

L'esenzione fiscale degli atti posti in essere nell'ambito di procedimenti di separazione e divorzio: profili sostanziali e di costituzionalità

Rassegna Tributaria, 6 / 2001, p. 1489

L'esenzione fiscale degli atti posti in essere nell'ambito di procedimenti di separazione e divorzio: profili sostanziali e di costituzionalità

Paola Tarigo

Riferimenti

Legge 6 marzo 1987 n. 74 Art. 19

Decreto Presidente della Repubblica 26 aprile 1986 n. 131 Art. 1

SOMMARIO: **1.** Normativa di riferimento e piano dell'indagine - **2.** Rilevanza sistematica della distinzione tra vicende traslative autonome e dipendenti dal procedimento - **3.** Individuazione del criterio distintivo delle vicende traslative dipendenti, quali casi esentati - **4.** Ricognizione di questo criterio nel percorso giurisprudenziale culminato nella pronuncia d'incostituzionalità - **5.** Conclusioni.

1. Normativa di riferimento e piano dell'indagine - Il tema della separazione personale e del divorzio dei coniugi presenta risvolti tributari di indubbia rilevanza nei settori sia dell'imposizione diretta, sia di quella indiretta, di cui sono indice l'interessamento della Corte Costituzionale su più versanti.

Uno di questi, che ha già determinato più di una pronuncia d'incostituzionalità, concerne l'esenzione "dall'imposta di bollo, di registro e di ogni altra tassa" di tutti gli atti, i documenti e i provvedimenti relativi al procedimento di divorzio e ai procedimenti esecutivi e cautelari diretti ad ottenere la corresponsione o la revisione degli assegni di mantenimento del coniuge e dei figli.

Si tratta di una disposizione a carattere tributario collocata nell'ambito di quella legge civile che ha riformato, nella seconda metà degli anni ottanta, l'istituto del divorzio [\[1\]](#).

L'esenzione non è espressamente disposta anche in relazione al procedimento di separazione personale, nelle due forme giudiziale e consensuale, dei coniugi. Tuttavia, investe senz'altro anche questo procedimento a seguito di una pronuncia additiva, giunta nel 1999, della Corte Costituzionale, cui la questione di legittimità era stata rimessa denunziandosi la norma fiscale sotto il profilo della sua delimitazione al solo procedimento di divorzio, e non anche alla separazione personale, del trattamento di favore [\[2\]](#).

Una pronuncia d'incostituzionalità secondo la formula "in quanto non dispone" vi era, in realtà, già stata alcuni anni prima, sebbene ristretta, per via della corrispondenza obbligata tra il chiesto e il pronunciato, ad un'ipotesi particolare [\[3\]](#): quella dell'applicabilità della disciplina di favore alle imposte ipotecarie nel giudizio di separazione personale, in caso d'iscrizione d'ipoteca a garanzia delle obbligazioni assunte da un coniuge nei confronti dell'altro. La disposizione era stata censurata in quanto il suo ambito applicativo era delimitato al procedimento di divorzio e non ricomprendeva la separazione personale [\[4\]](#).

La motivazione è stata identica nei due giudizi: la Corte costituzionale ha riconosciuto un parallelismo, analogie e una complementarità funzionale tra procedimento di scioglimento o di cessazione degli effetti civili del matrimonio, da un lato, e procedimento di separazione, dall'altro, caratteristiche rispetto alle quali risulta incompatibile un diverso trattamento tributario. Meritevole è, dunque, in entrambi i procedimenti, l'esigenza di agevolare l'accesso alla tutela giurisdizionale, che motiva e giustifica il beneficio fiscale. Anzi, questa esigenza è più sentita nel giudizio di separazione, perché nel procedimento di divorzio il contrasto tra coniugi si è già stabilizzato. È, per ciò, fondato il contrasto con la disposizione dell'art. 3 della Costituzione, sia in termini di uguaglianza, sia di ragionevolezza.

Non è un fatto frequente che una disposizione sia oggetto di due sindacati costituzionali, ancor meno che questi approdino a pronunce additive in materia di agevolazioni fiscali [\[5\]](#).

Espulsa dal sistema giuridico, con la pronuncia d'illegittimità costituzionale, la norma invalida [\[6\]](#) che delimitava l'esenzione, dalla totalità dei tributi, al divorzio, e non anche alla separazione personale, risulta tacitamente abrogata la disposizione secondo cui sono soggetti ad imposta di registro in misura fissa gli atti dell'autorità giudiziaria ordinaria e speciale aventi per oggetto il procedimento di separazione personale dei coniugi [\[7\]](#): la fattispecie è ora disciplinata dalla norma di esenzione [\[8\]](#).

Circa i tributi oggetto di esenzione, la questione di illegittimità era stata sollevata nelle due ordinanze di rinvio in relazione alla disciplina, oltre che delle imposte di bollo e di registro, anche di quella dell'invim, nonché delle imposte ipotecarie e catastali, nel generale presupposto che il termine "tassa" stesse a significare "tributo". Avendo il giudice costituzionale pronunciato l'illegittimità della norma "in quanto non dispone" per la separazione personale, ha indirettamente confermato quella formulazione della norma, secondo cui, nell'ipotesi di divorzio, sono esenti da tributo la totalità delle imposte, non solo bollo e registro, a norma implicita dell'ordinamento che già le commissioni remittenti avevano proposto [9].

D'altronde, che il termine "tassa" non fosse da intendere nel suo significato tecnico lo provavano più argomenti, contro cui si dimostravano ben poco resistenti tanto la tesi fondata sulla formula letterale del testo di legge [10], quanto la tesi dell'inammissibilità dell'interpretazione analogica per le disposizioni di favore, che discendeva in modo automatico dalla tendenza, ancora diffusa, ad affermare la loro natura di norme eccezionali.

Infatti: il testo era formulato, con tutta evidenza, in modo pessimo. Elencare espressamente le imposte di bollo e di registro, nonché, a seguire, "ogni altra tassa", presupponeva che le prime due fossero tasse e non imposte, in antitesi con la corrente qualificazione che ne porgono tutti i manuali. Secondariamente, poiché la finalità della disciplina di favore, dichiarata dal legislatore, è individuabile nella rimozione degli ostacoli di ordine economico di tali procedimenti, si sarebbe rivelato incoerente esentare, oltre alle tasse, le sole imposte di bollo e di registro. Infine, risultava determinante la considerazione dei provvedimenti di separazione e di divorzio in ordine all'incidenza che essi hanno, nel loro contenuto essenziale, sullo status personale dei coniugi e, solo nel loro contenuto secondario ed eventuale, sulle sistemazioni di ordine patrimoniale cui si ricollegano i presupposti di taluni tributi [11].

Delineata la normativa di riferimento, si intende nel seguito approfondire uno specifico profilo d'indagine, inerente all'ambito di applicazione di questa disciplina con riguardo alle diverse vicende traslative che si possono verificare in pendenza di una situazione di crisi matrimoniale. Questo profilo si ricollega al problema più generale della relazione che deve intercorrere tra atto, documento o provvedimento, da un lato, e procedimenti di separazione personale o di divorzio, dall'altro, quale elemento della fattispecie esente.

2. Rilevanza sistematica della distinzione tra vicende traslative autonome e dipendenti dal procedimento - Seguendo un criterio nominalistico, quella in esame può essere considerata come una fattispecie esente perché come tale la qualifica il legislatore. Tuttavia, analizzare anche il rapporto logico tra caso esentato e disciplina generale, quindi individuare la fattispecie sulla base di un criterio logico [12], può essere utile per identificare i casi per i quali sia dubbio se sussista un rapporto di deroga rispetto alla norma che definisce il presupposto. Ciò è determinante, ad esempio, per verificare l'applicabilità della normativa di favore a vicende traslative variamente intercorse in uno stato di crisi matrimoniale.

In vista dell'individuazione del criterio logico, si intende porre in luce la rilevanza del procedimento: in particolare, dei procedimenti di separazione personale e di divorzio, nonché dei procedimenti esecutivi e cautelari diretti ad ottenere la corresponsione o la revisione degli assegni di mantenimento del coniuge e dei figli. Questa rilevanza è fondata su due distinti argomenti.

Uno testuale: il riferimento normativo è esplicito. D'altronde, bollo e registro sono, per tradizione, tipiche imposte gravanti sui procedimenti giurisdizionali, siano essi di natura contenziosa o volontaria. Quindi è per ragioni di tipico collegamento con i presupposti d'imposta che il testo di legge, nel disporre il trattamento di favore, menziona espressamente questi due tributi.

L'altro argomento poggia su un diverso piano.

È, infatti, indubbio che nella disciplina generale dell'imposta di registro e delle imposte ipotecarie e catastali le vicende traslative intercorse tra coniugi, coniugi in via di separazione, già separati, o tra divorziati sono ordinariamente assoggettate al tributo. Cioè, la regola generale è quella dell'imponibilità, non vi sono eccezioni ricollegabili ad uno status della persona per i trasferimenti a carattere oneroso.

Anzi, i trasferimenti immobiliari tra coniugi - e se il termine è usato in senso tecnico [13], sono esclusi i divorziati, ma inclusi i separati - pur quando onerosi, erano assunti a fatti tassabili ai fini dell'imposta sulle donazioni se l'ammontare complessivo dell'imposta di registro e di ogni altra imposta dovuta per il trasferimento fosse risultata inferiore alla misura del tributo sulle donazioni [14]. Ciò avveniva fino a poco tempo fa grazie ad una nota presunzione di gratuità, per altro "declassata" a relativa [15] da un recente sindacato di eguaglianza del giudice costituzionale [16].

Non vi era, insomma, una particolare "benevolenza" nei confronti delle vicende traslative tra coniugi, neanche qualora si fossero separati. Beninteso, l'intento del legislatore non era quello di equiparare due fattispecie negoziali aventi eguale rilievo, in termini di capacità contributiva, per gli effetti che sono idonee a produrre. Era solo un intento antielusivo: secondo la comune esperienza gli atti traslativi tra coniugi non avvengono secondo le regole di mercato dell'onerosità, bensì gratuitamente, sebbene essi

simulino una compravendita per eludere l'imposizione maggiormente gravosa del tributo sulle successioni e donazioni [17].

Per quanto l'equiparazione fosse mirata a prevenire comportamenti elusivi, resta ferma la definizione, nel sistema che si è delineato fino al sindacato di costituzionalità, del trasferimento immobiliare come fatto tassabile, a prescindere dalla circostanza che fosse intervenuto tra coniugi, coniugi in via di separazione, o coniugi già separati.

Se il giudizio di costituzionalità ha modificato in relativa la presunzione [18], con ciò determinando uno spostamento dal piano del diritto sostanziale, su cui si colloca la definizione dei fatti tassabili ed operano le presunzioni assolute, al diverso piano degli strumenti probatori, nei termini in cui sono qualificabili le presunzioni relative [19], e benché un successivo provvedimento abbia introdotto la nota franchigia di 350 milioni di lire [20], è chiaro, comunque, come anche nel successivo assetto dell'imposta di registro permanga una netta linea distintiva tra vicende traslative (per ora denominate) dipendenti da un procedimento di separazione personale o di divorzio e vicende traslative autonome.

Questa distinzione rileva anche per i trasferimenti immobiliari a carattere gratuito, né ha perso d'importanza con la loro nuova disciplina conseguente alla soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni: i trasferimenti immobiliari per donazione o altre liberalità tra vivi sono assoggettati alle sole imposte catastali, se effettuati a favore del coniuge; se fatti a favore di soggetti diversi dal coniuge, tra i quali rientra il divorziato, sono assoggettati alle imposte sui trasferimenti ordinariamente applicabili per le operazioni a titolo oneroso, se il valore della quota spettante al beneficiario è superiore a 350 milioni di lire [21]. Quindi, anche per questi trasferimenti la regola è quella dell'imponibilità, benché nei confronti del coniuge la tassazione sia fortemente attenuata rispetto al passato.

La distinzione tra vicende traslative dipendenti o autonome, in relazione ai procedimenti di separazione personale e di divorzio, ha dunque una rilevanza sistematica in materia di imposte sui trasferimenti e deve essere tenuta nella debita considerazione in tutte le ipotesi in cui intervengono trasferimenti della proprietà di immobili, o di diritti reali sugli stessi, non dipendenti dal procedimento.

Benché nel diritto civile si assista sempre più alla rivalutazione dello strumento del contratto come fonte di regolamento dei rapporti tra coniugi, è chiaro come, diversamente, nella materia tributaria l'intervento giudiziale sia decisivo per ricadere nell'ambito agevolativo. Le pattuizioni, variamente definite dalla dottrina, che possono intercorrere tra coniugi durante il matrimonio in vista della separazione o ad essa contestuali o successive (ovviamente, quelle ritenute lecite) si pongono per ciò al di fuori del campo dell'esenzione se non sono dipendenti da un procedimento di separazione personale o di divorzio, oppure dai procedimenti esecutivi e cautelari menzionati dalla legge.

Resta estranea alla fattispecie esente anche la separazione di fatto, poiché in essa non vi è intervento del giudice. Ciò pone delicati problemi d'incostituzionalità, con riferimento al principio di uguaglianza, poiché non vi è dubbio che sistemazioni di ordine patrimoniale possano proporsi anche in tale contesto a fronte di un'esigenza di mantenimento dell'altro coniuge o dei figli. Il problema che si pone con maggior gravità in questa ipotesi, in rapporto alle altre forme di separazione, è quello dell'elusione [22].

3. Individuazione del criterio distintivo delle vicende traslative dipendenti, quali casi esentati - Posta la rilevanza sistematica della distinzione tra vicende traslative autonome e dipendenti dal procedimento nell'ambito della disciplina delle imposte sui trasferimenti, resta da individuare il criterio logico che permette di discernere casi esentati e casi ordinari.

Ciò richiede una più puntuale identificazione dei caratteri distintivi dell'esenzione, quale forma di agevolazione fiscale. Questi sono: il rapporto di deroga rispetto al regime ordinario, la previsione di una disciplina più favorevole, ed infine la rispondenza a principi propri in funzione promozionale [23].

È proprio l'elemento funzionale, rappresentato da finalità extrafiscali, ad essere determinante ai fini che interessano. Sono, cioè, le valutazioni che giustificano il trattamento agevolato a spiegare la rilevanza giuridica del procedimento in ordine alla stessa disciplina di favore.

Ora, secondo quanto indicato nella relazione di accompagnamento all'originario disegno di legge sulla riforma del divorzio, la finalità dell'esenzione da tributo è quella di "rimuovere ostacoli di ordine economico, non giustificabili in considerazione del particolare e fondamentale status su cui interviene la sentenza di scioglimento o di cessazione degli effetti civili del matrimonio". La semplificazione del procedimento era stata, d'altronde, anche la filosofia di fondo della riforma dell'istituto civilistico, quindi la disciplina tributaria di favore altro non fa che rispecchiarla [24].

La finalità di tutela giurisdizionale non è per ciò sufficiente a giustificare da sola l'esenzione, anche perché quello di rimuovere ogni condizionamento di ordine fiscale all'esercizio della tutela giurisdizionale è obiettivo generale che il legislatore persegue [25]. La stessa Corte costituzionale, che pur individua a base dell'agevolazione fiscale la finalità di tutela giurisdizionale e con riguardo ad essa motiva il suo

sindacato, non menziona l'art. 24 della Costituzione nel pronunciare l'incostituzionalità della norma denunciata, piuttosto l'art. 31 della Costituzione sulla tutela della famiglia.

Inoltre, questa finalità non spiega pienamente, sul piano sistematico, l'estensione del trattamento di favore, non solo alle imposte di bollo e di registro quali tradizionali tributi gravanti sugli atti processuali in quanto atti propri del procedimento, ma anche ad altre imposte, che degli atti, giurisdizionali e non, apprezzano piuttosto gli effetti giuridici prodotti, indici di capacità contributiva, e alla stessa imposta di registro, nelle ipotesi in cui, nella stessa prospettiva, sia applicabile in misura proporzionale [26].

In definitiva, le valutazioni extrafiscali connotano l'agevolazione stessa come oggettiva e riguardano per ciò, non i soggetti, bensì una situazione di fatto agevolata [27], identificabile solo in modo mediato nel procedimento, quale strumento giurisdizionale che deve essere necessariamente impiegato per conseguire quell'effetto principale, attinente allo status personale dei coniugi, cui tutto il procedimento stesso è mirato e rispetto al quale assumono carattere dipendente ed eventuale le sistemazioni di ordine patrimoniale che gli istituti civilistici disciplinano.

Ciò porta a concludere che per vicende traslative dipendenti dal procedimento si intendano quelle che rispondono ad un criterio di tipicità legale [28], in cui, cioè, si realizza almeno uno dei tipici obblighi a contenuto patrimoniale che sono effetto eventuale dei procedimenti di separazione e di divorzio (o dei procedimenti interinali), obblighi stabiliti per assicurare quell'effetto principale, inerente agli interessi e ai diritti personali dei coniugi, che acquista preponderante rilievo nel procedimento stesso: dunque, obblighi connessi all'affidamento dei figli, al loro mantenimento, a quello del coniuge, infine al godimento della casa familiare [29].

4. Ricognizione di questo criterio nel percorso giurisprudenziale culminato nella pronuncia d'incostituzionalità - Il criterio logico che permette di individuare i casi esentati è stato precedentemente identificato nel profilo della realizzabilità, entro la vicenda traslativa, di uno di quegli obblighi, a contenuto patrimoniale, tipicamente previsti dalla disciplina civilistica per assicurare quell'effetto principale che attiene allo status personale dei coniugi ed a cui è volto l'intero procedimento.

Questo criterio sembra presente anche a base del percorso giurisprudenziale che è sfociato nella pronuncia d'incostituzionalità.

In una delle due ordinanze della Corte Costituzionale, con cui essa, in un primo tempo, dichiara la manifesta inammissibilità della questione, si rileva - motivando l'inammissibilità stessa per difetto di motivazione sul punto della rilevanza e quindi per un modo non corretto del giudice a quo di porre la questione - che la Commissione remittente ha chiaramente mostrato di presupporre come dato certo che il trasferimento di proprietà di un immobile, se posto in essere in sede di giudizio di divorzio, avrebbe fruito dell'esenzione da tributo, e pertanto, ancora per implicito, il giudice a quo ha presupposto che il precetto normativo dell'art. 19 impugnato riguardi ogni tipo di atto, in senso generale, di natura sia processuale, sia sostanziale, comunque correlato al procedimento di divorzio, comprese le attribuzioni di beni da un coniuge all'altro qualunque sia lo stato di proprietà, e che il precetto stesso si riferisca ad ogni tipo di tributo, ciò senza motivare in ordine a tale latissima ed omnicomprensiva - ma per nulla pacifica - lettura della disposizione [30].

In effetti, nell'ordinanza di rinvio, il giudice, eccependo la violazione di principi costituzionali, si riferiva ad "ogni attribuzione patrimoniale in sede di separazione", genericità che ha concorso a determinare la decisione d'inammissibilità della Corte Costituzionale per la supposizione che la fattispecie esente riguardasse "ogni tipo di atto, in senso generale, di natura sia processuale, sia sostanziale, comunque correlato al procedimento" [31].

Il criterio della realizzabilità, entro la vicenda traslativa, degli obblighi a contenuto patrimoniale tipici della fattispecie legale emerge anche nell'altra ordinanza della Corte costituzionale con cui si dichiara nuovamente la manifesta inammissibilità della questione. La Corte eccepisce che il giudice a quo denuncia la disposizione dell'art. 19 sia nella parte in cui non estende l'agevolazione fiscale alla separazione personale, sia nella parte in cui non prevede l'esenzione da tributo dei trasferimenti di immobili tra le parti in osservanza delle condizioni di separazione o di divorzio, postulando, per ciò, che, allo stato, l'esenzione non sia prevista per i trasferimenti immobiliari che avvengono in sede di divorzio. Il giudice costituzionale dichiara l'inammissibilità perché la Commissione remittente [32] omette di prendere posizione in ordine al quesito di fondo, da essa stessa posto, "se l'alienazione di immobili in ottemperanza a statuizioni di divorzio sia attualmente esente da imposta" [33].

Quando la Corte successivamente si pronuncia per l'incostituzionalità, si trova dinanzi ad una ordinanza di rinvio che è emessa nel corso di un giudizio vertente sull'assoggettabilità ad imposte di registro, bollo, ipotecarie e catastali, ed Invim, di un trasferimento della quota di comproprietà di un immobile da un coniuge all'altro, quale attribuzione una tantum, a titolo di assegno di mantenimento, attuativo dell'accordo di separazione consensuale: quindi, di una vicenda traslativa in cui si realizza un obbligo patrimoniale tipico [34]. Anche nell'altra ordinanza di rinvio, benché non appaia in modo immediato dal

testo se nella sistemazione patrimoniale si realizzi un tale obbligo, la Commissione rileva tanto il carattere secondario ed eventuale dell'attribuzione patrimoniale, consistente nel trasferimento della proprietà o di altri diritti reali, in rapporto alla statuizione (principale) sullo status personale dei coniugi, quanto l'incoerenza di ammettere l'assoggettamento ad imposte che trovano "la loro causa" nei provvedimenti di separazione e di divorzio. Rilievi, entrambi, che presuppongono una derivazione degli effetti traslativi da un obbligo di natura patrimoniale sorto con il procedimento [35].

In sintesi la Corte riunisce nel sindacato due giudizi in cui il criterio della realizzabilità, entro la vicenda traslativa, di un obbligo patrimoniale tipico, effetto del procedimento, è assunto a requisito essenziale [36]. Non vi sono più, quindi, gli ostacoli della "latissima ed omnicomprensiva lettura" della disposizione di legge che avevano determinato la pronuncia d'invalidità. Come è formulata una norma implicita sull'esenzione, nel caso del divorzio, dalla totalità dei tributi, e non solo dalle imposte di bollo e registro, così è formulata una norma implicita secondo cui sono esenti da tributo solo le vicende traslative in cui si realizzano quegli obblighi patrimoniali tipici che sono effetto, dipendente ed eventuale, del procedimento stesso [37].

E' solo abbozzato dal giudice costituzionale il rilievo "dell'esigenza di agevolare e promuovere, nel più breve tempo, una soluzione idonea a garantire l'adempimento delle obbligazioni che gravano, ad esempio, sul coniuge non affidatario della prole", ma solo perché in entrambi i giudizi, che riunisce e decide, la questione di illegittimità è sollevata, con riguardo alla delimitazione al divorzio, inerentemente alla norma sui tributi oggetto di esenzione [38].

Alla norma, secondo cui nel trasferimento immobiliare si deve realizzare uno degli obblighi tipici a contenuto patrimoniale del procedimento, sembra fare ricorso una recentissima sentenza della Cassazione, successiva al sindacato d'incostituzionalità, allorché essa afferma che è investito "un problema rilevante, perché suscettibile di soluzione in senso favorevole ai contribuenti, qualora risulti che la cessione medesima rientri nell'ambito delle disposizioni impartite dal giudice del divorzio per riequilibrare le posizioni economiche dei coniugi dopo lo scioglimento del matrimonio o per regolare in unica soluzione l'obbligo di corrispondere l'assegno mensile. In tal caso, infatti, opererebbe l'esenzione dall'imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa contemplata dall'art. 19, della L. n. 74 del 1987 (nel testo fissato dalla sentenza della Corte costituzionale n. 154 del 29 aprile 1999), per tutti i provvedimenti giudiziali resi nelle cause di divorzio o di separazione dei coniugi" [39].

È, cioè, centrale nella motivazione della pronuncia, che accoglie il ricorso dei contribuenti e cassa la sentenza della Commissione tributaria regionale, la circostanza che il trasferimento immobiliare sia "inerente all'adempimento di doveri discendenti dalla separazione o dal divorzio", in ordine sia alla ratio legis, sia all'incostituzionalità che si profilerebbe, a fronte di una diversa interpretazione della legge, "per l'irragionevolezza di un trattamento fiscale diversificato a seconda che si ottemperi ai predetti doveri con la cessione di immobili ovvero di somme di denaro od altri mobili" [40].

5. Conclusioni - Affermare che il giudice costituzionale ha formulato una norma implicita, secondo cui sono esenti da tributo solo le vicende traslative dipendenti dal procedimento, cioè, quelle in cui si realizzano obblighi patrimoniali tipici che sono effetto giuridico eventuale del procedimento stesso, consente di prendere posizione su alcuni problemi.

Innanzitutto, anche un atto notarile di trasferimento di beni immobili o di diritti reali sugli stessi, in quanto attuativo degli obblighi patrimoniali tipici che sono effetto del procedimento, ricade nella fattispecie esentata [41]. Da un lato, l'uso nella legge del termine "atti", in luogo dell'espressione "atti dell'autorità giudiziaria", contenuta invece nell'abrogata disciplina dell'imposta di registro, risolve il problema a carattere testuale che tale formula legislativa aveva sollevato [42]. Dall'altro, la previsione di una "relazione" degli atti con il procedimento, e non solo di una proprietà degli stessi in quanto atti del procedimento, esclude ogni interpretazione volta a limitare ai soli atti giudiziari l'esenzione da tributo [43].

Tuttavia, deve pur sempre sussistere una dipendenza dell'atto notarile dal procedimento, nel senso che gli effetti traslativi da esso prodotti devono costituire adempimento degli obblighi patrimoniali tipici connessi alla statuizione principale sullo status personale dei coniugi.

Quindi, non è sufficiente che gli atti traggano motivo od occasione nella separazione personale o nel divorzio dei coniugi [44].

Anche un atto di mera divisione dei beni, di cui i coniugi siano comproprietari in conseguenza di un regime di comunione legale, non integra la fattispecie esente, salvo che nella titolarità esclusiva su un determinato bene, che il coniuge venga ad avere a seguito della divisione stessa, si realizzi uno dei suddetti obblighi tipici. Ciò benché la divisione segua a quella cessazione del regime di comunione legale che è effetto tipico della separazione personale dei coniugi [45]. Resta ferma, dunque, per la divisione la disciplina di assoggettamento al tributo [46], nonché l'equiparazione alla vendita dei relativi conguagli in virtù dell'eguale valutazione di capacità contributiva che ne dà il legislatore per gli effetti che le due

fattispecie negoziali sono idonee a produrre [47].

Il problema si pone in termini simili per la divisione giudiziale dei beni in comunione legale dei coniugi. Per essere esentata, occorre che trovi il suo presupposto negli effetti della separazione personale consistenti nello scioglimento della comunione legale e nell'adempimento di obblighi patrimoniali tipici. Posto che il presupposto sussiste in relazione al primo effetto, poiché per darsi luogo alla domanda di divisione giudiziale di beni in comunione legale è generalmente ritenuto che debba essere passata in giudicato la sentenza di separazione, in ordine al secondo è necessario che nell'avvenuta attribuzione ad uno dei coniugi dell'intero bene, a seguito della divisione stessa, si realizzi, ad esempio, l'obbligo di mantenimento dell'altro coniuge [48].

La divisione giudiziale non è, d'altronde, l'unico esempio di procedimento che, pur distinto da quello di separazione e di divorzio, può integrare la fattispecie esente, sia per gli effetti giuridici che il provvedimento, mediante cui si attua, è suscettibile di produrre, sia per una proprietà del provvedimento stesso in quanto proprio di un procedimento. In generale deve trattarsi di procedimenti che traggono il loro presupposto dalla separazione o dal divorzio e dai relativi effetti in termini di obblighi patrimoniali tipici.

Tale è, ad esempio, il procedimento avviato per ottenere dal giudice, in relazione alla necessità della prole e all'affidamento di essa, la costituzione a favore di uno dei coniugi di usufrutto su una parte dei beni spettanti all'altro coniuge. L'usufrutto giudiziale, infatti, si inquadra certamente nell'ambito di un procedimento distinto da quello di separazione; è, tuttavia, un istituto cui è connaturale un procedimento di separazione, perché essa pone il problema dell'affidamento dei figli minori. Quindi, il provvedimento con cui il giudice disponga la costituzione di usufrutto, a seguito di separazione personale dei coniugi e di conseguente cessazione del regime di comunione legale, può ritenersi "relativo" al procedimento di separazione personale se ed in quanto da esso sia dipendente in punto di adempimento da parte del coniuge degli obblighi patrimoniali nascenti dalla separazione. Altrettanto può dirsi per l'ipotesi di attribuzione giudiziale ai figli di beni del fondo patrimoniale [49].

La tesi del Ministero, fondata sull'individuazione di un "rapporto di connessione causale con la separazione o con il divorzio", fa discendere dall'elemento della causalità l'inapplicabilità tout court della disciplina di favore agli accordi patrimoniali assunti in vista di procedimenti di separazione o di divorzio, ma anteriormente ad essi [50].

Tuttavia, la relazione col procedimento non si esaurisce in quella scansione temporale che il ministero richiede. È, piuttosto, determinante che l'atto, pur procedendo temporalmente la conclusione del procedimento giudiziale, si ponga in una relazione di dipendenza dall'esito di questo quanto a statuizioni circa gli obblighi patrimoniali assunti dal coniuge. In altri termini nella vicenda traslativa su cui i coniugi si accordano anticipatamente deve trovare realizzazione uno degli obblighi patrimoniali tipici che sono effetto prodotto dal procedimento ed a cui essa, per ciò, deve essere necessariamente condizionata.

Anche nell'ipotesi di omologa di accordi di separazione consensuale che abbiano contenuto eterogeneo, portanti, cioè, sia sistemazioni in adempimento di obblighi patrimoniali tipici, sia libere statuizioni dei coniugi, non ricadono nella fattispecie esente quelle attribuzioni patrimoniali che rispondono ad una mera autonomia contrattuale dei coniugi, in altri termini che esulano da un obbligo connesso all'affidamento dei figli, al loro mantenimento, a quello del coniuge o, infine, al godimento della casa familiare [51].

Infine, la limitazione che la tesi ministeriale pone circa i soggetti, considerando relativi ai procedimenti di separazione e di divorzio solo quegli atti che contengono disposizioni inerenti ai rapporti tra i coniugi e/o i figli, dunque, non gli atti che coinvolgono rapporti diversi, presuppone una visione della disciplina di favore in termini soggettivi, come invece, si è visto, non è.

Tale impostazione non esaurisce l'intera casistica delle vicende traslative relative ai procedimenti di separazione e di divorzio. È sufficiente prospettare l'ipotesi, ricorrente per gravi motivi, del collocamento del minore presso un terzo, ad esempio un parente, a favore del quale sia disposto il trasferimento di un diritto reale minore su un immobile di proprietà di uno dei coniugi per rimborsarlo dell'aiuto economico che dà al minore e quindi, per il genitore, come modo (indiretto) di adempimento dell'obbligo di mantenere i figli [52].

Note:

[1] Vd., art. 19 della l. 6 marzo 1987, n. 74.

[2] Vd., Corte Costituzionale, 10 maggio 1999, n. 154, in "Fam. e dir.", 1999, pag. 539, con nota di: Caravaglios, *La Consulta parifica definitivamente il trattamento degli atti relativi ai procedimenti di separazione e divorzio*, ivi, pag. 540; in "Dir. prat. trib.", 2000, II, pag. 331, annotata da: Bardi, *Sul regime fiscale del procedimento di separazione personale dei coniugi*, ivi, 333; in "Riv. not.", 2000, II, pag. 657, con nota di: Lucariello, *L'imposizione indiretta degli atti di separazione personale dei coniugi*, ivi, pag. 661 e in "il fisco" n. 27/1999, pag. 9076.

- [3] Sulle pronunce d'incostituzionalità secondo questa formula, vd., De Mita, *Le sentenze interpretative della Corte costituzionale*, in "Il Sole-24 Ore", del 18 novembre 1998, ora anche in: De Mita, *Politica e diritto dei tributi in Italia. Dalla riforma del 1971 ad oggi*, Milano, 2000, pag. 375.
- [4] Vd. Corte Costituzionale, 15 aprile 1992, n. 176, in "Dir. prat. trib.", 1992, II, pag. 1162, con nota di: Fusaro, *Per divorzio e separazione lo stesso regime tributario?*, ivi, pag. 1164; in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1993, II, pag. 3, annotata da: Formica, *Ancora sulla imposizione indiretta della attribuzione di beni nella separazione personale e nel divorzio*, ivi, pag. 4 e in "il fisco" n. 18/1992, pag. 4651.
- [5] Come riconosce in linea generale: Fichera, *Le agevolazioni fiscali*, Torino, 1992, pag. 178, la Corte costituzionale è prudente in questa materia.
- [6] Sulla "espulsione" della norma invalida dall'insieme delle norme "esistenti" nell'ordinamento, quale effetto dell'atto di annullamento con cui il giudice pronuncia l'illegittimità costituzionale della norma stessa, vd., Guastini, *Ordinamento giuridico*, in "Dig. disc. pubbl.", X, Torino, 1995, pag. 433.
- [7] Ancorché recanti condanne al pagamento di assegni o attribuzioni di beni patrimoniali, già facenti parte di comunione fra i coniugi, nonché la modifica di tali condanne o attribuzioni, vd., art. 8, lettera f), tariffa, parte prima, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.
- [8] Sul compiersi dell'abrogazione tacita mediante l'emanazione di una norma che disciplina in modo nuovo e diverso la medesima fattispecie già disciplinata da una norma preesistente, vd., Guastini, *Ordinamento giuridico*, cit., pag. 434.
- [9] Sulle norme implicite dell'ordinamento, vd., Guastini, *Ordinamento giuridico*, cit., pag. 420.
- [10] L'argomento letterale fu sostenuto dal ministero, vd., Capi Ispett. Compart. Tasse e Imp. Dir., riunione 21/24 giugno 1988, in "Boll. trib.", 1988, pag. 1797; Min. fin. Dir. Gen. Tasse e Imp. Ind., circolare 13 luglio 1988, n. 162/211683, in "il fisco", n. 32/1988, pag. 4951; Ispettori Compart. Lazio, circolare 12 ottobre 1990, n. 186/4/1559, in "il fisco", n. 41/1990, pag. 6637; Ispett. Compart. Tasse e imp. Ind. Milano, circolare 16 ottobre 1990, n. 38/69949, in "Boll. trib.", 1990, pag. 1645; Min. fin. Dir. Gen. Tasse e Imp. ind., risoluzione 21 marzo 1991, n. 350129, in "il fisco", n. 37/1991, pag. 6167. Tale orientamento ministeriale è stato mutato a seguito della sentenza della Corte costituzionale, accedendosi ad un significato del termine "tassa" nel senso di "tributo", vd., Min. fin., Dip. Ent., circolare 2 settembre 1999, n. 2/99/99111763, in banca dati "il fiscovideo"; Min. fin. Dip. Ent., Dir. Reg. Ent. Lombardia, circolare 11 febbraio 2000, n. 6/10240/2000, in "il fisco", n. 16/2000, pag. 5215; Min. fin., circol. 16 marzo 2000, n. 49/E/2000/43171, in "il fisco" n. 13/2000, pag. 3639.
- [11] Per questi argomenti in dottrina, vd., Gallo, sub Art. 19, in AA.VV., "Commentario al diritto italiano della famiglia", VI, Padova, 1993, pagg. 554 e seguenti.
- [12] Sui criteri di individuazione delle fattispecie esentate, vd., Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. I, Parte generale, Torino, 1998, pag. 76.
- [13] La forma ipotetica è opportuna, perché nell'ambito della normativa Irpef il termine è usato attecnicamente e, cioè, il legislatore designa coniuge anche il divorziato, vd., artt. 3, comma 2, lettera b); 10, comma 1, lettera c), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.
- [14] Vd., art. 26, comma 1, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.
- [15] Così: Fregni, *In tema di regime fiscale dei trasferimenti immobiliari tra coniugi e tra parenti in linea retta: la Corte Costituzionale "declassa" la presunzione di gratuità da assoluta a relativa*, in "Giur. it.", 1999, II, pag. 2189.
- [16] Vd., Corte Costituzionale, 22 febbraio 1999/25 febbraio 1999, n. 41, in "Rass. trib.", n. 4/1999, pag. 1166, con nota di: Cantillo, *La dichiarazione di illegittimità costituzionale della presunzione assoluta di liberalità dei trasferimenti immobiliari fra congiunti: osservazioni sulla portata e sulle conseguenze di una sentenza discutibile nella motivazione*, ivi, pag. 1172. La Corte ha ritenuto che la norma denunciata violasse, nella parte in cui esclude la prova contraria, sia il principio di uguaglianza, per il trattamento peggiore che i coniugi subivano rispetto alle parti, stipulanti il medesimo atto, non legate da vincolo matrimoniale, sia il principio di capacità contributiva, poiché la più elevata imposizione prescindeva da una maggiore capacità contributiva del soggetto, considerando unicamente una sua qualità personale, e, cioè, quella di essere coniuge, di per sé irrilevante sul piano della capacità contributiva. Per l'enfaticizzazione dell'aspetto sociologico da parte del giudice costituzionale e per la poca attenzione alla sua giurisprudenza in materia di presunzioni fiscali, vd., De Mita, *Coniugi, dimostrabili le cessioni onerose*, in "Il Sole-24 Ore", 12 marzo 1999, pag. 29, ora anche in: De Mita, *Politica e diritto dei tributi in Italia*, cit., pag. 389. La sentenza della Corte è stata annotata anche da: Mastroiacovo, *La presunzione di liberalità tra principio di eguaglianza e principio di capacità contributiva*, in "Riv. dir. trib.", 1999, II, pag. 634; Randazzo, *Legittimità delle presunzioni tributarie assolute tra interesse fiscale e tutela del contribuente. Un caso di divario tra dispositivo e motivazione*, in "Giur. cost.", 1999, pag. 1315; Scaccia,

Presunzione di liberalità dei trasferimenti immobiliari tra coniugi e controllo costituzionale sulle presunzioni assolute in materia tributaria, in "Giur. cost.", 1999, pag. 1338.

[17] Vd., Fedele, *Le presunzioni in materia di imposta di registro ed INVIM*, in AA.VV., "Le presunzioni in materia tributaria", a cura di Granelli, Rimini, 1987, pagg. 103-104 e seguenti.

[18] La Corte, nella sua motivazione, afferma come "possa senz'altro convenirsi, per dettato di comune esperienza, che frequentemente, ma non sempre, i trasferimenti immobiliari tra coniugi intervengono a titolo gratuito, tuttavia, questa affermazione non risolve la questione, poiché è agevole formulare ipotesi nelle quali l'onerosità del trasferimento immobiliare è certa, in quanto direttamente discendente da una particolare situazione delle relazioni personali tra coniugi. È, a tal fine, sufficiente considerare i casi in cui il vincolo coniugale, non ancora reciso, abbia subito un forte allentamento per effetto di separazione legale, come nella fattispecie prospettata dal giudice a quo, o anche in conseguenza di mera separazione di fatto, che, essendo stata causata da seria controversia, si prolunghi per tempi apprezzabili".

[19] Vd., Falsitta, *Le presunzioni in materia di imposte sui redditi*, in AA.VV., "Le presunzioni in materia tributaria", cit., pag. 59: Le presunzioni legale assolute "costituiscono un istituto di diritto sostanziale, che comporta una modificazione (rectius: semplificazione) degli elementi della fattispecie legale (impositiva) produttiva dell'effetto giuridico". Per la diversa tesi che le norme sulle presunzioni non sono norme di diritto sostanziale, bensì norme procedurali e processuali, vd., Tesaro, *Le presunzioni nel processo tributario*, in AA.VV., "Le presunzioni in materia tributaria", cit., pag. 40.

[20] Vd., art. 69, comma 5, lettera a), della L. 21 novembre 2000, n. 342.

[21] Vd., art. 13, comma 2, del testo di disegno di legge, cosiddetto dei "100 giorni", approvato in via definitiva dal Parlamento in data 10 ottobre 2001. A rigore nei confronti del soggetto separato sono applicabili le disposizioni previste per il coniuge. Sul punto la circolare ministeriale non fornisce chiarimenti, riferendosi semplicemente ad un "rapporto di coniugio", vd., Agenzia Entrate, circolare n. 91/E del 18 ottobre 2001, in "il fisco" n. 39/2001, pag. 12875. Oltre al coniuge, la disciplina è applicabile anche ai parenti in linea retta e agli altri parenti fino al quarto grado.

[22] Sull'arretratezza del sistema fiscale in rapporto alle nuove esigenze sociali in parte già recepite nel diritto civile, vd., Giunchi, *Imposta di registro agevolata per le attribuzioni fra coniugi contenute in atti dell'autorità giudiziaria*, "il fisco", n. 16/1994, pag. 4040.

[23] Su tali caratteri, vd., Fichera, *Le agevolazioni fiscali*, cit., pagg. 56 e seguenti.

[24] In tal senso: GALLO, sub Art. 19, cit., pag. 544.

[25] Questo è, infatti, obiettivo a base di tutta la normativa. La stessa legge delega per la riforma tributaria, vd., art. 7, n. 7), della L. 9 ottobre 1971, n. 825, stabiliva, come principi guida in materia di imposte di bollo e di registro, la "revisione delle imposte e tasse afferenti i procedimenti civili, penali ed amministrativi per raggiungere il fine di rendere più spediti i procedimenti, anche con la possibilità di eliminare le imposte di bollo su atti e documenti e di sostituirle con una imposta una tantum; eliminare ogni impedimento fiscale al diritto dei cittadini di agire in giudizio per la tutela dei propri diritti ed interessi legittimi".

[26] Per l'assunzione a presupposto d'imposta di atti processuali e, cioè, di un'imposizione rispetto alla quale il processo civile costituisce il presupposto, nonché sul processo come "occasione" di tassazione, vd., Fantozzi-Tinelli, *Il regime tributario del processo civile*, Torino, 1994, pag. 32, pagg. 79 e 80.

[27] Per la definizione in questi termini delle agevolazioni fiscali oggettive, vd., La Rosa, *Esenzioni e agevolazioni tributarie*, "Enc. giur.", XIII, Roma, 1989, pag. 3; La Rosa, *Esenzione*, in "Enc. dir.", XV, Milano, 1966, pag. 569.

[28] Per il riferimento ad un criterio di tipicità legale, vd., Tesaro, *Nota sulla tassazione delle disposizioni patrimoniali contenute nelle sentenze di separazione o di divorzio*, in "Giur. it.", 1975, I, sez. II, pag. 613.

[29] L'ipotesi a cui ci si riferisce, con riguardo alla casa familiare, è quella in cui si realizzi anche una vicenda traslativa. A tal fine non assume autonomo rilievo l'istituto dell'abitazione della casa familiare, poiché, secondo la dottrina civilistica più accreditata, il diritto di abitare la casa non è qualificabile come diritto di abitazione, non ha, cioè, natura reale, bensì personale.

[30] Il testo riproduce le parole dell'ordinanza, vd., Corte Costituzionale, 15 dicembre 1995, dep. 29 dicembre 1995, n. 538 (ord.), in "il fisco", n. 5/1996, pag. 1140, con nota di: Vaglio, *Il regime fiscale dei trasferimenti immobiliari tra coniugi in crisi dopo l'ordinanza della Corte Costituzionale*, ivi, pag. 1141, il quale riconduce la questione tributaria al (diverso) problema dell'idoneità del verbale di separazione consensuale a costituire mezzo idoneo al trasferimento o alla rinuncia di diritti reali immobiliari (negandola).

[31] Vd., Commissione tributaria di I grado di Milano, 9 dicembre 1994, (ord.), in "Banca dati Quattro codici della riforma tributaria", emessa in un giudizio vertente sull'assoggettabilità alle imposte di registro, bollo, Invim, ipotecarie e catastali, di un trasferimento di proprietà di un immobile in sede di separazione consensuale dei coniugi.

[32] Vd., Commissione tributaria di I grado di Imperia, 28 marzo 1994, (ord.), in "il fisco", n. 42/1994, pag. 10041.

[33] Vd., Corte Costituzionale, 22 febbraio 1995, dep. 1° marzo 1995, n. 73 (ord.), in "il fisco" n. 11/1995, pag. 2956 e in "Riv. dir. trib.", 1996, II, pagg. 332-333, annotata da: Comella, *I trasferimenti immobiliari fra coniugi in seguito a separazione e divorzio*, ivi, pag. 333.

[34] Vd., Commissione tributaria provinciale di Trieste, 30 gennaio 1998, dep. il 13 marzo 1998, (ord.), in "Riv. dir. trib.", 1998, II, pag. 456, con nota di: Passeri, *Ancora un'ordinanza di rimessione alla Corte costituzionale in relazione al regime impositivo previsto per la separazione personale dei coniugi*, ivi, pag. 460.

[35] Vd., Commissione tributaria provinciale di Milano, 8 aprile 1997 (ord.), in "G.U.", 1997, pag. 35, I Serie speciale.

[36] L'eccezione di illegittimità costituzionale della disposizione dell'art. 19 è stata sollevata in passato anche da: Commissione tributaria di I grado di Imperia, 28 marzo 1994, n. 5655 (ord.), in "il fisco", n. 42/1994, 10041, Commissione tributaria di II grado di Roma, sez. VII, 15 ottobre 1987, n. 87070871, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1987, II, pag. 77.

[37] Vd., Guastini, *Ordinamento giuridico*, cit., pag. 420: "una norma implicita acquista esistenza quando viene formulata, e quindi quando smette di essere "implicita".

[38] Mi sembra pertanto che possano ritenersi superate, tenuto conto sia del diverso contesto normativo, sia dell'evoluzione giurisprudenziale, tanto nel diritto tributario, quanto nel diritto civile, le autorevoli affermazioni (rese nel 1975, con riferimento alla legislazione fiscale del 1923) di: Tesauro, *Nota sulla tassazione delle disposizioni patrimoniali*, cit., pag. 613, volte a negare che il trasferimento di diritti reali sia eccezionalmente - con riguardo ad un criterio di tipicità legale - contenuto nelle sentenze di separazione e di divorzio e che pertanto, con riferimento alla disciplina dell'imposta di registro del R.D. n. 3269 del 1923, tale ipotesi eccezionale fuoriusciva dall'ambito di applicazione della norma sull'assoggettabilità ad imposta di registro in misura fissa delle sentenze di separazione personale e di divorzio. In particolare il decreto prevedeva, all'art. 117, l'assoggettamento ad imposta di registro in misura fissa delle sentenze di separazione dei coniugi, disciplina la cui applicazione alle sentenze di divorzio era generalmente riconosciuta sulla base del principio dell'art. 8, comma 2, del decreto stesso.

[39] Vd, Cass., sez. trib., 12 maggio 2000, n. 6065, in banca dati "il fiscovideo".

[40] In senso conforme, nell'ipotesi di sentenza di divorzio che recepisca la volontà delle parti e accerti un'attribuzione patrimoniale dell'una all'altra in adempimento di un obbligo che trovi la sua causa nello scioglimento del matrimonio, vd., Commissione tributaria provinciale di Pordenone, sez. I, 19 aprile 1997, n. 140, in banca dati "il fiscovideo". Il profilo della realizzabilità entro la vicenda traslativa dell'obbligo di mantenimento, quale obbligo tipico della fattispecie legale, è meno evidente, invece, in: Cass., sez. trib., 24 novembre 2000, n. 15212, in banca dati "Quattro codici della riforma tributaria", pronuncia in cui la Corte è piuttosto tesa a rilevare l'uso atecnico del termine tassa, per estenderlo all'Invim, dando per presupposto che l'assegnazione ad un coniuge, avvenuta nell'ambito di una separazione concorsuale, di un immobile già di proprietà indivisa con l'altro, debba ritenersi esente da tale imposta.

[41] Per l'applicabilità dell'esenzione agli atti notarili, vd., Min. fin., Dip. Ent., circolare 2 settembre 1999, n. 2/99/99111763, cit., in quanto atti posti in essere in attuazione dei provvedimenti del tribunale, in particolare allorché detti provvedimenti contengano disposizioni ad efficacia meramente obbligatoria. Conforme: Commissione Studi del Consiglio Nazionale del Notariato, 23 luglio 1999, Trattamento fiscale degli atti relativi ai procedimenti di separazione e divorzi, rilevando la necessità che emerga dall'atto la sua connessione con il procedimento di separazione o di divorzio. La connessione con il provvedimento di separazione (o di divorzio) degli atti posti in essere in esecuzione di accordi assunti in quella sede è stata ribadita e precisata anche in due successive circolari: nella più recente, come elemento essenziale, ai fini dell'esenzione, distinto da quello, altrettanto necessario, della formalizzazione dell'accordo nel provvedimento stesso di separazione (o di divorzio), vd., Min. fin., circolare 16 marzo 2000, 49/E/2000/43171, cit., pag. 3639; nella circolare precedente, individuandosi quali elementi utili per stabilire la connessione, uno a carattere soggettivo, in base al quale il ministero considera relativi ai procedimenti di separazione e di divorzio solo quegli atti che contengono disposizioni sui rapporti tra i coniugi e/o i figli, per ciò non quelli che coinvolgono rapporti diversi; l'altro elemento, a carattere oggettivo, costituito dalla causa dei negozi contenuti in tali atti, dovendo trattarsi di disposizioni aventi causa giuridica nella sistemazione patrimoniale che avviene nella separazione o nel divorzio, e non aventi causa autonoma. Non ricade, dunque, secondo la tesi ministeriale, nell'ambito di applicazione della norma agevolativa

qualsiasi atto che i coniugi stipulino "in occasione" del procedimento di separazione o divorzio, ma solo quelli "relativi", termine inteso come "inerenti", vd., Min. fin. Dip. Ent. Dir. Reg. Ent. Lombardia, circolare 11 febbraio 2000, n. 6/10240/2000, cit., pag. 5216.

[42] Vd., Giunchi, *Il trattamento fiscale delle attribuzioni fra coniugi nella separazione personale e nel divorzio*, in "Il fisco", n. 41/1994, pag. 990.

[43] Circa la precisazione degli atti "relativi al" e atti "del" procedimento, vd., Caravaglios, *Trasferimenti immobiliari nella separazione consensuale tra coniugi*, in "Fam. e dir.", 1997, pag. 425; Oberto, *I contratti della crisi coniugale*, II, Milano, 1999, pag. 1396.

[44] Per la diversa tesi dell'applicabilità della disciplina di esenzione anche ad accordi aventi forma di donazione (come di transazione, convenzione patrimoniale, divisione) e motivo post-matrimoniale (rappresentato "dal fatto che quel particolare contratto viene stipulato in contemplazione della crisi coniugale, avuto riguardo all'intenzione delle parti di considerare la relativa pattuizione alla stregua di una delle "condizioni" della separazione e del divorzio, cioè di un elemento la cui presenza viene dai coniugi ritenuta essenziale al fine di acconsentire ad una definizione non contenziosa della crisi coniugale"), vd., Oberto, *Prestazioni "una tantum" e trasferimenti tra coniugi in occasione di separazione e divorzio*, Milano, 2000, pag. 304, in senso critico con riguardo a quanto precisato nella circolare n. 49/E del 16 marzo 2000, circa la delimitazione della norma agevolativa alle ipotesi in cui gli accordi, a base dei successivi atti di trasferimento, risultino formalizzati nel provvedimento di separazione. Per la tesi che identifica la relazione con il procedimento in senso ampio, ritenendola sussistente in ogni specie di atto, non importa se lo scioglimento del matrimonio ne sia la causa o il motivo o l'occasione, vd., Meritieri, *La funzione notarile nel trasferimento di beni fra coniugi in occasione di separazione e divorzio*, "Riv. not.", 1995, I, pag. 1181. Su posizioni simili: Caianiello, *Il regime tributario delle attribuzioni patrimoniali tra coniugi in sede di separazione e di divorzio*, in "il fisco", n. 46/1995, pag. 10902, riportando all'esenzione "tutti i contratti traslativi che i coniugi stipuleranno in occasione della separazione".

[45] Conforme pare: Giunchi, *Imposta di registro agevolata per le attribuzioni fra coniugi contenute in atti dell'autorità giudiziaria*, cit., pagg. 4039 e 4041, rilevando come la permuta e la divisione sono contratti riconducibili a tipiche fattispecie negoziali delle quali il divorzio può al più sostanzarsi come motivo, non come causa.

[46] Sulla natura dichiarativa della divisione anche nella materia tributaria con riguardo all'imposta di registro, vd., Formica, *Divisione nel diritto tributario*, in "Dig. IV", sez. comm., V, Torino, 1990, pag. 89.

[47] Su questo tipo di equiparazione, vd., Fedele, *Le presunzioni in materia di imposta di registro ed INVIM*, cit., pagg. 103-104.

[48] Per la riconducibilità alla fattispecie esente dell'assegnazione di un immobile a favore di uno dei coniugi nell'ambito di un processo di domanda di divisione giudiziale dei beni comuni, proposta nell'ambito di un processo di divorzio, vd., Cass., sez. trib., 4 ottobre 2000, dep. 17 febbraio 2001, n. 2347, in "il fisco", n. 27/2001, pag. 9372, benché non risulti, tuttavia, chiaro dal testo pubblicato della sentenza se nell'attribuzione dell'immobile si realizzasse un obbligo patrimoniale tipico. Si concorda con: GIUNCHI, *Imposta di registro agevolata per le attribuzioni fra coniugi contenute in atti dell'autorità giudiziaria*, cit., pag. 4041, nell'escludere che la divisione giudiziale ricadesse entro l'ambito applicativo della disposizione dell'art. 8, lettera f), dell'imposta di registro, non essendo riconducibile ad un atto giudiziario avente per oggetto la separazione o il divorzio.

[49] Escludeva che la costituzione di usufrutto, nonché l'attribuzione in godimento o in proprietà ai figli di una quota dei beni del fondo patrimoniale all'atto della sua cessazione ricadesse entro l'ambito applicativo della disposizione dell'art. 8, lettera f), dell'imposta di registro: Giunchi, *Imposta di registro agevolata per le attribuzioni fra coniugi contenute in atti dell'autorità giudiziaria*, cit., pag. 4041, poiché la natura contenziosa della prima e lo speciale procedimento previsto per la seconda non consentivano la loro inclusione fra gli atti giudiziari aventi per oggetto la separazione o il divorzio.

[50] Vd., Min. fin., Dip. Ent., circolare 2 settembre 1999, n. 2/99/99111763, cit..

[51] Pur essendo estranea all'oggetto del giudizio e comunque posta in relazione alla disciplina di favore dell'imposta di registro dell'art. 8, lettera f), la questione del possibile contenuto eterogeneo dei verbali di separazione consensuale è stata incidentalmente sollevata anche da: Cass., sez. I, 15 maggio 1997, n. 4306, in "Fam. e dir.", 2000, pag. 418, a fronte del rilievo del ricorrente che l'assoggettamento ad imposta in misura fissa e non proporzionale dei suddetti verbali evidenzerebbe, secondo l'intento del legislatore, come essi non possano contenere clausole traslative della proprietà. La Cassazione, infatti, afferma a contrario, da un lato, che il legislatore ben avrebbe potuto "dettare, ai fini dell'imposta di registro, una normativa di favore per i trasferimenti di proprietà effettuati in relazione e nel contesto di atti di separazione consensuale; dall'altro che, se è vero che l'art. 8, lettera f), del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 prevede la registrazione a tassa fissa degli atti di separazione consensuale, ciò non esclude che tale disposizione debba essere coordinata con il disposto dell'art. 21 dello stesso D.P.R., il quale regola la tassazione di atti a contenuto plurimo". Il profilo della realizzabilità entro la vicenda traslativa di un

obbligo tipico della fattispecie legale è sfiorato anche da: Tribunale di Napoli, sez. I, 16 aprile 1977, in "Fam. e dir.", 2000, pag. 420, riguardante, come la citata sentenza della Cassazione, il problema dell'idoneità del provvedimento di omologa degli accordi di separazione consensuale. Ma poiché la tesi del tribunale, diversamente da quella della Cassazione, è quella di negare una tale idoneità, esso non affronta il profilo suddetto, che impone di distinguere, sul piano tributario, vicende traslative in adempimento di obblighi propri dello schema legale della separazione e del divorzio e altre vicende traslative, essendo invece strumentale alla sua tesi la contrapposizione tra pattuizioni che esso ritiene direttamente connesse agli interessi tipici sottesi al decreto di omologazione e pattuizioni collegate, ma ritenute atipiche. Quindi, il tribunale sembra non ammettere che in certe vicende traslative si realizzino obblighi della fattispecie legale dei procedimenti di separazione e di divorzio, perché strumentale alla sua decisione di respingere l'omologa di una separazione consensuale, condizionata al trasferimento della casa familiare, è la premessa che tutte le vicende traslative sono atipiche rispetto allo schema legale dell'omologazione.

[52] Ovviamente su proposta del coniuge stesso, non potendo in questa ipotesi costituirsi un diritto reale per ordine del giudice.

Copyright 2011 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

UTET Giuridica® è un marchio registrato e concesso in licenza da UTET S.p.A. a Wolters Kluwer Italia S.r.l.