

I “CONTRATTI DELLA CRISI CONIUGALE” E L’AGEVOLAZIONE PER GLI ATTI E I TRASFERIMENTI IN SEDE DI SEPARAZIONE E DIVORZIO NELL’INTERPRETAZIONE EVOLUTIVA DELLA CASSAZIONE

1. Il caso e il principio di diritto affermato

Con le sentenze n. 2111 del 3 febbraio 2016 e n. 3110 del 17 febbraio 2016 (che trovano origine in due separati ricorsi relativi però alla stessa vicenda e alla medesima pretesa impositiva, per cui i coniugi erano coobbligati solidali ^(*)) la Cassazione afferma, con riferimento all’agevolazione per gli atti e i trasferimenti effettuati in sede di separazione e divorzio ex art. 19 della L. 74/1987, un principio degno di nota, discostandosi apertamente da un suo precedente orientamento.

Nel caso di specie l'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Forlì - 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 alla L. n. 74 del 1987, art. 19, notificava alla contribuente avviso di liquidazione per il recupero dell'imposta di registro e delle ulteriori imposte ipotecaria e catastale ritenute dovute, non considerando applicabile 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.

La ricorrente impugnava l’atto ottenendo una pronuncia sfavorevole in primo grado poi riformata dalla Commissione tributaria Regionale, cui è seguito il ricorso in Cassazione dell’Amministrazione finanziaria.

Quest’ultima deduceva l'erroneità in diritto della decisione impugnata, poiché il regime di esenzione in questione era stato ritenuto applicabile per un trasferimento immobiliare disposto in attuazione degli accordi di separazione consensuale, ma senza considerare - circostanza questa pacifica in fatto - che l'acquisto da parte di uno dei coniugi della metà del terreno, oggetto di trasferimento dietro corresponsione di una somma di denaro, non era conseguenza dell'avvenuto scioglimento della comunione legale, vigendo già tra i coniugi stessi il regime della separazione dei beni.

La giurisprudenza di legittimità, respingendo il ricorso dell’Amministrazione Finanziaria in proposito asserisce 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...»*. In tale contesto, la Corte ritiene non più ragionevole *«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. 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».

Per comprendere a pieno la portata della pronuncia pare utile svolgere alcune considerazioni preliminari.

2. L'orientamento precedente della giurisprudenza tributaria e dell'amministrazione finanziaria

La giurisprudenza tributaria s'è mossa, fin qui, nel solco già tracciato dalla giurisprudenza e dalla dottrina che si sono occupate della questione sotto il profilo sostanziale. In base all'orientamento prevalente è necessario distinguere, infatti, gli accordi di separazione propriamente detti ⁽¹⁾, da quelli stipulati 'in occasione' della separazione, finalizzati a regolare gli aspetti patrimoniali maturati nel corso del matrimonio e destinati ad assumere un diverso assetto dopo la separazione o il divorzio ⁽²⁾.

Su questa falsariga, ed in base all'indirizzo fino ad oggi consolidato, la giurisprudenza tributaria affermava che *"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 coniugi conseguente alla separazione - limitatamente all'effetto naturale della separazione, costituito dallo scioglimento automatico della 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"* ⁽³⁾ e ciò nel presupposto che atti di diversa natura si presterebbero facilmente ad intenti elusivi".

In altri termini, i giudici di legittimità avevano ravvisato il limite per l'applicazione dell'agevolazione in questione nel rapporto di «causalità necessaria» tra atti recanti il trasferimento della proprietà esclusiva di beni immobili da un coniuge all'altro e il procedimento di separazione o di divorzio, in ragione della finalizzazione dei medesimi atti allo scioglimento della comunione.

Tale nesso di "causalità necessaria", nel senso prima indicato, tra atto e procedimento di separazione o di divorzio è stato successivamente riconosciuto dalla stessa giurisprudenza di legittimità - con un'apertura rispetto all'indirizzo richiamato - per gli accordi ivi assunti e comportanti attribuzioni nei confronti dei figli. Si è in proposito affermato che la norma di esenzione in questione *"dev'essere interpretata nel senso che l'esenzione 'dall'imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa' di "tutti gli atti, documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti del matrimonio" si estende "a tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di separazione personale dei coniugi", in modo da garantire l'adempimento delle obbligazioni che i coniugi separati hanno assunto per conferire un nuovo assetto ai loro interessi economici anche con atti i cui effetti siano favorevoli ai figli"* ⁽⁴⁾.

D'altro canto, l'amministrazione finanziaria, all'indomani della pronuncia della Consulta volta ad estendere il benefico anche agli atti relativi alla separazione ⁽⁵⁾, intervenne a limitare l'esenzione riconoscendone l'applicabilità *«agli atti posti in essere in esecuzione degli accordi*

assunti in sede di separazione, purché tali accordi risult[assero] formalizzati nel provvedimento di separazione e ad esso connessi»⁽⁶⁾.

In sostanza, l'Agenzia delle Entrate, pur ammettendo l'accesso al beneficio per gli accordi di natura patrimoniale comportanti attribuzioni ai coniugi in sede di separazione e divorzio, lo limitava alle ipotesi in cui tali atti fossero attuativi di obblighi assunti *nel* procedimento, escludendo, in tal modo, quelli che, pur relativi alla separazione o al divorzio, fossero stati conclusi "al di fuori" dei connessi formali procedimenti⁽⁷⁾.

In una successiva occasione⁽⁸⁾ la prassi richiamava, pur senza aderirvi apertamente, l'orientamento della Corte di Cassazione prima riportato. Negando che l'agevolazione in questione spettasse per le attribuzioni nei confronti dei figli attuate o previste in sede di separazione o divorzio, indirettamente, dunque, l'Agenzia delle Entrate argomentava per la necessaria sussistenza, ai fini dell'applicazione del beneficio, di quel nesso causale tra atto e procedimento cui la giurisprudenza ha sempre fatto riferimento.

In ultimo, sul punto, l'amministrazione è approdata ad una posizione più moderata, anch'essa riconoscendo l'applicabilità del beneficio ai trasferimenti effettuati nei confronti dei figli, nondimeno limitando la portata applicativa dell'agevolazione in relazione non solo alla connessione dell'accordo con il procedimento - inteso, quest'ultimo, nella sua connotazione funzionale - ma anche con riferimento alla formale trasposizione dell'accordo medesimo nel provvedimento giurisdizionale. L'agenzia delle Entrate ha infatti ritenuto che del beneficio potessero fruire anche gli accordi comportanti trasferimenti di beni nei confronti dei figli a condizione che il testo omologato dal tribunale, *«al fine di garantire la certezza del diritto»*, prevedesse *«esplicitamente che l'accordo patrimoniale a beneficio dei figli, contenuto nello stesso, sia elemento funzionale e indispensabile ai fini della risoluzione della crisi coniugale»⁽⁹⁾.*

Probabilmente da valutare come un ulteriore passaggio evolutivo, nel senso dell'ampliamento della portata applicativa dell'agevolazione in questione è la più recente prassi in tema, in base alla quale, data la parificazione degli effetti dell'accordo concluso a seguito di convenzione di negoziazione assistita⁽¹⁰⁾ ai provvedimenti giudiziali di separazione e di divorzio, è stata riconosciuta per tale atto l'esenzione, anche in questo caso, a condizione che le disposizioni patrimoniali, contenute nello stesso, siano *«funzionali e indispensabili ai fini della risoluzione della crisi coniugale»⁽¹¹⁾.*

3. La portata della pronuncia

3.1 La natura di contratti tipici degli accordi di separazione e divorzio

Con un "colpo di coda" s'inserisce, in questo quadro, la pronuncia in esame sciogliendo (quasi) tutti i vincoli di ordine funzionale o meramente formale posti in giurisprudenza (e nella prassi) all'applicabilità del beneficio nelle ipotesi fin qui considerate.

In primo luogo, la Cassazione giunge a scardinare l'impostazione tradizionale (civilistica) in base alla quale è necessario distinguere fra accordi finalizzati allo scioglimento della comunione e accordi, di natura patrimoniale, solo occasionati dalla separazione. La Cassazione, infatti, riconosce natura contrattuale a tutti gli accordi volti a dare sistemazione agli assetti, patrimoniali, *post* crisi coniugale, riconoscendone la tipicità ed individuandone la causa specifica nella definizione in

modo non contenzioso e tendenzialmente definitivo della crisi, in tal modo aderendo apertamente ad una autorevole tesi ⁽¹²⁾.

Rifiutando la distinzione tra accordi di separazione propriamente detti e accordi stipulati 'in occasione della separazione', c'è chi, in dottrina, si mostra da tempo favorevole al pieno ed incondizionato riconoscimento del carattere negoziale delle intese in oggetto, con conseguente affermazione dell'applicabilità della normativa contrattuale, a cominciare dal principio-cardine costituito dall'art. 1322 c.c., tanto al negozio di separazione personale, che a quello di divorzio su domanda congiunta, che a quelle particolari intese di carattere patrimoniale concluse in sede, in occasione, o anche solo in vista della separazione personale, della separazione di fatto, del divorzio o dell'annullamento del matrimonio. In quest'ottica, la dottrina di cui qui si tratta, seguita in parte dalla giurisprudenza ⁽¹³⁾, afferma che anche gli accordi che prevedano, nel contesto di una separazione tra coniugi, atti comportanti trasferimenti, debbano essere ricondotti nell'ambito delle "condizioni della separazione" di cui all'art. 711 comma 4 c.p.c. in considerazione del carattere di "negoziato globale" che la coppia in crisi attribuisce al momento della "liquidazione" del rapporto coniugale, con ciò giustificando la configurazione dei cosiddetti contratti della crisi coniugale come contratti tipici, la cui causa è proprio quella di definire in modo non contenzioso la crisi ⁽¹⁴⁾. Tali accordi avendo l'oggettiva valenza di attuare un complesso regolamento di rapporti di natura familiare derivanti dalla separazione, sarebbero sorretti dalla sussistenza di una causa tipica familiare che ne costituisce la tendenziale ragione giustificatrice.

Secondo la dottrina, dunque, dal momento che l'intento principe delle parti è quello di sistemare definitivamente e in considerazione della crisi coniugale le "pendenze" che un più o meno lungo periodo di vita comune ha determinato, sembra appropriato parlare di una causa tipica di definizione della crisi coniugale o di una causa tipica di definizione degli aspetti economici della crisi coniugale ⁽¹⁵⁾. A tale negozio tipico - tipico appunto in quanto previsto e disciplinato da apposite disposizioni - potrebbe attribuirsi anche il nome di contratto tipico della crisi coniugale o di contratto *postmatrimoniale*. Questo contratto può, secondo tale orientamento, definirsi come *«quel contratto a titolo oneroso che viene stipulato dai coniugi per regolare i reciproci rapporti giuridici patrimoniali sorti nel corso della loro relazione esistenziale, quando al regolamento di tali rapporti i coniugi stessi intendono condizionare la definizione consensuale della crisi coniugale o di una fase di quest'ultima (separazione di fatto, separazione legale, divorzio). Tale regolamento di rapporti si attua attraverso la previsione di prestazioni vuoi unilaterali, vuoi reciproche, di carattere sia obbligatorio che reale, periodiche o istantanee»* ⁽¹⁶⁾. Seguendo questa logica potrà ritenersi giustificata, proprio alla luce di tale supporto causale, *«ogni pattuizione avente un contenuto economicamente apprezzabile, a patto che essa sia chiaramente prevista in considerazione di questa giustificazione, anche se l'expressio causae non va, ovviamente, intesa in maniera formalistica»* ⁽¹⁷⁾.

Con riferimento al profilo causale, i contratti della crisi coniugale si caratterizzano per la presenza vuoi della causa tipica di definizione della crisi coniugale, **vuoi per la semplice presenza, accanto ad una causa tipica diversa (donazione, negozio solutorio, transazione, convenzione matrimoniale, divisione), di un 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 o 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⁽¹⁸⁾.

S'è espressamente chiarito come, in questo contesto, si renda evidente che il concetto di **‘condizioni della separazione o del divorzio’** valga a definire tanto la causa tipica del contratto della crisi coniugale, quanto il motivo *post*-matrimoniale dei contratti dotati di una propria causa autonoma, ma che le parti intendono considerare alla stregua di altrettante condizioni della separazione o del divorzio⁽¹⁹⁾.

In definitiva parrebbe, in base alla prospettata ricostruzione, non sussistere alcuna differenza tra contratti rientranti in schemi tipici e quelli che in tali schemi non possano essere inquadrati, laddove l'atto dispositivo sia comunque funzionale alla risoluzione non contenziosa della crisi coniugale e le attribuzioni siano volute e concepite quali condizioni cui è subordinata la sua definizione.

3.2 (segue) ...e l'efficacia degli accordi in rapporto al provvedimento giudiziale di omologa

È stato inoltre evidenziato che, affermando la natura negoziale (e, secondo alcuni, contrattuale) degli atti in questione, è possibile ritenere che gli accordi stessi siano fonte degli effetti in ordine ai quali si è formato il libero consenso dei coniugi. Più in particolare sostiene la dottrina⁽²⁰⁾, e converge sul punto la giurisprudenza⁽²¹⁾, che le determinazioni negoziali dei coniugi possano considerarsi autosufficienti nel senso che gli scopi pratici perseguiti possono essere efficaci anche indipendentemente dal provvedimento del giudice.

Il rapporto di tali atti col provvedimento giudiziale dipenderebbe, in base a quanto afferma parte della dottrina, dalla volontà delle parti che ricollega (eventualmente) la loro efficacia al provvedimento stesso ponendosi, quest'ultimo, come evento condizionante. Ovviamente ciò vale solo con riferimento all'attività negoziale diversa dalla volontà di *status*. Sono infatti previsti dei limiti all'autonomia privata relativi all'indisponibilità degli *status* familiari e all'inderogabilità dei diritti a questi connessi. È, quindi, differente il rapporto tra accordi aventi contenuto economico e accordi aventi ad oggetto la separazione in senso stretto, le modalità di affidamento e la misura del mantenimento dei figli col provvedimento giudiziale⁽²²⁾. Nel primo caso il rapporto è puramente eventuale, perché effetti e vincolatività dell'accordo non dipendono necessariamente dal formale intervento del decreto di omologazione, godendo i coniugi di ampia autonomia – con il solo rispetto della previsione normativa di cui all'art. 160 c.c. – nel determinare il *quando* della efficacia di tali accordi. Nel secondo caso, seppur alla stregua di una *condicio iuris*, l'omologazione si pone come presupposto per l'efficacia della separazione⁽²³⁾⁽²⁴⁾.

La tesi fin qui illustrata, richiamata dalla pronuncia in commento, troverebbe conferma, secondo la Cassazione in ragione della riconosciuta centralità del consenso tra i coniugi nel procedimento di separazione e divorzio nel contesto normativo attuale, in cui s'inseriscono il procedimento negoziazione assistita da avvocati⁽²⁵⁾ ed il divorzio breve⁽²⁶⁾, con una conseguente e progressiva *“degiurisdizionalizzazione”* del predetto procedimento⁽²⁷⁾. Più precisamente la Corte afferma in proposito *«che 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». Pertanto, «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.».

3.3 L'ambito applicativo dell'esenzione ex art. 19 l. 74/1987 alla luce della pronuncia

In base alle argomentazioni svolte e fin qui illustrate consegue, secondo i giudici di legittimità, che non può più considerarsi ragionevole il limite all'accesso del regime di favore individuato in ragione del nesso causale dell'atto col procedimento giurisdizionale, atteso che quest'ultimo tende, nel sistema attuale, ad essere svalutato, quanto alla determinazione degli effetti del divorzio e della separazione, a tutto vantaggio dell'autonomia negoziale dei coniugi. In quest'ottica verrebbe meno la distinzione, prospettata dalla stessa giurisprudenza tributaria ai fini dell'applicazione del beneficio, tra 'atti stipulati in occasione della separazione e del divorzio' e 'atti relativi al procedimento di separazione e di divorzio' ⁽²⁸⁾.

Sebbene la pronuncia in esame sconfessi apertamente solo l'orientamento in precedenza adottato dalla Corte stessa ⁽²⁹⁾, non si può dire che rimanga "illesa", l'interpretazione adottata nella prassi.

In quest'ambito, benchè senza operare un netto distinguo tra atti necessariamente finalizzati alla separazione e al divorzio e atti solo occasionalmente ivi generati, l'amministrazione, - s'è visto - ha da sempre legato l'accesso al beneficio alla correlazione (in vario modo intesa) dell'atto al procedimento giurisdizionale, soprattutto al fine di limitare l'accesso all'agevolazione e porre un argine ad eventuali pratiche elusive delle parti. Ebbene, nell'assetto ricostruito dalla Cassazione i "paletti" posti dall'amministrazione parrebbero venire tendenzialmente meno. L'accesso al beneficio sembra trovare un solo limite nella causa dell'accordo volto a dare definizione in modo non contenzioso e tendenzialmente definitivo della crisi coniugale.

In definitiva, la Cassazione, fondando la sua pronuncia su tale argomentazione, conferma la tesi dalla Commissione studi tributari di questo CNN, che, pur con un distinguo relativo ai negozi con causa tipica, da tempo sostiene che sia proprio l'elemento causale a connotare in maniera specifica gli accordi in questione ed a consentirne l'individuazione ai fini dell'applicazione dell'agevolazione ⁽³⁰⁾.

Ma l'interpretazione della Cassazione pare spingersi anche oltre (e ciò si può comprendere facendo riferimento alla tesi dottrinale che la giurisprudenza pare apertamente richiamare) poiché, alla luce della pronuncia in commento parrebbe plausibile ritenere agevolabili anche gli atti di trasferimento tra coniugi che, pur potendo essere ricondotti in uno schema negoziale tipico, assumano una connotazione funzionale specifica inserendosi in quella "negoziante globale" volta a dare sistemazione agli assetti patrimoniali post crisi coniugale e assurgendo, in tal contesto, al rango di "condizioni della separazione". Né pare possibile obiettare che, prospettando una tale interpretazione, sorga il rischio di agevolare pratiche elusive in quanto, secondo la Cassazione, «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», spettando poi all'amministrazione contestare e provare «secondo l'onere probatorio cedente a suo carico la finalità elusiva degli atti medesimi»⁽³¹⁾

La lettura illustrata, pienamente coerente con lo spirito della pronuncia e con l'indirizzo cui la stessa parrebbe voler dare impulso, ovviamente non trova un (seppur auspicabile) avallo nella prassi, né un robusto conforto nella stessa giurisprudenza, atteso che le pronunce in questo senso sono numericamente limitate.

Occorre, altresì notare, in proposito, che seppur (come testualmente si afferma) *nei limiti propri della presente decisione*, e al fine di risolvere una questione fiscale, la Cassazione affronta una tematica avente carattere sostanziale – quella relativa alla natura e la qualificazione degli accordi fra i coniugi in sede di separazione e divorzio - che, allo stato, rimane controversa.

Ne consegue un necessario invito alla prudenza nella prassi negoziale, almeno fino a quando la tesi qui propugnata non si consolidi, quantomeno in giurisprudenza.

Susanna Cannizzaro

-
- *)** Poiché le due sentenze (n. 2111 del 3 febbraio 2016 e n. 3110 del 17 febbraio 2016) - relative alla medesima vicenda - sono di uguale tenore, si riporta in calce unicamente il testo della prima.
- 1)** Sebbene, in senso stretto, l'unico contenuto essenziale dell'accordo di separazione sia l'intesa tra i coniugi a vivere separati, con l'obbligo del mutuo rispetto, che va omologata dal Tribunale (Si pensi ai coniugi senza figli, comproprietari della casa coniugale, entrambi economicamente auto sufficienti, che non abbiano quindi interesse a richiedere l'uno nei confronti dell'altro l'assegno di mantenimento) dottrina e giurisprudenza tendono, infatti, a considerare accordi di separazione, ancorché solo eventualmente necessari anche quelli riguardanti la disciplina dell'affidamento dei figli minori e del loro mantenimento, dei figli maggiorenni se conviventi con i genitori e privi di autosufficienza economica, all'assegnazione della casa familiare etc.. Nell'uno e negli altri casi l'orientamento prevalente è nel senso di escludere l'accordo di separazione dalla categoria dei contratti e, conseguentemente, dall'ambito applicativo dell'art. 1321 c.c. essendo connotati, gli accordi essenziali e quelli eventualmente necessari, da un preminente rilievo dell'interesse personale.
- 2)** E sul punto si rinvia, anche per i riferimenti in giurisprudenza ed in dottrina, all'ampia ed esaustiva trattazione di NAPOLITANO, *Accordi in sede giudiziaria*, in Atti del Convegno "il notaio e la crisi della Famiglia. Tecniche negoziali di prevenzione e gestione del conflitto", tenutosi a Salerno il 13 giugno 2014 in Le "nuove famiglie" e la parificazione degli status di filiazione ad opera della L. 219/2012 (Atti dei Convegni: Milano, 7 marzo 2014, Bolzano, 21 marzo 2014, Salerno, 13 giugno 2014), I Quaderni della Fondazione Italiana per il Notariato, Milano, 2014, 256 ss.
- 3)** Sentenza del 3 dicembre 2001 n. 15231. In un altro caso la Corte di Cassazione (sentenza del 22 maggio 2002 n. 7493), ha precisato che: "Naturalmente l'esenzione non opera quando si tratta di atti ed accordi che non siano finalizzati allo scioglimento della comunione tra coniugi conseguente alla separazione, ma siano solo occasionalmente generati dalla separazione stessa"
- 4)** cfr. Cass. civ. Sez. V, 30-05-2005, n. 11458 in Cnn Notizie del 04/10/2005 con nota di CANNIZZARO, *Esenzione fiscale degli atti compiuti dai coniugi in favore dei figli in adempimento dei patti convenuti in sede di separazione o divorzio*, in Cnn Notizie del 17/10/2005 e Id. Ancora sull'esenzione fiscale degli atti compiuti dai coniugi in favore di figli in adempimento dei patti convenuti in sede di separazione o di divorzio, in CNN Notizie del 26/9/2005 da ultimo sul punto Cass sentenza n. 16348 del 28 giugno 2013, in CNN notizie del 31/07/2013 con nota di LA PECCERELLA, *La cassazione sull'applicabilità del regime di favore di cui all'art. 19, l. 74/87 alle disposizioni patrimoniali in favore dei figli effettuate in adempimento di accordi di separazione e divorzio*
- 5)** In precedenza, il riconoscimento dell'esenzione anche ai trasferimenti immobiliari e agli atti di disposizione patrimoniale derivanti da decreto di omologazione della separazione tra coniugi era stata negata da Corte Costituzionale (cfr. ord., 1° marzo 1996, n. 73, in Riv. Dir. Trib., 1996, II, 332 con nota di COMELLA, *I trasferimenti immobiliari fra coniugi in seguito a separazione e divorzio* ed in Giur. Cost., 1995, 691.) Tale lettura negativa - e restrittiva - dell'esenzione ex art. 19 era stata confermata poi da un'altra ordinanza della Consulta (cfr. ord., 29

dicembre 1995, n. 538, ibidem, 4465 ed in Fisco, 1996,1140 con nota di VAGLIO, *Il regime fiscale dei trasferimenti immobiliari tra coniugi in crisi dopo l'ordinanza della Corte costituzionale*). La questione, successivamente riproposta, da Comm. trib. prov. Milano, 8 aprile 1997, (in *Gazz. Uff.* n. 35, I Serie speciale, 1997, e da Id. Trieste, 30 gennaio 1998, in *Riv. Dir. Trib.*, 1998, II, 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*) è stata diversamente considerata dai giudici costituzionali ed ha portato ad una pronuncia di illegittimità dell'art. 19 sopra citato, nella parte in cui non annoverava tra gli atti che potessero fruire dell'esenzione, oltre a quelli inerenti lo scioglimento del matrimonio, anche quelli relativi alla separazione (cfr. Corte Cost. 154/1999). La pronuncia da ultimo citata, sulla falsariga già tracciata da Consulta (cfr. sent., 15 aprile 1992, n. 176, in *Giur. It.*, 1993, I, 1, 45 ed in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1993, II, 3 con nota di FORMICA, *Ancora sulla imposizione indiretta della attribuzione di beni nella separazione personale e nel divorzio*, la quale però aveva un oggetto più circoscritto, e si era limitata a dichiarare costituzionalmente illegittimo l'art. 19 nella parte in cui non comprendeva nell'esenzione anche le imposte ipotecarie e catastali per le iscrizioni di ipoteca effettuate a garanzia delle obbligazioni assunte dal coniuge nel giudizio di separazione) ha, da una parte esteso l'agevolazione per gli atti e i provvedimenti relativi al procedimento di separazione e divorzio, dall'altra (seppur implicitamente) riconosciuto l'applicabilità dell'agevolazione agli atti di trasferimento di beni effettuati dai coniugi in sede di divorzio e di separazione.

- 6) circolare Ministeriale 49 E del 16 marzo 2000; si veda anche Circ. n. 6/10240 dell'11 febbraio 2000 Dir. Reg. Entrate Lombardia secondo la quale *Il primo elemento utile per individuare se esista o meno una "relazione" tra gli atti dispositivi posti in essere e il procedimento di separazione e divorzio è fornito dai soggetti che vi sono coinvolti...In particolare, possono considerarsi relativi alla separazione o al divorzio solo quegli atti che contengono disposizioni relative ai rapporti tra i coniugi e/o i figli e non anche quelli che coinvolgono rapporti diversi. Il secondo elemento è dato alla causa dei negozi contenuti in tali atti. In particolare, dovrà trattarsi di disposizioni che trovano la loro causa giuridica nella sistemazione patrimoniale che avviene nella separazione o nel divorzio, e non abbiano invece causa autonoma. L'estensione non può cioè applicarsi indiscriminatamente a qualsiasi atto che i coniugi stipulino "in occasione" del procedimento di separazione o divorzio, ma solo a quelli "relativi", termine inteso come "inerenti", ai predetti procedimenti.*
- 7) Si veda sul punto GIUNCHI, *Problematiche concernenti i trasferimenti immobiliari in sede di separazione e di divorzio*, in AA.VV, *Novità e problemi nell'imposizione tributaria relativa agli immobili* (Atti Convegni Roma 22-23 settembre 2006 e Milano 28 ottobre 2006), I Quaderni della Fondazione Italiana per il Notariato - 3), Milano, 2006, 248 ss.
- 8) Risoluzione del 19 ottobre 2005 n. 151 con la quale l'amministrazione ha precisato che l'agevolazione di cui all'articolo 19 della legge n. 74 del 1987 "non spetta ad atti di liberalità - nel caso di specie la cessione della quota della madre relativa ad un immobile in comunione tra i coniugi, nei confronti di un soggetto terzo (il figlio). Ciò in quanto tale circostanza non appare funzionalmente collegata con lo scioglimento del matrimonio potendo realizzarsi in qualunque altro momento"; Nello stesso senso Ris. n. 372/E del 14 dicembre 2007
- 9) Circ. n. 27/E del 21 giugno 2012 su cui si veda Studio n. 128-2012/T, *Trattamento fiscale dei trasferimenti nella soluzione della crisi del matrimonio secondo la circolare dell'Agenzia delle Entrate n.27/e del 21 giugno 2012*, est. GIUNCHI in CNN Notizie del 6/11/2012; nello stesso senso Circ. 18/E 2013
- 10) di cui al citato articolo 6 del decreto legge n. 132 del 2014
- 11) Ris. n. 65/E del 16 luglio 2015 in Cnn Notizie del 17/07/2015, con nota di CANNIZZARO
- 12) Si riferimento a OBERTO che non manca di evidenziare (fra gli altri contributi in *La simulazione della separazione consensuale* in www.giacomooberto.com) come, in questi ambiti, il richiamo alle regole in tema di autonomia privata si è andato via via infittendo, specie sull'onda dell'autorevole constatazione per cui, anche nel campo dei rapporti patrimoniali tra i coniugi (in crisi), «ove tra le parti si convenga l'attribuzione di diritti e l'assunzione di obblighi di natura patrimoniale, non parrebbe contraddire alla definizione dell'art. 1321 la qualificazione di 'contratto'» così RESCIGNO, *Contratto in generale*, in *Enc. giur. Treccani*, IX, Roma, 1988, p. 10; per analoghe considerazioni cfr. RUSSO, *Negozi giuridico e dichiarazioni di volontà relative ai procedimenti «matrimoniali» di separazione, di divorzio, di nullità (a proposito del disegno di legge n. 1831/1987 per l'applicazione dell'Accordo 18 febbraio 1984 tra l'Italia e la S. Sede nella parte concernente il matrimonio)*, in *Dir. fam. pers.*, 1989, p. 1092; ZOPPINI, *Contratto, autonomia contrattuale, ordine pubblico familiare nella separazione personale dei coniugi*, Nota a Cass., 23 dicembre 1988, n. 7044, in *Giur. it.*, 1990, I, 1, c. 1326; RUBINO, *Gli accordi familiari*, in *I contratti in generale*, diretto da G. Alpa e M. Bessone, II, 2, in *Giurisprudenza sistematica civile e commerciale*, fondata da W. Bigiavi, Torino, 1991, p. 1160 ss.; CECCHERINI, *Separazione consensuale e contratti tra coniugi*, cit., p. 378 ss., 406 ss.; ID., *Contratti tra coniugi in vista della cessazione del ménage*, Padova, 1999, p. 89 ss.; DORIA, *Autonomia privata e «causa» familiare. Gli accordi traslativi tra i coniugi in occasione della separazione personale e del divorzio*, Milano, 1996, 56 ss., 63 ss.; SALA, *La rilevanza del consenso dei coniugi nella*

separazione consensuale e nella separazione di fatto, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1996, p. 1106 ss. Per la dottrina contraria, pervicacemente aggrappata all'idea (contraria tanto al testo quanto allo spirito delle norme vigenti) di una sorta di immanenza del ruolo del giudice nei rapporti patrimoniali tra coniugi in crisi, si fa rinvio agli autori citati nell'analisi critica svolta in OBERTO, *I contratti della crisi coniugale*, Tomo I, Milano, 1999, 103 ss., 129 ss., 411 ss.

- 13) Si veda Cass., 23 luglio 1987, n. 6424, in *Giust. civ.*, 1988, I, p. 459 secondo la quale «i rapporti patrimoniali tra i coniugi separati hanno rilevanza solo per le parti, non essendovi coinvolto alcun pubblico interesse, per cui essi sono pienamente disponibili e rientrano nella loro autonomia privata» Così. Sul tema v. inoltre OBERTO, *Contratto e famiglia*, in AA. VV., *Trattato del contratto*, VI, *Interferenze*, a cura di Vincenzo Roppo, Milano, 2006, 242 ss.
- 14) La tesi è di OBERTO. Per i riferimenti, anche dell'orientamento giurisprudenziale di cui s'è qui dato sinteticamente conto, si rinvia all'ampia disamina in tema svolta da NAPOLITANO, *Accordi in sede giudiziaria*, in *Atti del Convegno "Il notaio e la crisi della Famiglia. Tecniche negoziali di prevenzione e gestione del conflitto"*, tenutosi a Salerno il 13 giugno 2014, op. loc. ult. cit.
- 15) Si veda sul punto anche GIUNCHI, *I trasferimenti di beni tra coniugi nel procedimento di separazione personale nel diritto civile e nelle leggi fiscali*, Vita notarile, 1993, 1048 ss., secondo il quale la causa delle attribuzioni va ricercata nella "stessa separazione"
- 16) OBERTO, *i contratti della crisi coniugale*, Tomo I, cit., 706
- 17) OBERTO, *i contratti della crisi coniugale*, Tomo I, cit., 706; in senso analogo di esprime DORIA, *Autonomia privata e "causa" familiare*, cit., 298, 302 ss. secondo cui è del tutto conforme ai principi che una causa familiare, emergente in una particolare occasione "critica" costituisca, di per sé, la funzione oggettiva di un atto di attribuzione patrimoniale. La causa familiare costituisce, quindi, la tendenziale ragione giustificatrice degli atti in questione. Tale causa familiare opera attribuendo agli accordi traslativi una autonomia concettuale e pratica insieme e vale a rompere la necessarietà del collegamento degli atti in questione con le altre dichiarazioni negoziali proprie di quel contesto. Discende da ciò che il rapporto con l'effetto di *status* è puramente esterno (presupposto di efficacia) e ciò vale ad attribuire ai trasferimenti operati una "normale" stabilità indipendente alle vicende di *status*. Lo stesso autore sottolinea come le complesse ragioni economico-giuridiche che caratterizzano tali atti rendano il più delle volte impossibile enucleare nell'atto di attribuzione patrimoniale concluso tra i coniugi in occasione della separazione patrimoniale o del divorzio quale sia l'intenzione tipica assolutamente prevalente che lo caratterizza, in quanto sotto il profilo della rilevazione degli interessi umani meritevoli di tutela, l'atto posto in essere sarà caratterizzato da una sintesi assolutamente fusa e indissolubile di tutte le componenti che contaminano fisiologicamente i termini e gli elementi della fattispecie traslativa.
- 18) OBERTO, *i contratti della crisi coniugale*, op. loc. ult. cit.
- 19) OBERTO, *i contratti della crisi coniugale*, op. loc. ult. cit.
- 20) DORIA, *Autonomia privata e "causa" familiare*, cit. 315
- 21) Cfr. da ultimo Cass. 3 dicembre 2015, n. 24621 in *CNN Notizie* del 18 settembre 2015, con nota di segnalazione novità a cura di TRESKA. Ma sul punto per un maggiori approfondimenti si rinvia a FILAURO, *Gli accordi della crisi coniugale alla luce dell'interesse ad impugnare: una nuova presa di posizione della giurisprudenza di legittimità*, in *Fam e dir.*, 2015, in particolare 371 e ss.
- 22) Ma si veda l'evoluzione in materia di accordi non omologati modificativi di precedenti intese (ovvero delle condizioni dettate dal giudice), ove la Cassazione riconosce effetto, ormai da alcuni anni a questa parte, al pieno dispiegarsi della negozialità dei coniugi, in forza del principio sancito dall'art. 1322 c.c., ritenuto senza riserve applicabile al caso di specie, addirittura anche per quanto concerne le pattuizioni concernenti la prole minorenni; conclusione, quest'ultima, che conferma l'espansione dell'operatività della sfera dell'autonomia privata anche nel settore di quei negozi del diritto di famiglia non caratterizzati dalla patrimonialità
- 23) E sul punto si veda ancora OBERTO, *Volontà dei coniugi e intervento del giudice nelle procedure di separazione consensuale e di divorzio su domanda congiunta*. *Dir. famiglia*, 2000, 771 il quale segnala che l'omologazione degli accordi di separazione nacque storicamente dalla necessità di conservare alla Chiesa, prima, e allo Stato, poi, il controllo sulle ragioni che inducevano la coppia a disgregarsi, allo scopo di scongiurare l'eventualità che un evento così eversivo dell'ordine delle famiglie e della sacralità dell'istituto matrimoniale avvenisse per il puro capriccio **dei coniugi**: si trattava, dunque, di quelle stesse ragioni che per secoli avevano ostato al riconoscimento di una separazione per mutuo consenso
- 24) Secondo DORIA La formale adozione dei provvedimenti giudiziali cui consegue la separazione personale tra coniugi o lo scioglimento del vincolo matrimoniale può dunque costituire un presupposto di efficacia dell'accordo traslativo programmato dai coniugi in occasione della separazione o del divorzio qualunque sia la *sedes* dell'atto se contemplato, o meno, nell'accordo poi omologato o nella domanda di divorzio congiunta;

qualunque sia il momento in cui l'atto è stato perfezionato (se anteriore coevo o successivo al provvedimento giudiziale e qualunque sia il tipo di provvedimento giudiziale (se reso a seguito di un procedimento avente o meno natura contenziosa, op. cit., 333

- 25) Di cui agli art. 6 e 12 del DL. 132 /2014 convertito con modificazioni dalla legge 162/2014
- 26) Legge n. 55/2015
- 27) Nello stesso senso in dottrina si esprime FILAURO, *Gli accordi della crisi coniugale alla luce dell'interesse ad impugnare: una nuova presa di posizione della giurisprudenza di legittimità*, in *Fam e dir.*, 2015, 379, secondo la quale la scelta del legislatore di consentire ai coniugi di stipulare accordi di separazione o di divorzio innanzi ad un avvocato costituisce indice del riconoscimento di un maggiore spazio operativo per l'autonomia privata nell'ambito della soluzione della crisi coniugale.
- 28) Ovverosia la formulazione dell'art. 19 della legge 74/1986, all'esito della pronuncia della Corte costituzionale n. 154/1999
- 29) La Cassazione, richiamando i precedenti di prassi, afferma infatti espressamente che l'Agenzia delle Entrate non opera alcuna distinzione tra accordi comportanti trasferimenti immobiliari integranti il contenuto essenziale della separazione ed accordi analoghi tra coniugi stipulati in occasione della separazione.
- 30) Cfr. in particolare Studio n. 67/99/T, *Trattamento fiscale degli atti relativi ai procedimenti di separazione e divorzio alla luce della recente sentenza della Corte Costituzionale*, est. FORMICA-GIUNCHI; Studio 87/2005/T, *Dei trasferimenti a favore dei figli in occasione della crisi del matrimonio. Trattamento fiscale*, est. GIUNCHI. In tema diffusamente FORMICA, *Ancora sulla imposizione indiretta della attribuzione di beni nella separazione personale e nel divorzio*, Riv. Dir. fin. e sc. fin., 1993, 4 ss.; FORMICA-GIUNCHI, *Ancora sul regime fiscale della separazione personale e del divorzio*, in Riv. Dir. fin. e sc.fin., 1999,.ss.; GIUNCHI, *L'intervento del notaio nei trasferimenti di beni fra coniugi nella separazione personale*, Riv. Not., 1994, 289 ss; GIUNCHI, *Gli atti relativi "relativi" ai procedimenti di separazione e di divorzio tra forma e imposizione fiscale* in *Notariato*, 2003, 274 ss.
- 31) Pare opportuno segnalare che la Cassazione argomenta sul punto richiamando la specifica regolamentazione della fattispecie dell'abuso oggi contenuta nello Statuto dei diritti del contribuente (art. 10 bis della legge 212/2000). In proposito è stato, tuttavia, giustamente osservato che il richiamo alla norme sull'abuso risulta, nel caso di specie, inconfidente. Si tratterebbe, infatti, in ipotesi simili a quelle in esame, di accertare la violazione di una norma di legge (la norma agevolativa) in ragione dell'eventuale insussistenza in concreto dei relativi presupposti. Tale valutazione si porrebbe su un piano distinto ed incompatibile con quello dell'abuso o dell'elusione. Conseguentemente non parrebbe potersi verificare un effetto di inopponibilità del negozio, piuttosto, alla verificata violazione della norma, dovrebbe conseguire l'applicazione ordinaria dell'imposta oltre ad una serie di conseguenze sotto il profilo della simulazione, eventualmente anche processuale. Così MASTROIACOVO, *La Cassazione apre, ma non troppo, sull'esonazione per atti di separazione e divorzio*, in *Rivista di diritto tributario supplemento online*

**Sentenza n. 2111 del 3 febbraio 2016 (ud 14 gennaio 2016) - della Cassazione Civile, Sez. V -
Pres. CHINDEMI Domenico - Est. NAPOLITANO Lucio - Pm. FUZIO Riccardo**

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:
Dott. CHINDEMI Domenico - Presidente -
Dott. BOTTA Raffaele - Consigliere -
Dott. MELONI Marina - Consigliere -
Dott. STALLA Giacomo Maria - Consigliere -
Dott. NAPOLITANO Lucio - rel. Consigliere -
ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 22809/2010 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

TIZIA

- intimata -

avverso la sentenza n. 84/2009 della COMM.TRIB.REG. di BOLOGNA, depositata il 18/06/2009;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 14/01/2016 dal Consigliere Dott. LUCIO NAPOLITANO;

udito per il ricorrente l'Avvocato DETTORI che ha chiesto l'accoglimento;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. FUZIO Riccardo, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Forlì - 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 alla L. n. 74 del 1987, art. 19, notificò alla sig.ra TIZIA 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.

La 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. 84/01/09, depositata il 24 giugno 2009, rigettò il gravame.

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

L'intimata non ha svolto difese.

Analogo ricorso è stato proposto dall'Amministrazione finanziaria avverso altra sentenza dello stesso tenore resa dalla CTR dell'Emilia - Romagna nel contenzioso tra l'Agenzia delle Entrate ed il sig. CAIO coniuge separato di TIZIA, quale coobbligato solidale.

MOTIVI DELLA DECISIONE

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

L'Amministrazione ricorrente deduce l'erroneità in diritto della decisione impugnata, che ha ritenuto applicabile nella fattispecie in esame il regime di esenzione previsto dalla L. n. 74 del 1987, art. 19, 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, CAIO e TIZIA; ciò senza

considerare - circostanza questa pacifica in fatto - che l'acquisto da parte di CAIO della metà del terreno oggetto di trasferimento dalla moglie TIZIA, al prezzo convenuto di Euro 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 Vi in regime dunque di comunione ordinaria; sicchè - conclude la ricorrente richiamando la pronuncia di questa Corte, Cass. civ. sez. 5^a 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 dalla L. n. 74 del 1987, art. 19.

L'illustrazione del motivo è conclusa da idoneo quesito di diritto, risultando ancora applicabile, nella presente controversia, *ratione temporis*, il disposto dell'art. 366 bis c.p.c..

1.1. Ritiene la Corte che il ricorso debba tuttavia 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 1^a 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 c.c., u.c., e art. 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 alla L. n. 74 del 1987, art. 19, "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 L. n. 74 del 1987, ex art. 19, 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. n. 131 del 1986, 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 all'art. 159 c.c. e ss."

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 dalla L. n. 74 del 1987, art. 19, 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 della L. n. 74 del 1987, art. 19, 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 del 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 perchè

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 nella L. n. 212 del 2000, art. 10 bis, quale introdotto dal D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, art. 1. 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 c.p.c., comma 4, in considerazione del carattere di "negoziato 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 del D.L. 12 settembre 2014, n. 132, artt. 6 e 12, 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 citato D.L. n. 132 del 2014, art. 12, comma 3, quale convertito dalla L. n. 162 del 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 alla L. n. 74 del 1987, art. 19, 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 alla L. n. 74 del 1987, art. 19, 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 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, art. 10, 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 l'intimata svolto difese.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 14 gennaio 2016.

Depositato in Cancelleria il 3 febbraio 2016