

DEBITO TRIBUTARIO: LA SOLIDARIETA'

di GIAMPAOLO MORINI

1.La solidarietà (art. 32-35). **2.** Riflessi dello scioglimento della comunione legale per separazione o divorzio dei coniugi. **3.** Imputazione del presupposto d'imposta e scioglimento della comunione legale per separazione personale o divorzio. **4.** Presupposto d'imposta e comunione de residuo. **5.** Solidarietà tributaria e coniugi separati.

1. La solidarietà (art. 32-35).

Ne codice civile, la solidarietà è definita dall'art. 1292: *L'obbligazione è in solido quando più debitori sono obbligati tutti per la medesima prestazione, in modo che ciascuno può essere costretto all'adempimento per la totalità e l'adempimento da parte di uno libera gli altri; oppure quando tra più creditori ciascuno ha diritto di chiedere l'adempimento dell'intera obbligazione e l'adempimento conseguito da uno di essi libera il debitore verso tutti i creditori.*

In relazione all'imposta locale sui redditi, i nuovi possessori di immobili a titolo di proprietà o di altri diritti reali rispondono, solidalmente con i precedenti possessori, delle imposte, soprattasse e interessi iscritti od iscrivibili a ruolo a nome di questi ultimi per il periodo di tempo successivo alla data del titolo che serve per base alla voltura catastale¹.

¹ Risoluzione Ministero delle Finanze - 24/10/1986, n.5509: Conseguenze derivanti dalla mancata esecuzione delle volture catastali ai fini dell'individuazione del soggetto obbligato al pagamento dell'Ilor sui fabbricati: il presupposto

impositivo sorge in capo all'acquirente all'atto del trasferimento del possesso dell'immobile.

Con la nota sopradistinta, codesta Intendenza di finanza ha fatto presente che, con istanza in data 12 ottobre 1985, il sig. ..., in qualità di amministratore unico della società immobiliare ... ha chiesto, - relativamente all'imposta ilor attinente a fabbricati precedentemente venduti - che vengano escussi soltanto i nuovi possessori con espresso divieto all'esattoria di compiere qualsiasi procedura sui beni dei precedenti, in conformità a quanto disposto dall'art. 32, secondo comma, del d.p.r. 602 del 1973.

In merito a tale richiesta, il competente ufficio distrettuale ... ha espresso parere contrario in quanto, avendo la suddetta società prodotto le domande di voltura con ritardo, la mancata esecuzione delle volture stesse non sarebbe ascrivibile ad inerzia dell'amministrazione e, conseguentemente, le iscrizioni a ruolo devono essere ritenute legittime.

Ciò premesso, codesta intendenza - richiamandosi al contenuto della circolare ministeriale 5 novembre 1977, n. 98 nella quale, tra l'altro è precisato che: ... gli atti di trasferimento dei beni immobili comportano il contestuale trasferimento del possesso dal venditore all'acquirente in testa al quale, da tale epoca, si verifica il presupposto impositivo, ne consegue che ogni possibilità di riferire l'obbligazione tributaria alla parte venditrice deve ritenersi in ogni caso esclusa, restando, diversamente violato l'aspetto sostanziale dell'obbligazione stessa ... ha fatto presente che non ritiene di poter condividere il suesposto parere.

Pertanto, trattandosi di questione di massima, prima di adottare definitive determinazioni ha chiesto alla scrivente di voler confermare le richiamate disposizioni. Al riguardo, questa Direzione generale ritiene di dover ribadire le considerazioni esposte nella citata circolare n. 98 secondo le quali gli atti di trasferimento di beni immobili, comportando il contestuale trapasso del possesso dal venditore all'acquirente, fanno sì che, da tale movimento, il presupposto impositivo si verifichi nei confronti di quest'ultimo, ferma restando, però, l'obbligazione tributaria del precedente possessore per il periodo anteriore al trasferimento stesso.

Giova, peraltro precisare che il provvedimento intendentizio previsto dal 2 comma del menzionato art. 32 si rende necessario soltanto per l'ilor relativa ai redditi dominicali ed ai redditi agrari afferenti gli anni fino al 1976 in quanto dal 1 gennaio 1977 l'imposta in questione viene riscossa mediante autotassazione sulla base della dichiarazione dei redditi, con la conseguenza che, ove il trasferimento dell'immobile avvenga durante l'anno, ciascuna delle parti dovrà dichiarare la quota di reddito inerente al periodo in cui ha avuto l'effettivo possesso dell'immobile stesso, ottenendo così che la sua obbligazione tributaria sia limitata alla durata del possesso medesimo.

Per quanto concerne, poi, l'ilor relativa ai redditi dei fabbricati - come nel caso di specie - è appena il caso di ricordare che il ricorso al suindicato provvedimento intendentizio non è parimenti più necessario stante che sin dall'anno 1976 l'applicazione del predetto tributo avviene sulla base delle risultanze della dichiarazione dei redditi presentata dai rispettivi possessori.

Tuttavia, qualora la fattispecie che interessa codesta intendenza riguardi anni anteriori alle suindicate date del 1 gennaio 1976 e 1977 - ma dalla nota dell'ufficio distrettuale delle imposte dirette di ... del 16 dicembre 1985, n. 10526, risulta che la tassazione è relativa agli anni 1977 e seguenti - codesto ufficio, sulla base dei dati ed elementi risultanti dalla domanda di voltura, nonchè dalle notizie che potranno essere attinte presso il competente ufficio tecnico erariale, potrà, se del

Nei casi in cui la presentazione di domanda di voltura catastale non abbia avuto effetto nei ruoli, l'intendente di finanza dispone, su richiesta dell'interessato, che vengano escussi soltanto i nuovi possessori con espresso divieto al concessionario di compiere qualsiasi procedura sui beni dei precedenti².

Se l'imposta locale sui redditi è imputabile unitariamente nei confronti di più soggetti, ciascuno di essi è tenuto in solido al pagamento della imposta, soprattasse, pene pecuniarie e interessi iscritti a ruolo, salvo rivalsa nei confronti degli altri in proporzione alla quota di spettanza dei redditi.

La solidarietà tra condebitori, è disciplinata dagli artt. 1292 e seguenti del c.c, in virtù dei quali, ed in particolare, dell'art. 1294, la presunzione di solidarietà ivi stabilita in linea generale nelle obbligazioni con pluralità di debitori, ha come presupposto da parte di essi un unico debito, cioè la sussistenza di quella situazione condebitoria che è alla base del concetto medesimo di solidarietà e che si concreta nel fatto che più debitori sono obbligati tutti per la stessa prestazione in modo che ciascuno di essi può essere costretto all'adempimento per la totalità e l'adempimento da parte di uno libera gli altri³.

La solidarietà non opera invece se il possesso dei redditi spetta a più soggetti in forza di diritti reali di diversa natura⁴.

In realtà è necessario tener conto, anche della natura dei soci in rapporto alla società, soggetto passivo dell'imposta.

È stata quindi dichiarata “ILLEGITTIMA LA CARTELLA DI PAGAMENTO NOTIFICATA, PER IMPOSTE DELLA SOCIETÀ, AL SOCIO ACCOMANDANTE, IN QUALITÀ DI DEBITORE PRINCIPALE CON INDICAZIONE CHE LA MEDESIMA CARTELLA È NOTIFICATA ANCHE ALLA SOCIETÀ E AGLI ALTRI SOCI IN QUALITÀ DI COOBLIGATI SOLIDALI, IN QUANTO IL SOCIO ACCOMANDANTE NON RISPONDE

caso, emettere il provvedimento previsto dal 2 comma dell'art. 32 del menzionato d.p.r. n. 602.

² Si applicano alle sole imposte sui redditi (art. 19, d.lg. 26 febbraio 1999, n. 46)

³ Comm. trib. centr., sez. XII, 02/08/2000, n. 4565; v. anche Cass. 7 gennaio 1981, n. 104; 11 luglio 1996, n. 1839.

⁴ V. nota 45.

PERSONALMENTE E ILLIMITATAMENTE CON IL PROPRIO PATRIMONIO DELLE IMPOSTE PROPRIE DELLA SOCIETÀ”⁵.

OCCORRE PRECISARE, DA ULTIMO CHE “**la norma relativa alla responsabilità solidale, prevista dall'art. 33 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, opera nella fase di riscossione e non in quella di accertamento dell'imposta di iscrizione a ruolo di ditta collettiva, nei confronti della quale si sia verificato il presupposto dell'imposta**”⁶.

Sono inoltre, responsabili in solido, le persone i cui redditi per l'accertamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche sono stati cumulati con quelli del soggetto iscritto a ruolo.

La responsabilità solidale opera anche nella ipotesi in cui non si fa luogo, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, al computo cumulativo dei redditi ai soli fini della determinazione dell'aliquota.

Quando non ricorrono le ipotesi di cui ai commi 1 e 2 art. 34 DPR 602/1973 (ora enunciati), le persone indicate nelle lettere a) e b) dell'articolo 4 del predetto decreto, ovvero

a) i redditi dei beni che formano oggetto della comunione legale di cui agli articoli 177 e seguenti del codice civile sono imputati a ciascuno dei coniugi per metà del loro ammontare netto o per la diversa quota stabilita ai sensi dell'art. 210 dello stesso codice. I proventi dell'attività separata di ciascun coniuge sono a lui imputati in ogni caso per l'intero ammontare;

b) i redditi dei beni che formano oggetto del fondo patrimoniale di cui agli articoli 167 e seguenti del codice civile sono imputati per metà del loro ammontare netto a ciascuno dei coniugi. Nelle ipotesi previste nell'articolo 171 del detto codice i redditi dei beni che rimangano destinati al fondo sono imputati per l'intero ammontare al coniuge superstite o al coniuge cui sia stata esclusivamente attribuita l'amministrazione del fondo;

sono comunque solidalmente responsabili, limitatamente al valore dei beni ad esse ceduti a qualsiasi titolo dal soggetto

⁵ Comm. trib. prov.le Milano, sez. XLVI, 24/01/2011, n. 17

⁶ Comm. trib. centr., sez. IV, 29/03/1985, n. 3123.

passivo, per il pagamento delle imposte da questo dovute per l'anno in cui è avvenuta la cessione e per gli anni precedenti⁷.

Quando il sostituto viene iscritto a ruolo per imposte, soprattutto tasse e interessi relativi a redditi sui quali non ha effettuato né le ritenute a titolo di imposta né i relativi versamenti, il sostituto è coobbligato in solido.

2. Riflessi dello scioglimento della comunione legale per separazione o divorzio dei coniugi.

Il presupposto d'imposta ai fini dell'Irpef, dipende dal regime patrimoniale che regola i beni dei coniugi, in quanto, ai fini dell'applicazione del tributo, rilava la capacità contributiva che la norma costituzionale pone a base del dovere tributario, quale dovere di solidarietà⁸.

È necessaria una prima precisazione: la separazione dei beni dei coniugi non genera alcuna deroga ai principi d'imputazione del reddito, tanto per cui, non è ravvisabile alcuna soluzione di continuità tra situazione *ante* e *post* matrimonio; in estrema sintesi, agli effetti dell'imputazione reddituale, la posizione di un coniuge in regime di separazione patrimoniale è identica a quella di un "single".

Diversamente, il regime di comunione legale, che regola sotto il profilo patrimoniale, i beni di famiglia, non avendo, i coniugi, optato altrimenti, determina riflessi tributari sia nel corso della vita matrimoniale, che nell'eventuale fase della separazione consensuale o giudiziale, o del divorzio, sempre che, tale comunione, non sia stata pronunciata dopo la separazione personale,

⁷ La disciplina si applica alle sole imposte sui redditi (art. 19, d.lg. 26 febbraio 1999, n. 46)

⁸ Falsitta, Manuale di diritto tributario, Parte generale, Padova, 1999, 220; Tessauro, Istituzioni di diritto tributario, I, Parte generale, Torino, 2000, 77; sull'evoluzione della teoria della legge tributaria, da quella imperativistica fondata sulla nozione di potere originario d'imposizione a quella basata sul dovere di solidarietà, v.: De Mita, Il diritto tributario tra diritto comune e principi costituzionali, in De Mita, Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali, Milano, 2000, 33.

in quanto ne deriverebbe, oltre alle conseguenze civili, anche fiscali.

In presenza di un regime di comunione legale, ai fini dell'Irpef, i redditi dei beni in essa inclusi sono imputati, nel corso della vita matrimoniale, a ciascuno dei coniugi per metà del loro ammontare netto⁹.

Come sostenuto da autorevole dottrina, la particolare modalità d'imputazione del presupposto dipende dal regime giuridico sostanziale che risulta dalla disciplina della comunione legale, e non dalla titolarità formale del cespite produttivo di reddito che potrebbe anche essere differente¹⁰.

Il sistema di imputazione, è stata introdotta, e mantenuta con la sistemazione nel testo unico delle imposte sui redditi, per effetto dell'adeguamento della normativa fiscale alla revisione del regime patrimoniale della famiglia¹¹.

L'organizzazione familiare unitariamente intesa, si connota, come mera organizzazione di beni e di rapporti interni tra coniugi, e non necessariamente come organizzazione di attività¹²: solom rispetto a quest'ultima può realizzarsi l'imputazione della fattispecie d'imposta.

La posizione familiare del contribuente assume rilievo fiscale¹³, a livello di deduzioni dal reddito e di detrazioni dall'imposta.

Appare a questo punto evidente che la separazione personale dei coniugi e la cessazione degli effetti civili del matrimonio

⁹ Sulla dipendenza dell'imputazione del reddito dal regime legale, v.: Granelli, *Profili civilistici e riflessi tributari del nuovo diritto di famiglia*, in *Boll. trib.*, 1977, 1444.

¹⁰ Lupi, *La comunione legale: i "diritti che non si vedono" e gli "incroci pericolosi" dell'anagrafe tributaria*, in *Rass. trib.*, 1994, 1503; in senso conforme: Lunelli, *Quando l'intestazione formale non rispecchia il regime di comunione legale: a quale coniuge imputare i redditi di capitale?*, in *Rass. trib.*, 1994, 1498, con particolare riferimento alle partecipazioni societarie formalmente intestate ad un coniuge, ma ricadenti in comunione legale.

¹¹ art. 4, comma 1, lett. a), DPR 29 settembre 1973, n. 597, come modificato dall'art. 4, legge 13 aprile 1977, n. 114.

¹² Boria, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, Milano, 1996, 7; v. anche: Giovannini, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996, 201.

¹³ Puoti, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *AA.VV.*, *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, IV, I tributi in Italia, Padova, 1994, 3.

rappresentano momenti di modifica dell'imputazione tributaria dei redditi dei coniugi, lo stesso, invece non potrà dirisi per la c.d. separazione di fatto dalla quale potranno dipendere modifiche al meccanismo d'imputazione dei redditi ma non, secondo la prevalente opinione, la cessazione del regime di comunione legale.

Riguardo all'assetto patrimoniale della famiglia, relativamente all'imposizione sui redditi, la normativa tributaria rimanda, più che in altri ambiti, alla disciplina civilistica, con notevoli difficoltà interpretative dovendo, in alcuni casi, recepire le fattispecie e i risultati dell'elaborazione civilistica¹⁴, ereditandone però, anche le incertezze collegate alle difficoltà di inquadramento degli istituti¹⁵.

La disciplina in esame tende inoltre a curarsi poco della famiglia di fatto e sulle possibili crisi che dovessero insorgere, si pensi all'impossibilità di dedurre un assegno di mantenimento da parte dell'ex convivente in quanto tale corresponsione non è stabilita da un provvedimento dell'autorità giudiziaria¹⁶.

La dottrina, infatti, si è occupata principalmente del regime tributario della famiglia nel corso della vita matrimoniale, non è in stato di crisi, affrontando il tema incentrato sul principio costituzionale di capacità contributiva, che ha portato in un primo momento alla vicenda dell'abolizione del cumulo dei redditi tra coniugi, ovvero alla disgregazione della famiglia come unità impositiva culminata con il noto giudizio d'incostituzionalità¹⁷.

¹⁴ Granelli, *Profili civilistici e riflessi tributari del nuovo diritto di famiglia*, cit., 1444; Napolitano, Art. 4, in AA.VV., *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, I- Irpef, Roma, 1988, 57; Nussi, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996, 344.

¹⁵ Grippa Salvetti, *Famiglia nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., V, Torino, 1990, 477.

¹⁶ De Mita, *Il trattamento tributario della famiglia in Germania*, in *Il Sole-24 Ore*, 3 febbraio 1999, ora anche in: De Mita, *Politica e diritto dei tributi in Italia. Dalla riforma del 1971 ad oggi*, Milano, 2000, 385.

¹⁷ Corte cost., 14 luglio 1976, n. 179, *Dir. prat. trib.*, 1976, II, 337. In dottrina: Marongiu, *Il cumulo al vaglio della corte costituzionale*, in *Dir. prat. trib.*, 1975, II, 177; Manzoni, *Cumulo dei redditi e legittimità costituzionale: non manifesta infondatezza o manifesta fondatezza della questione?*, in *Giur. cost.*, 1975, 2055; De Mita, *La illegittimità costituzionale del cd. "cumulo"*, in *Dir. prat. trib.*, 1976, II, 337; Fedele, *Possesso di redditi, capacità contributiva ed incostituzionalità del "cumulo"*, in *Giur. cost.*, 1976, 2159; Stefani, *Imposta personale, cumulo dei redditi e capacità contributiva*, in *Boll. trib.*, 1976, 1637; Zorzi, *Ma il cumulo dei*

L'evoluzione degli studi ha condotto poi a realizzare un regime più equo di tassazione delle famiglie numerose e monoreddito, sul modello francese del *quotient familial* o su quello statunitense dello *splitting*, ovvero tramite un rafforzamento del sistema già in essere delle deduzioni e detrazioni¹⁸.

redditi è davvero illegittimo?, in *Giur. cost.*, 1976, 2217; Granelli, Finalmente abolita la tassa di "maritaggio", in *Boll. trib.*, 1976, 1172; Grippa Salvetti, Cumulo dei redditi e Costituzione: nota a Corte costituzionale 15 luglio 1976, n. 179, in *Foro it.*, 1976, I, 2530; Perrone, Il cumulo dei redditi, il principio della capacità contributiva e la progressività del sistema tributario, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1977, II, 113; Zoppis, In margine alla condanna del cumulo da parte della Corte costituzionale. Spunti storici e di diritto comparato, in *Comm. trib. centr.*, 1976, II, 469; Grassi, La sentenza sul cd. "cumulo dei redditi" (ovvero la Corte costituzionale tra opinione pubblica e Parlamento), in *Giur. cost.*, 1977, 380.

¹⁸ Bernardino, Famiglia (imposta di), in *Noviss. dig.*, VII, Torino, 1961, 74; De Mita, La definizione giuridica dell'imposta di famiglia, Napoli, 1965, passim; Morelli, Famiglia (imposta di), in *Enc. dir.*, XVI, Milano, 1967, 810; Zingali, La famiglia nella costituzione e nella riforma tributaria, in *Dir. prat. trib.*, 1971, I, 701; Falsitta, La responsabilità dei soggetti i cui redditi sono stati cumulati, ai fini dell'imposta complementare, con quelli dell'iscritto a ruolo, in *Giur. it.*, 1974, I, II, col. 141; Provini, Le aggregazioni di individui come soggetti dell'imposta di famiglia, in *Dir. prat. trib.*, 1973, II, 328; Mayr, Tassazione dei coniugi. Un esempio e una testimonianza dalla Germania federale, in *Boll. trib.*, 1974, 1966; Nava, Imposta sul reddito delle persone fisiche e tassazione dei coniugi: prospettive della riforma tributaria e comparazione nell'ambito della Comunità Europea, in *Boll. trib.*, 1974, 1285; Grippa Salvetti, Costituzione, famiglia e imposizione sul reddito, Pisa, 1975, passim; Spada, Riforma del diritto di famiglia: problemi tributari, in *Riv. not.*, 1976, I, 175; D'Amati, La dichiarazione dei redditi nel nuovo diritto di famiglia, in *Boll.trib.*, 1976; Braccini, Osservazioni sulla rilevanza tributaria dei doveri economici familiari, in *Dir. prat. trib.*, 1977, I, 1225; Gallo, Riforma fiscale della famiglia e principio di capacità contributiva, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1977, I, 92; Zoppis, Ad una svolta la tassazione del reddito familiare? Irpef: famiglia monoreddito e plurireddito, in *Comm. trib. centr.*, 1982, II, 522; Visco, Razionalità ed effetti della proposta di introduzione del quoziente familiare, 1991, I, 26; Grippa Salvetti, Note in margine alla legge delega sull'introduzione del quoziente familiare, 1991, I, 473; Mistò, Il regime patrimoniale dei coniugi, Rimini, 1996, passim; Grippa Salvetti, Politica fiscale per la famiglia: orientamento della Corte costituzionale, Atti del seminario Politiche pubbliche per la famiglia, 14 luglio 1999, Villa Albrizzi-Franchetti, Preganziol (TV), in *Fisco*, 1999, 15129. V. anche: O.E.C.D., *The treatment of family units in OECD member countries under tax and transfer system*, Paris, 1977.

3. Imputazione del presupposto d'imposta e scioglimento della comunione legale per separazione personale o divorzio.

Circa i riflessi della separazione personale o del divorzio sull'imputazione pro-quota dei redditi, bisogna distinguere i diversi effetti che le cause di scioglimento della comunione legale comportano.

Ai fini tributari, il riferimento temporale è riconducibile in via generale, al momento di decorrenza degli effetti civili, non essendo altrimenti disposto.

Gli acquisti compiuti separatamente dai coniugi in epoca successiva alla separazione personale e al divorzio sono estranei alla comunione legale: l'imputazione dei redditi relativi a tali acquisti non avviene più, dunque, secondo la regola del pro-quota, ma per l'intero a ciascun coniuge acquirente in via esclusiva.

Lo stesso non potrà, però dirsi, per gli effetti che concernono i rapporti anteriori al verificarsi della separazione e del divorzio, in quanto le nominate cause di scioglimento, non comportano l'automatica divisione di quanto ricade nella comunione immediata, dal momento che la divisione rappresenta una vicenda autonoma e successiva.

La questione che viene in rilievo è dunque: cosa accade nella fase intermedia, ovvero tra la causa di scioglimento della comunione legale e la divisione? Una prima interpretazione potrebbe essere che l'imputazione del presupposto d'imposta avvenga sempre secondo la regola dei beni in comunione legale, sino al momento in cui, con la divisione ognuno dei due coniugi diventa titolare esclusivo di ciascun bene o diritto.

In definitiva, fino alla divisione, continuerebbero ad essere imputati secondo la regola del pro-quota i redditi degli acquisti compiuti dai due coniugi insieme o separatamente durante il matrimonio, con esclusione di quelli relativi ai beni personali, i redditi aziendali di entrambi i coniugi costituite dopo il matrimonio e quelli che derivano dai soli utili e incrementi delle aziende appartenenti ad uno dei coniugi anteriormente al matrimonio, ma gestite da entrambi¹⁹.

¹⁹ V. rispettivamente: art. 177, comma 1, lett. a); lett. d); e comma 2, c.c.

Tale interpretazione si fonda sulla tesi civilistica in base alla quale il patrimonio comune deve considerarsi, sotto il profilo oggettivo, sempre disciplinato dalla normativa della comunione legale.

Inoltre a sostegno della citata interpretazione depone il rilievo che nel contesto della normativa tributaria compare il termine coniuge, pertanto, il meccanismo di imputazione pro-quota resta delimitato alle sole situazioni in pendenza di matrimonio: resta tuttavia da sottolineare, come nel linguaggio utilizzato nel testo unico delle imposte sui redditi, è qualificato coniuge tanto il soggetto separato, quanto quello divorziato²⁰.

Stante la mancanza di un'autonoma normativa di questo tipo di comunione nel sistema delle imposte sui redditi cui è peraltro, negata soggettività passiva, *essendo propria dei singoli comunionisti di verificare per singole categorie reddituali l'imputazione del presupposto d'imposta in questa fase intermedia, fermo restando che vi è totale rinvio alla disciplina civilistica per ciò che concerne l'individuazione di quanto è oggetto del patrimonio indiviso*²¹.

Quanto all'ipotesi di beni produttivi di reddito fondiario, la regola generale stabilisce l'imputazione di questo tipo di reddito in funzione del possesso dell'immobile a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale, e nei casi di contitolarità, altresì in relazione alla parte corrispondente al diritto di ciascun soggetto²².

Poiché la nozione di "possesso" dei redditi fondiari, diversamente da quella assunta nella definizione del presupposto del tributo, deve intendersi nell'accezione civilistica, è chiaro che l'applicazione della norma conduce allo stesso risultato, in termini d'imputazione del reddito, cui perviene anche l'adozione

²⁰ art. 10, comma 1, lett. c), e dello stesso tenore anche l'art. 3, comma 2, lett. b), DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

²¹ Agnani, I soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, in Dir. prat. trib., 1973, I, 1144; Colussi, Sulla soggettività tributaria di una comunione quale "organizzazione di beni", in Rass. trib., 1980, II, 193; Croxatto, Redditi delle persone giuridiche (Imposta sui) (Irpeg), in Noviss. dig., App., VI, Torino, 1986, 13 (estr.); Potito, Soggetto passivo d'imposta, in Enc. dir., XLII, Milano, 1990, 1244-1245; Sacchetto, L'imposta sul reddito delle persone giuridiche, in AA.VV., Trattato di diritto tributario, diretto da A. Amatucci, IV, I tributi in Italia, Padova, 1994, 84.

²² Artt. 23, comma 1e 2, e 30, comma 1, DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

del meccanismo fissato per i redditi dei beni in comunione legale²³.

Diversamente, per la categoria dei redditi di capitale, non è stabilita alcuna disposizione specifica relativa all'imputazione, anche se si deve presupporre, in senso civilistico, il possesso del reddito di capitale riguardi, il possesso del capitale investito: in tal senso non si sarebbe in presenza di differenze, quanto a imputazione del reddito, tra norma generale e norma speciale sulla comunione legale²⁴.

La problematica appare, invece, più complessa se ci si riferisce alla categoria del reddito d'impresa²⁵, quale il reddito fiscale *all'azienda, coniugale*, che si caratterizza per essere costituita dopo il matrimonio²⁶ ed essere gestita da entrambi i coniugi, reddito da ritenersi derivato dall'esercizio di un'impresa coniugale, essendo la gestione dei coniugi congiunta²⁷.

In base alla tesi civilistica della natura reale del diritto agli utili e agli incrementi dell'azienda gestita dai coniugi, ma appartenente ad uno dei coniugi prima del matrimonio, anch'essa figura di *azienda coniugalesi* può qualificarsi come reddito d'impresa quello che deriva dall'esercizio di tale altra forma di impresa coniugale.

In tale ipotesi, tuttavia, il reddito d'impresa comune è dato da quella parte del reddito globale collegato agli utili e agli incrementi dell'azienda, in quanto gli altri beni restano di proprietà esclusiva del coniuge che ha costituito l'azienda stessa.

La stessa qualificazione come reddito fiscale d'impresa appare possibile, se si accoglie la tesi civilistica della natura reale del diritto agli utili e agli incrementi, per il reddito connesso

²³ Interdonato, I redditi fondiari, in AA.VV., Imposta sul reddito delle persone fisiche, I, in Giur. sist. dir. trib., diretta da F. Tesauero, Torino, 1994, 174; Marini, Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili, Milano, 2000, 78.

²⁴ Tosi, L'efficacia fiscale delle convenzioni matrimoniali tra coniugi, in Rass. trib., 1987, I, 186.

²⁵ Fatto eccezione per il caso di reddito agrario.

²⁶ V. art. 179, c.c..

²⁷ Cernigliaro Dini, Aspetti fiscali della riforma del diritto di famiglia, in Dir. prat. trib., 1975, I, 1341-1342; Granelli, Profili civilistici e riflessi tributari del nuovo diritto di famiglia, cit., 1445; Schiavolin, Regime patrimoniale della famiglia ed imposizione reddituale, in AA.VV., Imposta sul reddito delle persone fisiche, I, Giur. sist. dir. trib., diretta da F. Tesauero, Torino, 1994, 106.

all'azienda gestita da entrambi i coniugi, ma acquistata dopo il matrimonio a titolo gratuito, per donazione o successione *mortis causa*, o con il rimpiego di beni personali²⁸; chiaramente, agli effetti dell'imputazione del presupposto d'imposta, resta ferma la rilevanza del solo reddito comune, parte di quello globale.

Resta tuttavia da risolvere il problema dell'imputazione.

*Muovendo dalla tesi civilistica che esclude una qualificazione come impresa societaria, consegue ai fini tributari l'imputazione del presupposto, in pendenza di matrimonio, in parti eguali fra i coniugi secondo la norma speciale sulla comunione legale*²⁹.

²⁸ V. art. 177, comma 2, c.c.

²⁹ Potito, Soggetto passivo d'imposta, cit., 1244, nt. 57, affermando che in tal caso l'impresa è individuale a pluralità di titolari; Schiavolin, Regime patrimoniale della famiglia ed imposizione reddituale, cit., 110, rilevando come ciascun coniuge debba dichiarare la propria quota di reddito d'impresa, mentre l'obbligo di tenuta della contabilità a fini fiscali grava, pur essendo unica la contabilità perché unica è l'impresa, su entrambi i coniugi. Così l'accertamento non ha carattere unitario, come nei confronti delle società di persone, ma deve essere distintamente emanato nei confronti di ciascun coniuge per la quota di sua spettanza. Conformi anche: Marchetti, Redditi della famiglia, in Guida fiscale italiana, a cura di Fantozzi, Torino, 1976, 459-460; Boria, Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone, cit., 166, pur senza espresso riferimento all'art. 4, testo unico; Nussi, L'imputazione del reddito nel diritto tributario, cit., 348 e 367. In senso contrario, affermando che l'impresa coniugale presenta, rispetto alle organizzazioni a carattere personale, maggiore similarità, ed essendo quindi dell'avviso che il reddito prodotto dall'impresa coniugale non sia imputabile a norma dell'art. 4, lett. a), DPR 29 settembre 1973, n. 597, ma debba essere ripartito in parti eguali fra i due partecipanti in applicazione, per analogia, delle norme sui redditi prodotti in forma associata (art. 5), v.: Granelli, Profili civilistici e riflessi tributari del nuovo diritto di famiglia, cit., 1445, non essendo altrimenti attuabile una "dissociazione del procedimento impositivo", posto che il reddito d'impresa è "determinato sulla base di scritture contabili necessariamente uniche, in quanto riferite all'impresa, e non ai soggetti imprenditori". Ma, v. 1446, per la mancanza di riconoscimento di soggettività tributaria all'impresa coniugale agli effetti dell'I-lor, bensì dei singoli coniugi. Si rileva, tuttavia, che l'Autore, nell'escludere l'applicazione della citata disposizione dell'art. 4 sui redditi dei beni comuni ai coniugi, non si riferisce tanto all'ipotesi dell'azienda in comunione legale gestita da entrambi i coniugi, quanto al caso della comunione degli utili e degli incrementi, da qui il rilievo che detto caso riguarda piuttosto il reddito derivante dall'esercizio di un'attività comune e le conclusioni sopra riportate. Per l'applicazione diretta della disposizione sui redditi prodotti in forma associata, muovendo dalla qualificazione societaria dell'impresa coniugale, anche: Cernigliano Dini, Aspetti fiscali della riforma del diritto di famiglia, cit., 1340. In giurisprudenza, per l'imputazione del reddito d'impresa ad entrambi i coniugi, in ipotesi di azienda costituita da uno di essi prima del matrimonio e cogestita da entrambi, v.: Comm. trib. centr., sez. XIX, 8 gennaio 1993, n. 56, in Fisco, 1993, 8437, che ha tuttavia rigettato il ricorso dei contribuenti, avendo questi omesso di fornire la prova della gestione.

Partendo da quest'ultimo schema, anche con il verificarsi della separazione personale o del divorzio e fino alla divisione, limitatamente al reddito comune, l'imputazione sarà per metà a ciascun coniuge.

Allo stesso risultato si potrà giungere sia seguendo la tesi del possesso di reddito come possesso civilistico dell'azienda³⁰, sia che si opti per l'accezione tributaria come possesso della fonte, dal momento che, per i redditi d'impresa, esso coincide con lo *status* di imprenditore³¹ (qualifica che ciascun *partner* riveste, sia che, ancora, si intenda il possesso come materiale disponibilità del reddito)³², sia che, infine, si scorga il criterio di collegamento nell'esercizio di attività potenzialmente produttive di reddito, poiché entrambi i coniugi esercitano l'attività d'impresa³³.

4. Presupposto d'imposta e comunione de residuo.

Altro effetto della separazione e del divorzio è dato dalla comunione *de residuo* nella quale ricadono quei beni che non sono stati ancora consumati dal coniuge nella cui esclusiva disponibilità erano antecedentemente.

Sulla sussistenza dell'onere della prova a carico del contribuente, ai fini dell'imputazione pro-quota del reddito dell'azienda coniugale, v.: Comm. trib. centr., sez. X, 2 luglio 1985, n. 6485, in Corr. trib., 1985, 2588. In senso conforme: Comm. trib. centr., sez. XIX, 30 gennaio 1988, n. 921, in Banca dati Quattro codici della riforma tributaria. Ha deciso che l'onere della prova della cogestione è a carico dell'ufficio finanziario: Comm. trib. II grado Pavia, sez. III, 2 maggio 1988, in Boll. trib., 1988, 1050. Per l'imputazione del reddito a metà tra i coniugi in ipotesi di azienda coniugale cogestita, v. anche: Comm. trib. II grado Napoli, sez. III, 28 settembre 1987, n. 2416, in Corr. trib., 1987, 3345; Comm. trib. centr., sez. XVI, 19 aprile 1988, n. 3567, in Banca dati Quattro codici della riforma tributaria.

³⁰ Galeotti Flori, Il possesso del reddito nell'ordinamento dei tributi diretti. Aspetti particolari, Padova, 1983, 29 e 102; esclude che il possesso sia richiamato nella legge tributaria secondo l'accezione della normativa di diritto privato: Falsitta, Manuale di diritto tributario, cit., 239.

³¹ Tosi, La nozione di reddito, in AA.VV., Imposta sul reddito delle persone fisiche, in Giur. sist. dir. trib., diretta da F. Tesaro, I tomo, Torino, 1994, 47.

³² Micheli, Corso di diritto tributario, Torino, 1984, 364 e 366; Potito, L'ordinamento tributario italiano, Milano, 1978, 181.

³³ uzzo, Modelli ricostruttivi della forma del tributo, Padova, 1987, 23; Proto, Riflessioni in tema di tassazione dei redditi del nucleo familiare, 1991, I, 809 e 815.

La disciplina fiscale non contiene alcun espresso riferimento alla comunione *de residuo*.

I redditi relativi alla comunione *de residuo* restano estranei all'imputazione pro-quota durante la vita matrimoniale, e fino a che non intervenga la separazione o il divorzio, come naturale conseguenza del regime patrimoniale civilistico di quanto è destinato a ricadere, se non ancora consumato, in questo tipo di comunione eventuale e differita.

Lo stato di contitolarità, qualora si operi nel quadro ricostruttivo civilistico non da tutti condiviso, pone il problema dell'applicabilità del meccanismo d'imputazione pro-quota per i frutti e proventi ricadenti nella comunione *de residuo*.

Rispetto all'ipotesi dei frutti dei beni propri del coniuge, per i proventi dell'attività separata i termini del problema sembrerebbero semplificati dalla presunzione assoluta, d'imputazione esclusiva al coniuge svolgente l'attività, che è stata introdotta per contrastare la pratica di splitting, cioè, l'estensione convenzionale dell'oggetto della comunione legale a questi proventi per eludere la normativa generale sull'imposizione personale progressiva³⁴.

Il carattere assoluto della presunzione impedisce una diversa riferibilità del presupposto d'imposta anche nell'ipotesi in cui i proventi, per la parte non consumata, ricadano nella comunione *de residuo*³⁵.

³⁴ abet, Disposizioni urgenti in materia fiscale, cit., 1197, poiché "non fa che riaffermare, seppure in modo autoritativo, un risultato ermeneutico al quale ... già doveva condurre una corretta interpretazione della normativa preesistente"; Proto, Riflessioni in tema di tassazione dei redditi del nucleo familiare, cit., 813. Sull'argomento in generale v.: Braccini, Osservazioni sulla rilevanza tributaria dei doveri economici familiari, cit., 1240; la disposizione è stata introdotta con l'art. 26, comma 1, DL 2 marzo 1989, n. 69, conv., con modif., dalla legge 27 aprile 1989, n. 154. Per la decorrenza degli effetti dal 1° gennaio 1988, v.: art. 38, comma 1-bis, aggiunto in sede di conversione. Con norma d'interpretazione autentica è stato disposto che la stessa presunzione dovesse operare anche ai fini dell'applicazione della previgente disciplina in materia d'imputazione ai coniugi dei redditi dei beni in comunione legale, v.: art. 26, comma 2, DL 2 marzo 1989, n. 69, disponendo, ai fini dell'applicazione dell'art. 4, lett. a), DPR n. 597/1973, che "i proventi dell'attività separata di ciascun coniuge sono a lui imputati in ogni caso per l'intero ammontare".

³⁵ La nozione di possesso di reddito rappresentò un secondo polo di dibattito nell'ambito della questione sull'efficacia a fini tributari della comunione convenzionale tra coniugi, quando ancora mancava la relativa disposizione e quella sulla

Partendo dalla nozione di possesso come godimento e materiale disponibilità del reddito, si potrebbe tuttavia ritenere che i frutti dei beni propri del coniuge, caduti in comunione *de residuo*, siano sottoposti ad imputazione pro-quota ai coniugi, come i redditi dei beni in comunione legale.

Tuttavia, se si parte dal requisito di comunanza della fonte, attorno a cui parte della dottrina ha ricostruito l'imputazione plurisoggettiva del reddito prodotto da un solo coniuge, si finisce per escludere l'applicabilità del meccanismo d'imputazione pro-quota ai frutti e ai proventi che ricadono nella comunione *de residuo*, poiché non è ravvisabile alcuno dei titoli di frazionamento della ricchezza prodotta, tipizzati o dalla contitolarità di diritti reali su beni, oppure dall'esercizio in comune di un'attività: in definitiva, sono i frutti, a ricadere in comunione, e non i relativi beni-fonte, così come i proventi ad esservi immessi, ma senza che l'attività sia congiunta: in conclusione, non può esservi

presunzione assoluta. La tesi del possesso come godimento e materiale disponibilità fu in particolare sostenuta da: Comm. trib. I grado di Prato, sez. I, 7 maggio 1985/16 giugno 1985, n. 429, cit., con nota di: Monti, La comunione convenzionale tra coniugi estesa ai redditi personali: conseguenze ai fini della disciplina di diritto tributario, in *Rass. trib.*, 1985, II, 571, che ravvisò un compossesso di reddito nell'immediatezza con cui i proventi erano immessi nella comunione convenzionale. Per la rilevanza tributaria della comunione convenzionale anteriormente all'emanazione del testo unico, v.: Ferràù, Imputazione dei redditi di lavoro immessi nella comunione convenzionale tra coniugi, in *Corr. trib.*, 1985, 2147; Ferràù, La rilevanza fiscale della comunione convenzionale fra i coniugi, in *Corr. trib.*, 1987, 534; Rossi, Implicazioni di natura tributaria della comunione convenzionale tra coniugi, in *Corr. trib.*, 1985, 3355; Salsi, Il professionista può mettere in comunione con il coniuge il proprio reddito di lavoro?, in *Corr. trib.*, 1985, 2651; Moroni, La comunione naturale e l'imposta sul reddito delle persone fisiche, in *Rass. trib.*, 1987, I, 399. In senso contrario: Fanelli, Alcune considerazioni sull'imputazione dei redditi di lavoro immessi nella comunione convenzionale tra coniugi, in *Corr. trib.*, 1985, 2709; Silla di Ciaccia, La comunione convenzionale fra coniugi, la decisione di Prato e l'attuale punto della situazione, in *Corr. trib.*, 1985, 3131. Introdotta la disposizione, alcuni autori ritengono che il riferimento alla comunione convenzionale riguardi solo la diversa quota di attribuzione dei redditi dei beni che sono in comunione legale e non interessi i redditi relativi ai beni diversi da questi, ad es. stipendi dei lavoratori dipendenti, onorari professionali, etc, v.: Casertano, Base imponibile. Coniuge e figli minori. Redditi prodotti in forma associata, in *Fisco*, 1987, 813. In argomento v. anche: V.: Lunelli, Aspetti tributari dei regimi patrimoniali tra coniugi, in *Leg. giur. trib.*, 1980, 1332-1362; Lombardi-Lanteri, Aspetti fiscali dei rapporti patrimoniali nell'ambito della famiglia (1974-giugno 1985), *Rassegna di giurisprudenza*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, II, 972; Pitter, Le obbligazioni tributarie dei coniugi in regime di comunione legale con riferimento alla distinzione tra obbligazioni della comunione e obbligazioni personali, in *Riv. dir. civ.*, 1991, II, 113.

imputazione plurisoggettiva di questi redditi pur se ricadono in comunione *de residuo*³⁶.

Si può rilevare, inoltre, come frutti e proventi costituiscano redditi già assoggettati a tassazione (o che dovevano esserlo o meno) in epoca antecedente per un presupposto d'imposta realizzato dal coniuge che ne aveva la piena disponibilità; per cui al momento e per la parte in cui ricadono nella comunione *de residuo* hanno perso la loro caratteristica di "nuova ricchezza", avendo accresciuto il patrimonio del coniuge di cui fanno ormai parte, non potendo, nel caso ritenersi realizzato alcun nuovo presupposto.

Dato che il presupposto è lo stesso, si dorà applicare il divieto di doppia imposizione, in quanto, non è possibile in materia di imposte dirette, sottoporre ad imposta lo stesso presupposto nei confronti sia dello stesso soggetto, sia di soggetti distinti.

Ne consegue, che qualora si ammettesse l'assoggettamento ad imposta in capo all'altro coniuge dei frutti e dei proventi al momento in cui ricadono nella comunione *de residuo*, si verificherebbe una doppia imposizione³⁷: si può quindi escludere, che frutti e proventi caduti in comunione *de residuo* siano suscettibili d'imputazione pro-quota ai coniugi.

Per quanto riguarda i beni destinati all'esercizio dell'impresa di uno dei coniugi costituita dopo il matrimonio e gli incrementi dell'impresa costituita anche precedentemente, occorre muovere dalla premessa che l'impresa è individuale, ovvero, l'attività

³⁶ abet, Confusione nell'anti-elusione, cit., 1284; Tosi, L'efficacia fiscale delle convenzioni matrimoniali tra coniugi, cit., 187-188; Tosi, Considerazioni sul regime fiscale della famiglia: discriminazioni ai danni delle famiglie monoreddito, prospettive di riforma e problematiche di ordine costituzionale, in Rass. trib., 1988, I, 363-365; in giurisprudenza per la tesi che, con riguardo allo svolgimento di un'attività professionale "strettamente personale", il reddito sia imputabile solo al coniuge che esercita l'attività, mentre all'altro sia attribuibile solo l'utilizzo, il consumo e l'impiego del reddito, v.: Comm. trib. II grado di Firenze, sez. III, 29 ottobre 1986, n. 1198, cit., 616.

³⁷ V.: art. 127, DPR 22 dicembre 1986, n. 917; art. 67, DPR 29 settembre 1973, n. 600. Hanno ritenuto manifestamente ingiustificata una doppia imposizione: Marchetti, Redditi della famiglia, cit., 457; Napolitano, Art. 4, cit., 58; Fantozzi, Regime tributario, in La comunione legale, a cura di Bianca, II, Milano, 1989, 1094; Schiavolin, Regime patrimoniale della famiglia ed imposizione reddituale, cit., 100.

imprenditoriale è intrapresa e gestita da un solo coniuge e ad essa l'altro resta completamente estraneo.

All'ipotesi dell'impresa individuale è assimilabile quella della partecipazione di un coniuge in società personale con assunzione di responsabilità illimitata, in quanto la partecipazione è qui strumentale all'esercizio dell'attività economica: mentre tale partecipazione è oggetto di comunione *de residuo*, diversamente ricade in comunione legale quella che comporta assunzione di mera responsabilità limitata da parte del socio³⁸.

Dal punto di vista fiscale l'immissione in comunione *de residuo* dell'azienda o degli incrementi, o della partecipazione societaria, pone il problema della qualificazione di tale fatto come fattispecie di realizzo di plusvalenze con riguardo al coniuge che aveva anteriormente l'esclusiva disponibilità dei beni.

Se la comproprietà dell'altro coniuge sui beni (o sui soli incrementi) subentra al verificarsi della separazione o del divorzio, secondo la tesi civilistica prevalente, diversa sarà la normativa tributaria applicabile nell'ipotesi di beni di primo grado, oppure di secondo grado appartenenti al patrimonio personale del coniuge.

Per le partecipazioni allocate nel patrimonio d'impresa si ricade invece nella prima ipotesi, in quanto tali beni di secondo grado diventano parte del complesso aziendale o sono comunque soggette al regime fiscale dei beni d'impresa.

Riguardo invece, all'ipotesi della partecipazione, appartenente al patrimonio personale del coniuge, che ricade in comunione *de residuo*, questa deve ritenersi vicenda non produttiva di plusvalori tassabili, né in quanto redditi di capitale, né diversi.

Nella diversa ipotesi dei beni d'impresa e dei relativi incrementi si può ritenere, con riguardo alle regole civilistiche

³⁸ Comm. trib. centr., sez. VI, 12 giugno 1992, n. 4049, in Comm. trib. centr., 1992, I, 519; conforme: Comm. trib. centr., sez. VI, 13 giugno 1992, n. 4101, in Rep. gen. ann. Foro it., 1992, 2674, Redditi (Imposte), n. 331 (mass.); Comm. trib. I grado di Macerata, sez. I, 16 gennaio 1990/2 marzo 1990, n. 93, in Rass. trib., 1990, II, 772; Comm. trib. II grado di Forlì, sez. V, 30 giugno 1987, n. 223, in Dir. prat. trib., 1988, II, 15. In senso contrario, ammettendo l'imputazione del reddito da partecipazione ad una snc, di cui era socio un coniuge, anche all'altro, v.: Comm. trib. I grado di Torino, sez. VII, 9 dicembre 1985, n. 17826, in Dir. prat. trib., 1988, II, 18, con nota critica di: Sanguineti, Partecipazioni sociali e comunione legale tra i coniugi, *ivi*, 15; Comm. trib. I grado di Treviso, sez. IV, 17 maggio 1988/28 settembre 1988, n. 1663, in Rass. trib., 1990, II, 64.

d'iscrizione in bilancio, che alla parziale perdita di proprietà da parte dell'imprenditore debba conseguire la riduzione delle relative voci di bilancio per la quota di comproprietà dell'altro coniuge.

La non iscrizione in bilancio della quota di proprietà del coniuge non imprenditore discende dall'applicazione del criterio base, secondo cui è in funzione del potere dell'imprenditore di disporre degli elementi patrimoniali destinati all'esercizio dell'impresa che si identificano quelli iscrivibili in bilancio.

Il criterio accolto è dunque, quello della sottoposizione del bene al potere esclusivo del soggetto che redige il bilancio, inteso come potere di escludere terzi dall'incidere su tale bene.

In definitiva, non fanno parte del patrimonio di bilancio, beni la cui disponibilità per l'esercizio dell'impresa è assicurata solo di fatto all'imprenditore, oppure è garantita da un diritto di utilizzazione economica fondato su vincoli obbligatori: non sono, cioè, iscrivibili beni se non sulla base del diritto reale di proprietà³⁹.

La legislazione fiscale, individua come fattispecie di realizzo di plusvalenze, l'ipotesi di destinazione dei beni al consumo personale o familiare dell'imprenditore o a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

La dottrina prevalente, riconoscere alla disposizione un esteso ambito applicativo, favendovi rientrare qualsiasi ipotesi nella quale si verifichi un fenomeno di oggettiva sottrazione del bene all'impresa e al suo regime, ovvero tutte quelle fuoriuscite dal ciclo impositivo che altrimenti avverrebbero senza assoggettamento a tributo⁴⁰.

³⁹ Colombo, *Il bilancio d'esercizio. Strutture e valutazioni*, Padova, 1987, 115 e 117, ove anche riferimenti alla corrente di pensiero della dottrina germanica che ritiene sufficiente, per l'iscrizione del bene nel patrimonio di bilancio, non la proprietà in senso tecnico giuridico, ma l'appartenenza economica pur solo sulla base di rapporti obbligatori; v. anche: Colombo, *Il bilancio d'esercizio*, in *Trattato delle società per azioni*, diretto da Colombo e Portale, *Bilancio d'esercizio e consolidato*, 7*, Torino, 1994, 176.

⁴⁰ Falsitta, *La tassazione delle plusvalenze e delle sopravvenienze nelle imposte sui redditi*, Padova, 1978, 58; Miccinesi, *Le plusvalenze d'impresa. Inquadramento teorico e profili ricostruttivi*, Milano, 1993, 160.

*In particolare, la disposizione è applicabile non solo con riferimento ai singoli beni, ma anche con riguardo all'intera massa patrimoniale dell'impresa*⁴¹.

Altra è l'ipotesi del trasferimento di azienda ai familiari per atto gratuito, che non costituisce invece fattispecie di realizzo di plusvalenze dell'azienda stessa, assunta nei riguardi del familiare ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti già nei confronti del dante causa⁴².

Dal momento che questa seconda fattispecie ha come suoi presupposti sia il trasferimento di beni formanti un complesso o un ramo aziendale, e non singoli beni, sia la prosecuzione dell'attività d'impresa da parte del familiare beneficiario, la soluzione al problema posto può dipendere anche dalla destinazione imprenditoriale o meno che l'azienda assuma nei riguardi del coniuge che diventa comproprietario, e sempre che si ritenga applicabile la disposizione anche nel caso in cui il trasferimento della proprietà dell'azienda non sia totale, ma parziale⁴³.

Sulla base di tali presupposti, se l'azienda, mantiene anche presso l'altro coniuge la qualità di complesso di beni sottoposti al regime dell'impresa, ovvero se anche questo soggetto inizia ad esercitare l'attività commerciale in cogestione con l'altro coniuge comproprietario, alla ricaduta dell'azienda stessa in comunione *de residuo* può essere applicabile la normativa di neutralità fiscale.

La disposizione risponde ad una *ratio*, di devoluzione non onerosa del patrimonio aziendale ai familiari e quindi di una mancanza di monetizzazione atta a subire il prelievo tributario, cui è del tutto connaturale anche l'ipotesi del trasferimento di parte del diritto di proprietà al coniuge per scioglimento della comunione legale.

Si ricadrebbe in tale ipotesi nella figura dell'impresa individuale a pluralità di titolari, con imputazione del presupposto d'imposta per metà a ciascun soggetto in relazione all'intero

⁴¹ Miccinesi, I componenti positivi del reddito d'impresa. Ricavi, plusvalenze, sopravvenienze, dividendi ed interessi, in AA.VV., Imposta sul reddito delle persone fisiche, II, Giur. sist. dir. trib., diretta da F. Tesauro, 1994, 647.

⁴² V.: art. 54, comma 5, DPR22 dicembre 1986, n. 917.

⁴³ Négano che la disposizione sia applicabile a "cessioni di quote di aziende": Leo-Monacchi-Schiavo, Le imposte sui redditi nel testo unico, I, Milano, 1999, 822.

reddito d'impresa, ovvero, nel caso di immissione dei soli incrementi nella comunione *de residuo*, di quella parte di esso che è reddito comune.

Se, diversamente, non vi fosse svolgimento di attività d'impresa da parte del coniuge che diventa contitolare, è difficile escludere la vicenda dalla fattispecie di realizzo dei beni destinati al consumo familiare dell'imprenditore o a finalità extraimprenditoriali.

La tesi secondo cui la configurabilità di una di tali ipotesi sarebbe da escludersi, poiché non si verifica alcun mutamento di destinazione⁴⁴, può essere accolta solo se si ritiene che il diritto del coniuge sia personale, e non reale.

Infatti, stante la premessa che il coniuge che acquisisce il diritto non prosegue nell'attività d'impresa, il prodursi di uno stato di contitolarità determina inevitabilmente un parziale mutamento di destinazione dei beni d'impresa e dei relativi incrementi⁴⁵, di cui è un riflesso anche l'estromissione, pro-quota, dal patrimonio di bilancio⁴⁶.

5. Solidarietà tributaria e coniugi separati.

Nell'ipotesi di dichiarazione dei redditi congiunta tra coniugi vigr, (IRPEF) il principio della solidarietà per il pagamento dell'imposta, soprattasse, pene pecuniarie e interessi iscritti a ruolo a nome del marito⁴⁷.

⁴⁴ Nussi, L'imputazione del reddito nel diritto tributario, cit., 358.

⁴⁵ Stevanato, Inizio e cessazione dell'impresa nel diritto tributario, Padova, 1994, 184.

⁴⁶ Comm. trib. centr., sez. XIV, 12 luglio 1989/28 dicembre 1989, n. 8405, 1991, II, 864, con nota di: Zaniboni, Beni relativi all'impresa e comunione legale: alternative Iva-Registro, ivi, 866; Comm. trib. centr., sez. XVI, 12 luglio 1991/19 novembre 1991, n. 7866, 1992, II, 292. In senso contrario, ritenendo l'operazione interamente assoggettabile ad iva, v.: Comm. trib. centr., sez. VI, 11 novembre 1991/22 gennaio 1992, n. 431, in Dir. prat. trib., 1992, II, 469; Comm. trib. centr., sez. VI, 9 marzo 1993/12 maggio 1993, n. 1835, 1993, II, 825; Comm. trib. centr., sez. XXIV, 27 ottobre 1994/4 novembre 1994, n. 3623, 1995, II, 209. Per l'integrale assoggettamento ad imposta di registro, in un caso, tuttavia, in cui è stata esclusa l'appartenenza dell'immobile al patrimonio d'impresa del coniuge, v.: Comm. trib. centr., sez. VI, 30 settembre 1996/11 febbraio 1997, n. 43, 1997, II, 63.

⁴⁷ V.: art. 17, comma 5, legge 13 aprile 1977, n. 114.

A decorrere dal 1° gennaio 1999⁴⁸ e, dal 1° gennaio 2002 limitatamente al modello 730⁴⁹ i coniugi, non legalmente ed effettivamente separati, non possono più presentare su unico modello la dichiarazione dei propri redditi, ne consegue, che anche il principio della solidarietà resta temporalmente limitato

Nell'ipotesi di separazione legale o di divorzio, il rimborso del credito Irpef, risultante da una precedente dichiarazione congiunta, poteva essere attribuito, per la quota di sua competenza, a ciascun coniuge personalmente.

Il coniuge che intendesse avvalersi di tale opportunità doveva dare comunicazione scritta all'ufficio finanziario, al quale è stata presentata la dichiarazione congiunta, della separazione legale o del divorzio sopravvenuti⁵⁰.

Nell'ipotesi di dichiarazione congiunta dei coniugi ricorre, in termini tecnici, la figura dell'obbligazione solidale, cioè, vi sono più soggetti tenuti in solido ad adempiere l'obbligazione tributaria⁵¹, tale ipotesi è detta *di solidarietà tributaria dipendente*, e propriamente della figura del *responsabile d'imposta*, si avrà quindi, un obbligato principale che ha posto in essere il presupposto del tributo ed un obbligato dipendente, denominato *responsabile d'imposta*⁵², che non ha partecipato alla realizzazione del presupposto, ma è tuttavia obbligato in solido perché ha posto in essere una fattispecie collaterale⁵³.

L'estraneità del responsabile d'imposta, che ha comunque capacità contributiva, alla realizzazione del presupposto

⁴⁸ V.: art. 9, comma 6, DPR 22 luglio 1998, n. 322, che ha disposto l'abrogazione dell'art. 17, comma 1, legge 13 aprile 1977, n. 114.

⁴⁹ La possibilità di presentare dichiarazione congiunta per i possessori di redditi di lavoro dipendente e assimilato (mod. 730), prevista dall'art. 6, DPR 22 luglio 1998, n. 322, non sussiste più, a decorrere dal 1° gennaio 2002, a seguito dell'abrogazione del cit. art. 6 disposta dall'art. 7, DPR 7 dicembre 2001, n. 435. Per la decorrenza sopra indicata, v. art. 19, comma 1, del provvedimento abrogativo.

⁵⁰ V.: art. 30, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241; Min. fin., Circ. 3 settembre 1998, n. 211/E, in Boll. trib., 1998, 1395.

⁵¹ Miccinesi, Solidarietà nel diritto tributario, in Dig. comm., XIV, Torino, 1997, 445; Tesauro, Istituzioni di diritto tributario, I, cit., 102.

⁵² V.: art. 64, comma 3, DPR 29 settembre 1973, n. 600.

⁵³ Tesauro, Istituzioni di diritto tributario, I, cit., 103 e 110.

imponibile, è elemento diversificante questa figura in rapporto alla più ampia categoria delle obbligazioni solidali dipendenti⁵⁴.

Per il coniuge, quindi, la solidarietà dipendente costituisce il *pendant*⁵⁵ della possibilità di usufruire, tramite la dichiarazione congiunta e la connessa liquidazione unitaria del tributo, delle ritenute a titolo d'acconto e dei crediti d'imposta dell'altro coniuge, evitando così ulteriori versamenti diretti.

Della disposizione sulla solidarietà tributaria dei coniugi è stata sollevata questione di legittimità costituzionale con riferimento ai parametri del principio di uguaglianza (art. 3) e del principio di capacità contributiva (art. 53).

Con riguardo all'art. 3 Cost., per l'ingiustificato diverso trattamento, a parità di posizione contributiva, tra coniugi che hanno presentato dichiarazione congiunta, con responsabilità solidale di ciascuno di essi anche per i debiti fiscali dell'altro, e coniugi che hanno presentato una distinta dichiarazione, rispondendo ciascuno solo dei debiti propri.

Con riguardo al secondo all'art. 53 Cost., perché si pongono oneri contributivi a carico di uno dei coniugi prescindendo del tutto dalla sua effettiva capacità, dovendo egli, per il vincolo della solidarietà, rispondere di beni e di redditi dell'altro, dei quali, tuttavia, non ha la disponibilità.

La Corte ha dichiarato, per entrambi i profili, manifestamente non fondata la questione di legittimità costituzionale, motivando, con riferimento al principio di uguaglianza, che la ragionevolezza della disparità di trattamento discende dall'essere rimessa ai coniugi la libera scelta di avvalersi dell'uno o dell'altro sistema attraverso la presentazione o meno della dichiarazione congiunta, con i conseguenti vantaggi o oneri ad essa connessi; motivando, invece, con riferimento al principio di capacità contributiva, come esso non escluda che la legge possa stabilire prestazioni tributarie solidali a carico, oltre che del debitore principale, anche di altri soggetti, comunque non estranei alla posizione giuridica cui inerisce il rapporto tributario⁵⁶.

⁵⁴ Falsitta, Manuale di diritto tributario, Parte generale, cit., 301.

⁵⁵ Russo, Manuale di diritto tributario, Milano, 1996, 173 e 175.

⁵⁶ *orte cost.*, 22 ottobre 1987, n. 316 (ord.), in *Fisco*, 1987, 6819; sui due principi enunciati dalla Corte ragionevolezza della disparità di trattamento ricollegabile ad una libera scelta dei contribuenti e inesistenza di contrasto con il principio

I coniugi legalmente ed effettivamente separati sono comunque interessati, allorché la separazione intervenga in un momento successivo alla dichiarazione congiunta, da quelli che costituiscono gli aspetti più delicati dell'istituto della solidarietà tributaria dei coniugi a questa dichiarazione connesso, in particolare dal problema dell'efficacia degli atti di accertamento o di riscossione nei confronti del soggetto coobbligato dipendente cui non siano notificati⁵⁷.

La disciplina, prevede che la notifica della cartella di pagamento dell'imposta iscritta a ruolo sia eseguita nei confronti del marito e che, sempre a quest'ultimo, siano notificati gli accertamenti in rettifica effettuati a nome di entrambi i coniugi⁵⁸.

Vi è per ciò la facoltà di notificare con riguardo a tali ipotesi anche solo al marito.

Per quanto riguarda la cartella di pagamento, occorre bisogna distinguere a seconda della disciplina applicabile, essendo sovrappiunta la legge di riforma della riscossione.

Dunque, ai ruoli resi esecutivi antecedentemente al 1° luglio 1999 è ancora applicabile la disposizione, nel testo vigente prima della riforma, in virtù della quale la notifica dell'avviso di mora deve essere effettuata anche al coobbligato solidale prima

di capacità contributiva delle obbligazioni tributarie solidali, purché imposte a soggetti non estranei alla posizione giuridica cui inerisce il rapporto tributario v.: Schiavolin, Il "New deal" della Corte costituzionale (Rassegna di giurisprudenza), in *Rass. trib.*, 1988, II, 512 e 515; la questione di legittimità costituzionale della disposizione dell'art. 17, comma 5, legge n. 114/1987, è stata dichiarata manifestamente infondata anche da: Corte cost., 10 aprile 1989/12 aprile 1989, n. 184, in *Rass. trib.*, 1989, II, 721, perché identica a quella già dichiarata tale con ordinanza n. 316/1987, non avendo il giudice a quo prospettato nuove o diverse argomentazioni rispetto a quelle già affrontate nel precedente giudizio di costituzionalità; così anche: Corte cost., 10 marzo 1988, n. 201 (ord.), in *Comm. trib. centr.*, 1988, II, 338; Corte cost., 29 aprile 1991, n. 187 (ord.), in *Giur. cost.*, 1991, II, 1506; Corte cost., 26 febbraio 1998, n. 36 (ord.), in *Giur. cost.*; 1998, II, 219.

⁵⁷ Cfr.: art. 34, comma 1, DPR 29 settembre 1973, n. 602; la Corte, cui era stata posta la questione di legittimità denunziandosi tale disposizione sulla solidarietà, rilevò al riguardo come la sopravvenuta incostituzionalità dell'istituto del cumulo avesse privato di rilevanza anche tale questione, risultante per ciò inammissibile, v.: Corte cost., 26 febbraio 1981, n. 36, in *Giur. imp.*, 1981, 392.

⁵⁸ V.: art. 17, comma 3 e 4, legge 13 aprile 1977, n. 114.

dell'esecuzione nei suoi confronti, ferma restando la notifica della cartella di pagamento al solo marito⁵⁹.

Per gli altri ruoli, non essendo più prevista la notifica dell'avviso di mora prima dell'inizio dell'espropriazione forzata - quest'ultima deve essere, infatti, preceduta dalla notifica di un avviso, che contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni, solo nell'ipotesi in cui l'espropriazione stessa non sia iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento⁶⁰ è stabilita la notifica della cartella di pagamento, a cura del concessionario della riscossione, al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti del quale procede⁶¹.

La c.d. supersolidarietà ovvero, il prodursi degli effetti dell'atto di accertamento o di riscossione nei confronti del debitore cui l'atto stesso non sia stato notificato, è stata ritenuta da tempo incostituzionale, poiché lesiva del diritto di difesa del coobbligato che non è posto nella condizione di venire a conoscenza dell'atto stesso e quindi di contestarlo giudizialmente.

Allo stesso modo, non si ritiene ammissibile che al coobbligato dipendente si estendano gli effetti di un atto di accertamento o di riscossione emesso nei confronti del coobbligato principale, senza che il primo ne possa contestare i presupposti.

In ordine alle disposizioni che stabiliscono, in caso di dichiarazione congiunta, la notifica al solo marito della cartella di pagamento e dell'accertamento in rettifica è stata posta la questione di legittimità costituzionale, antecedentemente alla riforma della disciplina sulla riscossione, con riferimento sia al diritto di difesa (art. 24), sia al principio di parità fra i coniugi (art. 29).

⁵⁹ V.: art. 36, comma 2-bis, D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, con particolare richiamo alle disposizioni degli artt. 25, cartella di pagamento, e 46, avviso di mora, DPR 29 settembre 1973, n. 602, nel testo vigente prima del 1° luglio 1999; oltre che ai ruoli resi esecutivi antecedentemente a questa data, le suddette disposizioni nel testo previgente sono applicabili anche ai ruoli che, fino al 30 settembre 1999, sono formati e resi esecutivi secondo le disposizioni in vigore al 30 giugno 1999.

⁶⁰ V.: art. 50, comma 2, DPR 29 settembre 1973, n. 602, come sostituito dall'art. 16, D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46.

⁶¹ V.: art. 25, DPR 29 settembre 1973, n. 602, come sostituito dall'art. 11, D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46.

La Corte ha ritenne la questione, infondata, potendo essere superata mediante un'interpretazione adeguatrice della normativa.

In particolare, sotto il profilo della violazione del principio di parità innrelazione al riflesso della mancanza, da parte della moglie, della possibilità di tutelare i propri diritti, essendo le notifiche effettuate solo al marito, il giudice costituzionale ha ha rilevato come tutte le norme ponenti responsabilità a carico di soggetti dell'ordinamento, salvo che non escludano espressamente la possibilità di agire in giudizio, di palese illegittimità costituzionale, devono essere interpretate nel senso che sia data la possibilità al soggetto onerato di avvalersi della tutela giurisdizionale prevista dall'art. 24 Cost. come diritto inviolabile.

Nel casi di specie, nulla, vieta che la moglie, chiamata a rispondere in via solidale, che possa tutelare i propri diritti dinanzi al giudice competente entro i termini decorrenti dall'avviso di mora nei propri confronti, nel caso in cui venga per la prima volta, attraverso tale notifica, a legale conoscenza della pretesa avanzata dall'amministrazione finanziaria in via solidale e ciò, eventualmente, anche per contestare nel merito l'obbligazione tributaria del coniuge, proponendo, attraverso l'impugnativa dell'avviso di mora, gravame avverso l'accertamento operato nei confronti del marito⁶².

La questione di legittimità costituzionale è stata sollevata anche per l'ipotesi specifica che la moglie, successivamente alla dichiarazione congiunta dei redditi, si sia legalmente ed effettivamente separata dal marito, sempre con riguardo alla disciplina antecedente la riforma della riscossione.

La Commissione remittente, oltre a censurare la disposizione sulla notifica della cartella di pagamento al solo marito in quanto lesiva del principio di uguaglianza tra i coniugi parametro con riferimento al quale la Corte esclude la sindacabilità, ribadendo il principio già affermato nei precedenti giudizi denuncia anche

⁶² Corte cost., 12 aprile 1989, n. 184, cit.; anche la giurisprudenza della Cassazione tende ad affermare il principio per cui, una volta che sia garantita alla moglie la tutela dei propri diritti a decorrere dalla notifica dell'avviso di mora, non vi è alcuna violazione del suo diritto di difesa, v.: Cass., sez. trib., 20 giugno 2000, n. 8335, in Sett. giur., 2000, II, 1678 (mass.); Cass., sez. trib., 7 luglio 2000, n. 9144, in Banca Dati Quattro codici della riforma tributaria; Cass., sez. trib., 7 luglio 2000, n. 9145, in Banca Dati Quattro codici della riforma tributaria.

la violazione del diritto di difesa della moglie, coobbligata in solido, la quale, non essendo destinataria della notifica dei precedenti atti impositivi, sarebbe posta, nell'ipotesi di separazione personale dei coniugi intervenuta successivamente alla dichiarazione congiunta dei redditi, nell'impossibilità di conoscere gli atti medesimi.

Tuttavia, anche in relazione all'addotta violazione del diritto di difesa, la Corte costituzionale ha ritenuto che non sussista alcuna valida ragione per discostarsi dall'interpretazione adeguatrice già prospettata nel precedente sindacato, aggiungendo, come specifica motivazione, che la tutela dei diritti della moglie non può ritenersi esclusa o vanificata, in ipotesi di separazione personale dei coniugi successiva alla dichiarazione congiunta, da un presunto atteggiamento non collaborativo del marito, derivante da uno stato di conflittualità tra i coniugi ed ostativo della conoscenza in capo alla moglie dell'atto alla stessa non notificato.

Anche prescindendo dal carattere ipotetico della situazione conflittuale prospettata dal giudice *a quo*, la moglie separata può richiedere ed ottenere dall'amministrazione finanziaria il provvedimento non notificato ed acquisire in tal modo piena conoscenza del contenuto dello stesso⁶³.

Diversamente, la Cassazione, ha ritenuto che, se i coniugi sono legalmente ed effettivamente separati, non quindi se lo sono solo di fatto, l'avviso di accertamento debba essere per legge notificato a pena di nullità ad entrambe le parti, risultando diversamente nulla la successiva notificazione dell'avviso di mora⁶⁴.

Anche se il principio espresso è identico a quello espresso dalla Corte Costituzionale nei due giudizi, ritenendo che la moglie può contestare i presupposti su cui si fonda l'avviso di mora, del quale è venuta a conoscenza legale, per la prima volta, con

⁶³ Corte cost., 12 aprile 1989, n. 184, cit.; anche la giurisprudenza della Cassazione tende ad affermare il principio per cui, una volta che sia garantita alla moglie la tutela dei propri diritti a decorrere dalla notifica dell'avviso di mora, non vi è alcuna violazione del suo diritto di difesa, v.: Cass., sez. trib., 20 giugno 2000, n. 8335, in Sett. giur., 2000, II, 1678 (mass.); Cass., sez. trib., 7 luglio 2000, n. 9144, in Banca Dati Quattro codici della riforma tributaria; Cass., sez. trib., 7 luglio 2000, n. 9145, in Banca Dati Quattro codici della riforma tributaria.

⁶⁴ Cass., sez. I, 13 luglio 1999, n. 7393, cit.

la relativa notifica, non può porsi in evidenza la differenza tra l'ipotesi della moglie separata, non più, coabitante con il marito, rispetto a quella della moglie non separata che, vivendo con lui, ha avuto conoscenza, non legale, ma di fatto, e fino a prova contraria, della notifica avvenuta nei confronti di questo.

La previsione legislativa che la notifica sia effettuata solo al marito è, infatti, da leggersi in relazione allo stato di coabitazione che il rapporto coniugale presuppone, quindi, fino a prova contraria, la moglie viene di fatto a conoscenza della notifica perché questa avviene presso la casa coniugale.

Nel caso di separazione, sotto questo profilo della presunzione di coabitazione, plausibile solo in costanza di matrimonio, sembra sussistere una ingiustificata disparità di trattamento a scapito della moglie separata.

Bisogna, poi considerare che l'avviso di mora, nel sistema antecedente alla riforma della riscossione, preludeva, con un brevissimo termine di cinque giorni, all'esecuzione forzata, rendendo in concreto inefficaci quegli strumenti che l'ordinamento pur prevedeva per ottenere la sospensione della riscossione e dell'esecuzione⁶⁵.

La nuova disciplina, ha eliminato l'avviso di mora, se non decorso un anno dalla notifica della cartella di pagamento senza che sia iniziata l'esecuzione.

La cartella di pagamento deve, oggi, essere notificata al coobbligato solidale e, poiché il procedimento esecutivo può iniziare quando è inutilmente decorso il termine di sessanta giorni dalla notifica stessa.

⁶⁵ È stata sollevata la questione di illegittimità costituzionale della disposizione dell'art. 52, DPR 29 settembre 1973, n. 602 (nel testo vigente anteriormente alle modifiche apportate dall'art. 16, D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46) nella parte in cui non darebbe "rilievo", in violazione degli artt. 3, 29, 31, 41 e 47, alla presunzione di esistenza della comunione legale sui beni mobili che si trovano nella casa coniugale, in caso di opposizione di terzo proposta dal coniuge in regime di comunione avverso l'esecuzione forzata mobiliare esattoriale, promossa sui beni esistenti nella casa coniugale, a carico dell'altro coniuge, per un debito del quale quest'ultimo deve rispondere in via esclusiva. La Corte costituzionale ha dichiarato non fondata la questione, v. Corte cost., 19 dicembre 2001/28 dicembre 2001, n. 436, in *Rass. trib.*, 2002, 316, con nota critica di: Marini, *Opposizione di terzo all'esecuzione esattoriale e comunione legale fra coniugi*, *ivi*, 323.

Rispetto al passato, è quindi maturata una maggior tutela del diritto di difesa della moglie, avendo a disposizione un maggior lasso di tempo per sospendere la riscossione o l'esecuzione.