, 1987.
- D'Amati N., *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Milano, 1989.
- D'Ambrosio M., *Contratto preliminare e contratto definitivo*, ecc., in *Riv. not.*, 1980.
- D'Avanzo W., voce *Caparra*, in *Noviss. Dig. It.*, II, Torino, 1958.

- De Francesco S., *Compravendite immobiliari. Rilevanza del contratto preliminare*, in *Il Fisco*, 1987, n. 14.
- De Matteis R., *La contrattazione preliminare a effetti anticipati*, Padova, 1991.
- De Matteis R., *Preliminare ad effetti anticipati e garanzia per vizi*, in *La nuova giurisprudenza civile commentata*, II, 1985.
- De Matteis R. *Il contratto preliminare ad esecuzione anticipata del definitivo nelle più recenti applicazioni giurisprudenziali*, in *La nuova giurisprudenza civile commentata*, 1990.
- De Matteis R. *La contrattazione preliminare ad effetti anticipati. Promesse di vendita, preliminari per persona da nominare e in favore di terzo*, Padova, 1991.
- De Mita E., *Lo Statuto diventa la bussola dei giudici*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2005.
- De Mita E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*. Milano, 2006.
- De Mita E., *Per lo Statuto una missione piena di ostacoli*, in *Sole 24 Ore*, 13 aprile 2010.
- Del Federico L., *Le garanzie dello statuto in tema di illecito tributario*, in *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2004.
- Del Nero F., *Edilizia. Note di variazione Iva in presenza di contratto preliminare per persona da nominare*, in *Il fisco*, 2006.
- Delladio C., *Iva, ristorno di fatture d'acconto*, in *La Settimana Fiscale*, 2002, n. 25.
- Di Majo A., voce *Causa*, in *Enc. giur.*, VI, Roma, 1988.
- Di Majo A., *Delle obbligazioni in generale*, in *Comm. del cod. civ. Scialoja-Branca*, a cura di Galgano, Bologna-Roma, 1988.
- Di Majo A., *La normalizzazione del preliminare*, in *Corriere giuridico*, 1997, n. 2.
- Di Paola O., *Commento all'art. 32 d.P.R. 131/86*, tratto da *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, di Nicola D'Amati, Milano, 1989.
- Donisi C., *Giurisprudenza e diritto civile – raccolta sistematica di questioni e decisioni*, Napoli-Roma, 1993.
- Donnamaria G., *L'imposta di registro nel testo unico*, Milano, 1987.
- Doria G., *Doppia imposizione immobiliare e teoria dell'effetto reale*, Milano, 1994.
- Einaudi L., *Prefazione a L. Berliri, La giusta imposta*, Roma, 1945.
- Enrietti E., *Il contratto per persona da nominare*, in *Novissimo Digesto Italiano*, volume IV, 1959.
- Eroli M., *Considerazioni sulla formazione progressiva del contratto*, in *Riv. dir. comm.*, 1997, I.
- Falconio D., *Preliminare di vendita di cosa altrui o parzialmente altrui ovvero*

- un'aquila che si crede un pollo*, in Quaderni Fondazione per il notariato – La “circolazione” del contratto preliminare di alienazione di immobili, n. 1/2009.
- Falsitta G., *La tassazione delle plusvalenze e sopravvenienze nelle imposte sui redditi*, Milano, 1986.
- Fanelli R., Lampone S., *Imposta di registro*, Milano, 2003.
- Fantozzi A., *Armonizzazione fiscale tra modelli comunitari e autonomia normativa degli Stati*, in Atti del Convegno di studio “Le ragioni del diritto tributario in Europa” - Bologna, 26-27 settembre 2003.
- Fantozzi A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003.
- Fedele A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005.
- Fedele A., *Trascrizione del contratto preliminare e disciplina tributaria*, in *Riv. not.*, 1998.
- Fedele A., *Unicità o pluralità di “disposizioni” nel contratto preliminare di vendita con “anticipazione” del pagamento del prezzo*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1984, n. II.
- Fedele A., *Compravendita con accollo di mutuo e disposizioni necessariamente connesse nell'imposta di registro*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1982.
- Ferraro G., *L'intepretazione del negozio giuridico agli effetti dell'imposta di registro, alcune fattispecie negoziali di dubbio inquadramento*, in *Rivista dei dottori commercialisti*, 1986, n. 8.
- Ferri G. B., *In tema di formazione progressiva del contratto, ecc.*, in *Riv. dir. comm.*, 1964, II.
- Ferri G.B., *Considerazioni sul problema della formazione del contratto*, in *Riv. dir. comm.*, 1965.
- Fichera F., *Fiscalità e extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, n. 4/1997.
- Forchielli P., voce *Contratto preliminare*, in *Novissimo Digesto Italiano*, volume IV, 1959.
- Formica F., *Il contratto preliminare di vendita nell'imposizione di registro e sul valore aggiunto*, in *La casa di abitazione tra normativa vigente e prospettive*, III, Aspetti finanziari e tributari, Milano, 1986.
- Frignani A., *Il contratto internazionale*, in *Trattato di diritto commerciale dell'economia*, diretto da F. Galgano, vol. XII, Padova, 1987.
- Frizzera B., *Aliquote applicabili quando la cessione è effettuata da imprese costruttrici dell'immobile o dalle imprese che vi hanno eseguito (anche tramite imprese appaltatrici) gli interventi di recupero di cui all'art. 31, comma 1, lett. c), d) ed e), L. 457/1978 o dalle imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita degli immobili*, in *Immobili e Fisco*, 2002.

- Frizzera B., *Immobili e Fisco*, edizione 2002.
- Frosini V., *La lettera e lo spirito della legge*, Milano, 1998.
- Gabrielli G., *Prassi della compravendita immobiliare in tre fasi*, ecc., in *Riv. not.*, 1994.
- Gabrielli G., *Il contratto preliminare*, Milano, 1970.
- Gabrielli G., *Il rapporto giuridico preparatorio*, Milano, 1974.
- Gabrielli G., *Prassi della compravendita immobiliare in tre fasi: consensi a mani dell'intermediario, scrittura privata preliminare, atto notarile definitivo*, in *Dalle proposte di acquisto al preliminare formale*, *Riv. not.*, 1994.
- Gabrielli G., *Il contratto preliminare*, in *Rivista di diritto civile*, 1987.
- Gabrielli G., *Questioni recenti in materia di contratto preliminare*, in *Studium Iuris*, Padova, 1995-96.
- Gaffuri F., *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969.
- Gaiani L., *Preliminari di compravendita immobiliari di operazioni soggette a Iva: come si applica l'imposta di registro*, *Informatore Pirola*, 1999, n. 30.
- Galgano F., *Diritto privato*, Padova, 1988.
- Galgano F., *Lex mercatoria*, Bologna, 2010.
- Gallo F., *Etica, fisco e diritti di proprietà*, in *Rass. trib.*, n. 17/2008.
- Gallo F., *La funzione del tributo ovvero l'etica delle tasse*, in *Riv. trim. dir. pubb.*, n. 2/2009.
- Gallo F., *La relazione all'assemblea dell'Assonime del 7 luglio 1993*, in *Il fisco*, 1993.
- Gallo F., *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007.
- Gallo F., Melis G., *L'elusione fiscale internazionale nei processi di integrazione tra Stati: l'esperienza della Comunità Europea*, in *Justiça tributaria: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributario*, Max Limonad, San Paolo, 1998.
- Gallo F., *Problemi vecchi e nuovi di diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1979.
- Gallo S., *La promessa di vendita*, in *Il Fisco*, 1986, n. 23.
- Gazzoni F., *Il contratto preliminare*, Torino, 2011.
- Gazzoni F., *La trascrizione immobiliare*, I, in *Comm. al cod. civ.*, diretto da P. Schlesinger, Milano, 1998.
- Gazzoni F., *Manuale di Diritto privato*, Napoli, 2009.
- Gazzoni F., *Profili della riserva di nomina*, in *Giurisprudenza commerciale*, 1982.
- Gazzoni F., *Trascrizione del preliminare di vendita e obbligo di dare*, in *Riv. not.*, 1997.
- Genovese A., *Le forme volontarie nella teoria dei contratti*, Padova, 1949.
- Ghestin-Desche, *Traité des contrats. La vent*, Paris, 1990.

- Ghinassi S., *La base imponibile nei trasferimenti immobiliari: il sistema del c.d. prezzo-valore*, in Quaderni Fondazione per il notariato - Novità e problemi nell'imposizione tributaria relativa agli immobili, 2006.
- Ghini A., *La cessione del contratto sotto il profilo dell'IVA nei vari settori di attività*, in *Il Fisco*, 1995, n. 15.
- Giannini G.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956.
- Giorgianni M., voce *Causa*, in *Enc. dir.*, VI, Milano, 1960.
- Giunchi P., Monteleone G., *Imposte fisse di registro ipotecarie e catastali*, studio n. 85/99/T.
- Giunchi P., Petteruti G., *Unicità e pluralità di negozi - Interpretazione delle disposizioni contenute in un atto*, studio n. 68/2002/T.
- Giusti A. e Paladini M., *Il contratto preliminare*, Milano, 1992.
- Gorla G., *Problemi sulla cedibilità dell'offerta contrattuale (di scambio), dell'opzione e del contratto preliminare*, in *Rivista di diritto civile*, parte I, 1963.
- Gorla L., *Promesse «condizionate» ad una prestazione*, in *Riv. dir. comm.*, 1968.
- Guarnieri A., *Diritti reali e diritti di credito, valore attuale di una distinzione*, Padova, 1979.
- Henrich D., *Il contratto preliminare nella prassi giuridica tedesca*, in *Riv. dir. civ.*, 2000, I.
- Iannello B., *Aspetti civilistici e fiscali del contratto preliminare*, in *Corriere tributario*, 2001, n. 46.
- Ingresso M., *Le operazioni imponibili ai fini dell'IVA*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1973, volume 44, parte I.
- Irti N., *Due saggi sul dovere giuridico (obbligo-onere)*, Torino, 1973.
- Irti N., *Il contratto tra faciendum e factum*, in *Studi sul formalismo negoziale*, Padova, 1999.
- Irti N., *La ripetizione del negozio giuridico*, Milano, 1970.
- Irti N., *Norma e luoghi*, Bari, 2006.
- Irti N., *Per una teoria analitica del contratto (a proposito di un libro di Giorgio Cian)*, 1972, ora in *Norme e fatti - Saggi di teoria generale del diritto*, Milano, 1984.
- Lavagnino B., *I redditi diversi: le plusvalenze*, in *Corriere tributario*, 1987, n. 27.
- Liotti P., *La trascrizione del preliminare: aspetti fiscali*, in *Rivista del notariato*, 1998, n. 3.
- Lombardi S., *Il contratto preliminare per persona da nominare e l'imposta sul valore aggiunto*, in *Bollettino tributario*, 1995, n. 10.

- Lunelli R., *Principio di competenza. Nuovi orientamenti sul principio di competenza nella determinazione del reddito d'impresa imponibile*, in *Bollettino tributario*, banca dati de "Il Sole 24 Ore".
- Lupi R., *Le imposte sui redditi, sul valore aggiunto e sui trasferimenti*, Milano, 1991.
- Mantello A., *L'inadempimento del contratto preliminare di vendita*, in *Riv. dir. comm.*, 2002.
- Marcheselli A., *Lo Statuto del contribuente: condivisione dei principi comunitari e nazionali, riflessi sulla validità per gli atti*, in *Dir. prat. trib.*, n. 3/2011.
- Marini A, voce *Caparra (dir. civ)*, in *Enc. Giur. Treccani*, V, Roma, 1988.
- Marongiu G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010.
- Masi G., *Il compromesso di vendita nell'imposta di registro*, in Commissione tributaria centrale, Anno 1983, volume I.
- Masi G., *Il compromesso di vendita nell'imposta di registro*, in Commissione tributaria centrale, 1983, volume II.
- Mastroiacovo V., *La "deroga" ai principî nello Statuto dei diritti del contribuente*, in "Rivista di Diritto finanziario e Scienza delle finanze", 2001.
- Merlo P., *Iva. Caparra confirmatoria distinta dall'anticipo*, in *La settimana fiscale*, 2000, n.26.
- Merlo P., *La qualificazione e la distinzione ai fini tributari e civilistici delle caparre, delle cauzioni e dei pegni*, in *Il Fisco*, 2004.
- Merlo P., *L'IVA e la caparra confirmatoria*, in *Il Fisco*, 1999, n. 12.
- Messineo F., *Contratto preliminare, contratto preparatorio e contratto di coordinamento*, in *Enciclopedia del diritto*, volume X, 1962.
- Mirabelli G., *Dei contratti in generale*, in *Commentario del codice civile*, Milano, 1961.
- Monteleone G., *Aspetti fiscali del contratto preliminare*, in *Rivista del notariato*, I, 2001.
- Montesano A., *Imposta di registro*, Edizioni "Il Sole 24 Ore", in *Codice tributario*, banca dati de "Il Sole 24 Ore".
- Montesano L., *Obbligo a contrarre*, in *Enc. Dir.*, XXIX.
- Montesano L., *Contratto preliminare e sentenza costitutiva*, Napoli, 1953.
- Montesano L., *Obbligazione e azione da contratto preliminare*, in *Rivista trimestrale di diritto e procedura civile*, 1970.
- Montesano L. *Contratto preliminare e sentenza costitutiva*, Napoli, 1953.
- Morello U., "Culpa in contraendo" ecc., in *La casa di abitazione tra normativa vigente e prospettive*, II, Milano, 1986.
- Muggia V., *Il contratto preliminare e l'imposta di registro*, in *Corriere tributario*, 1997, n. 27.

- Napoli G.E., *Il contratto preliminare del preliminare*, in *Riv. dir. civ.*, 2010.
- Nessi M., *Contratti con clausola per persona da nominare: problematiche Iva*, in *Il fisco*, 2006.
- Nicoletti C.A., *Significato attuale del contratto preliminare*, in *Riv. dir. comm.*, 1970, I.
- Nicolò R., voce *Adempimento*, in *Enc. Dir.*, I, Milano, 1958.
- Nussi M., *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996.
- Osti G., voce *Contratto*, in *Noviss. Dig. it.*, IV, Torino, 1959.
- Patti F., *Contratto preliminare per persona da nominare*, in *Rivista del notariato*, volume II, 2001.
- Pedrotti F., *Proventi conseguiti in sostituzione di redditi*, in *La settimana fiscale*, 2001, n. 15.
- Pennasilico M., *Il contratto per persona da nominare*, Milano, 1999.
- Pennasilico M., *Profili della contrattazione per persona da nominare*, Napoli, 1995.
- Perrone Capano R., *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977.
- Petrelli G., *Immobili abitativi. La nuova disciplina tributaria della base imponibile dei trasferimenti ai fini delle imposte indirette*, in *Il fisco* n. 7/2006, fascicolo n. 1.
- Petteruti G., *Unica disposizione avente ad oggetto più beni. Applicazione delle imposte ipotecarie e catastali*, studio n. 28/2005/T.
- Polimeni A., *I contratti preliminari di vendita*, in *Corriere tributario*, 1988, n. 42.
- Polimeni A., *Vendite ad efficacia obbligatoria, trattamento tributario agli effetti dell'imposta di registro ed invim*, in *Bollettino tributario*, 1986, n. 1.
- Puri P., *La "circolazione" del preliminare di vendita del costruttore e la fatturazione IVA*, in *Quaderni Fondazione per il notariato - La "Circolazione" del contratto preliminare di alienazione di immobili* - n. 1/2009.
- Ragucci G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009.
- Rascio R., *Il contratto preliminare*, Napoli, 1967.
- Ravazzoni A., *Gradualità dei vincoli*, ecc., in *Riv. not.*, 1994.
- Rebecca G. e Simoni M., *Preliminari di compravendita immobiliare quale prezzo*, in *La settimana fiscale*, 1999, n. 12.
- Renda A., *Del principio del contraddittorio anticipato*, in *Giust. trib.*, 237, 2007.
- Rescigno P., *Incapacità naturale e adempimento*, Napoli, 1950.
- Ricca F., *L'IVA nel contratto per persona da nominare*, in *Il Fisco*, 1994, n. 11.
- Ricci A., *L'occultamento di corrispettivo nelle compravendite immobiliari*, in *Il Fisco*, 1999, n. 7.

- Ricci A., Zucco F., *Il contratto preliminare di compravendita e la caparra confirmatoria tra Iva e imposta di registro*, in *Il Fisco*, 2005.
- Salvini L., *La "nuova" partecipazione del contribuente: dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre*, in *Riv. dir. trib.*, 2000.
- Salvini L., *Rivalsa (dir. trib.)*, Dig. IV, disc. Pubbl., sez. comm., Torino, 1996, XIII.
- Sammartino S., voce *Cessione del contratto (II diritto tributario)*, in *Enc. giur.*, Roma, 2001.
- Santoro Passarelli F., *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1957.
- Sapio G., *Appunti sulla dichiarazione di nomina nel contratto per persona da nominare*, in *La nuova giurisprudenza civile commentata*, II, 2001.
- Satta S., *L'esecuzione specifica dell'obbligo di concludere un contratto*, in *Foro it.*, 1950.
- Solfaroli Camillocci F., *Il preliminare di compravendita immobiliare*, in *Il Fisco*, 1998, n. 43.
- Speciale R., *Contratti preliminari e intese precontrattuali*, Milano, 1990.
- Stroffolino D., *Il quadro delle regole per anticipi ai fornitori, caparra confirmatoria e deposito cauzionale*, in *Informatore Pirola*, 1995, n. 43.
- Tamburrino G., *I vincoli unilaterali nella formazione progressiva del contratto*, Milano, 1954.
- Tassani T., *Il preliminare di vendita per persona da nominare. Le implicazioni e le correlazioni con la normativa fiscale*, in *I Quaderni della Fondazione Italiana per il Notariato*, n. 1/2009.
- Tassinari F., *Dalle proposte di acquisto al preliminare: analisi di una prassi immobiliare*, in *Dalle proposte di acquisto al preliminare formale, analisi di una prassi immobiliare*, Atti del Convegno di Bologna 24 aprile 1993, a cura di Marmocchi, Milano, 1995.
- Tesauro F., *Novità e problemi nella disciplina dell'imposta di registro*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1975, n. I.
- Tesauro F., *Istituzioni di diritto tributario*, volume II, parte speciale, VIII edizione, Milano, 2008.
- Tinelli G., *I principi generali dello Statuto del contribuente*, in *Il Fisco*, 2001.
- Toscano F., *Statuto dei diritti del contribuente e tutela dell'interesse fiscale (analisi dell'evoluzione dottrinale e giurisprudenziale)*, Torino, 2007.
- Toschi Vespasiani F., *Il "preliminare di preliminare" e la "proposta di acquisto accettata"*; *Giuri t.*, 2009.
- Trabucchi A., *Istituzioni di Diritto civile*, Padova, 2001.
- Trimarchi V.M., voce *Caparra (dir. Civ.)*, in *Enc. Giur.*, VI, Milano, 1960.
- Trocini S., *No allo sconto prima casa quando è cessione del contratto*, in *Fisco*

- Oggi, Rivista telematica dell'Agenzia delle Entrate, edizione dell'11 agosto 2009.
- Tundo F., "Dialogo Fisco-contribuente" tra contraddittorio anticipato e rispetto del termine per l'emanazione dell'avviso di accertamento, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2010.
- Uckmar V., *Regime fiscale del contratto preliminare di compravendita*, in *Dir. prat. Trib.*, 1949, I, 49.
- Uckmar V., voce *Registro*, in *Novissimo Digesto Italiano*, 1986.
- Uricchio A., *Commento all'art. 28 d.P.R. 131/86*, in *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, di D'Amati Nicola, Milano 1989.
- Verna G., *Preliminari rinforzati e variazioni IVA da insolvenze. Ovvero gli sconfinamenti del legislatore tributario*, in *Bollettino tributario*, 1997, n. 7.
- Violante A., *Recensione*, in *Le Corti di Bari, Lecce e Potenza*, 1967.
- Virgilio B., *Preliminare e soggettività contrattuale*, in *Rivista giuridica dell'edilizia*, volume I, 1982.
- Visalli N., *L'esecuzione in forma specifica dell'obbligo a contrarre (art. 2932 c.c.)*, Padova, 1995.
- Visentini B., in *Nota sulla situazione del personale e sullo stato dell'amministrazione finanziaria*, Istituto poligrafico dello Stato, Roma, 1975.
- Vitucci P., *Impegni assunti con il mediatore, ecc.*, in *Riv. not.*, 1994.
- Zanetti E. e Cerati S., *Il contratto di cessione d'azienda*, in *Il Fisco*, 2002, n. 32.



01. Vincenzo Atripaldi, *Diritto allo studio*, 1975
02. Massimo Panebianco, *Ugo Grozio e la tradizione storica del Diritto Internazionale*, 1975
03. Fulvio Fenucci, *L'assistenza scolastica nelle leggi delle regioni ad autonomia ordinaria*, 1976
04. P. Rescigno, V. Atripaldi, F. Fichera, A. Budetta, M. Panebianco, M. De Dominicis, S. De Val Aurisicchio, *Strutture di potere, democrazia e partecipazione*, 1975
05. Enzo Maria Marengi, *Aspetti delle competenze regionali in materia urbanistica*, 1976
06. Vincenzo Patalano, *Il delitto di mancanza alla chiamata delle armi*, 1976
07. E. Pacelli, A. Saraceni, *Nuova disciplina della edificabilità dei suoli*, 1977
08. A.M. Allagrande, G. Barbirotti, M. Della Casa, V. Grillo, A. Vitale, *Le proposte della commissione Gonella-Casaroli per la revisione del Concordato*, 1977
09. Giuliana Ziccardi Capaldo, *Le situazioni territoriali illegittime nel Diritto Internazionale*, 1977
10. Vincenzo Mileo, *Le comunioni tacite familiari*, 1977
11. Maria Vittoria Lupò Avagliano, *Regioni e riforma sanitaria*, 1978
12. Maria Vittoria Lupò Avagliano, *L'autonomia contabile regionale*, 1979
13. Francesco Caruso, *Le Anstalten nell'ordinamento italiano*, 1979
14. Vito Gallotta, *La formazione professionale nel quadro delle competenze delle regioni ad autonomia ordinaria*, 1979
15. Antonio Pistone, *La giurisdizione contabile della Corte dei Conti*, 1981
16. Silvio Lugnano, *Argomenti per uno studio di politica criminale*, 1982
17. Mario La Monica, *Oggetto giuridico e tipicità del delitto di ricorso abusivo al credito*, 1983
18. Mario La Monica, *Sul significato normativo del termine "reato"*, 1983
19. Antonio Pistone, *Il contenzioso tributario: un'ipotesi di riforma*, 1983
20. Giuseppe Maria Ruggiero, *L'organo internazionale*, 1984
21. Bartolomeo Selleri, *Il diritto di accesso agli atti del procedimento amministrativo*, 1984
22. Arturo De Luca, *Giustizia e legalità nella filosofia giuridica di Kant*, 1984
23. Francesco Domenico Riccioli, *La successione internazionale degli Stati al debito pubblico*, 1984
24. Bartolomeo Selleri, *Pubblica amministrazione e cittadino: alla ricerca della parità*, 1984
25. Giovanni Esposito, *La chiamata in correità*, 1988
26. Antonio Abet, *La guerra sociale. Potere e autorità nei rapporti tra ordinamento giuridico e comunità nazionale*, 1987
27. Sergio Moccia, *Carpzov e Grozio. Dalla concezione teocratica alla concezione laica del diritto penale*, 1988

28. Guido Clemente di San Luca, *Three papers*, 1990
29. Pasquale Landi, *Diritto ed economia. Saggio sulla "Riduzione della filosofia del diritto alla filosofia dell'economia"*, 1996
30. Cosimo Silvestro, *Contributo allo studio dell'inquadramento previdenziale*, 1996
31. Francesco Bertolini, *Rappresentanza parlamentare e attività di governo*, 1997
32. Maria Elisabetta de Franciscis, *Il Presidente degli Stati Uniti d'America. Costituzione e prassi*, 1996
33. Maria Luisa Tufano, *La c.d. eccezione di invalidità degli atti comunitari*, 1996
34. Raffaele Titomanlio, *Contributo in tema di risarcibilità dell'interesse legittimo*, 1996
35. Renata Spagnuolo Vigorita, *La liberalizzazione delle telecomunicazioni: dal monopolio alla concorrenza regolata*, 1998
36. Ferdinando Lignola, *L'applicazione della pena su richiesta delle parti La natura della sentenza. Questioni applicative*, 2000
37. Alfredo Contieri, *La programmazione negoziata. La consensualità per lo sviluppo. I principi*, 2000
38. Simone Valiante, *Pluralità dell'informazione e sistema radiotelevisivo*, 2001
39. Daniele Marrama, *La pubblicità ingannevole. Il giudice amministrativo e la natura giuridica delle decisioni delle authorities*, 2002
40. Giuliana Di Fiore, *Autorità di garanzia e interesse pubblico nelle comunicazioni integrate*, 2002
41. Chiara Orrei, *La tutela risarcitoria dell'interesse legittimo. Sviluppi giurisprudenziali e profili dogmatici*, 2002
42. Nino Paolantonio, *Contributo sul tema della rinuncia in diritto amministrativo*, 2003
43. Antonio Leo Tarasco, *La consuetudine nell'ordinamento amministrativo. Contributo allo studio delle fonti non scritte*, 2003
44. Simona D'Antonio, *Teoria e prassi nella tutela risarcitoria dell'interesse legittimo*, 2003
45. Alberto Zito, *Il danno da illegittimo esercizio della funzione amministrativa. Riflessioni sulla tutela dell'interesse legittimo*, 2003
46. Giancarlo Sorrentino, *Diritti e partecipazione nell'amministrazione di risultato*, 2003
47. Renata Spagnuolo Vigorita, *Politiche pubbliche del servizio sanitario*, 2003
48. Antonio Leo Tarasco, *Beni patrimonio e attività culturali: attori privati e autonomie territoriali*, 2004
49. Marco Calabrò, *Potere amministrativo e partecipazione procedimentale. Il caso ambiente*, 2004
50. Vincenzo Metafora, *Il danno non patrimoniale e la sua riconduzione nell'alveo dell'art. 2043 c.c. L'art. 2059 c.c. come sanzione civile indiretta*, 2004
51. Loredana Giani, *Funzione amministrativa ed obblighi di correttezza. Profili di tutela del privato*, 2005
52. Mariaconcetta D'Arienzo, *Profili costituzionali e regimi amministrativi nell'assetto del sistema radiotelevisivo*, 2005

53. Andrea Crismani, *I controlli esterni sulle pubbliche amministrazioni. Contributo alla sistemazione metodologica del procedimento di controllo sulla gestione*, 2005
54. Fortunato Gambardella, *Trasformazione urbana e modelli privatistici. Profili ricostruttivi delle società di trasformazione urbana*, 2005
55. Domenico D'Orsogna, *Contributo allo studio dell'operazione amministrativa*, 2005
56. Marialaura Cunzio, *La criminalità organizzata in Campania*, 2005
57. Francesca Attanasio, *Partecipazione di società di capitali in società di persone alla luce della riforma societaria*, 2005
58. Marina Specca, *Il processo di ristrutturazione del debito negli enti locali. Analisi degli strumenti più utilizzati e delle procedure da attivare*, 2005
59. Laura Lamberti, *Riflessioni sulle funzioni amministrative delle Regioni e degli Enti locali*, 2006
60. Alessandro Martini, *Profili giuridici della procreazione medicalmente assistita*, 2006
61. Maria Gabriella Ivone, *Riflessioni in tema di unioni di fatto. Le esperienze italiana e francese a confronto*, 2006
62. Luisa Marin, *Il principio di mutuo riconoscimento nello spazio penale europeo*, 2006
63. Salvatore Dettori, *Il rapporto di presupposizione nel diritto amministrativo. Contributo allo studio della funzione complessa*, 2006
64. Carla Acocella, *Pubblico e privato nella gestione dei servizi pubblici. Il contratto di servizio*, 2007
65. Luca Pardi, *Contributo allo studio del contratto di leasing per la realizzazione delle opere pubbliche per la realizzazione delle opere pubbliche*, 2007
66. Annalisa Giusti, *Contributo allo studio di un concetto ancora indeterminato: la discrezionalità tecnica della pubblica amministrazione*, 2007
67. Camillo Patriarca, *La distribuzione degli utili in natura*, 2008
68. Angelo Lalli, *Disciplina della concorrenza e diritto amministrativo*, 2008
69. Ivan Ingravallo, *Le amministrazioni territoriali dell'ONU*, 2008
70. Gabriella Ferranti, *La cooperazione giudiziaria in materia penale nelle convenzioni del Consiglio d'Europa e nel diritto dell'Unione europea*, 2008
71. Fulvio Maria Palombino, *Gli effetti della sentenza internazionale nei giudizi interni*, 2008
72. Gerardo Soricelli, *Il responsabile del procedimento amministrativo*, 2009
73. Giancarlo Sorrentino, *Interesse legittimo e pregiudizialità amministrativa*, 2010
74. Ilaria Amelia Caggiano, *Circolazione del denaro e strumenti di tutela*, 2010
75. Marta Simoncini, *La regolazione del rischio e il sistema degli standard. Elementi per una teoria dell'azione amministrativa attraverso i casi del terrorismo e dell'ambiente*, 2010
76. Anna Lazzaro, *Contributo in tema di risarcimento del danno da ritardo*, 2011





Finito di stampare  
nel mese di dicembre 2011  
dalla Cangiano Grafica srl

euro 15,00

ISBN 978-88-6342-306-8



9 788863 423068