

Data udienza 26 settembre 2021

Integrale

Imposta di registro - Tipologie di atti - Cessione d'immobile - Atto di trasferimento di quota di immobile - Accordi di separazione consensuale dei coniugi - Avviso di liquidazione per il recupero dell'imposta di registro - Esenzione di cui all'art. 19 della L. n. 74/1987 - Applicabilità

Sentenza del 26/09/2021 n. 4260 - Comm. Trib. Reg. per il Lazio Sezione/Collegio 7

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con l'avviso di accertamento n. TK501F500***/2019 l'Agenzia delle Entrate ha recuperato a tassazione, per l'anno 2014, la plusvalenza realizzata mediante cessione in data 6 luglio 2013 delle quote detenute dal sig. M.M. nelle società XXXX s.r.l. e YYYY s.r.l., avvenuta in favore della ex moglie, P. F. e in esecuzione di accordi contenuti nella sentenza di scioglimento degli effetti civili del loro matrimonio. Con l'avviso in epigrafe l'Ufficio ha recuperato, in particolare, la plusvalenza connessa alla cessione di quote della società YYYY s.r.l. avvenuta in favore della ex moglie dietro pagamento di euro 1.600.000,00, recuperando a tassazione la somma di euro 141.474,18.

Invece, in relazione alla cessione di quote della soc. XXXX srl per euro 600.000,00 (annualità 2013), l'Ufficio aveva recuperato la plusvalenza con l'avviso di accertamento n.

TK501F505***/2018, pure impugnato dal M., il cui contenzioso si è definito in primo grado con sentenza della CTP Roma n. 2652/2020, favorevole al contribuente.

Il M. ha impugnato l'avviso n. TK501F500***/2019 contestando la sottoscrizione dell'avviso di accertamento, la ritualità della notifica, la mancanza di contraddittorio e di verbale di chiusura delle operazioni di controllo fiscale e la violazione dell'art. 19 della legge 74/1987, il quale stabilisce l'esenzione dell'imposta di bollo di registro e di ogni altra tassa di tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili del matrimonio.

L'Ufficio si è costituito in giudizio controdeducendo puntualmente a tutte le eccezioni di parte ricorrente, depositando prova della ritualità della notifica e insistendo per la legittimità del provvedimento impugnato, da confermare in quanto nella specie troverebbe applicazione l'art. 67 comma 1 lettera de TUIR, secondo il quale sono redditi diversi "le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate".

Con sentenza n. 7258/6/2021, la Commissione Tributaria Provinciale di Roma ha rigettato il ricorso.

Con appello presentato in data 06/04/2021, il contribuente ha riproposto tutte le eccezioni sollevate con ricorso di primo grado e, nel merito, ha contestato la motivazione della sentenza impugnata, che ha ritenuto di giustificare come mera occasione la sentenza di divorzio per la cessione delle quote societarie senza tenere in alcun conto che trattasi di una sistemazione patrimoniale definitiva dei rapporti di dare e avere fra i coniugi per superare la crisi familiare. Ha citato al riguardo la sentenza della Corte di Cassazione n. 3110/2016 che ha chiarito che l'esenzione fiscale di cui alla [legge 74/1987, art. 19](#), spetta a tutti gli accordi di separazione che rientrano nel concetto di "negoziiazione globale", in quanto volti a definire in modo stabile la crisi coniugale, quale che sia la forma che i negozi vengano ad assumere. Ha quindi chiesto l'accoglimento dell'appello con vittoria di spese, da liquidarsi al difensore antistatario.

L'Agenzia delle Entrate si è costituita richiamando le argomentazioni già esposte in primo grado e, nel merito, ha precisato che la cessione in contestazione, in quanto avvenuta a titolo oneroso, fra coniugi entrambi economicamente indipendenti, non rappresenta l'esito di accordi volti ad una migliore sistemazione dei rapporti fra coniugi ma una "vera e propria trasformazione della ricchezza familiare" rispetto alla quale la sentenza di divorzio avrebbe costituito una mera occasione. Ha concluso pertanto per il rigetto dell'appello.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Il Collegio osserva che, quanto agli aspetti preliminari al merito, l'appellante ha reiterato pedissequamente le censure già avanzate in primo grado, riproponendo anche quelle delle quali la sentenza impugnata ha dimostrato l'infondatezza, senza formulare specifici rilievi alla decisione.

Deve pertanto ritenersi privo di pregio per indeterminatezza sia il motivo di appello con cui si contesta la legittimazione del soggetto che ha sottoscritto l'atto, avendo i giudici di prime cure precisato che l'avviso di accertamento risulta regolarmente sottoscritto su delega del direttore provinciale; sia la doglianza in merito al difetto di notifica, in quanto l'atto risulta regolarmente notificato a mezzo posta, all'indirizzo del destinatario, con consegna dell'atto al portiere ed invio, in data 22.03.2019, della raccomandata informativa dell'avvenuta consegna al portiere. Del pari, deve ritenersi infondata la censura in ordine alla mancanza di contraddittorio amministrativo, che si è regolarmente svolto e di ciò ha dato atto la sentenza di primo grado, richiamando anche il processo verbale del colloquio in data 30 novembre 2018. Le articolate argomentazioni, in fatto e in diritto, con le quali il contribuente si è difeso in primo grado dimostrano poi l'infondatezza della censura di carenza di motivazione dell'atto impugnato.

2. Venendo alle ulteriori censure proposte dall'appellante, l'esame seguirà il criterio della ragione più liquida ([Cass. S.U. n. 9936 del 2014](#); [n. 12002 del 2014](#)).

La questione all'esame del Collegio riguarda l'assoggettabilità ad imposta sostitutiva della plusvalenza derivata da trasferimento a titolo oneroso di quote societarie fra coniugi, quando tale negoziazione avvenga in esecuzione di accordi di divorzio.

L'avviso di accertamento sottopone a imposizione la plusvalenza in quanto non dichiarata dal contribuente. Come anticipato nella esposizione in fatto, analoga questione è stata decisa, per il 2013, con sentenza della CTP Roma n. 2652/2020, favorevole al contribuente (l'appello dell'Ufficio è tuttora pendente).

L'Ufficio, nelle proprie controdeduzioni, contesta le censure dell'appellante e ribadisce la legittimità del proprio operato in quanto "la cessione delle quote non era un accordo diretto a creare nuovi assetti economici della famiglia, come affermato dall'appellante perché, in tal caso, l'attribuzione delle quote non avrebbe avuto un corrispettivo".

Secondo i giudici di prime cure nella specie non troverebbe applicazione l'esenzione dai tributi di cui all'art. 19 della L. n. 74 in quanto "il trasferimento delle quote delle due società dal ricorrente alla ex coniuge non è affatto legato all'esigenza di regolare i rapporti patrimoniali tra i coniugi in sede di divorzio in quanto, nella relativa sentenza, si legge testualmente che si tratta, pertanto, di un trasferimento che sebbene inserito nella sentenza di divorzio, ben avrebbe potuto costituire oggetto di un autonomo negozio giuridico, trattandosi di trasferimento a titolo oneroso che appare chiaramente riconducibile allo schema tipico della compravendita", che avrebbe trovato nella sentenza di divorzio una mera "occasione", essendo stata effettuata dietro la corresponsione di denaro.

Le argomentazioni esposte nella sentenza impugnata non possono condividersi.

A sostegno della propria tesi i giudici di prime cure hanno citato giurisprudenza risalente della Corte di cassazione (sentt. n. 2347/2001 e n.15231/2001) che aderiva alla tesi restrittiva secondo cui, al fine di riconoscere l'esenzione fiscale di cui all'[art. 19 della legge n. 74 del 1987](#), occorreva distinguere se il negozio di trasferimento dall'uno all'altro coniuge fosse posto in essere in esecuzione della sentenza di divorzio o se si fosse in presenza di atto di disposizione patrimoniale solo occasionalmente generato dalla separazione o dallo scioglimento del vincolo matrimoniale tra i coniugi.

Va tuttavia rilevato che tale indirizzo giurisprudenziale - che aveva recepito l'ormai remota distinzione tra contenuto necessario ed eventuale degli accordi di separazione - è da ritenersi ormai superato, come dimostra il recente arresto della [Cassazione con la sentenza n. 3110 del 17 febbraio 2016](#), peraltro emessa in relazione ad una fattispecie che aveva ad oggetto proprio la cessione, fra i due ex coniugi, di quote immobiliari avvenuta - come nella specie - dietro pagamento di corrispettivo (cfr. pure, a riprova del consolidato nuovo indirizzo giurisprudenziale, Cass. n. 3074/2021, n. 2111/2016 e ord. n. 7966/2019).

La sentenza n. 3110/2016, nell'illustrare con estrema chiarezza le ragioni del mutato indirizzo rispetto a quanto enunciato dalla sentenza n. 15231/2001 (richiamata peraltro dalla CTP) prende

dunque atto che è stata da tempo sottoposta ad una "serrata critica" la distinzione tra accordi di separazione propriamente detti e accordi stipulati "in occasione della separazione", con la conseguenza che anche gli accordi che prevedano, nel contesto di una separazione tra coniugi, atti comportanti trasferimenti patrimoniali dall'uno all'altro coniuge o in favore dei figli, debbano essere intesi come specifici aspetti della "negoziiazione globale" che i coniugi pongono in essere all'atto della separazione o della cessazione degli effetti civili del matrimonio, attribuendo quindi a detti accordi la qualificazione di contratti tipici, denominati "contratti della crisi coniugale", la cui causa è, appunto, quella di definire in modo non contenzioso e tendenzialmente definitivo la crisi.

In questo rinnovato contesto interpretativo, la sentenza n. 3110/2016 ritiene che l'esenzione di cui all'[articolo 19, legge 74/1987](#), competa dunque a tutti gli accordi di separazione che rientrino in detto concetto di "negoziiazione globale" e che cioè, anche attraverso la previsione di trasferimenti mobiliari o immobiliari, siano volti a definire in modo tendenzialmente stabile la crisi coniugale, destinata a sfociare, di lì a breve, nella cessazione degli effetti civili del matrimonio concordatario o nello scioglimento del matrimonio civile: "non sembra, infatti, potersi più ragionevolmente negare - quale che sia la forma che i negozi concretamente vengano ad assumere - che detti negozi siano da intendersi quali "atti relativi al procedimento di separazione o divorzio", che, come tali possono usufruire dell'esenzione di cui all'[art. 19 della legge n. 74/1987](#), salvo che l'Amministrazione contesti o provi, secondo l'onere probatorio a suo carico, la finalità elusiva degli atti medesimi.

I principi sopra esposti sono stati ripresi anche dalla giurisprudenza tributaria: con la recentissima sentenza n. 98/2021 in data 11 gennaio 2021 la CTR Lombardia ha deciso in senso favorevole al contribuente una controversia del tutto identica a quella di cui si discute, escludendo la tassabilità della plusvalenza generata da una vendita a favore dell'ex coniuge di una partecipazione societaria, affermando che l'atto, pur non facendo parte del contenuto essenziale della separazione, rientrava pur tuttavia nella negoziiazione globale dei rapporti tra i coniugi, risultando pertanto meritevole di tutela ai sensi dell'[art. 19 della legge n. 74 del 1987](#). ([conforme CTP Pavia n. 550/2018](#)).

Quanto illustrato trova senza dubbio applicazione anche nel caso di specie, nel quale, peraltro, va rilevato che l'amministrazione, nell'avviso di accertamento, non ha affatto contestato la finalità elusiva della negoziiazione, limitandosi a sottoporla a ripresa fiscale in quanto non dichiarata.

L'appello viene pertanto accolto, con assorbimento degli ulteriori motivi di gravame e integrale riforma della sentenza di primo grado nel senso di cui in motivazione.

La particolarità e complessità della questione trattata, unitamente al recente mutamento degli indirizzi giurisprudenziali di legittimità, inducono il Collegio a disporre la compensazione fra le parti delle spese di lite.

P.Q.M.

Accoglie l'appello del contribuente come in motivazione. Spese di lite compensate.