



## Trattamento fiscale della cessione del preliminare di compravendita

di Maurizio Zanni<sup>(\*)</sup>, Giuseppe Rebecca e Barbara Zancan<sup>(\*\*)</sup>

Nella prassi degli affari – soprattutto del comparto immobiliare – è assai frequente il ricorso allo strumento negoziale del preliminare, con cui le parti costituiscono immediatamente un vincolo obbligatorio in ordine alla vendita del bene, rinviando a un momento successivo la stipulazione dell'atto che ne trasferisce la proprietà. Il contratto preliminare di compravendita rappresenta, inoltre, un veicolo "documentale" di circolazione dell'affare; infatti, il promittente compratore può, con il consenso dell'altro contraente, sostituire a sé un terzo che interverrà, in sede di stipula del contratto definitivo, in qualità di nuovo acquirente. Nella pratica contrattuale tale modificazione soggettiva viene attuata attraverso diverse forme, fra le quali si annovera la cessione del preliminare, con o senza corrispettivo.

L'articolo si propone di individuare la disciplina fiscale applicabile a detta cessione di contratto, analizzandone il trattamento ai fini delle imposte sia dirette che indirette, previo sommario inquadramento della fattispecie sotto il profilo civilistico.

### 1. Premessa

Il preliminare di vendita (detto anche "compro-messo") è uno strumento negoziale largamente utilizzato nella prassi degli affari, specie del set-

tore immobiliare. Infatti, la conclusione delle compravendite di beni immobili passa spesso attraverso la stipulazione di un **atto temporalmente antecedente** – definito appunto "preliminare" – nel quale le parti assumono, in via reciproca, unicamente l'**obbligo di concludere** in futuro un **ulteriore contratto**, generalmente già determinato nei suoi contenuti essenziali (oggetto, prezzo, termini e modalità di pagamento, eccetera), che rispetto al precedente si qualifica come **"definitivo"**<sup>1</sup>.

Non producendo alcun effetto traslativo, al preliminare di vendita viene attribuita, dalla dottrina e dalla giurisprudenza, un'**efficacia solo obbligatoria**. Con la sua sottoscrizione, infatti, il promittente acquirente non acquista la proprietà del bene negoziato, ma assume il solo impegno ad acquistarlo in futuro; e il promittente venditore non perde la proprietà del bene medesimo, ma si obbliga unicamente a venderlo in futuro.

Le **ragioni** che inducono gli operatori economici a ricorrere a tale tipologia contrattuale sono diverse, ma per lo più riconducibili alla sua idoneità, da un lato a realizzare una **chiusura**, per così dire, **immediata dell'affare**, consentendo alle parti contraenti di impegnarsi provvisoriamente, in attesa di regolarizzare alcuni aspetti o integrare alcuni presupposti della compravendita<sup>2</sup>; dall'altro ad essere utilizzato come strumen-

<sup>1</sup> Si veda, in proposito, G. Cian-A. Trabucchi, *Commentario breve al Codice Civile*, Cedam, Padova 2007, pag. 1392.

<sup>2</sup> Sul punto si veda, fra gli altri, C. M. Bianca, *Diritto civile, Il Contratto*, Giuffrè, Milano, 1997, pag. 186. Con riferimento, ad esempio, ai trasferimenti immobiliari, il ricorso al preliminare, da un lato permette di legare subito le parti alla stipulazione del contratto definitivo; dall'altro rispon-

<sup>(\*)</sup> Dottore Commercialista in Montegrotto Terme (PD).

<sup>(\*\*)</sup> Studio Rebecca & Associati, Dottori Commercialisti in Vicenza.

to “documentale” di **circolazione dell'affare** medesimo. Difatti è assai frequente, nella prassi contrattuale dei trasferimenti immobiliari, che il promittente acquirente **sostituisca** a sé un terzo cui faranno capo i diritti e le obbligazioni nascenti dal preliminare e che, quindi, interverrà in sede di stipula del rogito notarile in qualità di nuovo compratore.

Come sintetizzato nella tabella sottostante, le **modificazioni soggettive** che possono intervenire tra il momento del preliminare e quello del contratto definitivo di compravendita sono attua-

bili essenzialmente secondo **tre diversi schemi contrattuali**:

- il preliminare per persona da nominare;
- il preliminare a favore del terzo;
- il preliminare con clausola di cedibilità dello stesso.

Va peraltro detto che, nella pratica, l'individuazione di tali schemi negoziali non è sempre agevole, per via della **genericità** che spesso caratterizza la formulazione delle clausole che i contraenti inseriscono nel preliminare per poter porre in essere l'anzidetta **sostituzione soggettiva**.

### Schemi negoziali di modificazione soggettiva nel preliminare di compravendita

<b>Contratto preliminare di compravendita per persona da nominare</b>	La riserva di nomina consente al promittente acquirente di riservarsi, nei confronti del promittente venditore, la facoltà di nominare, entro un certo termine, un terzo soggetto che subentra nel preliminare con effetto retroattivo, ossia dal momento della sua stipulazione, in aggiunta o in sostituzione del medesimo promittente acquirente. Esempio di clausola: <i>“Il Signor Rossi si obbliga e promette di vendere al Signor Bianchi che si obbliga e promette di acquistare, per sé e/o per persona da nominare entro il termine contrattuale di ..., il seguente immobile ...”.</i>
<b>Contratto preliminare di compravendita a favore del terzo</b>	Secondo l'interpretazione prevalente in dottrina e in giurisprudenza, si è in questa ipotesi quando la sostituzione del promittente acquirente non avviene già nell'ambito del contratto preliminare, ma unicamente nel contratto definitivo, con la conseguenza che il terzo nominato non diventa in nessun momento parte sostanziale del contratto preliminare. Esempio di clausola: <i>“Il Signor Rossi si obbliga e promette di vendere al Signor Bianchi che si obbliga e promette di acquistare, con riserva di sostituire a sé altra persona, fisica o giuridica, al momento della stipula del contratto definitivo, il seguente immobile ...”.</i>
<b>Contratto preliminare di compravendita con clausola di cedibilità</b>	La sostituzione del promittente acquirente con un terzo soggetto, designato dallo stesso promittente acquirente, avviene a titolo derivato e con effetto dal momento della cessione del contratto preliminare. Esempio di clausola: <i>“Il Signor Rossi si obbliga e promette di vendere al Signor Bianchi che si obbliga e promette di acquistare, con espressa autorizzazione di sostituire a sé altra persona entro il termine fissato per la stipula del rogito notarile, il seguente immobile ...”.</i>

Tanto premesso, col presente articolo si prende in esame l'ipotesi di modificazione soggettiva attuata attraverso la **cessione del contratto preliminare di compravendita**.

In particolare, vengono analizzate le **conseguenze fiscali** di detta cessione sotto il profilo sia dell'imposizione indiretta (Iva, imposta di registro), sia dell'imposizione sui redditi, non senza aver prima inquadrato la fattispecie da un punto di vista civilistico.

## 2. Profili civilistici

Come già evidenziato in premessa, il preliminare di compravendita, oltre che come strumento di immediata chiusura della contrattazione, si presta ad essere veicolo “cartolarizzato” per la circolazione dell'affare, potendo essere oggetto, fra la sua stipulazione e la sottoscrizione del defini-

tivo, di vicende che causano **modifiche di tipo soggettivo** nei rapporti che derivano dal preliminare stesso. Tali modificazioni soggettive vengono sovente poste in essere attraverso la **cessione del preliminare**, secondo lo schema generale dell'istituto della **cessione di contratto** di cui all'art. 1406 del codice civile, in base al quale “ciascuna parte può sostituire a sé un terzo nei rapporti derivanti da un contratto con prestazioni corrispettive, se queste non sono state ancora eseguite, purché l'altra parte vi consenta”.

de ad alcune esigenze dei contraenti, come, ad esempio, quella di consentire all'acquirente di richiedere nel frattempo un finanziamento per pagare il prezzo pattuito, o di consentire al venditore di cancellare un'eventuale ipoteca, oppure di traslocare in un nuovo immobile o, ancora, di richiedere al Comune il permesso di agibilità dal cui rilascio dipenda la conclusione della stessa compravendita.

In generale, con la cessione del contratto (che può avvenire in forza di una clausola contenuta nel contratto stesso sin dalla sua formazione, oppure tramite autorizzazione successiva da parte del contraente ceduto) si verifica una **successione *inter vivos*** a titolo particolare nei rapporti nascenti dal negozio giuridico ceduto, realizzandosi la sostituzione di uno dei contraenti originari con un nuovo soggetto che subentra nella stessa posizione contrattuale del soggetto cedente.

Come evidenziato dal Consiglio Nazionale del Notariato nello Studio n. 32-2007/T<sup>3</sup>, in ipotesi di cessione del preliminare, la sostituzione dello stipulante originario avviene "a **titolo derivato** e con **effetto *ex nunc***", dando forma ad un'operazione economica che, sotto il profilo giuridico, risulta di fatto frazionata in due momenti, ai quali corrispondono evidentemente **parti contraenti diverse**. Occorre infatti considerare che, nella fattispecie in esame, il soggetto cedente resta titolare del rapporto contrattuale nel periodo compreso fra la sottoscrizione del preliminare e la sua cessione.

Sotto tale profilo, quindi, la cessione del preliminare si differenzia nettamente dall'ipotesi di contratto preliminare per persona da nominare, nella quale il terzo nominato subentra quale par-

te sostanziale del rapporto contrattuale con effetto *ex tunc*, ossia dal momento in cui il contratto è stato stipulato, con conseguente totale estromissione del contraente originario.

Infine, quanto alla **forma** della cessione del preliminare, occorre ricordare che, poiché la cessione del contratto – come si è già avuto modo di sottolineare – realizza una modificazione soggettiva nei rapporti derivanti dal contratto medesimo, secondo la giurisprudenza prevalente<sup>4</sup>, per il negozio di cessione debbono essere osservate le stesse forme previste per il contratto che si trasferisce. Pertanto, la cessione di un contratto per il quale la forma scritta è imposta a pena di nullità dovrebbe essere assoggettata al medesimo requisito formale.

Con specifico riferimento alla cessione del preliminare, l'applicazione di tale principio di **collegamento formale** implica che ove si tratti di un **preliminare di compravendita immobiliare**, affinché il cessionario possa acquistare la posizione contrattuale del cedente, occorrerà che l'autorizzazione del contraente ceduto risulti da **atto scritto**<sup>5</sup>. Si ricorda infatti che, in base al combinato disposto degli artt. 1350 e 1351 del codice civile, il preliminare di compravendita immobiliare deve essere redatto per atto pubblico o scrittura privata (autenticata o no)<sup>6</sup>.

### Aspetti civilistici della cessione del contratto preliminare di compravendita

<b>Inquadramento della fattispecie</b>	Il promittente acquirente può sostituire a sé un terzo nei rapporti derivanti dal contratto preliminare, attraverso l'istituto della cessione del contratto di cui all'art. 1406 del codice civile.
<b>Condizioni da osservare</b>	L'efficacia della cessione è subordinata al consenso del contraente ceduto. Tale consenso può essere dato preventivamente, con apposita clausola inserita nel preliminare, nel qual caso è comunque richiesta la notificazione della cessione, oppure successivamente, con l'accettazione della cessione.
<b>Differenze rispetto al preliminare di compravendita per persona da nominare</b>	Mentre la dichiarazione di nomina assegna al nominato la posizione di contraente con effetto <i>ex tunc</i> , estromettendo totalmente il cedente dal rapporto contrattuale, la cessione del preliminare comporta, invece, la sostituzione del promittente acquirente con effetto <i>ex nunc</i> .
<b>Forma</b>	Vanno osservate le stesse forme prescritte per il contratto che si trasferisce. Pertanto, la cessione del preliminare di vendita immobiliare deve avere necessariamente forma scritta.

### 3. Inquadramento tributario

#### 3.1. Trattamento fiscale del contratto preliminare (cenni)

Prima di affrontare le problematiche fiscali legate alla cessione del contratto preliminare di compravendita, si ritiene opportuno, per una più agevole comprensione dell'argomento oggetto del presente contributo, richiamare sinteticamente la disci-

plina tributaria del contratto preliminare. Al riguardo occorre individuare quali siano i soggetti che pongono in essere tale negozio, poiché, pro-

<sup>3</sup> Reperibile sul sito Internet [www.notariato.it](http://www.notariato.it).

<sup>4</sup> Cfr. Cass. Civ., Sez. II, sent. 24 giugno 1992, n. 7752, e Cass. Civ., Sez. II, sent. 1° febbraio 1993, n. 1216.

<sup>5</sup> Cfr. Cass. Civ., sent. 1° agosto 2001, n. 10498.

<sup>6</sup> Ai fini dell'eventuale trascrizione del preliminare di compravendita immobiliare è invece richiesta la forma dell'atto pubblico o della scrittura privata con sottoscrizione autenticata.

prio in base alla qualificazione dei medesimi, sarà possibile chiarire la tipologia di imposizione indiretta che trova applicazione, tenendo conto del principio di alternatività fra Iva e imposta di registro.

**Sotto il profilo dell'Iva** va anzitutto evidenziato che, poiché la conclusione di un contratto preliminare di compravendita produce **effetti meramente obbligatori** e non reali, la stessa non può, di per sé, assumere alcuna rilevanza ai fini dell'imposta, non integrando il presupposto oggettivo ex art. 1 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ovvero non costituendo una cessione di beni, né una prestazione di servizi.

Con specifico riferimento alle compravendite immobiliari, che – come già ricordato – rappresentano le operazioni maggiormente interessate dal ricorso allo strumento negoziale del preliminare, il momento generativo dell'obbligazione tributaria, in base all'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972, coinciderà con la stipulazione del rogito notarile di compravendita, cui si riconnette l'effetto economico-giuridico di trasferimento della proprietà dell'immobile.

Tuttavia, se il promittente venditore è un soggetto passivo Iva e alla sottoscrizione del preliminare o, comunque, anteriormente al verificarsi dell'effetto traslativo anzidetto, sono corrisposti **acconti sul prezzo** pattuito, gli stessi dovranno essere assoggettati generalmente al **regime Iva del contratto definitivo**, atteso che, ai sensi del comma 4 del succitato art. 6, l'operazione di vendita si considera effettuata, limitatamente a quanto corrisposto a titolo di acconto, alla data del pagamento.

In altri termini, l'**applicabilità dell'Iva** con riferimento alla stipulazione di un contratto preliminare di compravendita è circoscritta ai casi in cui la cessione del bene, che avverrà con il contratto definitivo, sia soggetta all'Iva e vi siano delle anticipazioni totali o parziali di prezzo (non espressamente qualificate come caparra confirmatoria<sup>7</sup>) corrisposte prima della conclusione del definitivo<sup>8</sup>.

Per quanto riguarda invece l'**imposta di registro**, occorre ricordare che, in base all'art. 10 della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 26

aprile 1986, n. 131, i contratti **preliminari di ogni specie** sono soggetti ad imposta di registro **in misura fissa**<sup>9</sup> in quanto trattasi, come già evidenziato, di contratti ad effetti meramente obbligatori.

Tuttavia, occorre considerare che le parti contraenti possono inserire all'interno del preliminare delle clausole, accessorie rispetto al suo contenuto tipico, volte a rafforzare le obbligazioni reciproche e a tutelare i rispettivi interessi. Ad esempio, nei preliminari di compravendita immobiliare, è prassi disporre la dazione di somme a titolo di **caparra confirmatoria** o di **acconto** sul prezzo.

Tali somme sono soggette a **tassazione autonoma** ai fini del tributo di registro. In particolare, secondo la Nota al succitato art. 10, la caparra confirmatoria sconta l'imposta con aliquota dello **0,50%**, mentre gli eventuali **acconti** di prezzo, se non soggetti ad imposta sul valore aggiunto ai sensi degli artt. 5, comma 2, e 40 del menzionato D.P.R. n. 131/1986, scontano l'aliquota del **3%**.

Va poi precisato che, in entrambi i casi testé indicati, l'imposta assolta sulla caparra e/o sugli acconti è imputata all'**imposta principale** di registro dovuta per la registrazione del contratto definitivo<sup>10</sup>.

Infine si evidenzia che, in base all'art. 1, comma 1, lettera a) della Tariffa, parte seconda, allegata al D.P.R. n. 131/1986, i contratti preliminari rientrano fra gli atti che, se formati "mediante corrispondenza", sono soggetti a **registrazione** non in termine fisso, ma **solamente in caso d'uso**. Peraltro, tale regola – come si affretta a precisare la stessa disposizione testé richiamata – non trova applicazione con riguardo ai contratti per i quali il codice civile richiede la forma scritta a pena di nullità e a quelli aventi per oggetto aziende o costituzioni di diritti di godimento reali o personali sulle stesse. Ne consegue che, per i contratti preliminari più diffusi nella pratica commerciale, cioè quelli aventi per oggetto beni immobili, **permane comunque l'obbligo di registrazione in termine fisso** anche qualora gli stessi preliminari siano redatti sotto forma di corrispondenza.

<sup>7</sup> Cfr. la ris. dell'Agenzia delle Entrate 1° agosto 2007, n. 197/E, in banca dati "fiscoonline".

<sup>8</sup> Cfr., al riguardo, R. Artina-V. Artina, *Contratto preliminare - Riserva di nomina e note di variazione ai fini Iva*, in "il fisco" n. 44/2009, fascicolo n. 1, pag. 7239.

<sup>9</sup> Attualmente pari a euro 168,00.

<sup>10</sup> Per un approfondimento in merito alla registrazione del contratto preliminare di cessione di fabbricato, si veda lo Studio n. 13-2007/T del Consiglio Nazionale del Notariato, reperibile sul sito *Internet www.notariato.it*.

### 3.2. Disciplina della cessione del preliminare di compravendita ai fini dell'imposizione indiretta

Sulla base delle premesse sopra espresse, andiamo ora a esaminare i **riflessi fiscali** della cessione del preliminare di compravendita, cominciando da quelli riguardanti le **imposte indirette**. In proposito va subito detto che il compito dell'interprete è agevolato dall'esistenza di una **disciplina espressa**, anche se, come si vedrà fra breve, nel caso di cessione onerosa del preliminare non è pacifica l'individuazione della norma di riferimento ai fini di una corretta applicazione dell'imposta di registro.

In merito a tale tributo, coerentemente con il principio per cui la tassazione degli atti avviene in base agli effetti che gli stessi producono, l'art. 31 del D.P.R. n. 131/1986 dispone, al comma 1, che in generale "la cessione del contratto è soggetta all'imposta con l'aliquota propria del contratto ceduto ...". Ne consegue che, essendo il preliminare – come detto – soggetto ad imposta di registro in misura fissa, la relativa cessione sarà parimenti soggetta all'**imposta fissa**.

Anche nell'ipotesi in cui nel preliminare si disponga la dazione di somme a titolo di caparra confirmatoria o di acconto, si ritiene che la relativa cessione sia ugualmente assoggettata ad imposta in misura fissa. A supporto di tale interpretazione, si richiama la circostanza per cui sia la caparra confirmatoria che l'acconto configurano **vicende negoziali autonome** rispetto al contratto cui accedono.

Tuttavia, qualora la cessione del preliminare di compravendita avvenga **a titolo oneroso**, vale a dire a fronte di un **corrispettivo** a favore del cedente, appare ragionevole ritenere quale **presupposto impositivo** ai fini dell'imposta di registro, non tanto, o non solo, il venir meno dell'identità soggettiva fra chi stipula il preliminare e chi stipula il definitivo, quanto piuttosto la **patuizione del corrispettivo** stabilito per il subentro di un diverso soggetto nella posizione contrattuale del cedente. Proprio in considerazione di tale onerosità che normalmente caratterizza la cessione del preliminare, per quanto la lettera del citato art. 31 indirizzerebbe verso altra interpretazione<sup>11</sup>, pare doversi ritenere che la cessione in oggetto sia tassabile **con l'aliquota proporzionale del 3%**, in quanto atto "avente per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale" ai sensi dell'art. 9, parte prima, della menzio-

nata Tariffa del tributo di registro<sup>12</sup>.

Al riguardo si consideri il seguente esempio:

Il Signor Rossi stipula un contratto preliminare con cui si impegna ad acquistare un immobile dal Signor Bianchi. Nel preliminare è prevista, per il promittente acquirente, l'autorizzazione alla cessione del contratto. È altresì prevista e corrisposta una caparra confirmatoria pari a euro 50.000. Successivamente il Signor Rossi cede il preliminare al Signor Verdi, dietro corresponsione di una somma di euro 60.000, di cui euro 10.000 a titolo di corrispettivo per la cessione e euro 50.000 a titolo di rimborso della suddetta caparra.

In questa ipotesi, sulla base dell'orientamento interpretativo prevalente, la cessione del preliminare dovrebbe scontare:

- l'imposta d'atto fissa di euro 168, ai sensi dell'art. 31 del D.P.R. n. 131/1986;
- l'imposta proporzionale del 3% *ex art. 9* della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986, da calcolarsi sull'ammontare del corrispettivo concordato per la cessione, ovvero euro 10.000.

Non vi sono dubbi, invece, sulla possibilità, per il nuovo promittente acquirente, di **dedurre**, in sede di registrazione del definitivo, le eventuali imposte proporzionali pagate dal soggetto cedente al momento della registrazione del preliminare; infatti, per effetto della cessione, la parte cessionaria subentra automaticamente in tutte le situazioni giuridiche attive e passive dipendenti dal preliminare e facenti capo alla parte cedente<sup>13</sup>.

Sempre con riguardo al tributo di registro, occorre osservare che se la cessione del contratto preliminare di compravendita avviene tramite "scambio epistolare", la stessa dovrebbe essere soggetta a registrazione solo in caso d'uso, alla stregua di quanto previsto dal summenzionato art. 1, comma 1, lettera a) della Tariffa, parte seconda, allegata al D.P.R. n. 131/1986. Peraltro, tale regola non dovrebbe potersi applicare con riguardo alla forma più frequente di cessione del preliminare, ossia la cessione del preliminare

<sup>11</sup> Cioè per l'applicazione dell'imposta fissa in ogni caso.

<sup>12</sup> Questa soluzione è stata indicata come probabile dal Consiglio Nazionale del Notariato nel citato Studio n. 32-2007/T. Nello stesso senso si è inoltre recentemente espressa la Direzione Regionale della Lombardia, nella direttiva del 16 settembre 2011, prot. n. 2011/114394, in banca dati "fisconline".

<sup>13</sup> Così il Consiglio Nazionale del Notariato nello Studio n. 597 bis - 1997.

immobiliare, la quale andrebbe dunque registrata in termine fisso anche se **formata per corrispondenza**; ciò se si considera che, in base alla suddetta norma, la registrazione della corrispondenza solo in caso d'uso può verificarsi soltanto per atti diversi da quelli per i quali è richiesta la forma scritta, mentre, come si è sopra visto, per il principio secondo cui ogni negozio modificativo di altro negozio per il quale è imposto un onere di forma deve seguire la forma di questo, la cessione del preliminare immobiliare deve necessariamente rivestire la forma scritta prevista per quest'ultimo.

Occorre poi ricordare che, in forza del **principio di alternatività fra Iva e imposta di registro**, la cessione onerosa del preliminare non scontrerà il registro proporzionale laddove il corrispettivo di cessione sia soggetto ad Iva.

A tale proposito si evidenzia che se il soggetto che cede il preliminare riveste la qualifica di soggetto Iva, la cessione sarà imponibile ai sensi dell'art. 3, comma 2, n. 5 del D.P.R. n. 633/1972. Detta disposizione normativa inquadra, infatti, fra le prestazioni di servizi "le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto", se effettuate verso corrispettivo.

Con riferimento, poi, al caso in cui l'originario promittente acquirente (che cede il preliminare) abbia versato **un acconto sul prezzo** pattuito, occorre evidenziare come, secondo l'orientamento dottrinale prevalente<sup>14</sup>, la cessione del con-

tratto preliminare non rientrerebbe fra le fattispecie atte a legittimare l'emissione di una **nota di variazione in diminuzione ai fini Iva** (ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972), volta a stornare la fattura relativa a detto acconto.

Ciò sarebbe invece possibile nell'ipotesi di contratto preliminare per persona da nominare, come si ricava dalla ris. dell'Agenzia delle Entrate 11 agosto 2009, n. 212/E<sup>15</sup>. In particolare, in tale documento di prassi viene precisato che, qualora nel preliminare le parti contraenti indichino il "momento della stipula del rogito definitivo di compravendita" quale termine per la nomina del contraente finale, senza però individuare una data precisa oppure una scadenza compresa entro un determinato numero di giorni dal compromesso, il predetto termine è da considerarsi **incerto e generico**. Da ciò deriverebbe – sempre secondo la tesi avanzata dall'Agenzia – che poiché tale fattispecie contrattuale non rispetterebbe i requisiti previsti dal codice civile per integrare l'istituto del contratto per persona da nominare, il preliminare produrrebbe i suoi **effetti fra i contraenti originari**, senza la possibilità per il promittente venditore di attivare la procedura di variazione relativamente all'Iva addebitata sull'acconto, dovendosi ricondurre la "sostituzione soggettiva" alla scelta negoziale della cessione del preliminare<sup>16</sup>.

<sup>14</sup> Cfr. il ripetuto Studio n. 32-2007/T del Consiglio Nazionale del Notariato.

<sup>15</sup> In banca dati "fisconline".

<sup>16</sup> Cfr., sul tema, R. Artina-V. Artina, *Contratto preliminare - Riserva di nomina e note di variazione ai fini Iva*, op. loc. cit.

### Trattamento ai fini delle imposte indirette della cessione del preliminare di compravendita

	Iva	Imposta di registro
<b>Cessione senza corrispettivo</b>	Non soggetta	Registrazione entro 20 giorni, con pagamento dell'imposta fissa (attualmente, 168 euro). La cessione è soggetta a registrazione solo in caso d'uso se avviene mediante scambio di corrispondenza. Ciò, peraltro, non dovrebbe valere per le cessioni di preliminari di compravendita immobiliare.
<b>Cessione con corrispettivo</b>	Trattandosi di una prestazione di servizi, in presenza degli ulteriori requisiti applicativi, l'operazione è soggetta all'Iva	Registrazione entro 20 giorni, con pagamento dell'imposta fissa (attualmente, 168 euro). Secondo la tesi dottrinale prevalente e l'impostazione di molti Uffici finanziari, si deve altresì applicare l'imposta proporzionale con aliquota del 3% sul corrispettivo pattuito per la cessione, ai sensi dell'art. 9 della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986. Tuttavia, se detto corrispettivo è assoggettato all'Iva, il tributo di registro è dovuto in misura fissa.  La cessione è soggetta a registrazione solo in caso d'uso se avviene mediante scambio di corrispondenza. Ciò, peraltro, non dovrebbe valere per le cessioni di preliminari di compravendita immobiliare.

### 3.3. Possibile rilevanza della cessione del preliminare di compravendita agli effetti delle imposte sul reddito

Per quanto riguarda il trattamento della cessione del contratto preliminare di compravendita ai fini delle **imposte dirette**, occorre anzitutto evidenziare come la fattispecie non trovi una espressa disciplina nell'ambito del Testo unico delle imposte sui redditi di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, cosicché il relativo inquadramento, ai fini delle summenzionate imposte, si presenta alquanto **incerto**.

In realtà, non solleva alcun problema la cessione del preliminare **senza corrispettivo**. In tale circostanza, infatti, non determinandosi alcun incremento di ricchezza in capo al soggetto cedente, la cessione non può assumere alcuna rilevanza ai fini dell'imposizione diretta. Viceversa, nell'ipotesi in cui, a fronte della cessione in parola, sia prevista la corresponsione di un corrispettivo, è ragionevole interrogarsi sull'eventualità che lo stesso possa configurarsi come materia imponibile da sottoporre a tassazione sulla base delle norme tributarie vigenti. In altri termini, è necessario verificare se la **cessione a titolo oneroso** del preliminare di compravendita integri o meno il presupposto per l'applicazione

delle imposte sul reddito.

Al riguardo, occorre anzitutto osservare che laddove il corrispettivo in esame sia percepito nell'esercizio di un'impresa commerciale, non vi sono dubbi sul fatto che lo stesso concorra a formare il **reddito d'impresa** dell'esercizio di competenza, ossia dell'esercizio in cui viene effettuata la cessione del contratto.

Al di fuori di tale ipotesi, verificare se la cessione onerosa del preliminare di compravendita possa far scattare il presupposto dell'Irpef significa, in sostanza, stabilire se il corrispettivo di cui trattasi possa o meno essere ricondotto (naturalmente per la parte che non costituisce mero rimborso di acconti o caparre) alla categoria residuale dei **redditi diversi** disciplinati dall'art. 67 del Tuir. Sul punto non constano pronunce dell'Amministrazione finanziaria, mentre i pochi commentatori che si sono occupati del tema hanno espresso opinioni contrastanti. In particolare, quanti sostengono la **tesi della non tassabilità**<sup>17</sup> muovono dalla constatazione della mancanza, nell'ambito dell'elencazione residuale, ma esau-

<sup>17</sup> Cfr., in questo senso, A. Taglioni, *La cessione di un contratto preliminare immobiliare ad un prezzo superiore a quello pattuito*, in "Boll. Trib." n. 14/2007, pagg. 1178-1181.

stiva, del citato art. 67, di una disposizione che in maniera certa e inequivocabile attraggia a tassazione la fattispecie in argomento; ciò che sarebbe, di per sé, sufficiente ad escludere l'imponibilità del corrispettivo in parola, in forza del **principio di certezza** del diritto tributario che non consente interpretazioni di tipo analogico per coprire eventuali lacune normative sulla tassazione delle manifestazioni di ricchezza.

Con particolare riferimento alla cessione del preliminare immobiliare, la stessa dottrina ha poi correttamente osservato come non si possa in alcun modo inquadrare il corrispettivo della predetta cessione fra i redditi di cui al comma 1, lettera b) dell'art. 67, dal momento che, come si è già avuto modo di chiarire più volte, il contratto preliminare pone in essere solo vincoli obbligatori, rimandando ad una fase successiva l'effettiva traslazione dei diritti reali.

Inoltre, basandosi anche sulle ipotesi e i comportamenti che la giurisprudenza tributaria e le

interpretazioni ministeriali hanno ricondotto alla tipologia reddituale di cui alla successiva lettera l) del medesimo art. 67<sup>18</sup>, l'orientamento interpretativo in esame ha escluso che il corrispettivo derivante dalla cessione onerosa di un preliminare possa rilevare ai fini delle imposte dirette come reddito diverso di cui alla predetta disposizione normativa.

Secondo altra dottrina<sup>19</sup>, invece, la fattispecie in esame andrebbe ricondotta proprio fra quelle atte a generare un reddito derivante dall'assunzione di un **obbligo di "fare, non fare, o permettere"** di cui alla suddetta lettera l). In base a tale opinione, il corrispettivo in questione concorrerebbe quindi a formare il reddito complessivo del cedente come reddito diverso e, ove il soggetto che lo corrisponde rivesta la qualifica di sostituto d'imposta, dovrà essere operata la ritenuta a titolo d'acconto del 20%, con obbligo di rivalsa, ai sensi dell'art. 25, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

#### Trattamento ai fini delle imposte dirette della cessione del preliminare di compravendita

<b>Cessione senza corrispettivo</b>	La fattispecie non assume rilevanza ai fini dell'imposizione sul reddito, dal momento che la stessa non produce alcuna manifestazione di ricchezza.
<b>Cessione con corrispettivo</b>	L'inquadramento tributario è incerto. Alcuni Autori ritengono che il corrispettivo in parola non rappresenti un provento tassabile nel caso in cui lo stesso sia percepito al di fuori dell'esercizio d'impresa. Tale tesi poggia sulla considerazione che la fattispecie non troverebbe collocazione in nessuna delle ipotesi di tassazione previste dall'art. 67 del Tuir e, quindi, sull'applicazione del principio generale dell'ordinamento tributario in base al quale, per escludere un certo fenomeno dell'imposizione, non occorre una norma che lo esenti, ma è sufficiente l'assenza di una norma che ne preveda la tassabilità. Altri interpreti sostengono, invece, una tesi pro-Fisco, riconducendo la fattispecie in oggetto alla categoria dei redditi diversi di cui alla lettera l) dell'art. 67 del Tuir, ovvero dei redditi derivanti dall'assunzione di obblighi di "fare, non fare o permettere".

#### 4. Sintesi e considerazioni conclusive

L'analisi che precede ha innanzitutto messo in evidenza come, sotto il profilo civilistico, la cessione a terzi del preliminare di compravendita sia riconducibile alla più generale fattispecie della **cessione del contratto** prevista dall'art. 1406 e seguenti del codice civile, e come la stessa si differenzi dall'altra ipotesi ricorrente di modificazione soggettiva inerente al preliminare (ovvero il preliminare per persona da nominare), in quanto il subentro del terzo nella posizione del promittente acquirente originario avviene a **titolo derivato** e con **efficacia ex nunc**, men-

tre nel caso del preliminare per persona da nominare, il terzo nominato subentra nella posizione del cedente con effetto retroattivo, ossia dal momento della stipulazione del contratto preliminare.

L'istituto della cessione a terzi del contratto preliminare si differenzia dal preliminare per persona da nominare anche sul piano degli effetti fiscali. In particolare, è stato sottolineato come detta cessione sia disciplinata espressamente ai fini dell'**imposizione indiretta**. Infatti, ai fini dell'Iva, la disciplina di riferimento è quella delle prestazioni di servizi, rientrando la fattispecie in esame nella previsione di cui all'art. 3, comma 2, n. 5) del D.P.R. n. 633/72, che qualifica, appunto, come prestazione di servizi ogni cessione di contratto. Pertanto, laddove il cedente rivesta la qualifica di soggetto passivo Iva e per la cessione sia previsto un corrispettivo, lo stesso andrà fatturato con applicazione dell'Iva con aliquota or-

<sup>18</sup> Che tassa i proventi derivanti da attività di lavoro autonomo occasionale o dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere.

<sup>19</sup> Cfr., ad esempio, *L'Esperto Risponde* de "Il Sole-24 Ore" del 17 settembre 2007.

dinaria<sup>20</sup>.

Con riguardo agli eventuali acconti già fatturati con applicazione dell'Iva da parte del promittente venditore nei confronti dell'originario stipulante, si è altresì visto come la cessione del preliminare non possa rientrare fra le fattispecie atte a legittimare l'emissione di una nota di accredito volta a rettificare l'imposta addebitata. Viceversa, tale possibilità è ammessa nella fattispecie del contratto per persona da nominare, laddove sia fissato un termine preciso per la nomina del terzo.

Per quanto attiene invece alla tassazione ai fini dell'**imposta di registro**, si è evidenziato come la cessione del contratto preliminare di compravendita dovrebbe, in generale, scontare l'imposta in misura fissa, atteso che l'art. 31 del D.P.R. n. 131/1986 prevede, per la cessione del contratto, una tassazione analoga a quella del **contratto ceduto** e che, in linea di massima, il contratto preliminare è soggetto all'imposta di registro fissa. Sulla base del tenore letterale di tale norma, parrebbe potersi escludere la necessità di un'ulteriore indagine sulla eventuale onerosità della cessione. Peraltro, come si è sopra detto, la questione non è affatto pacifica. Infatti, con riferimento all'ipotesi di cessione del preliminare dietro corrispettivo, una parte della dottrina ha affermato (ed è questo, fra l'altro, l'orientamento seguito da molti Uffici finanziari) che potrebbe trovare applicazione l'art. 9 della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986, secondo cui sono soggetti all'imposta proporzionale di registro, nella misura del **3%**, gli atti aventi "per oggetto prestazioni a **contenuto patrimoniale**". Tale tesi poggia sulla considerazione che, nella cessione onerosa del preliminare, il presupposto impositivo dell'imposta di registro sarebbe da individuarsi non tanto, o non solo, nella modificazione soggettiva inerente al contratto, quanto piuttosto nella pattuizione del corrispettivo per il subentro del terzo.

<sup>20</sup> Sul punto cfr. M. Peirola, *Regime IVA della cessione del contratto preliminare di compravendita di un immobile*, in "Pratica Professionale - I Casi" n. 2/2006, pag. 25.

Si è poi evidenziato che la regola della registrazione "in caso d'uso" per la formazione dell'atto mediante corrispondenza non dovrebbe potersi applicare in relazione alla cessione del preliminare immobiliare, trattandosi di un negozio che deve rivestire la **forma scritta**, per il principio secondo cui ogni contratto modificativo di altro contratto per il quale è imposto un onere di forma deve seguire la forma di questo.

Infine è emerso come, data l'assenza di una disciplina positiva, sia particolarmente problematico l'inquadramento, ai fini dell'imposizione diretta, della cessione di preliminare posta in essere da un soggetto **al di fuori dell'esercizio d'impresa**.

La fattispecie non sembra potersi ricondurre letteralmente e sistematicamente ad alcuna norma impositrice vigente, il che dovrebbe essere sufficiente per poterne sostenere la irrilevanza ai fini **Irpef**, se si considera che nel nostro ordinamento tributario, come osservato da autorevole dottrina<sup>21</sup>, trova applicazione il principio per cui, per escludere un certo fenomeno dall'imposizione, non occorre una norma che lo esenti, ma è sufficiente l'assenza di una norma che ne preveda la tassabilità.

Tuttavia, considerata l'ampiezza della previsione di cui all'art. 67, lettera l) del Tuir, non si può davvero escludere che, in caso di controllo, l'Ufficio finanziario possa inquadrare nell'ambito di applicazione di detta previsione normativa il corrispettivo percepito a seguito della cessione del contratto preliminare, qualificandolo come la **remunerazione di un'obbligazione di permettere** assunta dal cedente, ovvero quella di concedere a un terzo la possibilità di sottoscrivere il contratto definitivo. Sembrerebbe un'interpretazione un po' forzata, volta in qualche modo a sopperire ad un evidente **vuoto normativo**, ma il rischio che l'Ufficio possa percorrere questa strada è concreto, ragion per cui sarebbe quanto mai opportuno un intervento chiarificatore dell'Agenzia delle Entrate sul punto.

<sup>21</sup> Cfr. R. Lupi, *Diritto Tributario - Parte generale*, Milano, 2005.

**Tabella di sintesi sul trattamento fiscale della cessione del preliminare di compravendita**

	<b>Imposte sul reddito</b>	<b>Imposte indirette</b>
<b>Cessione del preliminare senza corrispettivo</b>	L'operazione è irrilevante in quanto, in assenza di un corrispettivo, non può generare materia imponibile in capo al soggetto cedente.	Iva: operazione irrilevante Imposta di registro: la cessione va registrata entro 20 giorni dalla data dell'atto, con pagamento dell'imposta in misura fissa. La cessione è soggetta a registrazione solo in caso d'uso se avviene mediante scambio di corrispondenza. Ciò, peraltro, non dovrebbe valere per le cessioni di preliminari di compravendita immobiliare.
<b>Cessione del preliminare dietro corrispettivo</b>	Cessione effettuata nell'esercizio d'impresa: il corrispettivo concorre a formare il reddito d'impresa del periodo d'imposta in cui è conseguito, individuato secondo il criterio della competenza. Cessione effettuata da privato al di fuori dell'esercizio d'impresa: il trattamento del corrispettivo è incerto. Una parte della dottrina ne sostiene l'intassabilità, per l'assenza del presupposto riconducibile ad una norma impositrice. Altra parte della dottrina, invece, inquadra la fattispecie in esame fra i redditi diversi e, più precisamente, fra quelli di cui all'art. 67, lettera l) del Tuir.	Iva: se il cedente riveste la qualifica di soggetto passivo Iva, la cessione è da assoggettare ad Iva. Imposta di registro: se il corrispettivo è soggetto all'Iva, in forza del principio di alternatività Iva-imposta di registro, la registrazione della cessione del preliminare sconta l'imposta fissa. Se invece il cedente non è un soggetto passivo Iva, secondo la dottrina prevalente e le direttive di alcuni Uffici finanziari, è dovuta l'imposta proporzionale del 3% sul corrispettivo di cessione, ai sensi dell'art. 9 della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986, oltre all'imposta fissa (attualmente 168 euro). Il cessionario, subentrato nei diritti del cedente, ha diritto di detrarre, al momento della registrazione del contratto definitivo, l'imposta di registro proporzionale eventualmente pagata dal cedente su caparre e/o acconti in sede di registrazione del preliminare. La cessione è soggetta a registrazione solo in caso d'uso se avviene mediante scambio di corrispondenza. Ciò, peraltro, non dovrebbe valere per le cessioni di preliminari di compravendita immobiliare.