Sentenza del 01/07/2022 n. 20956 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DELLA CAUSA

G. S. proponeva autonomi ricorsi, poi riuniti, avverso gli avvisi di liquidazione con cui l'Agenzia delle Entrate aveva recuperato le maggiori imposte di Registro, Ipotecaria e Catastale, nonché rideterminato l'imposta sostitutiva relativa ad un mutuo agevolato, oltre sanzioni ed interessi, in relazione ad immobile acquistato con i benefici "prima casa", nell'ambito di un rapporto di convivenza more uxorio successivamente venuto meno, immobile che la contribuente aveva venduto prima dello scadere dei cinque anni.

La CTP di Bari accoglieva i ricorsi con sentenza confermata dalla CTR della Puglia, la quale evidenziava che il trasferimento dell'immobile era destinato a regolare i rapporti patrimoniali con il convivente e che "(è) fuor di dubbio che la contribuente con la cessazione della convivenza si sia trovata in gravi difficoltà economiche (...) che avevano indotto all'accordo, in modo responsabile ed ineccepibile, gli ex conviventi, titolari, rispettivamente, di una quota del 50% (...) dell'intero diritto di proprietà indivisa della casa di abitazione acquistata, godendo dei benefici prima casa, e del debito residuo derivante dal relativo contratto bancario di mutuo, stipulato con la Banca Nazionale del Lavoro, utilizzato per l'acquisto della medesima casa, su cui era stata applicata l'aliquota agevolata dello 0,25% dell'imposta di registro sostitutiva". Precisava il giudice di appello che il trasferimento dell'immobile "non ha arrecato alla parte cedente alcun beneficio economico, né vi è stato passaggio di denaro, giusta quanto riportato nell'atto di compravendita, in quanto il valore attribuito alla cessione è risultato pari alla quota di mutuo contratto con la Banca Nazionale del Lavoro dalla ricorrente in comunione con l'acquirente ed ex convivente", per cui la contribuente non aveva ritratto alcun corrispettivo da impiegare per l'acquisto di altro immobile. Concludeva, quindi, che la ragione della decisione "non si basa esclusivamente sulla causa di forza maggiore, bensì riguarda prevalentemente la regolazione di rapporti obbligatori esistenti già alla data della cessazione della convivenza" attraverso un accordo di natura novativa.

Avverso la sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate affidato ad un motivo.

La contribuente si è costituita in giudizio con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con l'unico motivo la ricorrente deduce violazione di legge, ai sensi dell'articolo 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ., in relazione all'art. 1, nota II bis della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. 131 del 1986 ed all'art. 1235 cod. civ., perché la CTR è incorsa in errore di diritto laddove ha escluso la decadenza dall'agevolazione "prima casa" per effetto della vendita della quota di proprietà in capo alla Soleto prima del decorso del termine quinquennale senza, al contempo, provvedere all'acquisto di altro immobile entro l'anno, qualificando la cessione come una sorta di novazione soggettiva volta a regolare i rapporti patrimoniali tra gli ex conviventi.

Il ricorso è fondato.

Giova premettere, in fatto, che G. S. e G.S. D., all'epoca conviventi di fatto, acquistarono un immobile, da adibire a casa d'abitazione, giusta atto per notaio P. del 15 novembre 2006, registrato il 16 novembre 2006, con contestuale stipula di un contratto di mutuo con Banca Nazionale del Lavoro s.p.a., usufruendo delle agevolazioni "prima casa" di cui all'art. 1, nota 2 bis della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. 131 del 1986.

A seguito della rottura del rapporto di convivenza la S. trasferì ante tempus la quota di proprietà indivisa dell'immobile, pari alla metà dell'intero, al D., con accollo da parte di quest'ultimo del mutuo residuo ("atto di compravendita di quota di proprietà immobiliare ed accollo di mutuo").

E' circostanza pacifica che la contribuente non ha proceduto all'acquisto di una nuova abitazione con i requisiti della "prima casa"entro un anno dalla predetta alienazione.

L'art. 1, nota II bis, comma 4, della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131 del 1986, dispone che, in caso "di trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente articolo prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto", il contribuente conserva detti benefici se "entro un anno dall'alienazione dell'immobile (...) proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale".

Alla sussistenza di dette condizioni, poi, è subordinato lo stesso riconoscimento del credito di imposta disciplinato dalla L. n. 448 del 1998, art. 7, c. 1, in quanto l'acquisto (infrannuale) "a qualsiasi titolo" rileva solo nella ricorrenza «delle condizioni di cui alla nota II bis all'articolo 1 della tariffa, parte I, allegata al d.p.r. n. 131 del 1986.

Il legislatore, dunque, ha previsto una eccezione alla regola della decadenza da tali benefici di cui al primo periodo dello stesso comma che opera esclusivamente nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione, proceda all'acquisto di un altro immobile da adibire a propria abitazione principale (tra le altre, Cass. n. 5353/2020).

La Corte (Cass. n. 8104/2017) ha già avuto occasione di affermare, in tema di agevolazioni "prima casa", che "il trasferimento dell'immobile prima del decorso del termine di cinque anni dall'acquisto, se effettuato in favore del coniuge in virtù di una modifica delle condizioni di separazione, pur non essendo riconducibile alla forza maggiore, non comporta la decadenza dai benefici fiscali, attesa la "ratio" dell'art. 19 della L. n. 74 del 1987, che è quella di favorire la

complessiva sistemazione dei rapporti patrimoniali tra i coniugi in occasione della crisi, escludendo che derivino ripercussioni fiscali sfavorevoli dagli accordi intervenuti in tale sede".

Secondo il giudice di appello l'esclusione della decadenza dalle agevolazioni si fonda "non (...) esclusivamente sulla causa di forza maggiore, bensì (...) prevalentemente (sul)la regolazione dei rapporti obbligatori esistenti già alla data della cessazione della convivenza tra la signora S. ed il signor D.".

Il giudice di prime cure, viceversa, aveva ritenuto di valorizzare la circostanza, rappresentata dalla contribuente, dell'impossibilità della prosecuzione della convivenza con il D. che "rappresentava una causa di forza maggiore adeguata dell'intervenuta cessione" dell'immobile, esimente applicabile ad un rapporto di stabile e risalente convivenza.

In effetti, si è andato consolidando (proprio in tema di imposta di registro in ambito immobiliare) l'orientamento della Corte secondo cui la decadenza dalla agevolazione va esclusa allorquando il contribuente alleghi una situazione assolutamente cogente ed impeditiva di forza maggiore.

Posto che l'agevolazione presuppone l'assunzione, da parte del contribuente che ne faccia richiesta, di un obbligo avente ad oggetto un facere, si ammette che, come avviene appunto nell'ambito obbligatorio, possano anche in materia fiscale rilevare le cause esimenti della responsabilità per inadempimento, quali la forza maggiore o il fortuito (tra le tante: Cass. nn. 33741/2019; 9433/2018; 2383/2018; n. 1588/2018; n. 8351/2016; n. 5015/2015; n. 13177/2014; n. 7067/2014; n. 28401/2013; n. 26674/2013; n. 14399/2013).

E', tuttavia, la stessa giurisprudenza ad avvertire la necessità di adottare, in materia, la nozione "comune" di forza maggiore, individuabile in un evento reso tipico dall'essere imprevedibile, inevitabile ed a tal punto cogente da sovrastare, precludendone obiettivamente la realizzazione, la volontà stessa dell'acquirente, la cui condotta non realizzativa del dichiarato presupposto dell'agevolazione risulta, per tali ragioni, risulta in definitiva a lui non imputabile, non derivando da un comportamento direttamente o indirettamente ascrivibile all'acquirente (v. Cass. S. U. n. 8094/2020, sia pure con specifico riferimento alla revoca del beneficio di cui all'art. 33, co. 3, L.n. 388 del 2000).

Orbene, per quanto è dato ricavare dalla sentenza impugnata, per la quale l'esimente non assume rilievo decisivo nella soluzione della controversia, la contribuente si è limitata a dedurre in giudizio la necessità di lasciare la casa di abitazione condivisa con il convivente di fatto che, al pari del mancato ricavo di un corrispettivo in denaro da destinare all'acquisto di altra abitazione, costituisce un mero motivo soggettivo piuttosto che una vera e propria causa di forza maggiore, essendo l'alienazione della quota di proprietà del bene una scelta pur sempre riconducibile alla volontà della contribuente medesima.

Né può essere attribuito rilievo decisivo alle "gravi difficoltà economiche" conseguenti "alla cessazione della convivenza" atteso che, in materia tributaria, "la nozione di forza maggiore richiede la sussistenza di un elemento oggettivo, relativo alle circostanze anormali ed estranee all'operatore, e di un elemento soggettivo, costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale adottando misure appropriate senza incorrere in

sacrifici eccessivi, dovendo la sussistenza di tali elementi essere oggetto di idonea indagine da parte del giudice, sicché non ricorre in via automatica l'esimente in esame nel caso di mancato pagamento dovuto alla temporanea mancanza di liquidità." (Cass. n. 22153/2017).

Secondo la condivisibile giurisprudenza della Corte, "l'agevolazione di cui all'art. 19 della L. n. 74 del 1987, recante "Nuove norme sulla disciplina dei casi di scioglimento di matrimonio", nel testo conseguente alla declaratoria di incostituzionalità (Corte Cost., sentenza n. 154 del 1999), spetta per gli atti esecutivi degli accordi intervenuti tra i coniugi in esito alla separazione personale o allo scioglimento del matrimonio, atteso 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 (da ultimo culminata nella disciplina di cui agli artt. 6 e 12 del d.l. n. 132 del 2014, conv. Con modif. nella L. n. 162 del 2014), rinvengono il loro fondamento nella centralità del consenso dei coniugi" (Cass. n. 2111/2016; n. 3110/2016; n. 14157/2013).

L'applicazione di detto principio ha condotto ripetutamente ad affermare che, «in tema di agevolazioni "prima casa", il trasferimento dell'immobile prima del decorso del termine di cinque anni dall'acquisto, se effettuato in favore del coniuge in virtù di una modifica delle condizioni di separazione, pur non essendo riconducibile alla forza maggiore, non comporta la decadenza dai benefici fiscali, attesa la "ratio" dell'art. 19 della L. n. 74 del 1987, che è quella di favorire la complessiva sistemazione dei rapporti patrimoniali tra i coniugi in occasione della crisi, escludendo che derivino ripercussioni fiscali sfavorevoli dagli accordi intervenuti in tale sede» (così Cass. n.8104/2017 cit.; n. 13340/2016 e sotto il diverso profilo della insussistenza dell'intento speculativo, Cass. n. 5156/2016; Cass. n. 22023/2017).

La Corte ha, altresì, chiarito che "il trasferimento per effetto di un accordo tra coniugi in sede di separazione personale non comporta la decadenza dai benefici fiscali, attesa la portata generale dell'art. 19 della L. n. 74 del 1987 e che la disposizione non distingue tra atti eseguiti all'interno della famiglia e nei confronti di terzi, atteso che la "ratio" della disposizione, volta a favorire la complessiva negoziazione dei rapporti patrimoniali tra i coniugi in occasione della crisi, esclude che derivino ripercussioni fiscali sfavorevoli dagli accordi intervenuti in tale sede." (Cass. n. 7966/2019) ed ancora che "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 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)".

Pertanto, "recuperare l'imposta in conseguenza della inapplicabilità dell'agevolazione fiscale sulla 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." (Cass. 7966/2019 cit.).

Esaminando la presente fattispecie sotto questa prospettiva, si pone all'attenzione del Collegio la questione concernente l'applicabilità, in via estensiva, ai rapporti di convivenza di fatto del regime tributario di favore sopra esaminato, considerato che il tenore letterale dell'art. 19 della L. n. 74 del 1987, poi emendato dal Giudice delle leggi, recita:

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

La Corte Costituzionale, con la sentenza n, 154/1999, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 19 "nella parte in cui non estende l'esenzione in esso prevista a tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di separazione personale dei coniugi" osservando che "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 coniugi sotto i profili che rilevano ai presenti fini, già sottolineati da questa Corte nella decisione richiamata, portano anche in questo caso 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 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".

E la norma, secondo la giurisprudenza di legittimità in precedenza richiamata, può essere applicata in modo estensivo - non essendo ciò precluso di per sé dalla natura agevolativa/esonerativa di una disposizione - agli atti negoziali comunque afferenti e funzionalmente collegati al procedimento di separazione o divorzile.

Essa, tuttavia, riguarda i soggetti astretti dal vincolo coniugale che abbiano intrapreso il procedimento previsto dalla legge per definire materie e questioni attinenti al loro rapporto e mira a soddisfare ("atti relativi al procedimento di separazione e divorzio"), come anche precisato dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 202/2003, "l'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" ovvero l'esigenza di agevolare l'accesso alla tutela giurisdizionale.

Orbene, con riferimento a quanto è oggetto di causa, analogo procedimento non è affatto previsto per l'ipotesi di crisi delle convivenze di fatto e di tale profilo non si occupano i giudici di merito, né in primo, né in secondo grado, atteso che per escludere la decadenza dei benefici fiscali goduti dagli acquirenti dell'immobile certo non è decisivo il richiamo all'assenza dell'intento speculativo o alla figura della novazione (art. 1235 cod. civ.), ricostruzione

quest'ultima che appare del tutto disancorata dalla fattispecie negoziale oggetto di causa che, quantomeno sulla base del titolo attributo dalle parti contraenti, non altrimenti contraddetto, concerne un "atto di compravendita di quota di proprietà immobiliare ed accollo di mutuo".

Va osservato, per quanto qui d'interesse, che neppure di particolare ausilio è la legge n. 76 del 2016 (cd legge Cirinnà), la quale ha successivamente introdotto nell'ordinamento italiano una specifica disciplina per l'unione civile tra persone dello stesso sesso e per le convivenze di fatto senza, tuttavia, regolarne organicamente gli aspetti fiscali, che devono quindi essere ricostruiti in via interpretativa.

La discussione sull'applicabilità, alle persone civilmente unite, del regime esonerativo di cui all'art. 19, L. n. 74 del 1987, per gli atti traslativi conseguenti alla crisi matrimoniale e, segnatamente, per quanto concerne le attribuzioni patrimoniali compiute in occasione dello scioglimento dell'unione civile, in virtù del richiamo alla relativa disciplina civilistica operato dal comma 20 dell'art. 1, L. n. 76 del 2016, per il quale "le disposizioni che si riferiscono al matrimonio (...) ovunque ricorrono nelle leggi (...) si applicano anche ad ognuna delle parti dell'unione civile"), è comunque estranea alla controversia oggetto d'esame.

I nuovi istituti hanno recepito un diverso modo di intendere e concepire l'istituzione familiare, slegato da un modello generale e immutabile, che ha trovato via via riconoscimento nella giurisprudenza ordinaria ed in quella della Corte Costituzionale, muovendo da una interpretazione sistematica ed evolutiva degli articoli 2 e 29 della Costituzione.

Essi segnano il definitivo superamento dell'opinione, un tempo diffusa, secondo cui le cd. convivenze more uxorio costituirebbero un fenomeno puramente fattuale, e tuttavia permane pur sempre la distinzione, già sul piano costituzionale, dalla famiglia fondata sul matrimonio.

Ciò non è privo di conseguenze sui relativi regimi di tassazione avuto riguardo al riferimento, circoscrivente l'esenzione, all'ambito dei procedimenti e dei provvedimenti contemplati dal più volte citato art.19, L. n. 74 del 1987, che pure segna la disomogeneità delle situazioni.

Né appare risolutivo il richiamo, operato dal Pubblico Ministero, alle decisioni dei giudici di Strasburgo che, di certo, hanno evolutivamente interpretato la nozione di «vita familiare» di cui all'art. 8 Cedu, includendovi, oltre al rapporto di coniugio [Corte Edu, 28 maggio 1985, Abdulaziz, Cabales et Balkandali c. Regno Unito, ricc. nn. 9214/80 e altri; 26 marzo 1992, Beldjoudi c. Francia, ric. n. 12083/86], la relazione di fatto tra partner di sesso diverso[Sentenza Marckx c. Belgio, cit.; Corte Edu, 27 ottobre 1994, Kroon e altri c. Paesi Bassi, ric. n. 18535/91; 26 maggio 1994, Keegan c. Irlanda, ric. n. 16969/90], la relazione tra due persone unite in matrimonio religioso[Corte Edu, 2 novembre 2010, Serife Yrdit c. Turchia [GC], ric.n. 3976/05] e la relazione tra partner dello stesso sesso, sia di fatto[Corte Edu, 24 giugno 2010, Schalk e Kopf c. Austria, ric. n.30141/04; 7 novembre 2013, Vallianatos c. Grecia [GC], ricc. nn.29381/09 e altri] sia sotto forma di unione civile [Corte Edu, 14 dicembre 2017, Orlandi e altri c. Italia, ricc. nn. 26431/12 e altri].

La Corte, tuttavia, ha costantemente riconosciuto agli Stati contraenti la facoltà di accordare una «tutela privilegiata» alle coppie unite in matrimonio, affermando che l'art. 8 Cedu non obbliga ad attribuire alle coppie di fatto uno statuto giuridico analogo a quello delle coppie coniugate e

ritenendo ammissibili differenze di trattamento in materia di benefici previdenziali [Commissione Europea dei Diritti dell'Uomo, 30 agosto 1993, G.A.B. c. Spagna, ric. n. 21173/93; 4 marzo 1998, Quintana Zapata c. Spagna, ric. n. 34615/97], di diritto di abitazione della casa familiare dopo la rottura del rapporto di coppia[Corte Edu, 26 gennaio 1999, Saucedo Gómez c. Spagna (dec.), ric. n. 37784/97], di diritto alla pensione per superstiti [Sentenza Serife Yiffit c. Turchia, cit.].

La Corte ha anche affermato che l'art. 12 Cedu, pur garantendo la libertà negativa di non sposarsi, non assicura alle coppie che compiano tale scelta il diritto a fruire degli stessi benefici accordati alle coppie

coniugate [Sentenza Marckx c. Belgio, cit., § 67; Commissione Europea dei Diritti dell'Uomo, 15 marzo 1984, B, R e c. Repubblica Federale Tedesca, ric. n. 9639/82].

Le spese processuali dell'intero giudizio vanno compensate, tra le parti, in ragione della novità delle questioni trattate.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, rigetta gli originari ricorsi della contribuente.

Compensa, tra le parti, le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 25 maggio 2022.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza