

IMPOSTE INDIRETTE

Contratto preliminare: imposta di registro e rapporto con il definitivo

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

OneDay Master

Immobili delle imprese: fiscalità indiretta

Scopri di più

Nella prassi, il **contratto preliminare**, avente ad oggetto la promessa di vendita di un fabbricato, contiene delle clausole che comportano il **pagamento di somme a titolo di caparra** (normalmente confirmatoria) o di **acconto**. Ciò allo scopo di “**impegnare**” i **contraenti nella futura stipula del contratto definitivo**, mettendo sul “piatto” una **somma a titolo risarcitorio** o di **anticipazione del prezzo**. Ai fini dell'imposta di registro, è opportuno preliminarmente ricordare che la registrazione del contratto preliminare **sconta in ogni caso l'imposta fissa di euro 200**, a prescindere dalle eventuali pattuizioni ivi contenute in relazione alla dazione di somme di denaro. All'imposta fissa **si aggiunge poi**, ai sensi dell'[articolo 10 della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. 131/1986](#):

- **l'imposta proporzionale dello 0,5% sull'ammontare della caparra** (indipendentemente dal fatto che il contratto definitivo sarà soggetto o meno ad Iva, in quanto la caparra confirmatoria ha funzione risarcitoria);
- **l'imposta proporzionale del 3% se il preliminare prevede la corresponsione di acconti** (salvo che siano soggetti ad Iva, nel qual caso l'imposta è dovuta nella misura fissa di euro 200, per il principio di alternatività Iva-registro).

L'ultimo periodo del citato [articolo 10 della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. 131/1986](#), stabilisce che **l'imposta di registro pagata su caparre o acconti va imputata all'imposta principale di registro dovuta per la registrazione del contratto definitivo**. Secondo quanto sostenuto dal Notariato (Studio n. 32-2007/T), la disposizione in commento ha il significato di considerare la tassazione in sede di preliminare come **un'anticipazione dell'imposta applicata sul contratto definitivo**, con il risultato che la sequenza dei due contratti (preliminare e definitivo) deve essere valutata, anche dal punto di vista fiscale, **nella sua unità e complessità**.

Ed in tale contesto sorge la questione, non così infrequente, della **tassazione del contratto preliminare in misura maggiore rispetto a quanto dovuto sul definitivo**, con conseguente **emersione di un'eccedenza di imposta** di registro che **non può essere oggetto di scomputo**. Prendendo spunto da alcune sentenze di legittimità (Cassazione n. 17904/2021, Cassazione n.

35390/2022 e Cassazione n. 35396/2022), nello Studio n. 185-2011/T, il Notariato ha sostenuto che **qualora l'imposta di registro proporzionale** (0,5% o 3%) corrisposta su caparre e acconti previsti nel preliminare **ecceda l'imposta dovuta per la registrazione del contratto definitivo** (si pensi, ad esempio, alla disciplina del prezzo-valore con particolare riguardo all'acquisto di una "prima casa" con imposta di registro del 2% dovuta sul valore catastale), si dovrebbe tener conto di tali trattamenti di favore **già al momento della registrazione del preliminare**.

Purtroppo, l'Agenzia delle entrate **non ha mai mostrato alcuna apertura** su questo aspetto, limitandosi a confermare la possibilità di richiedere il rimborso della citata eccedenza, presentando apposita istanza **entro tre anni dalla registrazione del contratto definitivo** (**circolare n. 18/E/2013** e, con riferimento all'agevolazione "prima casa" per gli under 36, nella [circolare n. 12/E/2021](#) e nella recente [circolare n. 14/E/2024](#)).

Ipotesi ancor più "critica", in cui poter operare lo scomputo, è quella riferita al **contratto preliminare con dazione di caparra confirmatoria**, su cui è dovuta l'imposta di registro dello 0,5%, e **assoggettamento ad Iva del contratto definitivo** (con pagamento dell'imposta fissa di euro 200). Tale situazione ricorre frequentemente qualora il **cedente sia l'impresa che costruisce il fabbricato** con previsione nel preliminare non di un acconto (nel qual caso sconterebbe l'Iva), bensì di una caparra confirmatoria. In tale ipotesi, l'Amministrazione finanziaria ha **escluso la possibilità di effettuare lo scomputo** - nonostante una posizione isolata della Cassazione lo abbia consentito (sentenza n. 15276/2000) - fermo restando **il diritto al rimborso dell'imposta pagata sulla caparra** (circolare n. 18/E/2013).