

Ancona, 30 SET 2008

ROCCHETTI ALESSANDRO
VIA SABBIONI, 10
63023 FERMO (AP)

Prot. 33450

OGGETTO: *Interpello 910-157/2008-ART.11, legge 27 luglio 2000, n.212.*
ROCCHETTI ALESSANDRO
Codice Fiscale RCCLSN63E08D542S
Istanza presentata il 20/06/2008

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 28 comma 2 del DPR n. 131 del 1986, è stato esposto il seguente .

QUESITO

Il Dott. ROCCHETTI Alessandro notaio alla sede di Fermo, incaricato della stipula dell'atto di scioglimento consensuale (mutuo dissenso) di contratto di vendita immobiliare, di cui appresso, dalle signore:

premessi che:

- con atto di compravendita a rogito dell'istante, in data _____ pertorio n. _____
registrato a Fermo il _____ serie I T, trascritto a Fermo il _____

la signora:

ha venduto alla signora [redacted] che ha accettato ed acquistato, la piena proprietà del seguente immobile sito nel Comune di [redacted] e precisamente: --- casa di civile abitazione da cielo a terra, disposta sui piani terra e primo, --- confinante con: [redacted] altri, ecc.:- riportata nel catasto Fabbricati del Comune di [redacted] particella: [redacted] zona censuaria 1, [redacted] con tutto quanto ad esso immobile accessorio, inerente, relativo e pertinenziale, nulla escluso, riservato od eccettuato; per il convenuto e complessivo prezzo di Euro [redacted]

- successivamente a tale vendita, detta [redacted] iscrisse su tale immobile ipoteca volontaria, in data [redacted], a garanzia di mutuo concessole da istituto bancario;

- le suddette signore hanno ora intenzione di procedere, con rogito dell'istante allo scioglimento per mutuo dissenso, di tale contratto di vendita, ai sensi dell'art. 1372, comma 1, del codice civile, con effetto retroattivo, senza alcuna prestazione e/o retrocessione, ma con la sola restituzione del bene (casa di civile abitazione) e del valore (prezzo) oggetto di scambio, ripristinando lo status quo ante, cioè la stessa situazione giuridica esistente prima della conclusione della vendita, provvedendo all'annotazione dello scioglimento stesso nei registri immobiliari ai sensi dell'art. 2655, ultimo comma, c.c., ed alla voltura catastale, ferma restando - ovviamente - l'ipoteca volontaria a favore dell'istituto bancario;

chiede se per tale scioglimento siano applicabili le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il Notaio ritiene che al prospettato scioglimento, per mutuo dissenso, di contratto di vendita, siano applicabili le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.

A favore di tale conclusione depongono le seguenti considerazioni:

Quanto all'imposta di registro, la questione va risolta alla stregua dell'art. 28, comma 2, del D.P.R. 26.4.1986, n. 131 (Testo Unico Imposta di Registro), in forza del quale l'imposta è dovuta per le prestazioni derivanti dalla risoluzione. Tale comma 2 non prevede che detta risoluzione vada tassata con l'imposta proporzionale, ma prevede che il contratto risolutivo debba essere tassato secondo le prestazioni che esso produce, e cioè secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto che viene presentato alla registrazione, secondo il principio fondamentale fissato dall'art. 20 del citato D.P.R. 131/1986.

Ebbene, esaminando l'intrinseca natura e gli effetti giuridici del prospettato negozio di mutuo dissenso relativo ad una precedente vendita immobiliare, visti gli articoli 1372, 1321 e 2655 del codice civile, non può che concludersi che il mutuo dissenso sia un contratto tipico, estintivo, con una sua causa tipica (risoluzione del preesistente contratto), con un suo oggetto tipico (il precedente negozio che si vuol "annientare"), con suoi effetti giuridici tipici (che sono sempre e soltanto effetti distruttivi - estintivi e mai traslativi), con una sua peculiare forma di pubblicità immobiliare (annotazione e non trascrizione), qualora riguardi beni immobili.

Nell'ultimo comma dell'art. 2655 c.c. si stabilisce che la pubblicità prevista per la "convenzione da cui risulta uno dei fatti sopra indicati" è l'annotazione e non già la trascrizione (la quale ultima sarebbe stata la formalità idonea qualora si fosse trattato di retrocessione), per cui l'originario contratto di vendita si considera tamquam non esset, cioè come mai avvenuto.

Ciò si verifica non già perché vi sia una retrocessione immobiliare, ma per l'operare del meccanismo risolutorio del principio della retroattività. Tale meccanismo produce

ex se l'integrale ripristino dell'equilibrio patrimoniale esistente al momento in cui venne stipulato il contratto di vendita. In altri termini, i diritti reali delle parti sui beni che furono oggetto dell'originario contratto di vendita (casa di civile abitazione e prezzo) vengono ripristinati e non già riacquistati. Se dunque dal mutuo dissenso di un compravendita immobiliare non conseguono effetti traslativi, per essa è dovuta la sola tassazione in misura fissa. D' altra parte l'art. 8, lettere e), della tariffa parte prima del citato D.P.R. 131/1986 prevede che le sentenze che dichiarano la risoluzione di un contratto debbano scontare l'imposta in misura fissa. Anche per ragioni di coerenza dell'ordinamento giuridico, dunque, si impone la tassazione in misura fissa per il prospettato mutuo dissenso.

Quanto all'imposta ipotecaria, trattandosi di annotazione, essa si applica in misura fissa ai sensi dell'art. 14 della tariffa allegata al D.Lgs. 31.10.1990, n. 347.

Quanto all'imposta catastale, essa si applica in misura fissa ai sensi dell'art. 10, comma 2, del citato D.Lgs. 347/1990.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Per affrontare compiutamente gli aspetti fiscali della fattispecie in esame, preliminarmente risulta opportuno delineare i profili civilistici del contratto di risoluzione per mutuo consenso.

Il contratto di compravendita, ai sensi dell'articolo 1470 del c.c., è quello mediante il quale una parte trasferisce la proprietà di un bene o altro diritto a un'altra parte, la quale si obbliga a pagare un corrispettivo detto "prezzo"; si tratta in linea generale di un negozio giuridico "consensuale" ad "effetti reali". Il caso prospettato integra la figura tipica del contratto di compravendita, che vede la Sig.ra

vendere, dietro la corresponsione del prezzo pattuito, l'appartamento oggetto del contratto de quo, alla Sig.ra [] in data [] Le Parti dell'originario contratto hanno manifestato l'intenzione di effettuare "la risoluzione per

mutuo consenso", ai sensi dell'articolo 1372 del c.c., del richiamato contratto di compravendita, che recita:

"Il contratto ha forza di legge tra le parti.

Non può essere sciolto che per mutuo consenso o per cause ammesse dalla legge (1671, 2227).

Il contratto non produce effetto rispetto ai terzi che nei casi previsti dalla legge (1239, 1300 e seguente, 1411, 1678, 1737)."

Per effetto del combinato disposto degli articoli 1321 e 1372 c.c., è possibile sciogliere un contratto esclusivamente "per mutuo consenso o per cause ammesse dalla legge".

Lo scioglimento consensuale del rapporto contrattuale (mutuo consenso, secondo la terminologia dell'articolo 1372 c.c., primo comma), rientra nella più vasta categoria degli eventi risolutivi del contratto.

Dato che, le disposizioni del Codice Civile regolanti la risoluzione per mutuo consenso sono collocate tra quelle comuni a tutti i contratti, vista la portata generale di tali norme, si ritiene che la relativa disciplina risulti applicabile a tutti i tipi di contratto, ivi compresa "la compravendita". E' opinione pacifica in giurisprudenza che tale scioglimento costituisca un caso di ritrattazione bilaterale del contratto (originariamente stipulato e perfezionatosi) con la conclusione (in sostanza) di un nuovo negozio, uguale e contrario (nei suoi effetti) a quello da risolvere, la cui efficacia, come avviene normalmente per ogni contratto, decorre ex nunc (cfr., ex pluribus, Cass. 30-08-2005, n. 17503; Cass. 06-08-1997, n. 7270).

Il vaglio della fattispecie in esame sotto il profilo fiscale, porta ad indagare la portata della risoluzione per mutuo consenso di una compravendita e, soprattutto, gli effetti in ordine alla "tassazione indiretta" cui dovrà sottostare; pertanto, risulta opportuno partire dalla lettura dell'articolo 28 del D.P.R. n. 131/1986. La norma in commento, prevede:

"1. La risoluzione del contratto 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.

2. 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 legge, quindi, provvede alla nitida distinzione, ai fini fiscali, fra l'ipotesi di clausola risolutiva espressa, più o meno contestuale al contratto, da quella in cui le parti, mediante autonoma espressione negoziale, talora a distanza di anni dall'originario contratto, optino per la risoluzione del medesimo. Il Legislatore, nel primo caso, considerato l'automatismo che lo contraddistingue ("la risoluzione si verifica di diritto quando la parte interessata dichiara all'altra che intende avvalersi della clausola", così come previsto dall'articolo 1456 c.c., comma 2), ha previsto l'imposta proporzionale solo se per la risoluzione è previsto un corrispettivo e solo sull'ammontare di quest'ultimo; in caso contrario, si applica una tassa fissa. In tutte le altre fattispecie,

ossia ogni qual volta la risoluzione deve essere espressa in un apposito negozio, se dalla medesima deriva il mero scioglimento del vincolo negoziale preesistente non facendo emergere alcuna capacità economica, deve essere assoggettata ad imposta in misura fissa. Qualora dalla risoluzione dovessero scaturire degli obblighi per uno dei

contraenti, il Legislatore impone la tassazione proporzionale "per le prestazioni derivanti dalla risoluzione", con l'applicazione dell'aliquota propria di quelle prestazioni ed in aggiunta ad esse "per l'eventuale corrispettivo della risoluzione". Sul punto la Corte di Cassazione, fra le altre, con la Sentenza n. 5065 del 29 aprile 1993, sottolinea: "Invero poiché la c.d. risoluzione (rectius: scioglimento) del contratto per mutuo dissenso, a differenza della risoluzione per inadempimento, non ha, in difetto di

specifica disposizione negoziale, l'effetto retroattivo che per quest'ultima è previsto invece dalla norma di cui all'art. 1458 primo comma c.c., alla stessa non consegue il ripristino dello status quo ante, che deve anzi ritenersi escluso per effetto della globale valutazione datane dalle parti all'atto dello scioglimento del contratto ". La Sentenza in commento, delinea un principio più volte ribadito dalla Suprema Corte per cui "la risoluzione per mutuo dissenso di un contratto traslativo di diritti reali su beni immobili non ha efficacia retroattiva". L'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 329/2007 (reperibile sul sito www.agenziaentrate.gov.it) si è espressa in ordine alla disciplina fiscale della "risoluzione per mutuo consenso" in caso di trasferimento di beni immobili. Detta risoluzione ribadisce il principio sopra esposto, pur risolvendo una fattispecie differente (la risoluzione per mutuo consenso di una donazione), secondo il quale l'atto di risoluzione per mutuo consenso di un contratto riguardante il trasferimento di beni immobili non è capace di porre nel nulla l'atto originariamente stipulato, comportando il medesimo effetto di un nuovo trasferimento del bene immobile. Inoltre, è opportuno evidenziare che ogni fattispecie negoziale, ai fini della corretta applicazione dell'imposta di registro, è da leggersi alla luce dell'articolo 20 del D.P.R. n. 131/1986, norma per la quale l'imposta è applicabile secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente. In base a tale disposizione, stante le circostanze riferite nell'istanza di interpello, non può dubitarsi che l'effetto giuridico connesso allo scioglimento per mutuo consenso del contratto di vendita è la confluenza dell'immobile nella sfera patrimoniale dell'originaria proprietaria. Atteso ciò, detto atto non può che collocarsi tra quelli ricadenti nella previsione del comma 2, dell'articolo 28 del D.P.R. n. 131/1986, con la conseguente applicazione della disciplina ivi prevista.

Analoga sorte seguiranno le imposte ipotecaria e catastale.

Pertanto, non si condivide la soluzione interpretativa fornita dal Notaio, in qualità di

responsabile d'imposta, per conto delle suddette Contribuenti. In conclusione l'atto di risoluzione per mutuo consenso che si vuole porre in essere, per i motivi esposti, va inquadrato nella fattispecie prevista all'articolo 28, secondo comma, del D.P.R. n. 131/1986, con la conseguente applicazione proporzionale dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale così come previsto dalla Legge.

La presente risposta, viene fornita ai sensi e per gli effetti dell'articolo 5, comma 1, del Regolamento di cui al Decreto Ministeriale 26 aprile 2001, n. 209, esplicitando la medesima la propria efficacia esclusivamente nei confronti del solo Istante e limitatamente al caso concreto prospettato, ferme restando le palesate circostanze.

Tanto si notifica ai sensi e per gli effetti dell'articolo 11 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, e degli articoli 4 e 5 del relativo Regolamento di cui al Decreto Ministeriale 26 aprile 2001, n. 209.-

IL DIRETTORE REGIONALE

Enrico Sangermano

