

Simulazione assoluta, decadenza agevolazioni prima casa e “mutuo dissenso”

Di Barbara Denora, 19 ottobre 2018

1 (Corte di Cassazione, Quinta Sezione tributaria, ordinanza 29 agosto 2018, n. 21312)

La fattispecie esaminata dalla Suprema Corte riguardava un caso di decadenza dalle agevolazioni prima casa concesse sull'atto di acquisto di un immobile; immobile che era stato poi donato dall'acquirente alla propria madre dopo solo due anni e, perciò, prima del decorso del termine di cinque anni dall'acquisto (nonché senza soddisfare la condizione del riacquisto di altro immobile entro un anno; cfr. nota II-bis, comma 4, dell'art. 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986). Sulla base di tale presupposto, l'ufficio aveva, pertanto, provveduto alla revoca delle agevolazioni prima casa e richiesto il versamento delle maggiori imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria.

In entrambi i gradi del giudizio di merito il contribuente aveva sostenuto l'illegittimità del recupero impositivo lamentando che *“l'immobile era stato donato solo simulatamente”*, come comprovato da *“una controdichiarazione”* avente efficacia *“risolutoria e retroattiva”*, sottoscritta dalle parti (ma dal testo della sentenza non emerge chiaramente quando tale controdichiarazione fosse stata sottoscritta: se lo stesso giorno dell'atto di donazione o dopo la notifica dell'atto impositivo, tramite apposito *“atto di risoluzione”* stipulato innanzi ad un notaio o, addirittura, entrambe le cose).

In ordine a tale peculiare fattispecie, il *decisum* dei giudici di legittimità lascia, per la verità, piuttosto perplessi.

In estrema sintesi, infatti, i giudici sembrano riconoscere, innanzitutto, come l'atto di donazione concluso dalle parti nel caso di specie rientri nell'ambito della simulazione – e, in particolare, della simulazione assoluta – e chiariscono che *“il negozio simulato ex art. 1414 c.c., non produce effetti tra le parti e, tuttavia, produce effetti nei confronti dei terzi in base all'art. 1415 c.c.”*.

In questa prospettiva, quindi, la Suprema Corte tiene a precisare come *“il negozio simulato, nel caso di specie la donazione trascritta ex art. 2643 c.c., sia opponibile all'Erario, in quanto terzo rispetto alla simulazione (vedi in tal senso Cass. Sez. 5, n. 1568/2014), sicché l'atto di donazione determina il venir meno di una condizione giustificativa del regime delle agevolazioni “prima casa”, ovvero che l'immobile non sia venduto o donato prima che siano trascorsi cinque anni dalla data di acquisto”*. Sulla base di tale presupposto, pertanto, la Cassazione riconosce la legittimità della ripresa a tassazione. E fin qui, *nulla quaestio*.

Il problema, però, è che i giudici si spingono oltre, dissertando sugli eventuali effetti prodotti, nel caso di specie, dalla c.d. *“controdichiarazione”* sottoscritta dalle parti e, in particolare, sulla sua presunta efficacia *“risolutoria e retroattiva”* degli effetti derivanti dall'atto di donazione. Precisamente, i giudici negano tale efficacia, *“atteso che l'effetto risolutorio attiene unicamente ai rapporti tra le parti e non già ai terzi, come si desume dall'art. 1373 c.c.”*. Inoltre, precisano che *“il mutuo dissenso può, a rigore, rappresentare una causa di risoluzione dei soli contratti ad effetti obbligatori”*, ad esclusione dei contratti ad effetti traslativi che esauriscono la loro

funzione “nel momento in cui viene prestato il consenso, sicché, con riferimento ad essi, può solo ipotizzarsi un contratto ad effetti opposti a quelli traslativi già prodotti e non il mutuo dissenso che, come causa risolutiva tipica del contratto, presuppone che il rapporto giuridico sussista e permanga in vigore”. A conforto di tale conclusione, infine, la Suprema Corte richiama espressamente alcuni precedenti che non sembrano propriamente pertinenti rispetto al *thema decidendum* e, precisamente, le sentenze n. 791 del 2015 e n. 5075 del 1998 che riguardano, entrambe, l’opertività del “mutuo dissenso” rispetto a contratti diversi da quelli simulati e, cioè, pienamente validi ed efficaci tra le parti.

Si tratta di un *obiter dictum* che, a ben guardare, desta più di una perplessità. La peculiarità del tema, quindi, sollecita qualche riflessione e, soprattutto, il punto che merita attenzione attiene proprio al richiamo (poco felice) al fenomeno del c.d. “mutuo dissenso”.

1. *In primis*, occorre verificare se il preteso “mutuo dissenso” possa operare – ed eventualmente in che modo – su di un atto di donazione che è pacificamente configurabile come negozio simulato, per di più, ascrivibile al fenomeno della simulazione assoluta e, quindi, rispetto ad un negozio giuridico che – sebbene non sia considerato, secondo l’opinione dominante, affetto da nullità – non è, per definizione, destinato a produrre effetti tra le parti (*ex art. 1414 Cod. Civ.*). Con tale negozio, infatti, i contraenti creano una realtà giuridica solo “apparente”: esse non vogliono produrre alcun effetto tra loro, ma hanno interesse a creare un’apparenza giuridica nei confronti dei terzi rispetto ai quali, quindi, l’atto simulato è destinato a produrre effetto (*ex art. 1415 Cod. Civ.*).

Sotto questo profilo, la Suprema Corte non chiarisce, per la verità, un punto fondamentale e cioè se, in un simile contesto, la “controdi chiarazione” sottoscritta dalle parti possa essere qualificata come atto di “mutuo dissenso”.

A questo proposito, forse, sarebbe stato utile richiamare la distinzione concettuale intercorrente tra “accordo simulatorio” e “controdi chiarazione”. L’accordo simulatorio è “l’intesa raggiunta dalle parti per dar vita ad un negozio simulato in modo assoluto o relativo” ed esprime “la volontà di non dar seguito al negozio simulato” (e dalla natura negoziale di tale accordo simulatorio – per la verità non unanimemente riconosciuta in dottrina – dovrebbe conseguire che tale accordo “potrebbe essere invalido o, a sua volta, simulato ed anche risolto per mutuo dissenso, senza oneri ad substantiam, né ad probationem, con piena efficacia del contratto (già simulato)”. Cfr. F. GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, 2007, pag. 974, ove ulteriori riferimenti bibliografici). Viceversa, la “controdi chiarazione” rileva come mezzo di prova della simulazione e, quindi, dell’inefficacia *ab origine* dell’atto simulato tra le parti, configurandosi come una vera e propria “dichiarazione di scienza”. In particolare, tale controdi chiarazione può essere unilaterale ed anche posteriore alla data del contratto simulato e, nei rapporti tra le parti, costituisce il mezzo usualmente adoperato per documentare una simulazione, di modo che essa “non rientra nel novero dei contratti: essa è un atto di riconoscimento (dell’inesistenza del contratto apparentemente stipulato nel caso della simulazione assoluta; dell’esistenza di un contratto diverso, realmente voluto dalle parti, nel caso della simulazione relativa), proveniente non necessariamente da tutte le parti del contratto simulato, ma anche da una sola, da quella, cioè, contro il cui interesse è redatta” (così Cass. 9 giugno 1992, n. 7084). In ordine a tale controdi chiarazione la stessa Cassazione, in altra occasione, ha avuto modo di precisare che “la prova della simulazione tra le parti soggiace ad un requisito di forma scritta ad

probationem tantum, non anche a quello solenne ed ulteriore eventualmente richiesto ad substantiam per l'atto della cui simulazione si tratta", di modo che la prova della simulazione della donazione "non richiede anch'essa l'atto pubblico, ma può essere fornita mediante una semplice controdiplomazia sottoscritta dalle stesse parti o da quella contro cui questa è prodotta" (cfr. Cass. ordinanza 24 luglio 2017, n. 18204).

3A ben guardare, quindi, la "controdiplomazia" sottoscritta dalle parti nel caso di specie avrebbe potuto facilmente ascrivere al fenomeno dell'accordo simulatorio o della dichiarazione di scienza con valenza probatoria della simulazione. Molto più difficile, invece, ipotizzare che tale controdiplomazia si possa inquadrare nel novero degli atti di mutuo dissenso, non fosse altro perché con tale atto le parti si accordano per sciogliere volontariamente l'originario contratto e, quindi, per eliminare gli effetti giuridici che tale contratto ha prodotto, mentre la caratteristica principale della simulazione assoluta è, come detto, che l'esistenza del contratto è solo apparente in quanto questo è del tutto improduttivo di effetti giuridici tra le parti. Il tema ovviamente meriterebbe ben altri approfondimenti, ma ciò che preme evidenziare in questa sede è che la Suprema Corte avrebbe dovuto, preliminarmente, affrontare (e risolvere) questo tema in modo espresso.

2. Ad ogni modo, verificato che "accordo simulatorio", "controdiplomazia" e "mutuo dissenso" dovrebbero essere fenomeni del tutto distinti e, tuttavia, preso atto che la Suprema Corte, nel caso di specie, sembra riconoscere *tout court* alla citata controdiplomazia natura di atto di mutuo dissenso, occorre anche puntualizzare in via generale che, comunque, la tesi interpretativa secondo cui il mutuo dissenso non potrebbe rappresentare una causa di risoluzione dei contratti ad effetti traslativi è tutta da verificare.

In verità, il tema della rilevanza, ai fini dell'imposta di registro, degli atti di c.d. "mutuo dissenso" è oggetto di dibattito da svariato tempo (in argomento cfr. V. MASTROIACOVO, *La rilevanza dell'atto di mutuo dissenso e delle prestazioni derivanti dalla risoluzione*, Studio n. 142-2014/T del Consiglio Nazionale del Notariato, ove anche ulteriori riferimenti bibliografici) ed è stato esaminato dalla giurisprudenza soprattutto con riferimento alla c.d. vendita con riserva di proprietà che, come noto, una serie di disposizioni fiscali equiparano ad una vendita immediatamente traslativa, mentre la disciplina civilistica esclude il trasferimento della proprietà al compratore prima del pagamento integrale del prezzo (in tema si vedano M. BASILAVECCHIA, *Effetti della risoluzione della cessione d'azienda*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2015, 478; V. MASTROIACOVO, *Mutuo dissenso di cessione di ramo d'azienda con riserva di proprietà*, in *Corr. Trib.*, 2015, 1152).

Secondo la Cassazione, posto che ai fini della legge di registro il contratto di vendita con riserva di proprietà produce l'immediato trasferimento della proprietà all'acquirente, il contratto col quale le parti sciolgono tale contratto in conseguenza del mancato pagamento del prezzo, non costituirebbe per la legge di registro un negozio ricognitivo di un effetto già verificatosi in conseguenza di detto inadempimento, ma produrrebbe esso stesso l'effetto di risolvere il precedente contratto, ponendone nel nulla gli effetti, con la conseguente "retrocessione" del bene all'originario proprietario e, quindi, la necessità di assoggettare la fattispecie ad imposta proporzionale di registro (cfr. Cass. 21 maggio 1998, n. 5075 e, in termini analoghi, Cass. 2 marzo 2015, n. 4134; nonché, per la giurisprudenza di merito, Comm. Trib. Reg. Lazio, 26 settembre 2018, n. 6442).

4

Tale orientamento giurisprudenziale, tuttavia, non è condiviso dall'Agenzia delle Entrate che si è espressa in senso diverso: in ordine alle modalità di tassazione degli atti di donazione aventi ad oggetto diritti reali immobiliari, successivamente risolti per "mutuo consenso" e senza previsione di corrispettivo, l'Agenzia delle Entrate ha concluso 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. 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, comma 2, del TUR, l'imposta proporzionale di registro"* (cfr. Ris. 14 febbraio 2014, n. 20/E).

Analogamente, più di recente, l'Amministrazione finanziaria, in relazione alla risoluzione di un contratto di cessione di azienda con riserva di proprietà, pur rilevando che, in via generale, l'eventuale risoluzione del contratto per inadempimento produrrebbe un *"ritrasferimento della proprietà fiscale"*, nel senso che *"ai fini fiscali si verificherebbe un nuovo evento realizzativo (...) di segno contrario"* rispetto a quello verificatosi a seguito della stipula del contratto, ha rilevato che, ai fini dell'imposta di registro, la risoluzione del contratto è disciplinata dall'art. 28, comma 1, del TUR, per cui, in via generale, *"è soggetta all'imposta in misura fissa se dipende da clausola o da condizione risolutiva espressa contenuta nel contratto stesso"*; se invece *"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. In applicazione del citato dato normativo, quindi, secondo l'Agenzia *"la risoluzione del contratto derivante dall'esercizio della clausola risolutiva espressa"* deve essere assoggettata, in assenza di corrispettivo, *"all'imposta di registro nella misura fissa di euro 200"*. (così Ris. 13 ottobre 2016, n. 91/E).

In conclusione, quindi, la possibilità di riconoscere, in determinati casi e al ricorrere di specifiche condizioni, al mutuo dissenso una propria specifica rilevanza anche nel caso di contratti ad effetti traslativi sembra, in via di principio, pacificamente ammessa da dottrina e prassi amministrativa e anche su tale punto, probabilmente, la Suprema Corte avrebbe fatto bene ad argomentare in modo più persuasivo.