

Sui confini giurisprudenziali del regime di (de)tassazione dei trasferimenti patrimoniali effettuati in ottemperanza ad accordi stipulati in sede di separazione coniugale

Di Emanuela Regazzi, 15 maggio 2019

1

(Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, ordinanza 21 marzo 2019, n. 7966)

1. L'ordinanza della Suprema Corte n. 7966/2019 affronta l'interessante tema della tassazione dei trasferimenti patrimoniali in ottemperanza ad accordi stipulati in sede di separazione coniugale, tema sul quale si sono registrati differenti orientamenti della giurisprudenza di legittimità.

La disposizione di riferimento è l'art. 19 della Legge 6 marzo 1987 n. 74, secondo cui tutti gli atti, i documenti e i provvedimenti relativi al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili del matrimonio nonché ai procedimenti anche esecutivi e cautelari diretti ad ottenere la corresponsione o la revisione degli assegni di mantenimento del coniuge o dei figli sono esenti dall'imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa.

Tale regime fiscale riguardava, in origine, solo i trasferimenti effettuati nell'ambito del procedimento di divorzio, con conseguente inapplicabilità della medesima disciplina ai procedimenti di separazione personale tra coniugi. E, quanto a tributi interessati, l'imposta di bollo e di registro e, con un enunciato di chiusura dai contorni vaghi, "ogni altra tassa".

Quanto al primo profilo, la querelle relativa all'applicazione della disciplina in esame esclusivamente ai giudizi di divorzio, e non anche a quelli di separazione, ha portato la Corte costituzionale ad intervenire a più riprese fino a quando, con la sentenza n. 154/1999, è stata dichiarata l'illegittimità costituzionale del citato art. 19, nella parte in cui non estendeva l'esenzione da ogni tributo a tutti gli atti, documenti e provvedimenti relativi al procedimento di separazione personale dei coniugi (per approfondimenti, si veda in dottrina F. CORDA, *Il regime fiscale degli accordi di separazione*, in *Dir. Prat. Trib.*, I, 2016, 2309 ss).

Quanto al secondo profilo, l'espressione "tassa", di cui al medesimo art. 19, è stata interpretata quale sinonimo di "tributo", superando le eccezioni di incompatibilità delle fattispecie tributarie con il *nomen juris* di riferimento (in tal senso, in dottrina, F. GALLO, *Commento all'art. 19 L. 74/1987*, in *Commentario al diritto italiano della famiglia a cura di G. Cian – G. Oppo – A. Trabucchi*, VI, Padova, 1993), osservandosi che tale lettura è coerente rispetto alla finalità perseguita dal legislatore con l'art. 19, consistente nell'esigenza di ridurre i costi economici che le parti private subiscono per ripristinare con il divorzio la libertà di stato o la revisione degli assegni di cui agli artt. 5 e 6 della l. n. 898.

2. Nell'ordinanza in commento, allineandosi a precedenti pronunce (vedasi, ad esempio, Cass., sez. trib., 29 marzo 2017, n. 8104), la Corte di Cassazione ha ribadito – con specifico riferimento ai trasferimenti patrimoniali in ottemperanza ad accordi stipulati in sede di separazione coniugale – il principio secondo cui la vendita di un

immobile effettuata prima del decorso del quinquennio, in adempimento agli obblighi derivanti da un accordo di separazione, non comporta la decadenza dei benefici per l'acquisto della prima casa.

Com'è noto, la decadenza dei benefici per l'acquisto della prima casa è disposta alla nota II-bis dell'art. 1 Tariffa, parte prima, allegata al Testo Unico sull'Imposta di Registro, nel caso in cui si proceda al trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con tali benefici prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto (cfr. 4° co.): in tale caso, l'Amministrazione provvederà al recupero della differenza fra l'imposta calcolata in assenza di agevolazione e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata, con irrogazione delle sanzioni previste dalla legge e recupero degli interessi.

In particolare, con l'ordinanza in esame la Suprema Corte ha cassato la sentenza della CTR Umbria che aveva disposto la revoca delle agevolazioni relative all'acquisto della prima casa, conseguenti alla vendita della stessa ad un terzo, prima del decorso del quinquennio, in ragione degli accordi stipulati in sede di separazione consensuale, argomentando che *"la revoca del beneficio fiscale non contrasta con l'intassabilità delle disposizioni cui i coniugi pervengono in occasione della separazione, sia perché la cessione dell'immobile non avviene attraverso l'omologazione della separazione, sia perché non vi è qui tassazione in atto occasionata dalla crisi coniugale, bensì la revoca di un precedente beneficio fiscale"*.

3. La sentenza impugnata è stata cassata dalla Suprema Corte richiamando e applicando il principio, già sancito dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 154/1999, secondo cui l'agevolazione ex art. 19 alla L. n. 74/87 spetta agli atti esecutivi degli accordi intervenuti tra i coniugi in esito alla separazione personale o allo scioglimento del matrimonio, *"atteso il carattere di "negoiazione globale" attribuito alla liquidazione del rapporto coniugale per il tramite di contratti tipici in funzione di definizione non contenziosa, i quali, nell'ambito della nuova cornice normativa (da ultimo culminata nella disciplina di cui al D.L. n. 132 del 2014, artt. 6 e 12, convertito con modifiche nella L. n. 162 del 2014), rinvergono il loro fondamento nella centralità del consenso dei coniugi"* (in questo senso si veda, anche, la Cass., sez. trib., 3 febbraio 2016, n. 211).

In applicazione di tale principio, e dando seguito ad alcuni precedenti sulla specifica questione, si è concluso che, *"in tema di agevolazioni "prima casa", il trasferimento dell'immobile prima del decorso del termine di cinque anni dall'acquisto, se effettuato in favore del coniuge in virtù di una modifica delle condizioni di separazione, pur non essendo riconducibile alla forza maggiore, non comporta la decadenza dai benefici fiscali, attesa la "ratio" della L. n. 74 del 1987, art. 19, che è quella di favorire la complessiva sistemazione dei rapporti patrimoniali tra i coniugi in occasione della crisi, escludendo che derivino ripercussioni fiscali sfavorevoli dagli accordi intervenuti in tale sede"* (cfr., in questo senso, anche Cass., sez. trib., 29 marzo 2017, n. 8104 e Cass., sez. trib., 28 giugno 2016, n. 13340; sempre in tema di agevolazioni "prima casa", e con riguardo allo specifico profilo dell'insussistenza dell'intento speculativo, si vedano anche Cass., sez. trib., 16 marzo 2016, n. 5156 e Cass., sez. trib.m, 21 settembre 2017, n. 22023).

4. Ma vi è di più. Il Collegio ha ritenuto che il principio espresso dalla propria sentenza n. 211/2016 con specifico riferimento ad un trasferimento immobiliare avvenuto all'interno del nucleo familiare sarebbe di portata generale, con conseguente estensione anche al caso oggetto di vaglio, ove i coniugi si erano

determinati, in sede di accordi conseguenti alla separazione personale, a trasferire a un terzo soggetto l'immobile acquistato con le agevolazioni per la prima casa.

Tale conclusione è condivisibile per almeno una coppia di ragioni.

3 *In primis*, l'art. 19 della L. n. 74/87 dispone, in via generale, l'esenzione dall'imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa degli atti stipulati in conseguenza del procedimento di cessazione degli effetti civili del matrimonio e – dopo la sentenza della Corte Cost. n. 154/99 – del procedimento di separazione personale tra coniugi, senza alcuna distinzione tra atti eseguiti all'interno della famiglia e atti eseguiti nei confronti di terzi. *In secundis*, la *ratio* della citata disposizione è pacificamente quella di agevolare la sistemazione dei rapporti patrimoniali tra coniugi a seguito della separazione o del divorzio, senza distinzioni di sorta sotto il profilo delle modalità di realizzazione di tale sistemazione; e il recupero dell'imposta in conseguenza della inapplicabilità dell'agevolazione fiscale sulla prima casa da parte dell'Erario significherebbe sostanzialmente imporre una nuova imposta su di un trasferimento immobiliare avvenuto in esecuzione dell'accordo tra i coniugi, violando la *ratio* della disposizione.

5. La soluzione rassegnata dalla Suprema Corte appare, più che mai, meritevole di adesione se si considera ulteriormente che, pur non facendo parte delle condizioni essenziali della separazione, l'atto stipulato dai coniugi in sede di separazione personale che prevede la vendita a terzi di un immobile in comproprietà e la successiva divisione del ricavato rientra nella negoziazione globale dei rapporti tra i coniugi, risultando pertanto meritevole di tutela, posto che – contrariamente a quanto ritenuto dall'Amministrazione finanziaria (Cfr. Circ. Ag. Entr. 21 giugno 2012, n. 27/E) – trova la propria causa nello “*spirito di sistemazione, in occasione dell'evento di separazione consensuale, dei rapporti patrimoniali dei coniugi, sia pure maturati nel corso della convivenza matrimoniale* (così, Cass., sez. trib., 19 agosto 2015, n. 16909; per ulteriori approfondimenti sul punto, M. CIARLEGLIO “*L'imposta di registro nei trasferimenti immobiliari tra coniugi in sede di separazione e divorzio: nuovi orientamenti dell'Agenzia delle Entrate*” in *Dir. prat. trib.*, 2013, 676 ss.).

Deve, dunque, ritenersi superato – come dà atto la stessa Suprema Corte nell'ordinanza in commento – differente orientamento espresso dai giudici di legittimità (vedasi Cass. n. 860 del 17/01/2014), secondo cui “*l'agevolazione di cui alla L. 6 marzo 1987, n. 74, art. 19, per gli atti esecutivi degli accordi intervenuti tra i coniugi, sotto il controllo del giudice, per regolare i loro rapporti patrimoniali conseguenti allo scioglimento del matrimonio o alla separazione personale (...), spetta solo se i soggetti che li pongano in essere siano gli stessi coniugi che hanno concluso i suddetti accordi, e non anche terzi* cfr. Cass., sez. trib., 17 gennaio 2014, n. 860, seguita dalla successiva Cass. 3 febbraio 2014, n. 2263); sempreché, ovviamente, non vi sia uno di quei repentini e imprevisi cambiamenti di rotta cui la giurisprudenza di legittimità ci ha, purtroppo, abituati in questi ultimi anni.