

## **EDILIZIA. NOTE DI VARIAZIONE IVA IN PRESENZA DI CONTRATTO PRELIMINARE PER PERSONA DA NOMINARE: UN CASO ANCORA IN CERCA DI CONFERME**

di Fernando Del Nero

### **Riferimenti**

Codice Civile Art. 1402

Decreto Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633, Art. 26

SOMMARIO: **1.** Premessa - **2.** Il contratto preliminare per persona da nominare: disciplina civilistica - **3.** Conseguenze della dichiarazione di nomina, acconti e note di variazione: trattamento fiscale - **4.** Soluzione alternativa - **5.** Conclusioni.

### **1. Premessa**

Nel decreto istitutivo dell'imposta sul valore aggiunto <sup>[1]</sup> non si rinvergono espresse previsioni normative che disciplinano l'ambito applicativo della facoltà di nominare un terzo entro il termine legale previsto **dall'art. 1402 del codice civile** ovvero entro quello convenzionale stabilito dalle parti contraenti.

Ciò nonostante la frequenza con la quale tale nomina viene prevista nei contratti preliminari che hanno per oggetto operazioni di compravendita immobiliare.

La stessa Amministrazione finanziaria ha sottovalutato le pesanti conseguenze che possono derivare da un disinvolto utilizzo di tali clausole di nomina, intervenendo sull'argomento con un'unica, ormai datata, risoluzione <sup>[2]</sup>, che non risulta comunque decisiva per superare le incertezze interpretative tutt'ora presenti sulla possibilità di emettere la nota di variazione.

Come vedremo in seguito, l'unico apprezzabile intervento che ha affrontato con puntualità l'argomento, seppure con validità limitata all'oggetto del quesito ed al richiedente, è stata la risposta fornita dalla Direzione regionale dell'Emilia-Romagna ad un interpello richiesto da una società operante nel settore edile <sup>[3]</sup>.

Prima di entrare nel merito, è, però, opportuno delineare brevemente la disciplina civilistica del contratto preliminare per persona da nominare e precisare le disposizioni dell'**art. 26 del D.P.R. n. 633/1972** sulle variazioni dell'imponibile o dell'imposta.

### **2. Il contratto preliminare per persona da nominare: disciplina civilistica**

Nel nostro ordinamento giuridico, la disciplina del contratto preliminare è ricondotta nell'ambito delle norme dispositive contrattuali senza alcuna specifica previsione che ne delimiti i requisiti di differenziazione dal contratto definitivo.

Solo con l'introduzione della possibilità della trascrizione presso la conservatoria dei registri immobiliari <sup>[4]</sup>, si è perfezionato quel percorso giurisprudenziale che ha nella sostanza (ma non ancora nella forma) affrancato il contratto preliminare di compravendita immobiliare, riconoscendogli, all'interno della normativa contrattuale, una propria rilevanza autonoma <sup>[5]</sup>.

Siffatta impostazione sistematica può avere contribuito a far sì che nella prassi non sia sempre agevole stabilire quale tipo di contratto abbiano voluto concludere le parti.

Le stesse definizioni lessicali usate nella redazione degli atti spesso non sono sufficienti per accertare, ad esempio, se si è in presenza di un contratto preliminare ad effetti anticipati, che prevede, cioè, l'anticipazione di alcune essenziali condizioni quali il pagamento del prezzo o l'immissione in possesso, o di un contratto definitivo.

Ciò deriva principalmente dal fatto che anche il contratto preliminare richiede lo (*rectius*: necessita dello) stesso grado di analiticità del contratto definitivo.

La soluzione, allora, deve essere ricavata in via interpretativa, considerato che l'unico elemento certo di discriminare tra le due figure è l'intenzione manifestata dalle stesse parti contraenti in ordine agli effetti riconducibili al loro accordo.

Infatti, mentre con il contratto definitivo si intende trasferire con azione immediata e diretta la proprietà o altro diritto, il contratto preliminare fa dipendere tale trasferimento da una successiva manifestazione di volontà che le parti si obbligano a prestare.

Detto in altri termini, mentre l'oggetto del contratto preliminare consiste nell'obbligo di concludere un altro futuro contratto, quello del corrispondente contratto definitivo si sostanzia nella traslazione immediata e diretta dei diritti negoziati, anche nel particolare caso in cui si renda necessaria una successiva formalizzazione per atto pubblico <sup>[6]</sup>.

Questa accertata distinzione di contenuti tra contratto preliminare e contratto definitivo comporta, secondo un costante indirizzo giurisprudenziale, il riconoscimento del contratto definitivo, inteso come negozio assorbente, quale unica fonte dei diritti e delle obbligazioni dell'atto voluto dalle parti; oltretutto, naturalmente, sostanziali conseguenze sul piano processuale <sup>[7]</sup>.

Abbiamo già accennato al fatto che nei contratti preliminari, soprattutto immobiliari, è ricorrente prevedere la riserva di nomina di una terza persona.

Nel nostro ordinamento codicistico il contratto per persona da nominare è disciplinato dagli articoli da 1401 a 1405 del codice civile.

In particolare, l'art. 1401 prescrive che "Nel momento della conclusione del contratto una parte può riservarsi la facoltà di nominare successivamente la persona che deve acquisire i diritti e assumere gli obblighi nascenti dal contratto stesso".

Ai sensi dell'art. 1402, la dichiarazione di nomina produce i suoi effetti se viene comunicata all'altra parte, unitamente all'accettazione o alla procura della persona designata, nel termine legale di tre giorni dalla stipula dell'atto, ovvero nel diverso termine convenzionalmente pattuito dalle parti.

Sulla natura giuridica del contratto per persona da nominare si sono formati due contrapposti orientamenti dottrinali: la tesi prevalente, seguita anche dalla giurisprudenza maggioritaria, che riconosce nel contratto per persona da nominare un'ipotesi di rappresentanza volontaria e diretta dell'eletto, e quella minoritaria secondo la quale gli effetti contrattuali sono sottoposti a condizione <sup>[8]</sup>.

Secondo i sostenitori della rappresentanza diretta, il contratto per persona da nominare è idoneo a perfezionarsi in via alternativa tra i contraenti originari o fra uno di essi ed il terzo designato, con effetto *ex tunc*, cioè già prima della nomina dell'eligendo <sup>[9]</sup>. In definitiva, la designazione del nominato non realizza un nuovo contratto tra questi e il terzo promittente, diverso da quello stipulato antecedentemente la nomina, confermando con ciò l'unitarietà del contratto medesimo.

Infatti, nell'arco di tempo che intercorre tra la conclusione del contratto e la dichiarazione di nomina, colui che si è riservato tale facoltà agisce in qualità di rappresentante del terzo designato che con la nomina acquista *ab origine* la qualifica di soggetto negoziale, nonché tutti i relativi diritti ed obbligazioni <sup>[10]</sup>.

Questa teoria è stata oggetto di critiche fondate sul presupposto che l'assenza di un rappresentato certo e noto (rappresentanza *in incertam personam*), se ammissibile durante la fase di formazione del contratto, diventa incompatibile quando il contratto è concluso.

Secondo l'altro orientamento, il contratto per persona da nominare perfeziona due distinte, seppure collegate, obbligazioni: una a carico dello stipulante fino al momento della nomina, l'altra a carico dell'eletto dal momento della sua designazione. In questo modo, la dichiarazione di nomina costituisce contemporaneamente una condizione risolutiva dell'acquisto per il contraente originario ed una condizione sospensiva dell'acquisto per il contraente eletto.

Contro questa impostazione è stata obiettata la difficoltà concettuale di riconoscere una condizione per così dire a "due facce" riferita ad uno stesso contratto.

Da ultimo, si evidenzia che questo dualismo interpretativo si è andato gradualmente attenuando a favore di una visione più funzionale del contratto, che valorizza l'immediata operatività dei suoi effetti a favore dello stipulante e la concessione di una sua eventuale autorizzazione a cambiare retroattivamente la titolarità <sup>[11]</sup>.

### 3. Conseguenze della dichiarazione di nomina, acconti e note di variazione: trattamento fiscale

Sotto l'aspetto dell'imposta sul valore aggiunto, le conseguenze del corretto esercizio della facoltà di nomina - cioè, nel termine legale o convenzionale certo e preciso e secondo le modalità stabilite dalla legge - in presenza di fatture di acconto in precedenza emesse, si possono ricondurre a due distinti comportamenti ed interpretazioni:

a) ritenere gli effetti della dichiarazione di nomina riconducibili tra gli eventi contemplati nel comma 2 dell'[art. 26 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633](#), segnatamente quello di chiusura "e simili", consentendo la possibilità di emettere le note di variazione nei confronti dello stipulante originario, anche oltre il decorso di un anno dalla data della fattura, e fatturare *ex novo* l'intero importo al soggetto nominato;

b) non riconoscere questa riconducibilità, e conseguentemente considerare definitive le fatture di acconto. In questo caso, all'impresa cedente viene preclusa la facoltà di rilasciare le note di variazione, e, quindi, secondo una tesi restrittiva <sup>[12]</sup>, se dalla data della fattura decorrono più di 365 giorni, la stessa impresa deve applicare al terzo eletto l'imposta sull'intero prezzo di cessione, con la sua evidente duplicazione: una prima volta nei confronti dello stipulante al momento di emissione delle fatture di acconto, una seconda volta nei confronti del soggetto nominato sull'intero prezzo di cessione dell'immobile.

Come precedentemente accennato, su questo delicato argomento il Ministero delle finanze è intervenuto con la [risoluzione 29 aprile 1986](#), prot. n. 400649, nella quale, facendo proprio il costante orientamento della giurisprudenza di legittimità <sup>[13]</sup>, ha escluso l'esistenza di un contratto per persona da nominare in presenza di clausole di nomina generiche ed incerte: "Infatti, [l'art. 1402 del codice civile](#) prescrive che 'La dichiarazione di nomina deve essere comunicata all'altra parte nel termine di tre giorni dalla stipulazione del contratto, se le parti non hanno stabilito un termine diverso'. Secondo una giurisprudenza consolidata il diverso termine stabilito dalle parti, in deroga a quello di tre giorni normalmente previsto a partire dalla stipulazione, [dall'art. 1402 del codice civile](#), nel contratto per persona da nominare deve essere *certus an et quando*, nel senso cioè che non debba sussistere dubbio alcuno che l'adempimento prescritto dalla legge (nomina e comunicazione del contraente nominato) avvenga in un determinato numero di giorni a partire dalla stipulazione del contratto od a scadenza fissa o in altro modo sicuramente determinato, con esclusione di ogni altra forma di determinazione incerta o generica del termine, come quella apposta nell'atto in esame secondo la quale la dichiarazione di nomina doveva essere fatta 'al momento della stipula del rogito definitivo di compravendita', clausola questa non inquadrabile nell'istituto del contratto per persona da nominare, ma rivolta ad operazioni di rivendita".

A ben guardare, se è certamente vero che il Ministero non entra nel merito del quesito proposto e non fornisce una risposta esplicita sulla possibilità di effettuare la rettifica in applicazione del comma 2 dell'art. 26, è altresì vero che l'aver enfatizzato la forma ed il contenuto della clausola di nomina in termini di certezza e determinabilità sembra legittimare una lettura della risoluzione in questi termini: affermare il principio della necessità di clausole di nomina certe e precise, solo in presenza delle quali si configura lo schema contrattuale del contratto per persona da nominare <sup>[14]</sup> e, per coerenza sistematica, riconoscere in tali circostanze la possibilità di effettuare, anche oltre il termine disposto dal comma 3 dell'art. 26, la rettifica in diminuzione delle fatture di acconto, scongiurando la duplicazione dell'imposta in caso di subentro.

In quest'ottica, a nostro avviso, si inserisce la richiamata [risoluzione 9 maggio 2002](#), prot. n. 909-20845/2002 emessa dalla Direzione regionale dell'Emilia-Romagna.

In particolare, la società edile interpellante chiedeva di conoscere se l'inserimento nei contratti preliminari immobiliari di clausole di riserve di nomina del contraente con indicazione di un termine certo "individuato o facendo riferimento a un giorno fisso del calendario o, alternativamente, attraverso il riferimento ad un giorno tassativamente compreso tra due giorni fissi del calendario", fosse sufficiente a fare concretizzare, qualora esercitata la nomina, il presupposto per l'applicazione del comma 2 dell'art. 26, e, quindi, permettere la rettifica della fatturazione degli acconti precedentemente percepiti.

Sul punto, la Direzione regionale, dopo avere evidenziato i limiti "civilistici" di cui soffrirebbero le teorie della rappresentanza e del contratto condizionato, nell'accogliere la soluzione interpretativa proposta, osserva che "ciò che è indubitabile è la circostanza che in base al disposto [dell'art. 1404 del codice civile](#), in caso di valida dichiarazione di nomina, la persona nominata acquista i diritti ed assume gli obblighi dedotti in contratto con effetto dal momento della stipula. Se è pur vero che il contratto resta unico, così come unica sotto il profilo oggettivo è l'operazione, non sembra possibile negare che l'effetto retroattivo della norma, ponendo fine all'alternatività o instabilità soggettiva che connota lo schema contrattuale, fa assumere al nominato la figura di parte sostanziale del rapporto nella sua interezza. L'atto di nomina provoca nei confronti dello stipulante un effetto risolutivo-sostitutivo, con contestuale imputazione degli effetti del contratto in capo al promittente e all'eletto. Si è quindi dell'idea che tale diversa imputazione debba e possa avere il suo riflesso fiscale dovendo l'operazione individuare, documentalmente e contabilmente, i suoi reali e definitivi soggetti attivi e passivi". Pertanto, "lo strumento delle note di variazione di cui all'[art. 26](#), comma 2, del [D.P.R. n. 633/1972](#) consente di addivenire alla raffigurazione dell'effetto risolutivo e della definitiva imputazione soggettiva dell'operazione, e tanto potrebbe inoltre essere avvalorato dall'ampia locuzione 'e simili' contenuta nella norma".

La Direzione regionale ha, cioè, risolto un problema pratico, con un'argomentazione giuridica del tutto condivisibile che, a nostro avviso, trovava già un avallo, sia pure indiretto, nell'antecedente del Ministero delle finanze.

#### 4. Soluzione alternativa

In attesa, quindi, di un definitivo intervento da parte dell'Agenzia delle Entrate, è possibile suggerire un percorso alternativo da seguire quando nel contratto preliminare sia stata omessa la clausola di riserva di nomina, ovvero non sia stato indicato un diverso termine convenzionale assolutamente certo <sup>[15]</sup>.

In questi casi, esclusa la possibilità di emettere le note di variazione, trascorso un anno dalla fatturazione degli acconti, l'unico modo di sostituire il promissario acquirente con il soggetto eletto, senza incorrere in pericolose violazioni della normativa Iva, consiste nel ricorso alla cessione del contratto preliminare.

Infatti, secondo il disposto [dell'art. 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".

Ciò significa che, una volta perfezionata la cessione con la notifica o l'accettazione, l'impresa edile promittente venditrice potrà correttamente emettere nei confronti del soggetto subentrante la definitiva fattura di cessione per la differenza tra il prezzo stabilito dell'immobile e gli acconti in precedenza versati dal promissario acquirente.

Questo perché il momento di effettuazione delle operazioni resta comunque individuato secondo i criteri di cui [art. 6](#), comma 4, del [D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633](#), cosicché la precedente operazione (fatturazione di acconti) risulta fiscalmente realizzata e definita in capo agli originari contraenti e non viene meno per effetto della cessione del contratto.

Sembra inoltre di poter affermare che, se al momento della stipula del contratto definitivo di compravendita l'acquirente si trova in possesso dei requisiti richiesti per beneficiare dell'agevolazione "prima casa" <sup>[16]</sup>, potrà richiedere l'applicazione dell'aliquota agevolata del 4 per cento non soltanto sul residuo ancora da fatturare ma anche la rettifica in diminuzione dell'aliquota Iva applicata al primo promissario acquirente sugli acconti corrisposti, indipendentemente dal fatto che sia o meno decorso un anno dalla emissione delle relative fatture.

In proposito, si richiama la risoluzione 7 dicembre 2000, n. 187/E <sup>[17]</sup>, con la quale è stato chiarito che la rettifica della maggiore imposta applicata in sede di contratto preliminare - per carenza a tale data dei requisiti "prima casa" - risulta coerente con la disposizione prevista dalla nota II-bis) all'[art. 1](#) della Tariffa, Parte Prima, allegata al [D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131](#), che subordina l'applicazione dell'aliquota agevolata alla sola circostanza che la dichiarazione della sussistenza dei requisiti sia resa nell'atto di acquisto e non già anche al momento del pagamento degli acconti.

#### 5. Conclusioni

Dalle considerazioni che precedono, si ricava in sintesi, ad avviso di chi scrive, la possibilità per l'originario promissario acquirente di richiedere all'impresa cedente, al momento della nomina, la rettifica delle fatture di acconto con l'emissione di una nota di variazione ai sensi del comma 2 dell'art. 26, e la fatturazione dell'intero prezzo di cessione al soggetto nominato.

Il tutto, ovviamente, subordinato alla stipula di un contratto preliminare che contenga una clausola per persona da nominare con termine legale ovvero diverso ma *certus an et quando*.

In caso contrario, risulta sempre possibile ricorrere alla cessione del contratto preliminare, con conseguente emissione di una fattura per differenza tra l'intero prezzo di cessione dell'immobile e gli acconti in precedenza versati.

Vista l'incertezza che caratterizza l'argomento è comunque auspicabile un chiarimento ufficiale e definitivo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Note:

<sup>[1]</sup> D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

<sup>[2]</sup> Cfr. [risoluzione 29 aprile 1986, n. 400649](#).

<sup>[3]</sup> Cfr. Agenzia delle Entrate - Direzione regionale dell'Emilia-Romagna, [risoluzione 9 maggio 2002, n. 909-20845](#), in *"il fisco"* n. 48/2003, fascicolo n. 2, pagg. 7306-7307.

<sup>[4]</sup> L'[art. 3](#), comma 1, del [D.L. 31 dicembre 1996, n. 669](#), ha aggiunto l'art. 2465-*bis* al codice civile, prevedendo la trascrizione dei contratti preliminari che hanno ad oggetto diritti reali su beni immobili, purché redatti per scrittura privata autenticata o per atto pubblico.

<sup>[5]</sup> R. Speciale, *Il contratto preliminare*, in AA. VV., "Giurisprudenza sistematica di diritto civile e commerciale", fondata da W. Bigiavi, vol. III, Torino, 1999, pag. 1795.

<sup>[6]</sup> Ci si riferisce ai contratti "impropri", in cui i contraenti non si obbligano a vendere o comprare come nel contratto preliminare, bensì vendono e comprano con effetto immediato, riservandosi di stipulare il rogito notarile in un momento successivo.

<sup>[7]</sup> *Supra*, R. Speciale, *op. cit.*, pagg. 1798-1802.

<sup>[8]</sup> Vd. *Codice civile ipertestuale* a cura di G. Bonilini-M. Confortini-C. Granelli, Tomo I, Torino, 2002, pagg. 2050-2052.

<sup>[9]</sup> Vd. *Commentario breve al codice civile* a cura di G. Cian-A. Trabucchi, Padova, 1992, pag. 1227.

<sup>[10]</sup> Vd. *Codice civile* a cura di P. Rescigno, Milano, 1997, pagg. 1592-1594.

<sup>[11]</sup> *Supra*, *Codice civile ipertestuale, op. cit.*, pag. 2501.

<sup>[12]</sup> In tal senso vd. A. Gambetti-G. Giuliani, *Iva doppia sugli acconti per la casa*, in *"Il Sole-24 Ore"* del 12 maggio 2003, pag. 14. In particolare, gli Autori sottolineano il rischio di "chi nel contratto preliminare preveda la clausola in cui si impegna ad acquistare per sé o per persona da nominare entro il rogito e si avvalga di questa facoltà dopo avere versato degli acconti. Infatti, se dalla data della fattura trascorrono più di 365 giorni, l'impresa cedente non emette nota di variazione nei confronti del primo promettente all'acquisto - che quindi rimane soggetto all'Iva, e allo stesso tempo applica al secondo acquirente nominato l'imposta sull'intero prezzo di cessione dell'immobile".

<sup>[13]</sup> Cfr. fra tutte, Corte di Cassazione, Sez. I civ., 26 maggio 2000, n. 6952, in *"Juris data"* CD-rom Giuffrè Editore, in cui si legge "Secondo un'indiscussa giurisprudenza di questa Corte, invero, nel contratto per persona da nominare il termine di tre giorni fissato dalla legge per la dichiarazione di nomina può essere validamente modificato dalle parti, alla condizione però che la scadenza del nuovo termine sia stabilita in

modo assolutamente certo (Cassazione, Sez. III, 8 settembre 1970, n. 1330, m. 347046), dovendo trattarsi di "un termine *certus an et quando*, il quale non faccia sorgere dubbio alcuno che l'adempimento prescritto dalla legge (nomina e comunicazione del contraente) avvenga in un determinato numero di giorni a decorrere dalla stipulazione del contratto oppure a scadenza fissa o in altro modo sicuramente determinato" (Cassazione, Sez. I, 26 ottobre 1968, n. 3570, m. 336769, Cassazione, Sez. I, 24 novembre 1962, n. 3183, m. 254683, Cassazione, Sez. I, 4 gennaio 1996, n. 42, m. 320091).

Sicché, quando non abbia tali caratteristiche di certezza, la clausola stipulatrice del termine per la dichiarazione di nomina deve ritenersi inidonea a sostituire il termine di tre giorni stabilito dalla legge; e se l'indicazione del contraente non avviene entro questo termine, il contratto produce i suoi effetti tra i contraenti originari, secondo quanto prevede **l'art. 1405 del codice civile**".

<sup>[14]</sup> In questo senso **l'art. 1405 del codice civile** dispone che "Se la dichiarazione di nomina non è fatta validamente nel termine stabilito dalla legge o dalle parti, il contratto produce i suoi effetti fra i contraenti originari". Con tutte le inevitabili conseguenze civilistiche che ne conseguono.

<sup>[15]</sup> Un esempio di clausola con determinazione incerta e generica del termine ricorrente nei contratti preliminari di compravendita immobiliare, può essere: "... si impegna ad acquistare per sé o per persone o enti da nominare entro la data del rogito notarile".

<sup>[16]</sup> Cfr. n. 21) della **Tabella A, Parte II**, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, **n. 633**.

<sup>[17]</sup> Cfr. risoluzione 7 dicembre 2000, n. 187/E (in "*il fisco*" n. 1/2001, pag. 91), in cui si legge "La rettifica dell'imposta cui si riferisce il quesito in esame esula dalla citata previsione normativa in quanto non si ricollega a variazioni negli elementi contrattuali né ad errori di fatturazione atteso che, al momento della stipula del contratto preliminare, l'imposta è stata correttamente applicata nella misura del 10 per cento. Inoltre, detta rettifica risponde ad una *ratio* del tutto diversa da quella che presiede la previsione del citato art. 26, in quanto, come chiarito nella richiamata **circolare n. 1/E**, risulta finalizzata alla necessità di garantire l'applicazione del beneficio "prima casa" sull'intero importo dell'operazione, anche nella ipotesi in cui il relativo pagamento avvenga in più soluzioni. ... In considerazione della particolare *ratio*, strettamente connessa all'applicazione del beneficio prima casa, che presiede alla possibilità di operare le variazioni in diminuzione nell'ipotesi in esame, deve ritenersi che detta variazione possa essere effettuata a prescindere dal tempo trascorso tra il pagamento dell'acconto e la stipula dell'atto definitivo di acquisto".