

Revirement della Cassazione in tema di tassazione dei trasferimenti immobiliari occasioni da vicende di separazione e divorzio

Cass. Civ., sez. V, sentenza 17 febbraio 2016, n. 3110 (Pres. Chindemi, rel. Napolitano)

Trasferimenti immobiliari – Separazione/ Divorzio – Benefici fiscali previsti dall’art. 19 legge n. 74 del 1987

Deve riconoscersi il carattere di negoziazione globale a tutti gli accordi di separazione che, anche attraverso la previsione di trasferimenti mobiliari o immobiliari, siano volti a definire in modo tendenzialmente stabile la crisi coniugale, destinata a sfociare, di lì a breve, nella cessazione degli effetti civili del matrimonio concordatario o nello scioglimento del matrimonio civile, cioè in un divorzio non solo prefigurato, ma voluto dalle parti, in presenza delle necessarie condizioni di legge. In tale contesto non si può più ragionevolmente negare - quale che sia la forma che i negozi concretamente vengano ad assumere - che detti negozi siano da intendersi quali "atti relativi al procedimento di separazione o divorzio", che, come tali possono usufruire dell'esenzione di cui all'art. 19 della L. n. 74/1987 nel testo conseguente alla pronuncia n. 154/1999 della Corte costituzionale, salvo che l'Amministrazione contesti e provi, secondo l'onere probatorio cedente a suo carico, la finalità elusiva degli atti medesimi.

(Massima a cura di Giuseppe Buffone – Riproduzione riservata)

	Orientamenti di giurisprudenza
Cass. Civ. n. 15231 del 2001	Cass. Civ. n. 3110 del 2016
Le agevolazioni di cui all'art. 19 della legge 6 marzo 1987, n. 74, come interpretato e modificato dalla Corte costituzionale con sentenza n. 154 del 1999, operano - quanto agli atti ed accordi finalizzati allo scioglimento della comunione tra i coniugi conseguente alla separazione - limitatamente all'effetto naturale della separazione, costituito dallo scioglimento automatico della	Deve riconoscersi il carattere di negoziazione globale a tutti gli accordi di separazione che, anche attraverso la previsione di trasferimenti mobiliari o immobiliari, siano volti a definire in modo tendenzialmente stabile la crisi coniugale, destinata a sfociare, di lì a breve, nella cessazione degli effetti civili del matrimonio concordatario o nello scioglimento del matrimonio civile, cioè in un

<p>comunione legale, e non competono con riferimento ad atti - solo occasionalmente generati dalla separazione - di scioglimento della comunione ordinaria tra gli stessi coniugi, che ben potrebbe persistere nonostante la separazione.</p>	<p>divorzio non solo prefigurato, ma voluto dalle parti, in presenza delle necessarie condizioni di legge. In tale contesto non si può più ragionevolmente negare - quale che sia la forma che i negozi concretamente vengano ad assumere - che detti negozi siano da intendersi quali "atti relativi al procedimento di separazione o divorzio", che, come tali possono usufruire dell'esenzione di cui all'art. 19 della L. n. 74/1987 nel testo conseguente alla pronuncia n. 154/1999 della Corte costituzionale, salvo che l'Amministrazione contesti e provi, secondo l'onere probatorio cedente a suo carico, la finalità elusiva degli atti medesimi.</p>
---	---

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate - Ufficio di (...) - dopo aver riconosciuto in sede di registrazione dell'atto di trasferimento di quota d'immobile (terreno privo di fabbricati) effettuato in attuazione degli obblighi conseguenti agli accordi di separazione consensuale tra coniugi i benefici fiscali di cui all'art. 19 della L. n. 74/1987, notificò al sig. (...) avviso di liquidazione per il recupero dell'imposta di registro e delle ulteriori imposte ipotecaria e catastale ritenute dovute, non considerando applicabile nella fattispecie il trattamento agevolato, essendo quest'ultimo, usufruibile, secondo l'Ufficio, solo per gli atti posti in essere in attuazione degli obblighi connessi all'affidamento dei figli, al loro mantenimento ed a quello del coniuge, oltre al godimento della casa di famiglia.

Il contribuente impugnò l'avviso di liquidazione dinanzi alla CTP di Forlì, che accolse il ricorso.

Avverso la decisione di primo grado l'Ufficio propose appello dinanzi alla CTR dell'Emilia - Romagna, che con sentenza n. 88/01/09, depositata il 16 settembre 2009, rigettò il gravame.

Contro detta decisione l'Agenzia delle Entrate ricorre per cassazione, affidando il ricorso ad un solo motivo.

L'intimato non ha svolto difese.

La causa, già chiamata all'udienza del 9 settembre 2015, è stata rinviata a nuovo ruolo per consentirne la trattazione congiunta col giudizio R.G.N. 22809/10, relativo ad analogo ricorso proposto dall'Amministrazione finanziaria avverso altra sentenza dello stesso tenore resa dalla CTR dell'Emilia - Romagna nel contenzioso tra l'Agenzia delle Entrate e la sig.ra (...) coniuge separata del (...), quale coobbligata solidale.

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo la ricorrente Agenzia delle Entrate censura la sentenza impugnata per "falsa applicazione dell'art. 19 L. n. 74/1987, e violazione dell'art. 8 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986, degli artt. 159 e ss. c.c. e degli artt. 1100 e ss. c.c. in relazione all'art. 360 n. 3

c.p.c.. L'Amministrazione ricorrente deduce l'erroneità in diritto della decisione impugnata, che ha ritenuto applicabile nella fattispecie in esame il regime di esenzione previsto dall'art. 19 della L. n. 74/1987, considerando il trasferimento immobiliare in questione, per il quale l'avviso di liquidazione impugnato aveva disposto l'assoggettamento a tassazione ordinaria, come disposto in attuazione degli accordi di separazione consensuale tra i coniugi (...) e (...); ciò senza considerare - circostanza questa pacifica in fatto - che l'acquisto da parte del (...) della metà del terreno oggetto di trasferimento dalla moglie (...) al prezzo convenuto di € 74.886,25 non era conseguenza dell'avvenuto scioglimento della comunione legale tra i coniugi, vigendo già tra questi il regime della separazione dei beni ed essendo stato acquistato il terreno dai coniugi nel 2000 ciascuno per 1/2 in regime dunque di comunione ordinaria; sicché - conclude la ricorrente richiamando la pronuncia di questa Corte, Cass. civ. sez. V 3 dicembre 2001, n. 15231 - trattandosi di atto solo occasionalmente generato dalla separazione personale tra i coniugi, contrariamente a quanto ritenuto dal giudice tributario, non può trovare applicazione nella fattispecie il regime di esenzione previsto dall'art. 19 della L. n. 74/1987.

1.1. Ritiene la Corte che il ricorso debba essere disatteso, alla stregua delle considerazioni che seguono, che giustificano, a giudizio di questa Corte, un mutamento d'indirizzo rispetto al precedente richiamato dalla difesa erariale a sostegno del ricorso proposto, ciò non solo in virtù di una rivalutazione critica di talune argomentazioni ivi espresse, ma soprattutto alla stregua del mutato quadro normativo di riferimento che, nel contesto di un'evoluzione verosimilmente non ancora del tutto conclusa, ha fortemente valorizzato la centralità dell'accordo tra le parti nella definizione della crisi coniugale.

1.2. La citata Cass. n. 15231/2001 ha, come è noto, recepito, quanto alle conseguenze che se ne assumono derivanti in ambito tributario, la distinzione, che risale ad autorevole, per quanto ormai remoto indirizzo dottrinale, tra contenuto necessario ed eventuale degli accordi di separazione, nel primo dovendo ricomprendersi il consenso reciproco a vivere separati, l'affidamento dei figli, l'assegnazione della casa familiare in funzione del preminente interesse della prole e la previsione di assegno di mantenimento a carico di uno dei coniugi in favore dell'altro, ove ne ricorrano i presupposti.

Nel secondo vanno invece ricompresi i patti che trovino solo occasione nella separazione, costituiti da accordi patrimoniali del tutto autonomi che i coniugi concludono in relazione all'instaurazione di un regime di vita separata.

Detta distinzione, che si trova ribadita anche nella più recente giurisprudenza della I sezione civile di questa Corte (cfr., tra le altre, Cass. 19 agosto 2015, n. 16909; Cass. 22 novembre 2007, n. 24321), è sostanzialmente finalizzata a distinguere tra i patti, riflettenti il contenuto necessario della separazione, che sono soggetti alla procedura di modifica o revoca, ex art. 156 ultimo comma c.c. e 710 c.p.c., e quelli viceversa che abbiano trovato solo occasione nella separazione, la cui efficacia tra le parti trova il proprio riferimento normativo nell'art. 1372 c.c.

La giurisprudenza della sezione tributaria di questa Corte, non solo nella succitata pronuncia, ma anche in altre successive decisioni volte a riconoscere l'applicabilità dell'esenzione di cui all'art. 19 della L. n. 74/1987 "a tutti gli atti e convenzioni che i coniugi pongono in essere nell'intento di regolare sotto il controllo del giudice i loro rapporti patrimoniali conseguenti allo scioglimento del matrimonio o alla separazione personale, ivi compresi gli accordi che contengono il riconoscimento o il trasferimento della proprietà esclusiva di beni mobili ed immobili all'uno o all'altro coniuge", (cfr., tra le altre, Cass. 22 maggio 2002, n. 7493; Cass. 28 ottobre 2003, n. 16171) o anche in favore dei figli (più di recente cfr. Cass. 17 gennaio 2014, n. 860) ha pur sempre avuto modo di chiarire che "l'esenzione non opera quando si tratti di atti ed accordi che non siano finalizzati allo scioglimento della comunione tra coniugi conseguente alla separazione, ma siano soltanto occasionalmente generati dalla separazione" (così, testualmente, la citata Cass. n. 7493/2002). In particolare la menzionata Cass. n. 15231/2001, che si riferiva al recupero a tassazione di atto dispositivo del trasferimento da un coniuge all'altro di quota nella misura del 20% della nuda proprietà di bene acquistato in precedenza dai coniugi in regime di separazione, nell'escludere nella fattispecie l'applicabilità dell'esenzione invocata dal contribuente ex art. 19 della L. n. 74/1987, osservava che in parte qua l'accordo era solo occasionalmente generato dalla separazione tra i coniugi, senza integrarne il naturale contenuto patrimoniale. I coniugi, infatti - così motivava la citata sentenza - avrebbero potuto legittimamente mantenere il regime di comunione ordinario, pur se separati, in tal senso deponendo "l'esame del testo dell'art. 8 della tariffa allegata al D.P.R. 131/86, che parla di attribuzione di beni già facenti parte di comunione tra i coniugi, con un richiamo evidentemente solo alla comunione caratterizzata dal rapporto coniugale tra le parti, di cui agli artt. 159 e ss. c.c."

Se così non fosse, concludeva in tal senso la decisione richiamata dalla difesa erariale, "è intuitivo che atti di diversa natura si presterebbero facilmente ad intenti elusivi".

1.2.1. Entrambe le affermazioni, ove riferite al caso analogo qui all'esame del collegio, relativo ad atto dispositivo di quota del 50% - che la difesa dell'Amministrazione finanziaria qualifica tout court, senza, peraltro trascrivere il contenuto dell'atto dispositivo del diritto immobiliare, come scioglimento di comunione ordinaria nel quadro degli accordi di separazione di cui al verbale di udienza di comparizione dei coniugi all'udienza presidenziale del procedimento di separazione consensuale - non sembrano idonee a giustificare l'esclusione dell'applicazione dell'esenzione prevista dall'art. 19 della L. n. 74/1987, nel testo conseguente alla declaratoria d'illegittimità costituzionale operata da Corte cost. 10 maggio 1999, n. 154, "nella parte in cui non estende l'esenzione in esso prevista a tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di separazione personale dei coniugi".

Si tratta di sentenza additiva pura che - ponendosi nel solco della precedente Corte cost. 15 aprile 1992, n. 176, espressamente richiamata, che aveva già dichiarato l'illegittimità della norma con riferimento alla mancata previsione dell'estensione dell'esenzione al solo provvedimento d'iscrizione d'ipoteca a garanzia delle obbligazioni assunte dal coniuge separato - osservava che il profilo tributario non potesse ragionevolmente

riflettere un momento di diversificazione tra il giudizio di divorzio e la procedura di separazione, "atteso che l'esigenza di agevolare l'accesso alla tutela giurisdizionale, che motiva e giustifica il beneficio fiscale con riguardo agli atti del giudizio divorzile, è con più accentuata evidenza presente nel giudizio di separazione".

La scelta operata dalla citata Cass. n. 15231/2001 di non ritenere sovrapponibili, sul piano dell'interpretazione letterale, la dizione di "atti stipulati in occasione della separazione e del divorzio" a quella di "atti relativi al procedimento di separazione o divorzio", conseguente alla portata additiva della sentenza della Corte costituzionale n. 154/1999 al testo dell'art. 19 della L. n. 74/1987, che porrebbe come limite all'accesso del trattamento di favore il nesso causale necessario dell'atto col procedimento, poggia peraltro su due argomenti che non possono ritenersi decisivi.

Il primo si pone, come si è visto, in relazione all'art. 8 (lett. f) della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. n. 131/1986, norma da intendersi non più applicabile proprio per effetto della citata Corte cost. n. 154/1999 (si ricordi anche la successiva declaratoria d'illegittimità costituzionale dell'art. 8 lett. b della medesima Tariffa, parte I, ad opera della pronuncia della Corte costituzionale n. 202 depositata l'11 giugno 2003, nella parte in cui non esenta dall'imposta ivi prevista i provvedimenti emessi in applicazione dell'art. 148 c.c. nell'ambito dei rapporti tra genitori e figli).

1.2.2. Il secondo è riferito alla possibile finalità elusiva di accordi estranei al contenuto essenziale della separazione, che trovino occasione d'inserimento nel relativo procedimento unicamente per il conseguimento di un indebito risparmio fiscale.

Con riferimento a tale ultimo profilo, in generale deve osservarsi che se anche l'interpretazione di una disposizione di legge consenta scelte di strumenti attuativi di volontà delle parti potenzialmente tali da realizzare intenti elusivi, ciò non sembra motivo sufficiente perché essa venga necessariamente compiuta, essendo il fenomeno dell'elusione, la sua prevenzione e la sua repressione oggetto di specifica regolamentazione normativa, che oggi trova il suo fondamentale riferimento nell'art. 10 bis della L. n. 212/2000, quale introdotto dall'art. 1 del D. Lgs. 5 agosto 2015, n. 128.

In particolare deve poi osservarsi, riguardo alla fattispecie oggetto della controversia qui sottoposta all'esame della Corte, che l'avviso di liquidazione così come riportato in ricorso, in ossequio al principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, non contesta minimamente, sotto il profilo motivazionale, la finalità elusiva dell'atto, pacificamente facente parte del quadro globale degli accordi di separazione quali convenuti tra i coniugi, ma giustifica la ripresa a tassazione unicamente in ragione dell'insussistenza di un rapporto di causalità necessaria con il procedimento di separazione medesimo.

1.3. Ciò che appare tuttavia di maggior rilievo nel senso di addivenire al superamento del precedente indirizzo è il mutato contesto normativo di riferimento.

È noto come un ormai quasi ventennale orientamento dottrinale abbia sottoposto a serrata critica la distinzione tra accordi di separazione propriamente detti ed accordi stipulati "in occasione della separazione", affermando che anche gli accordi che prevedano, nel contesto di una

separazione tra coniugi, atti comportanti trasferimenti patrimoniali dall'uno all'altro coniuge o in favore dei figli, debbano essere ricondotti nell'ambito delle "condizioni della separazione" di cui all'art. 711 comma 4 c.p.c., in considerazione del carattere di "negoziazione globale" che la coppia in crisi attribuisce al momento della "liquidazione" del rapporto coniugale, attribuendo quindi a detti accordi la qualificazione di contratti tipici, denominati "contratti della crisi coniugale", la cui causa è proprio quella di definire in modo non contenzioso e tendenzialmente definitivo la crisi.

La tesi innanzi ricordata trae certamente nuova linfa in un contesto normativo che - quantunque in modo non sempre consapevole e soprattutto coerente - ha certamente attribuito all'elemento del consenso tra i coniugi il ruolo centrale nella definizione della crisi coniugale.

Non è questa la sede per un'approfondita disamina delle tappe attraverso le quali è stato scandito detto percorso, che culmina certamente nelle disposizioni degli artt. 6 e 12 del D. L. 12 settembre 2014, n. 132, convertito con modificazioni, nella L. 10 novembre 2014, n. 162, che hanno, rispettivamente, esteso il procedimento di negoziazione assistita da avvocati alla separazione consensuale, al divorzio ed alla modifica delle condizioni di separazione e di divorzio (art. 6) e previsto che "i coniugi possono concludere, innanzi al Sindaco, quale Ufficiale dello stato civile ... un accordo di separazione personale, di divorzio o di modifica delle condizioni di separazione e di divorzio (art. 12), i quali, ad ogni effetto di legge, "tengono luogo dei provvedimenti giudiziali che definiscono i corrispondenti procedimenti" e nelle disposizioni sul c.d. divorzio breve di cui alla L. 6 maggio 2015, n. 55, che: ha (art. 1) drasticamente ridotto il tempo d'ininterrotta separazione consensuale richiesto per poter richiedere il divorzio a dodici mesi dall'udienza di comparizione dei coniugi dinanzi al Presidente del Tribunale in caso di separazione giudiziale ed in sei mesi in caso di separazione consensuale, anche quando il giudizio contenzioso si sia trasformato in consensuale, sia che essa sia avvenuta per mezzo di negoziazione assistita o di accordo di separazione perfezionato avanti al sindaco quale ufficiale dello stato civile; previsto (art. 2) lo scioglimento della comunione legale tra i coniugi nel momento in cui il provvedimento presidenziale autorizza i coniugi a vivere separati o alla data di sottoscrizione del processo verbale dell'udienza di comparizione dei coniugi dinanzi al Presidente nel procedimento di separazione consensuale, purché ad esso sia seguito il decreto di omologazione; disposto (art. 3) l'immediata applicabilità delle nuove disposizioni ai procedimenti di separazione già pendenti alla data di entrata in vigore della legge citata.

Senza che in questa sede ci si possa soffermare sull'effettiva portata di disposizioni, quali ad esempio il terzo periodo del 3° comma dell'art. 12 del citato D.L. n. 132/2014 quale convertito dalla L. n. 162/2014, secondo il quale l'accordo stipulato dalle parti dinanzi al Sindaco, quale Ufficiale dello stato civile, "non può contenere patti di trasferimento patrimoniale", è sufficiente osservare come le nuove disposizioni, drasticamente riducendo l'intervento dell'organo giurisdizionale in procedimenti tradizionalmente segnati da vasta area di diritti indisponibili legati allo status coniugale ed alla tutela della prole minore, abbiano, nel quadro d'interventi definiti di "degiurisdizionalizzazione", di fatto attribuito al consenso tra i coniugi un valore ben più pregnante rispetto a quello che, anche a seguito dell'introduzione del divorzio a

domanda congiunta delle parti, aveva pur sempre indotto unanimemente dottrina e giurisprudenza ad escludere che nel nostro ordinamento giuridico potesse avere cittadinanza il c.d. divorzio consensuale.

Quanto sopra, nei limiti propri della presente decisione, induce questa Corte a ritenere che, nel mutato contesto normativo di riferimento, debba riconoscersi il carattere di negoziazione globale a tutti gli accordi di separazione che, anche attraverso la previsione di trasferimenti mobiliari o immobiliari, siano volti a definire in modo tendenzialmente stabile la crisi coniugale, destinata a sfociare, di lì a breve, nella cessazione degli effetti civili del matrimonio concordatario o nello scioglimento del matrimonio civile, cioè in un divorzio non solo prefigurato, ma voluto dalle parti, in presenza delle necessarie condizioni di legge (per quanto qui rileva, il decorso del termine richiesto di separazione legale ininterrotta).

In tale contesto non sembra, infatti, potersi più ragionevolmente negare - quale che sia la forma che i negozi concretamente vengano ad assumere - che detti negozi siano da intendersi quali "atti relativi al procedimento di separazione o divorzio", che, come tali possono usufruire dell'esenzione di cui all'art. 19 della L. n. 74/1987 nel testo conseguente alla pronuncia n. 154/1999 della Corte costituzionale, salvo che l'Amministrazione contesti e provi, secondo l'onere probatorio cedente a suo carico, la finalità elusiva degli atti medesimi.

1.4. Infine, va dato atto che, nel ribadire l'applicabilità dell'esenzione di cui all'art. 19 della L. n. 74/1987, come modificato per effetto delle succitate sentenze della Corte costituzionale, per quanto qui rileva, a "tutti gli atti, documenti e provvedimenti relativi" ai procedimenti di separazione e divorzio, anche a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 10 del D. Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, con la circolare n. 2/2014 (pagg. 62 - 63) la stessa Agenzia delle Entrate, richiamando i precedenti documenti di prassi in materia (circolare n.27/2012, pag. 10, e circolare n. 18/2013, pagg. 38-41), non opera alcuna distinzione al riguardo tra accordi, comportanti trasferimenti immobiliari, integranti il contenuto essenziale della separazione ed accordi analoghi tra i coniugi stipulati in occasione della separazione.

Il ricorso va pertanto rigettato.

2. Nulla va statuito in ordine alle spese di lite, non avendo P intimato svolto difese.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.