

Studio Tributario n. 142-2014/T.

LA RILEVANZA TRIBUTARIA DELL'ATTO DI MUTUO DISSENSO E DELLE PRESTAZIONI DERIVANTI DALLA RISOLUZIONE

in memoria del Notaio Franco Formica

Approvato dall'Area Scientifica – Studi Tributari il 4 dicembre 2014

Approvato dal CNN nella seduta del 29-30 gennaio 2015

Lo studio in sintesi (Abstract): *L'atto di mutuo dissenso quale negozio con autonoma causa (diretto a ripristinare la stessa situazione giuridica precedente alla conclusione del primo contratto mediante la produzione di un effetto giuridico di tipo eliminativo-risolutorio) non dà luogo alla restituzione dell'imposta corrisposta sull'atto di trasferimento che il mutuo dissenso risolve e mancando di un effetto traslativo non è riconducibile all'ambito dell'imposta sulle successioni e donazioni; esso - in applicazione dei principi generali del tributo di registro - sarà, dunque, assoggettato all'imposta in misura fissa. L'art. 28, comma 2, del TUR, relativo alla risoluzione del contratto, si limita a disciplinare la tassazione delle prestazioni derivanti dalla risoluzione per mutuo dissenso. Se dall'interpretazione di questa disposizione si può giungere a differenti conclusioni circa l'aliquota cui assoggettare le prestazioni necessariamente derivanti dal mutuo dissenso che integrino il presupposto del tributo di registro, in ogni caso si può però escludere che trovino applicazione le aliquote previste per i trasferimenti di beni immobili. La mancanza di effetti traslativi dell'atto di mutuo dissenso comporta, inoltre, l'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200.*

Sommario: Premessa: la distinzione tra mutuo dissenso e *contrarius actus*; 2. Il mutuo dissenso: negozio eliminativo ad efficacia diretta; 2. 1. (segue) e prestazioni da esso derivanti; 3. Evoluzione legislativa della disciplina tributaria della risoluzione del contratto; 4. L'interpretazione dell'art. 28 del testo unico dell'imposta di registro; 5. L'interpretazione dell'Agenzia delle entrate; 6. Prime considerazioni conclusive circa l'applicazione dell'imposta di registro; 7. I limiti alla retroattività degli effetti eliminativi; 8. Considerazioni consequenziali circa l'applicazione di altri tributi.

1. Premessa: la distinzione tra mutuo dissenso e *contrarius actus*

Questo approfondimento circa la rilevanza fiscale del mutuo dissenso non può essere certo il contesto in cui riprodurre le diverse tesi della dottrina civilistica sulla sua natura nell'alternativa tra *contrarius actus* e atto risolutorio ⁽¹⁾. Ci si limiterà allora a ricordare che l'ammissibilità giuridica di questo negozio sembra discendere dall'art. 1321 c.c. che consente di estinguere un rapporto giuridico patrimoniale tramite l'accordo delle parti e dall'art. 1372 c.c. per cui lo scioglimento del contratto può avvenire per volontà delle parti (ferma restando la limitazione degli effetti nei confronti dei terzi, prevista dal secondo comma della medesima disposizione; cfr. anche art. 1458, comma 2, c.c. per quanto attiene la risoluzione e i suoi principi generali); entrambe queste disposizioni sono state richiamate dalla dottrina a sostegno delle ambedue le opposte tesi sopra menzionate. Certo la constatazione che l'ordinamento giuridico consenta di estinguere qualsiasi accordi contrattuale mediante l'accordo delle parti non deve portare a ritenere che il "mutuo dissenso" possa sempre essere attuato secondo i medesimi schemi negoziali ⁽²⁾.

Tutto ciò premesso, parte della giurisprudenza tributaria ⁽³⁾, nonché della dottrina ⁽⁴⁾ sembrano muovere dall'assunto che le opposte tesi menzionate non siano rilevanti agli effetti fiscali perché comunque, in tutti i casi diversi da quelli menzionati al primo comma dell'art. 28, del testo unico dell'imposta di registro, D.P.R. n. 131/1986 (ovverosia dai casi in cui la risoluzione dipende da clausola o da condizione risolutiva espressa contenuta nel contratto stesso ovvero stipulata mediante atto pubblico o scrittura privata autenticata entro il secondo giorno non festivo successivo a quello in cui è stato concluso il contratto), troverebbe applicazione l'imposta proporzionale.

L'obiettivo del presente studio è innanzitutto quello di superare questa impostazione, "arroccata" sulla specialità della materia tributaria, evidenziandone le criticità (anche agli effetti di altri tributi quali l'imposta sulle successioni e donazioni, le imposte ipotecaria e catastale, le imposte sui redditi e l'imposta sul valore aggiunto) nella convinzione che sia essenziale riaprire il dibattito proprio traendo spunto da quelle ricostruzioni civilistiche ⁽⁵⁾, confermate da una parte della giurisprudenza ⁽⁶⁾ e dalla prassi dell'Agenzia delle entrate ⁽⁷⁾, che ritengono giuridicamente ammissibile un negozio che produca *ex tunc* effetti meramente risolutori anche avuto riguardo a contratti ad efficacia reale.

È, tuttavia, doveroso fin da questa premessa segnalare un recente arresto della Corte di cassazione ⁽⁸⁾, successivo alla menzionata prassi dell'Agenzia delle entrate, che relativamente ad un atto di mutuo dissenso di conferimento in società ha concluso per l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale considerando la vicenda un ritrasferimento di beni. In effetti come osservato dalla stessa dottrina civilistica che si è occupata del tema ⁽⁹⁾, il mutuo dissenso di un atto di

conferimento deve essere concretamente e necessariamente attuato mediante una vicenda negoziale idonea (per forma e sostanza) a raggiungere gli effetti voluti, anche avuto riguardo alla posizione dei terzi. Se dunque la fattispecie su cui si è pronunciata la Suprema corte appare effettivamente peculiare e il precedente pare non in contrasto con l'obiettivo di questo studio di superare la specialità del diritto tributario riguardo al tema trattato, va segnalato che gli stessi giudici esercitando la funzione nomofilattica che l'ordinamento attribuisce loro hanno tenuto a precisare in termini generali che *“le imposte di registro, ipotecaria e catastale, percepibili sul trasferimento connesso all'atto [di mutuo dissenso] non hanno per oggetto l'atto di per sé, ma – al pari di qualsiasi altra ipotesi di trasferimento della proprietà, quale che sia la persona che la effettua e a qualsiasi titolo ciò avvenga (vendita, donazione, successione, conferimento in società, o decisione giudiziaria) l'effetto che ne consegue (D.P.R. n. 131/1986 art. 20). In base all'art. 28 del D.P.R. citato, solo allorché la risoluzione di un contratto dipenda da clausola (o da condizione) risolutiva in essa apposta (ovvero stipulata mediante atto pubblico o scrittura privata autenticata entro il secondo giorno non festivo successivo a quello di sua conclusione) la risoluzione resta soggetta a imposta in misura fissa. Mentre, come detto, nello scioglimento per mutuo consenso, l'effetto è rappresentato dal (nuovo) ritrasferimento di proprietà, seppure con efficacia ex tunc, e fermi – more solito – sul piano civilistico gli eventuali diritti dei terzi aventi causa e dei creditori che abbiano compiuto atti di esecuzione sul bene”*.

Tali affermazioni, se intese in termini generali, al di là dunque della fattispecie oggetto del giudizio da cui sono scaturite, sembrano porre in crisi la ricostruzione giuridica che tenteremo di seguito di prospettare, la quale tuttavia trova conforto oltre che nel ragionamento giuridico, nell'articolata posizione dell'Agenzia delle entrate espressa nella risoluzione n. 20/E del 2014.

Del resto a nostro avviso appare ancora attuale la risalente constatazione⁽¹⁰⁾ per cui l'interesse giuridico delle parti (ex art. 1322, comma 2, c.c.) alla dissoluzione di un precedente patto (anche al fine di offrire una tutela all'acquirente di un immobile di provenienza donativa) pare innegabilmente autonomo e differenziato da quello alla rinnovazione “in senso inverso” di un patto (al fine di un nuovo scambio di beni). Se cioè si ammette, innanzitutto dal punto di vista giuridico, la possibilità di risolvere gli effetti di un contratto ad efficacia reale⁽¹¹⁾, ben si può concentrare su questa tipologia di atto (ovverosia atto di mutuo dissenso di natura risolutiva con effetti *ex tunc*) la nostra indagine, senza per ciò stesso negare che l'ordinamento consenta anche assetti negoziali diversi, mediante i quali, per nulla intaccando gli effetti dell'originario contratto, le parti si accordino (mediante una retrovendita o una retrodonazione) per ottenere una retrocessione *ex nunc*.

Tutto ciò premesso appare conseguentemente evidente che se invece non si ammette dal punto di vista giuridico di risolvere gli effetti di un contratto ad efficacia reale le considerazioni che seguono appaiono del tutto prive di fondamento.

2. Il mutuo dissenso: negozio eliminativo ad efficacia diretta

Alla luce di quanto sopra, muovendo da un approccio possibilista, concentriamo l'analisi sul mutuo dissenso quale negozio con autonoma causa (diretto a ripristinare la stessa situazione giuridica precedente alla conclusione del primo contratto mediante la produzione di un effetto giuridico di tipo eliminativo-risolutorio), al fine di individuarne la rilevanza fiscale nell'ambito dell'imposizione indiretta.

Se si accetta la posizione della dottrina⁽¹²⁾ per cui si tratterebbe di un negozio ascrivibile alla categoria di quelli a efficacia finale o diretta (ovverosia in grado di produrre un effetto di per sé sufficiente a realizzare il risultato programmato e far conseguire ai soggetti il soddisfacimento dell'interesse regolato con il negozio stesso), dalla sua conclusione discenderebbe un risultato che può denominarsi "risultato ripristinatorio" o "eliminativo".

L'effetto reale "diretto" consisterebbe, in ragione del principio consensualistico, nel ripristino *ex tunc* della proprietà originaria del bene oggetto di trasferimento in capo all'originario alienante, quale effetto immediato della dissoluzione del titolo giuridico su cui era fondato il trasferimento⁽¹³⁾.

Ai fini dell'imposizione indiretta, accedere a questa interpretazione comporta, in via sistematica, una serie di conseguenze che qui di seguito si riassumono per approssimazione successiva:

prima affermazione generale: se si ammette la natura meramente risolutoria del negozio di mutuo dissenso essa deve ritenersi idonea, di per sé, a dissolvere il titolo del trasferimento originario (efficacia diretta);

prima conseguenza fiscale: il dissolvimento del titolo originario non dà mai luogo alla restituzione dell'imposta corrisposta in ragione del trasferimento a suo tempo verificatosi che il mutuo dissenso risolve⁽¹⁴⁾ (efficacia retroattiva ex art. 1372, comma 2 c.c.);

seconda affermazione generale: dalla prima affermazione generale consegue che il mutuo dissenso non è classificabile quale atto di trasferimento, ma atto che sancisce la volontà delle parti in ordine ad un effetto giuridico dissolutorio⁽¹⁵⁾;

seconda conseguenza fiscale: la mancanza di un effetto traslativo rende di per sé inconferente interrogarsi della tassazione di questo atto nell'ambito dell'imposta sulle successioni e donazioni⁽¹⁶⁾;

terza conseguenza fiscale: la mancanza di un effetto traslativo impone di collocare l'atto di mutuo dissenso nella sistemica del tributo di registro, così come previsto dall'art. 1 del testo unico (D.P.R. n. 131/1986) relativo all'oggetto dell'imposta, in quanto il presupposto assume rilievo in relazione all'elencazione in tariffa. L'applicazione dell'imposta consegue poi al contenuto dell'atto⁽¹⁷⁾: più precisamente, in mancanza di un trasferimento o di un altro atto altrove indicato nella tariffa (ad esempio, l'atto di quietanza per il quale ai sensi dell'art. 6 della tariffa parte prima allegata al testo unico dell'imposta di registro è prevista l'aliquota dello 0,50%), assume valenza discriminante unicamente la sussistenza o meno di prestazioni a contenuto patrimoniale (ex artt. 9 e 11 della tariffa parte prima citata) nella sola alternativa possibile tra l'imposta con aliquota proporzionale del 3% e l'imposta in misura fissa⁽¹⁸⁾;

quarta conseguenza fiscale: se, dunque, si concorda sulla natura risolutoria del mutuo dissenso e sulla sua efficacia diretta circa il ripristino della proprietà del bene in capo all'originario alienante (non in ragione di un nuovo trasferimento, ma della dissoluzione del precedente vincolo giuridico), la corretta tassazione dell'atto va individuata al di fuori della logica degli atti di trasferimento e più precisamente nell'art. 11 della tariffa parte prima citata, in quanto detto atto di mutuo dissenso - autonomo dal precedente e dotato di una propria causa - avendo l'unico scopo di eliminare il precedente contratto è privo di contenuto patrimoniale.

Tale interpretazione – come meglio illustrato nel proseguo – appare del resto in linea con il disposto dell'art. 28 del testo unico dell'imposta di registro, che si limita a disciplinare la tassazione delle prestazioni derivanti dalla risoluzione⁽¹⁹⁾.

2. 1. (segue) e prestazioni da esso derivanti.

Proprio in forza delle considerazioni svolte al paragrafo precedente, precisata l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa per l'atto di mutuo dissenso, appare allora necessario soffermarsi sulla disciplina tributaria in concreto applicabile alle prestazioni derivanti dalla risoluzione.

1) Secondo una parte della dottrina civilistica, accanto all'effetto immediato della risoluzione del titolo giuridico su cui era fondato il trasferimento, il negozio può produrre anche effetti di tipo strumentale (in linea di massima di natura obbligatoria) *“onde imporre, ad una o ad entrambe le parti, gli eventuali comportamenti necessari a conseguire ulteriori risultati di carattere materiale, per lo più connessi od implicati dalla situazione giuridica creata dall'effetto negoziale di tipo finale”*⁽²⁰⁾. Gli effetti obbligatori attuerebbero la necessità giuridica di un riequilibrio economico delle parti⁽²¹⁾, in quanto rappresentativo dell'effettività del risultato risolutorio (riconsegna del bene e restituzione

del prezzo, ove evidentemente non si tratti di mutuo dissenso di donazione o di contratto di mantenimento o di permuta).

Evidentemente tali effetti obbligatori necessiteranno della collaborazione del debitore e potranno essere a loro volta oggetto di disposizione⁽²²⁾. In quest'ottica, pertanto, *“come ad esempio avviene nella vendita ad effetti reali, il venditore promette di realizzare il risultato traslativo assumendo l'impegno negoziale ad un'attribuzione patrimoniale (costituita appunto dal trasferimento del diritto a favore del compratore) non identificantesi con un'obbligazione, altrettanto avviene, nella sostanza, nel mutuo dissenso, dove le parti si vincolano (mediante consenso) a restaurare la situazione giuridica originaria, in tal modo impegnandosi a realizzare il risultato ripristinatorio, **senza che sia necessario ipotizzare il sorgere di corrispondenti obbligazioni**”*⁽²³⁾. Come già accennato in precedenza, si tratta, cioè, di concetti pacificamente accettati dalla dottrina in materia di vendita, che necessitano solo di limitati adattamenti avuto riguardo al risultato eliminativo del mutuo dissenso e che comportano una qualificazione delle restituzioni non come conseguenze necessarie di un indebito (scaturito dalla risoluzione/eliminazione del contratto originario), ma come qualcosa di dovuto in conseguenza del negozio di mutuo dissenso, trovando piena tutela giuridica in questo titolo.

2) Secondo altra parte della dottrina civilistica⁽²⁴⁾ che, pur parimenti considera il mutuo dissenso un negozio a causa autonoma, diretto a ripristinare la stessa situazione giuridica precedente alla conclusione del primo contratto mediante la produzione di un effetto giuridico di tipo eliminativo – risolutorio, le parti riottengono quanto precedentemente dato (in virtù e nei limiti dell'adempimento del contratto originario) non in conseguenza di effetti obbligatori di tipo strumentale originato dal contratto stesso, ma come necessaria applicazione del principio ordinamentale dell'indebito arricchimento oggettivo, essendo venuto meno retroattivamente il titolo che legittimava la ritenzione di quanto aveva costituito oggetto di adempimento. Pertanto il diritto alla restituzione non discenderebbe dal “titolo” costituito dal mutuo dissenso, ma dal venire meno del “titolo” contenuto nel contratto originario.

A prescindere dalle due soluzioni interpretative sopra prospettate in merito al fondamento giuridico delle prestazioni di restituzione “necessariamente” conseguenti al mutuo dissenso, le parti possono comunque accordarsi circa la previsione di un corrispettivo per la risoluzione del contratto, la restituzione delle migliorie, il calcolo degli interessi sulla restituzione del prezzo, il ripristino del bene nello *status quo ante* ecc. ovvero si possono obbligarsi, con pattuizioni ulteriori rispetto a

quelle che sono la “necessaria conseguenza” del mutuo dissenso, a prestazioni aventi o meno contenuto patrimoniale⁽²⁵⁾.

Si anticipa fin d’ora che, pur essendo differenti da un punto di vista giuridico le prestazioni ripristinatorie “necessariamente” conseguenti al mutuo dissenso (quali la riconsegna della cosa e, nelle compravendite, la restituzione del prezzo), rispetto a quelle, appena sopra esemplificate, che sono esito di una specifica e accessoria pattuizione delle parti, dal punto di vista della materia tributaria (e più specificamente del tributo di registro) appare opportuno verificare congiuntamente la loro rilevanza agli effetti del presupposto d’imposta.

Ed infatti, la “variabile interpretativa” che appare possibile ipotizzare, agli effetti fiscali, avuto riguardo all’individuazione delle “prestazioni derivanti dalla risoluzione”, cui fa esplicito riferimento l’art. 28, comma 2, del TUR, è:

1) abbracciando la tesi ricostruttiva per cui le prestazioni di restituzione trovano il loro titolo nell’atto di mutuo dissenso:

A) **irrelevanza fiscale di quelle prestazioni che ne siano la “necessaria conseguenza”** (quali la riconsegna della cosa e, nelle compravendite, la restituzione del prezzo), non tanto perché meramente restitutorie, quanto perché, forti delle ricostruzioni civilistiche di cui sopra, esse sarebbero assimilabili agli effetti “obbligatori” di qualsiasi altro contratto sinallagmatico che abbia già autonomamente costituito oggetto di tassazione in ragione del suo oggetto e della sua causa specifica (secondo questa ricostruzione costituirebbero oggetto di tassazione, ai sensi del citato art. 28, comma 2, solo quelle prestazioni derivanti dalla risoluzione a contenuto patrimoniale, diverse da quelle che sono la necessaria conseguenza della risoluzione);

B) **rilevanza fiscale di tutte le prestazioni derivanti dalla risoluzione che integrino il presupposto dei relativi tributi**, in quanto – a prescindere dalle ricostruzioni civilistiche circa gli effetti finali e strumentali – comunque esse costituiscono prestazioni a contenuto patrimoniale oggetto di un atto da registrarsi in termine fisso, secondo le disposizioni del testo unico dell’imposta di registro.

2) abbracciando la diversa tesi ricostruttiva per cui le prestazioni di restituzione che siano la “necessaria conseguenza” del mutuo dissenso trovano il loro titolo nell’indebitto oggettivo, esse **rileverebbero solo in termini di “adempimenti” quietanzati di obbligazioni ex lege** laddove riconducibili (ad esempio relativamente al caso della restituzione del prezzo) alla fattispecie di cui all’art. 6 della tariffa parte prima allegata al TUR (che prevede l’aliquota proporzionale nella misura dello 0,50%)⁽²⁶⁾; fermo restando che le prestazioni derivanti dal mutuo dissenso diverse da quelle

“necessarie” rileverebbero agli effetti dell’imposta di registro se rientranti nell’ambito applicativo della medesima tariffa (artt. 6, 9 e 11).

All’esito del ragionamento svolto, concentrandoci sulla rilevanza fiscale delle prestazioni di restituzione “necessariamente conseguenti” al mutuo dissenso, possiamo così sintetizzare le diverse conseguenze fiscali a seconda delle tesi ricostruttive sopra individuate:

- se le obbligazioni strumentali di restituzione si assumono quale effetto diretto dell’atto di mutuo dissenso (risolutorio e non traslativo), esse possono considerarsi prive di autonoma valenza negoziale e dunque irrilevanti agli effetti fiscali;

- se invece tali obbligazioni strumentali di restituzione sono conseguenza di un’autonoma disposizione rispetto all’atto di mutuo dissenso (risolutorio e non traslativo) esse dovranno considerarsi rilevanti agli effetti fiscali nella misura in cui rientrano nel presupposto del tributo di registro, assumendo a quel punto valenza discriminante la natura patrimoniale o meno delle prestazioni in esse contenute e, ancora, l’eventuale configurabilità di una quietanza⁽²⁷⁾;

- se infine tali prestazioni di restituzione vengano intese quale effetto giuridico della disciplina dell’indebito oggettivo potrebbero, al più, rilevare in termini di quietanza.

Trattasi di diverse soluzioni interpretative, a nostro avviso, tutte argomentabili in punto di diritto a seconda delle tesi civilistiche preferite.

Il secondo degli approcci interpretativi sopra sintetizzati appare confermato dalla stessa Agenzia delle entrate nella risoluzione n. 20/E del 2014, che, pur avendo ad oggetto una risposta ad interpellato su atto di mutuo dissenso di donazione, contiene una presa di posizione su elementi strutturali del negozio di mutuo dissenso tale da dover essere ragionevolmente intesa in termini generali.

Per meglio comprendere la coerenza sistematica dell’attuale art. 28 con i principi dell’imposta di registro, appare opportuno accennare brevemente all’evoluzione della relativa disciplina fiscale.

3. Evoluzione legislativa della disciplina tributaria della risoluzione del contratto

L’art. 48 della legge del 1874 (conforme art. 49 t.u. 1897 n. 217, conforme art. 64 del testo unico del 1923 n. 3269) recitava “1. è dovuta soltanto la tassa fissa per la risoluzione di un contratto, quando questa ha luogo per effetto di condizione risolutiva espressa nel contratto medesimo, e non dipende dalla sola volontà dei contraenti, ovvero per mezzo di atto autentico stipulato nel giorno successivo a quello del contratto che si risolve. 2. Qualunque stipulazione accessoria quando esca dai termini della semplice risoluzione del contratto precedente, e non ne sia la necessaria conseguenza, è separatamente soggetta a tassa fissa, graduale, proporzionale o progressiva in ragione della sua natura”.

Per completezza si segnala che il precedente art. 60 riguardava la tassazione della transazione che era tassata in misura fissa se semplice ovvero mera rinuncia oppure secondo la natura degli atti negli altri casi; mancava ancora del tutto la disciplina sulla tassazione degli atti giudiziari e dunque la risoluzione giudiziale non era disciplinata e la dottrina discuteva se potessero o meno valere le disposizioni altrove disciplinate in quanto principi generali.

In questo contesto appare con chiarezza che il comma 2 andava a disciplinare le ipotesi in cui una stipulazione accessoria non fosse la “necessaria conseguenza” della risoluzione. Sul punto la dottrina segnalava che al di là di queste regole circa la rilevanza delle stipulazioni accessorie, la disposizione non prevedeva una speciale tassazione dell’atto di risoluzione che dunque doveva essere assoggettato ad imposta secondo le regole ordinarie del tributo di registro: rilevanza del presupposto e natura dell’atto⁽²⁸⁾.

Con l’entrata in vigore del D.P.R. n. 634/1972 notevoli sono le modifiche, note, a livello sistematico: tra tutte ricordiamo l’alternatività iva registro e l’esclusione delle donazioni dall’ambito di applicazione dell’imposta di registro. Le modifiche erano sollecitate anche alla luce dell’art. 20 e della disciplina sulle transazioni che aveva dato luogo a molteplici problemi interpretativi. Per quanto concerne la risoluzione del contratto, all’art. 27 la relativa disciplina impositiva viene unificata con quella della transazione e risulta che: *“la risoluzione del contratto è soggetta all’imposta in misura fissa se dipende da condizione risolutiva espressa contenuta nel contratto stesso ovvero se è posta in essere mediante atto pubblico o scrittura privata autenticata entro il secondo giorno non festivo successivo a quello in cui è stato concluso il contratto.*

In ogni altro caso l’imposta è dovuta in misura fissa se la risoluzione è gratuita e in misura proporzionale quando è pattuito un corrispettivo.

Agli effetti della determinazione dell’imposta proporzionale il corrispettivo della risoluzione e gli effetti da questa derivanti si considerano disposizioni necessariamente connesse.

Il disposto del comma precedente si applica alle transazioni”.

Appare chiaramente che questa risoluzione non è tanto quella per inadempimento, quanto quella voluta dalle parti e perciò rinviata anche agli effetti della transazione, tanto che il relativo regime tributario è imperniato sulla distinzione tra risoluzioni gratuite e con pattuizioni di corrispettivo. La disciplina non appariva per nulla chiara perché un’interpretazione ragionevole conduceva ad applicare il secondo comma sempre, anche nelle ipotesi del primo, pertanto in ogni caso occorre prima verificare se si trattasse di risoluzione gratuita o corrispettiva. Inoltre non era

di facile interpretazione quando e come far operare il principio della connessione per la tassazione degli effetti derivanti dalla risoluzione, ad esempio nel caso di risoluzione gratuita ⁽²⁹⁾.

Con l'entrata in vigore del testo unico n. 131/1986 le fattispecie della risoluzione e della transazione vengono nuovamente distinte in autonome disposizioni "al fine di ottenere una più organica e completa trattazione" ⁽³⁰⁾.

4. L'interpretazione dell'art. 28 del testo unico dell'imposta di registro

La nuova formulazione dell'art. 28 relativa alla risoluzione del contratto oggi prevede che *"la risoluzione è soggetta all'imposta in misura fissa se dipende da clausola o da condizione risolutiva espressa contenuta nel contratto stesso ovvero stipulata mediante atto pubblico o scrittura privata autenticata entro il secondo giorno non festivo successivo a quello in cui è stato concluso il contratto. Se è previsto un corrispettivo per la risoluzione, sul relativo ammontare si applica l'imposta proporzionale prevista dall'art. 6 o quella prevista dall'art. 9 della parte prima della tariffa.*

In ogni altro caso l'imposta è dovuta per le prestazioni derivanti dalla risoluzione, considerando comunque, ai fini della determinazione dell'imposta proporzionale, l'eventuale corrispettivo della risoluzione come maggiorazione delle prestazioni stesse".

La disciplina è di apparente semplice interpretazione, ma è opportuno puntualizzare quanto segue.

a) L'art. 28 del testo unico dell'imposta di registro concerne la tassazione della risoluzione degli atti e pertanto non si applica ai contratti a controvicenda (retrovendita e retrodonazione) i quali resteranno disciplinati dalla relativa imposta in ragione del presupposto (imposta di registro o imposta sulle successioni e donazioni con applicazione, eventualmente, delle imposte ipotecaria e catastale).

b) Nelle fattispecie del primo comma è prevista l'imposta in misura fissa. È evidente che l'attuale art. 28 prende in considerazione tutti i tipi di risoluzione dalle clausole risolutive espresse ai termini essenziali. La previsione del primo comma dell'art. 28 comporta che la tassazione dell'atto sia indifferente agli effetti della vicenda risolutoria. Ciò significa in altri termini che il legislatore, in deroga ai principi generali, ammette che la risoluzione di un negozio frutto della volontà delle parti non sconti un'imposizione di tipo proporzionale, ancorché vi siano prestazioni derivanti dalla risoluzione, riconoscendo all'atto meramente dissolutorio degli effetti giuridici pattuiti nell'originario contratto una natura negoziale non tanto priva di un'efficacia traslativa, quanto di una qualsivoglia finalità elusiva.

c) In conformità dei principi generali dell'imposta di registro, l'art. 28, primo comma secondo periodo prevede, invece, che in presenza di un'obbligazione delle parti circa un corrispettivo alla stessa troverà applicazione l'imposta in misura proporzionale. Le due distinte aliquote menzionate

nella disposizione si riferiscono o all'ipotesi della quietanza lasciando intendere che l'obbligazione sottostante sia già stata tassata (0,50%), o all'ipotesi dell'obbligazione di corrispondere una somma di denaro ovvero sia una disposizione avente per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale (3 %).

d) Al secondo comma si prevede che <in ogni altro caso>, cioè dopo il lasso di tempo individuato dal comma 1 (secondo giorno non festivo successivo a quello di conclusione del contratto), l'imposta è dovuta <per le prestazioni derivanti dalla risoluzione> ⁽³¹⁾. Ancora una volta il legislatore ha scelto di non disciplinare la tassazione dell'atto che produce l'effetto dissolutorio (la cui rilevanza fiscale deve dunque essere verificata alla luce dei principi generali dell'imposta di registro sopra richiamati), limitandosi ad attribuire autonoma valenza fiscale alle prestazioni derivanti dalla risoluzione e all'eventuale corrispettivo pattuito ⁽³²⁾.

e) Relativamente alla rilevanza fiscale delle prestazioni derivanti dalla risoluzione, come già in precedenza evidenziato, assumono un ruolo determinante le diverse tesi sopra sintetizzate (par. 2. 1).

f) La formulazione del secondo comma continua, poi, con una regola per la determinazione della base imponibile: si precisa che l'imposta è dovuta considerando comunque l'eventuale corrispettivo previsto per la risoluzione come maggiorazione delle prestazioni stesse. La *maggiorazione* è un istituto sconosciuto alla disciplina dell'imposta di registro: solo qui noi abbiamo una maggiorazione che, secondo la comune accezione, lascia intendere una convergenza verso un'unica aliquota. Pertanto, precisa la disposizione, "ai fini della determinazione dell'imposta proporzionale" ovvero sia nel caso in cui vi siano prestazioni derivanti dalla risoluzione, si deve procedere ad una maggiorazione tenuto conto dell'eventuale corrispettivo. Più precisamente la disposizione prevede che il corrispettivo sia maggiorazione delle prestazioni stesse ai fini della determinazione dell'imposta proporzionale, lasciando cioè intendere che è una previsione finalizzata alla determinazione della base imponibile.

g) Se si ammette il ragionamento fin qui condotto si deve altresì convenire che alla base imponibile, eventualmente maggiorata con il corrispettivo, così come sopra individuata deve trovare applicazione l'aliquota proporzionale prevista per la prestazione (nell'alternativa possibile del 3% o dello 0,50%). Ciò trova riscontro sia nella previsione del primo comma dell'art. 28 che espressamente dispone il rinvio agli artt. 6 e 9 della tariffa parte prima per il corrispettivo, sia nella previsione del secondo comma che introducendo una *maggiorazione* deve essere ragionevolmente interpretato quale convergenza verso un'aliquota omogenea prevista in termini generali per le obbligazioni aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, siano esse restituzioni di prezzo o pagamento di indennità o pagamento di corrispettivo, ecc.

Per quanto le soluzioni interpretative prospettate possano apparire innovative e confutate da una particolare giurisprudenza di legittimità⁽³³⁾, occorre prestare attenzione a tre aspetti:

1) il tentativo ricostruttivo è stato operato alla luce dei principi dell'imposta di registro (in particolare art. 21) e della specificità dell'art. 28 attribuendo pieno significato a ogni sua previsione;

2) non accedere alla ricostruzione giuridica prospettata significa disconoscere l'efficacia meramente dissolutiva del mutuo dissenso e, prescindendo dal contenuto dell'atto (quindi in violazione dell'art. 20 TUR), attribuire allo stesso una valenza di atto traslativo oppure travisando la portata dell'art. 28, secondo comma, interpretare la norma come deroga al sistema dell'imposta di registro (per cui un atto traslativo è connotato in ragione della prestazione e non dell'oggetto), con l'ulteriore conseguenza di dover operare una maggiorazione della base imponibile (determinata in ragione delle caratteristiche del bene) che tenga conto del corrispettivo, operando poi una convergenza verso l'aliquota della <prestazione> (si pensi al 9%, 12%) con una possibile eccezione in termini di capacità contributiva;

3) tale interpretazione appare pienamente conforme con il recente indirizzo interpretativo manifestato dall'Agenzia delle entrate e a una significativa giurisprudenza di merito.

5. L'interpretazione dell'Agenzia delle entrate

Ciò premesso, dal punto di vista del metodo, appare dunque opportuno procedere a una verifica di quanto esposto in riferimento alle posizioni espresse dall'amministrazione finanziaria. Si anticipa fin d'ora che tale indagine ha prodotto dei risultati positivi, evidenziando elementi convergenti rispetto alla soluzione prospettata.

Ed infatti, la stessa circ. n. 37 del 10 giugno 1986 di interpretazione del t.u. precisava *"l'art. 28 nella seconda parte del primo comma prevede una nuova disciplina relativamente a quei casi di risoluzione per i quali è stabilito un corrispettivo. Infatti, a differenza delle precedenti disposizioni secondo le quali la tassazione del corrispettivo doveva avvenire con l'applicazione della stessa aliquota afferente il contenuto dell'atto risolto, la nuova norma dispone che sull'ammontare del corrispettivo previsto per la risoluzione debba applicarsi l'aliquota di cui all'art. 9 della parte prima della tariffa contenente gli atti aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale - (3%), ovvero l'aliquota di cui all'art. 6 della tariffa sopra indicata (0,50%), se si è in presenza di quietanza. Non sembra superfluo rilevare che, ove la risoluzione sia gratuita, anche nel silenzio della legge, dovrà percepirsi la sola imposta fissa"*. Pur prendendo atto della modifica legislativa intervenuta con il testo unico l'amministrazione ribadiva che in mancanza di corrispettivo, l'atto di risoluzione

meramente dissolutorio dovesse essere assoggettato ad imposta fissa. Tale interpretazione pare di determinante importanza ai fini della verifica della soluzione sopra prospettata, poiché se l'amministrazione finanziaria ha ritenuto di poter pervenire a questa interpretazione, pur in mancanza di un riferimento normativo esplicito, significa che si è limitata ad applicare i principi generali dell'imposta di registro. È noto, infatti, che le circolari non hanno natura di fonte dell'ordinamento tributario e che dunque esse si limitano a fornire un indirizzo circa l'applicazione della norma giuridica che già esiste nell'ordinamento.

La citata circolare di commento continua con una frase molto significativa: *“A sua volta il secondo comma, modificando il principio contenuto nella precedente legislazione secondo il quale il corrispettivo della risoluzione e gli effetti da questa derivanti dovevano essere considerati ai fini della tassazione necessariamente connesse, stabilisce che deve essere sottoposta a tassazione la prestazione, derivante dalla risoluzione, maggiorata dell'eventuale corrispettivo, dovendosi considerare il corrispettivo pattuito come un'autonoma nuova obbligazione derivante dallo stesso atto di risoluzione”*. Pertanto, considerato che il corrispettivo è per la risoluzione, non per il bene, esso sicuramente dovrebbe scontare il 3% e dunque la convergenza potrà al più avvenire su questa aliquota se in presenza di prestazioni patrimoniali derivanti dalla risoluzione.

Successivamente l'Agenzia delle entrate ⁽³⁴⁾ è tornata sul tema della risoluzione per mutuo dissenso, seppur relativamente ad una fattispecie peculiare, in quanto relativa ad una risoluzione di donazione tra donante e gli eredi del donatario ⁽³⁵⁾, della quale – ai nostri fini – appare significativo solo un inciso per cui, se si fosse risposto favorevolmente alla questione relativa alla legittimazione degli eredi alla risoluzione, l'atto di risoluzione sarebbe stato assoggettato all'imposta di registro in misura proporzionale, i sensi dell'art. 28, comma 2 del testo unico dell'imposta di registro.

Sul preciso significato e sulle conseguenze applicative di tale affermazione ovviamente l'Agenzia non si dilunga, trattandosi solo di un inciso, non decisivo ai fini della fattispecie oggetto di richiesta di interpello, ma è chiaro che tale precisazione è pienamente compatibile con la tesi ricostruttiva sopra evidenziata solo se “interpretata con ragionevolezza” ovvero sia in senso conforme al tenore dell'art. 28 espressamente richiamato. In altri termini l'Agenzia intendeva limitarsi a ribadire l'applicabilità dell'art. 28, comma 2 alla fattispecie di risoluzione di mutuo dissenso, non potendo certo aggiungere segmenti normativi non previsti dalla disposizione: già la risoluzione n. 329/E del 2007, dunque, richiamando l'imposizione proporzionale di registro ha semplicemente affermato il regime impositivo previsto per le prestazioni derivanti dalla risoluzione eventualmente maggiorate del corrispettivo.

Tuttavia, proprio su questo inciso, si è fondata una prassi locale circa il regime applicabile ad una risoluzione di donazione di immobili per mutuo dissenso, che, a nostro avviso, fraintendeva del tutto la posizione dell’Agenzia delle entrate centrale, come poi del resto dimostrato dai successivi indirizzi interpretativi diramati a livello centrale⁽³⁶⁾.

Il proliferare di diverse prassi interpretative sul territorio nazionale ha reso opportuna l’attivazione del Tavolo di lavoro congiunto istituito con protocollo d’intesa sottoscritto il 29 ottobre 2010 tra il Consiglio Nazionale del Notariato e l’Agenzia delle entrate, che ha condotto, tra l’altro, all’adozione della risoluzione n. 20/E del 14 febbraio 2014.

Come già anticipato, in questo documento di prassi l’Agenzia delle entrate ha meglio precisato la portata dell’inciso contenuto nella precedente risoluzione n. 329/E del 2007, ribadendo l’applicabilità dell’art. 28 TUR all’atto di mutuo dissenso, nei termini che seguono:

- l’art. 1372 c.c. riconosce alle parti la possibilità di sciogliere, di comune accordo, il contratto;
- dal combinato disposto di questa disposizione con l’art. 1321 c.c. si desume l’ammissibilità del negozio risolutorio convenzionale ad estinguere un precedente negozio giuridico e a eliminare gli effetti giuridici prodotti (precisando che non è di ostacolo – secondo la più recente giurisprudenza di legittimità – la circostanza che si tratti di contratti ad efficacia reale);
- *“il contratto di mutuo dissenso concretizza un atto autonomo rispetto al precedente, dotato di una propria causa, che viene stipulato dalle parti con lo scopo di eliminare un precedente contratto, qualunque sia la causa di quest’ultimo. Per effetto della conclusione dell’atto risolutivo, che ha efficacia retroattiva, dunque, gli effetti prodotti dall’originario contratto sono eliminati, per volontà delle parti, ab origine”;*
- pertanto, dal punto di vista fiscale ne consegue che *“tenuto conto dell’effetto eliminativo che esplica l’atto di risoluzione per mutuo consenso (...) tale fattispecie non integra il presupposto per l’applicazione della disciplina prevista per i trasferimenti immobiliari dell’art. 1 della tariffa parte prima allegata al TUR e la consegna dell’immobile all’originario proprietario non assume rilievo ai fini dell’imposta proporzionale di registro”;*
- e che *“l’atto di risoluzione per mutuo consenso afferente ad un atto di donazione per il quale non è previsto, come nella specie, alcun corrispettivo, deve essere assoggettato a registrazione in termine fisso, con applicazione dell’imposta in misura fissa. Diversamente, nell’ipotesi in cui dalla risoluzione del contratto derivino prestazioni patrimoniali in capo alle parti, ovvero venga pattuito un corrispettivo per la risoluzione del precedente atto di donazione, troverà applicazione, secondo il disposto di cui all’articolo 28, comma 2, TUR, l’imposta proporzionale di registro”.*

6. Prime considerazioni conclusive circa l'applicazione dell'imposta di registro

Dalle considerazioni svolte nei paragrafi precedenti si può trarre alcune conclusioni di carattere generale ai fini dell'imposizione indiretta:

a) l'atto di mutuo dissenso (ovverosia quell'atto volto all'eliminazione degli effetti di un precedente contratto) non è atto di trasferimento, esso rileva esclusivamente agli effetti della tassazione dell'imposta di registro ed è regolato dai principi generali di tale tributo e, in quanto atto risolutivo, dalla disciplina dell'art. 28;

b) il legislatore, nell'art. 28, non prevede una disciplina fiscale dell'atto di mutuo dissenso (che deve essere tassato secondo le regole ordinarie dell'imposta di registro, quale atto non traslativo in sé carente di prestazioni a contenuto patrimoniale), ma solo delle prestazioni da esso "derivanti", cui il legislatore attribuisce rilevanza ai fini fiscali "isolatamente" (poiché non essendovi un contro-negozio il sinallagma concernerà solo la dissoluzione del precedente negozio e non già le prestazioni di restituzione);

c) da questa affermazione discende una rilevanza determinante agli effetti della tassazione dell'individuazione delle prestazioni derivanti dalla risoluzione. Su questo aspetto si innesta una possibile variante interpretativa a seconda delle diverse tesi ricostruttive cui si ritenga di accedere (par. 2. 1.);

d) in ogni caso, resta fermo in termini ricostruttivi che l'aliquota in concreto applicabile alle prestazioni "derivanti" (siano esse solo quelle diverse dalle "necessariamente derivanti" dal mutuo dissenso o anche quelle "derivanti" dal mutuo dissenso) dall'atto di mutuo dissenso non è quella prevista per gli atti di trasferimento;

e) le prestazioni derivanti dal mutuo dissenso, comunque rilevanti agli affetti del presupposto del tributo, che non hanno contenuto patrimoniale sono assoggettate ad imposta in misura fissa (non rientra in queste ipotesi evidentemente la consegna del bene che è al di fuori del presupposto del tributo).

Tali considerazioni non possono, a nostro avviso prescindere da una valutazione di tipo sistematico dell'art. 28 t.u., dell'art. 29 t.u. e dell'art. 8, lett. e) della tariffa parte prima, che prevedono l'irrilevanza degli atti che "attestano" le restituzioni, fermo restando che, anche in tali contesti, vengono ad assumere rilievo l'adempimento di obblighi di pagamento che trovino la loro effettività in un titolo autonomo da quello originario.

Pertanto, anche in considerazione di possibili pregiudizi dell'amministrazione finanziaria verso la "genuinità" degli assetti negoziali⁽³⁷⁾, laddove si ammetta il mutuo dissenso quale negozio eliminativo, appare quantomeno prudentiale suggerire una valutazione delle prestazioni derivanti dall'atto di mutuo dissenso in termini di art. 9 della tariffa, parte prima, con la conseguenza di applicare l'aliquota

proporzionale del 3% a quelle prestazioni derivanti dal mutuo dissenso che integrino il presupposto dell'imposta di registro, salva l'applicabilità dell'art. 6 della medesima tariffa.

Accedendo alla ricostruzione sopra prospettata, che muove dalla premessa per cui il mutuo dissenso è atto meramente risolutivo, non traslativo, ne seguono direttamente alcune conseguenze agli effetti dell'applicazione dell'imposta di registro:

1) irrilevanza agli effetti della tassazione dell'atto della novella di cui all'art. 10 del d.lgs. n. 23/2011 relativa alla disciplina degli atti di trasferimento di immobili a titolo oneroso;

2) la permanenza di quelle agevolazioni la cui decadenza è subordinata al "trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito" (a sostegno di tale considerazione sembra utile richiamare la posizione di recente assunta dalla Cass. n. 22244/2012 in ordine all'inidoneità della rinuncia a determinare decadenza⁽³⁸⁾).

7. I limiti alla retroattività degli effetti eliminativi

Appare tuttavia opportuno precisare che, con riferimento a quei regimi agevolativi la decadenza dai quali è conseguenza di un mancato comportamento in conformità ad una dichiarazione resa nell'atto originario, l'affermazione circa la natura non traslativa dell'atto di mutuo dissenso non appare invece determinante, dovendosi invece verificare il limite alla retroattività degli effetti eliminativi dell'atto, anche in relazione ai diritti acquisiti dei terzi. Come già ricordato, infatti, la giurisprudenza di legittimità⁽³⁹⁾ ha infatti affermato che tra i terzi va annoverato anche l'Erario il quale non può subire il pregiudizio derivante da patti sopravvenuti tra le parti⁽⁴⁰⁾.

Sotto questo profilo va considerato come peculiare l'ipotesi della risoluzione per mutuo consenso di contratto preliminare in occasione del quale sia stata già corrisposta una caparra assoggettata ad imposta di registro nella misura dello 0,50%. Nel momento in cui il contratto preliminare viene risolto, senza che ovviamente vi sia eccezione d'inadempimento, la spettanza della stessa potrà essere oggetto di disposizione tra le parti, mancando a tal fine una previsione legale. Al di là di considerazioni circa la corretta tassazione della disposizione che preveda la restituzione della stessa al promissario acquirente, resta da valutare, in ragione della retroattività dell'atto di mutuo dissenso se sia corretto, in termini sistematici, che la mancata restituzione della somma corrisposta a titolo di caparra, se pattuita dalle parti, sia fiscalmente irrilevante o se anche essa debba essere oggetto di specifica imposizione. Il dubbio sorge in considerazione della circostanza per cui tale disposizione a contenuto patrimoniale dovrebbe ordinariamente essere assoggettata ad imposta di registro con aliquota del 3% mentre, nella specie, in quanto avente una specifica funzione di

garanzia, è stata assoggettata alla diversa aliquota di 0,50% che tuttavia non risponde più alla ragione giuridica per la quale rimane acquisita ad una parte.

Occorre inoltre riflettere su alcune conseguenze dell'atto di mutuo dissenso, anche in relazione ad una successiva attività negoziale al fine di verificare appunto i limiti all'efficacia retroattiva dell'effetto eliminativo.

In particolare, se da un lato è coerente con i principi generali dell'imposta di registro l'affermazione circa la non spettanza del rimborso dell'imposta corrisposta per l'atto originario eventualmente risolto per mutuo dissenso, è opportuno verificare la correttezza della medesima affermazione ⁽⁴¹⁾ avuto riguardo all'imposta eventualmente corrisposta per un atto di donazione successivamente risolto. Ed infatti, se si identifica il presupposto di tale tributo non tanto con un trasferimento liberale, quanto con un incremento duraturo della ricchezza del beneficiario, appare innegabile che la risoluzione consensuale fa venire meno detto arricchimento, tra l'altro nel contesto di un tributo di per sé strutturato in modo tale da tenere conto nel tempo di eventi successivi incidenti sulla determinazione dello stesso ⁽⁴²⁾.

La questione di carattere generale appare di fondamentale importanza anche in relazione alla necessità di fornire indicazioni utili al fine della corretta applicazione dell'istituto del coacervo, dovendosi prioritariamente stabilire se la donazione risolta non venga e più non debba essere computata nel calcolo relativo alle franchigie.

A ben vedere, coerentemente con quanto sopra concluso, stante l'effetto eliminativo dell'atto di risoluzione per mutuo dissenso *<gli effetti dell'originario contratto sono eliminati>* e dunque gli stessi non potranno incidere rispetto ad eventuali e successivi assetti negoziali, neanche ai fini del calcolo del coacervo. Ed infatti, come è noto, attualmente la disciplina relativa all'istituto del coacervo di cui all'art. 57 TUS deve essere interpretata come valida ai soli fini dell'individuazione dell'erosione delle franchigie relative all'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni. Né può condurre ad una diversa soluzione la constatazione che l'originario contratto di donazione non sia stato assoggettato ad alcuna imposizione per effetto delle franchigie, le quali in conseguenza dell'atto di mutuo dissenso risultano integralmente "ricostituite" (per il corrispondente importo precedentemente eroso). Ed infatti, il terzo periodo del primo comma dell'art. 57 citato, relativo alla rilevanza delle donazioni anteriori tra i medesimi soggetti, dispone che *"per valore delle donazioni anteriori si intende il valore **attuale** dei beni e dei diritti donati"*.

La dottrina più attenta, proprio argomentando da questa disposizione, ha evidenziato una importante differenza nella disciplina del coacervo ai fini delle successioni e delle donazioni. È stato

osservato che *“sia l'art. 8, comma 4, sia l'art. 57 dispongono espressamente che debba tenersi conto dei valori attualizzati alla data della successione o della nuova donazione. Invero l'unica norma (art. 7, comma 2-quater, introdotta proprio dalla L. n. 342/2000) che faceva al contrario riferimento al valore storico (la norma parlava infatti di valore di cui il beneficiario avesse "usufruito") è stata espressamente abrogata, come sopra evidenziato, dall'art. 2, comma 52, del D.L. n. 262/2006. L'art. 8, comma 4, prevede poi che il valore attuale da considerare ai fini del coacervo debba essere riferito alla piena proprietà anche per le donazioni effettuate con riserva di usufrutto. Potrebbe apparire strano che lo stesso principio non sia enunciato nell'art. 57 per quanto concerne l'imposta di donazione. Ma ciò si può giustificare con la considerazione che mentre in caso di successione l'usufrutto si è certamente estinto per effetto della morte del donante, nel caso di donazione, al contrario, l'usufrutto riservatosi dal donante nella precedente liberalità risulterà ancora esistente, salvo che si trattasse di riserva di usufrutto con vitalizio ma a tempo determinato. Naturalmente, dovendosi anche qui attualizzare il valore della donazione pregressa al tempo di quella successiva, dovrà tenersi conto, in caso di riserva di usufrutto vitalizio, dell'età del donante al momento della seconda donazione”* ⁽⁴³⁾.

Da questa considerazione può allora trarsi il principio per cui la precedente donazione risolta per mutuo dissenso, ancorché il relativo bene sia stato effettivamente goduto dal donatario per un determinato lasso di tempo, non debba essere considerata ai fini del coacervo ⁽⁴⁴⁾ e, dunque, dell'eventuale calcolo residuo delle franchigie poiché alla data della successiva donazione il valore “attuale” dei beni e dei diritti donati è pari a zero ⁽⁴⁵⁾, in quanto non risulta più nel patrimonio del donatario (non per autonoma volontà del donatario in ragione di una successiva vicenda negoziale onerosa o gratuita, ma per effetto della volontà di entrambi gli originari contraenti), analogamente a quanto implicitamente previsto rispetto ad un'ipotesi di usufrutto a termine scaduto.

8. Considerazioni conseguenziali circa l'applicazione di altri tributi

Accedendo alla soluzione interpretativa prospettata e accettate tutte le premesse sopra formulate, avuto riguardo agli altri tributi si giunge alle seguenti conclusioni:

- Ai fini delle imposte ipotecaria e catastale, trattandosi di atto non traslativo, troverà applicazione l'imposta ipotecaria in misura fissa (art. 4 tariffa allegata al d.lgs. n. 347/1990) ⁽⁴⁶⁾. In questi termini si è del resto pronunciata la stessa Agenzia delle entrate nella risoluzione n. 20/E del 2014 affermando che *“considerato l'effetto retroattivo prodotto dalla risoluzione convenzionale per mutuo consenso, che elimina ab origine gli effetti prodotti dal primo contratto, si precisa che per la risoluzione per mutuo consenso relativa ad un atto di donazione*

avente ad oggetto un diritto reale immobiliare, le imposte ipotecaria e catastale devono essere applicate nella misura fissa di euro 200''.

- Ai fini dell’iva, trattandosi di atto non traslativo, esso esorbita in ogni caso il profilo oggettivo che caratterizza il presupposto dell’iva ai sensi dell’art. 2 del D.P.R. n. 633/1972. In ragione del peculiare meccanismo applicativo dell’iva, al solo fine di allineare la neutralità effettiva del tributo con la rilevanza economica delle operazioni effettuate, l’art. 26 del medesimo D.P.R. consente la possibilità di rettificare l’iva in relazione all’operazione originaria, limitando, per ragione di certezza dei rapporti negoziali tra soggetti iva, tale operazione contabile ad un margine temporale di un anno dall’effettuazione dell’operazione. Essendo cioè di mera operazione contabile che non assume rilevanza sostanziale agli effetti del presupposto dell’imposta⁽⁴⁷⁾. Parimenti, oltre il termine temporale individuato dal citato art. 26, il venire meno della possibilità di operare la rettifica contabile sulla prima operazione non attribuisce alcuna valenza sostanziale all’atto di mutuo dissenso, che in quanto vicenda comunque dissolutoria (non traslativa) rimane operazione esclusa dall’applicazione dell’iva. Resta ovviamente fermo che nel caso in cui le parti vogliano invece procedere ad una retrovendita ovvero ad una nuova cessione del bene con efficacia *ex nunc* essa rileverà agli effetti del presupposto *ex art. 2* citato.
- Ai fini dell’imposta sui redditi, trattandosi di atto non traslativo, esso non rileverà agli effetti del computo di un nuovo periodo di possesso, utile per verificare l’eventuale presupposto *ex art. 67* del Tuir. In altri termini in occasione della cessione a terzi del bene immobile da parte dell’originario alienante, l’eventuale quinquennio agli effetti della verifica della plusvalenza dovrà aversi riguardo all’atto di acquisto originario, fermo restando che avuto riguardo invece al diverso criterio indicato dalla disposizione circa la maggior parte del tempo in cui il bene sia stato adibito ad abitazione principale non si potrà che fare riferimento al comportamento dell’originario alienante (risultando irrilevante il comportamento, *medio tempore*, tenuto dall’acquirente)⁽⁴⁸⁾.

Valeria Mastroiacovo

Art. 28 comma 1	Atto di risoluzione (che eventualmente richiami le prestazioni derivanti dalla risoluzione già pattuite)	Per espressa disposizione di legge: imposta di registro in misura fissa	
<i>Risoluzione del contratto che dipenda da clausola o da condizione risolutiva espressa contenuta nel contratto stesso ovvero stipulata mediante atto</i>			

<i>pubblico o scrittura privata autenticata entro il secondo giorno non festivo successivo a quello in cui è stato concluso il contratto</i>	Corrispettivo per la risoluzione del	Per espressa disposizione di legge: imposta di registro dell'0,50% nel caso si tratti di quietanza o imposta di registro del 3% nel caso di tratti di pagamento ex art. 9 tariffa parte prima	
Art. 28 comma 2 <i>In ogni altro caso rispetto al comma 1 (quindi in tutti i casi di risoluzione oltre il secondo giorno non festivo successivo a quello di conclusione del contratto)</i>	Atto di risoluzione per mutuo dissenso	In via interpretativa dall'art. 28 TUR e 11 tariffa parte I: imposta in misura fissa	
	Prestazioni derivanti dalla risoluzione	Tesi 1: se le prestazioni di restituzione trovano titolo nell'atto di mutuo dissenso	Conseguenza A tesi 1) Irrilevanza fiscale di quelle prestazioni che siano la necessaria conseguenza della risoluzione
		Tesi 2: se le prestazioni di restituzione trovano titolo nell'indebitto oggettivo derivante ex lege dall'atto di mutuo dissenso	Conseguenza B tesi 1) Rilevanza fiscale di tutte le prestazioni derivanti dalla risoluzione che integrino il presupposto del tributo di registro (ad esempio NO la consegna del bene, SI la restituzione del prezzo) con l'aliquota del 3% o dello 0,50% laddove sia configurabile una quietanza di pagamento
Corrispettivo per la risoluzione	Determinazione dell'imposta proporzionale attraverso la maggiorazione delle prestazioni con il corrispettivo	Conseguenza tesi 2) Rilevanza fiscale di queste prestazioni in termini di quietanza (0,50% ex art. 6 tariffa parte I)	Aliquote dello 0,50% o del 3% in ragione del principio di maggiorazione

- 1) In argomento si rinvia ampiamente agli Studi n. 434-2012/C, *Il mutuo dissenso*, est. F. ALCARO, e n. 52-2014/C, *Sul mutuo dissenso in generale e, in specie, parziale del contratto di donazione*, est. M. CEOLIN anche per citazioni bibliografiche.
- 2) Come già rilevato dalla dottrina, ad esempio, avuto riguardo allo scioglimento dei rapporti associativi o a contratti ad essi connessi sarà necessario valutare una serie di interessi e responsabilità che coinvolgono anche soggetti terzi. LUMINOSO, *Il mutuo dissenso*, Milano, 1980, 400 avuto riguardo al mutuo dissenso dei contratti associativi.
- 3) Si rinvia da ultimo alla Cass. n. 3935 del 19 febbraio 2014; nello stesso senso già Cass n. 5075/1998 ove in merito ad un caso di riserva della proprietà si afferma che per le fattispecie fuori dal primo comma dell'art. 28

si applica l'imposta proporzionale; CT Salerno 2000 per cui la revoca del contratto di vendita è giuridicamente inesistente e quindi rileva sempre come contratto di trasferimento ; CTP di Roma n. 256/10/2010 (emessa nei riguardi di un notaio) per cui con riferimento alla risoluzione per mutuo dissenso di una donazione afferma che essa può assimilarsi ad una donazione "a titolo gratuito" visto che essa rimette il donante sic et simpliciter nella sua condizione ante la donazione senza nessun corrispettivo in denaro, confermando l'assoggettamento ad imposta fissa oltre a ipotecaria e catastale; CTR di Firenze n. 21-5-2011 del 2011 annullamento ex nunc e nuovo trasferimento con applicazione ai fini della base imponibile dell'art. 52, comma 4 TUR; CTP di Torino n. 27-16-11 del 2011 per cui in ragione dell'intento elusivo trova applicazione l'imposta proporzionale (per completezza che la Commissione tuttavia compensa le spese "in ragione della fondatezza della tesi avversa"); CTP di Massa Carrara n. 392-1-11 del 2011; CTP di Torino n. 137-8-13 del 2013 atto di retrocessione tassato come donazione.

- 4) Cfr. in tal senso BUSANI, *L'imposta di registro*, Milano, 2009, 925.
- 5) Si rinvia a LUMINOSO, *Il mutuo dissenso*, Milano, 1980, 340 per cui "al pari della revoca unilaterale, del negozio traslativo o di quello rinunciativo – che vengono considerati, appunto, figure paradigmatiche di negozi ad effetti finali – il mutuo dissenso ha l'idoneità a produrre un effetto giuridico sufficiente di per sé a realizzare il risultato finale (o almeno il più importante fra quelli previsti dalle parti) programmato col negozio e a fare conseguire quindi ai soggetti il soddisfacimento dell'interesse regolato col negozio stesso; risultato che, consistendo nella restaurazione dello status quo ante, può denominarsi, per comodità espositiva, risultato ripristinatorio od eliminativo". In senso analogo, più di recente, ALCARO, *Il mutuo dissenso*, in *Effetti del contratto*, in Trattato di diritto civile del Consiglio nazionale del notariato, diretto da Perlingieri, Napoli, 2011, 79; FRANZONI, *Mutuo consenso allo scioglimento del contratto*, in *Il contratto in generale*, Tomo V, in Trattato di diritto privato, diretto da Bessone, volume XIII, Torino, 2002, 36; GALGANO, (Art. 1372 c.c.) *Gli effetti del contratto*, in Libro IV delle obbligazioni, in Commentario del codice civile Scialoja – Branca, a cura di F. Galgano, Bologna – Roma, 1993, 17 ss.
- 6) Il riferimento è alla sentenza di Cass. n. 20445/2011 che definisce "inconsistente l'obiezione secondo cui il contratto da risolvere per mutuo consenso aveva già prodotto i propri effetti, trattandosi di contratto ad efficacia reale" e conclude nel senso che "la risoluzione convenzionale integra infatti un contratto autonomo con il quale le stesse parti o i loro eredi ne estinguono uno precedente, liberandosi dal relativo vincolo e la sua peculiarità è di presupporre un contratto precedente tra le medesime parti e di produrre effetti estintivi delle posizioni giuridiche create da esso"; nello stesso senso si segnalano anche Cass. n. 18844/2012 e 18757/2013.
- 7) Con la risoluzione n. 20/E del 14 febbraio 2014 l'Agenzia delle entrate ha preso posizione sulla tassazione applicabile agli atti di risoluzione per mutuo consenso di un precedente atto di donazione concludendo nel senso che "tenuto conto dell'effetto eliminativo che esplica l'atto di risoluzione per mutuo consenso (...) tale fattispecie non integra il presupposto per l'applicazione della disciplina prevista per i trasferimenti immobiliari dell'art. 1 della tariffa parte prima allegata al TUR e la consegna dell'immobile all'originario proprietario non assume rilievo ai fini dell'imposta proporzionale di registro". Si segnala che tale risoluzione è stata resa all'esito delle attività svolte dal Tavolo di lavoro congiunto istituito con protocollo d'intesa sottoscritto il 29 ottobre 2010 tra il Consiglio nazionale del Notariato e l'Agenzia delle entrate.
- 8) Cass. n. 3935 del 19 febbraio 2014.
- 9) Luminoso, cit., 401 ss.
- 10) In questo senso si rinvia alle considerazioni di G. CAPOZZI, *Il mutuo dissenso nella pratica notarile*, in Vita notarile, 1993, 637.
- 11) A sostegno di tale ricostruzione si segnala per completezza alcune pronunce di merito: CT centrale n. 6418/1992, nel vigore del 634/1972 afferma che risoluzione gratuita sconta imposta fissa salvo che si dimostri che si tratti di un contenuto sostanzialmente diverso; CTP di Matera n. 157 del 2005 no retrocessione, ma restituzione: non effetti traslativi (oltre elemento sistematico con tassazione in misura fissa della risoluzione giudiziale); CTR di Potenza n. 4 del 2009 (conferma Matera) tipicità delle prestazioni (distruttive e non traslative) imposta fissa di registro e espressamente tratta il tema dell'annotazione e non trascrizione agli effetti delle imposte ipotecaria e catastale; CTP di Milano n. 21-1-2010 del 2010 (su riserva della proprietà) ma considerazioni esplicite su mutuo dissenso come risoluzione che non ha effetti traslativi ma solo risolutori: ripristino dell'originario equilibrio patrimoniale; Cass. 20445/2011 (in ambito iva) che afferma effetto ripristinatorio anche rispetto a contratti ad efficacia reale; CTP di Macerata n. 139-2-13 del 2013; Trib. Siena decreto del 19 febbraio 2013.
- 12) LUMINOSO, *Il mutuo dissenso*, cit., 340.

- 13) Emblematica in tal senso la motivazione della citata CTP di Matera del 2005 per cui *“il mutuo dissenso non produce effetti traslativi, non comporta retrocessione, ma risolve ed annienta il contratto originario, contratto che deve intendersi come se non fosse mai stato concluso”*.
- 14) In questo senso si è espressa anche l’Agenzia delle entrate nella citata risoluzione n. 20/E del 2014 *“la risoluzione per mutuo consenso non costituisce presupposto per la restituzione delle imposte corrisposte in occasione del precedente atto di trasferimento che viene risolto per volontà delle parti”*. Anche agli effetti dell’imposizione diretta, la successiva risoluzione del contratto per mutuo dissenso non può avere rilevanza, si veda Cass. n. 29745 del 19 dicembre 2008 e n. 4366 del 23 febbraio 2011 che ha *“correttamente applicato il principio, desumibile dall’art. 1372 c.c., comma 2, secondo cui gli accordi sopravvenuti rispetto all’atto produttivo della plusvalenza sono inopponibili ai terzi e, quindi, all’Erario”*; nello senso da ultimo Cass. n. 9445 del 30 aprile 2014.
- 15) Come può leggersi nella motivazione della CTR di Potenza n. 4/2009 le parti *“non hanno affatto voluto porre in essere una seconda <compravendita> di senso contrario alla precedente, bensì hanno voluto (cioè hanno manifestato ad hoc la volontà di) distruggere e vanificare la primitiva contrattazione, talché il trasferimento degli immobili (dal venditore all’acquirente) rimane come giammai operato e, di conseguenza, il già corrisposto prezzo (dal compratore al venditore) fa ritorno all’originario erogatore per essere venuta meno la causa del primiero negozio”*.
- 16) Come è noto, ai sensi dell’articolo 2, comma 47, del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, *“è istituita l’imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l’imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54”*. Pertanto, secondo la stessa interpretazione fornita dall’Agenzia delle entrate (Circ. n. 3/E del 2008, ribadita con Circ. n. 18/E del 2013) l’imposta così come modificata si applica solo in occasione di trasferimento di beni e diritti mediante successione mortis causa; donazioni (articolo 769 del codice civile) o altre liberalità tra vivi, escluse le erogazioni liberali effettuate per *“...spese di mantenimento e di educazione e quelle sostenute per malattia, (...) quelle ordinarie fatte per abbigliamento o per nozze”* (articolo 742 del codice civile), e le donazioni di modico valore (articolo 783 del codice civile); liberalità indirette *“...risultanti da atti soggetti a registrazione...”*; trasferimento di beni e diritti mediante atti a titolo gratuito (vale a dire gli atti che non prevedono a carico del beneficiario alcuna controprestazione, ma sono privi dello spirito di liberalità tipico delle donazioni); oltre che a *“... costituzione di vincoli di destinazione ...”*: ad esempio, costituzione di trust, costituzione di fondo patrimoniale, intestazione fiduciaria di beni; *“... la costituzione di diritti reali di godimento, la rinuncia a diritti reali o di credito e la costituzione di rendite o pensioni”*. Per una puntuale ricostruzione, anche storico-evolutiva, del presupposto di questo tributo si rinvia a FEDELE, *Il regime fiscale di successioni e liberalità*, in Trattato breve delle successioni e donazioni, II, Padova, 2010, 583; GHINASSI, *La fattispecie impositiva del tributo successorio*, Pisa, 2014, passim.
- 17) Per tutti si veda, anche per riferimenti bibliografici, D’AMATI, *Introduzione*, in *La nuova disciplina dell’imposta di registro*, Torino, 1989, 67.
- 18) Cfr. URICCHIO, *sub art. 11 tariffa parte prima*, in *La nuova disciplina dell’imposta di registro*, cit., 552.
- 19) In questo senso già A. UCKMAR, *La legge di registro*, libro II, Padova, 1988, 483.
- 20) LUMINOSO, *Il mutuo dissenso*, cit., 341; del resto appare pacifico che nei contratti traslativi discendano ordinariamente anche obblighi di pagamento del prezzo e di consegna di cose che non costituiscono autonome prestazioni o obbligazioni, ma gli effetti obbligatori del contratto.
- 21) In tal senso la citata CTR di Potenza del 2009 per cui *“tenuto conto che per <prestazione> deve intendersi, secondo la più accreditata letteratura giuridica, il comportamento al quale le parti si sono reciprocamente obbligate, ne discende che esse, nel dar vita ad un contratto di mutuo dissenso riguardante una pregressa vendita immobiliare, non hanno affatto voluto porre in essere una seconda compravendita di senso contrario alla precedente, bensì hanno voluto (cioè hanno manifestato ad hoc la volontà di) distruggere e vanificare la primitiva contrattazione, talché il trasferimento degli immobili (dal venditore all’acquirente) rimane giammai operato e, di conseguenza, il già corrisposto prezzo (dal compratore al venditore) fa ritorno all’originario erogatore per essere venuta meno la causa del primiero negozio”*.
- 22) Si pensi, ad esempio, alla mancata riconsegna del bene immobile in ragione della stipula di un contratto di locazione o, ancora, alla mancata restituzione del prezzo in conseguenza della stipula di un contratto di mutuo o a seguito di specifica pattuizione in tal senso.
- 23) Così LUMINOSO, *ult. Op. cit.*, 342.

- 24) Cass., 18 maggio 1957, n. 1813, in *Rep. Foro it.*, 1957, voce *Vendita*, c. 2735, n. 284; Trib. Perugia, 16 agosto 1994, cit.; Cass., 27 marzo 1996, n. 2713, cit. Nello stesso senso, G. CAPOZZI, *Il mutuo dissenso nella pratica notarile*, in *Vita notarile*, 1993, 637; per una critica a questa ricostruzione si rinvia a Luminoso, cit., 347 ss.
- 25) Cfr. Cass. n. 5065/1993 che distingue tra gli effetti immediati del mutuo dissenso (scioglimento del contratto originario) ed effetti che debbono essere oggetto di specifica pattuizione (ad esempio, il ripristino dello *status quo ante*), in ciò differenziando gli effetti di tale negozio da quelli di una risoluzione per inadempimento.
- 26) Non sembrerebbe pertinente il richiamo al 21, comma 3 in quanto relativo allo *“stesso atto che contiene le disposizioni cui si riferiscono”* le quietanze.
- 27) Al riguardo si segnala fin d’ora che le affermazioni dell’Agenzia delle entrate, nella risoluzione n. 20/E del 2014 non paiono condurre necessariamente all’una o all’altra tesi lasciando spazi di argomentazione; in effetti, muovendo da una fattispecie di risoluzione di donazione, l’Agenzia si limita a chiarire che *“nell’ipotesi in cui dalla risoluzione del contratto derivino prestazioni patrimoniali in capo alle parti, ovvero venga pattuito un corrispettivo per la risoluzione del precedente atto di donazione, troverà applicazione, secondo il disposto di cui all’articolo 28, comma 2, TUR, l’imposta proporzionale di registro”*.
- 28) Circa la corretta interpretazione di questa disposizione nacque un dibattito in dottrina tra A. UCKMAR, *La legge di registro*, libro II, cit., 483 e BERLIRI, *Le leggi di registro*, Milano, 1946, 251, quest’ultimo infatti osservava che *“dall’inapplicabilità dell’art. 64 deriva solo la conseguenza che per le risoluzioni non rientranti nelle ipotesi contemplate manca una disposizione particolare, e quindi si deve fare ricorso all’art. 8, applicando cioè, al contratto di risoluzione, l’imposta secondo la sua intrinseca natura e gli effetti che produce”*.
- 29) Cfr. ris. min. 250475/1988, in cui l’amministrazione si pronuncia riguardo ad una fattispecie ancora regolata dal D.P.R. n. 634, osservando che *“il regime tributario dell’art. 27 è imperniato sulla distinzione tra risoluzioni gratuite e risoluzioni con pattuizione di corrispettivo. Se gli effetti derivanti dal contratto sono cioè correlati al pagamento di un corrispettivo sarà dovuta l’imposta proporzionale, mentre sarà applicabile l’imposta fissa se dal contratto non deriva alcuna attribuzione patrimoniale”*.
- 30) Così nella Relazione illustrativa.
- 31) DONNAMARIA, *L’imposta di registro nel testo unico*, Milano, 1987, 71 per cui al momento della risoluzione del contratto si applica *“l’imposta in misura fissa di registro, in ossequio al principio di carattere generale, ma occorre che sia osservata almeno una delle seguenti condizioni: (...) c) che la risoluzione sia pura e semplice, cioè ripristini la situazione giuridica ed economica dei contraenti, esistente prima della stipulazione del contratto originario; qualora, invece, la risoluzione contenga altre convenzioni, o l’obbligo di pagamento di determinate indennità da parte dell’uno o dell’altro contraente, allora non si potrà più applicarsi la citata imposta con l’aliquota in misura fissa ma una imposta proporzionale a seconda delle convenzioni esistenti fra le parti”*.
- 32) Questo aspetto è stato evidenziato dalla stessa Agenzia delle entrate nella risoluzione n. 20/E del 2014 ove ha affermato che *“la circostanza che la norma, al fine di stabilire la tassazione applicabile, faccia riferimento, oltre che alle prestazioni che derivano dalla risoluzione, anche all’eventuale corrispettivo, porta a ritenere che la presenza o meno di una pattuizione che preveda specificamente il pagamento di un corrispettivo per la risoluzione non sia dirimente ai fini dell’applicabilità delle previsioni recate dall’art. 28”*.
- 33) Il riferimento è nuovamente alla Cass. n. 3935 del 2014.
- 34) Ris. n. 329 del 14 novembre 2007.
- 35) Secondo il notaio richiedente l’interpello la risoluzione si limita a rimuovere dal mondo giuridico gli effetti del precedente atto senza operare una retrocessione delle prestazioni e dunque, anche se relativa a diritti immobiliari, avrebbe natura meramente dichiarativa con la conseguenza di potere assoggettare il relativo atto ad imposta di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa. In merito l’Agenzia osserva che occorre innanzitutto verificare la legittimazione degli eredi a risolvere la donazione perché solo nel caso di risposta favorevole sarà possibile inquadrare la vicenda come atto di risoluzione, mentre nel caso di risposta sfavorevole si tratterà di un autonomo atto di trasferimento a titolo gratuito da parte degli eredi del donatario a favore dell’originario donante, con applicazione dell’imposta sulle successioni e donazioni. L’Ufficio conclude in questo secondo senso, ritenendo non trasmissibile la *“facoltà di risoluzione”* del contratto.
- 36) Risulta infatti che taluni uffici locali abbiano richiesto alle Direzioni regionali un chiarimento sulla tassazione dell’atto di mutuo dissenso ritenendo che a tale atto si applichi l’imposta sulle successioni e donazioni, nonché l’imposta ipotecaria e catastale in misura proporzionale in quanto l’atto comporta la retrocessione del bene. In particolare l’art. 28, comma 2 prevederebbe che l’imposta è dovuta per le prestazioni derivanti dalla risoluzione indipendentemente dalla natura del negozio che le parti intendono risolvere. A questi uffici locali ha replicato la Direzione regionale (cfr. Dir. Lombardia, Puglia) sostenendo che relativamente a tali negozi *“l’applicazione dell’imposta di registro, anziché quella sulle successioni e donazioni, si fonda sulla considerazione che l’art. 28, del t.u. disciplina in modo espresso la risoluzione del contratto senza operare*

distinzioni a riguardo, mentre il decreto n. 346/1990 in materia di imposta sulle successioni e donazioni non reca un'analoga e specifica disciplina in materia di risoluzioni contrattuali". Infine, sempre in ragione della natura di atto di trasferimento si afferma la debenza delle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale (cfr. Direzione regionale della Puglia del 12 marzo 2009 e Direzione regionale della Lombardia 21 dicembre 2012).

- 37)** Prova di questo pregiudizio è l'emblematica posizione di taluni uffici fiscali in merito al mutuo dissenso di atto con riserva di proprietà, in cui è indiscusso che civilisticamente la proprietà non è stata neanche acquisita; cfr. Cass. 21 maggio 1998, n. 5075; Cass. 29 maggio 2013 n. 13315). In altri termini, secondo una consolidata interpretazione in materia tributaria, la cessione di un immobile con riserva della proprietà importa immediatamente il pagamento del tributo di registro "come se" la proprietà del bene fosse già stata trasferita e tale imposta deve intendersi definitivamente acquisita ancorché successivamente intervengano cause di scioglimento o di risoluzione del contratto. Inoltre, a parere della Suprema corte (Cass. n. 5075/1998 citata) a quanto sopra consegue "che il contratto, col quale le parti sciolgono una vendita con riserva di proprietà in conseguenza del mancato pagamento del prezzo, non costituisce per la legge di registro un negozio ricognitivo di un effetto già verificatosi in conseguenza di detto inadempimento, ma produce esso stesso l'effetto di risolvere il precedente contratto, ponendone nel nulla gli effetti, con la conseguente retrocessione del bene all'originario proprietario". La "finzione", circa gli effetti della cessione con riserva della proprietà, disposta ai fini fiscali, comporta cioè che l'eventuale risoluzione per inadempimento non debba essere apprezzata come effetto legale del mancato trasferimento della proprietà agli effetti civilistici e impone di valutare dal punto di vista prettamente fiscale tale risoluzione quale conseguenza di un'autonoma pattuizione. Se può apparire corretta la ricostruzione della Cassazione laddove esclude l'applicabilità alla fattispecie in esame del primo comma della citata disposizione, non altrettanto convincente risulta la conclusione circa il secondo comma della medesima disposizione laddove si conclude per l'applicazione dell'imposta proporzionale con l'aliquota prevista per i trasferimenti immobiliari. Va tuttavia opportunamente sottolineato che la pronuncia del 1998 è intervenuta nel vigore del D.P.R. n. 634/1973 e, dunque, prima delle modifiche apportate all'art. 28 dal testo unico approvato con D.P.R. n. 131/1986.
- 38)** Per completezza si segnala che la Cassazione, con l'ordinanza n. 791/2015, ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle entrate (soccombente nei due precedenti gradi di giudizio), decidendo nel merito, riguardo alla decadenza dall'agevolazione prima casa di colui che abbia risolto l'originario contratto di compravendita senza procedere al riacquisto in sanatoria entro l'anno. Da tale inciso potremmo desumere una conferma della diversa tesi del *contrarius actus*. Va tuttavia precisato che la motivazione non appare chiara in quanto concentrata sulla non applicabilità della disciplina degli atti nulli prevista dall'art. 38 TUR all'istituto della risoluzione: circostanza evidentemente non in contestazione, ma che porta i Supremi giudici a concludere che la "sentenza impugnata non risulta motivata in modo giuridicamente corretto su tali punti" (!).
- 39)** Cass. n. 29745 del 19 dicembre 2008; Cass. n. 4366 del 23 febbraio 2011; Cass. n. 9445 del 30 aprile 2014.
- 40)** Ad esempio, qualora sia stata resa in atto la dichiarazione di impegno alla rivendita entro i tre anni, resta applicabile – *ratione temporis* – la nota II ter al citato art. 1 della tariffa parte I, allegata al testo unico dell'imposta di registro, così come formulata prima dell'abrogazione ad opera dell'art. 10 del d.lgs. n. 23/2013, ai sensi della quale ove non si realizzi la condizione, alla quale è subordinata l'applicazione dell'aliquota dell'1 per cento, del ritrasferimento entro il triennio, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute nella misura ordinaria e sono dovute le sanzioni, fermo restando che dalla scadenza del triennio decorre il termine per il recupero delle imposte ordinarie da parte dell'amministrazione finanziaria. Pare dunque che, a prescindere dall'effetto eliminativo dell'atto di mutuo dissenso, qualora alle dichiarazioni rese nell'atto originario non segua la condizione dedotta si dovrà constatare la decadenza dal beneficio. Analogamente sembra doversi concludere avuto riguardo ad atto di mutuo dissenso relativo a contratto originario per il quale erano stati richiesti i benefici della piccola proprietà contadina.
- 41)** Testualmente affermata dalla Agenzia delle entrate nella ris. n. 20/E.
- 42)** Art. 42 d.lg.sn. 346/1990.
- 43)** Così GHINASSI, *L'istituto del "coacervo" nella nuova imposta sulle successioni e donazioni*, in Rass. Trib., 2007, 737.
- 44)** Questa interpretazione non si pone in contrasto con l'affermazione dell'Agenzia delle entrate circa la non spettanza del rimborso d'imposta sull'atto originario oggetto di mutuo dissenso, a sua volta giustificabile sulla base della disciplina tassativa dell'art. 42 del d.lgs. n. 346/1990.
- 45)** Per le medesime ragioni si ritiene che, in occasione della stipula di successivi atti di donazione tra i medesimi soggetti, rispetto all'atto di donazione risolto non sussista nemmeno l'obbligo di cui al secondo comma dell'art. 57 TUS circa indicazione delle donazioni anteriori. Ed infatti, anche questa disposizione sembra ispirata alla

medesima *ratio* in quanto è nuovamente esplicitato che l'indicazione dei relativi valori debba avvenire *“alla data degli atti stessi”*.

46) Si segnala un precedente giurisprudenziale in cui il giudice ha ordinato al Conservatore, che si era precedentemente rifiutato, di operare l'annotazione dell'atto ai sensi dell'art. 2655 c.c.; cfr. Trib. di Siena decreto del 2013; si veda anche CTP di Matera 2005, citate.

47) Al riguardo la Cass. n. 20445/2011 pronunciandosi su un atto di mutuo dissenso (infrannuale), in merito all'applicabilità dell'art. 26, aveva precisato che tale disposizione presuppone: la realizzazione di un'operazione imponibile, per la quale è stata emessa fattura, che sia vere e reale e non già inesistente; la realizzazione di una causa di scioglimento del contratto, non occorrendo uno specifico accertamento negoziale o giudiziale dell'intervenuta risoluzione, né richiedendosi che lo scioglimento sia giustificato da vizi genetici o funzionali della causa; la sussistenza, quindi di un titolo idoneo a realizzare gli effetti solutori del precedente contratto, con la precisazione che l'accordo solutorio di un contratto per il quale sia richiesta la forma scritta ad substantiam è oggetto alla stessa forma prevista per la sua conclusione; l'identità delle parti dell'accordo risolutorio e del negozio oggetto di risoluzione consensuale; il regolare adempimento degli obblighi di registrazione previsti dal D.P.R. n. 633/1972 ed un lasso infrannuale, entro il quale deve verificarsi la vicenda risolutiva, qualora essa trovi titolo in un accordo di mutuo dissenso.

Più di recente la Cass. n. 8535 dell'11 aprile 2014 ha precisato che dal *“tenore delle norme le ragioni per cui si determina il venire meno di un'operazione sono molteplici, tanto che l'elenco appare solo indicativo: ciò che assume rilievo non è tanto la modalità con cui si manifesta la causa di variazione imponibile iva, quanto piuttosto che della variazione e della causa si effettui la registrazione ai sensi del D.P.R. n. 633/1972 artt. 23, 24 e 25”*. Pertanto *“la prova della corrispondenza delle operazioni può legittimamente essere fornita solo attraverso l'indicazione di quei dati che risultino idonei a collegare le due operazioni (...) mercé dimostrazione, da parte del contribuente, dell'identità tra l'oggetto della fattura e della registrazione originaria da un canto e l'oggetto della registrazione della variazione, dall'altro, in modo da palesare inequivocabilmente la corrispondenza tra i due atti contabili”*.

48) In questo senso la stessa Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 20/E del 2014 concludendo che *“da quanto sopra esposto, consegue che il periodo dei cinque anni rilevante, ai fini della tassazione della plusvalenza di cui all'art. 67, comma 1, lett. b) del TUIR, deve essere determinato a partire dalla data di acquisto dell'immobile da parte dell'originario donante. Per quanto concerne la determinazione della plusvalenza in oggetto, si fa presente che, ai sensi dell'art. 68, comma 1 del TUIR, la stessa è costituita dalla differenza fra i corrispettivi percepiti nel periodo d'imposta ed il costo sostenuto dall'originario donante”*.