

COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI

Studio n. 67/99/T

TRATTAMENTO FISCALE DEGLI ATTI RELATIVI AI PROCEDIMENTI DI SEPARAZIONE E DIVORZIO ALLA LUCE DELLA RECENTE SENTENZA DELLA CORTE COSTITUZIONALE

Approvato dalla Commissione Studi tributari il 16 luglio 1999

Approvato dal Consiglio Nazionale il 23 luglio 1999

La sentenza della Corte Costituzionale n. 154 depositata il 10 maggio 1999 dichiara l'incostituzionalità di quella parte dell'articolo 19 della legge 6 marzo 1987, n. 74 **(1)** che *non estende l'esenzione in esso prevista a tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di separazione personale dei coniugi* ed interpreta la detta norma nel senso che oggetto dell'esenzione deve considerarsi la totalità dei tributi afferenti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi alle diverse fasi della crisi del matrimonio **(2)**.

La rilevanza degli effetti di tale pronuncia sugli atti stipulati a ministero del notaio, sia prima che dopo di essa, aventi ad oggetto la sistemazione degli interessi patrimoniali dei coniugi in occasione della crisi del matrimonio rende opportuno un breve esame della loro regolamentazione fiscale.

Si pongono, in particolare, alcuni quesiti, per la cui soluzione si deve tener conto della natura abrogativa ed interpretativa della sentenza che ci occupa, e precisamente:

- a) quali siano le imposte e tasse interessate dalla sentenza;
- b) se l'esenzione dall'imposta sull'incremento di valore degli immobili determini la definitiva estinzione dell'eventuale debito di imposta;
- c) quale sia il termine entro il quale possa presentarsi domanda di rimborso delle imposte indebitamente percepite;
- d) quali siano gli atti, i documenti ed i provvedimenti rientranti nell'ambito di applicazione del trattamento di favore;
- e) se la norma abbia natura di agevolazione fiscale in senso tecnico ovvero si tratti di norma a regime che non riveste tale qualifica.

a) Quali siano le imposte e tasse interessate dalla sentenza

Gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi ai procedimenti di separazione personale e di divorzio sono dunque esenti da qualunque imposizione fiscale che in astratto gravi o che in futuro possa gravare sugli stessi, quali che ne siano natura e classificazione.

Oltre alle tasse **(3)** ed alle imposte indirette vengono quindi in considerazione anche le imposte dirette se afferenti agli atti, documenti e provvedimenti attinenti ai procedimenti che, nascendo dalla crisi del matrimonio, tendono a dare nuova sistemazione agli interessi patrimoniali dei coniugi nelle diverse fasi della crisi stessa.

Le finalità del trattamento di favore limitano quindi a tale precisa fattispecie l'esenzione, che non può riguardare quelle imposizioni fiscali che traggono il loro presupposto da diverse ragioni impositive **(4)**.

Rientrano pertanto nel trattamento di favore, oltre alle tasse ed alle imposte di bollo e di registro, le imposte ipotecarie e catastali, quella sull'incremento di valore degli immobili, l'imposta sul valore aggiunto ed ogni imposta diretta o indiretta che abbia attinenza agli atti, documenti e provvedimenti connessi ai procedimenti previsti dalla norma.

b) Se l'esenzione dall'imposta sull'incremento di valore degli immobili determini la definitiva estinzione dell'eventuale debito di imposta

Se si ritenga che l'esenzione portata dalla norma in esame determini una sorta di neutralità fiscale del trasferimento rientrando nel trattamento di favore, con l'effetto di spostare nel tempo il carico di imposta e di eventualmente sostituire il soggetto passivo di essa, si vedrebbe disattesa una delle motivazioni addotte dalla sentenza in commento, giacché "l'esigenza di agevolare l'accesso alla tutela giurisdizionale" non sarebbe garantita da un semplice rinvio dell'imposizione.

Si ritiene pertanto che l'esenzione dall'imposta sull'incremento di valore degli immobili afferente gli atti in oggetto comporti la definitiva estinzione dell'eventuale debito di imposta in ipotesi di successiva alienazione effettuata prima del termine di cui alla legge 23 ottobre 1992, n. 421.

c) Quale sia il termine entro il quale possa presentarsi domanda di rimborso delle imposte indebitamente percepite

La natura interpretativa delle due sentenze della Corte e quindi la loro retroattività rendono certamente possibile presentare domanda di rimborso nel termine ordinario di tre anni **(5)** per le imposte indebitamente percepite relative agli atti, documenti e provvedimenti relativi al divorzio (per le imposte diverse da quella di bollo e di registro) ed alla separazione personale (per tutte le tasse ed imposte gravanti sul trasferimento, ivi compresa l'imposta di registro **(6)**).

d) Quali siano gli atti, i documenti ed i provvedimenti rientranti nell'ambito di applicazione del trattamento di favore

L'equiparazione del trattamento fiscale normativamente previsto per il divorzio alla separazione personale comporta l'abrogazione dell'articolo 8, lettera *f*), della tariffa, parte prima, allegata al testo unico dell'imposta di registro, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, peraltro già superato, per quanto concerne il divorzio, dall'articolo 19 della legge n. 74/1987.

La pronuncia della Suprema Corte, estendendo l'esenzione prevista dall'articolo 19 suddetto a "tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di separazione personale dei coniugi", permette di identificare con chiarezza l'ambito di applicazione di tale norma.

A tal fine occorre preliminarmente rilevare che le fattispecie agevolate devono essere *relative al procedimento* di separazione.

Con ciò si esclude che gli atti che i coniugi stipulino in occasione di una loro separazione di fatto possano usufruire delle esenzioni in oggetto mentre nell'esenzione sono compresi tutti gli atti giudiziali, i documenti ed i provvedimenti comunque connessi al momento procedurale del divorzio e della separazione consensuale e giudiziale.

Saranno così esenti da imposizioni fiscali, ad esempio, le procedure di radicamento, di svolgimento e di conclusione dei procedimenti, le certificazioni anagrafiche, i provvedimenti del giudice **(7)** provvisori e definitivi, come l'assegnazione del diritto di abitazione nella casa familiare al coniuge affidatario dei figli e gli altri provvedimenti di cui all'articolo 155 del codice civile anche relativi alla revisione delle condizioni stabilite in sede di separazione nonché le garanzie e gli strumenti di tutela di cui all'articolo 156 del codice civile.

L'espressa menzione nella sentenza in commento dell'imposta catastale e di quella sull'incremento di valore degli immobili fugge ogni dubbio che fra gli atti agevolati siano ricompresi anche i trasferimenti e la costituzione e la rinuncia a diritti reali immobiliari che i coniugi stipulino in occasione della separazione e del divorzio.

La presenza nella norma del termine "atti" accanto a "provvedimenti" manifesta la volontà del legislatore di permettere l'accesso al trattamento di favore anche ai contratti che comportino disposizione di diritti reali stipulati dai coniugi nell'esercizio della loro autonomia negoziale **(8)**.

È peraltro necessario soffermare l'attenzione sulla causa giuridica e sulla forma di tali atti e sulla loro connessione temporale con i procedimenti di separazione e di divorzio.

Quanto alla causa, essi dovranno sostanziare "atti relativi al procedimento di separazione personale dei coniugi" e di divorzio, nei quali vengano in considerazione gli elementi che la Suprema Corte ha posto a base della sua decisione e cioè la tutela economico/patrimoniale della famiglia, l'esigenza di consentire l'accesso alla tutela giurisdizionale e la considerazione che i presupposti delle imposte non sono indicativi di capacità contributiva (9).

Se, ad esempio, l'atto che i coniugi che si separano o divorziano pongano in essere è una compravendita o una donazione, tali contratti si configurano come tipici aventi una loro precisa causa giuridica (10) e nei confronti dei quali la decisione della separazione o del divorzio potrà avere al più rilevanza come motivo; essi pertanto dovranno essere tassati con riferimento all'articolo 20 del testo unico dell'imposta di registro (11).

Per quanto attiene alla forma nella quale tali negozi debbano o possano essere redatti, è necessaria una breve premessa.

Proprio a causa della confusa regolamentazione fiscale degli atti in oggetto ed in considerazione del fatto che il particolare trattamento impositivo previsto per le attribuzioni fra coniugi in occasione della separazione personale dall'articolo 8, lettera f), di cui alla Tariffa allegata al testo unico dell'imposta di registro, sembrava privilegiare i soli atti della autorità giudiziaria, escludendo quindi sia le scritture private non autenticate sia gli atti ricevuti o autenticati da notaio (12), nella prassi seguita presso vari tribunali, i trasferimenti *de quo* vengono inseriti nel ricorso che i coniugi presentano ed allegati al verbale presidenziale ovvero vengono contenuti nelle sentenze di separazione giudiziale e di divorzio.

L'assenza del vaglio del notaio (13), soggetto istituzionalmente deputato alla redazione di tali atti ed al riscontro di una loro corretta tassazione, ha spesso determinato non solo la confezione di atti invalidi e non trascrivibili (14) ma anche il godimento del trattamento fiscale di favore ancorché non spettante.

La pronuncia della Corte Costituzionale dovrebbe restituire al notaio la cura di tali atti, siano essi stipulati in adempimento di obblighi assunti dai coniugi nel procedimento di separazione o divorzio, siano essi stipulati 'all'esterno' di tali procedimenti, ma ad essi relativi.

In relazione a tali ultimi atti non sembra dubbia la spettanza del particolare trattamento di favore, a condizione che da essi emerga la loro connessione col procedimento di separazione o di divorzio (15). In particolare, non contenendo la norma in esame alcuna limitazione circa l'oggetto della costituzione di diritti reali di godimento e dei trasferimenti (16), né circa i soggetti a favore dei quali siano posti in essere, rientrerà nell'ambito dell'esenzione ogni atto avente contenuto patrimoniale stipulato fra i coniugi ovvero fra costoro (o uno di essi) ed i figli o terzi (17).

Ovviamente nel rispetto della dirimente condizione portata dalla norma, ovvero che si tratti di "atti relativi al procedimento di separazione" e di divorzio e quindi rispondenti all'esigenza della tutela economico/patrimoniale della famiglia, in conformità al dettato della più volte citata sentenza.

Si ritiene pertanto che la norma intenda privilegiare:

- gli atti, documenti e provvedimenti di natura processuale relativi ai procedimenti di separazione consensuale e giudiziale e di divorzio, ivi compresi quelli relativi all'assegnazione della casa familiare, al mantenimento, all'assegno alimentare e comunque ad ogni operazione patrimoniale relativa, anche se contenuta in procedimenti relativi alla revisione delle condizioni patrimoniali convenute o imposte;
- gli atti dichiarativi, i trasferimenti e la costituzione e la rinuncia di diritti reali, su beni mobili o immobili, siano essi contenuti nel verbale presidenziale che in sentenze che in atti autenticati o redatti da notaio, che in scritture private, anche costituenti attuazioni di obbligazioni derivanti dai detti procedimenti; stipulati fra i coniugi o fra questi e terzi, a condizione che la loro causa giuridica

sia connessa alla separazione ed al divorzio ancorché i relativi procedimenti non siano ancora processualmente radicati o siano già conclusi (18).

e) Se la norma abbia natura di agevolazione fiscale in senso tecnico ovvero si tratti di norma a regime che non riveste tale qualifica

La sentenza in commento riconosce che per le operazioni esame non si manifesta capacità contributiva, per cui esse non costituiscono presupposto di imposta; il regime di favore pertanto non può definirsi come agevolazione fiscale in senso tecnico.

NOTE

(1) Art. 19. "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. 829, sono esenti dall'imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa."

(2) Già la Suprema Corte aveva dichiarato l'illegittimità costituzionale del medesimo articolo nella parte di esso che non estendeva il trattamento di favore al provvedimenti di iscrizione di ipoteca a garanzia delle obbligazioni a carico del coniuge separato: sentenza n. 176 del 15 aprile 1992, in *Rivista di diritto finanziario e Scienza delle finanze*, marzo 1993, II, 3, con commento di F. Formica.

Tale pronuncia non si era ritenuta sufficiente per considerare acquisita l'equiparazione del regime fiscale del divorzio e della separazione personale né per considerare ricompresi nella esenzione la totalità dei tributi relativi agli atti, documenti e provvedimenti dei due procedimenti.

In tal senso, pur stigmatizzando l'ingiustificata disparità di trattamento fra le due fattispecie: cfr. 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; G. Doria, *Autonomia privata e 'causa' familiare*, Milano 1996, pagg. 13 segg. (e la bibliografia ivi indicata).

Al contrario, S. Vaglio, *L'art.19 della miniriforma del divorzio e la disciplina tributaria relativa al procedimento di separazione e di divorzio*, in *Il fisco* n. 42/1994), giustifica la disparità del trattamento fiscale.

Invece Formica, *op. cit.*, argomentando *ex art.* 23, primo comma, delle legge n. 74/1987, riteneva già attuata con la sentenza citata l'uniformità del trattamento fiscale e l'applicazione dell'esenzione ad ogni tributo.

In giurisprudenza fiscale si rinvencono alcune decisioni favorevoli al riconoscimento dell'estensione del trattamento di favore (vedasi per tutte: Comm. I gr. Firenze in *Gazzetta notarile* n. 3-4/1995), mentre l'Amministrazione finanziaria era attestata in posizione negativa (vedasi, da ultimo: Capi Ispettorati Compartimentali tasse ed imposte indirette sugli affari, Roma, giugno 1998).

Per un approfondimento sul trattamento fiscale degli atti *de quo*: Formica, *Le attribuzioni di beni nella separazione e nel divorzio* in *Riv. dir. finanz.* 1989, II, 77 e *op. cit.*, 1993; Giunchi, *Il trattamento fiscale delle attribuzioni fra coniugi nella separazione personale e nel divorzio*, in *Il fisco* n. 4/1994; Caianello, *Il regime tributario delle attribuzioni patrimoniali fra coniugi in sede di separazione e di divorzio*, in *Il fisco* n. 46/1995.

(3) Ad esempio la tassa sui contratti di borsa e quelle di concessione governativa.

(4) Saranno quindi escluse dal trattamento di favore l'imposta comunale sugli immobili e quella sui redditi fondiari.

Per quanto concerne l'imposizione fiscale sulle plusvalenze di cui all'articolo 81, lettere *b*) e seguenti del testo unico delle imposte sui redditi (che peraltro non si verificano qualora il

trasferimento assuma la qualifica di negozio a titolo gratuito), si potrebbe ritenere rientrino nell'ambito agevolativo in quanto relativamente agli atti presi in considerazione dalla norma in esame non si manifesta alcun indice di capacità contributiva.

Il negozio contenuto nell'atto viene escluso da qualsiasi ambito impositivo e risulta pertanto indifferente al fisco.

(5) Fatto salvo un approfondimento in relazione a tale termine.

(6) Scontata in misura fissa ai sensi dell'articolo 8 lettera f) della tariffa allegata alla legge di registro, ovvero in misura ordinaria non ricorrendo le condizioni portate da detta norma.

(7) Cfr: Giunchi, *Imposta agevolata per le attribuzioni fra coniugi contenute in atti dell'autorità giudiziaria*, in *Il fisco* n. 16/1994.

(8) Cfr. CNN -Strumenti, 1 marzo 1992, voce 1110, *Matrimonio*, a commento della R.M. 14 dicembre 1991, ove si sostiene che fra gli 'atti' devono intendersi ricompresi anche quelli negoziali "finalizzati al procedimeno del divorzio".

(9) Sull'argomento cfr.: Formica, *op. cit.*, 1989, II, 77.

(10) Sul problema della causa dei negozi *de quo* vedi: Doria, *op.cit*; Briganti, *Crisi della famiglia e attribuzioni patrimoniali*, in *Rivista del notariato* n. 1/1997; Giunchi, *opp. citt.*; M. Ieva, *Trasferimenti mobiliari ed immobiliari in sede di separazione e di divorzio*, in *Rivista del notariato*, n. 3 /1995; G. Metitieri, *La funzione notarile nel trasferimento di beni fra coniugi in occasione di separazione e divorzio*, in *Rivista del notariato* n. 5/1995; Oberto, *I contratti della crisi coniugale*, Milano, 1999.

(11) *Contra*: G. Metitieri, *La funzione notarile nel trasferimento di beni fra coniugi in occasione di separazione e divorzio* in *Rivista del notariato* n. 5/1995, pag. 1181, il quale ritiene che il trattamento di favore "spetti purché dall'atto (notarile) stesso risulti la connessione con il procedimento. La connessione può sussistere in ogni specie di atto: non importa se lo scioglimento del matrimonio ne sia la causa o il motivo o l'occasione".

(12) Sull'applicabilità del trattamento di favore agli atti notarili 'attuativi' di obbligazioni assunte dai coniugi nei procedimenti di separazione, cfr. Comm. trib. centr. 2 febbraio - 1° giugno 1992 n. 3759 in *Rivista di legislazione fiscale* n. 5/1993, pag. 891 e seguenti e risoluzione Ministero delle finanze n. 250120 del 18 febbraio 1983 in *Il fisco* n. 11/1983.

(13) La sottrazione di tali atti all'attività notarile è imputabile peraltro anche alla resistenza all'accoglimento dei principi della riforma del diritto di famiglia del 1975 che, con la modifica dell'articolo 158 del codice civile, ha sottratto all'ingerenza dello Stato, rappresentato dal giudice dell'omologazione, gli atti in oggetto, salva la tutela degli interessi dei figli.

(14) Il dibattito sulla forma di tali atti e, in particolare, sulla possibilità che essi siano contenuti nel verbale presidenziale, è tuttora aperto in dottrina e in giurisprudenza (oltre alle opere citate, si veda: A. e M. Finocchiaro, *Diritto di famiglia*, 1984, vol. I; G. Mariconda in *Trattato di diritto privato*, diretto da P. Rescigno, vol. 119, pag. 153; G. F. Condò, in *Riv. not.* n. 6/1990; P. Giunchi, *L'intervento del notaio nel trasferimento di beni fra coniugi nel procedimento di separazione personale* in *Riv. not.* n. 3/1994; A. Brienza, in *Riv. not.* n. 4/1989, n. 6/1990, n. 3/1992, n. 4/1994; S. Vaglio, *Imposta di registro: un caso di evasione fiscale legalizzato*, in *Rivista dir trib.* n. 10/1993; in giurisprudenza: Trib. Firenze 29 settembre 1989; Trib. Bergamo 19 ottobre 1994; Cass. 5 settembre 1968 n. 2859, 5 luglio 1984 n. 3940, 11 novembre 1992 n. 12110; App. Brescia 4 dicembre 1984, che cassa Trib. Bergamo 19 ottobre 1984).

Sulla trascrivibilità degli atti contenuti nel verbale presidenziale cfr. V. Gammone, *Rassegna di dottrina e giurisprudenza in tema di trascrivibilità del verbale di separazione personale dei coniugi*, nota a Cass., I sez., 15 maggio 1997 n. 4306, in *Riv. not.*, LII, pag. 171 ss.

(15) In tali atti, ad evitarne la nullità, si rende necessaria la *expressio causae*; vedi Cass., Sez. I, del 20 novembre 1992, in *Il Corriere giuridico* n. 2/1993, con commento di V. Mariconda.

(16) Che era invece contenuta nell'abrogato articolo 8 lettera f) della tariffa allegata alla legge di registro che limitava il trattamento di favore ai soli trasferimenti aventi ad oggetto beni già facenti parte della comunione fra i coniugi.

(17) Una fattispecie che ricorre frequentemente nell'ambito della sistemazione del nuovo assetto patrimoniale che i coniugi stabiliscono in dipendenza della separazione o del divorzio, è quella che consiste nell'accordo che la casa familiare (di proprietà di uno o di entrambi) venga intestata ai figli.

È evidente che l'attuazione di tale trasferimento a titolo gratuito non sostanzia una donazione.

(18) Nell'osservanza delle cautele dovute alla necessità della connessione causale del negozio al procedimento.