Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone Fisiche, Lavoratori Autonomi ed Enti non Commerciali

Risposta n. 41

OGGETTO: Contratto di risoluzione di diritto di usufrutto a termine – articoli 28, 46 e 48 del DPR n. 131 del 1986 Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

Il Notaio istante, incaricato della stipula di un contratto di risoluzione di diritto di usufrutto a termine, rappresenta quanto segue:

- con atto Notaio … del …, registrato a … il … 2011 n. …, la società Alfa srl prometteva di vendere alla società Gamma srl, che prometteva di acquistare, la nuda proprietà di un complesso industriale, categoria D/7;

- con atto Notaio … del … registrato a … il … 2011, n… ., è stato costituito il diritto di usufrutto sul detto immobile della durata di anni sei a favore di Gamma srl;

- con atto Notaio .. del …, registrato a … il … n. …, "la durata del diritto di usufrutto veniva prolungata portandola ad anni 20 (venti) determinando il corrispettivo, per detta nuova durata, in euro... da pagare in 120 rate mensili di euro... ciascuna (a partire dal 31.1.2011 e fino al 31.12.2020)";

- con atto Notaio … del …, registrato a … il … 2011, n. …, le suddette società risolvevano consensualmente il contratto preliminare di compravendita e, contestualmente, stipulavano un altro contratto preliminare di compravendita della nuda proprietà del detto immobile. Il prezzo della futura vendita veniva

convenuto in euro … da pagarsi alla data di stipulazione del rogito definitivo, entro e non oltre il 31 dicembre 2020;

- con atto Notaio …, in data … 2011, rep. n. …, le società "a rettifica ed integrazione del suindicato atto per Notaio ... in data ... 2011, ... di vendita/costituzione a titolo oneroso del diritto di usufrutto .... stabilivano che: fino al 30 novembre 2014 la Gamma s.r.l. avrebbe continuato a pagare alla società Alfa s.r.l. rate mensili e successive di euro..... ed entro il 31 dicembre 2014 avrebbe pagato il saldo del prezzo";

- le società intendono ora risolvere il predetto diritto di usufrutto.

Tanto premesso, l'istante sottopone due quesiti tendenti a conoscere: 1) il "tipo di tassazione applicabile" e 2) la "base imponibile (nel senso di stabilirne il metodo di calcolo della relativa entità) cui applicare la tassazione".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In relazione al primo quesito, l'istante ritiene che "il regime di tassazione dovrebbe essere quello della cessione di diritti reali su beni immobili strumentali per natura (categoria catastale D) e quindi con: applicazione dell'Imposta di Registro in misura fissa (tanto se esente IVA, quanto se con IVA, ma Reverse Charge) con applicazione delle imposte ipotecarie e catastali nella misura del 4% .... complessivo".

In relazione al secondo quesito, l'istante ritiene che "il metodo utilizzabile per determinare ..... la base imponibile ovvero il valore residuo del diritto di usufrutto a termine, sia il seguente:

Usufrutto senza valore residuo, perché già estinto al 31 dicembre 2014 - termine fissato per l'adempimento integrale del prezzo nell'atto di rettifica per notar ..... - poiché detto termine è rimasto inadempiuto il diritto di usufrutto si è già estinto ed è quindi privo di un valore tassabile (suscettibile di essere considerato "prestazione derivante dalla risoluzione" attribuito al nudo

proprietario) l'atto si considera come meramente ricognitivo ai fini di voltura catastale e trascrizione con applicazione delle sole imposte fisse".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

A norma dell'articolo 1372 del codice civile "Il contratto ha forza di legge tra le parti. Non può essere sciolto che per mutuo consenso o per cause ammesse dalla legge".

In tema di risoluzione consensuale del contratto, il mutuo consenso (o mutuo dissenso o risoluzione convenzionale) assolve, quindi, alla funzione di ritrattazione bilaterale di un negozio per concorde volontà delle parti.

Tale accordo è espressione dell'autonomia negoziale dei privati, i quali sono liberi di regolare gli effetti prodotti da un precedente negozio, avente ad oggetto anche il trasferimento di diritti reali immobiliari, indipendentemente dall'esistenza di eventuali fatti o circostanze sopravvenute, impeditive o modificative dell'attuazione dell'originario regolamento di interessi.

Ai fini dell'imposizione indiretta, l'articolo 28 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, rubricato "Risoluzione del contratto", disciplina per l'appunto i casi di risoluzione del contratto. In particolare, il citato articolo individua due tipologie di fattispecie:

1. al primo comma, le ipotesi di risoluzione dipendenti da clausola risolutiva o da condizione risolutiva espressa, soggetti ad imposizione in misura fissa al ricorrere di precise condizioni, ad eccezione dei corrispettivi eventualmente pattuiti per la risoluzione, alle quali deve applicarsi l'aliquota proporzionale;
2. al secondo comma, in via residuale, tutti i casi di risoluzione diversi da quelli sopra richiamati, soggetti all'imposta proporzionale. In particolare, l'imposta è dovuta per le prestazioni derivanti dalla risoluzione, considerando comunque l'eventuale corrispettivo della risoluzione come maggiorazione delle prestazioni stesse.

Con riferimento all'ambito applicativo del secondo comma, il prevalente orientamento giurisprudenziale, sia di merito che di legittimità, ha chiarito che «lo scioglimento per mutuo consenso di un contratto a effetti traslativi (cui il conferimento in società va equiparato – come detto quoad effectum) realizza un nuovo trasferimento di proprietà. Tanto è vero che, laddove si tratti di immobili, anche per mutuo dissenso è richiesta la forma scritta ad substantiam, giustappunto perché, in base a simile fattispecie, viene operato un nuovo trasferimento del bene al precedente proprietario» (…) «Le imposte di registro, *ipotecaria e catastale, percepibili sul trasferimento connesso all'atto, non hanno per oggetto l'atto in sé, ma* – al pari di qualsiasi altra ipotesi di trasferimento di proprietà, quale che sia la persona che la effettua e a qualsiasi titolo ciò avvenga (vendita, donazione, successione, conferimento in società, o decisione giudiziaria) – *l'effetto che ne consegue*» (cfr. C. sezione V, 19/02/2014, n. 3935).

Nella decisione di legittimità n. 4134 del 2 marzo 2015, i giudici hanno affermato che: «Occorre prendere le mosse dal rilievo che il menzionato art. 28 regola due diverse ipotesi di tassazione di atti risolutivi di negozi giuridici, a seconda che trovino fonte in clausole o condizioni risolutive espresse contenute nel negozio da risolvere (oppure stipulate con negozio autonomo ma entro il secondo giorno successivo a quello di conclusione del negozio da risolversi) ovvero in ogni altro atto di volontà.

In rel*azione a questa seconda ipotesi la norma prevede che l'imposta "è dovuta per le prestazioni derivanti dalla risoluzione".*

Nella specie di causa è pacifico che non si versi in fattispecie annoverabile nella prima ipotesi, siccome il contratto sottoposto a registrazione *(...) è dichiaratamente un patto di "mutuo dissenso" a mezzo del quale viene* retrocessa la proprietà e la disponibilità del ramo di azienda già oggetto di trasferimento, sicchè non resta che inquadrare detto negozio nel novero di quelli che il costante indirizzo interpretativo del Supremo Collegio (tra le molte, Cass. n. 18859/2008; Cass. 17503/2005; Cass. 4906/1998; Cass. 7270/1997) ha *qualificato come "... nuovo contratto, di natura solutoria e liberatoria, con*

contenuto eguale e contrario a quel*lo del contratto originario …" e con efficacia "ex nunc".*

Un simile negozio giuridico non può che considerarsi annoverabile nella *categoria residuale contemplata dall'art. 28 dianzi menzionato e perciò tassato* in applicazione della norma contenuta nel medesimo art. 28, comma 2.

E d'altronde, giudicando in un caso del tutto simile a quello in esame (…), codesta Suprema Corte ha ritenuto che "il contratto, con il quale le parti sciolgono una vendita con riserva di proprietà in conseguenza del mancato pagamento del prezzo, non costituisce per la legge di registro un negozio ricognitivo di un effetto già verificatosi in conseguenza di detto inadempimento, *ma produce esso stesso l'effetto di risolvere il precedente contratto, (…).* Pertanto nel caso di risoluzione di un contratto di vendita con riserva di proprietà, il contratto con il quale viene convenuta la risoluzione di detta vendita, comportando la retrocessione del bene oggetto del contratto risolto (cosa che per la legge di registro si verifica anche nella ipotesi di vendita con riserva di proprietà, dato che tale normativa considera detta vendita *immediatamente produttiva dell'effetto traslativo)*, deve essere assoggettato alla imposta proporzionale di registro da applicarsi con la aliquota prevista per i t*rasferimenti immobiliari"*».

Alla luce del delineato quadro normativo e giurisprudenziale, con riferimento al primo quesito, si condivide la soluzione prospettata nell'istanza, secondo la quale il regime di tassazione da applicare al contratto di risoluzione di diritto di usufrutto a termine è quello previsto per la cessione di diritti reali su beni immobili strumentali per natura e quindi con applicazione dell'imposta di registro in misura fissa (tanto se esente da iva o imponibile per opzione, in virtù del principio di alternatività IVA/registro di cui all'articolo 40 del TUR) e delle imposte ipotecarie e catastali rispettivamente nella misura del 3% e dell'1%.

Per quanto concerne il secondo quesito vertente la base imponibile cui commisurare le suddette imposte proporzionali, ai sensi degli artt. 2, comma 1, e 10, comma 1, del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, le imposte dovute

per la trascrizione e la voltura catastale sono *"... commisurate alla base imponibile determinata ai fini dell'imposta di registro o dell'imposta sulle* successioni e donazioni".

In generale, secondo il combinato disposto degli artt. 43 e 51 del d.P.R. n. 131 del 1986, per gli atti che hanno ad oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari, la base imponibile è costituita dal valore venale in comune commercio alla data dell'atto o, se superiore, il corrispettivo pattuito.

L'articolo 48, secondo periodo dell'unico comma del Testo Unico prevede inoltre, una disciplina specifica per la determinazione del valore del diritto di usufrutto, uso o abitazione. Precisamente, tale disposizione normativa nel rinviare al precedente articolo 46, rubricato "Rendite e pensioni", stabilisce che si assume «*come annualità l'ammontare ottenuto moltiplicando il valore della* piena proprietà per il saggio legale di interesse». Nel caso di rendita a tempo determinato, deve farsi riferimento alla lettera b), del secondo comma del citato articolo 46, il quale prevede che il valore della rendita è costituito dal valore attuale dell'annualità, calcolato al saggio legale di interesse.

Ciò premesso, ai fini del corretto inquadramento fiscale del negozio giuridico rappresentato in istanza, si osserva quanto segue.

L'effetto che deriva dal contratto di risoluzione di diritto di usufrutto a termine, benché riconducibile ad un atto che trasferisce un diritto reale di godimento, come innanzi affermato, consta, nel caso di specie, nella ricostituzione della piena proprietà dell'immobile in capo al nudo proprietario. Tramite questo atto si realizza, quindi, la riunione dell'usufrutto (trasferito a titolo oneroso e per un periodo di tempo determinato) alla nuda proprietà.

Tale operazione di trasferimento, in effetti, determina l'estinzione del diritto di usufrutto ai sensi e per gli effetti dell'articolo 1014 del c.c., rubricato "*Estinzione dell'usufrutto*", che al numero 2) del primo comma recita: «per la *riunione dell'usufrutto e della proprietà nella stessa persona*».

Sul punto, occorre altresì considerare il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, secondo cui: «Il venir meno della cosiddetta

imposta di consolidazione, alla luce delle comuni regole deducibili *dall'ordinamento tributario, ha comportato l'assenza di imposizione ove il consolidamento derivi da un fatto (morte dell'usufruttuar*io, scadenza del termine), ma non ove il trasferimento derivi da un atto negoziale, cioè da uno *specifico atto ben distinto dall'atto di separazione della proprietà dell'usufrutto*» (cfr. Cass. sezione V, 21/11/2005, n. 24512, Cass. sezione V, 30/10/2000, n. 14279, C.T.R. Lombardia 01/06/2017, n. 2457).

Per le suesposte considerazioni, all'atto negoziale in questione trovano applicazione le imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale, commisurate alla base imponibile determinata secondo le disposizioni degli articoli 48 e 46 del TUR, tenuto conto della durata residua del diritto di usufrutto risultante dal contratto modificativo del 2011, n. … del … 2011.

IL DIRETTORE CENTRALE
Firmato digitalmente