

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORE
ANTONIO UCKMAR

DIRETTORE
VICTOR UCKMAR
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DIRETTORE SCIENTIFICO
CESARE GLENDI
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

MASSIMO BASILAVECCHIA
UNIVERSITÀ DI TERAMO

ENRICO DE MITA
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. DI MILANO

PIERA FILIPPI
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

GUGLIELMO FRANSONI
UNIVERSITÀ DI FOGGIA

FRANCO GALLO
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

MAURIZIO LOGOZZO
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. MILANO

ANTONIO LOVISOLO
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIANNI MARONGIU
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIUSEPPE MELIS
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

SEBASTIANO MAURIZIO MESSINA
UNIVERSITÀ DI VERONA

LIVIA SALVINI
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE

Settembre-Ottobre
2016

edicolaprofessionale.com/DPT



Wolters Kluwer

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE MILANO, sez. LXVII,
9 novembre 2015, n. 4797

Il contratto risolutivo di un precedente contratto (cosiddetto "mutuo dissenso") è soggetto a imposta di registro in misura fissa (nella specie si trattava della risoluzione consensuale di un contratti di vendita di un'azienda con riserva della proprietà in capo al venditore).

(Omissis). Svolgimento del processo e motivi della decisione

Considerato che:

- la Commissione Tributaria Provinciale di Bergamo, con sentenza n. 290/01/14, depositata in data 8 aprile 2014, ha accolto il ricorso presentato da... avverso l'avviso di liquidazione codice atto n. (...), con cui... di... ha rilevato, in relazione all'atto del 5 aprile 2013, repertorio n. 93087/18699, registrato in via telematica il 2 maggio 2013 al n. 5810, serie, dante causa..... l'errata autoliquidazione dell'imposta di registro, poiché l'atto con il quale era stata convenuta la risoluzione di un contratto di vendita con riserva della proprietà, comportando la retrocessione al precedente proprietario del bene oggetto del contratto risolto (cosa che per la legge di registro si verifica anche nella ipotesi di vendita con riserva della proprietà, dato che tale normativa considera detta vendita immediatamente produttiva dell'effetto traslativo) deve essere assoggettato all'imposta proporzionale di registro, da applicare con l'aliquota prevista per i trasferimenti mobiliari sul valore dei bene oggetto del contratto risolto (artt. 27, terzo comma, e 28, secondo comma, del D.P.R. n. 131 del 1986 ed in modo conforme Sentenza della Corte Suprema di Cassazione n. 5075/1998). La Commissione adita, dopo aver analizzato le opposte tesi delle parti contendenti, ha accolto le doglianze del ricorrente circa l'applicabilità al caso di specie dell'imposta fissa di registro e non proporzionale, come al contrario preteso dall'Ufficio;

- in data 17 luglio 2014 l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Bergamo – Ufficio Legale ha presentato atto d'appello, ribadendo ed approfondendo gli assunti esposti in primo grado, contestando la Sentenza impugnata, chiedendone l'annullamento; spese processuali, relativamente ad entrambi i gradi di giudizio, rifuse;

- in data 1 ottobre 2014 il contribuente, rappresentato e difeso dal dott. Fabio Maffei, ha presentato controdeduzioni in opposizione alle tesi di controparte ed ha chiesto il rigetto dell'appello, con conferma della Sentenza impugnata e condanna di controparte al rimborso delle spese versate nelle more del giudizio, oltre agli interessi di legge, con vittoria delle spese processuali, oltre agli accessori di legge;

- la Commissione osserva che i primi Giudici hanno statuito giustamente l'illegittimità dell'operato dell'Ufficio, contrariamente a quanto sostenuto dall'appellante. Inoltre l'orientamento espresso nella Sentenza n. 5075/1998 pronunciata dalla Corte Suprema di Cassazione, richiamata nell'avviso di liquidazione menzionato, risulta superato dalla risoluzione n. 20/E del 14 febbraio 2014, secondo cui l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto, relativamente alla tassazione da applicare ai negozi risolutivi, come quello in questione nella presente causa, l'applicazione del disposto ex art. 28, D.P.R. n. 131 del 1986, in linea con la risoluzione della stessa Amministrazione n. 329 del 14 novembre 2007. In particolare l'Amministrazione Finanziaria ha statuito che il citato art. 28, comma 2, D.P.R. n. 131 del 1986 dispone di assoggettare a tassazione le prestazioni che derivano dalla risoluzione di un contratto, oltre che l'eventuale corrispettivo previsto per la risoluzione; che, nel caso di risoluzione di un precedente atto, senza previsione di un corrispettivo, le parti si obbligano alla sola restituzione del bene; che, tenuto conto dell'effetto eliminativo che esplica l'atto di ri-

soluzione per “mutuo consenso”, tale fattispecie non integra il presupposto per l’applicazione della disciplina prevista dal D.P.R. n. 131 del 1986 per i trasferimenti e la riconsegna del bene all’originario proprietario non assume rilievo ai fini dell’imposta proporzionale di registro; che, pertanto, l’atto di risoluzione, per il quale non è previsto, come nella fattispecie, alcun corrispettivo deve essere assoggettato a registrazione in termine fisso, con applicazione dell’imposta in misura fissa. Ciò premesso e considerato l’appello va respinto;

- le spese processuali seguono la soccombenza;
- ogni altra deduzione trova assorbimento nella parte motiva esposta;

P.Q.M.- Conferma la Decisione impugnata. Condanna l’Agenzia delle Entrate alla rifusione delle spese di giudizio, che liquida in Euro 600,00, più accessori di legge. (*Omissis*).

La risoluzione del contratto per effetto di “mutuo dissenso”

SOMMARIO: 1. La disciplina civilistica del contratto di “mutuo dissenso”. – 2. Il regime tributario del trasferimento a seguito di “mutuo dissenso”.

1. – La disciplina civilistica del contratto di “mutuo dissenso”

Il “mutuo dissenso” (oppure “mutuo consenso risolutivo”) è il contratto, esplicitamente contemplato nell’articolo 1372, codice civile, mediante il quale i contraenti risolvono convenzionalmente un altro contratto tra essi stipulato in precedenza: si pensi al caso dell’accordo con il quale viene risolto un contratto con il quale il produttore di un alimento (ad esempio: il latte) si era impegnato a rifornire quotidianamente un’impresa di trasformazione di quell’alimento (ad esempio: un’impresa produttrice di formaggio). Sciogliendo quel contratto cessa l’obbligo di fornitura quotidiana e il correlativo obbligo di pagamento da parte del soggetto che era destinatario di quella fornitura.

Per “mutuo dissenso” s’intende, dunque, un autonomo contratto con il quale le parti, o i loro eredi, ne sciolgono uno precedente: il fondamento del “mutuo dissenso” deve essere ravvisato nella considerazione che, poiché la stabilità del vincolo contrattuale è posta nell’interesse delle parti contraenti, non avrebbe senso non consentire loro di eliminare detto vincolo quando entrambe lo desiderino.

Se dall’accordo di risoluzione di un contratto a esecuzione continuativa o periodica (come quello di fornitura cui s’è fatto appena riferimento nell’esemplificazione sopra effettuata) non derivano particolari problemi, invece una notevole questione dogmatica si pone nel caso in cui si intenda risolvere consensualmente un contratto che abbia completamente “esaurito” i suoi effetti. Si pensi al caso del contratto di compravendita stipulato

tra Tizio e Caio (Tizio vende a Caio un dato bene per un dato prezzo) che poi consensualmente Tizio e Caio decidano di risolvere, intendendo che il bene venduto da Tizio a Caio torni di proprietà di Tizio (e che questi, ovviamente, rimborsi il prezzo a Caio maggiorato o diminuito a seconda degli specifici accordi stipulati nel caso concreto).

Sotto il profilo dogmatico, secondo una prima impostazione (cosiddetta tesi del “contro-negozio” o del *contrarius actus* o del negozio “a contro-vicenda”) le parti contraenti non potrebbero mai porre nel nulla e modificare ciò che si è già verificato; esse potrebbero solo concludere, con effetti *ex nunc*, un contratto uguale e contrario a quello da risolvere⁽¹⁾. In base a questo orientamento, poiché l’originario contratto traslativo ha prodotto tutti gli effetti reali “istantaneamente” all’atto dell’espressione del consenso da parte dei contraenti, non sarebbe ipotizzabile la eliminazione retroattiva di siffatti effetti, né sarebbe possibile il ripristino della situazione giuridica *quo ante* senza che le parti predispongano un altro contratto traslativo di segno contrario rispetto al primo, detto “contro-contratto”.

In altri termini, alle parti contraenti non sarebbe concesso il potere di eliminare retroattivamente, mediante un atto di autonomia negoziale, le conseguenze giuridiche derivanti da un contratto stipulato in passato e ormai esauritesi; sarebbe invece loro consentito di porre in essere un secondo contratto che produca conseguenze idonee a neutralizzare la situazione giuridica nata dal primo contratto. Ad esempio, una volta stipulata una compravendita e realizzato l’effetto traslativo, per far sì che il venditore riacquisti la proprietà del bene venduto, i contraenti non potrebbero stipulare un mero contratto risolutorio, il quale non avrebbe né effetti attributivi né, tanto meno, effetti retroattivi, ma dovrebbero concludere un nuovo contratto di compravendita con l’inversione dei ruoli da essi impersonati nel precedente contratto, di modo che il soggetto venditore, nel primo contratto, diventa l’acquirente nel contratto successivo⁽²⁾.

(1) Cfr. in tal senso F. Carresi, *Il contratto*, in *Tratt. Cicu – Messineo*, Milano, 1987, 871; G. Deiana, *Contrarius consensus*, in *Riv. dir. civ.*, 1939, 127; C. Mirabelli, *Dei contratti in generale*, in *Comm. cod. civ.*, Torino, 1980, 290; e, in giurisprudenza, Cass., 29 aprile 1993, n. 5065, in *Contratti*, 1993, 527; Cass., 7 marzo 1997, n. 2040, in *Notariato*, 1997, 517, con nota di F. Gradassi; e in *Contratti*, 1997, 545, con nota di G. Bonilini; Cass., 16 luglio 1997, n. 6488, in *Rep. Foro it.*, 1997, voce *Rappresentanza nei contratti*, n. 17; Cass., 6 agosto 1997, n. 7270, in *Rep. Foro it.*, 1997, voce *Contratto in genere*, n. 496; Cass., 30 agosto 2005, n. 17503, in *Rep. Foro it.*, 2005, voce *Contratto in genere*, n. 515.

(2) Questa impostazione si fonda essenzialmente sull’idea secondo cui la volontà attuale non potrebbe produrre un effetto per il passato, non essendovi alcuno che possa volere oggi che un determinato fatto sia avvenuto o non sia avvenuto in un momento precedente. Ma la

Da questa tesi deriva che il contro-negozio avrebbe un contenuto uguale e contrario a quello che viene sciolto (si tratterebbe, ad esempio, di una “contro-vendita” o di una “contro-donazione”), con causa identica al contratto presupposto (e così, una *causa venditionis* oppure una *causa donationis*), con identica forma e identica pubblicità.

Questa impostazione è però stata fondatamente criticata ⁽³⁾, osservandosi come essa presenti varie inefficienze.

Innanzitutto, si osserva che, con riferimento contratti con effetti solo obbligatori, un atto identico e contrario non sembra proprio possibile (per

retroattività, in realtà, altro non sarebbe che statuizione di effetti (cfr. M. Allara, *La teoria delle vicende del rapporto giuridico*, Torino, 1950, 225; F. Chiomenti, *La revoca delle deliberazioni*, Milano, 1969, 61-63; L. Ferri, *Profili dell'accertamento costitutivo*, Padova, 1970, 18; A. Luminoso, *Il mutuo dissenso*, Milano, 1980, 107): «l'effetto giuridico, quale entità puramente ideale, non sarebbe mai in grado di inserire un fatto nell'ordine naturale passato né di eliminare un fatto storicamente accaduto: e ciò non soltanto per il passato, ma anche per il presente e il futuro. Il diritto è un fenomeno di ordine spirituale, è un valore: operare retroattivamente significa togliere ad un determinato fatto storico, come tale ineliminabile, un determinato valore, il valore che esso ha nell'ordine giuridico» (F. Chiomenti, *La revoca delle deliberazioni*, Milano, 1969, 62; nel medesimo senso cfr. D. Barbero, *Contributo alla teoria della condizione*, Milano, 1937, 37; e A. Luminoso, *Il mutuo dissenso*, Milano, 1980, 106); ancora, se «il negozio retroattivo rimane sempre un regolamento di interessi per il presente, il quale proprio al fine di assicurare la realizzazione per il futuro dell'assetto di interessi programmato dalle parti, esige il determinarsi di modificazioni giuridiche anche per il passato» (A. Luminoso, *Il mutuo dissenso*, Milano, 1980, 110), allora, non può ravvisarsi in questo fenomeno nulla di eccezionale, facendo parte di quel potere contrattuale attribuito dall'ordinamento ai privati di costituire, modificare o estinguere rapporti giuridici patrimoniali. Eccezionale, ovvero difforme dal generale principio di autonomia contrattuale, sarebbe negare la possibilità di dotare di forza retroattiva gli atti di autonomia e, in particolare, i contratti. Si è incisivamente rilevato al riguardo che, essendo la retroattività statuizione di effetti, se questi effetti investono terze persone, ciò non è ammissibile se non per previsione della legge, ma nei rapporti fra le parti l'intento è sovrano, posto che se l'ordinamento giuridico riconnette effetti alla volontà privata, non può negarli quando si rivolga al passato (cfr. in tal senso D. Barbero, *Sistema del diritto privato italiano*, I, Torino 1962, 639). Né ha pregio l'argomento per il quale l'eliminazione di un contratto potrebbe determinare effetti sfavorevoli nei confronti dei terzi: il principio di relatività del contratto impedisce anche al contratto eliminativo di produrre effetti sfavorevoli a danno dei terzi (cfr. in tal senso G. Cappelletti, *Il mutuo dissenso nei contratti ad effetti reali*, in *Rass. dir. civ.*, 1999, 241-273); non saranno quindi pregiudicati coloro che, *medio tempore*, abbiano acquistato diritti sui beni oggetto del contratto di mutuo dissenso, né le ragioni dei creditori che, anteriormente alla conclusione del contratto di mutuo dissenso, abbiano ipotecato, pignorato o sottoposto a sequestro conservativo il bene acquistato da una delle parti per effetto del negozio di primo grado. Non si pone, allora, un'incompatibilità tra la eliminazione retroattiva del negozio e la tutela della sfera giuridica dei terzi: l'effetto retroattivo resta quindi circoscritto alle parti, visto che la sfera giuridica dei terzi non può essere pregiudicata, oltre che per il presente e il futuro, anche per il passato.

⁽³⁾ Cfr. in tal senso M. Franzoni, *Il mutuo consenso allo scioglimento del contratto*, in *Il contratto in generale*, in *Tratt. dir. priv.*, diretto da Bessone, tomo V, Torino, 2002, 24.

esempio, per risolvere un contratto di locazione o di appalto, bisognerebbe stipulare un contratto di “contro-locazione” o di “contro-appalto” a posizioni invertite, cosa chiaramente poco comprensibile). Dubbi sono sorti pure nel caso in cui si tratti di risolvere una donazione; secondo la teoria del contro-negozio, infatti, donante e donatario dovrebbero stipulare una nuova donazione a posizioni invertite; ma, in una fattispecie di tal fatta, non pare proprio rinvenibile alcun *animus donandi* in capo al soggetto chiamato a “ritrasferire”, perché le parti, in effetti, non vogliono stipulare una nuova donazione, bensì soltanto porre nel nulla quella precedentemente intercorsa tra di loro (inoltre, trattandosi di una nuova donazione, i legittimari del donante – originario donatario – e i legittimari del donatario – originario donante – potrebbero, tutti, ove sussistessero i presupposti di legge, agire in riduzione alla morte del “proprio” donante; il che, com’è evidente, da un punto di vista pratico, invece di risolvere i problemi li moltiplicherebbe); insomma, appare palese la illogicità di questa ricostruzione e come essa non risponda affatto alla volontà delle parti; invero, col “mutuo dissenso” le parti non desiderano disporre nuovamente, ma solo porre nel nulla l’originario atto di disposizione.

Più plausibile pertanto appare l’impostazione (cosiddetta tesi del *contrarius consensus* o del negozio di “annientamento”, accolta da ultimo anche dalla giurisprudenza di legittimità) ⁽⁴⁾ secondo cui il “mutuo dissenso” andrebbe inteso come negozio risolutorio con il quale le parti pongono nel nulla, sia per il futuro che per il passato, l’originario atto o contratto ⁽⁵⁾. Conseguenza di questa ricostruzione è che il “mutuo dis-

⁽⁴⁾ Cfr. Cass., 6 ottobre 2011, n. 20445, in *Vita not.*, 2012, 245; in *Immobili & proprietà*, 2012, 365, con nota di P. Criscuoli, *Mutuo dissenso, la Cassazione aderisce alla tesi della risoluzione retroattiva*; in *Contratti*, 2012, 478, con nota di G. Orlando, *Mutuo dissenso e contratti interamente eseguiti*; in *Giur. it.*, 2012, 1790, con nota di C. Sgobbo, *Il mutuo dissenso. La sua natura ed i contratti ad effetti reali*; in *Giust. civ.*, 2012, I, 2037, con nota di D. Coronella; in *Rass. Adv. Stato*, 2012, 3, 141, con nota di L. Diotallevi; in *Riv. not.*, 2012, 1180, con nota di M. Di Fabio; in *Rass. dir. civ.*, 2013, 546, con nota di A. Alamanni, *Retroattività del mutuo dissenso*; e in *Notariato*, 2013, 138, con nota di F. Magliulo, secondo la quale «il mutuo dissenso costituisce un atto di risoluzione convenzionale (o un accordo risolutorio), espressione dell’autonomia negoziale dei privati, i quali sono liberi di regolare gli effetti prodotti da un precedente negozio, anche indipendentemente dall’esistenza di eventuali fatti o circostanze sopravvenute, impeditivi o modificativi dell’attuazione dell’originario regolamento di interessi, dando luogo ad un effetto ripristinatorio con carattere retroattivo, anche per i contratti aventi ad oggetto il trasferimento di diritti reali; tale effetto, infatti, essendo espressamente previsto *ex lege* dall’art. 1458 c.c. con riguardo alla risoluzione per inadempimento, anche di contratti ad effetto reale, non può dirsi precluso agli accordi risolutori, risultando soltanto obbligatorio il rispetto dell’onere della forma scritta *ad substantiam*».

⁽⁵⁾ Cfr. in tal senso F. Cogoli, *Lo scioglimento della donazione per mutuo dissenso*, in

sensu” avrebbe causa consistente nella risoluzione del precedente negozio, con effetto retroattivo ⁽⁶⁾ alla data di stipula del negozio presupposto (con la conseguenza che esso può considerarsi come se non fosse mai stato stipulato); e che le parti riottengono la reciproca restituzione di ciò che precedentemente ciascuna di esse abbia corrisposto alla controparte: e ciò, secondo una tesi, in quanto, risolto il negozio, le prestazioni costituiscono un “indebito oggettivo” e, quindi, qualcosa di non giustificato che deve pertanto essere restituito ⁽⁷⁾; secondo altra tesi, in quanto (non si tratta di restituire qualcosa di non dovuto, ma) si tratta della realizzazione dell’effetto propriamente voluto dai contraenti i quali stipulano il contratto risolutivo ⁽⁸⁾.

2. – *Il regime tributario del trasferimento a seguito di “mutuo dissenso”*

Sotto il profilo della tassazione del trasferimento che si provoca per effetto di “mutuo dissenso”, occorre poi richiamare il disposto dell’articolo 28, TUR, il quale detta tre prescrizioni:

a) «*La risoluzione del contratto è soggetta all’imposta in misura fissa se [...] stipulata mediante atto pubblico o scrittura privata autenticata entro il secondo giorno non festivo successivo a quello in cui è stato concluso il contratto*» (1° comma, primo periodo);

Contratti, 2006, 619; F. Galgano – G. Visintini, *Degli effetti del contratto*, in *Comm. Scialoja – Branca*, sub art. 1372, Bologna – Roma, 1993, 17; M. Girolami, *Risoluzione, mutuo dissenso e tutela dei terzi*, in *Riv. dir. civ.*, 2009, 181; M. Franzoni, *Il mutuo consenso allo scioglimento del contratto*, in *Il contratto in generale*, in *Tratt. dir. priv.*, diretto da Bessone, V, Torino, 2002, 24; A. Luminoso, *Il mutuo dissenso*, Milano, 1980, 259; F. Messineo, voce *Contratto (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1961, 815; R. Scognamiglio, *Contratti in generale*, in *Tratt. dir. civ.*, diretto da Grosso – Santoro Passarelli, IV, 2, Milano, 1972, 210; A. Saffa, *Mutuo dissenso e remissione del debito*, in *Riv. dir. comm.*, 1916, 426.

⁽⁶⁾ Dall’effetto retroattivo del “mutuo dissenso” consegue ad esempio che «il periodo dei cinque anni rilevante, ai fini della tassazione della plusvalenza di cui all’articolo 67, 1° comma, lettera b), del t.u.i.r., deve essere determinato a partire dalla data di acquisto dell’immobile da parte dell’originario donante»: Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 20/E del 14 febbraio 2014, sulla quale cfr. A. Busani, *Donazione cancellata a registro fisso*, in *Il Sole 24 Ore*, 15 febbraio 2014; L. Cenicola, *Risoluzione consensuale del contratto con o senza corrispettivo*, in *Agricoltura*, 4/2014, 37; e A. Montesano, *La risoluzione per mutuo consenso di un contratto di donazione*, in *Fisco*, 13/2014, 1227.

⁽⁷⁾ Cfr. in tal senso R. Scognamiglio, *Contratti in generale*, in *Tratt. dir. civ.*, diretto da Grosso – Santoro Passarelli, IV, 2, Milano, 1972, 211.

⁽⁸⁾ Cfr. in tal senso M. Franzoni, *Il mutuo consenso allo scioglimento del contratto*, in *Il contratto in generale*, in *Tratt. dir. priv.*, diretto da Bessone, tomo V, Torino, 2002, 54; e A. Luminoso, *Il mutuo dissenso*, Milano, 1980, 347.

b) «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» (1° comma, secondo periodo);

c) «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» (2° comma).

Da questo panorama normativo (e tralasciando il primo caso, quello della risoluzione stipulata entro il secondo giorno dal contratto risolto) si dovrebbe desumere che:

a) se non è pattuito alcun corrispettivo (ma solo «prestazioni derivanti dalla risoluzione»: ad esempio, risolvendosi una compravendita, il prezzo viene restituito e il bene compravenduto ritorna di proprietà del venditore), il “mutuo dissenso” si deve tassare come se fosse una compravendita⁽⁹⁾;

(9) Nella giurisprudenza di legittimità, cfr. Comm. centr., 20 gennaio 1982, n. 321, in *Comm. Trib. Centr.*, 1982, I, 256, secondo cui, «nell'ipotesi di cosiddetta “revoca” di un contratto, dopo che sono stati effettuati il trasferimento del bene compravenduto ed il pagamento del prezzo relativo, il ritrasferimento fra le parti dello stesso bene e della somma pagata non può essere considerato risoluzione del primo contratto, bensì un nuovo contratto, soggetto anch'esso all'imposta di trasferimento»; Cass., 21 maggio 1998, n. 5075, in *Giust. civ.*, 1998, I, 2165, secondo cui «la risoluzione del contratto è soggetta all'imposta di registro in misura fissa in due casi: se dipende da condizione risolutiva espressa, ovvero se è gratuita, cioè se produce unicamente l'estinzione del vincolo e la liberazione delle parti contraenti; in ogni altro caso l'imposta è dovuta in misura proporzionale e va determinata con riferimento al corrispettivo della risoluzione e agli effetti da questa prodotti; pertanto, in caso di risoluzione di un contratto di vendita con riserva di proprietà il contratto con il quale viene convenuta la risoluzione di detta vendita, comportando la retrocessione del bene oggetto del contratto risolto (che per la legge di registro si verifica anche nell'ipotesi di vendita con riserva di proprietà, dato che tale normativa considera detta vendita immediatamente produttiva dell'effetto traslativo), deve essere assoggettato all'imposta proporzionale di registro da applicarsi con l'aliquota prevista per i trasferimenti immobiliari»; Cass., 2 marzo 2015, n. 4134, in *Vita not.*, 2015, 375; in *Corr. trib.*, 2015, 1159, con nota di V. Mastroiacovo; in *Fisco*, 2015, 1473; in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2015, 6, 478, con nota di M. Basilavecchia; in *Notariato*, 2016, 1, 67, con nota di M.A. Casino, *La S.C. sulla tassazione del mutuo dissenso di una compravendita immobiliare*; e in *Fisco*, 15/2015, 1473, con nota di E. Fronticelli Baldelli, *Imposta proporzionale di registro sul contratto di risoluzione della vendita con riserva di proprietà*, secondo cui «è soggetta a imposta proporzionale di registro la risoluzione, per mutuo dissenso, di un contratto di cessione di ramo di azienda, dovendosi escludere – contrariamente a quanto ritenuto dal giudice del merito – che il corrispettivo originariamente previsto per la cessione non costituisca il contenuto della prestazione derivante dalla risoluzione o il corrispettivo della risoluzione».

Nella giurisprudenza di merito, cfr. Comm. trib. prov. Lecco, 21 dicembre 2005, n. 54, in *Banca Dati BIG Suite*, Ipsoa, secondo cui «il mutuo dissenso (o risoluzione convenzionale) dà vita a un contratto autonomo, con il quale le parti ne estinguono uno precedente. Tale circostanza implica che il contratto di risoluzione convenzionale soggiaccia all'imposta pro-

b) se è pattuito un corrispettivo, esso va considerato in aumento alle predette «prestazioni derivanti dalla risoluzione»⁽¹⁰⁾: ad esempio, se ci sia stata una compravendita del fondo Alfa da Tizio a Caio per il prezzo di 100 e per la risoluzione sia pattuito un compenso di 10 a favore dell'acquirente Caio, il “mutuo dissenso” si tassa come se fosse una compravendita del fondo Alfa da Caio a Tizio per il prezzo di 110.

Non pare possibile, in altri termini, ritenere invece (come pure talora sostenuto)⁽¹¹⁾, che all'atto risolutivo (stipulato dopo «*il secondo giorno non festivo successivo a quello in cui è stato concluso il contratto*» oggetto di risoluzione) sia applicabile l'imposta di registro in misura fissa⁽¹²⁾, sulla

porzionale di registro, in quanto si realizza, con il ritrasferimento del bene, il presupposto dell'imposta di registro»; Comm. trib. prov. Como, 12 marzo 2013, n. 46, in *Banca Dati BIG Suite*, Ipsa, secondo cui «è dovuta l'imposta proporzionale di registro e ipo-catastale anziché l'imposta fissa nel caso di stipula, successiva al contratto di compravendita, di un contratto di mutuo dissenso che scioglie “*ab origine*” il contratto originario laddove non sia stata prevista la clausola risolutiva nel contratto traslativo e comunque la risoluzione sia intervenuta successivamente al secondo giorno non festivo»: Comm. trib. reg. Toscana, 7 febbraio 2011, n. 21, in *Banca Dati BIG Suite*, Ipsa, secondo cui «in caso di stipula di atto di mutuo dissenso di altro atto di compravendita immobiliare precedentemente stipulato, nella misura in cui è rinvenibile altra e nuova manifestazione di volontà si rende applicabile l'art. 28, d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131».

Nel senso dell'applicazione dell'imposta proporzionale cfr. anche Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 329/E del 14 novembre 2007, sulla quale cfr. A. Busani, *La donazione si cancella con tassa proporzionale*, in *Il Sole 24 Ore*, 16 novembre 2007; confermata da Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 20/E del 14 febbraio 2014, sulla quale cfr. A. Busani, *Donazione cancellata a registro fisso*, in *Il Sole 24 Ore*, 15 febbraio 2014.

⁽¹⁰⁾ Cfr. C.M. 10 giugno 1986, n. 37, secondo la quale «il secondo comma dell'articolo 28, modificando il principio contenuto nella precedente legislazione [...] 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».

⁽¹¹⁾ Cfr. M.A. Casino, *Il mutuo dissenso e la legge di registro*, in *Notariato*, 2008, 549.

⁽¹²⁾ È stato deciso per l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa in: Comm. trib. prov. Matera, 14 ottobre 2005, n. 157, in *Boll. trib.*, 2006, 2384; in *Fisco*, 2006, 1084, con nota di N. Rondinone, *La natura e gli effetti estintivi del contratto di mutuo dissenso di una compravendita immobiliare giustificano imposte di trasferimento in misura fissa*; e retro, 2006, II, 425, secondo la quale «il contratto attraverso il quale le parti risolvono un precedente negozio tra loro intercorso deve essere assoggettato all'imposta di registro secondo gli effetti solutori che esso produce, poiché il negozio per mutuo dissenso di una compravendita immobiliare non produce retrocessione delle prestazioni bensì si limita a rimuovere dal mondo giuridico gli effetti del precedente atto traslativo, l'imposta è dovuta nella misura fissa»; Comm. trib. reg. Basilicata, 7 gennaio 2009, n. 4, in *Banca Dati BIG Suite*, Ipsa, secondo la quale «la libertà contrattuale delle parti non viene esplicitata soltanto per il tramite di atti costitutivi ma anche di atti risolutivi o abrogativi degli effetti prodotti da precedenti convenzioni. Conseguentemente, lo scioglimento di un contratto di vendita per mutuo dissenso non costituisce una seconda compravendita e neppure un atto traslativo ma, più semplicemente, trasfonde la volontà delle parti di ripristinare lo status quo ante al

base di un ragionamento (che non pare però avere un supporto normativo, al cospetto del predetto disposto dell'articolo 28, TUR) secondo il quale l'imposizione in misura fissa dipenderebbe dal fatto che l'atto risolutivo avrebbe efficacia *ex tunc* e, come tale, riporterebbe la situazione giuridica nella condizione in cui essa era anteriormente alla stipula dell'atto poi risolto (e cioè "come se nulla fosse accaduto").

Né è possibile pensare all'applicazione, al caso del "mutuo dissenso", della norma di cui all'articolo 38, 2° comma, TUR, per la quale l'imposta versata per un atto «*dichiarato nullo o annullato, per causa non imputabile alle parti*» «*deve essere restituita, per la parte eccedente la misura fissa*»: invero, detta norma non si presta ad essere applicata in casi diversi (quale, appunto, quello del "mutuo dissenso") da quello dell'invalidità del contratto, per il quale essa è specificamente dettata ⁽¹³⁾.

Inoltre, sotto il particolare profilo dell'applicazione dell'agevolazione "prima casa", nel caso del "mutuo dissenso" non stipulato mediante atto

trasferimento e deve assoggettarsi ad imposta di registro, trascrizione e voltura in misura fissa»; Comm. trib. prov. Milano, 21 gennaio 2010, n. 20, in *Notariato*, 2011, 1, 109, per un caso di mutuo dissenso rispetto a un contratto di vendita con riserva di proprietà, risolto prima che si verificasse il trasferimento della proprietà: «non sussiste alcun trasferimento d'azienda nell'ipotesi di cessione del compendio con riserva di proprietà e rateazione del corrispettivo successivamente dichiarato risolto per mutuo consenso. Non sussistendo alcun effetto traslativo bensì meramente risolutivo del negozio in esame, non ha luogo l'applicazione dell'imposta in misura proporzionale rendendosi dovuta esclusivamente quella in misura fissa»; Comm. trib. reg. Lombardia, 9 novembre 2015, n. 4797, in *Banca Dati BIG Suite*, Ipsa, secondo cui «nel caso di contratto risolutivo di una compravendita, senza previsione di un corrispettivo, le parti si obbligano alla sola restituzione del bene»; «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 dal d.p.r. n. 131 del 1986 per i trasferimenti e la riconsegna del bene all'originario proprietario non assume rilievo ai fini dell'imposta proporzionale di registro»; «pertanto, l'atto di risoluzione, per il quale non è previsto, come nella fattispecie, alcun corrispettivo, deve essere assoggettato a registrazione in termine fisso, con applicazione dell'imposta in misura fissa».

⁽¹³⁾ Cfr. Comm. trib. reg. Lazio, 29 novembre 2011, n. 285, in *Banca Dati BIG Suite*, secondo cui «l'art. 38 del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, che prevede la restituzione dell'imposta, per la parte eccedente la misura fissa, nell'ipotesi di nullità o annullamento dell'atto per causa non imputabile alle parti, trova applicazione, per il dato letterale e per la *ratio* ad esso sottesa, alle sole fattispecie di nullità ed annullamento, senza ulteriori estensioni e, quindi, con esclusione dei casi di inefficacia derivante da altre ragioni, tra cui la risoluzione per mutuo consenso dell'atto». Nel medesimo senso cfr. Cass., 20 gennaio 2015, n. 791, in *Ced Cassazione*, rv. 634211, secondo cui «l'art. 38 del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, che prevede la restituzione dell'imposta per la parte eccedente la misura fissa nel caso di nullità o annullamento dell'atto per causa non imputabile alle parti, è limitata, in considerazione del dato letterale e della sua "*ratio*", alle sole ipotesi di nullità o annullamento dell'atto per patologie ascrivibili a vizi esistenti "*ab origine*", e con esclusione di quelli sopravvenuti o relativi ad inefficacia contrattuale derivante da altre e diverse ragioni», quali il caso della successiva pattuizione di risoluzione del contratto originario.

pubblico o scrittura privata autenticata entro il secondo giorno non festivo successivo a quello in cui è stato concluso il contratto oggetto di risoluzione, dovendosi scontare, per il ritrasferimento, l'imposizione ordinariamente applicabile, è necessario che, se si intende beneficiare della tassazione agevolata in capo a colui che "profitta" del ritrasferimento, sussistano, all'atto della stipula del contratto risolutivo, tutti i presupposti per l'ottenimento dell'agevolazione e che, nel contesto di tale contratto, il beneficiario del ritrasferimento renda le dichiarazioni richieste per l'ottenimento del beneficio fiscale.

Trattandosi, sotto il profilo fiscale, di un "ritrasferimento" ed essendo assai probabile che il "mutuo dissenso" sia stipulato a meno di cinque anni dalla data di stipula del contratto poi risolto (al quale fosse stata applicata l'agevolazione "prima casa"), c'è da aspettarsi che l'Amministrazione interpreti questo ritrasferimento (a meno che non intervenga un "riacquisto" infrannuale da parte dell'acquirente che ha "perso" il suo acquisto per effetto del "mutuo dissenso") come un evento causativo della revoca dell'agevolazione per alienazione infraquinquennale, di cui alla Nota II-*bis*, 4° comma, all'articolo 1, TP1 (14).

Potrebbe poi anche darsi il caso che Tizio, comprata un'abitazione con l'agevolazione "prima casa" nel maggio 2014, l'abbia alienata a Caio nel novembre 2014 (e, quindi, non essendo ancora trascorso un quinquennio dalla data dell'acquisto agevolato); e che, infine, nel marzo 2015, Tizio e Caio risolvano il contratto del novembre 2014, con l'effetto che, a meno di un anno dall'alienazione infraquinquennale, Tizio con ciò effettui il "riacquisto" cui la legge conferisce l'effetto esimente dalla perdita dell'agevolazione di cui Tizio stesso beneficiò nel maggio 2014 (è chiaro poi che se Caio, nel novembre del 2014, abbia beneficiato dell'agevolazione "prima casa", il "mutuo dissenso" comporta anche per lui un'alienazione infraquinquennale, eventualmente "rimediabile" mediante un "riacquisto" infrannuale).

D'altro canto, chi abbia alienato e poi, entro un anno, "riacquisti" per effetto di "mutuo dissenso", dovendo scontare l'imposizione proporziona-

(14) Ma cfr. Comm. trib. reg. Marche, 8 luglio 2010, n. 220, in *Banca Dati BIG Suite*, Ipoa, secondo la quale «la risoluzione del contratto per mutuo consenso è espressamente prevista dall'art. 1372 c.c. ove si legge che: "il contratto ha forza di legge tra le parti. Non può essere sciolto che per mutuo consenso per cause ammesse dalla legge...". Con la risoluzione contrattuale concordata tra le parti, e redatta nella stessa forma adottata per il precedente atto che si vuole sciogliere, queste non attuano una nuova ed ulteriore disposizione ma si limitano a rimuovere l'originario atto di disposizione ed i suoi effetti».

le per il “mutuo dissenso”, pare poter senz’altro beneficiare del credito d’imposta di cui all’articolo 7, legge 23 dicembre 1998, n. 448.

Si pone infine un problema specifico per la tassazione del contratto risolutivo di una donazione ⁽¹⁵⁾(16). A prima vista, potrebbe pensarsi

⁽¹⁵⁾ La risoluzione consensuale delle donazioni di beni immobili è un atto la cui frequenza è assai spiccata in quanto è una delle tecniche praticate per tentare di “cancellare” il trasferimento per donazione del quale un dato immobile sia stato oggetto in passato (e quindi per rendere la circolazione di detto bene scevra da problematiche di liti ereditarie attivate dai legittimari del donante).

Da quando l’imposta di donazione venne abrogata (articolo 13, legge 18 ottobre 2001, n. 383), infatti, le donazioni sono proliferate: in moltissimi casi, però, chi ha fatto la donazione non ha considerato che la successiva circolazione dei beni donati è resa assai difficile dal timore dell’acquirente di essere coinvolto in una lite ereditaria tra gli eredi del donante. Infatti, dal combinato disposto degli articoli 561, 563 e 2652 n. 8, codice civile, può desumersi chiaramente che il terzo acquirente di un immobile con provenienza donativa non può mai dirsi “al sicuro” prima che siano passati almeno dieci anni dall’apertura della successione del donante e se, parimenti, in questi dieci anni, non siano state trascritte domande di azione di riduzione ovvero non siano decorsi almeno venti dalla trascrizione della donazione.

E ciò a seguito della modifica apportata agli articoli 561 e 563, codice civile, dalla legge 14 maggio 2005 n. 80 (per considerazioni sulla quale cfr., tra gli altri: A. Busani, *Il nuovo atto di “opposizione” alla donazione (art. 563, comma 4°, cod. civ.) e le donazioni anteriori: problemi di diritto transitorio*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2006, 255; A. Busani, *L’atto di opposizione alla donazione (art. 563, comma 4, cod. civ.)*, in *Riv. dir. civ.*, 2006, II, 13; M. Campisi, *Azione di riduzione e tutela del terzo acquirente alla luce delle LL. 14 maggio 2005 n. 80 e 28 dicembre 2005, n. 263*, in *Riv. not.*, 2006, 1269; R. Caprioli, *Le modificazioni apportate agli artt. 561 e 563 c.c. Conseguenze sulla circolazione dei beni immobili donati*, in *Riv. not.*, 2005, 1019; G. Carlini – C. Ungari Trasatti, *La tutela degli aventi causa a titolo particolare dai donatari: considerazioni sulla L. N. 80 del 2005*, in *Riv. not.*, 2005, 779; E. De Francisco, *La nuova disciplina in materia di circolazione dei beni immobili provenienti da donazione: le regole introdotte dalla L. 14 maggio 2005 n. 80*, in *Riv. not.*, 2005, 1258; S. Delle Monache, *Tutela dei legittimari e limiti nuovi all’opponibilità della riduzione nei confronti degli aventi causa dal donatario*, in *Riv. not.*, 2006, 305; F. Gazzoni, *Competitività e dannosità della successione necessaria (a proposito dei novellati artt. 561 e 563 c.c.)*, in *Giust. civ.*, 2006, II, 3; F. Tassinari, *La provenienza donativa tra ragioni dei legittimari e ragioni della sicurezza degli acquisti*, in *Consiglio Nazionale del Notariato, Studi e materiali*, 2, 2005, 1141).

Allora, la *best practice* professionale impone, nel caso di vendita di un bene donato, di ricorrere a strategie mirate a “sanare” la situazione che si è venuta a determinare a causa della donazione. Sinteticamente, sono state prospettate varie ipotesi per tutelare al meglio il terzo acquirente (cfr. F. Angeloni, *Nuove cautele per rendere sicura la circolazione dei beni di provenienza donativa nel terzo millennio*, in *Contr. e impr.*, 2007, 933; M. Ieva, *Retroattività reale dell’azione di riduzione e tutela dell’avente causa dal donatario tra presente e futuro*, in *Riv. not.*, 1998, 1129; F. Magliulo, *L’acquisto dal donatario tra rischi ed esigenze di tutela*, in *Notariato*, 2002, 93; F. Tassinari, *La “provenienza” donativa tra ragioni dei legittimari e ragioni della sicurezza degli acquisti* (Studio del Consiglio Nazionale del Notariato, n. 5859/C, approvato il 9 settembre 2005); A. Torroni, *Acquisti immobiliari potenzialmente pericolosi: con provenienza donativa, mortis causa o per usucapione non accertata giudizialmente. Tutela dell’acquirente*, in *Riv. not.*, 2009, 245).

all'applicazione dell'imposta di donazione a questa fattispecie, e ciò sia per

Una prima possibilità è offerta dall'articolo 557, codice civile (rinuncia all'azione di riduzione); questa soluzione trova, però, due inconvenienti notevoli: il primo, e più rilevante, consiste nell'impossibilità di rinunciare all'azione di riduzione finché vive il donante; il secondo concerne il fatto che detta rinuncia, per apprestare una tutela veramente efficace, deve provenire da tutti i legittimari, circostanza che, in concreto, non sempre si rivela di facile attuazione. Anche la possibilità di procedere a un "riconoscimento" della donazione da parte degli eredi legittimari presenta ostacoli analoghi a quelli poc'anzi visti e, in particolare, di nuovo, quello di non poter comunque essere compiuto finché non risulti aperta la successione del donante (articolo 557, codice civile).

Quanto alla circostanza di poter rinvenire idonea ed adeguata tutela nell'azione di evizione, esperibile contro il proprio dante causa-donatario, va osservato che la garanzia per l'evizione pare dovuta solo nel caso in cui il difetto causale viziante la posizione del venditore preesista al contratto di vendita, mentre l'esercizio dell'azione di riduzione e l'esistenza dei presupposti per la sua esperibilità potrebbero ben essere successivi alla vendita stessa (si pensi, per fare un solo esempio, al caso in cui Tizio, dopo aver donato al suo unico figlio un immobile, subito rivenduto da questi, si risposi ed abbia altri figli); secondo questa prospettiva, quindi, la garanzia per evizione, effetto naturale della compravendita, dovrebbe ritenersi esclusa, a meno che le parti con specifica pattuizione non l'abbiano ampliata, esplicitamente ricomprendendovi anche fatti sopravvenuti alla vendita stessa. Ma anche ammettendo ciò, neppure l'estensione convenzionale della garanzia per evizione, ove ritenuta necessaria, sarebbe tutela sufficiente per il terzo; infatti, l'articolo 563, codice civile, ammette l'esperibilità dell'azione di restituzione verso il terzo soltanto una volta avvenuta l'escussione del patrimonio del donatario: ne conseguirebbe che l'azione di evizione verrebbe esercitata nei confronti di un soggetto che si è già dimostrato insolvente.

Quanto alla possibilità di far ricorso all'istituto della fideiussione, una volta assodato che si tratterebbe di una fideiussione *indemnitas*, perché posta a garanzia non dell'adempimento di un debito, bensì del risarcimento del danno conseguente all'inadempimento del debitore, ed altresì escluso che abbia un qualche senso che la fideiussione venga prestata dal donatario-venditore, visto che il venditore è già tenuto alla garanzia per evizione, considerato altresì che la fideiussione è una garanzia prevista per l'adempimento di un'obbligazione altrui e non propria e che, infine, il legittimario può rivolgersi al terzo acquirente solo dopo aver escusso il donatario, il quale, quindi, avrebbe già dimostrato di essere insolvente, essa, certamente, potrebbe essere prestata dagli altri legittimari, di modo che essi verrebbero dissuasi dall'esercizio dell'azione di riduzione, poiché, in caso contrario, scatterebbe proprio la garanzia fideiussoria per il terzo. Questa soluzione, oltre a presentare l'inconveniente di richiedere la partecipazione di soggetti estranei alla compravendita, può far sorgere il dubbio di essere, nella sostanza, una rinuncia all'azione di riduzione, contrastante con gli articoli 557 e 458 del codice civile e, comunque, con l'articolo 1344, codice civile. Analoghe obiezioni si possono sollevare qualora la fideiussione venga prestata dal donante; infatti, anche in questo caso la garanzia fideiussoria sarebbe destinata ad avere effetti e ad essere attivata solo alla morte del donante; senonché quali successori, anche del rapporto di garanzia, si ritroverebbero proprio i legittimari desiderosi di agire in riduzione, ma tenuti anche a risarcire l'eventuale danno occorso al terzo acquirente proprio a seguito dell'esperimento dell'azione di riduzione da loro intrapresa; pure in questo caso, quindi, potrebbe prospettarsi non solo una violazione dell'articolo 458, codice civile, ma anche dell'articolo 549, codice civile (sull'illegittimità di una siffatta fideiussione si è pronunciato Trib. Mantova, 24 febbraio 2011, n. 228, in *Obbligazioni & contratti*, 2011, 6, 463; e in *Notariato*, 2012, 21; sulla sentenza di Trib. Mantova cfr. anche A. Busani, *Difesa su più livelli per chi compra immobili donati*, in *Il Sole 24 Ore*, 28 marzo 2011).

una sorta di “simmetria” con il contratto risolto, sia per il fatto che la risoluzione di una donazione (per la quale non sia pattuito un corrispettivo e che, quindi, abbia come effetto null’altro che il mero ritrasferimento al donante del bene donato) mal si presta ad essere trattata con un’imposta, quale quella di registro, tipicamente (anche se non esclusivamente) preordinata alla tassazione degli atti a titolo oneroso (rammentandosi invece che l’imposta di donazione è l’imposta propria dei «trasferimenti di beni e diritti [...] a titolo gratuito»: articolo 2, 47° comma, d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito in legge 24 novembre 2006, n. 286)⁽¹⁷⁾. Senonché, almeno due ostacoli si incontrano in questo percorso:

L’unica ipotesi di garanzia fideiussoria legittima si avrebbe nel caso in cui fosse un terzo del tutto estraneo a prestarla, in particolare un istituto di credito; tuttavia questa soluzione presenterebbe difficoltà probabilmente insormontabili, in considerazione del fatto che essa avrebbe una durata incerta e potenzialmente molto lunga con costi probabilmente improporzionabili.

Infine, si è fatto strada il rimedio forse più affidabile nel ripristinare una circolazione sicura degli immobili con provenienza donativa, vale a dire, appunto, la risoluzione della donazione per mutuo dissenso, che, in quanto tendente ad eliminare il passaggio intermedio donante-donatario e permettendo così sia lo stesso donante ad alienare il bene al terzo, espungendo dal procedimento il donatario, rimuove il presupposto stesso dell’azione di riduzione. Questa soluzione potrebbe ben adottarsi, oltre che per il negozio di donazione complessivamente considerato, anche in ordine a un bene singolo, allorché oggetto di donazione siano stati molteplici beni.

In ogni caso, assai limitato è l’effetto che si produce a seguito di una eventuale rinuncia al diritto di opposizione, di cui all’articolo 536, 4° comma, codice civile; questo, infatti, si esaurisce sostanzialmente in una dismissione del diritto di sospendere il termine ventennale, ma non comporta alcuna certezza di stabilità dell’acquisto da parte del terzo, la quale non può che derivare dal decorso dei venti anni e non già dalla rinuncia al diritto di opposizione.

⁽¹⁶⁾ Inspiegabilmente, la Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 329 del 14 novembre 2007, sulla quale cfr. A. Busani, *La donazione si cancella con tassa proporzionale*, in *Il Sole 24 Ore*, 16 novembre 2007, afferma che l’atto risolutivo non può essere stipulato tra il donante e gli eredi del donatario (nel frattempo deceduto) in quanto la facoltà di risolvere il precedente contratto si estinguerebbe con la morte del donatario stesso (quando invece è pacificamente da ritenere che questa facoltà si trasmetta senza problemi agli eredi, insieme al resto dei rapporti giuridici del defunto).

⁽¹⁷⁾ Cfr. Comm. trib. reg. Lombardia, 22 dicembre 2014, n. 7124, in *Notariato*, 2015, 443, secondo cui «l’atto di risoluzione per mutuo consenso di un contratto di donazione avente ad oggetto un bene immobile, senza previsione di un corrispettivo ed in cui le parti si obbligano alla sola restituzione del bene immobile, deve essere tassato in misura fissa. L’effetto eliminativo che esplica l’atto di risoluzione per mutuo consenso, invero, non integra il presupposto per l’applicazione della disciplina prevista per i trasferimenti immobiliari dall’art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131 del 1986 e la consegna dell’immobile all’originario proprietario, sicché non assume rilievo ai fini dell’imposta proporzionale di registro».

a) l'ostacolo dogmatico rappresentato dalla considerazione secondo la quale appare inesatto, come appena visto, qualificare quale "contro-donazione" il contratto risolutivo di una precedente donazione;

b) l'ostacolo testuale rappresentato dalla considerazione che l'articolo 28, TUR, estende la sua applicazione («*In ogni altro caso*») a qualsiasi negozio risolutivo per il quale non sia previsto alcun corrispettivo e che abbia come effetto solamente il ritrasferimento delle prestazioni effettuate in dipendenza del negozio presupposto.

Dovendosi allora applicare l'imposta di registro al "mutuo dissenso" con riguardo a una donazione, non si può certo far ricorso al trattamento tributario di cui all'articolo 1, TP1, il quale bensì concerne gli «*atti traslativi [...] della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento*», ma solo se si tratti di «*atti traslativi a titolo oneroso*», ciò che evidentemente non accade nel caso della risoluzione di una donazione. Non resterebbe allora soluzione diversa (non parendo esistere altre norme della TP1 idonee a normare questa fattispecie) che rivolgersi all'applicazione delle norme che concernono le fattispecie residuali: vale a dire, l'articolo 9, TP1 (che applica l'aliquota del 3 per cento agli «*Atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale*») e l'articolo 11, TP1 (che dispone l'imposta fissa per «*Atti pubblici e scritture private autenticate [...] non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale*».

Quest'ultima soluzione (accolta anche in giurisprudenza)⁽¹⁸⁾, seppur con laconica motivazione, è stata fatta propria dall'Agenzia delle Entrate

(18) Cfr. in tal senso Comm. Trib. Prov. Macerata, 15 luglio 2013, inedita (sulla quale cfr. A. Busani, *Registro fisso quando si risolve una donazione*, in *Il Sole 24 Ore*, 26 luglio 2013), la quale ha deciso per la tassazione della risoluzione della donazione con imposta fissa di registro. Nel medesimo senso cfr. Comm. Trib. Reg. Toscana, 10 novembre 2014, n. 2154, in *Banca Dati BIG Suite*, Ipsa, secondo cui «l'atto di risoluzione per mutuo consenso, relativo ad un atto di donazione per il quale non sia previsto alcun corrispettivo, deve essere assoggettato a registrazione entro un termine fisso con applicazione dell'imposta di registro, di trascrizione e di catasto, in misura fissa»; Comm. Trib. Reg. Lombardia, 22 dicembre 2014, n. 7124, in *Notariato*, 2015, 4, 443, secondo cui «l'atto di risoluzione per mutuo consenso di un contratto di donazione avente ad oggetto un bene immobile, senza previsione di un corrispettivo ed in cui le parti si obbligano alla sola restituzione del bene immobile, deve essere tassato in misura fissa. L'effetto eliminativo che esplica l'atto di risoluzione per mutuo consenso, invero, non integra il presupposto per l'applicazione della disciplina prevista per i trasferimenti immobiliari dall'art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 e la consegna dell'immobile all'originario proprietario, sicché non assume rilievo ai fini dell'imposta proporzionale di registro»; Comm. Trib. Prov. Novara, 30 marzo 2016, in *Banca Dati BIG Suite*, Ipsa, secondo cui «il contratto di risoluzione per mutuo consenso concretizza un atto autonomo rispetto al precedente, dotato di una propria causa, che viene stipulato dalle parti per eliminare un precedente contratto, qua-

che ha concluso il suo scarno ragionamento su questa materia nel senso dell'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa ⁽¹⁹⁾, nonché delle imposte ipotecaria e catastale sempre in misura fissa ⁽²⁰⁾, sempre a patto che il contratto risolutivo non preveda il pagamento di un corrispettivo per la risoluzione ⁽²¹⁾.

dott. ANGELO BUSANI

lunque sia la causa di quest'ultimo. A seguito della conclusione dell'atto risolutivo, avente efficacia retroattiva, gli effetti prodotti dall'originario contratto sono eliminati, per volontà delle parti, ab origine. 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. In relazione alla tassazione da applicare al negozio risolutorio, fermo restando quanto disposto dall'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, trovano applicazione le previsioni dell'art. 28 del citato d.P.R. n. 131, con la conseguenza che l'atto di risoluzione afferente ad un atto di donazione per il quale non è previsto alcun corrispettivo, deve essere assoggettato a registrazione in termine fisso, con applicazione dell'imposta in misura fissa».

⁽¹⁹⁾ Cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 20/E del 14 febbraio 2014, sulla quale cfr. A. Busani, *Donazione cancellata a registro fisso*, in *Il Sole 24 Ore*, 15 febbraio 2014, secondo la quale «Tenuto conto dell'effetto eliminativo che esplica l'atto di risoluzione per 'mutuo consenso', si ritiene che tale fattispecie non integra il presupposto per l'applicazione della disciplina prevista per i trasferimenti immobiliari dall'articolo 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. Premesso quanto sopra, si precisa, quindi, che l'atto di risoluzione per 'mutuo consenso' afferente ad un atto di donazione per il quale non è previsto, come nel caso di specie, alcun corrispettivo, deve essere assoggettato a registrazione in termine fisso, con applicazione dell'imposta in misura fissa».

⁽²⁰⁾ Cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 20/E del 14 febbraio 2014, secondo cui «Considerato l'effetto retroattivo prodotto dalla risoluzione convenzionale per 'mutuo consenso', che elimina ab origine gli effetti prodotti dal primo contratto, si precisa, infine, 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».

⁽²¹⁾ Cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 20/E del 14 febbraio 2014, secondo cui «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, 2° comma, del TUR, l'imposta proporzionale di registro».