

Consiglio Nazionale del Notariato

Studio n. 148-2019/T

IL TRATTAMENTO DI ESENZIONE DA IMPOSTE PER GLI ATTI DI TRASFERIMENTO RELATIVI A SEPARAZIONE E DIVORZIO TRA SOGGETTI STRANIERI

di Giampiero Petteruti

(Approvato dalla Commissione Studi Tributari il 17/10/2019)

Abstract

Il trattamento di esenzione per gli atti relativi alle separazioni ed ai divorzi può applicarsi anche per i rapporti di coppia regolati da leggi straniere?

Lo studio, rilevata l'evoluzione della disciplina e riassunto lo stato dell'interpretazione giurisprudenziale e della prassi amministrativa, segnala le prospettive di modifica di quest'ultima. Poi, partendo dal dato normativo riguardante la soluzione della crisi nel diritto interno (caratterizzato da una ampia apertura alla de-giurisdizionalizzazione), individua gli argomenti che possono fondare una ampia estensione del regime di esenzione anche ai trasferimenti (attratti alla disciplina fiscale italiana) che avvengano tra stranieri in relazione a separazioni e divorzi perfezionati secondo le regole degli ordinamenti competenti per i loro rapporti personali. Infine, fornisce prime indicazioni per l'inquadramento di tali trasferimenti nel campo delle imposte dirette.

Sommario: 1. Premessa. Il trattamento di esenzione nell'evoluzione di prassi e giurisprudenza 2. La separazione e il divorzio nella disciplina del D.L. n.132/2014: estensione del trattamento di esenzione alla "*convenzione di negoziazione assistita da uno o più avvocati per le soluzioni consensuali di separazione personale*". 3. Segue. I trasferimenti relativi ad accordi stipulati innanzi all'Ufficiale di Stato Civile per la separazione personale ovvero lo scioglimento o di cessazione degli effetti civili del matrimonio, nonché per la modifica delle condizioni di separazione o di divorzio. 4. Le prospettive di modifica della prassi amministrativa. 5. L'estensione del trattamento di esenzione ai trasferimenti tra stranieri, nella prassi amministrativa e nelle prospettive di applicazione. 6. Profili di imposizione diretta.

1. Premessa. Il trattamento di esenzione nell'evoluzione di prassi e giurisprudenza.

L'art. 19 della legge 6 marzo 1987 n. 74 stabilisce 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 articoli 5 e 6*

della legge 1° dicembre 1970, n. 898, sono esenti dall'imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa".

Sono note le evoluzioni normative ed interpretative riguardanti questo trattamento degli atti di natura patrimoniale, oggetto di varie analisi da parte della dottrina¹ e della

¹ G. OBERTO, *I contratti della crisi coniugale*, I, Milano, 1999, 129 ss.; E. QUADRI, *Autonomia dei coniugi e intervento giudiziale nella disciplina della crisi familiare*, in *Famiglia*, 2005, 1 ss., 14 ss.; A. ARCIERI, *I trasferimenti immobiliari in sede di separazione e di divorzio* Università di Bologna; M.C. ANDRINI, *L'autonomia negoziale dei coniugi nella riforma del diritto internazionale privato con particolare riguardo alla modifica delle convenzioni matrimoniali e dei patti conseguenti alla separazione personale*, in *Vita not.*, n. 1, 1996, 3-10; A. BRIENZA, *Attribuzioni immobiliari nella separazione consensuale*, in *Rivista del Notariato*, n. 6/1990; A. BRIENZA, *Attribuzioni immobiliari nella separazione e nel divorzio consensuale* in *Rivista del Notariato* n. 3/1992; A. BRIENZA, *Una questione sempre più controversa: le attribuzioni immobiliari nella separazione personale* in *Rivista del Notariato*, n. 4/1994; E. BRIGANTI, *Crisi della famiglia e attribuzioni patrimoniali* in *Rivista del Notariato*, n. 1/1997; M. CAIANELLO, *Il regime tributario delle attribuzioni patrimoniali tra coniugi in sede di separazione e di divorzio*, in *il Fisco* n. 46/1995; R. CARAVAGLIOS, *Trasferimenti immobiliari nella separazione consensuale tra coniugi*, in *Famiglia e diritto*, 1997, 425; G. CECCHERINI, *Contratti tra coniugi in vista della cessazione del ménage*, Padova, 1999; G. E. CONDÒ, *Ancora sulle attribuzioni immobiliari nella separazione consensuale fra coniugi* in *Rivista del Notariato* n. 6/1990; G. DORIA, *Convenzioni traslative in occasione della separazione personale e l'interesse del coniuge*, in *Dir.Pers.Fam.* 1992, 231; G. DORIA, *Autonomia privata e «causa» familiare. Gli accordi traslativi tra i coniugi in occasione della separazione personale e del divorzio*, Milano, 1996; F. FORMICA, *Le attribuzioni di beni nella separazione e nel divorzio* in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1989; F. FORMICA, *Ancora sulla imposizione indiretta delle attribuzioni di beni nella separazione personale e nel divorzio*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1993; F. FORMICA e P. GIUNCHI, *Trattamento fiscale degli atti relativi ai procedimenti di separazione e divorzio alla luce della recente sentenza della Corte Costituzionale*, in *Banca Dati Notarile*, Commissione Studi tributari n. 67/99/T; F. FORMICA e P. GIUNCHI, *Ancora sul regime fiscale delle separazione personale e del divorzio*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, Anno LVII, Fasc. 4, 1999; P. GIUNCHI, *I trasferimenti dei beni fra coniugi nel procedimento di separazione personale nel diritto civile e nelle leggi fiscali*, in *Vita Notarile* n. 2/1993; P. GIUNCHI, *L'intervento del notaio nel trasferimento di beni fra coniugi nella separazione personale*, in *Rivista del Notariato* n. 3/1994; P. GIUNCHI, *L'ingiustificata disparità di trattamento fiscale di medesime fattispecie negoziali limita l'intervento del notaio nel trasferimento di beni fra coniugi nel procedimento di separazione personale*, in *Federnotizie* n. 4/1994; P. GIUNCHI, *Il trattamento fiscale delle attribuzioni fra coniugi nella separazione personale e nel divorzio* in *il Fisco* n. 4/1994; P. GIUNCHI, *Imposta di registro agevolata per le attribuzioni fra coniugi contenute in atti della autorità giudiziaria*, in *il Fisco* n. 16/1994; P. GIUNCHI, *Trasferimento di beni in dipendenza di separazione e divorzio*, in *Noter* n. 2, 1997; di G. GLENDI, *Esenzione fiscale sui trasferimenti immobiliari in caso di separazione o divorzio: giurisprudenza e prassi a confronto*, in "GT - Rivista di giurisprudenza tributaria" n. 7 del 2013, 603; M. IEVA, *Trasferimenti mobiliari ed immobiliari in sede di separazione e di divorzio*, in *Rivista del Notariato* n. 3/1995; N. LUCARIELLO, *Nuovo intervento della Cassazione in merito all'ampiezza dell'agevolazione fiscale relativa ai procedimenti di separazione e divorzio*, nota a sentenza Cassazione Sezione Tributaria 17 febbraio 2001, n. 2347, in *Rivista del Notariato* 1/2002; L. MATTIANGELLI, *Autonomia privata e negozi traslativi nella separazione personale dei coniugi* in *Rivista del Notariato* n. 2/2000; P. TARIGO *L'esenzione fiscale degli atti posti in essere nell'ambito di procedimenti di separazione e divorzio: profili sostanziali e di costituzionalità*, in *Rassegna Tributaria* n. 6/2001; P. TARIGO, *Regime tributario della separazione e del divorzio*, in *Separazione e divorzio*, diretto da G. Ferrando, 2003, I, 1021; G. BELLAGAMBA - G. CARITI, *Separazione personale dei coniugi e divorzio Rassegna della giurisprudenza*, Milano, 1998; V. MASTROIACOVO, *La Cassazione apre, ma non troppo, sull'esenzione per atti di separazione e divorzio*, in *Rivista di diritto tributario* supplemento online, www.rivistadirittotributario.it; M. KROGH, *Il ruolo del notaio nella negoziazione*

giurisprudenza².

In particolare, nel campo della **giurisprudenza**, rilevano i progressivi interventi della Corte Costituzionale che hanno allargato il perimetro applicativo rendendo applicabile l'esenzione dai tributi agli atti, documenti e provvedimenti non solo se relativi al procedimento di divorzio, ma anche se relativi alla separazione.

Come è noto, la **Corte Costituzionale**, con sentenza 15 aprile 1992, n. 176, dichiarò l'illegittimità costituzionale dell'art. 19 nella parte in cui non comprende nell'esenzione dal tributo anche le iscrizioni di ipoteca effettuate a garanzia delle obbligazioni assunte dal coniuge nel giudizio di *separazione* e con successiva sentenza del 10 maggio 1999 n. 154 dichiarò l'illegittimità costituzionale dello stesso articolo nella parte in cui non estende l'esenzione a tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al *procedimento di separazione personale* dei coniugi (affermando che *"il profilo tributario non può ragionevolmente riflettere un momento di diversificazione delle due procedure, 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 ancor più accentuata evidenza presente nel giudizio di separazione": sia perché in quest'ultimo la situazione di contrasto tra i coniugi - ai quali occorre assicurare una se non più ampia, almeno pari tutela - presenta di solito una maggiore asprezza e drammaticità rispetto alla fase già stabilizzata dell'epilogo divorzile; sia 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*").³

assistita della separazione e del divorzio. Studio Civilistico CNN n. 571-2016/C in CNN Notizie 17 gennaio 2017; S. CANNIZZARO, *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*; in CNN Notizie 7 marzo 2016; S. CANNIZZARO, *L'esenzione per gli atti e i trasferimenti in sede di separazione e divorzio tra procedimento e "contratto della crisi coniugale"*, in Rivista Trimestrale di diritto tributario, n.3-4 2018, 515 ss.; E. RAGAZZI, *Sui confini giurisprudenziali del regime di (de)tassazione dei trasferimenti patrimoniali effettuati in ottemperanza ad accordi stipulati in sede di separazione coniugale*, in Rivista di diritto tributario - supplemento on line, www.rivistadirittotributario.it/2019/05/15/sui-confini-giurisprudenziali-del-regime-detassazione-dei-trasferimenti-patrimoniali-effettuati-ottemperanza-ad-accordi-stipulati-sede-separazione-coniugale/; A. CASALINI-C. CASALINI, *Riconosciuti i benefici fiscali ai procedimenti di separazione personale dei coniugi*, in "Corriere tributario" n. 36 del 1999, 2720; B. IANNIELLO, *Esenti da imposta i provvedimenti giudiziari a favore dei figli naturali*, in "GT - Rivista di giurisprudenza tributaria" n. 9 2003; A.MONTESANO, *Applicabili alla separazione le esenzioni previste per il divorzio*, in "Corriere tributario" n. 32/2000, 2363; L.NAPOLITANO, *Accordi in sede giudiziaria*, in Atti del convegno "Le "nuove famiglie" e la parificazione degli status di filiazione ad opera della L. 219/2012" (in <http://elibrary.fondazione-notariato.it/indice.asp?pub=46&mn=3>).

² Circa l'applicabilità dell'esenzione anche alle vicende delle *unioni civili* si rinvia allo Studio Tributario n. 31-2017/T. *L'intervento del notaio nella soluzione della crisi coniugale, della unione civile e della convivenza: profili fiscali*, di A. PISCHETOLA, in CNN Notizie del 25 luglio 2017. V. anche, dello stesso autore, *La "componente" fiscale nell'attività notarile in materia di separazione e divorzio, unioni civili e convivenze*, in *Famiglia*, 1 dicembre 2016

³ In altre occasioni, la Corte Cost., chiamata a vagliare l'incostituzionalità della disposizione con riferimento alla disparità di trattamento tra "divorzio" e "separazione" non entrò nel merito, dichiarando manifestamente inammissibile la questione nei termini posti dai Giudici remittenti (cfr. Ord. N.73 del 1° marzo 1995 e Ord. N.538 del 29 dicembre 1995).

Ancor dopo, con sentenza n. 202 dell'11 giugno 2003, la stessa Corte Cost. ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 8, lettera *b*), della Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, nella parte in cui non esenta dall'imposta ivi prevista i provvedimenti emessi in applicazione dell'art.148 del codice civile nell'ambito dei rapporti fra genitori e figli e, in forza di tale ultima sentenza (la quale ripercorre l'iter argomentativo che porta a considerare ricompresi nelle esenzioni i rapporti relativi alla prole, legittima o naturale ed indipendentemente dalla presenza di un rapporto di coniugio tra i genitori) si è creato il presupposto per allargare il perimetro applicativo dell'art. 19 anche ad atti e provvedimenti comportanti attribuzioni ai figli⁴.

Da parte sua, la **Corte di Cassazione**, collocandosi nel filone della giurisprudenza costituzionale dell'epoca, ebbe a specificare, in un primo momento, con sentenza del 3 dicembre 2001 n. 15231, 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”*.

Questo primo orientamento è stato poi abbandonato dalla Suprema Corte, sviluppando un percorso argomentativo ulteriore, con arresti giurisprudenziali che hanno via via ridefinito l’ambito applicativo del regime di esenzione ed hanno superato gli angusti limiti dello “scioglimento della comunione legale” e dello stretto riferimento al contenuto “necessario e non occasionale” degli accordi patrimoniali nella crisi coniugale, per giungere a valorizzare il carattere di **“negoziazione globale”** attribuito alla liquidazione del rapporto coniugale per il tramite di contratti tipici in funzione di definizione non contenziosa, i quali, nell’ambito della nuova cornice normativa, rinvengono il loro fondamento nella centralità del consenso dei coniugi” (Cass., Sez. Trib., 3 febbraio 2016, n. 2111 e 17 febbraio 2016 n.3110 e Corte di Cassazione, Sez. Trib., ordinanza 21 marzo 2019, n. 7966).

In particolare, la sentenza della Cassazione civile del 3 febbraio 2016 n.2111 ha affermato il principio secondo cui *“L'esenzione dall'imposta di bollo, di registro e da*

⁴ la Corte di Cassazione, con sentenza n. 11458 del 2005 precisa 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)”*.

qualsiasi altro tributo, prevista dall'art. 19 l. 6 marzo 1987 n.74, si applica a tutti i trasferimenti effettuati o programmati dai coniugi in sede di separazione o divorzio, anche a quelli che non sono strumentali all'adempimento degli obblighi di mantenimento, alla regolamentazione dell'affidamento dei minori e al godimento della casa familiare, atteso che, comunque, si tratta di accordi diretti ad una sistemazione transattiva globale e definitiva della crisi coniugale.” ed altrettanto ha fatto con quella del 17/02/2016, n.3110, secondo la quale “Gli atti di trasferimento immobiliare contemplati negli accordi di separazione consensuale tra coniugi godono dell'esenzione fiscale, senza che rilevi che gli stessi siano solo occasionalmente generati dalla separazione ovvero che non siano connessi all'affidamento dei figli, al loro mantenimento ed a quello del coniuge, o al godimento della casa di famiglia”.

Per quanto riguarda la specifica questione della decadenza dalle agevolazioni ‘prima casa’ fruite per l’acquisto dell’immobile poi trasferito nel quinquennio all’altro coniuge per effetto di un accordo di separazione, la Corte di Cassazione, con sentenza 29 marzo 2017, n. 8104, ha valorizzato la *ratio* della norma di cui al citato articolo 19 della legge n. 74 del 1987, stabilendo che “non può farsi derivare la decadenza dell’agevolazione connessa all’acquisto di un immobile dalla cessione di esso al coniuge in sede di separazione”. Nello stesso senso, la Corte di Cassazione con ordinanza 18 febbraio 2014, n. 3753, ha statuito che “L’attribuzione al coniuge della casa coniugale in adempimento di una condizione inserita nell’atto di separazione consensuale, non costituisce, infatti, una forma di alienazione dell’immobile rilevante ai fini della decadenza dei benefici prima casa; bensì una forma di utilizzazione dello stesso ai fini della migliore sistemazione dei rapporti tra i coniugi, sia pure al venir meno della loro convivenza (e proprio in vista della cessazione della convivenza stessa)”.

Con riferimento, poi, al **trasferimento a terzi** della casa già acquistata (dai coniugi in crisi) con l’agevolazione “prima casa”, trasferimento capace di comportare la decadenza dalla detta agevolazione per cessione infra-quinquennale (non seguita da riacquisto di altra casa da adibire ad abitazione principale), l’innovativo approccio interpretativo ha portato a stabilire che la **cessione a terzi non possa considerarsi estranea all’esenzione** (quanto ai tributi facenti carico ai coniugi in crisi o ex-coniugi) e che il principio espresso da Cass. n. 2111 del 2016 con riferimento ad un trasferimento immobiliare avvenuto all’interno del nucleo familiare è di portata assolutamente generale e, dunque, non può non estendersi anche all’ipotesi per cui è causa, nella quale i coniugi si sono determinati, in sede di accordi conseguenti alla separazione personale, a trasferire l’immobile acquistato con le agevolazioni per la prima casa **ad un terzo** (Cassazione Civile, Sez. V, Ordinanza n. 7966 del 21 marzo 2019)⁵.

⁵Proseguendo, l’ordinanza argomenta come segue: <<ed, infatti: a) la L. n. 74 del 1987, art. 19, dispone in via assolutamente generale l’esenzione dall’imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa degli atti stipulati in conseguenza del procedimento di cessazione degli effetti civili del matrimonio e, a seguito di Corte Cost. n. 154 del 1999, anche del procedimento di separazione personale tra coniugi, senza alcuna distinzione tra atti eseguiti all’interno della famiglia e atti eseguiti nei confronti di terzi; b) la *ratio* della menzionata disposizione è senza dubbio quella di agevolare la sistemazione dei rapporti patrimoniali tra coniugi a seguito della separazione o del divorzio; c) recuperare l’imposta in conseguenza della inapplicabilità dell’agevolazione fiscale sulla

La **giurisprudenza di merito**, da parte sua, ha fatto ulteriori passi, giungendo ad affermare che pure l'acquisto di un bene di proprietà di terzi fatto da un coniuge, per soddisfare esigenze dell'altro coniuge e dei figli, benefici dell'esenzione, ove sia relativo agli accordi di separazione⁶.

Anche l'individuazione della **gamma dei tributi** neutralizzati dall'esenzione ha dovuto tenere conto di una evidente aporia, indotta dall'utilizzazione di una terminologia giuridica impropria. Così, di fronte alla formula che vuole gli atti e procedimenti "*esenti dall'imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa*", venne assunta dal Fisco una posizione strettamente legata alla lettera della legge⁷ ritenendo comprese nell'esenzione le sole imposte espressamente menzionate dal legislatore (e cioè quelle di registro e di bollo) ma poi migliori valutazioni sono state sviluppate sia dalla stessa prassi amministrativa⁸, sia dalla giurisprudenza⁹ e quella lettura ancorata alla lettera

prima casa da parte dell'Erario significherebbe sostanzialmente imporre una nuova imposta su di un trasferimento immobiliare avvenuto in esecuzione dell'accordo tra i coniugi e, pertanto, andare palesemente in senso contrario alla ratio della disposizione, così come definita sub b); del resto, l'atto stipulato dai coniugi in sede di separazione personale (o anche di divorzio) e comportante la vendita a terzi di un immobile in comproprietà e la successiva divisione del ricavato, pur non facendo parte delle condizioni essenziali di separazione rientra sicuramente nella negoziazione globale dei rapporti tra i coniugi ed è, pertanto, meritevole di tutela, risiedendo la propria causa contrariamente a quanto ritenuto dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 27/E del 21 giugno 2012 - nello "spirito di sistemazione, in occasione dell'evento di separazione consensuale, dei rapporti patrimoniali dei coniugi sia pure maturati nel corso della convivenza matrimoniale" (Cass. n. 16909 del 19/08/2015, in motivazione); il diverso orientamento espresso da Cass. n. 860 del 17/01/2014, per la quale "l'agevolazione di cui alla L. 6 marzo 1987, n. 74, art. 19, per gli atti esecutivi degli accordi intervenuti tra i coniugi, sotto il controllo del giudice, per regolare i loro rapporti patrimoniali conseguenti allo scioglimento del matrimonio o alla separazione personale (...), spetta solo se i soggetti che li pongano in essere siano gli stessi coniugi che hanno concluso i suddetti accordi, e non anche terzi", deve ritenersi espressione dell'orientamento ormai superato e di cui è espressione Cass. n. 2263 del 2014, più sopra citata".

⁶ CTR Lazio, sent. n. 2179/2017, in *Il familiarista*, articolo del 6 febbraio 2018, in *Fisconline* e in ilfamiliarista.it/articoli/news/il-trasferimento-immobiliare-che-adempie-all'accordo-di-separazione-beneficia-dell

⁷ Come riporta P.TARIGO, *L'esenzione fiscale degli atti posti in essere nell'ambito di procedimenti di separazione e divorzio: profili sostanziali e di costituzionalità*, in "Rassegna tributaria" n. 6 di novembre-dicembre 2001, 1489, l'argomento letterale fu sostenuto dal Ministero, v., Capi Ispett. Compart. Tasse e Imp. Dir., riunione 21/24 giugno 1988, in "Boll. trib.", 1988, 1797; Min. fin. Dir. Gen. Tasse e Imp. Ind., circolare 13 luglio 1988, n. 162/211683, in "il fisco", n. 32/1988, 4951; Ispettori Compart. Lazio, circolare 12 ottobre 1990, n. 186/4/1559, in "il fisco", n. 41/1990, 6637; Ispett. Compart. Tasse e imp. Ind. Milano, circolare 16 ottobre 1990, n. 38/69949, in "Boll. trib.", 1990, 1645; Min. fin. Dir. Gen. Tasse e Imp. ind., risoluzione 21 marzo 1991, n. 350129, in "il fisco", n. 37/1991, 6167

⁸ Circ. n. 49/E-43171 del 16 marzo 2000 Dir. AA.GG. e cont. trib.; Circ. n. 6/10240 dell'11 febbraio 2000 - Dir. Reg. Entrate Lombardia; Circ. n. 9/T-74291 del 18 ottobre 2002 Agenzia del Territorio; Risoluzione del Ministero delle Finanze (RIS) n. 49 /E del 17 aprile 2000: Sono sorti in passato dubbi interpretativi in merito al significato da attribuire all'inciso "ogni altra tassa". In particolare, era controverso se col termine "tassa", utilizzato dal legislatore in quel contesto, si alludesse alle prestazioni patrimoniali imposte rifluenti nell'accezione tecnica di "tassa", così come tradizionalmente perviene dalla elaborazione dottrinarie [in questo senso vd. la risoluzione del Ministero delle finanze n. 350129 del 21 marzo 1991 (in "il fisco" n. 37/1991, pag. 6167, n.d.r.)], ovvero non solo alle tasse in senso tecnico, in contrapposizione alle "imposte", ma ad ogni genere di prestazione imposta. Alla luce delle predette sentenze della Corte Costituzionale, successive alla risoluzione ministeriale citata, si ritiene che ogni ulteriore perplessità sul punto vada decisamente superata. Infatti, considerato che la sentenza da ultimo citata è stata originata da due ordinanze di remissione delle Commissioni tributarie di Milano e di

non è risultata plausibile.

Infatti, aver disposto l'esenzione "da ogni altra tassa", quando quelle di registro e bollo sono *imposte* e non *tasse* (rispetto alle quali si possa aver allargato l'esenzione ad "ogni altra"), è sintomatico dell'uso di un linguaggio atecnico che, non utilizzando le categorie dogmatiche (le quali vedono ben distinte le *imposte* dalle *tasse*), autorizza una lettura sostanzialistica secondo cui l'esenzione vale per tutti i tributi altrimenti applicabili ai trasferimenti in esame.

In ordine all'ampiezza dell'esenzione relativamente alle **fattispecie imponibili**, la **prassi amministrativa** si è sin dall'origine ancorata all'impostazione strettamente aderente alla risalente posizione della Cassazione, sposando una lettura restrittiva, che ancora stenta ad essere abbandonata, secondo cui l'esenzione è applicabile agli atti funzionali ed indispensabili alla soluzione della crisi coniugale (e trovino così la loro ragion d'essere), non riguarda gli atti "solo occasionalmente collegati" alla soluzione di detta crisi e concerne i soli atti previsti negli *accordi di separazione omologati dal Tribunale*.

Più recentemente, sulla scorta delle affermazioni della Corte Costituzionale e della Cassazione, l'applicabilità del trattamento di esenzione agli atti funzionali ed indispensabili alla soluzione della crisi dei rapporti è stata riconosciuta dalla prassi amministrativa anche per le disposizioni patrimoniali in favore dei figli, ma sempre se *previste nell'accordo omologato dal Tribunale* (Circ. n. 27/E del 21 giugno 2012, Ris. n. 372/E del 14 dicembre 2007, Ris. n. 151/E del 19 ottobre 2005, Risoluzione del Ministero delle Finanze n. 49 /E del 17 aprile 2000).

A proposito dell'agevolazione per l'acquisto della prima casa, è stato recepito l'insegnamento della Cassazione sia per escludere la decadenza dal trattamento agevolato allorché, nel quinquennio dall'acquisto, un coniuge ceda all'altro/a la sua quota sull'immobile (senza riacquistare entro un anno), sia per escluderla, in caso di cessione a terzi da parte di entrambi nel periodo quinquennale, per il coniuge che rinunci a favore dell'altro alla percezione del corrispettivo della cessione (mentre il coniuge che si fosse avvantaggiato dell'intero corrispettivo avrebbe dovuto riacquistare entro un anno altra casa da adibire ad abitazione principale, per non decadere) (così Circ. n. 27/E del 21 giugno 2012 Agenzia delle Entrate), ma poi la recentissima Risoluzione n.80/E del 9 settembre 2019 sembra aver superato anche quest'ultima barriera nel punto ove afferma che la cessione a terzi (di un immobile oggetto di agevolazione '*prima casa*'), in virtù di clausole contenute in un accordo di separazione omologato dal giudice finalizzato alla risoluzione della crisi coniugale, non comporta, *per entrambi*, la decadenza dal relativo beneficio.

Però, come si vede, l'Agenzia non si discosta dalle originarie posizioni che ancorano il regime di esenzione alla *funzione di risoluzione della crisi coniugale secondo gli accordi*

Trieste, avanti alle quali i contribuenti avevano presentato ricorso per chiedere la restituzione delle imposte di registro, bollo, ipotecarie, catastali e Invim, su atti e provvedimenti relativi al procedimento di separazione, il termine "tassa" deve essere inteso in senso atecnico, come sinonimo di tributo, non spiegandosi altrimenti l'estensione dell'esenzione all'Invim, che non può tecnicamente considerarsi come una tassa. In conseguenza di ciò, gli atti, i documenti e i provvedimenti relativi al procedimento di separazione - così come quelli relativi al divorzio - non scontreranno alcun tipo di tributo, in qualsiasi modo denominato.

⁹ Cassazione Sez.Tributaria n. 7493 del 22 maggio 2002 e n. 16171 del 28 ottobre 2003.

omologati, mettendo fuori campo gli atti solo occasionalmente collegati a tale vicenda e comunque gli atti non programmati con l'accordo di separazione sottoposto al vaglio del Giudice.

2. La separazione e il divorzio nella disciplina del D.L. n.132/2014: estensione del trattamento di esenzione alla "convenzione di negoziazione assistita da uno o più avvocati per le soluzioni consensuali di separazione personale"¹⁰

Sopravvenuta la disciplina che prevede la "convenzione di negoziazione assistita da uno o più avvocati per le soluzioni consensuali di separazione personale", introdotta dall'articolo 6 del decreto legge 12 settembre 2014, n. 132 (conv. dalla legge 10 novembre 2014, n. 16)¹¹, la Ris. n. 65/E del 16 luglio 2015 Agenzia delle entrate – Dir.

¹⁰ E. D'ALESSANDRO - A. CARATTA, *Le nuove procedure negoziate e stragiudiziali in materia matrimoniale*, in "Giurisprudenza Italiana" n. 5 del 2015, 1257.

¹¹ Art. 6

1. La convenzione di negoziazione assistita da almeno un avvocato per parte può essere conclusa tra coniugi al fine di raggiungere una soluzione consensuale di separazione personale, di cessazione degli effetti civili del matrimonio, di scioglimento del matrimonio nei casi di cui all'articolo 3, primo comma, numero 2), lettera b), della legge 1° dicembre 1970, n. 898, e successive modificazioni, di modifica delle condizioni di separazione o di divorzio (2).

2. In mancanza di figli minori, di figli maggiorenni incapaci o portatori di handicap grave ai sensi dell'articolo 3, comma 3, della legge 5 febbraio 1992, n. 104, ovvero economicamente non autosufficienti, l'accordo raggiunto a seguito di convenzione di negoziazione assistita è trasmesso al procuratore della Repubblica presso il tribunale competente il quale, quando non ravvisa irregolarità, comunica agli avvocati il nullaosta per gli adempimenti ai sensi del comma

3. In presenza di figli minori, di figli maggiorenni incapaci o portatori di handicap grave ovvero economicamente non autosufficienti, l'accordo raggiunto a seguito di convenzione di negoziazione assistita deve essere trasmesso entro il termine di dieci giorni al procuratore della Repubblica presso il tribunale competente, il quale, quando ritiene che l'accordo risponde all'interesse dei figli, lo autorizza. Quando ritiene che l'accordo non risponde all'interesse dei figli, il procuratore della Repubblica lo trasmette, entro cinque giorni, al presidente del tribunale, che fissa, entro i successivi trenta giorni, la comparizione delle parti e provvede senza ritardo. All'accordo autorizzato si applica il comma 3 (3)(B).

3. L'accordo raggiunto a seguito della convenzione produce gli effetti e tiene luogo dei provvedimenti giudiziali che definiscono, nei casi di cui al comma 1, i procedimenti di separazione personale, di cessazione degli effetti civili del matrimonio, di scioglimento del matrimonio e di modifica delle condizioni di separazione o di divorzio. Nell'accordo si dà atto che gli avvocati hanno tentato di conciliare le parti e le hanno informate della possibilità di esperire la mediazione familiare e che gli avvocati hanno informato le parti dell'importanza per il minore di trascorrere tempi adeguati con ciascuno dei genitori. L'avvocato della parte è obbligato a trasmettere, entro il termine di dieci giorni, all'ufficiale dello stato civile del Comune in cui il matrimonio fu iscritto o trascritto, copia, autenticata dallo stesso, dell'accordo munito delle certificazioni di cui all'articolo 5 (4).

4. All'avvocato che viola l'obbligo di cui al comma 3, terzo periodo, è applicata la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 2.000 ad euro 10.000. Alla irrogazione della sanzione di cui al periodo che precede e' competente il Comune in cui devono essere eseguite le annotazioni previste dall'articolo 69 del decreto del Presidente della Repubblica 3 novembre 2000, n. 396 (5).

5. Al decreto del Presidente della Repubblica 3 novembre 2000, n. 396, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 49, comma 1, dopo la lettera g) è inserita la seguente: "g-bis) gli accordi raggiunti a seguito di convenzione di negoziazione assistita da uno o più avvocati ovvero autorizzati, conclusi tra coniugi al fine di raggiungere una soluzione consensuale di cessazione degli effetti civili del matrimonio e di scioglimento del matrimonio";

Normativa, preso atto della parificazione degli effetti dell'accordo concluso a seguito di convenzione di negoziazione assistita ai provvedimenti giudiziari di separazione e di divorzio, ha ritenuto *“applicabile anche a detto accordo l'esenzione disposta dall'articolo 19 della legge n. 74 del 1987, sempreché dal testo dell'accordo medesimo, la cui regolarità è stata vagliata dal Procuratore della Repubblica, emerga che le disposizioni patrimoniali, contenute nello stesso, siano funzionali e indispensabili ai fini della risoluzione della crisi coniugale. Detta interpretazione è coerente con le considerazioni espresse, in sede referente, dalla Commissione Giustizia della Camera dei Deputati (resoconto della seduta del 27 ottobre 2014) che, in sede di esame delle misure introdotte con il citato decreto legge n. 132 del 2014, ha precisato che l'agevolazione fiscale di cui all'articolo 19 delle Legge 6 marzo 1987, n. 74 “...trova applicazione anche per il nuovo procedimento, essendo questo una parte del procedimento di separazione e divorzio al quale il regime di favore viene applicato”.*

Ovviamente, dal momento che l'accordo può richiedere *atti esecutivi*, una volta riconosciuta l'applicabilità dell'esenzione essa li riguarda pienamente, in quanto “relativi” alla sistemazione della crisi coniugale ma, come si vede, la posizione è ancora legata al precedente orientamento di prassi, non si distacca dal criterio di stretta correlazione tra accordo e sua trasfusione in un procedimento (qui rinvenuto nel vaglio di regolarità rimesso al Procuratore della Repubblica) e non abbandona il criterio della natura di atto *“funzionale e indispensabile ai fini della risoluzione della crisi coniugale”.*

3.1 trasferimenti relativi ad accordi stipulati innanzi all'Ufficiale di Stato Civile per la separazione personale ovvero lo scioglimento o di cessazione degli effetti civili del matrimonio, nonché per la modifica delle condizioni di separazione o di divorzio.

Con riguardo alla *separazione ed al divorzio negoziati*, di cui all'art. 12 del D.L.

b) all'articolo 63, comma 2, dopo la lettera h) è aggiunta la seguente: "h-bis) gli accordi raggiunti a seguito di convenzione di negoziazione assistita da uno o più avvocati conclusi tra coniugi al fine di raggiungere una soluzione consensuale di separazione personale, di cessazione degli effetti civili del matrimonio, di scioglimento del matrimonio, nonché di modifica delle condizioni di separazione o di divorzio";

c) all'articolo 69, comma 1, dopo la lettera d) è inserita la seguente: "d-bis) degli accordi raggiunti a seguito di convenzione di negoziazione assistita da uno o più avvocati ovvero autorizzati, conclusi tra coniugi al fine di raggiungere una soluzione consensuale di separazione personale, di cessazione degli effetti civili del matrimonio, di scioglimento del matrimonio" (6)

(1) Rubrica modificata dall'articolo 1, comma 1, della Legge 10 novembre 2014, n. 162, in sede di conversione.

(2) Comma modificato dall'articolo 1, comma 1, della Legge 10 novembre 2014, n. 162, in sede di conversione.

(3) Comma sostituito dall'articolo 1, comma 1, della Legge 10 novembre 2014, n. 162, in sede di conversione.

(4) Comma modificato dall'articolo 1, comma 1, della Legge 10 novembre 2014, n. 162, in sede di conversione.

(5) Comma modificato dall'articolo 1, comma 1, della Legge 10 novembre 2014, n. 162, in sede di conversione.

(6) Comma sostituito dall'articolo 1, comma 1, della Legge 10 novembre 2014, n. 162, in sede di conversione.

132/2014¹², che, allorché non vi siano "figli minori, figli maggiorenni incapaci o

¹² Art. 12

1. I coniugi possono concludere, innanzi al sindaco, quale ufficiale dello stato civile a norma dell'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 3 novembre 2000, n. 396, del comune di residenza di uno di loro o del comune presso cui è iscritto o trascritto l'atto di matrimonio, con l'assistenza facoltativa di un avvocato, un accordo di separazione personale ovvero, nei casi di cui all'articolo 3, primo comma, numero 2), lettera b), della legge 1° dicembre 1970, n. 898, di scioglimento o di cessazione degli effetti civili del matrimonio, nonché di modifica delle condizioni di separazione o di divorzio (1).

2. Le disposizioni di cui al presente articolo non si applicano in presenza di figli minori, di figli maggiorenni incapaci o portatori di handicap grave ai sensi dell'articolo 3, comma 3, della legge 5 febbraio 1992, n. 104, ovvero economicamente non autosufficienti (2).

3. L'ufficiale dello stato civile riceve da ciascuna delle parti personalmente, con l'assistenza *facoltativa* di un avvocato, la dichiarazione che esse vogliono separarsi ovvero far cessare gli effetti civili del matrimonio o ottenerne lo scioglimento secondo condizioni tra di esse concordate. Allo stesso modo si procede per la modifica delle condizioni di separazione o di divorzio. *L'accordo non può contenere patti di trasferimento patrimoniale.* L'atto contenente l'accordo è compilato e sottoscritto immediatamente dopo il ricevimento delle dichiarazioni di cui al presente comma. *L'accordo tiene luogo dei provvedimenti giudiziali che definiscono, nei casi di cui al comma 1, i procedimenti di separazione personale, di cessazione degli effetti civili del matrimonio, di scioglimento del matrimonio e di modifica delle condizioni di separazione o di divorzio.* Nei soli casi di separazione personale, ovvero di cessazione degli effetti civili del matrimonio o di scioglimento del matrimonio secondo condizioni concordate, l'ufficiale dello stato civile, quando riceve le dichiarazioni dei coniugi, li invita a comparire di fronte a sé non prima di trenta giorni dalla ricezione per la conferma dell'accordo anche ai fini degli adempimenti di cui al comma 5. La mancata comparizione equivale a mancata conferma dell'accordo (3).

4. All'articolo 3, al secondo capoverso della lettera b) del numero 2 del primo comma della legge 1° dicembre 1970, n. 898, dopo le parole «trasformato in consensuale» sono aggiunte le seguenti: «, ovvero dalla data certificata nell'accordo di separazione raggiunto a seguito di convenzione di negoziazione assistita da un avvocato ovvero dalla data dell'atto contenente l'accordo di separazione concluso innanzi all'ufficiale dello stato civile.».

5. Al decreto del Presidente della Repubblica 3 novembre 2000, n. 396 sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 49, comma 1, dopo la lettera g-bis), è aggiunta la seguente lettera: «g-ter) gli accordi di scioglimento o di cessazione degli effetti civili del matrimonio ricevuti dall'ufficiale dello stato civile;»;

b) all'articolo 63, comma 1, dopo la lettera g), è aggiunta la seguente lettera: «g-ter) gli accordi di separazione personale, di scioglimento o di cessazione degli effetti civili del matrimonio ricevuti dall'ufficiale dello stato civile, nonché di modifica delle condizioni di separazione o di divorzio;»;

c) all'articolo 69, comma 1, dopo la lettera d-bis), è aggiunta la seguente lettera: «d-ter) degli accordi di separazione personale, di scioglimento o di cessazione degli effetti civili del matrimonio ricevuti dall'ufficiale dello stato civile;» (4).

6. Alla Tabella D), allegata alla legge 8 giugno 1962, n. 604, dopo il punto 11 delle norme speciali inserire il seguente punto: «11-bis) Il diritto fisso da esigere da parte dei comuni all'atto della conclusione dell'accordo di separazione personale, ovvero di scioglimento o di cessazione degli effetti civili del matrimonio, nonché di modifica delle condizioni di separazione o di divorzio, ricevuto dall'ufficiale di stato civile del comune non può essere stabilito in misura superiore all'imposta fissa di bollo prevista per le pubblicazioni di matrimonio dall'articolo 4 della tabella allegata A) al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642».

7. Le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dal trentesimo giorno successivo all'entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto.

(1) Comma modificato dall'articolo 1, comma 1, della Legge 10 novembre 2014, n. 162, in sede di conversione.

(2) Comma modificato dall'articolo 1, comma 1, della Legge 10 novembre 2014, n. 162, in sede di conversione.

(3) Comma modificato dall'articolo 1, comma 1, della Legge 10 novembre 2014, n. 162, in sede di conversione.

*portatori di handicap grave ai sensi dell'articolo 3, comma 3, della legge 5 febbraio 1992, n. 104, ovvero economicamente non autosufficienti*¹³, non richiede assistenza obbligatoria di avvocati e si perfeziona con un accordo di separazione innanzi all'ufficiale di stato civile.

Rispetto alla negoziazione assistita di cui sopra, questa modalità non prevede alcun intervento del Procuratore della Repubblica, né di altre autorità, e se si seguissero i criteri esposti nella sopra indicata Risoluzione n.65/E si potrebbe creare una disparità di trattamento - che non appare giustificata - tra chi acceda alle modalità previste dall'art.6 e chi proceda ai sensi dell'art. 12, del D.L. sopra citato. Più appropriata appare la soluzione che, superando ogni diffidenza pregiudiziale, riconosca l'applicabilità dell'esenzione a tutto ciò che i consorti pattuiscono liberamente e senza nessun intervento tutorio in relazione allo scioglimento del loro vincolo, potendo così valorizzare l'analogia con la fattispecie disciplinata dall'art. 6 dello stesso D.L. e considerare che anche questa modalità di negoziazione non trovi ostacoli nel consentire l'accesso al regime di favore.

In ogni caso, l'ampia revisione degli originari profili definitivi dell'esenzione, portata dall'opera interpretativa progressiva, costante e univocamente orientata della giurisprudenza della Corte Costituzionale e della Corte di Cassazione, rende necessaria una rimodulazione della prassi amministrativa che superi definitivamente le cennate limitazioni alle fattispecie *"funzionali e indispensabili ai fini della risoluzione della crisi coniugale se previste nell'accordo omologato dal Tribunale o nell'accordo assistito la cui regolarità è stata vagliata dal Procuratore della Repubblica"*, limitazioni ormai contrastanti con le logiche che informano la de-giurisdizionalizzazione ed il riconoscimento dell'ampia autonomia negoziale esplicabile anche senza assistenza di avvocati, sia nella fase degli accordi sia in quella delle successive modifiche delle condizioni.

5. L'estensione del trattamento di esenzione ai trasferimenti tra stranieri, tra prassi amministrativa e nuove prospettive.

Ai fini della presente analisi ciò che assume particolare portata è la rilevazione dell'apertura dell'ordinamento a forme di de-giurisdizionalizzazione, fenomeno che fornisce nuovi criteri di raffronto con gli ordinamenti stranieri e depotenzia l'argomento della necessità di pretendere similitudine di presupposti rispetto ai criteri italiani tutte le volte che quelli di altri ordinamenti non prevedessero l'intervento del Giudice o di pubbliche Autorità nella materia qui all'esame.

Si ricorda, allora, che, postosi il problema dell'applicabilità dell'esenzione ai trasferimenti stipulati in Italia tra cittadini di stati esteri, relativamente a beni in

(4) Lettera modificata dall'articolo 1, comma 1, della Legge 10 novembre 2014, n. 162, in sede di conversione.

¹³ la quale procedura, a contrario, non è applicabile **in presenza di figli minori, di figli maggiorenni incapaci o portatori di handicap grave ai sensi** dell'articolo 3, comma 3, della legge 5 febbraio 1992, n. 104, **ovvero economicamente non autosufficienti.**

Italia¹⁴, le posizioni della prassi amministrativa si sono informate alla stessa prudenza sopra evidenziata¹⁵, mentre la dottrina, soprattutto notarile, si è da tempo mostrata di

¹⁴ Non si tratta, in questa sede, l'ulteriore problema della tassabilità in Italia dei trasferimenti aventi ad oggetto beni situati in Stati esteri.

¹⁵ Si veda la risposta ad interpello da parte dell'Agenzia delle Entrate del Lazio- Ufficio Fiscalità generale - Prot. n. 913-72394/2008 - *Interpello 913-463/2008-ART.11, legge 27 luglio 2000, n.212. Istanza presentata il 05/08/2008*

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE L'interpellante ritiene che ai suddetti coniugi, in sede di registrazione dell'atto di compravendita, spettino le agevolazioni fiscali, previste dall'articolo 19 della legge 74/1987, come modificato dalla sentenza della Corte Costituzionale n.154/1999, trattandosi di atto compiuto in esecuzione della sentenza di scioglimento del matrimonio. In particolare, la parte ritiene che possano essere estese le succitate agevolazioni fiscali anche ai cittadini di paesi facenti parte dell'Unione Europea così come stabilito dai vigenti Trattati internazionali e da numerose circolari del Ministero delle Finanze; a mo' di esempio, viene citata la circolare 246/1996 (in materia di concessione delle agevolazioni fiscali di cui agli artt. 15 e ss. del D.P.R.601/1973, relativamente ai finanziamenti concessi in ambito Unione Europea). Di conseguenza, in ragione di quanto sopra esposto, l'interpellante ritiene di poter registrare e trascrivere l'atto in oggetto in esenzione da ogni imposta e tassa.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La problematica delineata dall'interpellante afferisce alla possibilità di riconoscere a due cittadini olandesi il diritto di beneficiare delle disposizioni di cui all'articolo 19 della legge 74/1987, relativamente ad un atto con cui la moglie trasferisce all'ex coniuge la propria quota di comproprietà di un immobile, sito in Italia. Le agevolazioni fiscali, previste dal succitato articolo dispongono 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 articoli 5 e 6 della legge 1 dicembre 1970, n.898, sono esenti dall'imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa".

A tal riguardo, delineando l'ambito oggettivo cui si applica la norma, la Risoluzione 372/2007 (Direzione centrale Normativa e Contenzioso), nel richiamare la sentenza della Corte Costituzionale n.154/1999 laddove individua la finalità del suddetto art.19 nell'esigenza di "agevolare l'accesso alla tutela giurisdizionale" nei procedimenti di scioglimento o di cessazione degli effetti civili del matrimonio, nonché nei provvedimenti di separazione personale dei coniugi, ha precisato quanto segue.

" L'esenzione ai fini tributari riguarda soltanto gli oneri relativi al procedimento giudiziale in senso stretto, e non anche gli accordi di natura economico-patrimoniale che le parti adottano in tale contesto. La stessa sentenza della Corte di Cassazione n.15231 del 3 dicembre 2001 precisa 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 al separazione". L'agevolazione in questione, quindi, "opera limitatamente a quegli atti ed accordi naturalmente correlati al procedimento di separazione o di scioglimento del matrimonio, ma non anche con riferimento agli atti ed agli accordi raggiunti in occasione dei procedimenti di cessazione degli effetti del matrimonio" (risoluzione 372/2007). Alla luce dei succitati riferimenti normativi e di prassi, la scrivente non ritiene sussistenti, nel caso di specie, le condizioni per l'applicabilità alla fattispecie di cessione immobiliare prospettata dall'istante delle disposizioni agevolative di cui all'articolo 19 della legge 74/1987. D'altra parte, si fa presente che i coniugi in questione sono cittadini olandesi per cui agli stessi non sarebbero, comunque, applicabili le disposizioni di cui al suddetto articolo 19 poiché le norme regolanti gli effetti della separazione e del divorzio sono quelle del diritto olandese. Pertanto, l'atto di trasferimento della quota di comproprietà dell'immobile in questione, sito in Italia, andrà assoggettato alla normale imposizione, prevista per casi del genere, in base alle leggi italiane.

P. Il Direttore Regionale Il Dirigente Angelo Buscema

tutt'altro avviso¹⁶.

Giova ricordare che con la riforma del diritto internazionale privato è stata riconosciuta l'efficacia delle sentenze straniere in materia familiare, e quindi esse non necessitano più dell'abrogato procedimento di delibazione. Ne consegue che i coniugi stranieri che intendano procedere al trasferimento di un bene in Italia in base ad un accordo di separazione contenuto in un provvedimento di un giudice straniero che obblighi uno dei coniugi a farlo, beneficeranno dell'esenzione da imposte allo stesso modo dei cittadini italiani. D'altra parte, la norma agevolativa non fa in alcun modo riferimento alla giurisdizione domestica, né presuppone che i coniugi o i figli debbano essere italiani.

Appare in linea con questa impostazione la posizione assunta dalla Direzione Regionale della Toscana dell'Agenzia delle Entrate in occasione dell'incontro del 15 dicembre 2016 con il Comitato Regionale Notarile Toscano, sulla base di risposta ad interpello, secondo la quale il criterio di tassazione degli atti stipulati in esecuzione di accordi di separazione o divorzio pronunciati all'estero è il seguente: <<I provvedimenti di separazione o scioglimento del matrimonio emessi da Autorità Giudiziarie dell'Unione Europea possono fruire dell'esenzione di cui all'art. 19 della legge n. 74/1987, in quanto sono riconosciuti e producono effetti anche in Italia, senza che sia necessario il ricorso ad alcun ulteriore procedimento (art. 21 del Regolamento CE 2201/2003 del Consiglio del 27 novembre 2003). *Fonti:* Interpello n. 954-315/2016 Direz.Centr.Norm.>>.

Se si considerasse applicabile l'esenzione ai soli atti esecutivi previsti nell'accordo passato al vaglio di organo giurisdizionale, bisognerebbe considerare ancora fuori del campo di esenzione gli atti di trasferimento non previsti in un procedimento giudiziale conclusosi all'estero o di cui non si riesca a dimostrarne la previsione in un procedimento giudiziale estero come funzionali ed indispensabili ai fini della risoluzione della crisi coniugale¹⁷.

In realtà pure in questo specifico ambito sembra possibile articolare il diverso percorso argomentativo (già fatto profilare nello sviluppo dell'analisi), capace di superare alcuni dei limiti sopra menzionati, mettendo a frutto sia l'evoluzione giurisprudenziale, sia alcuni spunti della prassi amministrativa.

In tal prospettiva, va notato che, in presenza di cittadini stranieri, la procedura dell'art. 6 e quella dell'art. 12 del D.L. 132/2014 rientrano nell'applicazione del Regolamento CE 2201/2003 e, pertanto, l'avvocato che stipula la negoziazione assistita e l'ufficiale dello stato civile che riceve l'accordo possono essere intesi come autorità giurisdizionali (ai sensi dell'art. 2 del Regolamento) chiamati a decidere la separazione personale od il divorzio ed a rilasciare la documentazione attestante tale adempimento, da far valere negli Stati di origine e quindi le "para-decisioni" dell'avvocato o dell'ufficiale dello stato

¹⁶ Studio n. 39/2004/T, P. GIUNCHI, *Sentenza di divorzio legalizzata - cessione bene in esecuzione - esenzione*, Approvato dalla Commissione studi tributari il 2 luglio 2004.

¹⁷ Il quale ultimo argomento è stato utilizzato, per negare l'esenzione, nella Risposta ad interpello della Direz.Regionale della Lombardia n.904-1556/2016.

civile verranno riconosciute automaticamente negli Stati di origine, senza alcuna possibilità di contestazione, a meno che non sussistano elementi di contrasto con l'ordine pubblico, ai sensi dell'art. 22 dello stesso Regolamento¹⁸.

Ma ciò vuol dire che deve valere anche la reciproca, per cui allorché una procedura assimilabile a quella Italiana sia sviluppata in uno Stato UE, saremmo ancora nell'ambito di applicabilità delle regole della separazione o divorzio negoziati. Ulteriormente può dirsi, quanto ai cittadini extra-UE, che, rispettata secondo gli ordinari criteri la condizione di reciprocità, ad essi non possa essere precluso lo stesso trattamento, una volta che ricorrano sostanziali identità di situazioni e cioè in presenza di separazioni e divorzi attuati secondo i rispettivi ordinamenti, anche a prescindere da interventi giudiziali.

Non potendosi pretendere un perfetto parallelismo di procedimenti e formalizzazioni, a causa delle inevitabili differenze dei sistemi giuridici, resta da individuare quando ricorra una sostanziale identità di situazioni, ma può ben dirsi che soccorra proprio l'introduzione nel nostro ordinamento degli strumenti di *separazione e divorzio negoziati*, di cui all'art. 12 del D.L. 132/2014, che costituiscono il consistente riconoscimento dell'ampia autonomia negoziale dei coniugi ed ex coniugi, ponendo le premesse per non considerare spuria l'equiparazione delle soluzioni offerte dagli ordinamenti stranieri (per la separazione personale e per il divorzio), con la conseguente possibile estensione dei benefici di "*esenzione da tutti i tributi*" anche agli atti relativi a beni in Italia posti in essere da cittadini stranieri in relazione agli accordi assunti nei modi propri del loro ordinamento.

Aderendo a questa impostazione, ogni qualvolta vi sia un accordo di separazione formalizzato all'estero che preveda la stipulazione di atti aventi ad oggetto beni italiani di qualunque natura e l'atto esecutivo sia stipulato in Italia, risulta plausibile il riferimento all'accordo ed alle modalità di formalizzazione valevoli nello Stato competente, per considerare applicabile anche ai coniugi o ex coniugi stranieri il regime di esenzione in esame.

6. Cenni sul profilo impositivo nelle imposte dirette.

Un breve riferimento all'imposizione diretta porta a segnalare che non solo per i residenti nello Stato, ma anche per i non residenti, si possono verificare realizzazioni di plusvalenze imponibili in Italia, ai sensi degli artt. **23, comma 1, lett. f)**¹⁹, e **67**, del

¹⁸ R. CALVIGIONI, *Separazione e il divorzio: dal tribunale all'avvocato, all'ufficiale di stato civile*, in www.ordineavvocatitreviso.it/sito/images/stories/Calvigioni_Presentazione_Quinto_di_Treviso_9_apr_2015.pdf

¹⁹ Art. 23 TUIR.

1. Ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato:

omissis

f) i redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da **beni che si trovano nel territorio stesso**, nonché le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti, con esclusione: 1) delle plusvalenze di cui alla lettera c-bis) del comma 1, dell'articolo 67, derivanti da cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti negoziate in mercati regolamentati, ovunque detenute; 2) delle plusvalenze di cui alla lettera c-ter) del medesimo articolo

D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

Il tema coinvolge direttamente il Notaio, in quanto soggetto chiamato al compito di riscossione e versamento dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze.

Circa le imposte dirette relative ai trasferimenti in esame, si nota che la cessione al coniuge separato o all'ex coniuge divorziato appare estranea alle operazioni imponibili di cui all'art. 67 TUIR, in quanto non volta a realizzare un guadagno da "c.d. valorizzazione", ma diretta a creare i nuovi assetti economici della famiglia. In senso sostanzialmente analogo si espresse la Nota n. 8/1471 del 2 aprile 1983 Dir. II.DD. e tale orientamento appare ancor più da condividere considerate le numerose pronunce giurisprudenziali che, rimarcata la ratio di incentivare gli accordi che evitino il ricorso al Giudice, hanno considerato le attribuzioni come fenomeno del tutto diverso dall'alienazione ed avente la funzione di realizzare *"una forma di utilizzazione ai fini della migliore sistemazione dei rapporti tra i coniugi"*.

Da questi presupposti non può che discendere l'ininfluenza, riguardo ai fenomeni attratti a tassazione diretta per i loro effetti reddituali, di ciò che non costituisce una forma di trasformazione della ricchezza familiare, ma solo un metodo di sua allocazione, il quale carattere appare suscettibile di influenzare anche la soluzione da adottare per determinare l'eventuale plusvalenza in occasione della cessione a terzi del bene ricevuto in relazione alla soluzione della crisi²⁰.

Giampiero Petteruti

derivanti da cessione a titolo oneroso ovvero da rimborso di titoli non rappresentativi di merci e di certificati di massa negoziati in mercati regolamentati, nonché da cessione o da prelievo di valute estere rivenienti da depositi e conti correnti; 3) dei redditi di cui alle lettere c-quater) e c-quinques) del medesimo articolo derivanti da contratti conclusi, anche attraverso l'intervento d'intermediari, in mercati regolamentati.

²⁰ Quand'anche la cessione dell'immobile da un coniuge all'altro venisse considerata a titolo oneroso e quindi potenzialmente plusvalente (ed ammesso di poterne individuare il corrispettivo), varrebbe comunque (ricorrendone i presupposti) l'esclusione stabilita dall'art. 67 lett. b) TUIR per le unità urbane adibite per la maggior parte del periodo di possesso ad abitazione principale del cedente o di suoi familiari e, per ciò che riguarda l'utilizzazione non diretta, ma da parte dei familiari del cedente, e si segnala che anche l'utilizzazione da parte del coniuge separato non convivente è stata ritenuta sufficiente ad escludere per entrambi i coniugi la imponibilità della plusvalenza (Ris. n.82 del 7.3.2008). Va comunque tenuto presente che secondo la Cassazione (sent. 15 marzo 2016 n.5156) il trasferimento in attuazione di patti di separazione è svincolato da qualsivoglia corrispettivo e non rappresenta un atto di donazione ed esula dalle ordinarie cessioni commutative e permutative.

Appendice

CIRCOLARE - MINISTERO DELL'INTERNO 24 APRILE 2015 N. 6

Articoli 6 e 12 del decreto-legge 12 settembre 2014, n. 132 - Chiarimenti applicativi. Con Circolari ministeriali n. 16 del 1° ottobre 2014 e n. 19 del 28 novembre 2014 sono state emanate le prime indicazioni in merito agli adempimenti degli ufficiali dello stato civile ai sensi degli articoli 6 e 12 del decreto legge 12 settembre 2014, n. 132, convertito nella legge 10 novembre 2014, n. 162, che hanno introdotto importanti novità in tema di separazione personale, di cessazione degli effetti civili e di scioglimento del matrimonio, finalizzate alla semplificazione delle relative procedure. In sede di applicazione di tali nuove disposizioni normative, sono emerse difficoltà interpretative da parte degli ufficiali dello stato civile in ragione della diversificata casistica, che ha evidenziato fattispecie non sempre esattamente riconducibili all'ambito oggettivo definito con gli indirizzi diramati. L'eventualità che possa essere pregiudicata l'uniforme ed omogenea applicazione sul piano nazionale delle nuove norme, suggerisce la necessità di ulteriori puntualizzazioni che vengono ora svolte, tenuto anche conto di mirati approfondimenti condotti con il Ministero della Giustizia. Premesso quanto innanzi, si vanno ad esporre le nuove e specifiche indicazioni concernenti le principali problematiche interpretative che hanno anche formato oggetto di quesiti inoltrati a questa Direzione Centrale.

1. Applicabilità dell'istituto di cui all'art. 12 nei casi in cui siano presenti figli minori di uno solo dei coniugi. La disposizione di cui all'articolo 12, comma 2, del decreto legge in esame, in forza della quale è escluso il ricorso all'istituto in presenza di figli minori, di figli maggiorenni incapaci o portatori di handicap grave ai sensi dell'articolo 3, comma 3, della legge 5 febbraio 1992, n. 104, ovvero economicamente non autosufficienti, va intesa nel senso che è possibile accedere al procedimento di cui al citato articolo 12 in tutti i casi in cui i coniugi che chiedono all'ufficiale dello stato civile la separazione o il divorzio nonché la modifica delle condizioni di separazione o di divorzio già intervenuti, non abbiano figli in comune che si trovino nelle condizioni richiamate nell'articolo. Non osta, invece, l'eventuale presenza di figli minori, portatori di handicap grave, maggiorenni incapaci o economicamente non autosufficienti, non comuni ma di uno soltanto dei coniugi richiedenti. Ne consegue che, il termine "figlio" ove ricorra nelle formule approvate con decreto del Ministro dell'Interno del 9 dicembre 2014, deve essere riferito ai figli comuni dei coniugi richiedenti.

2. Ambito di applicazione dell'articolo 12 con riferimento alla previsione di cui al comma 3, terzo periodo (patti di trasferimento patrimoniale). Stante la complessità nonché la varietà delle fattispecie riconducibili all'istituto sopra rubricato, appare opportuno rivisitare l'orientamento già espresso con la citata Circolare n. 19/2014. La disposizione di cui all'articolo 12, comma 3, del decreto-legge in esame, vieta espressamente che l'accordo possa contenere "patti di trasferimento patrimoniale" produttivi di effetti traslativi di diritti reali. Non rientra, invece, nel divieto della norma la previsione, nell'accordo concluso davanti all'ufficiale dello stato civile, di un obbligo di pagamento di una somma di denaro a titolo di assegno periodico, sia nel caso di

separazione consensuale (c.d. "assegno di mantenimento"), sia nel caso di richiesta congiunta di cessazione degli effetti civili o scioglimento del matrimonio (c.d. "assegno divorzile"). Le parti possono inoltre richiedere, sempre congiuntamente, la modifica delle precedenti condizioni di separazione o di divorzio già stabilite ed in particolare possono chiedere l'attribuzione di un assegno periodico (di separazione o di divorzio) o la sua revoca o ancora la sua revisione quantitativa. Si tratta infatti di disposizioni negoziali che determinano tra i coniugi l'insorgenza di un rapporto obbligatorio che non produce effetti traslativi su di un bene determinato preclusi dalla norma. Al riguardo, appare opportuno precisare che l'ufficiale dello stato civile è tenuto a recepire quanto concordato dalle parti, senza entrare nel merito della somma consensualmente decisa, né della congruità della stessa. Non può invece costituire oggetto di accordo la previsione della corresponsione, in unica soluzione, dell'assegno periodico di divorzio (c.d. "liquidazione una tantum") in quanto si tratta di attribuzione patrimoniale (mobiliare o immobiliare).

3. Decorrenza del termine entro cui l'avvocato della parte deve trasmettere l'accordo autorizzato dall'autorità giudiziaria ai sensi dell'articolo 6.

In relazione a quanto rappresentato con la Circolare ministeriale n. 16/14, appare utile specificare che il termine dei 10 giorni entro il quale l'avvocato della parte è obbligato a trasmettere all'ufficiale dello stato civile copia dell'accordo, decorre dalla data di comunicazione alle parti del provvedimento (nulla osta o autorizzazione) del Procuratore della Repubblica o del Presidente del Tribunale a cura della segreteria o della cancelleria (in forza del principio generale, di cui all'art. 136 c.p.c., per cui tutti i provvedimenti resi fuori udienza devono essere portati a conoscenza delle parti mediante comunicazione). 4. Possibilità che le parti della convenzione di cui all'art. 6 si avvalgono del medesimo avvocato. Il dato letterale della disposizione normativa, secondo cui, in materia di separazione e di divorzio, la convenzione di negoziazione è conclusa con l'assistenza di "almeno un avvocato per parte" preclude l'interpretazione tesa a consentire alle parti di avvalersi di un unico avvocato. A tal proposito, appare utile chiarire che alla trasmissione è sufficiente che provveda uno soltanto degli avvocati che abbia assistito uno dei coniugi ed ha autenticato la sottoscrizione. La sanzione amministrativa pecuniaria sarà applicata pertanto solo qualora nessuno degli avvocati dei due coniugi abbia provveduto alla trasmissione nei termini di cui al punto 3. Si pregano le SS.LL. di comunicare, con ogni consentita urgenza, il contenuto della presente circolare ai Sigg. Sindaci, ai fini dell'esatta osservanza della normativa in riferimento.

IL DIRETTORE CENTRALE

RIS. N. 65/E DEL 16 LUGLIO 2015

Agenzia delle entrate – Dir. normativa Istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000. Accordi di negoziazione assistita ex art. 6, comma 1, del DL 12 settembre 2014, n. 132. Esenzione dall'imposta di registro ai sensi dell'articolo 19 della legge 6 marzo 1987, n. 74. Con l'interpello specificato in oggetto, concernente la

tassazione, ai fini dell'imposta di registro, di una convenzione di negoziazione assistita di separazione personale, è stato esposto il seguente

Quesito

L'avvocato TIZIO rappresenta che i coniugi signori CAIO e SEMPRONIA intendono separarsi. Gli accordi in corso di perfezionamento prevedono anche la cessione da parte della moglie al marito della piena proprietà di un immobile sito nel Comune di ... , e la costituzione di usufrutto da parte del marito in favore della moglie su immobile sito nel Comune di... . L'istante fa presente che i coniugi vorrebbero addivenire al perfezionamento delle predette operazioni immobiliari utilizzando il nuovo strumento giuridico della 'convenzione di negoziazione assistita da uno o più avvocati per le soluzioni consensuali di separazione personale', introdotto dall'articolo 6 del decreto legge 12 settembre 2014, n. 132, convertito, con modificazioni, dalla legge 10 novembre 2014, n. 162. Tanto premesso, l'avvocato interpellante intende conoscere se possa trovare applicazione, anche per il caso di specie, l'agevolazione di cui all'articolo 19 della legge 6 marzo 1987, n. 74, che prevede l'esenzione dall'imposta di registro, di bollo e da ogni altra tassa per "*tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili del matrimonio*".

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

A parere dell'avvocato interpellante, anche nel caso rappresentato può trovare applicazione la norma agevolativa recata dal citato articolo 19. La norma in esame, infatti, nel prevedere che tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili del matrimonio sono esenti dall'imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa, non circoscrive l'esenzione ai soli procedimenti che si concludano con provvedimenti giudiziali. Tale conclusione deriva, a parere dell'istante, dal tenore letterale della disposizione esentativa, caratterizzata dall'uso di sostantivi generici come 'atto' e, ancor di più, 'documento', ma anche dall'omissione di qualsivoglia specifica menzione di provvedimenti del giudice, quali la sentenza o l'omologa. L'istante rileva, inoltre, che l'Agenzia delle entrate, con circolare n. 2 del 21 febbraio 2014, ha specificato, riferendosi alla norma di esenzione in esame, che tale disposizione di favore si riferisce 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. Peraltro, rappresenta l'istante, il comma 3 dell'articolo 6 del decreto legge n. 132 del 12 settembre 2014, prevede espressamente che "*l'accordo raggiunto a seguito della convenzione produce gli effetti e tiene luogo dei provvedimenti giudiziali che definiscono, nei casi di cui al comma 1, i procedimenti di separazione personale, di cessazione degli effetti civili del matrimonio, di scioglimento del matrimonio e di modifica delle condizioni di separazione o di divorzio*", con ciò equiparando l'accordo ai predetti provvedimenti. In conclusione, rileva l'interpellante, da un esame congiunto degli interventi interpretativi dell'Agenzia, della Corte Costituzionale e della Corte di Cassazione, risulta un evidente orientamento dell'ordinamento volto a garantire l'esenzione di qualsiasi operazione

immobiliare che, trovando causa (in senso tecnico-giuridico), o comunque 'origine', nella necessità di riorganizzare l'assetto patrimoniale familiare a seguito di separazione o divorzio, si sottrae alla tradizionale area di applicazione del concetto di 'onerosità'. Nell'ipotesi in cui non fosse riconosciuta l'esenzione predetta anche per gli accordi di natura patrimoniale, adottati nell'ambito della convenzione di negoziazione assistita per le soluzioni consensuali di separazione personale, si realizzerebbe, a parere dell'avvocato interpellante, un grave impedimento all'attuazione del nuovo istituto ed al raggiungimento dello scopo dallo stesso perseguito, ovvero la 'degiurisdizionalizzazione', cioè l'alleggerimento del carico giudiziario, attraverso la 'privatizzazione' di alcuni procedimenti.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

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".

Le agevolazioni di cui al citato articolo 19 si riferiscono, dunque, 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. 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. Così come precisato con la circolare del 29 maggio 2013, n. 18, l'esenzione recata dal citato articolo 19 della legge n. 74 del 1987 deve ritenersi applicabile, oltre che agli accordi di natura patrimoniale riferibili direttamente 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), anche ad accordi aventi ad oggetto disposizioni negoziali in favore dei figli, 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. Con riferimento al quesito proposto, si rileva che con il decreto legge 12 settembre 2014, n. 132 (rubricato 'Misure urgenti di degiurisdizionalizzazione ed altri interventi per la definizione di arretrato in materia di processo civile) convertito in Legge 10 novembre 2014, n. 162, sono state introdotte nell'ordinamento disposizioni idonee a consentire la riduzione del contenzioso civile, prevedendo, da un lato, la possibilità di trasferire in sede arbitrale procedimenti pendenti dinanzi all'autorità giudiziaria, d'altro lato, la promozione, in sede stragiudiziale, di procedure alternative alla ordinaria risoluzione delle controversie nel processo. In particolare, la risoluzione dei conflitti e delle controversie in via stragiudiziale viene

favorita dall'introduzione di un nuovo istituto, ovvero la procedura di negoziazione assistita da un avvocato.

Ai sensi dell'articolo 2 del citato decreto "*La convenzione di negoziazione assistita da uno o più avvocati è un accordo mediante il quale le parti convengono di cooperare in buona fede e con lealtà per risolvere in via amichevole la controversia tramite l'assistenza di avvocati iscritti all'albo...*". Ai sensi dell'articolo 6, comma 1, del decreto legge n. 132 del 2014, poi, "*La convenzione di negoziazione assistita da almeno un avvocato per parte può essere conclusa tra coniugi al fine di raggiungere una soluzione consensuale di separazione personale, di cessazione degli effetti civili del matrimonio...*". L'accordo concluso tra i coniugi a seguito della convenzione deve essere trasmesso al Procuratore della Repubblica presso il Tribunale competente che, qualora non ravvisi irregolarità, concede il nulla osta per procedere agli adempimenti di competenza ovvero, in presenza di figli minori, incapaci, portatori di handicap grave o economicamente non autosufficienti, rilascia apposita autorizzazione quando ritiene che l'accordo risponda all'interesse dei figli. Il comma 3 dello stesso articolo 6 prevede, inoltre, che "*l'accordo raggiunto a seguito della convenzione produce gli effetti e tiene luogo dei provvedimenti giudiziari che definiscono, nei casi di cui al comma 1, i procedimenti di separazione personale, di cessazione degli effetti civili del matrimonio...*". L'accordo concluso secondo le descritte modalità produce, dunque, i medesimi effetti dei provvedimenti giudiziari che concludono i procedimenti di separazione e divorzio; come evidenziato, infatti, in base a detti accordi, se ritenuti regolari dal Procuratore della Repubblica, possono essere effettuate le dovute annotazioni negli atti dello stato civile riguardanti i coniugi. Data la parificazione degli effetti dell'accordo concluso a seguito di convenzione di negoziazione assistita di cui al citato articolo 6 del decreto legge n. 132 del 2014 ai provvedimenti giudiziari di separazione e di divorzio, deve ritenersi applicabile anche a detto accordo l'esenzione disposta dall'articolo 19 della legge n. 74 del 1987, sempreché dal testo dell'accordo medesimo, la cui regolarità è stata vagliata dal Procuratore della Repubblica, emerga che le disposizioni patrimoniali, contenute nello stesso, siano funzionali e indispensabili ai fini della risoluzione della crisi coniugale. Detta interpretazione è coerente con le considerazioni espresse, in sede referente, dalla Commissione Giustizia della Camera dei Deputati (resoconto della seduta del 27 ottobre 2014) che, in sede di esame delle misure introdotte con il citato decreto legge n. 132 del 2014, ha precisato che l'agevolazione fiscale di cui all'articolo 19 della Legge 6 marzo 1987, n. 74 "*...trova applicazione anche per il nuovo procedimento, essendo questo una parte del procedimento di separazione e divorzio al quale il regime di favore viene applicato*".

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

CIRCOLARE 29 LUGLIO 2015

Ministero della Giustizia – Dip. affari di Giustizia

Convenzione di negoziazione assistita da uno o più avvocati per le soluzioni consensuali di separazione personale, di cessazione degli effetti civili o di scioglimento del matrimonio, di modifica delle condizioni di separazione o di divorzio - Art. 6, comma 2, della legge 10 novembre 2014, n. 162. Alcuni uffici giudiziari hanno segnalato l'esigenza di istruzioni e chiarimenti sulle modalità applicative dell'istituto previsto dall'art. 6, comma 2, della legge 10 novembre 2014, n. 162. Occorre preliminarmente precisare che il decreto-legge 12 settembre 2014, n. 132 (Misure urgenti di degiurisdizionalizzazione ed altri interventi per la definizione dell'arretrato in materia di processo civile), convertito con modificazioni in legge 10 novembre 2014, n. 162, all'art. 6 ha introdotto nel nostro ordinamento un procedimento a mezzo del quale le parti interessate, con l'assistenza obbligatoria di uno o più difensori per parte, concludono una "convenzione di negoziazione assistita" con la quale si incide direttamente sul matrimonio e sui relativi rapporti, senza l'intervento del giudice, che produce gli effetti e tiene luogo, come precisato dall'art. 6, comma 3, del d.l. n. 132 del 2014 «dei provvedimenti giudiziari che definiscono, nei casi di cui al comma 1, i procedimenti di separazione personale, di cessazione degli effetti civili del matrimonio, di scioglimento del matrimonio e di modifica delle condizioni di separazione o divorzio». La legge ha previsto poi che tali accordi siano trasmessi al Procuratore della Repubblica, che, «quando non ravvisa irregolarità, comunica agli avvocati il nulla osta per gli adempimenti ai sensi del comma 3» o la propria «autorizzazione» nei casi di cui gli accordi raggiunti rispondano all'interesse dei figli minori o maggiorenni incapaci, o portatori di handicap gravi, o non autosufficienti.

In caso contrario il Procuratore della Repubblica deve trasmettere l'accordo entro cinque giorni al Presidente del tribunale per l'apertura di un procedimento che si svolgerà davanti allo stesso Presidente.

Con riguardo al procedimento che si svolge davanti all'ufficio requirente si rappresenta che, nelle more della approvazione e istituzione presso le Procure della Repubblica di uno specifico registro formale (a mezzo di provvedimenti normativi), in ogni segreteria giudiziaria va immediatamente messo in uso un registro di comodo che contenga i dati essenziali di ciascun procedimento di negoziazione assistita, quali il nome delle parti e degli avvocati, la data di presentazione dell'accordo, il tipo di accordo (separazione personale, cessazione degli effetti civili del matrimonio, scioglimento del matrimonio e modifica delle condizioni di separazione o divorzio).

Le segreterie giudiziarie istituiranno inoltre un archivio contenente la copia conforme all'originale dei provvedimenti adottati dal Procuratore della Repubblica. L'originale verrà invece restituito all'avvocato che ha presentato la convenzione o a quello eventualmente indicato nel caso di più avvocati, per la successiva eventuale trasmissione all'ufficiale dello stato civile. In merito alla gratuità o meno del procedimento relativo al rilascio da parte del Procuratore della Repubblica del "nulla osta" o della "autorizzazione", questa Direzione generale ritiene di dovere escludere la debenza del contributo unificato di iscrizione a ruolo di cui all'art. 9, decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, dovuto "per ciascun grado di giudizio" su richiesta di attività giurisdizionali delle parti. Invero, il Procuratore della Repubblica svolge un'attività di controllo e verifica con carattere di natura amministrativa in sintonia con lo spirito e la ratio della legge che ha

“degiurisdizionalizzato” la materia in oggetto. Analoga esenzione si ritiene che il legislatore abbia voluto estendere anche alla parte relativa alla prosecuzione del procedimento davanti al Presidente del tribunale. Tale fase infatti non ha una propria autonomia, ma costituisce una prosecuzione del tutto eventuale dello stesso procedimento che per definizione legislativa è “degiurisdizionalizzato”. A conferma della gratuità dell’istituto depone invero anche l’art. 22 del d.l. n. 132 del 2014 che espressamente prevede una copertura straordinaria per le «minori entrate derivanti dalle disposizioni di cui agli artt. 3, 6 e 12 del presente decreto». Infatti il legislatore, ben consapevole che dalle nuove disposizioni sarebbe derivata una minore iscrizione di cause a ruolo e, quindi, una diminuzione delle entrate per l’Erario, nel successivo comma 2 demanda al Ministro della giustizia «il monitoraggio semestrale delle minori entrate derivanti dall’attuazione del presente decreto», al fine di provvedere, nella ipotesi in cui si verificano scostamenti rispetto alle previsioni, all’aumento degli importi del contributo unificato di cui all’art. 13 del d.P.R. n. 115 del 2002, nella misura necessaria alla copertura finanziaria delle minori entrate.

Si rappresenta, inoltre, che l’Agenzia delle Entrate - Direzione centrale normativa, Ufficio registro e altri tributi indiretti - con il parere trasmesso in data 3 luglio 2015 a seguito di interpello n. 954- 212/2015 di questa Direzione generale, ha ritenuto che gli accordi che gli avvocati depositano presso la segreteria della Procura della Repubblica competente nel procedimento di negoziazione assistita di cui all’art. 6 della legge n. 162 del 2014 sono esenti dal pagamento dell’imposta di bollo.

L’Agenzia delle Entrate ha infatti chiarito che le esenzioni previste dall’art. 19 della legge 6 marzo 1987, n. 74 «dall’imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa» si riferiscono a tutti gli atti, i documenti ed i 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. Pertanto l’esenzione, anche con riferimento all’imposta di bollo, deve ritenersi applicabile all’accordo depositato presso la segreteria della Procura della Repubblica competente, proprio sul presupposto che l’accordo concluso a seguito di convenzione di negoziazione assistita di cui al citato art. 6 del d.l. n. 132 del 2014 produce i medesimi effetti dei provvedimenti giudiziari di separazione e divorzio. A conferma di detta interpretazione militano, altresì, le coerenti considerazioni espresse, in sede referente, dalla Commissione Giustizia della Camera dei Deputati (resoconto della seduta del 27 ottobre 2014) nel corso dell’esame delle misure introdotte con il citato decreto legge n. 132 del 2014.

Allo stesso modo e per le medesime considerazioni devono ritenersi non dovuti i diritti di copia per il rilascio della copia autentica del nulla osta o dell’autorizzazione che il pubblico ministero è chiamato ad apporre sull’accordo concluso a seguito di convenzione di negoziazione assistita di cui al citato art. 6 del d.l. n. 132 del 2014.

Peraltro, come già evidenziato in precedenza, l’avvocato è destinatario dei provvedimenti originali emanati dalla Procura della Repubblica che, invece, archivia e conserva solo una copia autentica degli stessi.

Per quanto concerne, infine, l’eventuale fase di negoziazione assistita che si svolge dinanzi al Presidente del tribunale, secondo le previsioni dell’ultima parte del terzo

comma dell'articolo 6, del d.l. n. 132 del 2014, questa Direzione generale segnala la necessità di istituire, nell'immediato, un registro di comodo, analogo a quello previsto per la fase che si svolge dinanzi all'ufficio requirente, in attesa che sia istituito un idoneo registro informatico.

È di tutta evidenza, infatti, che l'eventuale iscrizione nel registro informatico della volontaria giurisdizione verrebbe a falsare il dato statistico relativo a questo tipo di procedimenti.

Si pregano le SS.LL., per quanto di rispettiva competenza, di voler portare a conoscenza degli uffici giudiziari del distretto il contenuto della presente nota.

CIRC. N. 27/E DEL 21 GIUGNO 2012 Agenzia delle Entrate Imposta di registro - Risposte a quesiti – D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131

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 (cfr. 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 (cfr. 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’* fruita 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.