

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 13-2007/T

I profili fiscali dei nuovi obblighi dei mediatori e la disciplina tributaria del contratto preliminare

Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 7 settembre 2007

Lo Studio in sintesi (Abstract)

Parte I - I profili fiscali dei nuovi obblighi dei mediatori

1. Il mediatore è coobbligato solidale dipendente nel pagamento delle imposte per le scritture private non autenticate di natura negoziale stipulate a seguito della loro attività nella conclusione degli affari e obbligato alla registrazione delle stesse; egli è pertanto responsabile di imposta con diritto di rivalsa (disponibile), non ha diritto alla provvista (salvo espressa pattuizione in tal senso) e può essere destinatario dell'accertamento della maggiore imposta, nonché delle relative sanzioni anche per omessa registrazione. E' nullo il patto volto ad escludere la responsabilità del mediatore per la mancata registrazione o l'omesso versamento dell'imposta. Quanto alla rivalsa interna tra le parti contraenti si può ritenere che in sede di scrittura privata non autenticata possa comunque trovare applicazione la disciplina di cui all'art. 1475 c.c. per cui le spese (comprese dunque le imposte) sono a carico del compratore, se non è stato pattuito diversamente.

2. Dalla conclusione del preliminare cd. aperto discende l'obbligo in capo al mediatore di corrispondere il tributo e richiedere la registrazione entro venti giorni dalla conclusione dell'atto, con diritto di rivalsa successiva, ma questo momento non coincide con il diritto alla provvigione che maturerà solo alla conclusione dell'affare e quindi non prima della conclusione del preliminare cd. formale.

3.1. Se si verifica la stipula e la richiesta di registrazione del preliminare cd. formale notarile nei venti giorni dalla conclusione del preliminare cd. aperto, ancora non registrato ed allegato, il notaio, responsabile di imposta, è unico obbligato ai sensi dell'art. 10 lett. b) d.p.r. n. 131/1986 alla registrazione dell'atto notarile che "assorbe" quella relativa al preliminare cd. aperto allegato, con l'effetto, sotto il

profilo dell'obbligazione, di liberare i coobbligati, fermo restando il diritto di rivalsa per il pagamento del tributo nei confronti delle parti (diritto che nel caso del notaio può essere esercitato in un momento anteriore alla stipula dell'atto in ragione del diritto di provvista disciplinato "ex lege").

3.2. *Allo stesso modo, se si verifica la stipula e la richiesta di registrazione del preliminare cd. formale, redatto nella forma di scrittura privata non autenticata da un notaio in qualità di consulente giuridico, nei venti giorni dalla conclusione del preliminare cd. aperto, ancora non registrato ed allegato, l'ottemperanza all'obbligo di registrazione e del pagamento del tributo relativo al secondo atto (preliminare cd. formale) nel termine previsto per il primo (preliminare cd. aperto) da parte di uno solo dei soggetti obbligati libera di diritto gli altri coobbligati, costituendo adempimento dell'obbligazione medesima (art. 1292 codice civile). E' opportuno ricordare che in questo caso trattandosi di scrittura privata non autenticata il notaio, che ha operato in veste di consulente giuridico, non è obbligato alla registrazione ai sensi del d.p.r. n. 131/1986, benché ne possa curare l'adempimento su incarico delle parti.*

Parte II - La disciplina fiscale del contratto preliminare

4. *Il contratto preliminare è di regola soggetto all'obbligo di registrazione in termine fisso, salvo che sia formato mediante corrispondenza e purché per esso non sia prescritta la forma scritta ad substantiam. L'imposta di registro è dovuta in misura fissa (168 euro). Se il contratto preliminare è trascritto è dovuta in misura fissa (168 euro) anche l'imposta ipotecaria. Nell'ipotesi di preliminare redatto per scrittura privata non autenticata posto in essere da un soggetto passivo IVA che contenga pattuizioni relative ad acconti prezzo - o anche cd. puro se si accede ad un'interpretazione estensiva della regola della registrazione in caso d'uso prevista per le scritture private non autenticate - può ritenersi in linea di principio, e a determinate condizioni, che detto preliminare non debba essere registrato in termine fisso ma solo in caso d'uso. Tuttavia, a ben vedere, l'ambito operativo di questa regola è piuttosto limitato. In primo luogo, la presenza nel contratto preliminare di pattuizioni estranee al campo di applicazione dell'IVA, quali caparre confirmatorie o clausole penali, comporta l'insorgenza per l'intero preliminare dell'obbligo di registrazione in termine fisso. In secondo luogo, il preliminare è sempre soggetto all'obbligo di registrazione in termine fisso, anche se redatto per scrittura privata non autenticata e se preveda acconti prezzo, 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-quinquies) del medesimo d.p.r., a prescindere dalla circostanza che le suddette operazioni siano esenti o imponibili ai fini dell'imposta sul valore ag-*

giunto. In definitiva, nel settore immobiliare la registrazione in caso d'uso dei preliminari stipulati da soggetti passivi IVA per scrittura privata non autenticata potrebbe residuare rispetto ad un preliminare di cessione di fabbricato non ultimato, ad un preliminare di cessione di contratto o ad un preliminare di cessione di area fabbricabile.

5. Nei contratti preliminari sono presenti, di frequente, pattuizioni accessorie, quali ad esempio gli acconti prezzo, la caparra confirmatoria, la clausola penale, la caparra e la multa penitenziale, i depositi cauzionali, imponibili agli effetti dell'imposta di registro (pattuizioni rispetto alle quali occorre tener conto, peraltro, che qualora siano contenute nel preliminare cd. aperto, l'obbligo di corrispondere l'imposta di registro, nella misura dovuta, fa capo, seppur in via solidale, al mediatore). L'imposta di registro proporzionale versata per la dazione di somme a titolo di caparra confirmatoria o per gli acconti del prezzo è imputata all'imposta principale di registro dovuta per il contratto definitivo. Il meccanismo dell'imputazione determina però problemi interpretativi rispetto alla caparra confirmatoria – che è pattuizione estranea al campo di applicazione dell'IVA – nel caso in cui il definitivo sia soggetto ad IVA. Inoltre, la considerazione unitaria dell'operazione realizzata con la sequenza preliminare-definitivo, espressa dal suddetto meccanismo dell'imputazione, induce ad interpretare la nota all'art. 10 della tariffa in modo da evitare che la tassazione di caparre confirmatorie o di acconti prezzo comporti un'eccedenza rispetto alla tassazione del definitivo nell'ipotesi in cui sia esercitata dall'acquirente l'opzione sul prezzo valore, o qualora a quest'ultimo spetti un credito di imposta "prima casa".

Sommario: Parte I - I profili fiscali dei nuovi obblighi dei mediatori: 1. Il mediatore quale responsabile di imposta con diritto di rivalsa successiva. 2. Non necessaria coincidenza tra il momento in cui sorge l'obbligo del pagamento del tributo e della registrazione e quello in cui matura il diritto alla provvigione. 3. Caso in cui l'intervento del notaio «assorbe» il pagamento del tributo e la registrazione a cura del mediatore. Parte II – La disciplina fiscale del contratto preliminare: 4. L'obbligo di registrazione del contratto preliminare; 4.1 La regola della registrazione in caso d'uso delle scritture private non autenticate relative ad operazioni IVA; 4.2 La registrazione del contratto preliminare stipulato da soggetto passivo IVA per scrittura privata non autenticata; 4.3 Conclusioni in ordine all'obbligo di registrazione in termine fisso del contratto preliminare di cessione di fabbricato. 5. La disciplina fiscale delle clausole accessorie inserite nel contratto preliminare.

PARTE I

I profili fiscali dei nuovi obblighi dei mediatori

1. Il mediatore quale responsabile di imposta con diritto di rivalsa successiva.

Il comma 46 ⁽¹⁾ 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 ⁽²⁾ 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, che 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;

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 autenticate 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 ⁽³⁾.

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 e notifica della sua accettazione da parte del futuro venditore*" ⁽⁴⁾. 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» ⁽⁵⁾: il cd. preliminare formale, che a detta di alcuni autori si concreterebbe in una novazione oggettiva del rapporto ⁽⁶⁾.

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 ⁽⁷⁾.

In ogni caso, proseguendo nell'analisi, appare opportuno precisare che, con l'espressione «scritture private non autenticate 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, ovverosia 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*" ⁽⁸⁾, 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. E' evidente allora che più si riuscirà ad estendere in via interpretativa l'ambito delle intese pre-contrattuali, 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.

Premesso quanto sopra in ordine all'individuazione della fattispecie, occorre ora soffermarci sulla natura dell'obbligo del mediatore di cui al citato comma 46. Esso costituisce una situazione soggettiva che – al pari di situazioni analoghe previste dalle menzionate disposizioni – si aggiunge a quella di altri in funzione di semplificazione e di garanzia ⁽⁹⁾, ma con la particolarità che, rispetto al caso di specie, il mediatore non è parte necessaria della formazione dell'atto. E' chiaro allora che le considerazioni in ambito fiscale che seguono si riferiscono esclusivamente alle ipotesi in cui la scrittura privata non autenticata relativa ad un affare sia «riconducibile» – in termini civilistici – all'attività del mediatore ⁽¹⁰⁾.

Dall'interpretazione dell'art. 10 emerge con chiarezza che il mediatore è obbligato alla registrazione delle scritture suddette insieme alle parti contraenti, nel termine di venti giorni dalla data dell'atto (art. 13 del d.p.r. n. 131/1986) e dal tenore dell'art. 57 si ricava che lo stesso è solidalmente tenuto con le parti medesime al pagamento delle relative imposte.

Questa situazione soggettiva è riconducibile alla figura del responsabile di imposta, la cui definizione, anche ai fini delle imposte indirette, viene generalmente

mutuata dalla nozione rinvenibile nell'art. 64, comma 3, del d.p.r. n. 600 del 1973 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), per cui è responsabile di imposta "chi in forza di disposizione di legge è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi (...)".

L'obbligazione del responsabile, dunque, in ipotesi individuate dal legislatore stesso, si «aggiunge» a quella dei soggetti passivi dell'imposta per l'adempimento del tributo determinando tra essi un rapporto di coobbligazione.

Al riguardo, con riferimento agli obblighi che discendono dal citato comma 46, si osserva che mentre le parti contraenti sono coobbligate solidali in via paritetica (essendosi il presupposto verificatosi con riferimento ad entrambi), il mediatore è rispetto ad esse un coobbligato solidale in via dipendente e dunque la sua obbligazione sussiste se e in quanto sussista l'obbligazione del coobbligato principale ⁽¹¹⁾.

E' di tutta evidenza che questa affermazione, valida in termini generali, con riferimento invece al caso dei mediatori, deve essere «mitigata» da un'interpretazione ragionevole nel senso di limitarla al caso previsto dal menzionato comma 46 e cioè alla scrittura privata non autenticata di natura negoziale stipulata a seguito della attività del mediatore e di cui egli sia stato – evidentemente – "artefice" ⁽¹²⁾.

E' opportuno evidenziare che l'istituto del responsabile di imposta trova legittimazione nel nostro sistema tributario in ragione della previsione legale del diritto di rivalsa dello stesso nei confronti dei coobbligati in via paritetica ⁽¹³⁾. Come è noto, la rivalsa ottempera alla funzione di porre definitivamente a carico del soggetto passivo l'onere economico del prelievo fiscale subito da altro soggetto in applicazione di specifiche norme di legge ⁽¹⁴⁾. Ed infatti nel diritto tributario la regola generale è quella della rivalsa in ragione della parte eccedente la misura della propria partecipazione al presupposto del tributo sovvertendo le regole civilistiche della divisione in parti uguali per le ipotesi in cui manca una specifica disciplina della rivalsa. Conseguentemente qualora "la partecipazione al presupposto non sussiste e il decremento patrimoniale è stato subito da un soggetto coinvolto nel prelievo ma al quale non è riferibile la capacità contributiva manifestata dal presupposto, la rivalsa spetta per l'intero e ha funzione di realizzare il concorso al tributo in ragione dell'art. 53 Cost." ⁽¹⁵⁾.

Più precisamente, il responsabile d'imposta non è "obbligato" in senso stretto alla rivalsa: gli è riconosciuto un diritto soggettivo a rivalersi del tributo corrisposto, in quanto tale attribuito a tutela del solo proprio interesse, quindi pienamente disponibile ⁽¹⁶⁾. Il contrasto è stato percepito dalla Cassazione, che in diversi passi delle sue sentenze ha adombrato o espressamente rilevato l'incostituzionalità delle norme in questione ⁽¹⁷⁾; tuttavia la Corte costituzionale, investita della questione, la ha dichiarata inammissibile per difetto di adeguata motivazione in ordine alla rilevanza ⁽¹⁸⁾.

In conclusione sul punto, dunque, il mediatore ha, in quanto coobbligato dipendente (estraneo rispetto alla capacità contributiva manifestata dal presupposto), il diritto di esercitare la rivalsa per intero nei confronti delle parti contraenti coobbligate al pagamento del tributo.

E' bene precisare che l'istituto della rivalsa successiva è ritenuto sufficiente a rendere compatibile con il nostro sistema giuridico il rapporto di solidarietà tra più soggetti anche estranei al verificarsi del presupposto di imposta e non è rinvenibile alcun principio generalizzato (né in materia civile, né in materia tributaria) che renda imprescindibile per il soggetto coobbligato (sia in via paritetica, che in via dipendente) il diritto a ricevere la provvista ⁽¹⁹⁾.

Pertanto, i mediatori, relativamente alle scritture private non autenticate di natura negoziale stipulate a seguito della loro attività nella conclusione degli affari, in quanto responsabili di imposta sono solidalmente tenuti con le parti contraenti al pagamento dell'imposta senza diritto di richiedere la provvista, salvo che detto diritto emerga da apposite pattuizioni contrattuali. Si ricorda del resto che il diritto del notaio, anch'egli responsabile di imposta in relazione a fattispecie individuate, a ricevere la provvista discende da un'apposita disposizione di legge (art. 28, comma 3, della legge 16 febbraio 1913, n. 89).

In linea con le considerazioni sopra svolte (per cui per la legittimità a livello di sistema di un rapporto di coobbligazione solidale è sufficiente l'istituto della rivalsa successiva) non appare irragionevole che l'art. 58 del d.p.r. n. 131 del 1986, relativo alla surrogazione all'amministrazione, non annoveri anche i mediatori tra i soggetti che possono appunto surrogarsi in tutte le ragioni, azioni e privilegi spettanti all'amministrazione finanziaria. Si tratta infatti di una particolare cautela ⁽²⁰⁾ che il legislatore ha previsto solo per i soggetti di cui alle lett. b) e c) dell'art. 10 sopra citato; la disposizione, per come formulata, non sembra suscettibile di interpretazione estensiva.

Il mediatore, proprio in virtù dell'obbligazione solidale, potrà essere oggetto di un'azione di accertamento per il recupero dell'eventuale maggiore imposta e delle relative sanzioni (anche per quanto attiene all'obbligo della registrazione) ⁽²¹⁾. La solidarietà implica pertanto che l'amministrazione finanziaria avrà titolo per pretendere da ciascun coobbligato il pagamento dell'intero. Del resto il legislatore ha provveduto ad inserire all'art. 57 solo il comma 1 *bis* citato senza per nulla incidere sulla portata del comma 2 del medesimo articolo che prevede *"la responsabilità dei pubblici ufficiali non si estende al pagamento delle imposte complementari e suppletive"*.

Il mediatore, in termini operativi, sarà pertanto tenuto alla sottoscrizione e alla compilazione del *modello 69* dal quale dovranno risultare i suoi dati unitamente a quelli delle parti contraenti e al pagamento del tributo mediante l'apposito *modello F23*.

In tema di accertamento si ricorda che la stessa amministrazione finanziaria nella circ. n. 6/E del 6 febbraio 2007 ha avuto modo di precisare che, a seguito dell'estensione dei poteri di controllo previsti dagli artt. 32 e 33 del d.p.r. n. 600 del 1973 anche ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale, "si potrà accedere nei locali nei quali si esercita attività di intermediazione immobiliare, per acquisire dati e notizie riguardanti le mediazioni svolte, raffrontandole con le dichiarazioni sostitutive rese in atto dalle parti contraenti. Tale attività consentirà di rilevare l'eventuale omessa registrazione delle scritture private non autenticate di natura negoziale stipulate a seguito della conclusione di affari di intermediazione immobiliare (...)".

In merito agli eventuali patti stipulati tra i soggetti coobbligati occorre precisare che ai sensi dell'art. 62 del d.p.r. n. 131 del 1986 "i patti contrari alle disposizioni del presente testo unico, compresi quelli che pongono l'imposta e le eventuali sanzioni a carico della parte inadempiente, sono nulli anche fra le parti". Pertanto è nullo il patto volto ad escludere la responsabilità del mediatore per la mancata registrazione o l'omesso versamento dell'imposta; diversamente, le pattuizioni delle parti contraenti in forza delle quali l'imposta di registro fa carico ad una sola di esse, pur non essendo opponibile all'amministrazione finanziaria, è valida agli effetti civilistici per la regolamentazione dei rapporti interni ⁽²²⁾. Più precisamente, quanto alla rivalsa interna tra le parti contraenti si può ritenere che in sede di scrittura privata non autenticata e di contratto preliminare possa comunque trovare applicazione la disciplina di cui all'art. 1475 c.c. per cui le spese (comprese dunque le imposte) sono a carico del compratore, salvo che non sia stato pattuito diversamente. Questa conclusione (certamente valida con riferimento alle imposte proporzionali eventualmente corrisposte in sede di registrazione di contratto preliminare ai sensi della nota all'art. 10 del d.p.r. n. 131 del 1986 in quanto da "imputare" all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo e dunque relative alla vendita) pare sostenibile allo stesso modo con riferimento all'imposta fissa eventualmente corrisposta, trattandosi, anche in questo caso, di una "spesa" comunque sostenuta in ragione della vendita ⁽²³⁾.

2. Non necessaria coincidenza tra il momento in cui sorge l'obbligo del pagamento del tributo e della registrazione e quello in cui matura il diritto alla provvigione.

Abbiamo già evidenziato al paragrafo precedente come l'espressione scrittura privata non autenticata di natura negoziale sia idonea a ricomprendere in sé diverse fattispecie, tra cui sicuramente sia il preliminare cd. aperto che il preliminare cd. formale, e che qualora esse siano state stipulate a seguito della attività di un me-

diatore per la conclusione dell'affare in capo a quest'ultimo sorge l'obbligo di assoggettarle a registrazione e pagare la relativa imposta in forza delle modifiche apportate dal citato comma 46 al d.p.r. n. 131 del 1986. Occorre ora invece porre l'accento sulla circostanza che questo momento in cui sorge l'obbligo in capo al mediatore non coincide necessariamente con il momento in cui lo stesso matura il diritto alla provvigione, che ai sensi dell'art. 1755 del codice civile è riconosciuto per la conclusione dell'"affare".

Ed infatti, se per «affare» si ritiene *"non soltanto la conclusione di un contratto, ma altresì la concatenazione di una pluralità di negozi a contenuto patrimoniale ... tra loro collegati, diretti a realizzare un unico interesse economico"* ⁽²⁴⁾ si può sostenere che nella fattispecie in esame la conclusione dell'affare si concreti con la stipula del preliminare cd. formale, dato che è in tal senso la volontà stessa delle parti espressa nel preliminare cd. aperto diretta a ridefinire compiutamente il regolamento negoziale con la successiva stipulazione ⁽²⁵⁾. La dottrina ⁽²⁶⁾ ha osservato che l'affare può considerarsi concluso quando sussiste la fattispecie necessaria ad operare la modificazione giuridica idonea a realizzare l'interesse delle parti, che rispetto alla fattispecie in esame non può che essere, per lo meno, la stipula del preliminare cd. formale all'esito del quale discende con certezza la possibilità di invocare ai sensi dell'art. 2932 del codice civile l'eseguibilità del contratto definitivo ⁽²⁷⁾.

A conferma di questa ricostruzione si rileva che parte della dottrina ha dubitato della sussistenza dell'obbligo di corrispondere la provvigione *"quando, avendo ad oggetto l'incarico la conclusione del contratto definitivo, il mediatore sia riuscito a far concludere un semplice preliminare insuscettibile di esecuzione forzata in forma specifica a norma dell'art. 2932 c.c."* ⁽²⁸⁾.

D'altro canto l'analisi della prassi immobiliare dimostra che, in genere, le parti ritengono concluso l'affare e, dunque, dovuta la provvigione solo alla conclusione del preliminare cd. formale (se non addirittura al definitivo) considerando opportuno attendere l'esito della completa istruttoria (specie appunto nell'ipotesi di successivo preliminare stipulato per atto notarile) per procedere al pagamento del mediatore.

In definitiva dalla conclusione del preliminare cd. aperto discende l'obbligo in capo al mediatore di corrispondere il tributo e richiedere la registrazione entro venti giorni dalla conclusione dell'atto, con diritto di rivalsa successiva, ma questo momento non coincide ⁽²⁹⁾ con il diritto alla provvigione che maturerà solo alla conclusione dell'"affare" e quindi non prima della conclusione del preliminare cd. formale.

3. Caso in cui l'intervento del notaio «assorbe» il pagamento del tributo e la registrazione a cura del mediatore.

La sequenza preliminare cd. aperto e preliminare cd. formale potrà essere di

due tipi: scrittura privata non autenticata seguita da scrittura privata non autenticata; scrittura privata non autenticata seguita da scrittura privata autenticata. A seconda che si verifichi la prima o la seconda fattispecie diversi saranno i soggetti coinvolti nell'obbligo di registrazione e del pagamento della relativa imposta ⁽³⁰⁾.

Nel caso della sequenza scrittura privata non autenticata scrittura privata non autenticata obbligati in solido saranno per il primo atto il mediatore e le parti contraenti, per il secondo solo queste ultime (non potendosi qualificare il secondo atto stipulato "a seguito della attività del mediatore per la conclusione dell'affare", bensì a seguito della volontà espressa nel preliminare cd. aperto). Nel caso invece della sequenza scrittura privata non autenticata scrittura privata autenticata obbligati in solido saranno per il primo atto il mediatore e le parti contraenti, per il secondo atto il notaio rogante in via principale e le parti contraenti anche in via complementare o suppletiva.

In ogni caso, la modifica apportata dal comma 46 cit. agli artt. 10 e 57 d.p.r. n. 131/1986 sotto il profilo dei soggetti obbligati si inserisce senza altre modifiche sostanziali sull'impianto normativo previgente; dunque sia il preliminare cd. aperto sia il preliminare cd. formale sono atti soggetti a registrazione secondo le disposizioni del d.p.r. n. 131 del 1986 in materia di imposta di registro, salvo nel caso di operazioni "soggette ad IVA" ⁽³¹⁾.

Più precisamente, ai sensi dell'art. 10 della tariffa parte prima allegata al citato d.p.r. "i contratti preliminari di ogni specie" scontano l'imposta in misura fissa; la nota, come noto, prevede 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 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. (...)"*.

Pertanto, nel caso di atti soggetti all'imposta di registro, in presenza di una sequenza di due preliminari (uno cd. aperto seguito da quello cd. formale) i soggetti obbligati dovranno procedere alla registrazione e alla relativa tassazione: qualora si tratti di due preliminari "puri" dovranno essere applicate due imposte fisse, nel caso invece in cui siano previsti in atto pagamenti di acconti prezzo o caparre gli stessi sconteranno l'imposta in misura proporzionale (rispettivamente del 3 e dello 0,50 per cento) una sola volta (evidentemente quando la pattuizione inserita nei predetti preliminari abbia il medesimo oggetto).

In presenza della sequenza negoziale di cui sopra, si può facilmente evidenziare un interesse (inteso in senso ampio) del mediatore ad indurre le parti a stipulare il preliminare successivo, cd. formale, quanto prima e comunque nel termine di venti giorni dalla conclusione del preliminare cd. aperto, termine previsto, ex art. 13, comma 1, d.p.r. n. 131 del 1986, per la registrazione dello stesso. E ciò sia per maturare quanto prima il diritto alla provvigione, sia per vedersi liberato dalla re-

sponsabilità per la registrazione nonché dal rapporto di coobbligazione solidale nel pagamento del tributo rispetto al preliminare cd. aperto.

Questa considerazione appare valida ⁽³²⁾ sia nell'ipotesi della sequenza scrittura privata non autenticata - scrittura privata non autenticata, sia nell'ipotesi della sequenza scrittura privata non autenticata - scrittura privata autenticata. Dunque, sia qualora il preliminare cd. formale sia stato redatto da un notaio in qualità di consulente giuridico (nel qual caso però il notaio non è obbligato alla registrazione ai sensi del d.p.r. n. 131/1986, benché ne possa curare l'adempimento su incarico delle parti) ⁽³³⁾, che in qualità di pubblico ufficiale, in ogni caso l'ottemperanza all'obbligo di registrazione e del pagamento del tributo relativo al secondo atto (preliminare cd. formale) nel termine previsto per il primo (preliminare cd. aperto) da parte di uno solo dei soggetti obbligati libera di diritto gli altri coobbligati, costituendo adempimento dell'obbligazione medesima (art. 1292 codice civile).

Infatti, procedendo nei termini di cui sopra, ovvero stipulando il preliminare cd. formale quanto prima in modo da consentirne la registrazione nel termine di venti giorni dalla conclusione del preliminare cd. aperto, ai sensi dell'art. 11 comma 7 d.p.r. n. 131/1986 *"la richiesta di registrazione di un atto vale anche per gli atti ad esso allegati ma non importa applicazione dell'imposta se si tratta di documenti che costituiscono parte integrante dell'atto, di frazionamenti, planimetrie, disegni, fotografie e simili ovvero di atti non soggetti a registrazione"*. Pertanto la stipula e la richiesta di registrazione del preliminare cd. formale, che rechi in allegato il preliminare cd. aperto stipulato e non ancora registrato, nel termine dei venti giorni dalla conclusione del preliminare cd. aperto, assolve anche all'obbligo di registrazione di quest'ultimo, ai sensi e per gli effetti del citato art. 11.

In tal caso, dunque, il mediatore è liberato dall'obbligo di registrazione del preliminare cd. aperto, non potendo il medesimo atto essere registrato due volte.

Se allora si verifica la stipula e la richiesta di registrazione del preliminare cd. formale per atto pubblico o scrittura privata autenticata nei venti giorni dalla conclusione del preliminare cd. aperto, ancora non registrato ed allegato, il notaio, responsabile di imposta, è unico obbligato ai sensi dell'art. 10 lett. b) d.p.r. n. 131/1986 alla registrazione dell'atto notarile che "assorbe" quella relativa al preliminare cd. aperto allegato, con l'effetto, sotto il profilo dell'obbligazione, di liberare i coobbligati, fermo restando il diritto di rivalsa per il pagamento del tributo nei confronti delle parti (diritto che nel caso del notaio può essere esercitato – come già ricordato – in un momento anteriore alla stipula dell'atto in ragione del diritto di provvista disciplinato *ex lege*).

In tale ipotesi, in prima battuta si potrebbe ritenere che – in applicazione delle regole generali che presiedono all'imposta di registro – si debba corrispondere l'imposta in misura fissa per ciascun atto, tuttavia non appare infondato – da un

punto di vista del rigore scientifico – il tentativo di indagare se ci siano argomenti a sostegno della corresponsione di un'unica imposta fissa, nel caso, ovviamente, si tratti di preliminari "puri".

In primo luogo si potrebbe argomentare in ragione della posizione di taluna dottrina in merito al rapporto tra preliminare e definitivo che emerge dall'analisi del regime fiscale previsto dall'art. 10 della tariffa parte prima, d.p.r. n. 131/1986 ed in particolare dalla già citata nota ivi prevista, secondo la quale l'imposta di registro pagata per la caparra confirmatoria o per gli acconti sul prezzo è imputata all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo. Si osserva infatti al riguardo che si ha in questa disciplina *"un sostanziale abbandono della concezione dell'imposta di registro come "imposta d'atto", per tener invece conto ... dell'unicità dell'affare, che postula appunto unicità di tassazione"* ⁽³⁴⁾.

In senso non dissimile si è affermato che *"la vicenda negoziale preliminare-definitivo debba essere sempre apprezzata, agli effetti fiscali, come unica manifestazione di capacità contributiva"* ⁽³⁵⁾. La rilevanza che sarebbe riconosciuta all'unicità della vicenda negoziale nell'ambito del sistema dell'imposta di registro nella sequenza preliminare-definitivo dovrebbe, a maggior ragione, essere riconosciuta nella sequenza preliminare aperto-preliminare formale.

Inoltre va evidenziato che la peculiare relazione esistente tra preliminare e definitivo ha indotto la Cassazione, sotto un profilo più generale e non strettamente fiscale, ad affermare in diverse occasioni che *"nel caso di più scritture successive relative alla graduale costituzione di uno stesso rapporto giuridico, qualunque sia il contenuto di un vincolo obbligatorio voluto dalle parti, occorre avere riguardo al contratto definitivo e non a quello preliminare, sicché, quando si tratta di accertare il contenuto dei singoli patti e di interpretare le singole clausole, bisogna aver riguardo solo al primo (n.d.a. il definitivo) che assorbe e toglie efficacia al contratto preliminare e detta l'unica disciplina sul rapporto che ne forma l'oggetto"* ⁽³⁶⁾.

E tale assorbimento dell'efficacia del preliminare ad opera del definitivo appare ancor più evidente nella relazione preliminare cd. aperto - preliminare cd. formale: si tratta in entrambi i casi di sequenze non necessarie, ma indubbiamente tra loro strumentali ⁽³⁷⁾.

Appare utile in merito richiamare la posizione di un'autorevole dottrina che con riferimento a tali vicende ritiene *"appropriato parlare di «formazione progressiva»"*, argomentando nel senso che *"la formula in questione nel nostro caso si rivela veramente significativa sol che si insista sulla profonda differenza del fenomeno in cui la fattispecie o il contenuto non sono completamente formati o non sia ancora terminato il procedimento di conclusione. L'immagine della «progressione» rende, invero, particolarmente bene l'idea di un costante piano di interessi sul quale si avvicendano fattispecie diverse in modo da giungere per gradi al risultato finale degli*

effetti necessari" ⁽³⁸⁾.

Trasfondendo questa logica alla sequenza preliminare cd. aperto – preliminare cd. formale, ne deriva che nel momento in cui si procede alla registrazione del preliminare cd. aperto, quale allegato del preliminare cd. formale, è a quest'ultimo che dovrebbe farsi riferimento per la determinazione degli effetti giuridici (i quali sono ai sensi dell'art. 20 d.p.r. n. 131/1986 l'oggetto dell'imposizione di registro) ⁽³⁹⁾. La formalità eseguita sarebbe allora una sola e conseguentemente sarebbe da corrispondere una sola volta l'imposta in misura fissa.

Per completezza si precisa che non sembra invece utile – al fine di pervenire al medesimo risultato in termini di tassazione – argomentare dal dato testuale che emerge dal citato art. 11 laddove si fa riferimento all'inapplicabilità dell'imposta agli allegati che costituiscono "parte integrante" dell'atto assoggettato a registrazione. Ed infatti, anche dall'analisi della prassi amministrativa sul punto, emerge che tale disposizione è stata invocata – ad esempio in tema di procure – con riferimento, cioè, a quegli atti che debbono rimanere annessi all'atto medesimo in originale o in copia, argomentando sulla base dell'art. 51, n. 3 della legge notarile (n. 89 del 1913) ⁽⁴⁰⁾.

PARTE II

La disciplina fiscale del contratto preliminare

La novità legislativa di cui al comma 46 in esame offre l'occasione per esaminare, sotto un profilo più generale, gli aspetti fiscali del contratto preliminare di maggiore interesse operativo, con particolare riguardo anche alla disciplina tributaria di alcune pattuizioni ⁽⁴¹⁾ che più di frequente ricorrono in tale sede contrattuale, quali ad esempio gli acconti prezzo, la caparra confirmatoria, la clausola penale, la caparra e la multa penitenziale, i depositi cauzionali, tenendo conto, peraltro, che qualora tali pattuizioni siano contenute nel preliminare cd. aperto, l'obbligo di corrispondere l'imposta di registro, nella misura dovuta (senza diritto di provvista, salvo espressa pattuizione) fa capo, seppur in via solidale, al mediatore.

4. L'obbligo di registrazione del contratto preliminare.

Nel sistema dell'imposta di registro per stabilire se un determinato atto debba essere obbligatoriamente registrato in termine fisso (decorrente di regola dalla data della sua formazione) ovvero sia soggetto a registrazione solo in caso d'uso ⁽⁴²⁾ occorre verificare se esso sia riconducibile ad una delle categorie indicate, rispettiva-

mente, nella prima e nella seconda parte della tariffa, allegate al d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131.

L'art. 5 comma 1 d.p.r. n. 131 cit. prevede infatti che «*sono soggetti a registrazione in termine fisso gli atti indicati nella parte prima della tariffa e in caso d'uso quelli indicati nella parte seconda*».

L'art. 10 della tariffa parte prima, cit., include la categoria negoziale dei «contratti preliminari di ogni specie» ⁽⁴³⁾ fra gli atti soggetti all'obbligo di registrazione in termine fisso, prevedendo l'applicazione dell'imposta in misura fissa (attualmente pari a 168 euro).

Il silenzio della norma in ordine alla forma del contratto preliminare dovrebbe indurre a ritenere la stessa di regola irrilevante (fatto salvo quanto precisato nel paragrafo successivo con riferimento al preliminare relativo ad operazioni soggette ad IVA). Tuttavia, l'art. 10 va coordinato con quanto previsto dall'art. 1 lett. a) della tariffa parte seconda ⁽⁴⁴⁾, cit., secondo cui il contratto preliminare è assoggettato all'obbligo di registrazione solo in caso d'uso qualora sia formato mediante corrispondenza ⁽⁴⁵⁾ e per esso non sia richiesta dal codice civile la forma scritta a pena di nullità.

Ne deriva allora che la regola della registrazione solo in caso d'uso per i contratti stipulati per corrispondenza non si applica alla tipologia di preliminare più frequentemente utilizzata nella prassi contrattuale (ed al quale si riferisce sostanzialmente il presente studio), ossia al preliminare relativo a cessioni immobiliari, poiché si tratta di contratto che, ai sensi del combinato disposto degli artt. 1351 e 1350 cod. civ., deve farsi per iscritto. Esso è, quindi, soggetto all'obbligo di registrazione in termine fisso, anche se formato per corrispondenza.

Il preliminare stipulato per scrittura privata non autenticata non è, inoltre, riconducibile all'art. 2 della parte seconda della tariffa perché tale norma considera «*le scritture private non autenticate ad eccezione dei contratti di cui all'art. 5 della tariffa, parte I quando l'ammontare dell'imposta risulti inferiore a 168 euro ...*» ⁽⁴⁶⁾, fattispecie che non può verificarsi rispetto al preliminare, per il quale l'art. 10 cit. prevede comunque l'applicazione dell'imposta in misura fissa.

Nell'ipotesi di registrazione obbligatoria, l'omissione della relativa richiesta comporta ai sensi dell'art. 69 d.p.r. n. 131/1986 l'applicazione di una sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'imposta dovuta.

È bene ricordare che nel caso di contratto preliminare stipulato per atto pubblico o per scrittura privata autenticata (o con sottoscrizione accertata giudizialmente) trascritto nei pubblici registri immobiliari, ai sensi dell'art. 2645-*bis* cod. civ., è dovuta l'imposta ipotecaria in misura fissa (ex art. 4 della tariffa allegata al d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347).

4.1 La regola della registrazione in caso d'uso delle scritture private non autenticate relative ad operazioni IVA.

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.

Per questi atti, infatti, il primo periodo del comma 2, dell'art. 5 citato, 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, ossia da un lato indica alcune operazioni che debbono considerarsi "*soggette ad IVA*" anche se non imponibili o esenti ⁽⁴⁷⁾, da un altro lato 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.

In particolare, l'art. 5 comma 2 d.p.r. n. 131/1986 prevede 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*» ⁽⁴⁸⁾.

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.

Con riferimento a queste operazioni vale la regola generale dell'obbligo di registrazione in termine fisso anche per la scrittura privata non autenticata ⁽⁴⁹⁾.

4.2 La registrazione del contratto preliminare stipulato da soggetto passivo IVA per scrittura privata non autenticata.

Nell'ipotesi di preliminare redatto per scrittura privata non autenticata e posto in essere da un soggetto passivo IVA, occorre, dunque, prima di tutto verificare se

esso possa considerarsi relativo ad operazioni soggette ad IVA ⁽⁵⁰⁾.

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.

Infatti, pur ritenendosi 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 ⁽⁵¹⁾, 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 ⁽⁵²⁾.

Una tale interpretazione pare conforme anche al dettato letterale dell'art. 5 comma 2 atteso 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.

È riconducibile a tale norma anche (anzi, a maggior ragione) l'ipotesi del preliminare che preveda 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) 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 ⁽⁵³⁾.

Tuttavia, pur 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 bene avere presente 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 (su cui *infra*), 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 consentirebbero 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-*quinquies*) 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)⁽⁵⁴⁾, ma ha anche introdotto ulteriori significative deroghe al principio di alternatività nel settore immobiliare⁽⁵⁵⁾.

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⁽⁵⁶⁾.

Si noti, però, che qualora l'operazione si riferisca 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 tratta specificamente 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 DPR 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.

In definitiva, 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 estremamente ridotto di fattispecie. Si pensi, ad esempio, oltre all'ipotesi del preliminare di cessione di fabbricato non ultimato, al preliminare di cessione di contratto o al preliminare di cessione di area fabbricabile.

È bene comunque ricordare che anche qualora ricorra la possibilità di registrare una scrittura privata non autenticata solo in caso d'uso, potrebbe essere comunque opportuno procedere alla registrazione (a prescindere cioè dal verificarsi del caso d'uso) al fine di attestare l'esistenza dell'atto ed attribuire allo stesso data certa di fronte ai terzi, ai sensi degli artt. 2704 cod. civ. e 18 d.p.r. n. 131/1986.

4.3 Conclusioni in ordine all'obbligo di registrazione in termine fisso del contratto preliminare di cessione di fabbricato

Riepilogando quanto esaminato nei precedenti paragrafi relativi alla registrazione del contratto, con riferimento al preliminare di vendita di fabbricato, o porzione di fabbricato (di cui all'art. 10 nn. 8-*bis*) e 8-*ter*) d.p.r. n. 633 del 1972) - il quale rappresenta la tipologia di maggiore diffusione nella prassi degli affari e che solitamente può comportare il coinvolgimento dell'attività di un mediatore immobiliare - si può concludere che in tal caso il contratto è sempre soggetto all'obbligo di registrazione in termine fisso, a prescindere dalla forma della stipulazione (atto per corrispondenza, scrittura privata non autenticata, scrittura privata autenticata o atto pubblico) ed a prescindere dalla qualifica di soggetto passivo IVA del promittente venditore.

Tale conclusione appare peraltro conforme all'indirizzo legislativo emergente dagli interventi normativi di questi ultimi tempi, ivi compreso il comma 46 in esame, indirizzo volto ad assicurare la trasparenza fiscale delle contrattazioni immobiliari.

5. La disciplina fiscale delle clausole accessorie inserite nel contratto preliminare.

a) Gli acconti prezzo

Nei contratti preliminari è prevista, frequentemente, accanto al contenuto tipico relativo all'assunzione dell'obbligo a contrarre il definitivo, un'anticipazione di al-

cuni effetti propri di quest'ultimo, quale il pagamento del prezzo.

L'art. 10 della tariffa parte prima cit. 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*».

Gli acconti prezzo, qualora riguardino operazioni "soggette ad IVA", da un lato rilevano al momento del pagamento (o della fatturazione) agli effetti di questo tributo, ai sensi dell'art. 6 comma 4 d.p.r. n. 633/1972 cit., comportando l'addebito o l'esenzione dall'IVA secondo il regime dell'operazione cui si riferiscono, da un altro lato rilevano sotto il profilo dell'applicazione dell'imposta di registro secondo il regime dell'alternatività disposto dall'art. 40 d.p.r. n. 131/1986.

Ne deriva in particolare, ad esempio, che nel caso di preliminari complessi relativi a cessioni di fabbricati di cui al n. 8-*bis* cit., l'imposta di registro è dovuta in misura fissa se si tratta di operazioni, e quindi di acconti prezzo, imponibili; mentre nel caso di preliminari relativi a cessioni di fabbricati cd. strumentali per natura di cui al n. 8-*ter* cit., l'imposta di registro è dovuta in misura fissa anche se l'operazione, e quindi l'acconto, è esente.

È utile ricordare quanto agli acconti prezzo imponibili agli effetti dell'IVA che la nota II-*bis* all'art. 1 della tariffa parte prima, allegata al d.p.r. n. 131/1986 consente di applicare detto tributo con l'aliquota ridotta del 4% qualora nel preliminare siano contenute le dichiarazioni relative alla possidenza dei requisiti previsti per le cd. agevolazioni "prima casa" ⁽⁵⁷⁾.

Nel caso di acconti prezzo "non soggetti ad IVA", la nota all'art. 10 della tariffa, cit., dispone l'applicazione dell'imposta di registro proporzionale nella misura (3%) di cui all'art. 9 della tariffa parte prima, cit., relativo agli atti di obbligazione e, più in generale, alle prestazioni aventi contenuto patrimoniale.

Qualora si tratti di acconti prezzo pattuiti nel preliminare e da versare contestualmente o successivamente alla stipula dello stesso, ma comunque prima del definitivo, il richiamo per la tassazione degli acconti all'art. 9 della tariffa parte prima, d.p.r. n. 131/1986, nonché il dato letterale della nota all'art. 10 cit. (che si riferisce alle "previsioni" in atto) inducono a concludere nel senso che sono da assoggettare all'imposta di registro nella misura proporzionale del 3 per cento al momento della registrazione del preliminare anche gli acconti pattuiti e non contestualmente versati⁽⁵⁸⁾.

L'imposta di registro così pagata è imputata all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo.

La detraibilità dell'imposta di registro assolta alla registrazione del preliminare da quella dovuta sul definitivo dimostra la considerazione unitaria dell'operazione che si realizza nella sequenza preliminare-definitivo, da intendere come unica manifestazione di capacità contributiva, per cui la disciplina dell'imposta di registro «assoggetta ad imposta proporzionale il solo contratto definitivo e, laddove nel contesto del contratto preliminare emerga ulteriore materia imponibile, ma in ordine a pattuizioni funzionali alla definitiva conclusione dell'affare (per il versamento di caparre o la previsione di acconti sul prezzo, ad es.) stabilisce che l'imposta percetta alla registrazione del preliminare medesimo sia detratta da quella dovuta sul contratto definitivo» ⁽⁵⁹⁾.

È evidente, però, che l'operatività di questo meccanismo di imputazione potrebbe risultare compromessa in caso di esercizio dell'opzione "prezzo-valore", a meno che non si acceda alle conclusioni di cui meglio di seguito.

Il meccanismo dell'imputazione è riferito all'importo pagato per gli acconti prezzo (e per le caparre confirmatorie).

Non è chiaro, tuttavia, se tale imputazione comporti la detrazione dall'imposta di registro dovuta per il definitivo dell'intero importo dell'imposta proporzionale ovvero se da quest'ultimo vadano sottratti in ogni caso 168 euro, pari alla misura fissa dell'imposta di registro, che sarebbe stata dovuta ai sensi dell'art. 10 tariffa cit. per il preliminare ma che è assorbita dall'imposta proporzionale – secondo l'ordinario principio di alternatività tra imposta proporzionale ed imposta fissa (arg. ex art. 41 d.p.r. n. 131/1986) ⁽⁶⁰⁾ – in sede di registrazione del preliminare. Al riguardo si osserva che ritenere detraibile l'intero importo comporterebbe di fatto una mancanza di tassazione rispetto al contratto preliminare complesso registrato, una volta conclusa la sequenza preliminare-definitivo, diversamente dal contratto preliminare puro, per il quale non è prevista la possibilità di imputazione dell'imposta fissa pagata al momento della relativa registrazione.

L'Amministrazione finanziaria ritiene 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» ⁽⁶¹⁾; affermazione la quale tuttavia 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» ⁽⁶²⁾.

b) La caparra confirmatoria

La caparra confirmatoria (art. 1385 c.c.) è ritenuta, per opinione prevalente, pattuizione estranea al campo di applicazione dell'IVA non potendo, per definizione, essere considerata "corrispettivo" di una cessione di beni o di una prestazione di

servizi ai fini dell'applicazione del suddetto tributo ⁽⁶³⁾. Il presupposto di operatività di tale pattuizione è, infatti, l'inadempimento dell'obbligazione principale, con la quale non può cumularsi, essendo rispetto a questa in rapporto di concorso alternativo. Inoltre la caparra confirmatoria, che ha carattere reale e deve per sua natura essere prestata prima dell'esecuzione dell'obbligazione principale, non può essere considerata anticipazione del corrispettivo agli effetti dell'art. 6 comma 4 d.p.r. n. 633/1972 cit. ⁽⁶⁴⁾.

Qualora, però, successivamente in sede di stipulazione del contratto definitivo "*soggetto ad IVA*", la caparra, anziché essere restituita, venga imputata alla prestazione dovuta (ex art. 1385 comma 1 c.c.), l'applicazione dell'IVA avverrà evidentemente anche su tale importo ⁽⁶⁵⁾.

La dazione di somme a titolo di caparra confirmatoria, convenuta in un contratto preliminare, comporta dunque l'applicazione dell'imposta proporzionale di registro, nella misura di cui all'art. 6 della tariffa parte prima allegata al d.p.r. n. 131/1986 cit. (0,50%) ⁽⁶⁶⁾.

La nota all'art. 10 prevede anche per queste somme l'imputazione all'imposta principale di registro dovuta per il contratto definitivo (per la quale valgono le medesime considerazioni svolte con riferimento agli acconti prezzo).

Nell'ipotesi in cui, però, il contratto definitivo sia "*soggetto ad IVA*", applicandosi l'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'art. 40 d.p.r. n. 131/1986, cit., l'imposta proporzionale pagata per la caparra non può evidentemente essere imputata.

Secondo l'opinione prevalente, esisterebbe per questa ipotesi una lacuna incolmabile non avendo la legge previsto il rimborso dell'imposta di registro pagata sulla dazione della caparra rimasta in operativa ⁽⁶⁷⁾.

Al riguardo si osserva, però, come ritenere inammissibile il rimborso dell'imposta di registro, specie ove la caparra venga imputata a corrispettivo in sede di un definitivo imponibile agli effetti dell'IVA, contrasti non solo con il principio di alternatività tra le due imposte di cui all'art. 40 d.p.r. n. 131 cit., ma anche con la considerazione unitaria dell'operazione realizzata con la sequenza preliminare-definitivo, considerazione alla base della disciplina fiscale del preliminare e del meccanismo dell'imputazione ⁽⁶⁸⁾.

Peraltra anche la Corte di cassazione (sentenza 28 novembre 2000 n. 15276) ha evidenziato con riferimento al meccanismo dell'imputazione, di cui alla nota all'art. 10 cit., come esso «risponde all'esigenza di evitare duplicazioni d'imposta (Ris. Min. Fin. – Dir. Tasse e Imposte Indirette sugli Affari, 8 agosto 1992, n. 260359). E, appunto per questo, non si comprende perché non debba trovare applicazione nell'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 es-

sere assoggettato all'imposta proporzionale di registro (art. 40, d.p.r. n. 131/86)».

c) L'opzione per l'applicazione del cd. prezzo valore

La considerazione unitaria dell'operazione realizzata con la sequenza preliminare-definitivo, espressa dal meccanismo dell'imputazione di cui alla nota all'art. 10 cit., potrebbe risultare compromessa anche nell'ipotesi in cui l'acquirente, in sede di contratto definitivo, richieda la determinazione della base imponibile delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, sulla base del cd. valore catastale (il cd. prezzo valore di cui all'articolo unico, comma 497, l. n. 266/2005).

In tal caso, infatti, 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 le caparre confirmatorie e gli acconti del prezzo.

Essendo una tale evenienza in contrasto con il principio, sopra indicato, alla base del suddetto meccanismo dell'imputazione, appare necessario nell'ipotesi in esame interpretare la norma di cui alla nota in modo da evitare che la tassazione di somme, che si atteggia come anticipazione della tassazione del definitivo, comporti invece un'eccedenza di imposta rispetto a quest'ultima, con l'effetto di variare di fatto l'unitario assoggettamento ad imposta di registro dell'operazione preliminare-definitivo, parametrata sull'imposta principale dovuta per il definitivo.

D'altro canto, sembrando evidente come l'imputazione presupponga che l'entità su cui imputare sia maggiore, la nota cit. dovrebbe essere letta intendendo l'imposta principale dovuta per il definitivo come limite massimo alla tassazione dell'operazione unitariamente considerata nella sequenza preliminare-definitivo.

Conseguentemente dovrebbe ritenersi ammissibile il rimborso dell'eccedenza dell'imposta di registro proporzionale pagata in sede di registrazione del preliminare.

Ma potrebbe farsi anche un passaggio interpretativo ulteriore, pur se con le cautele rese necessarie da un'assenza di posizioni espresse sul punto da parte dell'Amministrazione finanziaria. Se, come detto, si considera l'imposta di registro dovuta per il definitivo come il limite massimo per la tassazione dell'operazione unitaria, tenuto conto del fatto che il preliminare prefigura già i requisiti soggettivi e oggettivi dell'operazione di cui al comma 497 ⁽⁶⁹⁾, si potrebbe 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.

d) Il credito di imposta "prima casa"

Potrebbe verificarsi una situazione di incapienza dell'importo da versare in sede di definitivo rispetto a quanto già precedentemente corrisposto in sede di preliminare (per la tassazione di acconti prezzo o di caparre confirmatorie) anche nel caso in cui l'utilizzazione del credito d'imposta, spettante *ex art. 7*, commi 1 e 2 della legge 23 dicembre 1998, n. 448, in diminuzione dell'imposta di registro dovuta sull'atto di acquisto agevolato di un immobile esaurisca la debenza tributaria (questione che potrebbe verificarsi frequentemente specie qualora la base imponibile sia determinata sul valore catastale ai sensi del comma 497 cit.).

In tale ipotesi occorre, da un lato, valutare se l'incapienza di cui sopra dia o meno diritto al rimborso di quanto già corrisposto in sede di preliminare in ragione della caparra o dell'acconto; da un altro lato, stabilire se dall'analisi della normativa emerga una "gradazione" necessaria tra l'imputazione al definitivo del credito d'imposta, *ex art. 7 cit.*, e delle somme corrisposte a titolo di caparra o acconto in sede di preliminare.

Con riferimento a quest'ultimo profilo, da un'interpretazione sistematica delle disposizioni che vengono in rilievo non sembra emergere tale "gradazione" necessaria. Tuttavia, attesa l'ampia "spendibilità" del credito d'imposta riconosciuta dall'*art. 7 comma 2 cit.* al contribuente, potrebbe in pratica essere più vantaggioso applicare innanzitutto la nota dell'*art. 10* e utilizzare il credito in diminuzione "*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 delle imposte sui redditi delle persone fisiche dovute in base alla dichiarazione da presentare successivamente alla data del nuovo acquisto*" (*ex art. 7 comma 2 cit.*).

Il problema dell'incapienza si porrebbe, quindi, solo in ipotesi residuali, solo cioè qualora il contribuente non possa utilizzare il credito secondo una delle altre modalità previste dalla legge.

In tal caso, dunque, non ravvisandosi, come detto, una "gradazione necessaria" fra gli importi ai fini dell'imputazione, e non essendo il credito d'imposta rimborsabile ai sensi dell'*art. 7 cit.*, per le medesime ragioni illustrate nel precedente paragrafo si dovrebbe ritenere che per evitare una duplicazione di imposta, in caso di incapienza, si possa procedere, mediante istanza di rimborso, per ottenere quanto precedentemente versato, non assumendo di per sé rilievo gli elementi eventuali che abbiano concorso al determinarsi della situazione in concreto.

In altri termini non dovrebbe risultare discriminante il fatto che l'incapienza sia stata determinata dall'opzione del contribuente per il cd. prezzo valore piuttosto che dall'utilizzo del credito di imposta *ex art. 7 citato*.

e) Clausola penale, caparra penitenziale e multa penitenziale, depositi cauzionali

Anche la clausola penale, analogamente alla caparra confirmatoria, è esclusa dal campo di applicazione dell'IVA, poiché si tratta di una pattuizione che trova il suo fondamento nell'inadempimento dell'obbligazione principale, e non ha natura di corrispettivo rispetto ad una cessione di beni o prestazione di servizi. Essa è pertanto esclusa dal computo della base imponibile dell'IVA ai sensi dell'art. 15 n. 1 d.p.r. n. 633/1972 ⁽⁷⁰⁾.

Agli effetti dell'imposta di registro la clausola penale è riconducibile, in assenza di una specifica previsione, agli «*atti portanti assunzione di una obbligazione che non costituisce corrispettivo di altra prestazione*», di cui all'art. 43 lett. e) d.p.r. n. 1313/1986, imponibili nella misura del 3% ai sensi dell'art. 9 della tariffa parte prima, cit. Tuttavia, 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 poiché è in questo caso che essa prende esistenza. Pertanto si ritiene 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. ⁽⁷¹⁾.

Con riferimento alla caparra penitenziale ed alla multa penitenziale, la rilevanza agli effetti dell'IVA potrebbe essere affermata in quanto «prestazioni ... effettuate in correlazione all'esercizio del diritto di recesso di cui costituiscono corrispettivo. Peraltro, poiché, come si è già precisato, 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» ⁽⁷²⁾.

Quanto alla relativa disciplina agli effetti dell'imposta di registro valgono le medesime considerazioni effettuate con riguardo alla clausola penale (applicazione della disciplina tributaria del negozio sospensivamente condizionato, assoggettamento all'imposta proporzionale di cui all'art. 9 della tariffa cit. al verificarsi del recesso) ⁽⁷³⁾.

Infine, il contratto preliminare potrebbe contenere pattuizioni relative (o fare riferimento) a somme versate a titolo di deposito cauzionale ⁽⁷⁴⁾.

Si tratta più precisamente delle somme di denaro (o dei beni) che, nella pratica degli affari, vengono consegnate alla controparte (o ad un terzo nell'interesse di questa ⁽⁷⁵⁾) a garanzia di futuri eventuali debiti, e sulle quali il potenziale creditore può immediatamente soddisfarsi per compensazione. Attesa la funzione di garanzia del deposito cauzionale ⁽⁷⁶⁾, esso potrebbe essere assoggettato ad imposta di registro in misura proporzionale con applicazione dell'aliquota dello 0,50%, ai sensi dell'art. 6 della tariffa parte prima, cit., se costituito da un terzo estraneo al rapporto. Se invece la garanzia è prestata da una delle parti, il deposito cauzionale non

sarebbe soggetto all'aliquota proporzionale, posto che l'art. 6 cit. «limita l'applicazione dell'imposta di registro alle sole garanzie a favore di terzi» ⁽⁷⁷⁾.

Dubbia è la rilevanza di tali depositi agli effetti dell'IVA ⁽⁷⁸⁾, tuttavia, analogamente a quanto ritenuto per la caparra confirmatoria, stante l'assenza dell'elemento della corrispettività, essi dovrebbero ritenersi esclusi dal campo di applicazione di detto tributo ⁽⁷⁹⁾.

Annarita Lomonaco - Valeria Mastroiacovo

-
- 1) E' bene precisare che per meglio comprendere la *ratio* della norma in esame, il comma 46 va letto non isolatamente, ma in un quadro più ampio di disposizioni (commi da 46 a 49) che in occasione della legge finanziaria 2007 il legislatore ha "dedicato" agli agenti immobiliari al fine di contrastare da un lato l'esercizio non lecito della loro attività, dall'altro l'evasione d'imposta, per quanto attiene l'imposizione sia diretta sia indiretta, che viene in rilievo in ragione dell'attività da essi compiuta. Più precisamente, oltre alle novità introdotte dal comma 46 rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, si segnalano le disposizioni del comma 47 relative all'incremento della sanzione amministrativa pecuniaria per l'esercizio abusivo dell'attività del mediatore; del comma 48 concernente gli adempimenti fiscali (dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà) connessi alla cessione di beni immobili; del comma 49 relativo alla decorrenza di detti nuovi adempimenti riguardo ai pagamenti effettuati a decorrere dal 4 luglio 2006.
 - 2) Di seguito denominati "mediatori".
 - 3) Cfr. Irti, *Il contratto tra faciendum e factum*, in Studi sul formalismo negoziale, Padova, 1997, 107. osserva l'Autore 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 monistica, 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, 261 ss.
 - 4) 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, 28 ss.
 - 5) Al riguardo appaiono necessarie alcune specificazioni che possono essere tratte dalle argomentazioni di Irti, *La ripetizione del negozio giuridico*, Milano, 1970, 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".
 - 6) Cfr. ancora Tassinari, *ult. op. cit.*, 30 ed i riferimenti ivi richiamati.
 - 7) 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 ...*, cit., 136, con argomentazioni sia sul piano formale che sostanziale.
 - 8) Per considerazioni in tal senso si rinvia al parere *pro veritate* redatto dal Prof. Zaccaria, pag. 2 del dattiloscritto. Osserva l'Autore che la «proposta tipo» utilizzata dalla FIAIP non mira alla con-

clusione di un contratto; *"essa quando accettata dà sì luogo ad un'intesa, ma ad un'intesa che non rappresenta un contratto, non è fonte di obblighi bensì si colloca sul terreno ancora precontrattuale"*. A sostegno di tale ricostruzione si osserva ad esempio che *"la data che il proponente indica nel modulo, entro la quale dovrà essere stipulato il contratto preliminare, non rappresenta il termine di scadenza di un obbligo di concludere tale contratto, bensì il termine al di là del quale verrà meno l'interesse alla conclusione di un affare (il contratto preliminare di vendita) ancora in divenire"*.

- 9) Cfr. in argomento Fantozzi, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 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"*.
- 10) Potendosi dunque verificare che la scrittura privata non autenticata venga conclusa all'insaputa del mediatore stesso anche nel caso in cui egli abbia prestato la propria attività per la conclusione dell'affare, appare decisivo stabilire anzitutto quale è l'ambito di applicazione della disposizione. Sembra ragionevole concludere nel senso che l'obbligo per il mediatore sussiste solo nel caso in cui questi abbia un possesso legale e giustificato del documento da registrare. Al riguardo si evidenzia che nel lavoro di Krogh, n. 72/2007/C, sezioni Materiali, pubblicato in Cnn notizie del 26 marzo 2007, era stato precisato che detto possesso *"potrà avere la sua fonte legittima non in una appropriazione del documento stesso dalle mani delle parti o di un altro consulente delegato dalle parti alla redazione della scrittura, ma piuttosto dal legittimo possesso che deriva dall'essere stato artefice nello scambio della proposta e dell'accettazione tra le parti mediate in forza di un rapporto di enunciazione o di opera atipico"*.
- 11) E' pacifico in dottrina che trattandosi di solidarietà dipendente per determinare il sorgere e il contenuto dei relativi obblighi occorre fare riferimento al coobbligato principale (cfr. Cass. 16 giugno 1980, n. 3819, in *Rass. Trib.*, 1980, II, 169).
- 12) Cfr. *infra* nt. 5.
- 13) In verità l'oggetto dell'art. 64, comma 3, concerne appunto la disciplina della rivalsa; al riguardo il legislatore precisa che il responsabile di imposta *"ha diritto di rivalsa"*.
- 14) In tal senso Salvini, *Rivalsa (dir. trib.)*, Dig. IV, disc. Pubbl., sez. comm., Torino, 1996, XIII, 31 ss.
- 15) Fantozzi, *Il diritto tributario*, cit., 302.
- 16) Studio n. 1-2006/S Autonomia privata e "distribuzione" dell'onere del tributo, *Approvato dalla Commissione scientifica il 12 gennaio 2006*.
- 17) Cfr. Cass., sez. I, ord. 20 giugno 1983, n. 516, che ha sollevato d'ufficio questione di legittimità costituzionale in relazione all'art. 127, comma 3, lett. d), d.p.r. n. 645/1958 per contrasto con l'art. 53 cost. nella parte in cui prevedeva una mera facoltà di rivalsa. La Cassazione ha rilevato infatti che *"la legittimità costituzionale di tale sistema appare dubbia, perché in tal modo poteva venire ad essere violato il disposto dell'art. 53, della Costituzione che, nello stabilire che «tutti» sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva, prevede un prelievo commisurato alle condizioni economiche «subiettive» dei cittadini e non semplicemente calcolato in funzione «obiettiva» del reddito da essi percepito, si che debba ritenersi violato tale principio da un sistema legislativo che consente, mediante pattuizioni private, che il contribuente si sottragga, scaricandone l'onere in tutto o in parte su soggetto diverso, al sacrificio proporzionale alle sue condizioni economiche che la norma costituzionale prevede come partecipazione degli abitanti alla soddisfazione dei bisogni collettivi"*; a commento dell'ordinanza si è espresso favorevolmente DE MITA, *Fisco e costituzione*, Milano, 1984, 927 ss. .
- 18) Sentenza C. cost. n. 112/1985.
- 19) In argomento si rinvia a Fedele, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 227. Osserva l'Autore *"la regola che si vorrebbe trarre dall'art. 53 cost. è senza dubbio ragionevole dal punto di vista del soggetto coinvolto nell'attuazione di tributi per fatti riferibili ad altri. Resta però da vedere se la norma costituzionale tuteli esclusivamente l'interesse del privato alla propria integrità patrimoniale – nel qual caso sarebbero incostituzionali anche le anticipazioni imposte ai con-*

tribuenti – ovvero l'interesse ordinamentale alla corretta applicazione dei tributi. Per questa seconda soluzione sembrano deporre talune scelte normative in materia di responsabilità, estesa ad ipotesi in cui manca la facoltà per il responsabile di costringere il contribuente all'anticipato versamento dell'imposta (cfr. ad es. l'art. 19, d.p.r. n. 642/72)".

- 20) In questi termini Arnao, *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, 2005, 465. In verità la dottrina ha osservato come le categorie di soggetti omesse dalla previsione dell'art. 58 coincidessero con i soggetti non tenuti all'anticipazione delle somme, tuttavia sembra ragionevole ritenere che l'istituto della rivalsa successiva costituisca comunque un rimedio utile – a livello di sistema – al riequilibrio delle posizioni giuridiche.
- 21) Trova applicazione il titolo VII del d.p.r. n. 131 del 1986 relativo alle sanzioni (artt. 69 ss.).
- 22) In termini generali cfr. il già citato Studio n. 1-2006/S *Autonomia privata e "distribuzione" dell'onere del tributo*, *Approvato dalla Commissione scientifica il 12 gennaio 2006*.
- 23) Questa conclusione in relazione all'imposta fissa sembra valida anche di fronte alla possibilità di non addivenire mai alla stipula del contratto definitivo ed infatti, seppur si tratti di una spesa non imputabile, è comunque sostenuta in ragione della vendita.
- 24) Cfr. Luminoso, *La mediazione*, Milano, 2006, 93 ss. Al riguardo Azzolina, *La mediazione*, in *Trattato di diritto civile italiano diretto da Vassalli*, Torino, precisa che l'«affare» non deve necessariamente consistere in un singolo contratto, potendo trattarsi pure di una pluralità di contratti tra loro collegati e diretti, nel loro insieme, a realizzare un unico interesse economico.
- 25) E' opportuno precisare che la dottrina considera ancora controverso se si possa parlare di affare concluso in presenza di un preliminare. Secondo Azzolina, *La mediazione*, cit., sarebbe discriminante il fatto se il preliminare sia stato considerato o no dalle parti quale atto in sé conclusivo dell'affare da intermediare; tale posizione tuttavia non sembra incidere con le conclusioni cui si intende pervenire nel testo.
- 26) Carraro, *La mediazione*, Padova, 1960, 267 ss.
- 27) Sulla difficoltà di invocare tale tutela a seguito della stipula del preliminare cd. aperto si rinvia alla relazione di Tassinari, *Dalle proposte di acquisto al preliminare: analisi di una prassi immobiliare*, in *Atti del Convegno di studi di Bologna*, a cura di Marmocchi, Milano, 1995, 17 ss.
- 28) Luminoso, *op. cit.*, 95 e autori ivi citati.
- 29) Coerentemente con quanto sopra esposto, il momento della stipula del preliminare cd. aperto coinciderebbe con quello al diritto alla provvigione solo qualora la conclusione del preliminare cd. aperto fosse – nella volontà delle parti – l'affare cui esse intendono pervenire a seguito dell'attività del mediatore. Tuttavia questa appare un'ipotesi in concreto piuttosto residuale rispetto alla generalità delle situazioni che possono venire in rilievo nella prassi immobiliare ove ciò che effettivamente rileva è invece la conclusione dell'affare inteso come "soddisfazione dell'interesse economico" ovvero la conclusione del definitivo (o eventualmente l'eseguibilità dello stesso).
- 30) A conclusioni evidentemente diverse si giungerebbe nel caso in cui non ci trovassimo in presenza di una sequenza di atti, bensì di un unico atto negoziale stipulato "a seguito della attività del mediatore per la conclusione dell'affare" riconducibile alla figura del preliminare cd. formale; è chiaro che, in questa differente ipotesi, il mediatore sarà, in forza di disposizione di legge, coobbligato in solido con le parti alla registrazione dello stesso.
- 31) Per un'analisi del regime fiscale del preliminare si rinvia ampiamente ai paragrafi 4 e 5 del presente studio.
- 32) Appare evidentemente diversa l'ipotesi in cui non ci si trovi di fronte ad una sequenza preliminare cd. aperto seguito da preliminare cd. formale, ma direttamente ad un preliminare cd. formale stipulato a seguito della attività del mediatore (anche) per la conclusione dell'affare. In questo caso è evidente che ai sensi degli artt. 10 e 57 del d.p.r. n. 131 del 1986, nuova formulazione, il mediatore sarà obbligato in solido con le parti alla registrazione dell'atto e al pagamento della relativa imposta.
- 33) È evidente che tale ipotesi rientra nelle fattispecie di cui all'art. 10 comma 1 lett. a) ai sensi del quale tenute alla registrazione del preliminare cd. formale sono solo le parti contraenti e non già in quelle di cui all'art. 10, comma 1 lett. b). Per completezza si precisa infatti che la predetta lett. b) concerne gli atti redatti, ricevuti o autenticati dai notai, dagli ufficiali giudiziari, dai segretari o delegati della pubblica amministrazione e dagli altri pubblici ufficiali nell'esercizio della loro funzio-

ne. In tal senso si rinvia a Fanelli – Lampone, *Imposta di registro*, Milano, 2003, 52 ss. laddove affermano *"poiché la norma in commento prevede che l'obbligo di richiedere la registrazione, per i pubblici ufficiali indicati nella lettera b), scatti limitatamente agli atti da essi redatti, ricevuti o autenticati, è evidente che nessun obbligo potrà essere eccepito nei loro confronti in caso di mera attività consulenziale (si pensi, in particolare, al notaio)".* Che questo sia il significato da attribuire all'espressione *"redatti, ricevuti o autenticati"*, utilizzata dal legislatore riguardo agli atti, ne è utile verifica l'analisi dell'origine della disposizione stessa. Nella vigenza della legge di registro 30 dicembre 1923 n. 3269 l'art. 80 disponeva *"L'obbligo di richiedere la registrazione degli atti e di provvedere al pagamento delle tasse incombe: 1) ai notari, per gli atti celebrati con il loro ministero, tanto se ritenuti nei loro minutami, quanto se da rilasciare in originale alle parti, e per le scritture private le cui firme siano state da essi autenticate; (...)"* (cfr. in argomento A. Uckmar, *La legge di registro*, Padova, 1930, III, 42 ss.). Del resto che la *ratio* della norma sia rimasta immutata ne è conferma il fatto che né la Relazione di accompagnamento al d.p.r. n.131/1986, né la Circolare ministeriale n. 37 del 10 giugno 1986 fanno cenno ad un mutamento interpretativo.

- 34) Braccini, *Contratto preliminare, diritto tributario*, in Enc. Giur., IX, Roma. In tal senso anche Fedele, *Trascrizione del contratto preliminare e disciplina tributaria*, in *Riv. not.*, 1998, 1120 il quale ha osservato che *"l'unitarietà dell'operazione che si realizza nella sequenza preliminare – definitivo assume comunque un particolare rilievo per quanto attiene alla determinazione dell'an e del quantum del tributo"*.
- 35) Fedele, *Trascrizione del contratto preliminare e disciplina tributaria*, cit., 1118 ss.
- 36) Cass. 28 aprile 1989, n. 1993. Si veda altresì la sentenza Cass. 11 novembre 1994, n. 9493, in *Giur. it.* 1995, I,1,1928, ove può leggersi *"al fine di ritenere il superamento e l'assorbimento di un contratto ad opera di un altro non riveste importanza decisiva il fatto che il primo sia preliminare e il secondo sia definitivo, essendo sufficiente al riguardo che il contratto ritenuto assorbito sia anteriore rispetto all'altro ritenuto assorbente e che si tratti di atti negoziali intervenuti tra le stesse parti"*. Si rinvia infine alla copiosa giurisprudenza di legittimità citata alla nt. 47 del lavoro di Barbiera, *Contratto immobiliare con effetti traslativi o costitutivi e contratto definitivo dopo la novella del 1997*, in *Rass. dir. civ.*, 1998, 1 ss.
- 37) Con riferimento all'accezione del termine strumentale utilizzato nel testo si richiamano alcune riflessioni di Rascio, *Il contratto preliminare*, Napoli, 1967, 168, *"la trasformazione di una situazione in una ulteriore ed il passaggio da un atto all'altro nella successione del definitivo al preliminare sono particolarmente significativi perché avvengono e sono giustificati sulla base degli identici interessi contrattuali. La sostituzione del contratto preliminare ad opera del nuovo negozio è peraltro necessaria perché il primo effetto può solo temporaneamente, e in quanto tende alle successive modificazioni, fungere da vincolo contrattuale. Ciò posto sembra lecito individuare la strumentalità della promessa nel fatto che tale figura offre, rispetto al contratto definitivo, una forma giuridica mediata di realizzazione degli interessi"*.
- 38) Così Rascio, *Il contratto preliminare*, cit., 177.
- 39) Peraltro la stessa Cassazione (sent. 25 febbraio 2002 n. 2713) ha affermato che *"la prevalenza della natura intrinseca degli atti registrati e dei loro effetti giuridici sul loro titolo e sulla forma apparente vincola l'interprete a privilegiare, nell'individuazione del rapporto giuridico tributario, la sostanza sulla forma, il dato giuridico reale conseguente alla natura intrinseca degli atti e ai loro effetti giuridici, rispetto ai dati formalmente enunciati anche frazionatamente in uno o più atti, il risultato di un comportamento sostanzialmente unitario rispetto ai risultati parziali e strumentali di una molteplicità di comportamenti formali"*.
- 40) Cfr. circ. 21/E del 20 gennaio 1999.
- 41) Non si esamina in questa sede la fattispecie del preliminare con clausola di riserva di nomina, perché essa è oggetto dello studio n. 32-2007/T, *Osservazioni in merito alla tassazione del contratto preliminare per persona da nominare (nell'imposta di registro e nell'Iva)*, est. T. Tassani, approvato dalla Commissione studi tributari in data 7 settembre 2007, al quale si rinvia.
- 42) Il caso d'uso è definito dall'art. 6 d.p.r. n. 131/1986 ai sensi del quale *«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 o degli enti pubblici territoriali e i rispettivi organi di controllo, salvo che il deposito avvenga ai fini dell'adempimento di un'obbliga-*

zione delle suddette amministrazioni, enti o organi ovvero sia obbligatorio per legge o regolamento».

- 43) Particolarmente dibattuta soprattutto in giurisprudenza è stata la qualificazione giuridica, ed il conseguente regime fiscale, del preliminare di vendita, specie nel caso di cd. preliminare ad effetti anticipati. Attualmente l'orientamento prevalente è nel senso di ritenere tale figura compatibile con la natura di preliminare, con l'unico limite del trasferimento della proprietà. Sul tema cfr. G. MONTELEONE, *Aspetti fiscali del contratto preliminare*, in *Riv. not.*, 2000, 2; A. URICCHIO, Commento all'art. 10 della tariffa, in *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, a cura di N. D'Amati, Torino, 1989, 546 ss.
- 44) La lettera a) cit. fa riferimento agli atti indicati «negli artt. 2, comma 1, 3, 6, 9 e 10 della parte prima formati mediante corrispondenza, ad eccezione di quelli per i quali dal codice civile è richiesta a pena di nullità la forma scritta e di quelli aventi per oggetto cessioni di aziende o costituzioni di diritti di godimento reali o personali sulle stesse» per i quali sono dovute, al verificarsi del caso d'uso, le stesse imposte previste per i corrispondenti atti nella parte prima.
- 45) Sulla nozione di atto formato per corrispondenza, quale figura "creata" dalla legge fiscale (posto che sul piano civilistico si tratta pur sempre di una scrittura privata), v. G. ARNAO, *Manuale dell'imposta di registro*, cit., 659 ss., il quale evidenzia come «trattandosi di una questione di mera forma, occorre seguire fino in fondo la *fictio iuris*, nel senso che tutta la struttura dello scritto deve assumere i caratteri della corrispondenza: dall'intestazione alla sottoscrizione. Quest'ultima ovviamente deve essere apposta dal proponente o dall'accettante e mai da entrambi, sul medesimo esemplare. ... La finzione non giunge fino al punto di doversi necessariamente avvalere del servizio postale per l'inoltro della corrispondenza: sarà sufficiente lo scambio manuale, purché ... sia rispettata la forma epistolare».
- 46) Si tratta più precisamente delle scritture private non autenticate che di per sé sarebbero soggette a registrazione in termine fisso e che tuttavia diventano soggette alla registrazione in caso d'uso qualora l'ammontare dell'imposta proporzionale in concreto dovuta sia inferiore alla misura fissa. Sul punto G. ARNAO, *op. cit.*, 662 s.; R. FANELLI-S. LAMPONE, *Imposta di registro*, Milano, 2003, 720.
- 47) 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*».
- 48) Le parole in grassetto sono state sostituite dall'art. 35, comma 10, lett. a), d.l. n. 223/2006, convertito con modificazioni nella l. n. 248/2006, ma in realtà – come si evidenzierà anche successivamente nel testo - la novità nella nuova formulazione riguarda 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 (v. testo sottolineato).
- 49) 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, *op. cit.*, 21 s.; R. FANELLI – S. LAMPONE, *op. cit.*, 27.
- 50) 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 DPR 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*».

- 51) 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., 4.
- 52) Nel senso che «l'operazione prefigurata e disciplinata nel contratto preliminare è 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., 7.
- 53) 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».
- 54) 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.
- 55) 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 quinquies), 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».
- Sulle nuove e più incisive deroghe al principio di alternatività introdotte dal citato d.l. n. 223 ed al relativo impatto sistematico cfr. M. BASILAVECCHIA, *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, 101 ss.
- 56) In tal caso l'imposta di registro è dovuta solo in misura fissa ai sensi dell'art. 40 d.p.r. n. 131/1986.
- 57) Sul tema cfr. G. MONTELEONE, *op. cit.*, 5.
- 58) Nello stesso senso cfr. G. MONTELEONE, *op. cit.*, 10; L. BELLINI, *Il contratto preliminare di compravendita immobiliare*, in *Corr. Trib.*, 1997, inserto, 4; V. MUGGIA, *Il contratto preliminare e l'imposta di registro*, in *Corr. Trib.*, 1997, 1468.
- 59) Così A. FEDELE, *Trascrizione del contratto preliminare e disciplina tributaria*, cit., 1120, il quale evidenzia come la considerazione unitaria emerga anche in materia di IVA, non solo perché gli accenti prezzo che determinano l'immediata applicazione del tributo sull'ammontare del corrispettivo anticipato non possono influenzare successivamente la determinazione dell'imponibile, ma anche perché è consentito applicare alle anticipazioni pattuite in sede di preliminare regimi di favore spettanti in relazione a caratteristiche del contratto definitivo da stipulare (come previsto ad esempio per le cd. agevolazioni "prima casa").
- 60) Più in generale sul tema del rapporto tra imposte fisse e imposte proporzionali cfr. P. GIUNCHI-G. MONTELEONE, *Imposte fisse di registro ipotecarie e catastali*, studio n. 85/99/T; P. GIUNCHI-G. PETTERUTI, *Unicità e pluralità di negozi – Interpretazione delle disposizioni contenute in un atto*,

studio n. 68/2002/T; G. PETTERUTI, *Unica disposizione avente ad oggetto più beni. Applicazione delle imposte ipotecarie e catastali*, studio n. 28/2005/T.

61) Circolare 10 giugno 1986 n. 37.

62) G. MONTELEONE, *op. cit.*, 10.

La Corte Suprema, di recente, si è pronunciata sull'ammissibilità del rimborso dell'imposta proporzionale di registro – eccedente la misura fissa – pagata su acconti prezzo pattuiti in un preliminare di vendita immobiliare, sottoposto ad una condizione sospensiva meramente potestativa, non seguito dalla stipula del contratto definitivo. La Cassazione, attribuendo natura eccezionale alla norma che prevede la debenza dell'imposta di registro proporzionale sugli acconti (definita come "imposta parzialmente dovuta in relazione ad un atto ancora da stipulare"), ha ritenuto che, a prescindere dalle ragioni della mancata stipula del contratto definitivo, «nulla sia dovuto al fisco, oltre la tassa fissa gravante sul contratto preliminare in quanto tale, sicché la somma versata in eccedenza debba essere restituita In realtà, la disposizione eccezionale prevedente l'anticipazione d'imposta, da computare in quella "principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo" – come recita, in fine, la nota aggiunta al citato articolo 10 della Tariffa - non può essere estesa dall'interprete al diverso caso in cui la registrazione del contratto definitivo non segua affatto, per mancata stipula di questo. In tal caso, l'imposta parziale, anticipatamente versata, risulta indebitamente trattenuta dal fisco che, perciò, è tenuto alla restituzione in base ad una regola di carattere generale, di cui è traccia evidente nell'articolo 77, D.P.R. n. 131/1986» (Cass. sez. trib., 15 giugno 2007 n. 14028).

63) È bene segnalare che anche ai fini tributari si ritiene che la dazione di una somma a titolo di caparra dovrebbe risultare espressamente dal contesto contrattuale. Sul punto cfr. R. BRACCINI, *Caparra, diritto tributario*, in Enc. Giur., V, Roma; Agenzia delle entrate, ris. 1° agosto 2007 n. 197/E.

64) Cfr., per tutti, R. BRACCINI, *Caparra, diritto tributario*, cit.; G. MONTELEONE., *op. cit.*, 8. Sull'esclusione dall'IVA cfr., altresì, nota Dir. TT. AA. n. 251127 del 3 gennaio 1985; ris. n. 411673 del 19 maggio 1977; ris. n. 501824 del 1° giugno 1974; Comm. Trib. Centr. 14 dicembre 1998 n. 6438; Cass. 28 novembre 2000 n. 15276. Tuttavia secondo Cass. 22 gennaio 2007 n. 1320 - con riferimento alla possibilità che le parti attribuiscono alla somma versata (o ad una parte di essa) natura, oltre che di caparra confirmatoria, anche di acconto del prezzo - «il pagamento di somme di denaro (o la dazione di cose fungibili), effettuato a titolo di caparra confirmatoria di un contratto di compravendita di bene immobile, è soggetto ad Iva ed all'obbligo di fatturazione solo nella misura in cui tali somme (o cose fungibili) sono destinate, per volontà delle parti, accertabile dal giudice di merito in base ad elementi intrinseci ed estrinseci al contratto, ad anticipazione del prezzo per l'acquisto del bene». Nel senso che «affinché la somma versata a titolo di caparra confirmatoria rilevi anche come anticipazione del corrispettivo pattuito, soggetta ad IVA al momento del pagamento alla controparte, è necessario che le parti attribuiscono espressamente alla predetta somma, in aggiunta alla funzione di liquidazione anticipata del danno da inadempimento, anche quella, rilevante a seguito dell'esecuzione, di anticipazione del corrispettivo» si è espressa anche l'Agenzia delle entrate, ris. n. 197/E cit. Sul punto v. altresì A. POLIMENI, *I contratti preliminari di vendita*, in *Corr. trib.*, 1988, 3070.

65) Cfr. ris. n. 197/E cit.

66) In ordine alla qualificazione fiscale di tale clausola accessoria, secondo alcuni si tratterebbe di imposta "per quietanza", per altri di imposta "per garanzia". Qualora si riconoscesse alla caparra confirmatoria natura di garanzia – quantomeno sotto il profilo fiscale – si dovrebbe poi, però, concludere per la sostanziale intassabilità della stessa, non trattandosi di regola di una garanzia prestata a favore di terzi (art. 6 tariffa cit. Cfr., sul punto, Cass. 28 novembre 2000 n. 15276). Per osservazioni critiche cfr. L. BELLINI, *op. cit.*, 4, il quale conclude nel senso che non si tratterebbe né di quietanza, né di garanzia ma di un *tertium genus*, ossia la caparra confirmatoria di cui è prevista l'autonoma tassabilità, richiamandosi l'art. 6 con riferimento alla misura dell'aliquota.

67) Cfr. R. BRACCINI, *Caparra, diritto tributario*, cit.; L. BELLINI, *op. cit.*, 4.

68) A. RICCI – F. ZUCCO, *Il contratto preliminare di compravendita e la caparra confirmatoria tra Iva e imposta di registro*, in *Il Fisco*, 2005, 1-5782 ss.; S. CINIEMI, *La disciplina fiscale degli immobili*, in *Fisco-oggi*, rivista telematica dell'Agenzia delle entrate, edizione del 17 novembre 2005. In giu-

risprudenza, cfr. Comm. Trib. Prov. di Milano sent. n. 129 del 17 luglio 2003 (confermata in sede di appello da Comm. Trib. Reg. della Lombardia, n. 45 del 17 dicembre 2004), che si è pronunciata su un ricorso avverso il silenzio rifiuto serbato dall'Amministrazione finanziaria su un'istanza di rimborso relativa all'imposta proporzionale di registro, riconoscendo il rimborso della somma richiesta, versata in sede di registrazione del contratto preliminare di compravendita immobiliare dal quale è scaturita l'obbligazione di caparra confirmatoria (v. A. RICCI – F. ZUCCO, *op. cit.*, nota 37).

- 69)** E sulla base della specifica richiesta di cui al comma 497 cit.
- 70)** Cfr. ris. n. 550293 del 6 dicembre 1989, 310388 del 10 giugno 1990, ris. 16 luglio 2004 n. 91/E. Dubbi potrebbero sorgere in ordine all'imponibilità IVA di una clausola penale attuata a carico di un imprenditore laddove abbia ad oggetto una prestazione di dare o di fare (invece nel caso in cui l'oggetto consista in una somma di danaro, vale comunque il disposto dell'art. 2 comma 2 d.p.r. n. 633/1972 secondo il quale le cessioni che hanno per oggetto il danaro sono escluse dal campo I-VA). Al riguardo si ritiene che vada esclusa l'applicabilità dell'IVA perché si tratta di prestazioni che, per il loro carattere risarcitorio o sanzionatorio, o comunque per il loro nesso strutturale con la fattispecie dell'inadempimento dell'obbligazione principale, difettano dell'elemento della corrispettività. Tuttavia, sarebbe riscontrabile un'onerosità in senso soggettivo che potrebbe far ritenere, secondo alcuni autori, rilevante ai fini IVA, a certe condizioni, l'adempimento dell'obbligazione penale mediante cessione di beni da parte dell'imprenditore (per approfondimenti v. R. BRACCINI, *Caparra, diritto tributario*, cit.).
- Considera irrilevante la clausola penale agli effetti dell'IVA, in ragione della sua natura obbligatoria, anche G. MONTELEONE, *op. cit.*, 8.
- 71)** L. BELLINI, *op. cit.*, 5 sottolinea come sarebbe esclusa però l'applicazione dell'imposta in misura fissa, non essendo la clausola penale suscettibile di autonoma tassazione rispetto al contratto preliminare al quale è collegata naturalmente e funzionalmente.
- Nel senso dell'applicazione, anche se per analogia, dell'art. 27 d.p.r. n. 131 cit. v. in dottrina, fra gli altri, R. BRACCINI, *Caparra, diritto tributario*, cit.. Cfr. altresì Comm. Trib. Centr., 3 novembre 1983 n. 3369, 15 gennaio 1986 n. 3095, 18 aprile 1986 n. 5793, 26 maggio 1989 n. 3723; ris. n. 310388 del 10 giugno 1990 cit., ris. 16 luglio 2004 n. 91/E cit.
- 72)** Così R. BRACCINI, *Caparra, diritto tributario*, cit.
- 73)** Con riferimento alla caparra penitenziale si è anche sostenuta la tesi dell'immediata applicazione dell'imposta di registro sulla quietanza (art. 6 della tariffa parte prima cit.). Per approfondimenti v. R. BRACCINI, *Caparra, diritto tributario*, cit.
- Sulla differenza tra multa e caparra penitenziale sotto il profilo dell'eventualità della prestazione cfr. V. CIANNAMEA, *Trascrizione del contratto preliminare: aspetti fiscali*, in *La trascrizione del preliminare*, a cura di A. A. Carrabba, Edizioni Scientifiche Italiane, 1997, 167.
- Per un inquadramento sistematico delle varie clausole accessorie, anche in ragione della qualificazione civilistica, cfr. F. FORMICA, *Il contratto preliminare di vendita nella imposizione di registro e sul valore aggiunto*, in *La casa di abitazione fra normativa vigente e prospettive*, vol. III, Milano, 1986, 650 ss.
- 74)** È bene ricordare che ai sensi dell'art. 22, comma 1 del d.p.r. n. 131/1986 «*se in un atto sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere fra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene l'enunciazione, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate*».
- 75)** Con riferimento alla prassi consistente nella consegna di somme di denaro da parte del promettente acquirente al mediatore, fiduciarmente, cfr. M. KROGH, *I nuovi obblighi a carico dei mediatori Introdotti dalla finanziaria 2007*, cit.
- 76)** Evidenzia l'affinità con il pegno (si tratterebbe di una forma di pegno irregolare) G. ARNAO, *Manuale dell'imposta di registro*, cit., 597 s.
- 77)** Ris. n. 151/E del 22 maggio 2002. In tal caso sarebbe dovuta l'imposta in misura fissa (ris. 260146 del 14 giugno 1991). Ritiene invece che al deposito cauzionale prestato dal debitore dovrebbe applicarsi l'imposta di registro con l'aliquota del 3% quale atto diverso «*da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale*» (art. 9 della Tariffa, parte prima cit.), G. ARNAO, *op. cit.*, 592 e 597.

- 78)** È da rilevare infatti che l'art. 10, n. 1), del d.p.r. n. 633/1972 contempla, tra le prestazioni esenti da IVA, anche le fideiussioni ed altre garanzie, per le quali quindi, ricorrendo il presupposto soggettivo in capo al prestatore della garanzia stessa, sarebbe esclusa l'applicazione dell'imposta proporzionale di registro di cui all'art. 6 della tariffa.
- 79)** Le cauzioni dovrebbero ritenersi escluse dal campo di applicazione dell'IVA poiché non costituiscono corrispettivi di prestazioni secondo P. MERLO, *La qualificazione e la distinzione ai fini tributari e civilistici delle caparre, delle cauzioni e dei pegni*, in *Il Fisco*, 2004, 1-2132.

(Riproduzione riservata)