

IMPOSTE INDIRETTE

Risoluzione di donazione per mutuo consenso con imposte fisse

di **Luigi Scappini**

L'Agenzia delle entrate, con la [risoluzione n.20/E](#) di ieri è tornata ad analizzare l'imposizione indiretta degli atti di **risoluzione con mutuo consenso**, tematica già affrontata e risolta nella precedente [risoluzione n.329/E del 14 novembre 2007](#) ma da cui si differenzia per il fatto di non essere previsto un corrispettivo.

Il documento di prassi nasce nell'ambito del **tavolo di lavoro** congiunto tra l'**Agenzia delle Entrate** e il **Consiglio Nazionale del Notariato** e deriva dal dubbio per cui tale atto, che si ricorda consiste nella **risoluzione con mutuo consenso di un precedente atto di donazione**, debba essere assoggettato all'imposta sulle successioni e donazioni a cagione del fatto che l'atto risolutivo, senza previsione di un corrispettivo, configurerebbe un atto a titolo gratuito.

Preliminarmente pare utile inquadrare la fattispecie oggetto della risoluzione ricordando come ai sensi dell'**articolo 1372, comma 1 codice civile** il contratto può essere sciolto solo per mutuo consenso o per cause ammesse dalle legge.

Parte della **dottrina** ritiene che sia **possibile** sciogliere per mutuo dissenso **solamente** un vincolo contrattuale che **non** abbia ancora **dispiegato effetti traslativi**, in caso contrario si verterebbe non di mutuo dissenso ma di *contrarius actus*. **Altra corrente** di pensiero, al contrario, sostiene che, non essendo presente nel contesto dell'articolo 1372, comma 1 richiamato alcuna distinzione tra contratti a effetti reali e a effetti obbligatori, il mutuo dissenso **possa** intervenire **anche** nell'ipotesi in cui si siano **già prodotti effetti traslativi**.

A prescindere dal campo di applicazione dell'atto risolutivo in oggetto, la risoluzione sottolinea, supportata dalla giurisprudenza di legittimità sviluppatasi nel tempo, come *“la risoluzione convenzionale integra 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 fra le medesime parti e di produrre effetti estintivi delle posizioni giuridiche create da essi”* (sentenza n.20445/2011). La risoluzione per mutuo consenso produce effetti retroattivi, con la conseguenza che gli effetti prodotti dall'originario contratto sono eliminati, per volontà delle parti, *ab origine*.

Inquadrata da un punto di vista civilistico la risoluzione e passando ad analizzare le implicazioni di natura fiscale, l'Agenzia delle Entrate, preliminarmente precisa come la **risoluzione** per mutuo consenso **non determina** la nascita di un diritto alla **restituzione** delle

imposte assolute sull'atto originario che si va a risolvere per espressa volontà delle parti.

Ad essa si renderà **applicabile**, coerentemente con i chiarimenti di cui alla risoluzione n. 329/E/07, la **disciplina** prevista in tema di risoluzione dei contratti dall'**articolo 28** del **D.P.R. n. 131/1986**.

Quindi, si applicherà la **misura fissa** se la risoluzione dipende da **clausola** o da condizione risolutiva espressa **contenuta** nel **contratto** stesso ovvero stipulata mediante atto pubblico o scrittura privata. Se è previsto un **corrispettivo**, sul relativo ammontare si applica l'imposta **proporzionale**.

Nel caso specifico di risoluzione per "mutuo consenso" di un precedente atto di donazione avente a oggetto un **bene immobile**, senza previsione di un corrispettivo, le parti si obbligano alla mera restituzione del bene immobile. In particolare, l'Agenzia ritiene **non** applicabile l'imposta **proporzionale** prevista per i **trasferimenti immobiliari** dall'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al TUR.

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**.

Inoltre, per effetto in virtù dell'effetto retroattivo della risoluzione convenzionale, che elimina *ab origine* gli effetti del primo contratto, la risoluzione per "mutuo consenso" relativa ad un atto di donazione avente ad oggetto un diritto reale immobiliare, scontrerà le **ipocatastali** in **misura fissa** di euro 200.

L'Agenzia, in virtù della retroattività della risoluzione ricorda anche come la decorrenza degli effetti del "mutuo consenso" assuma rilievo ai fini della determinazione dell'eventuale **plusvalenza Irpef** che si ricorda, nell'ipotesi di immobili scatta nel caso di cessione anteriormente a un possesso quinquennale, salvo le deroghe espressamente previste nell'articolo 67 Tuir.

Sul punto l'Agenzia conclude affermando come, la **risoluzione** di una **donazione** un negozio risolutorio e ripristinatorio, a effetti quindi **retroattivi**, il periodo dei **cinque anni** deve essere determinato a partire **dalla data di acquisto dell'immobile da parte dell'originario donante**.

