

Circolazione del preliminare.

Cenni fiscali

Alberto Forte

novembre 2013

(A) Il contratto preliminare per persona da nominare

dichiarazione di nomina per contratto preliminare:

imposta fissa (art. 32 dpr 131/86)

- modello normativo
- difformità: imposta per l'atto cui si riferisce la dichiarazione

formulazione riferibile non al preliminare bensì al definitivo:
imposta **proporzionale**

dichiarazione di nomina riferita al preliminare (e non al definitivo)

(A) Il contratto preliminare per persona da nominare

tassazione di acconti e caparre
dichiarazione **oltre il termine** (art. 32 D.P.R. 131/86)
potrebbe condurre ad ipotizzare una **imposizione proporzionale**, se previsto il pagamento di caparre oppure di acconti

- alcuni Uffici fiscali ritengono che per determinare le modalità di tassazione della dichiarazione di nomina, si debba dare rilievo alla **proporzionalità dell'imposizione** (dello 0,50% oppure del 3%) di cui all'art. 10 della Tariffa.

(A) Il contratto preliminare per persona da nominare

tassazione di acconti e caparre

- conclusione non corretta; la tassazione della dichiarazione di nomina è **in ogni caso con l'imposta fissa**, se relativa ad un contratto preliminare.
- **Cassazione sez. trib., 17 maggio 2007, n. 14028**: in caso di contratti preliminari, la sola imposta «sull'atto» è quella fissa, mentre la tassazione proporzionale agli acconti (oggetto della controversia) deve intendersi quale imposta dovuta «in relazione ad un **atto ancora da stipulare**

Acconti iva con definitivo concluso e saldo versato dal soggetto nominato

- **Due rapporti**, rilevanti ai fini Iva:
 - tra **stipulante e promittente**, al momento dell'acconto;
 - tra **nominato e venditore**, al momento del contratto definitivo.
- prima tesi: **doppia imposizione** ai fini iva; la prima, in sede di preliminare, riguarda esclusivamente l'acconto; la seconda, in sede di definitivo, riguarda l'intero importo del prezzo convenuto.
- seconda tesi: **imposizione graduata**; in sede di preliminare, verrà tassato esclusivamente l'acconto, ed, in sede di definitivo, si tasserà esclusivamente l'importo di prezzo residuo (danno all'acquirente, che detrae l'importo fatturato e non l'intero importo corrisposto)
- terza tesi: per effetto della dichiarazione di nomina, diritto del venditore, alla **procedura di variazione**, per l'imposta addebitata allo stipulante sull'acconto.

Al momento della conclusione del contratto definitivo, al soggetto nominato acquirente dovrà essere emessa **fattura per l'intero importo previsto in contratto.**

- Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale Emilia-Romagna del 9 maggio 2002

Risoluzione 212/E 11 agosto 2009: può ammettersi la possibilità di applicazione della procedura di variazione in diminuzione dell'Iva in caso di nomina del terzo a seguito di stipula del preliminare.

Per la variazione in diminuzione dell'Iva ai sensi dell'art 26, secondo comma, del d.p.r. n. 633 del 1972, occorre verificare se, nel caso concreto, la **dichiarazione di nomina** sia effettuata nei termini e con le modalità previste dall'art. 1402 c.c., così da ritenere perfezionato un contratto per persona da nominare e, conseguentemente, prodotto l'effetto della sostituzione dell'originario contraente ex tunc.

(B) Cessione di contratto preliminare

- Essendo il preliminare soggetto ad imposta di registro in misura fissa, la cessione del preliminare è soggetta all'**imposta fissa**, anche ove si disponga la dazione di somme a titolo di caparra confirmatoria o di acconto
- Qualora la cessione del preliminare di compravendita avvenga **a titolo oneroso**, è tassabile **con l'aliquota proporzionale del 3%**, in quanto atto "avente per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale" ai sensi dell'art. 9, parte prima, della menzionata Tariffa del tributo di registro

(B) Cessione di contratto preliminare

- Il nuovo promittente acquirente può **dedurre**, in sede di registrazione del definitivo, le eventuali imposte proporzionali pagate dal soggetto cedente al momento della registrazione del preliminare.
- Se il cedente è soggetto Iva, la cessione sarà imponibile ai sensi dell'articolo 3, comma secondo, n. 5 del D.P.R. n. 633/1972; per l'**alternatività fra Iva e imposta di registro**, la cessione onerosa del preliminare è soggetta ad imposta di registro fissa.

(B) Cessione di contratto preliminare

- Se il cedente ha versato **un acconto sul prezzo**, la cessione del contratto preliminare non rientrerebbe fra le fattispecie atte a legittimare l'emissione di una **nota di variazione in diminuzione ai fini Iva** (ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972), volta a stornare la fattura relativa a detto acconto
- Possibile **dichiarazione di nomina** (come sopra)

Rilevanza della cessione del preliminare per imposte sul reddito

- La fattispecie non ha espressa disciplina nel TUIR (D.P.R. n. 917/1986).
- La cessione del preliminare **senza corrispettivo** non genera alcun incremento di ricchezza in capo al cedente.
- La **cessione a titolo oneroso** del preliminare di compravendita nell'esercizio di un'impresa commerciale concorra a formare **reddito d'impresa** dell'esercizio in cui viene effettuata la cessione del contratto.

Rilevanza della cessione del preliminare per imposte sul reddito

- Fuori dal reddito d'impresa, il corrispettivo può ricomprendersi categoria residuale dei **redditi diversi** disciplinati dall'art. 67 del Tuir? non constano pronunce dell'Amministrazione finanziaria
- La **tesi della non tassabilità** argomenta dalla mancanza, nell'ambito dell'elencazione residuale, ma esaustiva, del citato art. 67, di una disposizione che in maniera certa e inequivocabile attragga a tassazione la fattispecie in argomento.

Rilevanza della cessione del preliminare per imposte sul reddito

- Altra tesi: fattispecie ricondotta all'assunzione di un **obbligo di "fare, non fare, o permettere"** di cui alla suddetta lett. l).
- il corrispettivo concorrerebbe a formare il reddito complessivo del cedente come **reddito diverso**
- Ove il soggetto che lo corrisponde rivesta la qualifica di sostituto d'imposta, dovrà essere operata la **ritenuta** a titolo d'acconto

(C) Risoluzione del preliminare

Imposta registro **fissa** (entro il secondo giorno dalla conclusione del contratto)

- Mutuo dissenso: imposta fissa

Corrispettivo:

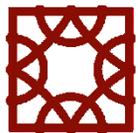
- **0,50%** se quietanza in atto
- **3%** se assunzione di obbligo di pagare

Iva: rettifica entro un anno

con **clausola risolutiva espressa:** rettificabilità oltre un anno

(D) Contratto a favore del terzo

Indetraibili le imposte versate dallo stipulante



Laboratorio
della Qualità
Notarile
Veritas filia temporis

