

Imposta di registro

Crisi matrimoniale e trasferimenti immobiliari ai figli. Cenni su trattamento tributario e competenza

Commissione Tributaria Provinciale di Napoli, sez. VI, 18 maggio 2011, n. 294 - Pres. Forte - Rel. Delle Cave

L'esenzione da imposta di registro di cui all'art. 19, L. n. 74/1987 spetta anche agli atti di disposizione in favore dei figli dei coniugi divorziati.

ORIENTAMENTI GIURISPRUDENZIALI

Conforme	Cass., sez. trib., 30 maggio 2005 n. 11458
-----------------	--

Svolgimento del processo

M. M. R. rapp.ta e difesa dall'avv. C. S. ed elett.te dom.ta presso il suo studio in Portici alla via D. n. l 15, in virtù di procura a margine dell'atto introduttivo, ha proposto ricorso contro l'avviso di liquidazione ed irrogazione sanzioni n. 08/1T/002385/000/P002, notificato il 03.03.2009, emesso a suo carico dall'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Napoli 3 per il pagamento dell'imposta di registro in ordine all'atto per Notar Spedalieri di trasferimento immobiliare in esecuzione di accordo di divorzio, rep. n. 6809/3270, registrato telematicamente il 19.02.2008 al n. 2385/1T, intervenuto tra C. G., C. D. e l'odierna ricorrente.

In particolare, il ricorrente ha eccepito che nel caso di specie, trattandosi di atti dispositivi della proprietà posti in essere in ottemperanza alla sentenza di divorzio del Tribunale di Torre Annunziata n. 602/2007 intervenuta tra i coniugi M. M. R. e C. G., trovasse fondamento l'esenzione dall'imposta di registro prevista dall'art. 19 della L. n. 74/1987 secondo cui "tutti gli atti 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 di ogni altra tassa".

Precisa inoltre che, nel caso in esame, alcun dubbio interpretativo potesse residuare in ordine al riconoscimento dell'invocata esenzione per l'atto notarile in oggetto, stipulato anche in favore del figlio minore dei predetti coniugi divorziati, sia in considerazione delle sentenze n. 176/92 e n. 154/99 della Corte Costituzionale, che han-

no esteso l'esenzione anche ai procedimenti di operazione coniugale, sia per effetto del principio affermato nella sentenza della Corte di Cassazione n. 11458/2005 in cui si stabilisce che "la norma speciale contenuta nell'art. 19 ... deve essere interpretata nel senso che l'esenzione ... si estende a tutti gli atti relativi al procedimento di separazione ... anche con alti i cui effetti siano favorevoli ai figli".

Eccepisce, pertanto, l'illegittimità dell'atto impugnato e ne chiede l'annullamento, in quanto con esso erroneamente l'Ufficio disconosce l'esenzione in argomento sul presupposto che essa non trovi applicazione nel caso di specie, in cui l'atto di trasferimento immobiliare è intervenuto anche a favore del figlio dei coniugi divorziati, il quale però deve considerarsi terzo.

Con memoria depositata il 03.09.2009, l'A. F., in persona del direttore p.t., si è costituita in giudizio, contestando l'avverso ricorso, di cui chiede il rigetto siccome infondato ed inammissibile.

La controversia è stata pertanto decisa all'udienza pubblica del 15.04.2011, sentite le parti presenti come da relativo verbale in atti.

Motivi della decisione

Il ricorso è fondato e merita accoglimento.

Esaminati gli atti ed i documenti, si rileva infatti che nel caso di specie non può sussistere alcun dubbio in merito alla sussistenza dei presupposti dell'invocata esenzione dall'imposta di registro ex art. 19 della L. n. 74/1987, sopra citato, alla luce della consolidata giurisprudenza in

materia, che ha riconosciuto, in primo luogo, l'applicabilità della stessa anche ai procedimenti di separazione (Corte Costituzionale n. 154/99), oltre che a quelli di divorzio espressamente indicati dalla norma, nonché, in secondo luogo, nelle ipotesi di atti di disposizione posti in essere in favore dei figli dei coniugi divorziati.

A tal proposito, infatti, la Corte di Cassazione, nella sentenza n. 11458/2005, ha affermato espressamente il principio, che si sposa appieno, secondo cui l'esenzione dall'imposta in argomento va riconosciuta anche in relazione agli atti i cui effetti siano favorevoli ai figli (principio altresì enunciato chiaramente e decisamente dalla sen-

tenza della Corte Costituzionale n. 202 dell'11 giugno 2003).

Ne deriva che l'atto impugnato in questa sede è privo dei necessari presupposti di legittimità e va pertanto annullato.

Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso e condanna l'A.F. al pagamento delle spese processuali.

IL COMMENTO

di Vincenzo Pappa Monteforte

L'orientamento della p.a. che nega l'esenzione da imposta per i trasferimenti a favore dei figli effettuati in occasione della crisi del matrimonio espone ingiustamente il notaio rogante all'azione di recupero intentata dal fisco.

La Commissione Tributaria Provinciale di Napoli, con la sentenza 294/06/2011 depositata il 18 maggio 2011 - sulla scia di precedenti enunciati della medesima autorità (1) - ha ribadito l'esenzione da imposta per i trasferimenti a favore dei figli effettuati in occasione della crisi del matrimonio.

La questione sottoposta al vaglio dei giudici napoletani riguarda alcuni atti dispositivi della proprietà posti in essere, tra coniugi e figli, in ottemperanza alla sentenza di divorzio intervenuta tra i coniugi medesimi.

Il contributo che segue è l'occasione per toccare - oltretutto il problema specifico - la tematica della liquidazione dell'imposta di registro, del ricorso tributario e del delicato ruolo notarile.

Il caso

Da un trasferimento immobiliare tra genitore e figli, in esecuzione di un accordo di divorzio, e dal conseguente avviso di liquidazione e di irrogazione delle sanzioni notificato al genitore tendente al recupero delle imposte ordinarie (sulla base della considerazione del figlio quale "terzo"), nasce il giudizio de quo (2).

Secondo il giudice di prime cure, "esaminati gli atti ed i documenti, si rileva...che nel caso di specie non può sussistere alcun dubbio in merito alla sussistenza dell'invocata esenzione dall'imposta di registro ex art. 19 della L. n. 74/1987, ... alla luce della consolidata giurisprudenza in materia, che ha riconosciuto,

in primo luogo, l'applicabilità della stessa anche ai procedimenti di separazione (sent. Corte Costituzionale n. 154/99), oltre che a quelli di divorzio espressamente indicati dalla norma, nonché - in secondo luogo - nelle ipotesi di atti di disposizione posti in essere in favore dei figli dei coniugi divorziati".

Cenni sulla liquidazione dell'imposta di registro

In termini generali, eseguita dal notaio la registrazione telematica dell'atto, "gli uffici controllano la regolarità dell'autoliquidazione e del versamento delle imposte e qualora, sulla base degli elementi desumibili dall'atto, risulti dovuta una maggiore imposta, notificano, anche per via telematica, entro il termine di sessanta giorni (inizialmente trenta, fino all'entrata in vigore del comma 5, articolo 38, D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla L. n. 122/2010) dalla presentazione del modello unico informatico, apposito avviso di liquidazione per l'integrazione dell'imposta versata" (art. 3 ter, D.Lgs. n. 463/1997).

Note:

(1) Comm. Trib. Reg. Napoli, 28^a sez., 24 febbraio 2009 n. 31, di conferma di Comm. Trib. Prov. Napoli, 18^a sez., 26 gennaio 2007 n. 7; Comm. Trib. Prov. Napoli, 17^a sez., 2 aprile 2010 n. 202.

(2) Per la tesi "restrittiva" dell'amministrazione finanziaria, v. Agenzia delle Entrate - Direzione centrale normativa e contenzioso, risoluzione n. 151/E del 19 ottobre 2005.

Assodato che l'avviso di liquidazione deve essere notificato nella forma ordinaria, dovendosi considerare quello trasmesso per via telematica alla stregua di un mero "preavviso" (3), lo stesso articolo 3 ter assegna al notaio rogante il ristretto termine di quindici giorni dalla data della suindicata notifica per il pagamento della richiesta integrazione.

A tal proposito, deve evidenziarsi quanto sia incongruo il termine concesso per l'adempimento (15 giorni) rispetto a quello voluto dal legislatore per la presentazione del ricorso (60 giorni, ex art. 21, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992) e come la nozione stessa di "imposta principale" fissata dall'articolo 42, D.P.R. n. 131/1986 appaia oramai inadeguata, a seguito dell'introduzione della c.d. procedura di registrazione telematica, che sembra aver abrogato anche la possibilità per l'ufficio della liquidazione differita dell'imposta di cui all'articolo 16, comma 2, T.U.R. (4).

Ancora più anacronistica risulta essere la tutela assicurata al notaio, se sol si pensa che l'articolo 12, ultimo comma, ultima parte, della L. 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente), recita che l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del termine di sessanta giorni - concesso al contribuente per comunicare osservazioni e richieste, valutabili dall'ufficio - il cui decorso inizia dalla "chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo", salvo casi di particolare e motivata urgenza (5).

Comunque, nella fattispecie in esame, l'"integrazione" è stata richiesta dopo oltre un anno dalla registrazione telematica dell'atto, per cui il notaio - visto lo scadere del termine di legge (6) - è risultato "estraneo" all'azione di recupero statale (7). Avverso l'avviso di liquidazione del tributo, è possibile presentare ricorso alla commissione tributaria provinciale territorialmente competente, ai sensi dell'articolo 19, lettera b), D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (8).

Note:

(3) Nota Ministero Finanze, Agenzia Entrate, Direzione Centrale Gestione Tributi, 21 febbraio 2003, Prot. 25802/2003.

(4) Secondo A. Busani, *L'imposta di registro*, Milano, 2009, 191, nota 254 - che esamina congiuntamente l'articolo 54, T.U.R. - "si tratta ...di norme da ritenersi probabilmente abrogate, quale implicita conseguenza dell'abolizione del servizio di cassa presso gli uffici del registro disposta dal d.lgs. 9 luglio 1997, n. 237: in effetti, non potendo più l'ufficio ricevere versamenti, questa liquidazione provvisoria si rende, di fatto impraticabile".

(5) Pur se l'articolo 12 è proprio delle "verifiche fiscali", su una rilevanza più generale del principio di partecipazione al procedimento di accertamento tributario, A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Milano, 2002.

(6) La notifica al notaio di un avviso di liquidazione, in astratto, qualificabile di imposta c.d. principale fuori termine o di imposta suppletiva è, comunque, relativa ad un atto invalido: così V. Mastroiacovo - P. Puri, *Adempimento unico - Recupero di imposta principale dopo la registrazione*, Studio n. 67/2003/T approvato dalla Commissione Studi Tributarie C.N.N. il 21 novembre 2003.

(7) Proprio l'amministrazione finanziaria raccomanda di operare il controllo sulle somme autoliquidate, senza "fare riferimento a elementi esterni" all'atto, "neanche se già in suo possesso", censurando "esclusivamente errori ed omissioni sulla base di elementi oggettivi, univoci e chiaramente desumibili dall'atto, senza sconfinare...in delicate valutazioni o apprezzamenti sulla reale portata degli atti...o comunque pervenire a soluzioni sorrette da interpretazioni non univoche o che necessitano di qualsiasi attività istruttoria", pur se poi conclude legittimando il recupero quando l'ufficio "rilevi errori od omissioniriferibili a fattispecie per le quali la scrivente abbia già fornito apposite istruzioni": circolare 6/E del 5 febbraio 2003. Il medesimo documento di prassi - alla luce dell'articolo 42, I comma, T.U.R. - sostiene che l'imposta richiesta dall'ufficio, in quanto diretta a correggere errori od omissioni commessi in sede di autoliquidazione è principale. Da ciò la qualifica come liquidazione di imposta suppletiva di quanto richiesto posteriormente al decorso del termine di legge, con notifica da farsi ai soli contraenti e non al notaio: cfr. A. Busani, cit., 165, nota 172. Sulla stessa linea di pensiero si pone la giurisprudenza quando colloca nel perimetro dell'imposta suppletiva quella applicata dall'ufficio per correggere una registrazione effettuata a tassa fissa, successivamente annullata, sempreché l'errore sia direttamente riscontrabile dal contenuto dell'atto e dai suoi allegati, trattandosi diversamente di complementare, caratterizzata - *ex adverso* - da un presupposto impositivo non risultante dall'atto e non conoscibile dall'ufficio al momento della registrazione: Cass., sez. trib., 19 maggio 2008, n. 12608; Cass., sez. trib., 18 febbraio 2009, n. 3850. I limiti dell'avviso di liquidazione (ritenuto capace di "contestare" la sola aliquota applicata e non la base imponibile) della principale c.d. "postuma" - a seguito della disaggregazione delle funzioni derivata dall'introduzione dell'adempimento unico (liquidazione dell'imposta principale, di competenza notarile, e delle imposte suppletive e complementari, 'ancora' nella titolarità dell'Amministrazione finanziaria) - e la natura del controllo meramente "formale" dell'ufficio ("impossibilitato", in tale momento, a riquilibrare, ad es., una divisione come permuta, oppure un terreno agricolo come edificatorio) vengono enfatizzati da G. Monteleone - E. Santangelo, *L'imposta principale applicata dopo la registrazione*, in *Notiziario Assonotai Campania*, 2002, 20. E che la responsabilità della liquidazione dell'imposta principale gravi oramai sul pubblico ufficiale rogante è comprovato dallo stesso articolo 3 ter: "nel caso di dolo o colpa grave nell'autoliquidazione delle imposte, gli uffici segnalano le irregolarità agli organi di controllo competenti per l'adozione dei conseguenti provvedimenti disciplinari". Quanto alle categorie degli "errori od omissioni" da correggere, la Corte di legittimità ne ha fatto propria una nozione ampia: "nessun decisivo argomento di carattere testuale o sistematico impone di limitare il potere correttivo dell'ufficio ... agli errori materiali o di calcolo ... che ... comprende anche quello di dare una diversa interpretazione alle norme applicabili o una diversa interpretazione o qualificazione giuridica all'atto registrato" (Cass., sez. trib., 26 marzo 2003, n. 4427). Il principio - riguardante una vicenda nata prima dell'autoliquidazione (atto di donazione modale registrato il 7 dicembre 1990, seguito da avviso di liquidazione di imposta suppletiva notificato il 22 agosto 1994) - condiviso in dottrina, ad es., da G. Arnao, *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, 1999, 235, non serve - però - a fissare il *discrimen* tra errori od omissioni della principale c.d. postuma ed errori od omissioni della suppletiva.

(8) Con l'articolo 17 bis, D.Lgs. n. 546/1992, previsto dalla c.d. manovra economica 2011, si è introdotto nell'ordinamento tributario l'istituto del "reclamo e della mediazione", che riguarda le controversie di valore non superiore a ventimila euro relative

(segue)

Mentre non possono sussistere dubbi sulla legittimazione attiva del notaio (solidalmente responsabile con le parti contraenti per il pagamento dell'imposta di registro, ai sensi degli articoli 10, comma 1, lettera b, e 57, D.P.R. n. 131/1986) - legittimazione riconosciuta anche dalla Corte di legittimità, sulla base della incontestabile circostanza dell'azione del fisco nei suoi confronti (9) - a presentare ricorso avverso l'avviso di liquidazione (10), perplessità ha suscitato la figura del notaio richiedente il rimborso. Invero, ai sensi dell'articolo 3 ter, D.Lgs. n. 463/1997, "per i notai è ammessa la compensazione di tutte le somme versate in eccesso in sede di autoliquidazione con le imposte dovute per atti di data posteriore, con conseguente esclusione della possibilità di richiedere il rimborso all'Amministrazione finanziaria" (11).

Ma proprio la solidarietà voluta dal legislatore ed il dato testuale dell'articolo 77 T.U.R., quando legittima alla richiesta di rimborso il "soggetto nei cui confronti la sanzione è stata applicata", provano il contrario. Quest'ultima disposizione, anzi, sembra riferirsi al notaio e sarebbe incostituzionale, per violazione dell'articolo 24 Cost., se limitasse il "diritto di difesa" di chi è chiamato a pagare l'imposta per un presupposto non suo, disconoscendogli la (piena) tutela in ordine agli aspetti relativi al presupposto impositivo (12).

Pagamento dell'importo richiesto dall'ufficio e ricorso tributario

Per evitare la riscossione coattiva dell'imposta - non sospesa, di per sé, dalla mera presentazione del ricorso - il ricorrente può operare il pagamento della somma richiesta dall'ufficio.

La Corte Suprema ha più volte affermato che "in materia di imposta di registro, stante il tenore letterale del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 77 - a termini del quale il rimborso dell'imposta deve essere richiesto, a pena di decadenza, dal contribuente entro tre anni dal giorno del pagamento ovvero, se posteriore, da quello in cui è sorto il diritto alla restituzione - ove il pagamento del tributo sia avvenuto ad opera del contribuente contestualmente alla proposizione del ricorso avverso l'avviso di liquidazione allo scopo di evitare la riscossione coattiva dell'imposta, il *dies a quo* per la richiesta di rimborso decorre dal giorno del passaggio in giudicato della sentenza del giudice tributario di accoglimento del ricorso avverso detto avviso di liquidazione" (13).

Tra l'altro, secondo lo stesso Giudice, il contribuente ha il diritto di impugnare l'avviso di liquidazione della maggiore imposta (principale) di registro, noti-

ficato al solo notaio rogante dopo la presentazione del modello unico informatico, tenuto conto che l'obbligo posto a carico del notaio di integrazione "in tempo reale" non incide sul principio fissato dall'articolo 57 T.U.R. secondo cui sono soggetti obbligati al pagamento dell'imposta le parti contraenti, "le quali sono comunque destinatarie sostanziali dell'atto impositivo, e perciò legittimate ad impugnarlo in sede giurisdizionale" (14).

Se, come già ricordato, prevalendo il principio dell'"esecuzione della registrazione" contenuto nell'articolo 16, comma 1, T.U.R., la semplice pendenza del giudizio non blocca la riscossione, particolare significato in argomento assume la tripartizione dell'imposta in principale, suppletiva e complementare. Solo queste ultime due - e la complementare non

Note:

(continua nota 8)

ad atti emessi dall'agenzia delle Entrate notificati a decorrere dal 1° aprile 2012: chi intende proporre ricorso, 'rappresentato' come per legge, è tenuto preliminarmente a presentare reclamo (condizione di ammissibilità del ricorso stesso) alla Direzione provinciale o regionale che ha emanato l'atto. "Il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.....Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso....".

(9) Cass., sez. trib., 8 marzo 2006, n. 4954.

(10) In dottrina, per tutti, M. Basilavecchia, *Sulla legittimazione del notaio nel processo tributario*, Studio n. 105-2006/T, approvato dalla Commissione Studi Tributari C.N.N. il 17 novembre 2006.

(11) Già la previsione normativa di cui all'articolo 77, I comma, D.P.R. n. 131/1986 ("il rimborso dell'imposta, della soprattassa, della pena pecuniaria e degli interessi di mora deve essere richiesto.....dal contribuente o dal soggetto nei cui confronti la sanzione è stata applicata...") era apparsa preclusiva della titolarità della proposizione dell'istanza al responsabile d'imposta o, comunque, al pubblico ufficiale, limitandola al solo obbligato principale: Cass., sez. trib., 23 settembre 2004, n. 19172; Cass., sez. trib., 21 novembre 2002, n. 16390, in *Foro it.*, 2004, I, 822; in dottrina, per tutti, A. Turchi, *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003, 171. Circa le modalità della compensazione, non appare conforme al precetto legislativo contenuto nell'articolo 3 ter, D.Lgs. n. 463/1997, la prassi amministrativa che richiede - quale suo presupposto - identità di natura tra le imposte versate in eccesso, considerando che nell'ampia formulazione letterale della norma si ammette la compensazione di "tutte le somme versate in eccesso ... con le imposte dovute per gli atti di data posteriore": cfr. A. Busani, cit., 166.

(12) P. Puri, *La legittimazione del notaio responsabile d'imposta al rimborso dell'imposta erroneamente pagata*, Studio n. 773 bis/1999, approvato dalla Commissione Tributaria del C.N.N. il 16 luglio 1999.

(13) Per tutte, Cass., sez. trib., 13 giugno 2008, n. 15946; Cass., sez. trib., 28 maggio 2001, n. 7216.

(14) Cass., sez. trib., 25 marzo 2010, n. 18493. Contra, A. Busani, cit., 165, nota 170, secondo il quale "...non essendo i destinatari della notifica, i contraenti non hanno possibilità di impugnazione ma possono peraltro domandare il rimborso".

sempre - beneficiano ex lege di un "differimento". Invero, ai sensi dell'articolo 56 D.P.R. n. 131/1986 - da integrarsi con quanto disposto dall'articolo 68, D.Lgs. n. 546/1992, che ha reso uniforme il regime della riscossione frazionata dei tributi in pendenza del processo (15) - il ricorso del contribuente sospende la riscossione quando si tratti:

- "di imposta complementare per il maggior valore accertato";
- "di imposte suppletive".

Il giusto riconoscimento dell'esenzione da imposta per i trasferimenti a favore dei figli effettuati in occasione della crisi del matrimonio

Qualche cenno sull'"evoluzione" legislativa consentita di affrontare con maggiore consapevolezza il delicato rapporto tra imposizione fiscale ed atti di trasferimento a favore dei figli o dei coniugi stessi nell'ambito dei procedimenti di separazione personale e di divorzio.

Un primo riferimento normativo si rinviene nell'articolo 19, L. 6 marzo 1987, n. 74 (nuove norme sulla disciplina dei casi di scioglimento di matrimonio): "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".

La disposizione - che non considerava l'identità di situazione sostanziale esistente con i procedimenti di separazione - apparve ai più lesiva di principi costituzionali e fu portata all'attenzione del Giudice delle leggi.

La Corte Costituzionale ne dichiarò l'illegittimità nella parte in cui non estende le agevolazioni al procedimento di separazione personale dei coniugi, con riferimento sia al profilo del principio di eguaglianza di cui all'articolo 3, che a quello di ragionevolezza, anche rispetto agli articoli 29, 31 e 53 della Costituzione (16). Secondo la Corte, "il parallelismo, le analogie e la complementarità funzionale dei procedimenti di scioglimento o di cessazione degli effetti civili del matrimonio e del procedimento di separazione dei coniugiportano....a concludere 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 ancor più ... evidente ... nel giudizio di separazione": sia perché in quest'ultimo la situazione di contrasto tra i coniugi - ai quali occorre assicura-

re 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".

La stessa Corte fece sentire la sua autorevole voce anche qualche anno più tardi quando affermò l'illegittimità costituzionale dell'articolo 8, lettera b), 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'articolo 148 c.c. nell'ambito dei rapporti tra genitori e figli (17).

Il casus belli verteva sulla tassazione delle decisioni giudiziarie adottate ex articolo 148 c.c. sempre con riguardo alla disparità di trattamento tra procedimenti di separazione e divorzio. Superando la c.d. tassatività delle disposizioni legislative concernenti agevolazioni e benefici tributari di qualsiasi specie, frutto di non sindacabili scelte discrezionali del legislatore, i giudici sostennero che "l'esenzione tributaria disposta in tema di atti recanti condanna al pagamento di somme in materia di procedimenti relativi ai giudizi di separazione e divorzio ricomprende anche i provvedimenti relativi alla prole, come è dimostrato dal richiamo, nell'articolo 19 della legge n. 74 del 1987, all'articolo 6 della legge n. 898 del 1970, e da ciò è irragionevole la mancata estensione di tale esenzione anche ai provvedimenti adottati ai sensi dell'articolo 148 c.c. in tema di determinazione del contributo di mantenimento fissato a carico del genitore naturale obbligato ed a favore del genitore affidatario".

Non è stata da meno la Corte di Cassazione. In una fattispecie riguardante una richiesta di rimborso delle imposte versate in sede di registrazione di un trasferimento immobiliare dal genitore ai figli in ottemperanza ad una obbligazione assunta in sede di separazione consensuale, i giudici di legittimità hanno così motivato l'applicazione dell'esenzione tribu-

Note:

(15) Ancora A. Busani, cit., 91, nota 138. Interessanti considerazioni sull'abrogazione implicita dell'articolo 56, D.P.R. n. 131/1986, in G. Gaffuri, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 2002, 312.

(16) Sentenza n. 154 del 10 maggio 1999, in *Foro it.*, 1999, I, 2168.

(17) Sentenza n. 202 dell'11 giugno 2003, in *Boll. Trib.*, 2004, 1033, con nota di M.V. Cernigliaro Dini, *La Corte costituzionale e la "pigrizia" del legislatore*.

taria anche nelle ipotesi di atti esecutivi con effetti favorevoli ai figli: l'esigenza di garantire l'adempimento delle obbligazioni che i coniugi separati hanno assunto per conferire un nuovo assetto ai loro interessi economici non consente un distinguo tra atti a favore dei coniugi ed atti a favore della prole. La norma esentativa speciale di cui all'articolo 19 della c.d. legge sul divorzio, estesa alle separazioni, prevale sulla disposizione generale desumibile dall'articolo 26, D.P.R. n. 131/1986 (presunzione di liberalità), e gli atti di trasferimento di immobili - comunque di definizione degli interessi nascenti dalla crisi matrimoniale - indipendentemente dal beneficiario (coniuge o figli), devono beneficiarne (18).

È in questo contesto che si inserisce la recentissima decisione dei giudici partenopei, da condividere in ogni sua considerazione.

Competenza circa i trasferimenti immobiliari nelle intese post crisi coniugale

Appare utile ricordare che - nonostante le direttive impartite dai Presidenti di alcune sezioni Famiglia di Tribunali italiani (19) - resta fermo l'insegnamento della Corte Suprema, seguito da tante pronunce di merito, sulla base del quale nulla osta, nell'ambito delle intese tra coniugi post crisi coniugale, ad effettuare trasferimenti immobiliari con i verbali redatti dal Cancelliere, la cui natura di atto pubblico non può essere contestata. Tutto ciò malgrado la complessità degli adempimenti che si accompagnano al trasferimento immobiliare stesso e la possibile maggiore garanzia di tutela che le parti otterrebbero ove detto trasferimento fosse curato da un notaio (20).

Chiunque esegua, però, la stesura materiale dell'intesa traslativa immobiliare in sede di "definizione" della crisi coniugale, non potrà fare a meno di richiamare l'attenzione delle parti sui pericoli di una tassazione "onerosa", sia nella fase dell'invio telematico dell'atto che in quella (più o meno) successiva del controllo da parte dell'Ufficio, specie se si tiene conto del principio fissato dalla Corte di legittimità: il vincolo di solidarietà che, sulla base dell'articolo 57 T.U.R., intercorre tra il pubblico ufficiale che ha redatto, ricevuto o autenticato l'atto (responsabile d'imposta) ed il contribuente (obbligato principale) fa ritenere legittima la notifica dell'avviso di liquidazione della maggiore imposta (principale) di registro al solo notaio rogante, stante la facoltà dell'amministrazione creditrice di scegliere - ai sensi dell'articolo 1292 c.c. - l'obbligato al quale rivolgersi. Con la conseguenza che il pagamento eseguito dal coobbligato destinatario della notifica determina la "definitività" del rapporto tributario, senza che vi sia la

possibilità di richiedere il rimborso di quanto pagato (21).

Il ruolo centrale del notaio, circa la corretta liquidazione del tributo dovuto - anche in base a quanto scritto nell'articolo 28, ultimo comma, legge notariale, che gli consente "di ricusare il suo ministero se le parti non depositino presso di lui l'importo delle tasse, degli onorari e delle spese degli atti..." - mai è stato messo in discussione. Anzi, "ai sensi dell'articolo 1176 c.c., il notaio ha l'obbligo di svolgere un'adeguata ricerca legislativa (o di successiva consulenza) al fine di far conseguire alle parti il regime fiscale più favorevole, ove per avventura non fosse già a conoscenza dello stesso. In assenza di tale informazione, egli risponde per i danni che il cliente abbia conseguito per effetto della mancata fruizione dei benefici fiscali e sempre che non sia possibile per il contribuente ottenere il rimborso dell'imposta pagata" (22).

Note:

(18) Cass., sez. trib., 30 maggio 2005, n. 11458, in *Notariato*, 2003, 273, con nota di P. Giunchi, *Gli atti "relativi" ai procedimenti di separazione personale e di divorzio tra forma e imposizione fiscale*.

(19) Cfr. Presidente Tribunale Milano 6 marzo 2009, in *Riv. not.*, 2010, 879; Presidente Tribunale Bergamo 28 settembre 2007, in *Riv. not.*, 2008, 1499.

(20) Da ultimo, App. Milano 12 gennaio 2010, decr., in *www.aiaf-avvocati.it*, con nota di G. Oberto, *Ancora sulle intese traslative tra coniugi in sede di crisi coniugale: a neverending story*, con nota di G. Oberto, ove ulteriori indicazioni anche rispetto alla causa delle attribuzioni, alla tipologia dei negozi, alla decorrenza degli effetti traslativi ed alle recentissime disposizioni sul c.d. allineamento catastale.

(21) Cass., sez. trib., 21 febbraio 2007, n. 4047. In verità, difficile da giustificare è l'assunto in base al quale l'adempimento del coobbligato intimato assume il carattere di definitività rispetto all'intera vicenda, determinando la consumazione del diritto all'azione anche nei confronti di quei soggetti coobbligati che tale definitività non hanno determinato: cfr. V. Mastroiacovo, *Ancora sulla legittimazione all'azione di rimborso*, Studio n. 152-2007/T approvato dalla Commissione Studi Tributarie C.N.N. il 12 ottobre 2007. La conclusione della Corte Suprema - fondata sulla presunzione di assenso, salvo prova contraria, degli altri coobbligati nei confronti di colui che, in forza del vincolo solidale, abbia operato il pagamento del quantum richiesto dall'ufficio - pur se viziata sotto il profilo civilistico e processual-tributario, impone di valutare con attenzione il mandato conferito dai contraenti al notaio rogante, risultando opportuno stabilire il comportamento che il pubblico ufficiale dovrà tenere nel caso di azione di recupero intentata dall'amministrazione finanziaria.

(22) Cass., sez. II, 13 gennaio 2003, n. 309, in *Riv. not.*, 2003, 985, con nota di G. Salito, *Il notaio diventa consulente fiscale delle parti*.