

Risposta n. 95/2022

OGGETTO: Cessione di contratto preliminare - Art. 3, secondo comma, n.5), del DPR n. 633 del 1972.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La società "Alfa" ha sottoscritto con la società "Beta" in data (...)un contratto preliminare per l'acquisto di un immobile sito in (...), versando la somma di euro 70.000 a titolo di caparra confirmatoria (fuori campo Iva), con obbligo di versare la residua parte di prezzo di euro 95.000 al momento della sottoscrizione del rogito.

In seguito, la società Alfa ha ceduto, a titolo gratuito, alla società istante il predetto contratto preliminare di compravendita.

L'istante rappresenta che a fronte della predetta cessione è previsto solo il rimborso parziale di euro 50.000 della caparra confirmatoria a suo tempo versata dalla Alfa.

Ciò premesso, la società istante chiede di conoscere:

1) la corretta applicazione dell'imposta di registro al momento della registrazione dell'atto di cessione di preliminare a titolo gratuito, in caso quindi del solo rimborso parziale della caparra;

2) la corretta applicazione dell'imposta di registro al momento della registrazione dell'atto di cessione di preliminare qualora la cessione stessa fosse avvenuta a titolo oneroso, cioè ad un prezzo superiore alla restituzione della caparra.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Con riferimento alla tassazione ai fini dell'imposta di registro, per la cessione del contratto è prevista una tassazione analoga a quella prevista per il contratto ceduto, come previsto dall'articolo 31 del d.P.R. n. 131 del 1986 (di seguito TUR).

Nella ipotesi sub 1), e quindi nella ipotesi in cui la cessione avvenga a titolo gratuito con il solo rimborso parziale della caparra, l'istante ritiene vada applicata all'atto l'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'articolo 10 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR.

Nella ipotesi sub 2) essendo la cessione a titolo oneroso, l'istante ritiene debba essere applicata l'imposta di registro nella misura proporzionale del 3% in quanto si tratterebbe di atto avente *"per oggetto prestazioni di contenuto patrimoniale"* di cui all'articolo 9 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR.

In tale secondo caso, l'interpellante ritiene che l'aliquota del 3% sarebbe applicabile solo all'importo della cessione e non anche all'importo legato al rimborso della caparra.

In relazione a tale seconda ipotesi viene riportato il seguente esempio.

Il signor X stipula un contratto preliminare con cui si impegna ad acquistare un immobile dal signor Y. Nel contratto preliminare è prevista per il promittente acquirente anche la autorizzazione alla cessione del contratto.

È inoltre prevista e corrisposta una caparra confirmatoria pari ad euro 20.000.

Successivamente il signor X cede il contratto preliminare al signor Z dietro corresponsione di una somma pari ad euro 30.000, di cui 10.000 a titolo di corrispettivo per la cessione ed euro 20.000 a titolo di rimborso di tale caparra.

In questa ipotesi, la cessione del preliminare dovrebbe scontare l'imposta d'atto fissa ai sensi dell'articolo 31 del TUR e l'imposta di registro nella misura proporzionale del 3% ai sensi dell'articolo 9 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, da calcolare sull'ammontare del corrispettivo concordato per la cessione, vale a dire 10.000 euro.

Il nuovo promittente potrà dedurre in sede di registrazione del contratto definitivo, le imposte proporzionali pagate dal cedente al momento della registrazione del contratto preliminare.

La parte cessionaria subentra infatti automaticamente in tutte le situazioni giuridiche attive e passive dipendenti dal preliminare e facenti capo alla parte cedente.

Laddove il corrispettivo di cessione sia soggetto ad Iva, la cessione onerosa del preliminare non sconterà l'imposta di registro in misura proporzionale, in forza del principio di alternatività tra Iva ed imposta di registro.

Tutto ciò premesso, l'istante ritiene di adottare il seguente comportamento:

1) con riferimento all'ipotesi sub 1) avente ad oggetto la cessione del contratto preliminare con il rimborso parziale della caparra, ritiene che la registrazione del contratto sconti l'imposta di registro in misura fissa;

2) con riferimento alla ipotesi sub 2) avente ad oggetto la cessione del preliminare a titolo oneroso, con applicazione di un sovrapprezzo oltre al rimborso totale della caparra, ritiene che la registrazione del contratto sconti l'imposta di registro in misura fissa oltre all'imposta di registro del 3% sul cd. "sovrapprezzo". Se il corrispettivo di cessione è soggetto ad Iva, ritiene non vada applicata l'imposta di registro in misura proporzionale in forza del principio di alternatività tra Iva ed imposta di registro.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Come precisato con risoluzione 1° agosto 2007, n. 197/E, il contratto preliminare

è l'accordo con il quale le parti si obbligano reciprocamente alla stipula di un successivo contratto definitivo, indicandone sin da subito i contenuti e gli aspetti essenziali.

Il contratto produce tra le parti effetti unicamente obbligatori e non reali, non essendo idoneo a trasferire la proprietà del bene o a determinare l'obbligo di corrispondere il prezzo pattuito.

Il contratto preliminare di compravendita deve essere registrato entro venti giorni dalla sua sottoscrizione ed è soggetto, ai sensi dell'articolo 10 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR, all'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa di euro 200.

La Nota al medesimo articolo 10 dispone che *"se il contratto preliminare prevede la dazione di somme a titolo di caparra confirmatoria si applica il precedente articolo 6 (aliquota dello 0,50%); se prevede il pagamento di acconti di prezzo non soggetti all'imposta sul valore aggiunto ... si applica il precedente articolo 9"*.

In sostanza, in presenza di una caparra trova applicazione l'aliquota dell'0,50 per cento, mentre nel caso di acconti di prezzo non soggetti ad Iva si applica l'aliquota del 3 per cento.

La medesima disposizione prevede che *"in entrambi i casi l'imposta pagata è imputata all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo"*.

La qualificazione della somma versata quale caparra confirmatoria viene qui assunta acriticamente e non costituisce oggetto di interpello.

Nel caso rappresentato dall'istante, il contratto preliminare di compravendita stipulato tra Alfa e Beta è stato in seguito ceduto all'istante, con il consenso del promittente venditore, a fronte del pagamento della somma di euro 50.000.

Con riferimento a detta cessione, si osserva che ai sensi dell'articolo 1406 del codice civile *"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"*.

Quindi, la cessione attua una successione a titolo particolare per atto tra vivi nel rapporto giuridico contrattuale, operando la sostituzione di un nuovo soggetto (cessionario) nella posizione giuridica, attiva o passiva, di uno degli originari contraenti (cedente).

Nel contratto preliminare con autorizzazione preventiva alla cessione, la sostituzione di un contraente con un altro soggetto avviene a titolo derivato e con effetto *ex nunc*, con conseguente frazionamento della fattispecie in due momenti giuridici diversi cui corrispondono differenti parti del contratto.

L'istante, per effetto della cessione del contratto preliminare, "subentra" nella posizione della cedente Alfa e, quindi, anche nella clausola che ha previsto il versamento alla sottoscrizione del preliminare - già avvenuto - di una somma di euro 70.000 a titolo di caparra confirmatoria; la caparra, anche a seguito della cessione del contratto preliminare resta fissata nei confronti della promittente cedente nella medesima misura di euro 70.000 e con la medesima funzione.

Con riferimento alla natura giuridica della caparra confirmatoria, definita sotto il profilo civilistico dall'articolo 1385 del codice civile, si fa presente che, diversamente dall'acconto, la stessa non rappresenta un anticipo del prezzo pattuito, rivestendo natura risarcitoria in caso di inadempimento contrattuale.

La stessa rappresenta, infatti, la liquidazione convenzionale anticipata del danno in caso di inadempimento di una delle parti.

In particolare, ai sensi del citato articolo del codice civile, se l'inadempimento è imputabile a colui che ha dato la caparra, la controparte può recedere dal contratto, trattenendo la caparra stessa, mentre se ad essere inadempiente è la parte che ha ricevuto la caparra, l'altra può recedere dal contratto esigendo il doppio della medesima.

La caparra muta la propria natura giuridica con la stipula del contratto definitivo, assumendosi quale acconto del prezzo di vendita del bene o del servizio, anche in considerazione del fatto che la dazione di una caparra confirmatoria presuppone la non

contemporaneità tra la conclusione del contratto e la completa esecuzione del medesimo (cfr. risoluzione n. 197/E del 2007).

Alla luce di quanto sopra esposto, nella fattispecie rappresentata, si ritiene che il versamento di 50.000 euro non possa configurarsi come una restituzione parziale della "caparra confirmatoria" a suo tempo versata per euro 70.000 dalla Alfa alla Beta, ma costituisca, in presenza dei requisiti soggettivo, oggettivo e territoriale previsti per l'applicazione del tributo, un corrispettivo rilevante ai fini Iva.

A tal fine, dunque, non assume rilievo la terminologia adottata dall'Istante nell'allegata "*Cessione di contratto preliminare di compravendita per immobili costruiti*", trasmessa in sede di documentazione integrativa, secondo cui la somma di 50.000 euro costituisce un "*parziale rimborso della caparra confirmatoria*".

Al riguardo, con riferimento al presupposto oggettivo (risultando integrati gli altri presupposti), si precisa che la cessione di contratto, ai sensi dell'articolo 3, secondo comma, n. 5) del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 è una prestazione di servizi rilevante ai fini Iva; detta disposizione prevede, infatti, che "*Costituiscono inoltre prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo: 5) le cessioni di contratto di ogni tipo e oggetto*".

La Corte di Cassazione, con sentenza 5 ottobre 2005, n. 19399, ha precisato che "*la cessione della posizione giuridica di contraenza relativa ad un contratto preliminare di compravendita è una specie delle «cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto» che l'art. 3.2, n. 5, DPR 26 ottobre 1972, n. 633, considera prestazioni di servizio, se effettuate verso corrispettivo, le quali, ai sensi dell'art. 6.3.1 dello stesso atto normativo «si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo»*".

Ciò comporta l'obbligo per il soggetto cedente di emettere la relativa fattura con addebito di imposta.

In tal caso, l'imposta dovuta per la registrazione della cessione del contratto trova applicazione in misura fissa in virtù del principio di alternatività Iva/registro disciplinato dall'articolo 40 del TUR.

Con riferimento al quesito sub 2), stante la natura esemplificativa del quesito, non riconducibile ad un caso concreto e personale, si ritiene che lo stesso risulti inammissibile, ai sensi dell'articolo 5, comma 1, lettera a) del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, mancando la circostanziata e specifica descrizione della fattispecie, prescritta dall'articolo 3, comma 1, lettera c) del medesimo decreto legislativo.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)