

Studio n. 185-2011/T

## **Note in tema di tassazione della caparra confirmatoria nei contratti preliminari**

*Approvato dalla Commissione Studi tributari il 9 novembre 2011*

**Lo studio in sintesi (Abstract):** *Lo studio esamina alcune questioni problematiche relative alla tassazione della caparra confirmatoria nei contratti preliminari.*

*Una prima questione riguarda il regime fiscale in concreto applicabile qualora le parti attribuiscano espressamente alla somma data a titolo di caparra confirmatoria anche una "funzione" di anticipo sul prezzo dovuto per la stipula del definitivo, ritenendosi opportuno prestare attenzione alle modalità redazionali delle relative clausole contrattuali.*

*In caso di contratti preliminari relativi a cessioni soggette ad IVA secondo l'Agenzia delle entrate (ris. n. 197/E del 1° agosto 2007) la previsione del pagamento di una somma "mediante imputazione al prezzo a titolo di caparra confirmatoria e di acconto prezzo" attribuisce alla caparra anche l'ulteriore funzione di anticipazione del corrispettivo, immediatamente assoggettabile ad IVA.*

*In caso di preliminari relativi a cessioni non soggette ad IVA ma ad imposta di registro, l'utilizzo di clausole le quali ingenerino il dubbio che la volontà delle parti sia diretta ad attribuire immediatamente (cioè con riferimento al "momento" della stipula del contratto preliminare) alla somma data a titolo di caparra confirmatoria anche la natura di acconto sul prezzo, dovrebbe comportare la prevalenza del trattamento fiscale (più gravoso) previsto per quest'ultimo dalla nota all'art. 10 della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 (ossia, l'applicazione dell'imposta di registro nella misura del 3 per cento).*

*Nello studio si chiarisce - a fronte delle varie formulazioni delle clausole contrattuali ricorrenti nella pratica - che vi sono delle clausole per le quali si ritiene doversi escludere l'ambiguità della volontà delle parti in ordine al titolo attribuito al versamento della somma. E ci si riferisce, in particolare, a quelle clausole contrattuali articolate sulla base del disposto dell'art. 1385 comma 1 c.c. (ai sensi del quale «la caparra, in caso di adempimento, deve essere restituita o imputata alla prestazione dovuta»), essendo evidente, in tal caso, che la somma non assume immediatamente la funzione di anticipazione del corrispettivo, ma l'assumerà in seguito, cioè al "momento" del*

*definitivo (e pertanto l'imposta proporzionale di registro è dovuta nella misura dello 0,50 per cento).*

*Altra questione esaminata nello studio è quella della rilevanza di eventuali trattamenti fiscali di favore, previsti per il contratto definitivo, ai fini della tassazione del contratto preliminare contenente la previsione del pagamento di somme a titolo di caparra confirmatoria (e/o di acconti sul prezzo), ogni qual volta la disciplina dettata per il contratto definitivo porti all'applicazione di un'imposta di registro inferiore rispetto a quella scontata per le suddette pattuizioni del preliminare, con la conseguenza della non operatività del meccanismo dell'imputazione dell'imposta proporzionale pagata per il preliminare all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo (di cui alla nota all'art. 10 cit.).*

*Considerato che la detraibilità dell'imposta pagata per la caparra (e/o per gli acconti) da quella dovuta per il definitivo dimostra l'unitaria considerazione, sotto il profilo fiscale, dell'operazione realizzata con la sequenza preliminare-definitivo quale unica manifestazione di capacità contributiva, ed osservato come il meccanismo dell'imputazione presupponga che la somma su cui imputare sia maggiore, si conclude – ribadendo la soluzione interpretativa già prospettata in un precedente studio della Commissione studi tributari del 2007 (n. 13-2007/T) – che, al fine di consentire l'unitario assoggettamento dell'operazione preliminare-definitivo all'imposta di registro, quest'ultima dovrebbe essere parametrata sull'imposta principale dovuta per il definitivo, intesa quale limite massimo alla tassazione dell'operazione medesima. Pertanto, in caso di preliminare che già prefiguri i requisiti rilevanti per la tassazione del definitivo, l'imposta proporzionale di registro per la caparra confirmatoria (e/o gli acconti prezzo) dovrebbe applicarsi fino a concorrenza di quella che sarà dovuta per il definitivo.*

**Sommario:** 1. Premessa. La caparra confirmatoria nel contratto preliminare e la relativa disciplina fiscale; 2. La tassazione della caparra confirmatoria quale acconto prezzo; 3. La rilevanza del trattamento tributario di favore previsto per il contratto definitivo ai fini della tassazione della caparra confirmatoria nel contratto preliminare; 4. Conclusioni riassuntive.

\*\*\*

## **1. Premessa. La caparra confirmatoria nel contratto preliminare e la relativa disciplina fiscale**

Nei contratti preliminari, di frequente, le parti pattuiscono, accanto al contenuto tipico relativo all'assunzione dell'obbligo a contrarre il definitivo, la dazione di una somma di danaro.

Diversa può essere la causa di questa pattuizione. Può infatti trattarsi, ad esempio, di un acconto sul prezzo, di una caparra confirmatoria, di una clausola penale, di una caparra o di una multa penitenziale, di un deposito cauzionale <sup>(1)</sup>.

Non sempre, però, è agevole nel caso concreto determinare quale sia il titolo della dazione della somma, specie qualora quest'ultimo non sia specificato, ovvero le parti abbiano utilizzato il termine generico "caparra" o abbiano adottato una denominazione formale contraddetta da elementi che ne evidenzino la non corrispondenza rispetto alla loro reale volontà <sup>(2)</sup>. E la giurisprudenza ha al riguardo elaborato alcuni criteri interpretativi; ad esempio, qualora sussista un dubbio sull'effettiva intenzione delle parti in ordine alla natura di caparra confirmatoria o di acconto sul prezzo, la somma deve presumersi corrisposta a titolo di acconto, in quanto in assenza di un'inequivoca manifestazione di volontà in tal senso non si può presumere che le parti si siano tacitamente assoggettate ad uno speciale rimedio contro l'inadempimento contrattuale <sup>(3)</sup>.

Nel caso si tratti di una caparra confirmatoria, disciplinata dall'art. 1385 c.c., il patto ha natura reale, richiedendo la consegna della somma di danaro o di una determinata quantità di cose fungibili, pur essendo ammissibile la promessa di versamento di una somma di danaro a titolo di caparra confirmatoria <sup>(4)</sup>. Essa si caratterizza, inoltre, come contratto accessorio, anche se – secondo alcuni autori - non necessariamente contestuale a quello principale, potendo cioè essere perfezionata in un momento successivo a quello di perfezionamento del contratto principale, purché anteriormente alla relativa esecuzione <sup>(5)</sup>.

Quanto al relativo regime fiscale, la nota all'art. 10 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico sull'imposta di registro (D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131), dispone 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*».

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 dello 0,50 per cento, di cui all'art. 6 della tariffa parte prima allegata al D.P.R. n. 131/1986 cit. <sup>(6)</sup>. Si ritiene, peraltro, che l'imposta sia dovuta anche nel caso di caparre solo "promesse", in quanto l'espressione di cui alla nota cit. "se il contratto preliminare prevede [...]" induce a considerare tassabili sia le somme pagate sia quelle il cui pagamento sia solo previsto <sup>(7)</sup>.

La caparra confirmatoria è, secondo l'opinione prevalente, estranea invece 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 <sup>(8)</sup>.

## **2. La tassazione della caparra confirmatoria quale acconto prezzo**

Le conclusioni sopra indicate con riguardo al regime fiscale applicabile alle somme versate a titolo di caparra confirmatoria necessitano di ulteriore riflessione qualora le parti attribuiscono espressamente a tali somme anche una "funzione" di anticipo sul prezzo dovuto per la stipula del definitivo.

In tali casi, infatti, le concrete modalità redazionali delle clausole contrattuali potrebbero importare una tassazione delle somme secondo le disposizioni fiscali previste per gli acconti prezzo.

Più precisamente, nel caso di contratti preliminari relativi a cessioni soggette ad IVA, l'Agenzia delle entrate <sup>(9)</sup> ritiene che la previsione, contenuta nel contatto preliminare, del versamento di una somma "mediante imputazione al prezzo a titolo di caparra confirmatoria e di acconto prezzo" attribuisca alla caparra anche l'ulteriore funzione di anticipazione del corrispettivo, assoggettabile ad IVA <sup>(10)</sup>. E richiama al riguardo l'orientamento della Cassazione secondo il quale, qualora sia dubbia l'intenzione delle parti, le somme versate anteriormente alla formale stipulazione di un contratto a prestazioni corrispettive devono ritenersi corrisposte a titolo di acconto sulla prestazione relativa all'obbligazione principale, e non già a titolo di caparra <sup>(11)</sup>.

In ordine a tali contratti si è formato anche un orientamento della giurisprudenza tributaria, secondo il quale, considerato che «ai sensi dell'art. 1385 c.c., il versamento a titolo di caparra ... al momento della conclusione del contratto, oltre a dimostrare esteriormente l'intervenuto accordo, ha normalmente il duplice scopo di anticipare in una certa misura la prestazione dovuta, in caso di adempimento, e di rafforzare e di garantire il vincolo obbligatorio, in caso di inadempimento, ... è compito del giudice di merito stabilire, attraverso la valutazione di elementi intrinseci ed estrinseci al contratto, se i contraenti abbiano inteso attribuire alla somma versata (...) la funzione di mera caparra (confirmatoria), ovvero quella di acconto del prezzo dovuto (Cass. n. 727/1980)». Distinzione, questa, ritenuta rilevante agli effetti tributari «allorché le somme pertinenti alle due distinte funzioni della caparra confirmatoria siano assoggettabili a diverso trattamento fiscale». Secondo la Corte, «si deve ritenere, pertanto, che il pagamento di somme di denaro, effettuato a titolo di caparra confirmatoria di un contratto di compravendita di bene immobile, è soggetto ad

IVA ed all'obbligo di fatturazione nella misura in cui tali somme siano 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 (Cass. 1320/2007), con le conseguenti ricadute in tema d'epoca di insorgenza del presupposto impositivo dell'IVA»<sup>(12)</sup>.

In caso di cessioni soggette ad IVA, infatti, l'attribuzione alla somma versata della natura (anche) di acconto prezzo importa la rilevanza della stessa agli effetti dell'IVA, verificandosi al momento del pagamento (o della fatturazione), già in sede di preliminare, il presupposto dell'imposta ai sensi dell'art. 6 comma 4 D.P.R. n. 633/1972, secondo il quale l'operazione si considera effettuata se, anteriormente al prodursi degli eventi di cui ai commi precedenti del medesimo articolo, sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo o sia emessa fattura.

In definitiva, quindi, l'Agenzia delle entrate (e, in una certa misura, anche la giurisprudenza tributaria) riconosce al versamento di somme a titolo di caparra confirmatoria rilevanza agli effetti dell'IVA in presenza, nel contratto preliminare, di clausole contrattuali con le quali le parti attribuiscono espressamente alla somma anche la natura di acconto prezzo.

E la ragione sottesa probabilmente a tale conclusione risiede nella considerazione per la quale l'aggiunta, alla previsione della dazione di una somma a titolo di caparra confirmatoria, di clausole contrattuali che esternano anche una natura di acconto prezzo rende ambiguo il titolo della dazione stessa<sup>(13)</sup>, con la conseguenza di ritenere prevalente il regime fiscale delle anticipazioni di corrispettivo, ai sensi dell'art. 6 comma 4 D.P.R. n. 633/1972 cit.

Per quanto riguarda i contratti preliminari relativi a cessioni soggette ad imposta di registro, qualora dalla volontà delle parti emerga il riconoscimento alla somma anche di una natura di acconto prezzo, si riscontra la prassi di alcuni uffici dell'Agenzia delle entrate di applicare a dette somme l'aliquota proporzionale dell'imposta di registro nella misura del tre cento, prevista dalla nota all'art. 10 cit. per gli acconti sul prezzo (non soggetti ad IVA)<sup>(14)</sup>.

Anche per questa prassi si deve ritenere che la ragione giustificatrice trovi fondamento nell'ambiguità della manifestazione di volontà delle parti in ordine alla natura della somma.

È bene, però, chiarire - a fronte delle varie formulazioni delle clausole contrattuali ricorrenti nella pratica - che vi sono delle clausole per le quali si ritiene doversi escludere detta ambiguità della volontà delle parti in ordine al titolo attribuito al versamento della somma.

Ci si riferisce, in particolare, a quelle clausole contrattuali articolate sulla base del disposto dell'art. 1385 comma 1 c.c., ai sensi del quale «*la caparra, in caso di adempimento, deve essere restituita o imputata alla prestazione dovuta*».

E, infatti, proprio tenendo conto di tale norma, la dottrina e la giurisprudenza che da tempo dibattono, sotto il profilo civilistico, il tema della o delle funzioni della caparra confirmatoria <sup>(15)</sup>, riconoscono a quest'ultima anche quella di parziale anticipata esecuzione della prestazione dovuta.

Al riguardo, tuttavia, è stato ben evidenziato da alcuni autori come la funzione della caparra non sia univoca ma complessa, variando «non solo in dipendenza delle diverse vicende che possono verificarsi durante la fase esecutiva del rapporto obbligatorio, ma altresì in dipendenza dell'accordo delle parti contraenti che la prevede» <sup>(16)</sup>.

E l'attitudine polifunzionale della caparra in relazione alle varie fasi del rapporto emerge dalla stessa disciplina codicistica che distingue, nell'art. 1385, i diversi effetti che la stessa può produrre a seconda dell'adempimento, dello scioglimento o dell'inadempimento del contratto e a seconda delle scelte del *tradens* e dell'*accipiens* <sup>(17)</sup>.

In altri termini, le varie funzioni che la caparra è in grado di svolgere «non vengono assolte in maniera statica e contestuale, bensì in modo dinamico e scandito nel tempo, in relazione al concreto svolgimento del rapporto sottostante» <sup>(18)</sup>.

Pertanto, occorre domandarsi, in primo luogo, se essendo prevista dall'art. 1385 comma 1 cit. l'imputazione al prezzo, essa comporti che la caparra operi, o meno, come anticipo della prestazione dovuta fin dalla stipulazione del contratto preliminare.

E la formulazione normativa è tale da far ritenere che la caparra operi come anticipo (o meglio, come parte del prezzo) solo nella particolare ipotesi in cui si sia verificato l'adempimento. Secondo parte della dottrina, infatti, la dazione della somma a titolo di caparra confirmatoria, effettuata per sua natura in un momento temporale precedente a quello dell'esecuzione dell'obbligazione principale, non può costituire in sede di preliminare un'anticipata parziale esecuzione della prestazione <sup>(19)</sup> e, quindi, deve escludersi il suo inquadramento tributario come anticipazione del pagamento del corrispettivo <sup>(20)</sup>.

D'altro canto se la nota citata all'art. 10 della tariffa del testo unico dell'imposta di registro distingue, in sede di tassazione del contratto preliminare, il trattamento della caparra confirmatoria rispetto a quello riservato agli acconti prezzo, non può che riferirsi alla fattispecie tipica regolata dall'art. 1385 c.c., tenuto conto della sua anzidetta funzione complessa.

Altra domanda da porsi è se il dettato dell'art. 1385 primo comma cit. implichi o meno un'opzione, cioè una scelta tra la restituzione e l'imputazione della somma (o meglio la computazione <sup>(21)</sup>), scelta che potrebbe essere espressa nel preliminare.

Secondo alcuni autori, in caso di adempimento l'imputazione non opera automaticamente «perché non sempre possibile, a causa della mancanza di omogeneità e perché non sempre e necessariamente utile per il *tradens*», per cui le parti potrebbero avere interesse a manifestare la loro volontà di far valere la computazione «in via preventiva (quando ancora l'adempimento non si è interamente realizzato), in vista della natura di acconto che successivamente (...) la caparra potrà venire ad assumere»<sup>(22)</sup>.

Si tratterebbe, quindi, di una manifestazione di volontà, espressa nel contratto preliminare, che non è diretta ad attribuire, rispetto a questo momento contrattuale, alla somma data a titolo di caparra confirmatoria una funzione anche di acconto prezzo.

Ma anche qualora si ritenesse che la computazione operi automaticamente al momento dell'adempimento della prestazione principale<sup>(23)</sup>, l'eventuale clausola contenuta nel preliminare, relativa all'imputabilità della caparra, per il caso dell'adempimento, alla prestazione dovuta, sarebbe riprodottriva del contenuto di legge, esplicitando un effetto legale, senza quindi determinare una "riqualificazione" della somma prevista nel preliminare come acconto prezzo.

In conclusione, andrebbe prestata attenzione in sede di redazione del preliminare alla formulazione di queste clausole, tenendo presente che la previsione della dazione di una somma a titolo di caparra confirmatoria dovrebbe scontare l'imposta proporzionale di registro nella misura dello 0,50 per cento anche in presenza di una clausola con cui le parti manifestino la volontà di imputarla, successivamente, alla prestazione dovuta in caso di adempimento, ai sensi dell'art. 1385 primo comma c.c., essendo chiaro, in tal caso, che il "momento" in cui la somma assumerà la natura di (parte del) corrispettivo è quello dell'adempimento della prestazione principale, ossia della stipula del contratto definitivo, e non quello della previsione del pagamento in sede di preliminare (in ordine all'ulteriore questione collegata all'impossibilità di scomputare l'imposta versata per la caparra confirmatoria in sede di tassazione del contratto definitivo soggetto ad IVA<sup>(24)</sup> si veda *infra*).

Laddove, invece, la clausola contrattuale che esterna la funzione (anche) di anticipazione del prezzo della somma data a titolo di caparra confirmatoria sia formulata in modo da ingenerare il dubbio<sup>(25)</sup> che la somma versata a detto titolo assuma immediatamente - cioè con riferimento al "momento" del preliminare - la natura di anticipazione del pagamento del prezzo<sup>(26)</sup>, tale natura dovrebbe rivestire immediata rilevanza sotto il profilo fiscale, con la conseguenza dell'applicabilità del trattamento previsto per gli acconti prezzo.

### **3. La rilevanza del trattamento tributario di favore previsto per il contratto definitivo ai fini della tassazione della caparra confirmatoria nel contratto preliminare**

La nota all'art. 10 cit. prevede anche che l'imposta di registro pagata in riferimento alla caparra confirmatoria (così come quella versata per gli acconti prezzo) sia imputata all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo.

La disposizione pone il problema della rilevanza di eventuali trattamenti fiscali di favore, previsti per il contratto definitivo, ai fini della tassazione del contratto preliminare contenente la previsione del pagamento di somme a titolo di caparra confirmatoria (e/o di acconti sul prezzo), ogni qual volta la disciplina dettata per il contratto definitivo porti all'applicazione di un'imposta di registro inferiore rispetto a quella scontata per le suddette pattuizioni del preliminare, con la conseguenza della non operatività del meccanismo dell'imputazione dell'imposta proporzionale pagata per il preliminare all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo, ai sensi della nota all'art. 10 della tariffa cit.

Le fattispecie sono numerose. Si pensi ad ipotesi di esenzione (ad es. i trasferimenti di terreni da costituire in compendio unico), o di tassazione di trasferimenti soggetti ad imposta di registro in misura fissa (ad es. nel caso di agevolazioni per la piccola proprietà contadina o per i piani di recupero, o di trasferimenti a favore di enti pubblici territoriali, alle cessioni di partecipazioni sociali); oppure ad altre ipotesi (ad esempio, nel caso di opzione per il prezzo-valore, o di trasferimenti di immobili nell'ambito di piani particolareggiati, o ancora di acquisti di beni immobili pubblici da parte di fondi immobiliari chiusi di investimento, soggetti, ex art. 9 d.l. n. 351/2001, conv. in l. n. 410/2001, ad un'imposizione di registro nella misura fissa di 516,46 euro), ipotesi rispetto alle quali l'incapienza dell'imposta dovuta per la registrazione del contratto definitivo potrebbe verificarsi, secondo il caso concreto.

In tutti questi casi il problema non è l'applicabilità – in senso stretto - al preliminare delle agevolazioni previste per il contratto definitivo; questione affrontata in questi termini e risolta negativamente dall'Agenzia delle entrate, ad esempio, nella risoluzione n. 407 del 2008 <sup>(27)</sup>, con riferimento ad un preliminare di compravendita di un terreno agricolo da costituire in compendio unico, sulla base della normativa agevolativa contenuta nel d.lgs. 228 del 2001 (art. 5-*bis*), avente ad oggetto gli atti di trasferimento e, quindi, non il preliminare, avente solo effetti obbligatori.

La questione è, invece, individuare il significato da attribuire al meccanismo dell'imputazione, di cui alla nota all'art. 10 cit., e valutare se la sua operatività comporti che l'imposta principale dovuta per il definitivo rappresenti il limite massimo per la tassazione dell'operazione. Così ragionando il limite potrebbe operare fin dalla tassazione del preliminare,



qualora questo contratto già prefiguri i requisiti soggettivi ed oggettivi rilevanti per l'applicazione del trattamento di favore al definitivo, dovendosi altrimenti, qualora tali requisiti non siano già configurabili, pagare interamente l'imposta proporzionale per il preliminare e richiedere, poi, a seguito della tassazione del definitivo in misura inferiore, il rimborso dell'eccedenza di imposta.

Questa soluzione interpretativa, già prospettata in uno studio di qualche anno fa della Commissione studi tributari <sup>(28)</sup>, e ripresa successivamente anche da alcuni autori <sup>(29)</sup>, trova il suo fondamento nella considerazione unitaria dell'operazione realizzata con la sequenza preliminare-definitivo che emerge dalla disciplina fiscale del contratto preliminare e, più precisamente, dalla detraibilità dell'imposta di registro assolta alla registrazione del preliminare da quella dovuta sul definitivo.

In altri termini, a prescindere dalle varie questioni civilistiche in tema di preliminare ad effetti anticipati <sup>(30)</sup>, sotto il profilo fiscale l'operazione che si realizza nella sequenza preliminare-definitivo è intesa 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» <sup>(31)</sup>. È evidente, peraltro, come il meccanismo dell'imputazione di cui alla nota cit. presupponga che il contratto definitivo sia stipulato e assoggettato a tassazione <sup>(32)</sup>.

Conferma di questa lettura della nota è rinvenibile sia nella circ. n. 37 del 10 giugno 1986, che ricollega la stessa all'esigenza di evitare una duplicazione di imposta quando al preliminare segua la stipula del definitivo, sia in alcune sentenze della Corte di cassazione, le quali espressamente considerano come unico, ai fini dell'imposta di registro, «il rapporto gestito con il contratto preliminare e con il contratto definitivo» <sup>(33)</sup>, considerando le somme dovute in sede di registrazione del primo contratto come un'anticipazione d'imposta, da computare in quella "principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo" <sup>(34)</sup>.

L'unitarietà dell'operazione, peraltro, emerge anche in materia di IVA, essendo 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"), oppure, laddove ciò non sia possibile per assenza dei requisiti in sede di preliminare, di operare, in relazione alle fatture emesse in tale sede, una variazione in diminuzione dell'imposta, anche oltre il decorso di un anno dall'emissione <sup>(35)</sup>.

Appare, però, evidente come l'imputazione prevista nella nota cit. presupponga che l'entità su cui imputare sia maggiore, per cui l'eventuale debenza – per il definitivo - di un'imposta principale inferiore alle somme pagate in sede di registrazione del preliminare per le caparre confirmatorie (e per gli acconti del prezzo), sarebbe in contrasto con il principio, legato all'unica manifestazione di capacità contributiva, alla base del suddetto meccanismo dell'imputazione; e per tale motivo appare necessario – nelle ipotesi in esame - interpretare la norma di cui alla nota in modo da evitare che la tassazione di somme, che si atteggia come un'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.

In conclusione, quindi, la nota all'art. 10 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, con la conseguenza di applicare – in sede di tassazione del preliminare che già prefiguri i requisiti rilevanti per la tassazione del definitivo - l'imposta proporzionale di registro fino a concorrenza di quella che sarà dovuta per il definitivo.

Resta infine dubbio se tale limite massimo possa operare anche nell'ipotesi in cui il contratto definitivo sia "soggetto ad IVA" ai sensi dell'art. 40 D.P.R. n. 131/1986 (applicandosi in tal caso l'imposta di registro in misura fissa per il principio di alternatività) ed in sede di registrazione del preliminare sia stata pagata un'imposta proporzionale di registro per la pattuizione di una caparra confirmatoria (non avente anche natura di acconto prezzo), potendosi intendere il meccanismo dell'imputazione, previsto dalla nota cit., circoscritto ai soli casi in cui la tassazione dell'operazione emergente dalla sequenza preliminare-definitivo sia soggetta ad un'imposizione omogenea, ossia rientri nel campo di applicazione dell'imposta di registro.

Per tale ipotesi dovrebbe, però, quantomeno ammettersi, a seguito della stipula del definitivo imponibile agli effetti dell'IVA, e specie ove la caparra venga imputata in tale sede a corrispettivo <sup>(36)</sup>, la possibilità del rimborso dell'imposta proporzionale di registro versata in sede di preliminare, in quanto l'assoggettamento anche a quest'ultima imposta violerebbe il principio di alternatività <sup>(37)</sup>.

#### **4. Conclusioni riassuntive**

La previsione della dazione di una somma di denaro a titolo di caparra confirmatoria contenuta in un contratto preliminare è estranea al campo di applicazione dell'IVA e soggetta, in

ogni caso, ai sensi della nota all'art. 10 della tariffa, parte prima, D.P.R. n. 131/1986, all'imposta di registro proporzionale nella misura dello 0,50 per cento indicata dall'art. 6 della medesima tariffa.

A tal fine si ritiene che la natura di caparra confirmatoria debba essere espressamente attribuita alla somma, dovendosi altrimenti presumere - in caso di dubbio sull'effettiva intenzione delle parti in ordine alla natura di caparra o di acconto - che la somma sia corrisposta a titolo di acconto sul prezzo.

Occorre, pertanto, prestare attenzione alle concrete modalità redazionali delle relative clausole contrattuali, al fine di determinare se alla somma debba applicarsi il regime fiscale previsto per la caparra confirmatoria o per gli acconti prezzo.

In caso di contratti preliminari relativi a cessioni soggette ad IVA, secondo l'Agenzia delle entrate (ed in senso analogo si è espressa anche la giurisprudenza), la previsione del pagamento di una somma "mediante imputazione al prezzo a titolo di caparra confirmatoria e di acconto prezzo" attribuisce alla caparra anche l'ulteriore funzione di anticipazione del corrispettivo, immediatamente assoggettabile ad IVA.

In caso di preliminari relativi a cessioni non soggette ad IVA ma ad imposta di registro, l'utilizzo di clausole le quali ingenerino il dubbio che la volontà delle parti sia diretta ad attribuire immediatamente alla somma data a titolo di caparra confirmatoria anche la natura di acconto sul prezzo, dovrebbe comportare la prevalenza del trattamento fiscale (più gravoso) previsto per quest'ultimo dalla nota all'art. 10 cit. (ossia, l'applicazione dell'imposta di registro nella misura del 3 per cento).

Si deve, invece, ritenere che sconti l'imposta proporzionale di registro nella misura dello 0,50 per cento la previsione della dazione di una somma espressamente a titolo di caparra confirmatoria, anche qualora sia presente una clausola contrattuale relativa all'imputabilità, successivamente, nel caso dell'adempimento, della caparra alla prestazione dovuta, ai sensi dell'art. 1385 comma 1 c.c., essendo chiaro, in tal caso, che la somma non assume immediatamente la funzione di anticipazione del corrispettivo, ma l'assumerà in seguito, cioè al "momento" del definitivo.

Ai sensi della nota all'art. 10 cit. è anche previsto che l'imposta di registro proporzionale pagata per la caparra confirmatoria (e/o per gli acconti) sia imputata all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo.

La detraibilità dell'imposta pagata per la caparra (e/o per gli acconti) da quella dovuta per il definitivo dimostra l'unitaria considerazione, sotto il profilo fiscale, dell'operazione realizzata con la sequenza preliminare-definitivo quale unica manifestazione di capacità contributiva.

Il meccanismo dell'imputazione presuppone, però, che la somma su cui imputare sia maggiore; pertanto, al fine di consentire l'unitario assoggettamento dell'operazione preliminare-definitivo all'imposta di registro, quest'ultima dovrebbe essere parametrata sull'imposta principale dovuta per il definitivo, intesa quale limite massimo alla tassazione dell'operazione medesima.

Ne consegue che, in caso di preliminare che già prefiguri i requisiti rilevanti per la tassazione del definitivo, l'imposta proporzionale di registro per le caparre confirmatorie (e/o gli acconti prezzo) dovrebbe applicarsi fino a concorrenza di quella che sarà dovuta per il definitivo.

*Annarita Lomonaco*

- 
- 1) Per un'analisi delle differenze che distinguono la caparra confirmatoria dalle altre figure affini v. DE LUCA, *Caparra*, in *Compravendita e figure collegate. Il diritto privato nella giurisprudenza*, a cura di Cendon, Torino, 2007, 165 ss. Sulla disciplina fiscale delle clausole accessorie inserite nel contratto preliminare cfr. LOMONACO-MASTROIACOVO, *I profili fiscali dei nuovi obblighi dei mediatori e la disciplina tributaria del contratto preliminare*, studio n. 13-2007/T, in *Studi e materiali*, 2007, 1123 ss.
  - 2) Cfr. BELLANTE, *La Caparra*, Milano, 2008, 123 ss.
  - 3) Cass. 22 agosto 1977 n. 3833, 17 maggio 1985 n. 3014, 17 dicembre 1994 n. 10874; in dottrina, tra gli altri, DE LUCA, op. cit., 170; ZOPPINI, *La clausola penale e la caparra*, nei contratti in generale, a cura di Gabrielli, Torino, 2006, 1030. Anche ai fini tributari si ritiene che la dazione di una somma a titolo di caparra confirmatoria debba risultare espressamente dal contesto contrattuale; sul punto cfr. BRACCINI, *Caparra, II) Diritto tributario*, in *Enc. Giur.*, VI, Roma, 1988, 2; Agenzia delle entrate, ris. 1° agosto 2007 n. 197/E.
  - 4) Per approfondimenti sulla natura reale del patto cfr. DE LUCA, op. cit., 145 ss.
  - 5) FRANZONI, *La caparra*, ne *Il contratto in generale*, vol. III, tomo II, in *Diritto Civile*, diretto da N. Lipari e P. Rescigno, Milano, 2009, 689 s.; GALGANO, *Degli effetti del contratto. Della rappresentanza. Del contratto per persona da nominare*, in *Comm. cod. civ. Scialoja-Branca*, a cura di F. Galgano, Bologna-Roma, 1993, 173; Cass. 31 maggio 1988 n. 3704. Si vedano, altresì, in generale sulla caparra confirmatoria MARINI, *Caparra, I) Diritto civile*, in *Enc. Giur.*, VI, Roma, 1988; BIANCA, *La responsabilità*, Milano, 1994, 360 ss.; DE NOVA, *Le clausole penali e la caparra confirmatoria*, in *Trattato dir. civ.*, diretto da P. Rescigno, vol. 10, t. 2, 1995, 420 ss.
  - 6) Si ritiene che l'art. 6 della tariffa sia richiamato solo per l'individuazione della misura dell'aliquota applicabile, in quanto non si tratterebbe di un'imposta dovuta con riferimento ad una quietanza o ad una garanzia, ma di un *tertium genus*, ossia la caparra confirmatoria di cui è prevista l'autonoma tassabilità. In tal senso cfr. BELLINI, *Il contratto preliminare di compravendita immobiliare*, in *Corr. Trib.*, 1997, inserto, 4. Peraltro, 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.). Si ritiene inoltre che non possa trattarsi di imposta per quietanza perché la somma di danaro oggetto della caparra resta di pertinenza del debitore (Cass. 13 marzo 1992 n. 3084. In senso contrario Braccini, op. cit., 3; Vanz, *Sull'assoggettamento ad imposta di registro della caparra confirmatoria prevista in un contratto preliminare*, in *Riv. dir. fin. e scienza delle fin.*, 1993, II, 105 ss. Sul punto cfr. altresì IANNIELLO, *Aspetti civilistici e fiscali del contratto preliminare*, in *Corr. trib.*, 2001, 3460 ss.).
  - 7) BUSANI, *L'imposta di registro*, Milano, 2009, 773; SANTARCANGELO, *La tassazione degli atti notarili*, Milano, 2011, 909.
  - 8) Sul punto cfr. per approfondimenti LOMONACO-MASTROIACOVO, op. cit., 1125, ove si evidenzia come in dottrina si ritenga, infatti, che il presupposto di operatività di tale pattuizione sia 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. Cfr. Braccini, op. cit., 2; MONTELEONE,

*Aspetti fiscali del contratto preliminare*, in *Riv. not.*, 2000, 8; POLIMENI, *I contratti preliminari di vendita*, in *Corr. trib.*, 1988, 3070. Sull'esclusione dall'IVA cfr., altresì, Comm. Trib. Centr. 14 dicembre 1998 n. 6438; Cass. 28 novembre 2000 n. 15276; ris. n. 501824 del 1° giugno 1974; ris. n. 411673 del 19 maggio 1977; nota Dir. TT. AA. n. 251127 del 3 gennaio 1985; ris. n. 197/E del 1° agosto 2007, con la quale l'Agenzia, nel ricostruire in linea generale l'istituto, dopo aver sottolineato come la dazione di una somma di danaro costituisca caparra confirmatoria (tassabile ai sensi del combinato disposto degli artt. 6 e 10 della tariffa) qualora risulti espressamente che le parti le abbiano attribuito non solo la funzione di anticipazione del corrispettivo ma anche quella di rafforzamento della garanzia dell'esecuzione dell'obbligazione contrattuale, afferma con riferimento alla possibilità che al momento del definitivo la caparra sia imputata alla prestazione dovuta, divenendo parte del corrispettivo, che la stessa concorrerà a formare la base imponibile IVA di quest'ultimo. Secondo l'Agenzia, «in pratica, con la stipula del contratto definitivo, la caparra muta la propria natura giuridica assumendosi quale acconto del prezzo di vendita del bene o servizio, anche in considerazione del fatto che la dazione di una caparra confirmatoria presuppone la non contemporaneità tra conclusione del contratto e completa esecuzione del medesimo». Sul "momento" in cui la caparra cessa la sua funzione e, cambiando titolo, diventa parte del corrispettivo da assoggettare ad IVA, cfr. MERLO, *IVA: "caparre" e "acconti" nei contratti preliminari*, in *Il Fisco*, 2007, 1-5576 ss. Si veda, però, Puri, *La "circolazione" del preliminare di vendita del costruttore e la fatturazione IVA*, in *La "circolazione" del contratto preliminare di immobili*, Quaderni della Fondazione Italiana per il Notariato, Milano, 2008, 64, il quale afferma (pur sottolineando che si tratta di impostazione non accettata dall'Amministrazione finanziaria), in considerazione del principio di alternatività, che la caparra confirmatoria – la quale in caso di adempimento deve comunque essere imputata ai sensi dell'art. 1385 comma 1 c.c. alla prestazione dovuta – avrebbe la stessa natura ed assolverebbe anche alla stessa funzione di un acconto prezzo e in sede di definitivo verrebbe assorbita dall'assoggettamento ad IVA, non dovendo così scontare l'imposta proporzionale di registro. «In sostanza poiché la pattuizione della caparra confirmatoria costituisce una disposizione accessoria preordinata al negozio definitivo di compravendita assoggettata ad IVA non sarebbe suscettibile di autonoma tassazione rispetto al rapporto principale con conseguente applicazione dell'imposta di registro in misura fissa». In senso analogo, l'A. cita, peraltro, BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, III, Milano, 1987, 96, secondo il quale «sebbene dal primo periodo della nota sembri che la caparra confirmatoria sia sempre soggetta all'imposta di cui all'art. 6, dal secondo periodo risulta che, se la caparra confirmatoria è prestata dal promissario acquirente, è dovuta, in adempimento del principio di alternatività, la sola tassa fissa, quando il futuro venditore è un soggetto Iva e, quindi, la somma da lui incassata è assoggettata all'imposta sul valore aggiunto».

- 9) Ris. 197/E del 1° agosto 2007 cit.
- 10) Secondo l'Agenzia «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».
- 11) Cfr. Cass. 22 agosto 1977 n. 3833, richiamata nella ris. 197/E, ed ulteriori citazioni nella nota 3.
- 12) Cass. 10 aprile 2009 n. 8792. In senso analogo, sempre con riferimento a somme da assoggettare ad IVA, cfr. anche Cass. 22 gennaio 2007 n. 1320, Cass. 3 dicembre 2010 n. 24570; Comm. Trib. region. Lazio 17 febbraio 2011 n. 27. In dottrina, v. BUSANI, op. cit., 772 s. spec. nt. 974, secondo il quale le somme versate anteriormente al contratto definitivo sono da considerare "caparra" (soggette all'imposta di registro dello 0,50 per cento) solo se nel contratto preliminare vi sia un'esplicita previsione circa la destinazione delle somme a rappresentare una "pena" per l'inadempimento di una delle parti contrattuali. Se a tale destinazione si aggiunge quella di anticipazione del prezzo le somme sono da tassare come acconti. In senso analogo v. anche Santarcangelo, op. cit., 910, secondo il quale se la somma è versata a titolo di caparra confirmatoria da valere anche come acconto, prevale la disciplina fiscale dell'acconto.
- 13) L'Agenzia richiama, infatti, come già evidenziato, quella giurisprudenza secondo la quale, in caso di dubbio sull'intenzione delle parti, la somma si considera versata a titolo di acconto.
- 14) In dottrina cfr. BUSANI, op. loc. ult. cit.; SANTARCANGELO, op. loc. ult. cit.
- 15) Cfr. per una rassegna delle varie tesi De Luca, op. cit., 131 ss.
- 16) PALAZZO M., *La caparra confirmatoria e penitenziale*, in Alcaro – Bandinelli – PALAZZO, *Gli effetti del contratto*, Trattato di diritto civile del Consiglio Nazionale del Notariato, diretto da P. Perlingieri, Napoli, 2011, 551.
- 17) Cfr. Cass. 23 agosto 1997 n. 7935 secondo la quale la consegna anticipata di una somma di denaro ha natura di caparra confirmatoria qualora risulti che le parti abbiano inteso perseguire gli scopi dell'art. 1385 cod. civ.

- 18)** PALAZZO M., op. cit., 554. In tal senso cfr. altresì Cass. Sez. Un. n. 553 del 14 gennaio 2009, secondo la quale «la caparra assume, diacronicamente - a seconda, cioè, del "momento" del rapporto negoziale in cui si colloca -, forme e funzioni assai diversificate, ...» e, in particolare, «in una speculare dimensione di fisiologico dipanarsi della vicenda contrattuale, essa si caratterizza invece come anticipata esecuzione parziale della prestazione dedotta in contratto».
- 19)** Cfr. MARINI, op. cit., 2; FERRAÙ, *Regime tributario della caparra confirmatoria contenuta in un preliminare di vendita*, in *GT*, 2002, 773 ss. Secondo Cass. n. 3084/1992 cit. «la caparra confirmatoria, prevista e disciplinata dall' art. 1385 Codice civile, si traduce nella consegna di una somma di denaro (o altre cose fungibili), ma non comporta il definitivo trasferimento di tale somma nel patrimonio dello *accipiens*, postulando questo effetto, in presenza dell'adempimento della controparte, l'esercizio della facoltà di imputazione alla prestazione dovuta (primo comma), ovvero, in ipotesi d'inadempimento, l'esercizio della facoltà di recesso con ritenzione della caparra stessa (secondo comma). Solo, quindi, a posteriori, nell'eventualità dell'esercizio delle predette facoltà, la caparra versata da una parte è acquisita dall'altra». Cfr. altresì Bavetta, *La caparra*, Milano, 1963, secondo il quale le parti, attraverso la dazione della caparra, intendono dare immediatamente inizio all'esecuzione del contratto principale (p. 71), ma a differenza dell'acconto, la caparra rappresenta adempimento parziale della prestazione solo «nel caso in cui si verifichi l'adempimento e l'*accipiens* operi l'imputazione di cui al 1° comma dell'art. 1385» (p. 227).
- 20)** Cfr. BRACCINI, op. cit., 2.
- 21)** Si sottolinea in dottrina come si tratti piuttosto di una computazione, ossia di una «semplice operazione contabile di sottrazione della somma già corrisposta alla somma dovuta a saldo». Così Palazzo, op. cit., 564.
- 22)** TRIMARCHI, *Caparra*, (*dir. civ.*), in *Enc. Dir.*, VI, 1960, 198.
- 23)** Sul punto, tra gli altri, cfr. BELLANTE, op. cit., 13 ss.; DE LUCA, op. cit., 345.
- 24)** BUSANI, op. cit., 774 nt. 982 segnala come nella prassi professionale, a causa della relativa tassazione, i contratti relativi a operazioni imponibili IVA mai recano previsioni di caparre confirmatorie.
- 25)** Sulla natura "ambigua" di clausole quali quelle per cui la dazione della somma avviene "a titolo di caparra confirmatoria e principio di pagamento", cfr. BRACCINI, op. loc. cit. In dottrina si rileva, però, anche come la clausola in esame potrebbe essere interpretata – al pari di quella "riproduttiva" dell'art. 1385 comma 1 cit. - «quale autorizzazione rilasciata in via preventiva e condizionatamente al regolare svolgimento del rapporto ... ad imputare la somma già versata a parte del prezzo fissato per la vendita». Cfr. FRANGINI, *Recesso, risoluzione del contratto e danni nella caparra confirmatoria*, in *Giur. merito*, 1992, 817 s.; FERRAÙ, op. loc. cit.; FORMICA, *Il contratto preliminare di vendita nella imposizione di registro e sul valore aggiunto*, in *La casa di abitazione tra normativa vigente e prospettive*, III, Milano, 1986, 654, secondo il quale «anche la pattuizione atecnica corrente "in conto prezzo" nient'altro può voler dire che, nel caso di conclusione del contratto definitivo, la caparra (*rectius*, l'oggetto di essa) perda il suo non più necessario carattere di garanzia e venga imputata a pagamento, scomputandolo dal prezzo». Considera priva di rilevanza giuridica tale previsione perché la caparra già svolge di per sé la funzione di anticipo della prestazione, BELLANTE, op. cit., 128.
- 26)** Accedendo a quest'ultima interpretazione, andrebbe peraltro valutato – ma si tratta di indagine che esula dalle finalità di questo studio – se, a prescindere dalle conseguenze fiscali, sotto il profilo civilistico sia configurabile (e compatibile con la relativa disciplina) l'attribuzione, alla somma versata, contemporaneamente della duplice natura di caparra confirmatoria e di immediato anticipato parziale pagamento del prezzo (secondo un orientamento giurisprudenziale, ad esempio, potrebbe ritenersi che in tal caso le parti abbiano voluto limitare ad una parte soltanto della somma versata la funzione di caparra, attribuendo all'altra parte la qualifica di acconto. Cfr. Cass. n. 727/1980 e n. 9478/1991, richiamate in De Luca, op. cit., 367), oppure se un tale riconoscimento da parte dei contraenti, con clausole analoghe a quelle da ultimo in esame, possa essere indice di per sé (pur in assenza di ulteriori elementi) di un'equivocità della manifestazione di volontà in ordine al titolo della pattuizione, cosicché la somma dovrebbe essere considerata solo quale acconto sul prezzo (non potendosi applicare, pertanto, in caso di inadempimento, la disciplina di cui all'art. 1385, commi 2 e 3).
- 27)** Nel senso dell'inapplicabilità al preliminare di regimi agevolativi previsti per il definitivo cfr. anche Direzione Regionale dell'Agenzia delle entrate della Lombardia, nota del 16 settembre 2011 n. 114394.
- 28)** LOMONACO-MASTROIACOVO, *I profili fiscali dei nuovi obblighi dei mediatori e la disciplina tributaria del contratto preliminare*, studio n. 13-2007/T cit., 1127 s.
- 29)** GHINASSI, *Contrattazione preliminare ed obblighi di registrazione*, in *La prassi della contrattazione immobiliare tra attualità e prospettive*, Milano, 2007, 75 s.; BUSANI, op. cit., 814 ss; cfr. altresì Fisconline Guide operative.
- 30)** Cfr. da ultimo Cass. S.U. 27 marzo 2008 n. 7930,

- 31)** Così Fedele, *Trascrizione del contratto preliminare e disciplina tributaria*, in *Riv. not.*, 2008, 1120.
- 32)** L'amministrazione finanziaria ritiene, infatti, che qualora il definitivo non venga stipulato, le somme riscosse in sede di registrazione del preliminare restino definitivamente acquisite all'erario (circ. n. 37 del 10 giugno 1986). In senso contrario, ma limitatamente all'imposta proporzionale relativa agli acconti prezzo, v. Cass. 15 giugno 2007 n. 14028. Sul punto cfr. altresì LOMONACO-MASTROIACOVO, op. cit., 1125; TASSANI, *Osservazioni in merito alla tassazione del contratto preliminare per persona da nominare (nell'imposta di registro e nell'IVA)*, studio n. 32-2007/T, in *Studi e materiali*, 2008, 226 s.
- 33)** Cass. 3 ottobre 2007 n. 20713.
- 34)** Cass. 15 giugno 2007 n. 14028.
- 35)** Cfr. ris. 187 del 7 dicembre 2000.
- 36)** In tal caso l'IVA è dovuta sull'intero corrispettivo della cessione, comprensivo anche della somma già versata a titolo di caparra confirmatoria. Cfr., per tutti, ris. n. 197/E cit.
- 37)** Secondo un'opinione esisterebbe per questa ipotesi una lacuna incolmabile non avendo la legge previsto il rimborso dell'imposta di registro pagata sulla dazione della caparra (cfr. BRACCINI, op. cit., 3; BELLINI, op. cit., 4. Cfr. altresì FEDELE, op. cit., 1121 il quale osserva come risulti vulnerato il principio dell'unitaria rilevanza a livello fiscale dell'operazione emergente dalla sequenza preliminare-definitivo, quando «non può operare la regola dell'assorbimento dell'imposta di registro scontata in precedenza nel tributo relativo alla vicenda negoziale "definitivo" opportunamente disposta dal medesimo art. 10 per le ipotesi in cui non opera l'alternatività». In senso analogo VANZ, op. cit., 107 ss.). È stato, però, anche evidenziato 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» (sul punto si rinvia a Lomonaco-Mastroiacovo, op.cit., 1126 s., e Tassani, op. cit., 229, ed ivi ulteriori citazioni). Nello stesso senso BUSANI, op. cit., 774 nt. 982, il quale sottolinea anche la prassi – secondo l'A. errata – di diversi Uffici, i quali non consentono neppure l'assorbimento dell'imposta fissa di registro dovuta per la registrazione del definitivo soggetto ad IVA con l'imposta pagata per la caparra confirmatoria in sede di registrazione del preliminare. Per un'analisi delle varie soluzioni interpretative ipotizzabili (tra le quali la considerazione della caparra confirmatoria come fattispecie sottoposta a condizione sospensiva) per evitare l'emersione di un fenomeno di duplicazione di imposta v. RICCI-ZUCCO, *Il contratto preliminare di compravendita e la caparra confirmatoria tra Iva e imposta di registro*, in *Il Fisco*, 2005, 1-5782 ss. Cfr. altresì BERLIRI, op. loc. cit.; PURI, op. loc. cit., di cui alla precedente nota 8.

*(Riproduzione riservata)*