

RISOLUZIONE DELLA DONAZIONE IMMOBILE: QUALI EFFETTI?

di Fabio Balestra

Uno dei principali motivi per cui continua ad alimentarsi il dibattito intorno alla fattibilità o meno di una risoluzione consensuale di un contratto ad effetti reali immediati, e in particolare di una donazione, è che da più parti si ritiene sia questa la strada migliore per favorire una libera circolazione degli immobili di provenienza donativa.

La problematica scaturisce da un lato dall'incremento di atti di donazione a seguito del calmieramento dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni; dall'altro dal fatto che a fronte di questo incremento continua a persistere nell'ordinamento una forte tutela delle ragioni dei legittimari, così che il donatario di un bene immobile ha normalmente difficoltà ad cederlo o a costituire su di esso diritti di garanzia. Il tutto con evidente compromissione della libera circolazione dei beni in questione.

In considerazione dei motivi che spingono a risolvere gli atti di donazione occorre domandarsi quali effetti fiscali tale operazione produce sia dal punto di vista delle imposte dirette che dal punto di vista delle imposte indirette.

Considerazioni in merito alle imposte indirette

Risoluzione 329/2007: un primo intervento

In materia di tassazione indiretta degli atti di risoluzione per mutuo consenso, un importante tassello viene posto con la R.M. n. 329/2007, laddove si afferma che, a tali atti, va applicata l'imposta di registro in misura proporzionale (art. 28, c. 2, del DPR 131/1986).

La fattispecie esaminata nella risoluzione è quella di un **atto di risoluzione tra l'originario donante e gli eredi del donatario**.

E' necessario tuttavia verificare preliminarmente se la facoltà negoziale di risolvere un contratto per mutuo consenso sia trasmissibile agli eredi che, nella loro qualità, sarebbero legittimati ad esercitare la predetta facoltà determinando l'estinzione della precedente donazione e la retrocessione degli immobili all'originario donante, ovvero se detta facoltà non sia trasmissibile in quanto estinta con la morte del donatario.

Nel primo caso l'atto di risoluzione sarebbe assoggettato all'imposta di registro in misura proporzionale, ai sensi dell'articolo 28, co. 2, DPR 26 aprile 1986, n. 131 (v. Cass. 13 febbraio 1998, n. 5075; Cass. 7 marzo 1997, n. 2040; Cass. 20 dicembre 1988, n. 6959).

Viceversa, qualora si ritenesse che la facoltà di risolvere il contratto di donazione non possa essere esercitata dagli eredi del donatario, l'atto di risoluzione per mutuo consenso rileverebbe quale autonomo atto di trasferimento a titolo gratuito dell'immobile da parte degli eredi del donatario in favore dell'originario donante.

In tal caso il predetto atto verrebbe assoggettato all'imposta sulle successioni e donazioni, con applicazione delle aliquote previste e delle franchigie eventualmente spettanti ai sensi dell'articolo 2, co. 49, D.L. n. 262/2006.

Quanto sopra precisato, **si ritiene che la facoltà di risolvere** il contratto di donazione perfezionatosi tra donante e donatario **non sia trasmissibile *mortis causa* agli eredi.**

Il negozio di donazione che si intende risolvere ha già prodotto tutti i suoi effetti giuridici al momento dell'accettazione del donatario nei modi di legge.

Conseguentemente, il trasferimento *mortis causa* agli eredi del donatario concerne la titolarità del diritto di proprietà degli immobili originariamente donati al *de cuius* e non anche la facoltà negoziale di risolvere consensualmente il predetto contratto di donazione.

La facoltà in parola non può considerarsi un bene o un diritto e nemmeno un rapporto giuridico patrimoniale, come tali suscettibili di essere trasmessi agli eredi. Infatti, **la titolarità di tale facoltà compete, in modo esclusivo, al donatario**, quale espressione della sua autonomia contrattuale e si è estinta con la morte del medesimo.

Pertanto, ai fini dell'applicazione delle imposte indirette, **l'atto di risoluzione consensuale** in questione è da considerarsi un **autonomo negozio** dispositivo mediante il quale gli eredi del donatario trasferiscono a titolo gratuito al donante l'immobile oggetto della pregressa donazione.

In base alle precedenti argomentazioni deve ritenersi che l'atto che si intende stipulare vada assoggettato **all'imposta sulle successioni e donazioni**, nonché alle imposte ipotecaria e catastale dovute **in misura proporzionale.**

Risoluzione n. 20/2014: il chiarimento atteso

La R.M. n. 20/2014 ritorna sull'argomento esaminando **un caso più specifico** e cioè la risoluzione dell'atto di donazione di immobili per mutuo consenso **senza previsione di alcun corrispettivo**.

In proposito, è stato sostenuto che tale atto debba essere ricondotto nell'ambito dell'imposta sulle successioni e donazioni. L'atto di risoluzione, per il quale non viene previsto un corrispettivo, configurerebbe, infatti, un atto a titolo gratuito e dovrebbe, pertanto, essere assoggettato alla disciplina prevista dal legislatore per tali atti.

In via preliminare occorre ricordare, che l'articolo 1372 C.C. stabilisce, al comma 1, che

“Il contratto ha forza di legge tra le parti. Non può essere sciolto che per mutuo consenso o per cause ammesse dalle legge ...”.

La richiamata disposizione riconosce, dunque, alle parti del contratto, la possibilità di sciogliere, di comune accordo, il contratto concluso.

L'articolo 1321 C.C. definisce il contratto come *“l'accordo di due o più parti per costituire regolare o estinguere tra loro un rapporto giuridico patrimoniale”*.

Dall'esame delle richiamate disposizioni, si desume l'ammissibilità del negozio risolutorio convenzionale, che viene concluso dalle parti al fine di estinguere un precedente rapporto giuridico patrimoniale ed eliminarne gli effetti giuridici prodotti.

La Corte di **Cassazione**, con sentenza **6 ottobre 2011, n. 20445**, ha avuto modo di chiarire, con riferimento ad una risoluzione per “mutuo consenso” di un contratto di compravendita, che

“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”.

Tale contratto, chiarisce la Suprema Corte, esplica un effetto ripristinatorio:

“non essendo dato ...riscontrare impedimenti ad un accordo risolutorio con effetto retroattivo di un contratto ad efficacia reale”.

Tali principi trovano conferma anche nella sentenza della Corte di Cassazione 31 ottobre 2012, n. 18844.

Nota bene

Il **contratto di risoluzione** per “mutuo consenso” 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.

RISOLUZIONE DONAZIONE MUTUO CONSENSO



ATTO AUTONOMO AD EFFICACIA RETROATTIVA

Passando ora agli aspetti fiscali appare utile precisare che **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.

Per quanto concerne la tassazione da applicare al negozio risolutorio, fermo restando il principio sancito dall’articolo 20 del TUR, secondo cui l’imposta di registro deve essere applicata in considerazione degli effetti giuridici prodotti dagli atti presentati per la registrazione, si ritiene che, in relazione all’atto di risoluzione,

trovino applicazione, le previsioni recate dall'articolo 28 del TUR che detta la disciplina prevista, ai fini dell'imposta di registro, per la risoluzione dei contratti. Si precisa che le disposizioni previste dall'articolo 28 del TUR trovano applicazione anche con riferimento agli atti di risoluzione per 'mutuo consenso', senza previsione di corrispettivo, di atti di donazione, oggetto delle istanze di consulenza in esame.

Si rammenta, infatti, che l'articolo 28 del TUR individua, al comma 1, i casi in cui per la risoluzione del contratto può essere applicata, in presenza di particolari presupposti, l'imposta fissa di registro (clausola risolutiva espressa ovvero risoluzione stipulata nel secondo giorno non festivo successivo alla conclusione del contratto), fermo restando che sul corrispettivo previsto per la risoluzione deve essere applicata l'imposta di registro proporzionale.

Il comma 2 dell'articolo 28 stabilisce, inoltre, che

“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”.

Nel caso di risoluzione per mutuo consenso di un precedente atto di donazione avente per oggetto un bene immobile, senza previsione di un corrispettivo, le parti si obbligano, in linea generale, alla sola restituzione del bene immobile.

Tenuto conto dell'effetto eliminativo che esplica l'atto di risoluzione, 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.**

Nota bene

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.

la maggior parte del periodo intercorso fra l'acquisto, la costruzione e la cessione dell'immobile.

Pertanto, **determinare il momento dal quale decorrono gli effetti del “mutuo consenso”** ha una diretta incidenza sul momento in cui si considera acquisito l'immobile e, di conseguenza, sul calcolo del quinquennio di possesso trascorso il quale la plusvalenza immobiliare non è più soggetta a tassazione.

Inoltre, la decorrenza degli effetti del mutuo consenso assume rilievo anche con riguardo alla quantificazione della plusvalenza in commento.

L'articolo 68, co. 1, TUIR, infatti, stabilisce come principio generale che la plusvalenza è costituita dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo d'imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo.

Il secondo periodo della disposizione in commento specifica, tuttavia, che **nell'ipotesi in cui gli immobili in oggetto siano acquisiti per donazione si assume come costo di acquisto quello sostenuto dal donante.**

La risoluzione di una donazione è un negozio risolutorio e ripristinatorio, quindi con effetti retroattivi, vale a dire che il donante è ripristinato nella proprietà e nel possesso del bene donato con decorrenza dell'atto di donazione ex tunc.

Pertanto **il periodo dei cinque anni** rilevante, ai fini della tassazione della plusvalenza di cui all'articolo 67, co. 1, lett. b), TUIR, **deve essere determinato a partire dalla data di acquisto dell'immobile da parte dell'originario donante.**

RISOLUZIONE PER "MUTUO CONSENSO" DI ATTO DI DONAZIONE IMMOBILIARE



Risoluzione n. 20/E/2014



Riflessi sull'imposizione diretta



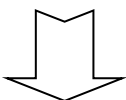
La risoluzione di una donazione è un **negozio risolutorio e ripristinatorio** ed ha effetti retroattivi

Il periodo dei 5 anni di possesso ai fini dell'assoggettabilità a tassazione della plusvalenza da cessione ex art. 67, co. 1, lett. b) TUIR viene 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'articolo 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**.

L'atto con il quale le parti, senza pattuire alcun corrispettivo, sciogliono concordemente una donazione tra di esse precedentemente intervenuta sconta le sole **imposte ipotecarie e catastali nella misura fissa di euro 200,00**.

**RISOLUZIONE DONAZIONE IMMOBILE PER MUTUO
CONSENSO SENZA CORRISPETTIVO**



REGISTRO E IPO-CASTALI FISSE € 200

IMPOSTA DONAZIONI/SUCCESSIONI: NO

AI FINI DELLE DIRETTE



**5 ANNI A DECORRERE DALLA
DATA DI ACQUISTO DEL
DONANTE**

**PLUS = CORRISPETTIVO –
COSTO DONANTE**

28 novembre 2014
Fabio Balestra