

LA DECISIONE DELLA CASSAZIONE

16 marzo 2015 ore 06:00

Mutuo dissenso: registro proporzionale per "cancellare" la cessione del ramo d'azienda

di **Stefano Loconte - Professore a contratto di Diritto Tributario e Diritto dei Trust, Università degli Studi LUM "Jean Monnet" di Casamassima, Avvocato Daria Pastorizia - Avvocato, Loconte & Partners**

L'atto di mutuo dissenso, finalizzato alla risoluzione di un precedente contratto di cessione di ramo di azienda, deve essere assoggettato all'imposta di registro in misura proporzionale. Così si esprime la Corte di Cassazione che, con l'ordinanza n. 4134/2015, segna un importante cambio di rotta rispetto ai più recenti orientamenti di prassi e giurisprudenza, tornando a far discutere su un tema molto dibattuto: il trattamento fiscale degli atti di mutuo dissenso. Alle Sezioni Unite il compito di dirimere ogni ulteriore contrasto.

L'ordinanza n. 4134 della Corte di Cassazione, depositata lo scorso 2 marzo 2015, torna a far discutere su un tema recentemente molto dibattuto e che continua a generare orientamenti contrastanti sia in giurisprudenza che nella prassi: il **trattamento fiscale degli atti di mutuo dissenso**.

L'ordinanza in commento, in particolare, statuisce in merito all'imposizione indiretta di una scrittura privata autenticata di mutuo consenso per la **risoluzione** di un contratto registrato di **cessione di ramo di azienda** nel quale non risultavano espresse clausole o condizioni risolutive di alcun genere.

Nel primo e secondo grado di giudizio il Collegio tributario barese si era espresso in termini favorevoli alla società contribuente che aveva chiesto l'annullamento del silenzio-rifiuto manifestato dall'Amministrazione finanziaria all'istanza di rimborso della tassa di registro corrisposta, in forza di un avviso di liquidazione, sulla registrazione dell'atto di mutuo dissenso. Aderendo alla tesi difensiva del contribuente, le Commissioni Tributarie del capoluogo pugliese avevano rilevato che nell'atto di risoluzione convenzionale in esame non poteva configurarsi un trasferimento di ricchezza e, pertanto, tale pattuizione non assumeva rilievo ai fini dell'imposta proporzionale di registro. Contrariamente a quanto ipotizzato dall'Agenzia delle Entrate, infatti, non si assisterebbe ad alcuna "retrocessione" del bene né ad alcun corrispettivo per la risoluzione del contratto, bensì alla semplice volontà delle parti di ripristinare l'originario assetto patrimoniale, "cancellando" gli effetti della precedente pattuizione avente effetti traslativi.

L'orientamento dei Giudici di merito, a ben vedere, si attesta in **conformità** con quello espresso dalla **dottrina** e dalla **giurisprudenza di legittimità** che riconduce all'atto di mutuo dissenso meri effetti "estintivi" del contratto e ripristinatori della situazione *ex ante* (cfr., Cass. n. 18844/2012 e n. 20445/2011).

Dello stesso tenore è anche la più recente **prassi** dell'Amministrazione Finanziaria che sul tema si è pronunciata anche al fine di individuare la corretta imposizione indiretta degli atti di mutuo dissenso. L'Agenzia delle Entrate, invero, modificando il proprio precedente indirizzo, con la **risoluzione n. 20E del 14 febbraio 2014** ha concluso che la risoluzione per mutuo consenso di un atto di donazione, ove non preveda un corrispettivo, è soggetta ad imposizione in misura fissa, sia dal punto di vista dell'imposta di registro, sia delle imposte ipotecaria e catastale. Solo in previsione di un corrispettivo l'Agenzia ha ritenuto applicabile al mutuo dissenso l'imposta proporzionale di registro.

Nel medesimo solco interpretativo si collocano numerose pronunce di merito che, sia in tema di

donazione che di compravendita immobiliare, configurano civilisticamente l'atto di mutuo dissenso come un negozio risolutorio e ripristinatorio della precedente situazione, avente effetti retroattivi. Non realizzandosi alcuna "retrocessione" del bene, quindi, l'atto deve intendersi fiscalmente assoggettato ad imposta di registro in misura fissa (cfr. CTR Firenze n. 2145/1/14 e CTR Potenza, n. 4/2/2009).

Nonostante i solidi arresti giurisprudenziali e di prassi, per la riforma della sentenza pronunciata dalla CTR di Bari l'Ufficio ha affidato al proprio ricorso per Cassazione un unico motivo di gravame: l'Agenzia ha censurato la pronuncia di appello sostenendo che lo scioglimento del rapporto contrattuale a seguito di mutuo dissenso realizza la "ritrattazione bilaterale del contratto" e si esplicita nella conclusione di un nuovo negozio da assoggettare a tassazione secondo il disposto del secondo comma dell'art. 28, D.P.R. n. 131/1986.

Cassando con rinvio, la Suprema Corte ha accolto in camera di consiglio le doglianze dell'Ufficio, contraddicendo così la tesi civilistica che rinviene solo effetti "eliminatori" nel mutuo dissenso. I Giudici di Piazza Cavour hanno sostenuto che il **patto di mutuo dissenso** con il quale viene retrocessa la proprietà e la disponibilità del ramo di azienda già oggetto di trasferimento deve qualificarsi come "**nuovo**" **contratto, di natura solutoria e liberatoria**, con contenuto uguale e contrario a quello originario e avente efficacia *ex nunc*. Questa tipologia di negozio giuridico, secondo la Suprema Corte, deve annoverarsi tra le fattispecie contemplate dal citato art. 28 e, perciò, deve essere **autonomamente tassato** in misura proporzionale ai fini dell'imposta di registro.

L'ordinanza in commento, tuttavia, non è immune da criticità, non solo perché si attesta in netta contrapposizione con le più recenti pronunce, ma anche per le fonti giurisprudenziali alle quali la Corte fa rinvio per sostenere le proprie conclusioni. Il Supremo Collegio, infatti, richiama sentenze di legittimità vetuste e superate (v., Cass. n. 18859/2008; Cass. n. 17503/2005; Cass. n. 4906/1998; Cass. n. 7270/1997) nonché una pronuncia (della quale peraltro non fornisce gli estremi) che appare inconferente alla fattispecie in esame, poiché attinente al mutuo dissenso di un atto di vendita con riserva della proprietà e relativa alla previgente disciplina dell'imposta di registro.

Da ultimo, non deve trascurarsi come l'ordinanza in commento si staglia in deciso contrasto con i risultati dello studio n. 142-2014T approvato nella seduta dello scorso 30 gennaio 2015 dal Consiglio Nazionale del Notariato. Questo, interrogatosi sui profili tributari dell'atto di mutuo dissenso, ha recentemente concluso che tale pattuizione, finalizzata al ripristino della situazione giuridica precedente alla conclusione del primo contratto mediante la produzione di un effetto giuridico di tipo eliminativo-risolutorio, sconta l'**imposta di registro in misura fissa** e che, in mancanza di effetti traslativi, comporta l'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali nella misura di 200 euro.

Sebbene l'arresto della Corte di Cassazione, espresso nell'ordinanza in rassegna, segni un importante cambio di rotta rispetto alle più recenti pronunce di prassi e giurisprudenza, è verosimile ritenere che l'imposizione indiretta degli atti di mutuo dissenso continuerà a fornire elementi di discussione, restando alle Sezioni Unite il compito di dirimere ogni ulteriore contrasto.

Copyright © - Riproduzione riservata