

* * * * *

IL MUTUO DISSENSO E IL SUO PROFILO FISCALE (Registrazione a Tassa Fissa)

* * * * *

Dott. CASINO Michele Arcangelo

5 aprile 2016

* * * * *

Questo articolo rappresenta una rielaborazione sintetica del nostro più ampio e recente studio intitolato "La S.C. sulla tassazione del mutuo dissenso di una compravendita immobiliare", pubblicato sulla Rivista "NOTARIATO" n.1/2016, Pag. 67 ss., IPSOA; ove più puntuali riferimenti di Dottrina e di Giurisprudenza)

© Copyright - Dott. CASINO Michele Arcangelo.

Tutti i diritti sono riservati.

Le citazioni sono consentite se menzionano la fonte (titolo dell'opera e nome dell'autore).

Con l'ordinanza n.4134 del 2 marzo 2015, la Cassazione ha deciso che il mutuo dissenso di un contratto ad effetti reali costituisce un nuovo contratto, con contenuto uguale e contrario a quello originario, per cui esso comporta retrocessione da tassare con imposta proporzionale ex art.28, comma 2^a, del D.P.R. 26 aprile 1986 n.131 (Testo Unico di Registro).

Tale sentenza con il suo devastante impatto sul concreto utilizzo della figura del "mutuo dissenso" (è noto infatti che la fortuna di un negozio giuridico dipende in sommo grado dal trattamento tributario cui è sottoposto) e però, a nostro avviso, frutto di un abbaglio ricostruttivo della predetta fattispecie negoziale, dovuto ad una non meditata, illogica ed arbitraria interpretazione dell'art.28 del Testo Unico di Registro, come dimostreremo qui in appresso.

La figura del "mutuo dissenso" ha formato oggetto di vivace dibattito in dottrina e di contrastanti interventi giurisprudenziali, sia in campo civilistico, sia in campo tributario.

Anche la Cassazione ha avuto modo di affrontare varie volte la questione della natura giuridica e degli effetti di tale figura e nel 2011, superando un vecchio orientamento dello stesso Organo giudicante (secondo cui il mutuo dissenso fosse da qualificarsi come un "contrarius actus"), ha emesso una elaborata ed incisiva sentenza (CASS. 6-10-2011 n. 20445) così massimata:

"Il mutuo dissenso costituisce un atto di risoluzione convenzionale (o un accordo risolutorio), espressione della 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".

Di poi anche la stessa Agenzia delle Entrate, rivedendo e abbandonando un suo tralatizio orientamento, ha emanato la Risoluzione n. 20/E del 14 febbraio 2014, esaminando il caso di un mutuo dissenso di una donazione avente ad oggetto diritti immobiliari. Ebbene, con tale Risoluzione l'Agenzia ha testualmente affermato: "Si ritiene che la risoluzione di una donazione sia 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 ex tunc".

In altro punto precedente dello stesso documento di prassi si afferma testualmente: "Nel caso di risoluzione per mutuo dissenso di un precedente atto di donazione avente ad 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 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. Premesso quanto sopra, [...] 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 [...] ad imposta in misura fissa".

Ad avvalorare la correttezza di tale tassazione (imposte fisse), valgano le seguenti nostre argomentazioni di stampo tributario, oltre che civilistico.

La fattispecie del mutuo dissenso è espressamente prevista dall'art. 1372 c.c. e si configura come tipico accordo bilaterale, con cui le Parti sciolgono un precedente contratto da esse stipulato, privandolo della sua impegnatività, della sua forza vincolativa, ossia della sua "forza di legge" (per usare l'espressione utilizzata nello stesso art. 1372 c.c.).

Trattasi di una revoca bilaterale dell'originario negozio giuridico, che comporta la sua rimozione e risoluzione, con effetto naturalmente retroattivo fra le Parti. Tale è la ricostruzione operata dalla più recente, autorevole e dominante Dottrina (cfr. LUMINOSO, CAPOZZI, BIANCA, GALGANO, FRANZONI, ALCARO), fatta propria anche dalla Cassazione (Cass. 6.10.2011 n. 20445, Cass. 31.10.2012 n.18844 e fatta anche propria dalla Agenzia delle Entrate (giusta precitata Risoluzione n. 20/E del 14-2-2014).

Per il trattamento fiscale del mutuo dissenso, occorre ovviamente esaminare quanto dispone al riguardo il vigente Testo Unico di Registro (DPR.26.4.1986, n.131).

Ebbene, si constata che il TUR non contiene alcun articolo che disciplini specificatamente la figura del mutuo dissenso. Vi sono però alcune significative disposizioni normative. Alludiamo all'art. 28, all'art. 8 lettera "e" della Tariffa Parte Prima allegata al TUR, e all'art. 20.

L'art. 28 è rubricato "Risoluzione del contratto", e nel suo ambito sono riconducibili tutte le fattispecie risolutive: risoluzioni per il verificarsi di clausola risolutiva

espressa o da condizione risolutiva, risoluzioni per inadempimento, per impossibilità sopravvenuta, per eccessiva onerosità, per inutile decorso del termine essenziale o di quello indicato nella diffida ad adempiere, nonché le risoluzioni per mutuo dissenso.

E' noto che il termine "risoluzione del contratto" indica il fenomeno giuridico tramite cui si perviene allo scioglimento del contratto. E' evidente che, in sede di risoluzione contrattuale, non si manifesta, nè viene in considerazione la cd. capacità contributiva dei contraenti; conseguentemente l'atto portante lo scioglimento del contratto deve qualificarsi fiscalmente come "atto non avente ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale". Al riguardo si fa presente che l'Agenzia delle Entrate (Circolare n.11/E del 29.5.2013, paragrafo 1.6.1) ha definito come tali tutti gli atti che non concretizzano un indice di capacità contributiva. Ne consegue che la tassazione del negozio risolutorio con imposta proporzionale si porrebbe in insanabile contrasto con il principio della capacità contributiva fissato nell'art.53 della Costituzione, secondo cui tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.

Pertanto il contratto di mutuo dissenso di un qualsivoglia contratto (obbligatorio, o ad effetti reali) deve essere tassato esclusivamente con l'imposta in misura fissa, ai sensi dell'art. 11 Tariffa Parte Prima allegata al TUR.

Tale conclusione viene avvalorata dall'art. 8 lettera "e" della predetta Tariffa Parte Prima, che invero prevede la debenza della imposta fissa per tutti gli atti della Autorità Giudiziaria che dichiarino la invalidità o la risoluzione di un contratto, ancorchè portanti la restituzione di danaro o di beni. Vero è che detto articolo si riferisce ad atti della Autorità Giudiziaria, ma, stante il principio costituzionale per cui casi uguali devono essere trattati in modo uguale, non si vede perchè mai la risoluzione giudiziale sconta l'imposta fissa, mentre la risoluzione negoziale debba scontare l'imposta proporzionale.

Nè queste considerazioni attinenti ai "principi generali" del diritto tributario sono contraddette dal testo dell'art. 28 TUR.

Invero, l'art. 28 TUR si compone di due commi.

- Il primo comma recita: "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".

- Il secondo comma recita: "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".

Ebbene, nei casi previsti dal 1^ comma è dovuta l'imposta fissa per la risoluzione, precisandosi però che, ove mai fosse stato previsto un corrispettivo per la risoluzione, è dovuta - aggiuntivamente - l'imposta proporzionale nella misura dello 0,50% o del 3%.

Nel 2^ comma viene parimenti detto che, se è stato previsto un corrispettivo per la risoluzione, a tale corrispettivo si applica l'imposta proporzionale.

La Circolare Ministeriale di accompagnamento al TUR 1986 (Circ. 10 giugno 1986, n.37) ebbe a precisare che il corrispettivo pattuito per la risoluzione costituisce una nuova e distinta autonoma obbligazione derivante dallo stesso atto di risoluzione e che quindi la dazione di quel corrispettivo va tassata in aggiunta alla tassazione del mutuo dissenso.

Esaminando il testo dell'art.28, comma 2^, si nota in modo incontrovertibile che il Legislatore utilizza la locuzione "imposta proporzionale" solo con riferimento all'eventuale corrispettivo fissato per la risoluzione, mentre per quanto riguarda il negozio risolutorio si astiene dal fissare il tipo di imposta dovuta, limitandosi a dire che l'imposta (vi manca qualsiasi sua qualificazione!) è dovuta per le prestazioni "derivanti dalla risoluzione". Dunque il mutuo dissenso va tassato non già in relazione alle prestazioni del contratto risolto, bensì in relazione alle prestazioni derivanti dal negozio risolutorio.

Il Legislatore insomma non stabilisce il "tipo di imposta" da applicare, ma si limita a fissare "il criterio di applicazione" dell'imposta. Manca nel 2^ comma dell'art. 28 qualsiasi accenno alla debenza di imposta proporzionale per il negozio risolutorio; nè vi sono impiegati parole e termini che alludano al contenuto del contratto risolto, o termini che alludano alla tassabilità di una vicenda uguale e contraria a quella che formò oggetto del contratto risolto, o termini che prefigurino l'effetto di ritrasferimento del bene oggetto del precedente contratto. Insomma, nel testo del 2^ comma dell'art. 28 non vi è alcun dato che ci porti a qualificare il mutuo dissenso come un nuovo contratto di natura solutoria, con contenuto uguale e contrario a quello del contratto originario e con efficacia ex

nunc.

L'art. 28, comma 2^a, dispone semplicemente che il mutuo dissenso va tassato in relazione alle prestazioni derivanti dalla risoluzione.

L'art. 28 non specifica quali siano queste prestazioni, nè quale sia l'imposta dovuta. Ergo, mancando una norma ad hoc, deve necessariamente far riferimento al disposto dell'art. 20 TUR: l'imposta va applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti dell'atto presentato alla registrazione. Ebbene, abbiamo già evidenziato che il mutuo dissenso ha la natura e gli effetti di un atto estintivo, mirando esso esclusivamente allo scioglimento del contratto in oggetto. Ad es., col mutuo consenso di una compravendita immobiliare, le Parti non vogliono porre in essere una "seconda" compravendita, ma vogliono distruggere e vanificare la primitiva contrattazione, talchè il trasferimento dell'immobile (dal venditore all'acquirente) rimane come giammai operato. Il bene immobile non viene riacquistato dall'originario proprietario, ma viene a lui restituito. Il che si verifica in forza del meccanismo retroattivo della risoluzione, come prefigurato - fra l'altro - nell'art. 1458 c.c. (risoluzione del contratto per inadempimento), nell'art. 1360 c.c. (retroattività della condizione), nell'art. 1399 c.c. (risoluzione del contratto concluso da falsus procurator). Ordunque, in forza del meccanismo risolutorio, il contratto risolto deve considerarsi come mai fosse stato concluso (*tamquam non esset*), per cui i contraenti recuperano automaticamente il pregresso ed originario equilibrio patrimoniale fra di essi esistente, nel senso che l'alienante perde la qualifica di alienante e continua ad essere considerato titolare del bene venduto come se mai fosse stata conclusa la vendita.

Invero il mutuo dissenso causa lo scioglimento del precedente contratto e quindi produce la liberazione definitiva dei contraenti dalle proprie obbligazioni e comporta il diritto e correlativo obbligo alla restituzione di quanto prestato. Il mutuo dissenso, resolvendo ab ovo l'originario contratto, elimina la fonte delle reciproche obbligazioni e comporta conseguentemente la caducazione degli effetti già verificatisi, ivi compreso l'effetto traslativo. Non vi è ritrasferimento dei beni a suo tempo alienati, bensì caducazione dell'effetto traslativo già verificatosi, con conseguente obbligo di restituzione di quanto prestato.

Affermare che il mutuo dissenso comporta la risoluzione retroattiva del contratto significa - come incisivamente spiega il BIANCA (C.M.Bianca: Diritto Civile. Il Contratto, Milano, Ed.2000, p.733) che tra le Parti gli effetti giuridici già realizzati si cancellano con l'obbligo di restituire le prestazioni ricevute e più in generale con

l'obbligo di reintegrare la situazione anteriore; obbligo che sorge con automatico carattere di reciprocità a carico di entrambi i contraenti.

Siffatto orientamento è stato avallato dalla Suprema Corte (Cass. 6.10.2011 n.20445; Cass. 31.10.2012 n.18844), secondo cui la risoluzione convenzionale integra un contratto autonomo, con effetti estintivi, retroattivi e ripristinatori.

Peraltro, anche l'Agenzia delle Entrate, con la precitata Risoluzione n.20/E del 14.2.2014, ha fatto propria questa configurazione del mutuo dissenso, affermando testualmente che "nel caso di risoluzione per mutuo consenso di un precedente atto di donazione avente ad oggetto un bene immobile, senza previsione di un corrispettivo, le parti si obbligano, in via generale, alla sola restituzione del bene immobile. Tenuto conto dell'effetto eliminativo, [...] si ritiene che tale fattispecie non integra il presupposto per l'applicazione della disciplina prevista per i trasferimenti immobiliari."

Insomma dal mutuo dissenso si origina solo l'obbligo della riconsegna dell'immobile all'originario proprietario.

La stessa Circolare, peraltro, poco innanzi aveva affermato che il mutuo dissenso viene concluso con il fine di estinguere gli effetti di un precedente contratto, qualunque sia la causa di quest'ultimo.

A tale stregua, risulta di nessun pregio la tesi avanzata di recente da alcuni Uffici periferici dell'Agenzia delle Entrate, secondo cui la Risoluzione n.20/E vale solo per il mutuo dissenso di un precedente atto di donazione, dato che tale era la fattispecie sottoposta alla attenzione della Agenzia.

Senonchè è contro ogni logica pensare che nel mutuo dissenso di una donazione immobiliare si assiste solo al fatto della restituzione dell'immobile, mentre nel mutuo dissenso di una vendita immobiliare si assiste al ritrasferimento dell'immobile. Nel primo caso vi è la riconsegna, nel secondo caso vi sarebbe l'effetto traslativo della retrocessione. Il che è assurdo sul piano logico e giuridico, stante che l'effetto eliminativo e restitutorio è identico in entrambe le fattispecie.

Peraltro, civilisticamente, l'art. 2655 c.c., ultimo comma, prevede per la risoluzione di un contratto ad effetti reali la formalità pubblicitaria della annotazione, e non già quella della trascrizione, formalità quest'ultima che è inderogabilmente necessaria per ogni negozio traslativo, ai sensi dell'art. 2643 c.c..

Ergo, secondo il codice civile, il mutuo dissenso non ha effetti traslativi.

Nè il Legislatore Tributario ha fissato - nell'art.28 TUR - una sua peculiare conformazione derogatoria al riguardo; pertanto, la figura del mutuo dissenso (la

sua natura, i suoi effetti) così come conformata civilisticamente deve valere anche in campo tributario. La Dottrina tributaria (cfr. D'AMATI, URICCHIO, FALSITTA, RUSSO) invero insegna che, ove la norma tributaria faccia riferimento ad un istituto civilistico e non adotti al riguardo una sua peculiare configurazione del detto istituto, si deve ritenere che la norma tributaria recepisca in toto la definizione, la natura e gli effetti di tale istituto come fissati nel Codice Civile.

Tanto esposto, non si può omettere di rilevare che la precitata Cassazione, Sez. VI, con Ordinanza del 2.3.2015 n.4134 (di cui tratteremo più ampiamente in appresso) e, sulla sua scia, taluni Uffici periferici dell'Agenzia ritengono invece che il mutuo dissenso costituisca un nuovo contratto, con contenuto uguale e contrario a quello originario e che quindi il mutuo dissenso di una compravendita immobiliare comporti sempre retrocessione, ai sensi dell'art. 28, secondo comma, TUR.

La precitata Ordinanza e i precitati Uffici invero ritengono che l'imposta fissa sia prevista solo per le ipotesi ricadenti nel primo comma del detto articolo, ossia solo se la risoluzione dipenda da clausola o da condizione risolutiva espressa contenuta nel contratto stesso ovvero se stipulata entro il secondo giorno successivo a quello in cui è stato concluso il contratto; di conseguenza, con indebita (e quindi falsa) deduzione "a contrario", reputano che, ove non ricorra nessuna delle due suddette ipotesi previste nel 1^a comma, è dovuta l'imposta proporzionale.

Senonchè tale lettura dell'art.28 TUR è del tutto incongrua rispetto al dettato normativo. La tesi succitata sarebbe esatta se il secondo comma dell'art.28 disponesse che in ogni altra ipotesi è dovuta l'imposta proporzionale.

Ma l'art. 28 secondo comma non dice così, dice ben altro. Esaminando il testo dell'art. 28, comma 2^a, si nota in modo incontrovertibile che il legislatore utilizza i termini "imposta proporzionale" solo con riferimento all'eventuale corrispettivo fissato per la risoluzione, mentre per quanto riguarda il negozio risolutorio si astiene dal fissare il tipo di imposta, limitandosi a disporre che l'imposta (vi manca qualsiasi qualificazione!!) è dovuta per le prestazioni "derivanti dalla risoluzione". Dunque il mutuo dissenso va tassato non già in relazione alle prestazioni del contratto risolto (come se il mutuo dissenso si sostanziasse in un contratto uguale e contrario a quello risolto), bensì in relazione alle prestazioni derivanti dal negozio risolutorio, in coerenza col fondamentale principio fissato nell'art.20 TUR; prestazioni che, avuto riguardo alla causa del negozio stesso, alla sua funzione economico-sociale, sono di natura restitutoria e ripristinatoria. Manca nel 2^a comma dell'art. 28 TUR un qualsiasi termine che

faccia riferimento al contenuto dell'atto risolto e/o che faccia riferimento alla debenza di imposta proporzionale, manca qualsiasi indice normativo che prefiguri l'effetto traslativo rispetto al bene che formò oggetto del contratto risolto. Orbene, poichè il mutuo dissenso mira allo scioglimento del contratto (e non già a porre in essere una operazione uguale e contraria a quella che formò oggetto del contratto risolto) e poichè lo scioglimento non esprime capacità contributiva dei contraenti, il negozio risolutorio va tassato solo ed esclusivamente con imposta fissa, ai sensi dell'art. 11 Tariffa Parte Prima TUR.

Ovviamente la imposta fissa si applica solo per le prestazioni "necessariamente conseguenti" al mutuo dissenso. E così, nel caso di mutuo dissenso di una compravendita immobiliare, l'imposta fissa si riferisce alla restituzione del bene immobile e alla restituzione del prezzo a suo tempo erogato.

Ma accanto a queste prestazioni "necessariamente conseguenti", ve ne possono essere altre. Le Parti possono accordarsi per regolamentare le modalità tramite cui l'originario alienante deve conseguire l'immobile: ad es. fissare una consegna differita, stipulare un comodato o una locazione; convenire un corrispettivo per il pregresso godimento; convenire il rimborso di migliorie apportate; accordarsi sulle spese per riportare l'immobile allo status quo ante. Insomma è normale che , in occasione della stipula del negozio risolutorio, le Parti stabiliscano pattuizioni ulteriori rispetto a quelle che sono la necessaria conseguenza del mutuo dissenso , convenendo la debenza di altre prestazioni aventi contenuto patrimoniale. Ebbene, tutte queste prestazioni vanno fiscalmente considerate ai sensi dell'art. 28 TUR, secondo comma.

Si deve rilevare che la disciplina fissata nei due commi dell'art. 28 non è la stessa. Nel primo comma, per il mutuo dissenso è dovuta sempre l'imposta fissa, ed eventualmente l'imposta proporzionale per l'eventuale corrispettivo, mentre sono considerate intassabili le eventuali prestazioni innanzi ipotizzate. Nel secondo comma, invece, si dispone che l'imposta è dovuta per tutte quante le prestazioni - nessuna esclusa - derivanti dalla risoluzione, ed eventualmente l'imposta proporzionale per l'eventuale corrispettivo della risoluzione.

In conclusione, questa pare a noi la corretta lettura dell'art. 28 TUR. Il dettato normativo è chiaro. L'art. 12 delle Preleggi impone di attenersi alla lettera della legge e di non procedere ad interpretazione integrative o correttive quando il testo di legge, grammaticalmente e letteralmente , esprime un senso precettivo plausibile e coerente col sistema.

Orbene noi abbiamo rilevato che è chiaro e palese sia il senso delle parole utilizzate dal Legislatore, sia la loro connessione, sia anche la coerenza sistematica del dettato dell'art.28 TUR, e ne abbiamo evidenziato il suo stretto collegamento sia con il principio fissato nell'art. 20 TUR (l'imposta va applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione), sia con il principio della capacità contributiva fissato nell'art. 53 Cost., sia con la disciplina fissata all'art. 8 - lettera "e" - della Tariffa Parte Prima allegata al TUR.

Abbiamo già evidenziato che la Corte di Cassazione, di recente, con l'Ordinanza n. 4134 del 5.2.2015, ha ritenuto in senso contrario che il mutuo dissenso di un contratto traslativo sconta l'imposta proporzionale di registro, in quanto esso comporta la retrocessione della proprietà, con efficacia ex nunc. Insomma il mutuo dissenso costituirebbe il *contrarius actus* di antica memoria. L'Ordinanza al riguardo afferma di riportarsi alle precedenti decisioni di cui a Cass. 8859/2008, Cass. 17503/2005, Cass. 4906/1998 e Cass. 72701/1997.

Di contra, noi osserviamo in proposito che detta Ordinanza non tiene conto del fatto che, successivamente alle sentenze da essa citate, la stessa Suprema Corte, *melius re perpensa*, ha rifiutato la qualificazione del mutuo dissenso come *contrarius actu* e lo ha delineato quale contratto autonomo, dotato di una propria causa, con effetti estintivi e con efficacia retroattiva e ripristinatoria dell'originario assetto patrimoniale prima esistente fra gli stessi contraenti (cfr. Cass. 6.10.2011 n.20445 e Cass. 31.10.2012 n.18844).

Ebbene l'Ordinanza n.4134/2015 si limita a richiamare sentenze di legittimità vetuste e superate, senza nemmeno citare l'esistenza del nuovo orientamento espresso dalle menzionate successive sentenze del Supremo Collegio del 2011 e 2012 e senza addurre e proporre argomenti nuovi o diversi da quelli già esaminati e posti a base delle citate sentenze del 2011 e 2012. Sotto tale aspetto, l'Ordinanza è sommamente criticabile, in quanto i Giudici - ivi compresi quelli della Cassazione - per quanto liberi di non adeguarsi all'orientamento espresso da altri Giudici e anche di non seguire l'interpretazione proposta da precedenti sentenze della stessa Cassazione, hanno pur tuttavia l'obbligo (cfr. Cass. 3.12.1983 n.7248) di addurre ragioni congrue e convincenti a contrastare e a far venir meno l'attendibilità dell'indirizzo interpretativo rifiutato.

La detta Ordinanza decide che il negozio risolutorio debba essere assoggettato a tassazione secondo il disposto dell'art. 28, comma 2°, del TUR.

Nulla quaestio sul riferimento all'art. 28 TUR; ma la interpretazione che l'Ordinanza

fa di tale articolo è del tutto arbitraria, erronea ed illegittima.

Trattasi dell'interpretazione che noi abbiamo però qui innanzi dimostrato illogica, infedele, infondata ed arbitraria, in quanto travisa ed anzi violenta il dato normativo dell'art.28 TUR, attribuendo al testo un significato diverso ed anzi opposto a quello che appare chiaramente manifestato dal legislatore tramite le espressioni impiegate al riguardo.

Quel che conta è il testo di legge: la norma, il precetto giuridico con efficacia normativa discende dal testo. L'esegesi della norma deve essere sempre effettuata sulla base del testo legislativo, senza farsi condizionare da vedute dogmatiche personali dell'interprete. E' evidente che i Giudici dell'Ordinanza hanno inteso far proprio, in maniera acritica, l'antico assunto dottrinario (cfr. DEIANA) del mutuo dissenso come *contrarius actus*; assunto che la più recente Dottrina e Giurisprudenza hanno ormai contrastato sulla base di puntuali ed insuperabili argomentazioni civilistiche e di ordine tributario, argomentazioni che abbiamo qui innanzi esposto e che comportano il definitivo superamento ed abbandono di quell'antica corrente dottrinaria.

I Giudici dell'Ordinanza hanno sovrapposto al dato normativo schemi logico-concettuali precostituiti, sovvertendo in tal guisa i termini di un corretto rapporto fra Diritto positivo e Dogmatica; inversione metodologica che la moderna Dottrina ad unanimità stigmatizza e condanna., dal momento che - come il GALGANO insegna - il Diritto non conosce dogmi, i concetti giuridici si costruiscono dalle norme, non le norme a partire dai concetti o preconconcetti.

In conclusione, pare ragionevole affermare che la risoluzione convenzionale per mutuo dissenso concretizza un atto autonomo, dotato di autonoma causa, concluso con il fine di estinguere un precedente contratto, qualunque sia la causa di quest'ultimo e con effetti rispristinatori; ed inoltre che il mutuo dissenso non integra il presupposto per la applicazione della disciplina prevista per i trasferimenti immobiliari dall'art.1 della Tariffa Parte Prima allegata al TUR.

In definitiva, parlare di "retrocessione" come effetto del mutuo dissenso di un contratto ad effetti reali costituisce una affermazione erronea, illogica e contraddittoria, frutto di un abbaglio ricostruttivo di detta fattispecie negoziale, della sua natura e dei suoi effetti.

Ci auguriamo quindi che la Cassazione - Sezione Tributaria, riconsiderando la questione, possa prossimamente decidere che il mutuo dissenso merita di essere assoggettato ad imposta fissa di registro e non già all'imposta proporzionale, per le

prestazioni necessariamente conseguenti e caratterizzanti la figura del mutuo dissenso; ferma restando la tassazione di eventuali ulteriori prestazioni patrimoniali facenti parte del contenuto del negozio solutorio presentato alla registrazione.

(Ci fa piacere infine segnalare che, pur dopo l'Ordinanza della Cassazione n.4134 del 5.2.2015, l'assunto della tassazione in misura fissa per il mutuo dissenso di una compravendita immobiliare è stato affermato dalla CTP di Matera con Sent. n.371/01/15 del 24 giugno 2015, nonché dalla CTR Lombardia con Sent. n.4797/67 del 9 novembre 2015).

Dr. CASINO Michele Arcangelo