

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI CUNEO - SEZIONE 01

riunita con l'intervento dei signori:

- LANZA Vittorio Presidente
- CHIRIOTTI Ezio Giudice
- MOLINERIS Guido Giudice Relatore

e con l'assistenza del segretario di sezione signora GIORDANO Liliana ha emesso la seguente

SENTENZA 2001

=a seguito del **RICORSO R.G.R. n. 138/13** depositato a questa Commissione Tributaria Provinciale il 01.03.2013

=Atto impugnato

"Avviso di liquidazione dell'imposta ed irrogazione delle sanzioni, codice atto n. 12115010253" emesso il 12.09.2012 dall'Agenzia delle Entrate di Cuneo, concernente imposta di registro

=Ricorrente

con domicilio eletto presso il difensore

=Difensore del Ricorrente

Dottor MOLETTI Riccardo
Piazza Galimberti n. 14 - 12100 CUNEO
moletti.riccardo@odcec.cuneo.legalmail.it

=Ufficio resistente

AGENZIA DELLE ENTRATE - DIREZIONE PROVINCIALE DI CUNEO
via S. Giovanni Bosco n. 13/b (ex via Piero Gobetti n° 27) - 12100 CUNEO

SEZIONE

N° 01

REGISTRO GENERALE

N° 138/13

UDIENZA DEL

10.06.2013 ore 9,00

SENTENZA

N°

295 / 2012

PRONUNCIATA IL:

10.06.2013

DEPOSITATA IN

SEGRETARIA IL

16 10 2012

Il Segretario

Il Segretario di Sezione
Maria Grazia BARINO



**OGGETTO DELLA DOMANDA, SVOLGIMENTO DEL
PROCESSO E MOTIVI DELLA DECISIONE**

OGGETTO DELLA DOMANDA

Avviso impugnato

= "Avviso di liquidazione dell'imposta ed irrogazione delle sanzioni, codice atto n. 12115010253" emesso il 12.09.2012 dall'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Cuneo notificato a mezzo posta al
all'indirizzo di n. a

Con detto "Avviso di liquidazione dell'imposta ed irrogazione delle sanzioni, codice atto n. 12115010253" (qui di seguito: avviso impugnato) l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Cuneo Ufficio Territoriale di Cuneo comunica al di che, in relazione all'atto 19.07.2012 repertorio 185191 raccolta 35788 registrato in via telematica il 20.07.2012 al n. 5332 serie 1T, è dovuta una differenza d'imposta di registro di € poiché, a sensi della risoluzione n. 329/E del 14.11.2007 della Direzione Centrale normativa e contenzioso dell'Agenzia delle Entrate (A.d.e.), qualora sia stipulato un contratto di risoluzione relativo ad una precedente donazione si realizza l'estinzione della precedente donazione e la retrocessione degli immobili all'originario donante, di conseguenza è soggetto ad imposta di registro proporzionale anche l'atto di risoluzione intercorso fra le originarie parti del contratto di donazione.

Motivazioni del ricorso e richieste del Ricorrente

Il ricorso è presentato dal signor , nato a il codice fiscale , con studio professionale in n. (qui di seguito semplicemente "Ricorrente"); il Ricorrente è rappresentato e difeso dal dottore commercialista MOLETTI Riccardo, codice fiscale

, con studio in Cuneo piazza Galimberti n. 14, presso il quale il Ricorrente ha eletto domicilio ai fini del presente ricorso.

Il ricorso è proposto contro l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Cuneo, di seguito individuata semplicemente quale "Ufficio".

Il Ricorrente espone che con atto di donazione del 12.07.2006 repertorio 169960 raccolta 27760 registrato a Fossano il 10.08.2006 al n. 3711 serie 1T, due genitori hanno donato alla figlia unità immobiliari site in

immobiliari originariamente donate dai medesimi genitori alla figlia.

A giudizio dell'Ufficio la volontà delle Parti di porre nel nulla l'originaria donazione e trasferire nuovamente le unità immobiliari ai genitori non è stata realizzata in via diretta, ovvero con una nuova donazione da figlia a genitori, ma in via indiretta, sciogliendo la donazione e retrocedendo i beni nel patrimonio dei genitori.

Se le Parti avessero stipulato una nuova donazione la fattispecie rientrava nell'ambito della tassazione delle donazioni, ma poiché la Parti hanno inteso preliminarmente risolvere la donazione, trova applicazione l'art. 28 comma 2 del D.P.R. 131/1986 in forza del quale la risoluzione del contratto, non compiuta per effetto di clausola risolutiva espressa, comporta il pagamento dell'imposta di registro in misura proporzionale che è dovuta per le prestazioni derivanti dalla risoluzione, che nella fattispecie consiste nella retrocessione dei beni ai genitori.

L'Ufficio espone che lo scioglimento volontario del contratto è disciplinato dall'art. 1372 del codice civile che prevede la possibilità per le Parti di sciogliere il contratto per "mutuo consenso" (mutuo dissenso). L'accordo di scioglimento consensuale di un precedente vincolo contrattuale rappresenta un contratto a se stante, e nel caso di cui trattasi, se la volontà delle Parti è duplice, ovvero annullare il precedente contratto di donazione e disporre il ripristino dello stato ante donazione, trova applicazione il regime di alternatività fra imposta di registro e di donazione ai sensi dell'art. 1 comma 4 bis del Testo Unico sull'imposta sulle donazioni e successioni, disposizione in base alla quale l'imposta sulle donazioni non si applica nei casi di donazioni collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari qualora per l'atto sia prevista l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale.

Quindi, a giudizio dell'Ufficio, poiché nella fattispecie esiste un negozio rappresentato dalla risoluzione, a cui le Parti hanno connesso l'effetto della retrocessione, tale negozio costituisce un trasferimento di immobili a cui è applicabile l'imposta di registro e non quella di donazione.

In merito alla Risoluzione n. 329/E del 2007 l'Ufficio, pur concordando con il Ricorrente che il caso trattato dalla Risoluzione attiene ad un mutuo dissenso intervenuto non fra il donante e il donatario ma fra il donante e gli eredi del donatario defunto, ritiene che comunque la Risoluzione ha enunciato un principio di diritto applicabile anche al caso di cui trattasi.

L'Ufficio chiede il rigetto del ricorso, la vittoria delle spese di giudizio,

e la maggiorazione del 50% delle spese di giudizio per rifusione spese di mediazione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

ESAME PRELIMINARI DI RITO

Notifica dell'avviso impugnato

Il Ricorrente nel ricorso dichiara che l'avviso impugnato gli è stato notificato il 20.09.2012.

Proposizione del ricorso

Il ricorso contro l'avviso impugnato è stato proposto in originale dal Ricorrente all'Ufficio mediante presentazione diretta in data 19.11.2012 come risulta dichiarato dal Ricorrente e confermato dalle controdeduzioni dell'Ufficio; il ricorso risulta quindi proposto dal Ricorrente nel termine di legge (comma 1 art. 21 del D.Lgs. 546/1992).

Costituzione in giudizio del Ricorrente

Il Ricorrente ha depositato copia del ricorso in data 01.03.2013 alla Segreteria di questa C.T.P. dove è stato registrato al R.G.R. n. 138/13. La costituzione in giudizio effettuata in data 01.03.2013 è rispettosa dei termini di legge, tenuto conto dei termini per il reclamo-mediazione.

Contenuti del ricorso (art. 18 del D.Lgs. 546/1992)

Il ricorso contiene:

- l'indicazione della Commissione Tributaria a cui è diretto;
- gli estremi del Ricorrente, e il conferimento di incarico al difensore;
- l'indicazione dell'Ufficio contro il quale è proposto il ricorso;
- l'indicazione dell'avviso impugnato e l'oggetto della domanda;
- l'indicazione dei motivi a sostegno della domanda;
- la dichiarazione del valore della controversia;
- la sottoscrizione;
- la richiesta di trattazione in pubblica udienza;
- la dichiarazione di conformità fra l'originale proposto all'Ufficio e la copia presentata a questa C.T.P. (comma 3 art. 22 del D.Lgs. 546/1992);

Costituzione in giudizio dell'Ufficio

L'Ufficio si è costituito in giudizio in data 11.04.2013 con la presentazione delle controdeduzioni e nota spese.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Questa C.T.P. ritiene opportuno riassumere l'oggetto del contendere.

-Con atto di donazione stipulato in data 12.07.2006 repertorio 169960 raccolta 27760 registrato a Fossano il 10.08.2006 al n. 3711 serie 1T una coppia di coniugi ha donato ad una propria figlia la piena ed intera proprietà di alcune unità immobiliari (alloggio uso abitazione più pertinenze varie) site in Comune di ; il valore della donazione è stato dichiarato in € 90.000,00 (novantamila).

-Con atto di risoluzione consensuale di precedente donazione stipulato in data 19.07.2012 repertorio 185191 raccolta 35788 registrato a Cuneo il 20.07.2012 al n. 5332 serie 1T, la figlia - esclusiva e piena proprietaria per effetto della donazione 12.07.2006 - ed i genitori hanno inteso, senza corrispettivo, risolvere di comune accordo la donazione 12.07.2006, e per l'effetto di tale risoluzione i genitori hanno riacquisito per la quota di un mezzo (1/2) cadauno in comunione legale la piena ed intera proprietà delle unità immobiliari (alloggio uso abitazione più pertinenze varie) site in Comune di ; il valore della disposizione di consensuale risoluzione a titolo gratuito è stato dichiarato in € 90.000,00 (novantamila).

-L'atto 19.07.2012 di risoluzione consensuale è stato tassato dal notaio rogante (oggi Ricorrente) con la liquidazione dell'imposta di bollo di € 230,00 (confermata dall'Ufficio), con la liquidazione dell'imposta ipotecaria di € 1.800,00 (confermata dall'Ufficio), con la liquidazione dell'imposta catastale di € 900,00 (confermata dall'Ufficio) e con la liquidazione dell'imposta di registro di € 0,00 (non accettata dall'Ufficio).

-In sostanza il notaio rogante ha assoggettato il valore (€ 90.000,00) della disposizione di consensuale risoluzione di cui all'atto 19.07.2012 all'imposta proporzionale ipotecaria del 2%, all'imposta proporzionale catastale dell'1%, e non ha assoggettato tale valore all'imposta di registro proporzionale del 7%.

-L'Ufficio, con l'avviso impugnato, ritiene invece assoggettabile l'importo di € 90.000,00 all'imposta di registro proporzionale del 7% e pertanto, con il medesimo avviso impugnato, richiede il versamento della somma di € 6.300,00 (il 7% di € 90.000,00).

L'Ufficio, nell'avviso impugnato, fonda la propria pretesa tributaria facendo riferimento al contenuto della Risoluzione n. 329/E del 14.11.2007 della Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, la quale

avrebbe <<... chiarito che ove venga stipulato un contratto di risoluzione relativo ad una precedente donazione si realizza "l'estinzione della precedente donazione e la retrocessione degli immobili all'originario donante", pertanto l'Agenzia ritiene soggetta ad imposta di registro in misura proporzionale anche l'atto di risoluzione intercorso tra le originarie parti del contratto. L'Ufficio recupera la differenza. ...>>.

L'Ufficio poi, nelle controdeduzioni, deduce che con l'atto 19.07.2012 le Parti contraenti (figlia e genitori) hanno inteso stipulare due negozi giuridici: hanno risolto di comune accordo il precedente contratto di donazione, e poi la figlia ha retrocesso ai genitori la proprietà delle unità immobiliari originariamente donate dai medesimi genitori alla figlia con l'atto di donazione 12.07.2006; secondo l'Ufficio la volontà delle Parti di porre nel nulla l'originaria donazione e trasferire nuovamente le unità immobiliari ai genitori non è stata realizzata per via diretta, ovvero con una nuova donazione dalla figlia ai genitori, ma in via indiretta, sciogliendo la donazione e retrocedendo i beni nel patrimonio dei genitori.

Secondo l'Ufficio se le Parti avessero stipulato una nuova donazione la fattispecie rientrava certamente nell'ambito della donazione con la relativa tassazione, ma poiché la Parti hanno inteso preliminarmente risolvere la donazione, trova applicazione l'art. 28 comma 2 del D.P.R. 131/1986 in forza del quale la risoluzione del contratto, non compiuta per effetto di clausola risolutiva espressa, comporta il pagamento dell'imposta di registro in misura proporzionale che è dovuta per le prestazioni derivanti dalla risoluzione, che nella fattispecie consiste nella retrocessione dei beni ai genitori.

In sostanza per l'Ufficio poiché esiste un negozio giuridico rappresentato dalla risoluzione, a cui le Parti hanno connesso l'effetto della retrocessione, tale negozio costituisce un trasferimento di immobili a cui è applicabile l'imposta di registro e non quella di donazione.

Con riferimento alla Risoluzione n. 329/E del 2007 l'Ufficio, pur riconoscendo che il caso trattato dalla Risoluzione attiene ad un mutuo dissenso intervenuto non fra il donante e il donatario ma fra il donante e gli eredi del donatario defunto, ritiene comunque che la Risoluzione n. 329/E del 2007 ha enunciato un principio di diritto applicabile anche all'atto 19.07.2012.

Il Ricorrente, nel proprio ricorso, contesta il riferimento fatto dall'Ufficio alla Risoluzione n. 329/E del 14.11.2007 in quanto, a giudizio del Ricorrente, tale Risoluzione tratta un caso diverso, ovvero il caso in cui sono coinvolti il donante e gli eredi del donatario defunto, mentre

nell'atto 19.07.2012 sono coinvolte le medesime parti del contratto originario (la donazione del 12.07.2006).

Anche volendo estendere all'atto 19.07.2012 l'enunciato dalla Risoluzione n. 329/E, il Ricorrente ritiene di avere correttamente liquidato l'atto 19.07.2012 applicando le imposte proporzionali catastale ed ipotecaria, e non applicando l'imposta di registro in quanto il valore di € 90.000 non accedeva la franchigia di € 1.000.000,00 corrente per i trasferimenti tra parenti in linea retta.

Sostanzialmente quindi per l'Ufficio l'atto 19.07.2012 è assoggettabile ad imposta proporzionale di registro, essendo esclusa l'applicazione dell'imposta di donazione, mentre per il Ricorrente l'atto 19.07.2012 è soggetto ad imposta di donazione e poiché il valore dichiarato, pari ad € 90.000,00, è ampiamente inferiore alla franchigia prevista per le donazioni in linea retta di € 1.000.000,00, nulla è dovuto in tal senso.

Lo scioglimento del contratto in generale (e per quanto qui interessa del contratto di donazione 12.07.2006) trova il proprio fondamento giuridico nell'articolo 1372 (Efficacia del contratto) del Codice Civile, il quale, al primo comma, recita testualmente: << Il contratto ha forza di legge tra le parti. Non può essere sciolto che per mutuo consenso o per cause ammesse dalla legge. ... >>.

Pertanto lo scioglimento, per mutuo consenso, della donazione 12.07.2006 è stato legittimamente esercitato nell'atto 19.07.2012 dalle medesime Parti (i genitori e la figlia) che avevano stipulato l'originaria donazione, in sostanza l'atto 19.07.2012 configura un nuovo contratto che ha l'effetto di eliminare il precedente contratto di donazione 12.07.2006.

L'Ufficio ha paventato la possibilità per le Parti di procedere ad una nuova donazione (da figlia ai genitori), assoggettata all'imposta di donazione e successione, ma lo scioglimento, per mutuo consenso, è perfettamente legittimo, e non si è a conoscenza di provvedimenti legislativi che impediscano la stipula di un contratto che annulla, per mutuo consenso, quanto pattuito in un precedente contratto.

Questa C.T.P. non condivide l'assunto dell'Ufficio relativamente alla circostanza che l'atto 19.07.2012 conterrebbe due negozi giuridici, secondo l'Ufficio le Parti hanno risolto di comune accordo il precedente contratto di donazione, e poi la figlia ha retrocesso ai genitori la proprietà delle unità immobiliari originariamente donate dai medesimi genitori alla figlia con l'atto di donazione 12.07.2006; a giudizio di questa C.T.P. il nuovo contratto (l'atto 19.07.2012) ha un unico effetto: quello di

annullare con efficacia retroattiva l'atto di donazione 12.07.2006, eliminandone gli effetti, e quale ineluttabile conseguenza di ripristinare la situazione ante donazione, la figlia ha sostanzialmente "restituito" le unità immobiliari in ai genitori; non si è in presenza, a giudizio di questa C.T.P., di due negozi giuridici distinti, ma di un unico negozio giuridico (la risoluzione) che estingue un negozio giuridico precedente (la donazione) e per l'effetto i beni donati tornano nella disponibilità della Parte donante (in questo caso i genitori).

La Risoluzione n. 329/E posta a fondamento della richiesta di maggiore imposta nell'avviso impugnato è una Risoluzione che tratta un argomento simile a quello di cui trattasi; un notaio chiede, tramite interpello, all'Agenzia delle Entrate di conoscere il trattamento fiscale da applicare ad un atto di risoluzione di una donazione, atto di risoluzione che verrebbe stipulato fra l'originario donante e gli eredi del donatario nel frattempo deceduto; l'A.D.E. preliminarmente ritiene di verificare se in capo agli eredi del donatario si trasmette la facoltà di risolvere la donazione, o se tale facoltà non sia trasmissibile agli eredi in quanto estinta con il decesso del donatario; nel primo caso, ovvero se la facoltà di risolvere il contratto si trasmette agli eredi, l'atto di risoluzione sarebbe assoggettato all'imposta di registro in misura proporzionale, ai sensi dell'art. 28 comma 2 del D.P.R. 131/1986; nel secondo caso, ovvero se la facoltà di risolvere il contratto non si trasmette agli eredi, lo stipulando atto di risoluzione rileverebbe quale autonomo atto di trasferimento a titolo gratuito da parte degli eredi del donatario all'originario donante, con applicazione dell'imposta sulle donazioni e successioni (questa secondo caso è quello che l'A.D.E. sviluppa e condivide nella Risoluzione, per l'A.D.E. la facoltà di risolvere il contratto non si trasmette agli eredi).

E' vero che la Circolare n. 329/E precisa che qualora la facoltà di risolvere il contratto si trasmette agli eredi, l'atto di risoluzione sarebbe assoggettato all'imposta di registro in misura proporzionale, ai sensi dell'art. 28 comma 2 del D.P.R. 131/1986, ma la situazione prospettata è diversa rispetto a quella oggetto del presente contenzioso dove sono le medesime Parti dell'originario atto di donazione 12.07.2006 che intendono, per mutuo consenso, risolvere la donazione; e non si condivide l'assunto dell'Ufficio che quanto riportato nella Risoluzione n. 329/E costituisca un principio di diritto applicabile anche al caso di cui trattasi, poiché la Risoluzione n. 329/E è la risposta ad un interpello per un caso specifico.

Premesso che l'atto di donazione 12.07.2006 è ovviamente privo di

un corrispettivo, e che la sua tassazione è stata assoggettata con applicazione dell'imposta di donazione e successione, l'atto 19.07.2012 di risoluzione consensuale di precedente donazione è stato anch'esso stipulato senza il versamento di alcun corrispettivo, la figlia ha "restituito" le unità immobiliari in _____ ai genitori senza il pagamento di alcun corrispettivo.

Poiché non vi è stato il pagamento di alcun corrispettivo, a giudizio di questa C.T.P. l'atto 19.07.2012 di risoluzione consensuale di precedente donazione non può essere tassato con l'applicazione dell'aliquota d'imposta di registro proporzionale prevista dalla Tariffa del Testo Unico dell'imposta di registro (D.P.R. 131/1986) per i trasferimenti immobiliari, e quindi la richiesta dell'Ufficio contenuta nell'avviso impugnato - applicazione dell'aliquota proporzionale del 7% sul valore di € 90.000 - deve essere considerata illegittima; solo qualora fosse stato previsto un corrispettivo per la risoluzione del contratto di donazione sarebbe stato applicabile quanto previsto in proposito dall'articolo 28 del D.P.R. 131/1986.

Conseguentemente a quanto sopra dedotto questa C.T.P. dichiara nullo l'avviso impugnato poiché non è applicabile l'imposta proporzionale di registro sul valore dichiarato nell'atto 19.07.2012 di risoluzione consensuale di precedente donazione registrato a Cuneo il 20.07.2012 al n. 5332 serie 1T.

SPESE DI GIUDIZIO

La soccombenza dell'Ufficio comporterebbe anche la soccombenza dello stesso nelle spese di giudizio, ma questa C.T.P. ritiene che l'argomento trattato costituisca una novità, e pertanto questa C.T.P. ritiene che esistano i gravi ed eccezionali motivi per compensare integralmente le spese di giudizio fra le Parti.

p.q.m.

Il Collegio accoglie il ricorso e compensa le spese fra le Parti.



DISPOSITIVO

del pronunciamento emesso a fronte del ricorso R.G.R. 138/13

Ricorrente: signor

Ufficio resistente: Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Cuneo

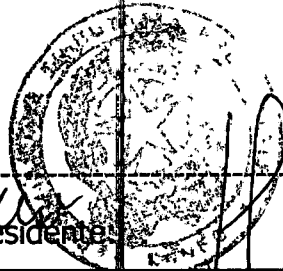
**

Il Collegio accoglie il ricorso e compensa le spese fra le Parti.

Così deciso in Cuneo il 10 giugno 2013

Il Relatore:

Il Presidente:



NOTIFICA DEL DISPOSITIVO

il dispositivo è stato notificato, a cura della Segreteria, al Ricorrente in data _____ e all'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Cuneo a Cuneo in data _____ (elenco N° del _____)

Il Segretario

INVIO DEL FASCICOLO

Il fascicolo è stato inviato a

il _____ (elenco N° _____ del _____)

Il Segretario