

Sull'ammontare dei depositi bancari si applica l'imposta di registro con l'aliquota dello 0,50 per cento, atteso che la cessione di depositi bancari costituisce una cessione del credito.

Da ultimo, circa la cessione della titolarità di azioni giudiziarie pendenti di pertinenza della massa fallimentare, si ritiene che l'oggetto di tali cessioni possa individuarsi nel diritto controverso, atteso che le stesse consentono la successione a titolo particolare dell'assuntore nel diritto stesso (ad esempio nel caso delle azioni revocatorie del diritto a far dichiarare l'inefficacia dell'atto revocato). Ne consegue che, tali cessioni abbiano solo natura strumentale non comportando alcuna cessione anticipata dei beni o diritti cui le stesse si riferiscono (in tal senso con riguardo alla cessione delle azioni revocatorie cfr. sentenze Cassazione 31 agosto 2005, n. 17590 e 21 giugno 2000, n. 8419).

Pertanto, con riferimento alla parte del decreto di omologa del concordato in questione relativa alla cessione delle azioni di massa, si ritiene che la stessa esuli dall'ambito applicativo della disposizione di cui all'articolo 8, lettera a), della Tariffa, parte prima, allegata al TUR.

2. ACCORDI DI SEPARAZIONE E DIVORZIO

2.1 Disposizioni patrimoniali in favore dei figli effettuate in adempimento di accordi di separazione e divorzio

D: Si chiede di conoscere se per gli atti di trasferimento in favore dei figli effettuati nell'ambito dei procedimenti di separazione e divorzio possa trovare applicazione il regime di esenzione previsto dall'articolo 19 della legge n. 74 del 1987.

Tale disposizione prevede l'esenzione dall'imposta di bollo, di registro ed ogni altra tassa, tra l'altro, per *“tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al*

procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili del matrimonio...”.

Il quesito proposto riguarda, in particolare, il trattamento da riservare all’atto con il quale, nell’ambito di un accordo di separazione consensuale, un genitore, in qualità di proprietario della casa coniugale, dispone il trasferimento della nuda proprietà dell’immobile in favore dei figli.

R: L'articolo 19 della legge 6 marzo 1987, n. 74 dispone che *“tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili del matrimonio nonché ai procedimenti anche esecutivi e cautelari diretti ad ottenere la corresponsione o la revisione degli assegni di cui agli artt. 5 e 6 della legge 1 dicembre 1970, n. 898, sono esenti dall'imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa”.*

Come precisato dalla Corte Costituzionale con sentenza 11 giugno 2003, n. 202, l’esigenza di agevolare l’accesso alla tutela giurisdizionale, che giustifica il beneficio fiscale con riferimento agli atti del giudizio divorzile, è altresì presente nel giudizio di separazione, in quanto finalizzato ad agevolare e promuovere, in breve tempo, una soluzione idonea a garantire l’adempimento delle obbligazioni che gravano sul coniuge non affidatario della prole.

Dal punto di vista oggettivo, le agevolazioni di cui al citato art. 19 si riferiscono a tutti gli atti, documenti e provvedimenti che i coniugi pongono in essere nell’intento di regolare i rapporti giuridici ed economici ‘relativi’ al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili dello stesso.

L’esenzione recata dal citato articolo 19 della legge n. 74 del 1987 deve ritenersi applicabile ad accordi di natura patrimoniale non soltanto direttamente riferibili ai coniugi (quali gli accordi che contengono il riconoscimento o il trasferimento della proprietà esclusiva di beni mobili ed immobili all’uno o all’altro coniuge – cfr. Cass. 17 febbraio 2001, n. 2347) ma anche ad accordi aventi ad oggetto disposizioni negoziali in favore dei figli.

Al riguardo, la Corte di Cassazione, con sentenza n. 11458 del 2005, ha precisato che *“la norma speciale contenuta nell'art. 19 L. 6 marzo 1987, n. 74 (...) 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 (Corte costituzionale 25 febbraio 1999, n. 41), anche con atti i cui effetti siano favorevoli ai figli (in questo senso già si era pronunciata la Corte costituzionale con sentenza 15 aprile 1992, n. 176, ma ancor più chiaramente e decisamente il principio è enunciato dalla sentenza della Corte costituzionale 11 giugno 2003, n. 202)“.*

La richiamata interpretazione giurisprudenziale si fonda sulla considerazione che gli accordi a favore dei figli, stipulati dai coniugi nella gestione della crisi matrimoniale, oltre a garantire la tutela obbligatoria nei confronti della prole, costituiscono, talvolta, l'unica soluzione per dirimere controversie di carattere patrimoniale.

Pertanto, l'esenzione fiscale prevista dall'articolo 19 della legge n. 74 del 1987 deve ritenersi applicabile anche alle disposizioni patrimoniali in favore dei figli disposte in accordi di separazione e di divorzio a condizione che il testo dell'accordo omologato dal tribunale, al fine di garantire la certezza del diritto, preveda esplicitamente che l'accordo patrimoniale a beneficio dei figli, contenuto nello stesso, sia elemento funzionale e indispensabile ai fini della risoluzione della crisi coniugale.

2.2 Trasferimento, nell'ambito degli accordi di separazione o divorzio, dell'immobile acquistato fruendo delle agevolazioni 'prima casa' anteriormente al decorso del quinquennio

D: Si chiede di conoscere se si verifica la decadenza dall'agevolazione 'prima casa', fruita in sede di acquisto dell'immobile, nel caso di trasferimento della casa coniugale, effettuato in adempimento di accordi di separazione e divorzio, da parte di uno o di entrambi i coniugi.

In particolare, viene chiesto di conoscere se si verifica la decadenza dall'agevolazione nel caso in cui, nell'ambito dell'accordo omologato dal tribunale, venga previsto che:

- a) uno dei coniugi trasferisca all'altro, prima del decorso del termine di cinque anni dall'acquisto, la propria quota del 50% della casa coniugale, acquistata con i benefici 'prima casa';
- b) in alternativa che entrambi i coniugi vendano a terzi la propria casa coniugale, prima del decorso di cinque anni dall'acquisto, con rinuncia da parte di uno dei coniugi a favore dell'altro all'incasso del ricavato della vendita.

R: La nota II *-bis*) all'articolo 1 Tariffa, parte prima, allegata al TUR dispone, al comma 4, la decadenza dalle agevolazioni 'prima casa' qualora si proceda al "... *trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici ... prima ... del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto*".

Al verificarsi della decadenza, l'Agenzia delle entrate provvede al recupero della "differenza fra l'imposta calcolata in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata", nonché all'irrogazione della sanzione amministrativa pari al 30 per cento e degli interessi di mora.

In caso di vendita dell'immobile nel quinquennio, la decadenza dall'agevolazione può essere evitata, in base a quanto previsto dalla citata nota II- *bis*), comma 4, dell'articolo 1, della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, qualora, entro un anno dall'alienazione, si proceda all'acquisto di un nuovo immobile da adibire ad abitazione principale.

In linea generale, pertanto, qualora si trasferisca l'immobile acquistato con le agevolazioni 'prima casa' e non si proceda all'acquisto entro l'anno di un nuovo immobile, da destinare ad abitazione principale, si verifica la decadenza dall'agevolazione fruita.

Con riferimento al quesito proposto, appare utile rilevare, tuttavia, che l'atto di trasferimento della quota del 50 per cento della casa coniugale, da parte di uno dei due coniugi all'altro, è effettuato in adempimento di un accordo di separazione o divorzio.

In relazione a tale trasferimento trova, quindi, applicazione il regime di esenzione previsto dall'articolo 19 della legge 6 marzo 1987, n. 74, secondo cui sono esenti dall'imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa *“Tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili del matrimonio ...”*.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione (*cf.* sentenza n. 7493 del 22 maggio 2002 che richiama la sentenza n. 2347 del 2001) è ferma nello statuire che le agevolazioni in questione *“... operano con riferimento 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, 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”*.

Come affermato dalla Corte Costituzionale (*cf.* sentenza n. 202 dell'11 giugno 2003), il regime di esenzione disposto dall'articolo 19 risponde all'esigenza *“... di agevolare l'accesso alla tutela giurisdizionale che motiva e giustifica il beneficio fiscale con riguardo agli atti del giudizio divorzile...”* e *“... di*

separazione, anche in considerazione 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”.

Di fatto, a parere della Corte, con la richiamata disposizione, il legislatore ha inteso escludere da imposizione gli atti del giudizio divorzile (o di separazione), al fine di favorire una rapida definizione dei rapporti patrimoniali tra le parti.

In considerazione di tale principio, si ritiene, pertanto, che tale regime di favore possa trovare applicazione anche al fine di escludere il verificarsi della decadenza dalle agevolazioni *'prima casa'* fruite in sede di acquisto, qualora in adempimento di un obbligo assunto in sede di separazione o divorzio, uno dei coniugi ceda la propria quota dell'immobile all'altro, prima del decorso del termine quinquennale.

Il trasferimento al coniuge concretizza, infatti, un atto relativo *“al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili del matrimonio...”*.

Si precisa che la decadenza dall'agevolazione è esclusa a prescindere dalla circostanza che il coniuge cedente provveda o meno all'acquisto di un nuovo immobile.

Tale interpretazione trova conferma in diverse sentenze delle Commissioni Tributarie. Si ricorda, in particolare la sentenza del 2 febbraio 2011 n. 8, con la quale la Commissione Trib. Centrale di Vicenza - sez. V ha ritenuto non applicabile il regime di decadenza previsto dalla citata nota II bis, comma 4, nel caso di trasferimento dell'immobile all'altro coniuge *“... al fine di dare esecuzione agli accordi presi in sede di separazione consensuale tra i coniugi”*.

La Commissione chiarisce che tale cessione *“costituisce atto emanato in stretta esecuzione del decreto giudiziale di omologazione della separazione tra i coniugi, e le caratteristiche assolutamente peculiari del negozio 'de quo', che non ubbidisce a un 'animus donandi' ma alla volontà di definire i rapporti patrimoniali in seguito alla risoluzione del rapporto matrimoniale, sotto l'egida*

del Tribunale, giustifica la non riconducibilità della fattispecie nell'alveo della disposizione di cui al citato n. 4".

A parere della scrivente, la decadenza dall'agevolazione 'prima casa' può essere esclusa anche nel diverso caso in cui l'accordo omologato dal tribunale preveda che entrambi i coniugi alienino a terzi la proprietà dell'immobile, con rinuncia da parte di uno dei coniugi a favore dell'altro, all'incasso del ricavato della vendita; in tal caso, tuttavia, la decadenza può essere esclusa solo nel caso in cui il coniuge - al quale viene assegnato l'intero corrispettivo derivante dalla vendita - riacquisti, entro un anno dall'alienazione, un altro immobile da adibire ad abitazione principale.

Infatti, ancorché in relazione all'atto di trasferimento dell'immobile a terzi non trovi applicazione il regime di esenzione previsto dall'articolo 19 della legge 6 marzo 1987, n. 74, (in quanto il contratto di compravendita non trova la propria causa nel procedimento di separazione e divorzio), occorre comunque considerare che, nel caso in esame, il coniuge tenuto a riversare le somme percepite dalla vendita all'altro coniuge non realizza, di fatto, alcun arricchimento dalla vendita dell'immobile. Il ricavato della vendita è, infatti, percepito interamente dall'altro coniuge in capo al quale resta fermo, conseguentemente, l'onere di procedere all'acquisto di un altro immobile, da adibire ad abitazione principale.

Si rileva, inoltre, che il coniuge cedente, sia nel caso in cui trasferisca la propria quota dell'immobile all'altro coniuge sia nel caso in esame in cui ceda a terzi l'immobile e riversi il ricavato della vendita all'altro coniuge, si priva del bene posseduto a favore dell'altro e, pertanto, non appare coerente un diverso trattamento fiscale delle due operazioni. Tale soggetto non è, quindi, tenuto ad acquistare un nuovo immobile per evitare la decadenza.

Come chiarito, sull'altro coniuge che percepisce l'intero corrispettivo della vendita incombe l'obbligo di riacquistare, entro un anno dall'alienazione, un altro immobile da adibire ad abitazione principale, secondo le regole ordinarie.

Solo in tale ipotesi, non si verifica la decadenza dal regime agevolativo *‘prima casa’* fruito in relazione all’acquisto della casa coniugale.

3. CESSIONE DI AREA GRAVATA DA VINCOLO DI INEDIFICABILITA’ ASSOLUTA ALLA QUALE RISULTA CONNESSO UN DIRITTO DI CUBATURA

3.1 Cessione di area gravata da vincolo di inedificabilità assoluta, in relazione alla quale sarà concesso da un Comune un diritto di cubatura su area ubicata in altri comprensori urbani.

D: Si chiedono chiarimenti in ordine al trattamento fiscale applicabile ad un atto pubblico avente ad oggetto il trasferimento tra società di capitali di un’area gravata da vincolo di inedificabilità assoluta, che l’acquirente trasferirà successivamente al Comune a fronte del riconoscimento, da parte del comune stesso, di un diritto di cubatura di valore corrispondente all’area ceduta, collocato su un’area ubicata in altro comprensorio urbano.

R: L’articolo 36, comma 2, del DL 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, dispone che, ai fini dell’applicazione, tra l’altro, dell’IVA, dell’imposta di registro e delle imposte sui redditi “...*un’area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall’approvazione della regione e dall’adozione di strumenti attuativi del medesimo*”.

L’articolo 2, terzo comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, nell’elencare le operazioni non considerate cessioni di beni ai fini dell’applicazione dell’imposta sul valore aggiunto (per mancanza del presupposto oggettivo), individua, alla lettera c), “*le cessioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni*”.