



Documento

n. 26

***Modelli impositivi applicabili ai redditi
dei beni in comunione legale patrimoniale***

Dicembre 2013



MODELLI IMPOSITIVI APPLICABILI AI REDDITI DEI BENI IN COMUNIONE LEGALE PATRIMONIALE



MODELLI IMPOSITIVI APPLICABILI AI REDDITI DEI BENI IN COMUNIONE LEGALE PATRIMONIALE

Con la riforma del diritto di famiglia viene introdotto nel nostro ordinamento il regime legale della comunione patrimoniale, scelto dal legislatore come regime ordinario, salva diversa convenzione espressa, e volto a realizzare, anche a livello patrimoniale, la perequazione fra coniugi che ha ispirato la cennata riforma. All'evoluzione del modello sociale familiare e al conseguente passaggio dalla separazione alla comunione di beni, si è collegato, nella politica fiscale, il susseguirsi al principio del cumulo di quello dell'imposizione separata dei redditi prodotti all'interno del nucleo familiare e quindi la previsione di un'imputazione al 50% dei redditi dei beni che appartengono alla comunione legale. L'aver connesso questa particolare forma di imputazione dei redditi alla disciplina dettata dal Codice civile per la comunione legale ha fatto sì che tutta una serie di incertezze sulla corretta definizione dell'ambito di applicazione della comunione legale si riverberassero anche in ambito tributario.

Si tenterà, quindi, di tracciare una breve rassegna dei problemi che nel tempo sono stati evidenziati dagli interpreti in relazione alla complessa trasposizione in ambito fiscale del regime della comunione legale. A tal fine, dopo aver brevemente delineato le caratteristiche peculiari e la natura della comunione, si passeranno in rassegna i modelli impositivi utilizzati con riferimento ai redditi familiari e si analizzeranno le principali questioni riscontrate in materia.

Sommario: 1. Premessa. – 2. La comunione legale. – 3. Criteri di imputazione dei redditi dei beni in comunione legale. – 4. *Segue*: le partecipazioni societarie.

1. PREMESSA

La Riforma del diritto di famiglia ha rafforzato, da un lato, il profilo economico dell'istituto familiare e, dall'altro, ha sancito l'uguaglianza fra i coniugi.

Il previgente regime della separazione dei beni era inquadrato in un momento storico nel quale l'attività del marito era solitamente svolta fuori dell'ambito familiare e quindi maggiormente lucrativa di quella della moglie (quand'anche non dedita esclusivamente ad attività domestiche, comunque destinata a raggiungere livelli reddituali inferiori); la donna era quindi confinata in un ruolo di inferiorità sociale e soprattutto economica in contrasto con i principi costituzionali dettati dagli artt. 29 e 30 Cost.

Il nuovo sistema legale, delineato oggi dagli artt. 159 e ss. c.c., rimuove quindi la sperequazione economico-sociale esistente fra i coniugi, stabilendo che il regime patrimoniale della famiglia, in



manca di diversa convenzione matrimoniale, è quello della comunione dei beni. La comunione è, quindi, il regime legale patrimoniale per tutti i matrimoni contratti successivamente al 20 settembre 1975, mentre per i precedenti, salvo diversa manifestazione di volontà, opera solo sugli acquisti di beni effettuati successivamente a tale data¹.

2. LA COMUNIONE LEGALE

La comunione legale non va confusa con la comunione ordinaria di cui all'art. 1100 c.c.: la prima, infatti, offre una disciplina globale dei rapporti patrimoniali fra coniugi, mentre la seconda indica e regola esclusivamente la contitolarità di alcuni diritti reali. La comunione matrimoniale, a differenza della comunione ordinaria, è un regime patrimoniale derogabile, ha ambito oggettivo "ristretto" e "dinamico" ed è vincolata a tutela degli interessi familiari.

La dottrina civilistica ha definito l'ambito oggettivo della comunione matrimoniale "ristretto", e non già universale, in quanto ne sono esclusi i beni personali dei due coniugi in qualunque momento acquistati; "dinamico" poiché muta e si amplia ad ogni acquisto di beni non personali effettuato in costanza di matrimonio. La comunione legale, infine, è "vincolata", almeno parzialmente, a tutela degli interessi familiari, posto che nessun coniuge può chiederne la divisione prima dello scioglimento, né può disporre da solo, seppure *pro quota*, dei beni che ne formano oggetto².

Gli artt. 177 e 179 c.c. prevedono due distinte categorie di beni: quelli personali e quelli comuni. Dei beni comuni, alcuni entrano nel patrimonio familiare al momento dell'acquisto (la c.d. "comunione immediata"), altri solo allo scioglimento della comunione medesima, se ancora esistenti (la c.d. "comunione *de residuo*"). Formano oggetto di comunione immediata, ai sensi del comma 1, lett. a),

¹ L'art. 228 della citata legge n. 151 del 1975 disponeva originariamente che la dichiarazione di volontà di includere anche gli acquisti già effettuati precedentemente all'entrata in vigore della riforma del diritto di famiglia, nel regime patrimoniale della comunione dei beni, dovesse essere manifestata, anche unilateralmente, da ciascun coniuge entro un biennio dal 20 settembre 1975, tale data è stata successivamente prorogata al 15 gennaio 1978 con il d.l. 9 settembre 1977, n. 688, convertito nella legge 31 ottobre 1977, n. 804. In dottrina, sul regime transitorio della riforma del diritto di famiglia, si veda: BRANZINI, *Comunione dei beni fra coniugi. Esclusione dell'effetto retroattivo*, in *Arch. Civ.*, 1989, 1204; DE FALCO, *Comunione dei beni dei coniugi. Comunione legale. Regime transitorio*, in *Nuov. Giur. Civ. Comm.*, 1989, I, 238.

² Diffusamente sul tema: CONFORTINI, *La comunione convenzionale fra coniugi* in *Il diritto di famiglia* trattato diretto da Bonilini - Cattaneo, Torino, 1997, 288-289; DI MARTINO, *La comunione legale fra coniugi: l'oggetto* in *Il diritto di famiglia* trattato diretto da Bonilini - Cattaneo, Torino 1997, 51; SCHLESINGER, *Il regime patrimoniale della famiglia*, in atti del convegno di Milano 11-12 ottobre 1975 *Il nuovo diritto di famiglia*, Milano 1976, 1; IDEM, *Comunione legale*, in *Commentario alla riforma del diritto di famiglia* a cura di Carraro - Oppo - Trabucchi, vol. I, Padova, 1977, 267-368.



dell'art. 177 c.c., gli acquisti compiuti dai coniugi, anche disgiuntamente, in costanza di matrimonio, fatta eccezione per i beni personali, nonché l'azienda coniugale costituita o acquistata dopo il matrimonio e gestita da entrambi i coniugi. Rientrano, invece, nella comunione *de residuo*, ai sensi degli artt. 177, comma 1, lett. b) e c) e 178 c.c., i frutti dei beni propri di ciascun coniuge e i proventi della loro attività separata, i beni destinati all'esercizio dell'impresa di uno solo dei due (costituita dopo il matrimonio) e gli incrementi dell'impresa costituita anche precedentemente.

Le definizioni normativamente date di beni personali e di beni appartenenti alla comunione immediata ovvero a quella *de residuo*, risultano, tuttavia, imprecise e complessivamente poco adatte a comprendere una serie di incrementi patrimoniali non espressamente contemplati, come gli acquisti di diritti di credito, di partecipazioni societarie o quelli a titolo originario. Da qui le perplessità manifestate dagli interpreti in relazione a queste tipologie di incrementi patrimoniali.

3. CRITERI DI IMPUTAZIONE DEI REDDITI DEI BENI IN COMUNIONE LEGALE

Ai sensi dell'art. 4, comma 1, lett. a), del Tuir, "*i redditi dei beni che formano oggetto della comunione legale di cui all'art. 177 e seguenti del Codice civile, sono imputati a ciascuno dei coniugi per metà del loro netto ammontare*".

La dottrina tributaria ha diversamente giustificato siffatto criterio di imputazione reddituale, in considerazione del significato attribuito alla nozione di possesso di reddito dalle diverse correnti esegetiche. La dottrina più risalente ha sostenuto che tale imputazione risultasse corrispondente alla materiale disponibilità dei redditi dei beni in comunione legale, connessa al regime civilistico dei beni medesimi³. Con l'emanazione del Tuir, tale orientamento è stato in parte superato, grazie all'affermazione dell'idea che il termine possesso indichi una relazione giuridicamente qualificata fra soggetto e fatto che integra la componente reddituale. Il presupposto impositivo è stato così identificato con la titolarità della fonte del reddito⁴.

Con specifico riferimento ai criteri di imputazione dei redditi prodotti all'interno di un nucleo familiare, è stato osservato come i medesimi non sarebbero conseguenza del regime patrimoniale

³ GALEOTTI FLORI, *Il possesso del reddito*, Padova, 1983, 29; MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989, 371-374.

⁴ BORJA, *Il principio di trasparenza nell'imposizione delle società di persone*, Milano, 1996, 264; CARINCI, *Invalidità del contratto nelle imposte sui redditi*, Padova, 2003, 83 ss.; ESCALAR, *Possesso di redditi ed imputazione soggettiva dei frutti derivanti dai titoli effetto di riporto*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1994, I, 34; MICCINESI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano, 1990, 87; PAPARELLA, *Possesso di redditi ed interposizione fittizia*, Milano, 2000, 157; TABET, *Confusione nell'anti-elusione (a proposito della comunione convenzionale dei redditi)*, in *Boll. Trib.*, 1989, 1284; TOSI, *L'efficacia fiscale delle convenzioni matrimoniali fra coniugi*, in *Rass. Trib.*, 1987, 165 ss.



civilisticamente fissato, posto che la comunione legale rilevarebbe solo come indizio dell'esercizio in comune di attività economiche da cui discenderebbe il particolare regime impositivo⁵. Tuttavia, se si pone l'accento sul reddito quale strumento idoneo a soddisfare bisogni e interessi, i criteri di imputazione del medesimo devono tener conto di quali siano gli interessi e i bisogni alla cui soddisfazione il medesimo è indirizzato e, quindi, di chi siano i soggetti che esercitano i poteri decisionali circa la sua destinazione⁶. Il fatto, poi, che detti poteri di consueto ineriscano alla titolarità di situazioni soggettive fa sì che il criterio di imputazione del reddito prevalentemente utilizzato sia quello dell'individuazione dei soggetti titolari di situazioni giuridiche soggettive rilevanti. Tale dato, tuttavia, non deve spostare il piano della ricerca dall'identificazione dei soggetti che manifestano la capacità contributiva a quelli che risultano titolari di determinate situazioni soggettive. Infatti, solo ponendo l'accento sul reddito quale strumento idoneo a soddisfare bisogni e interessi, è possibile riscontrare i motivi per i quali i criteri di imputazione dei redditi familiari hanno sempre tenuto conto del fatto che detto reddito è prevalentemente destinato al soddisfacimento dei bisogni familiari⁷.

L'art. 186, comma 1, lett. c), c.c. dispone che i beni della comunione rispondono *“delle spese per il mantenimento della famiglia e per l'istruzione e l'educazione dei figli e di ogni obbligazione contratta dai coniugi, anche separatamente, nell'interesse della famiglia”*.

L'espresso dettato normativo, insieme con il regime di amministrazione dei beni appartenenti alla comunione legale, non lasciano dubbi in merito al fatto che i redditi dei beni appartenenti alla comunione legale siano destinati al soddisfacimento dei bisogni familiari e che il potere decisionale sotteso a tale destinazione viene esercitato da entrambi i coniugi. Alla luce di siffatta ricostruzione, appare perfettamente coerente con il dettato di cui all'art. 53 della Cost. l'imputazione di detti redditi ai coniugi medesimi, di cui all'art. 4, comma 1, lett. a), del Tuir.

Passando, quindi, a un esame più dettagliato della norma da ultimo richiamata, si evidenzia che l'espresso riferimento operato dal legislatore tributario alle disposizioni codicistiche, non lascia dubbi all'interprete in merito al fatto che il termine *“bene”* debba essere inteso nella più ampia accezione possibile fino a comprendervi tutti gli acquisti di cui al comma 1, lett. a), dell'art. 117 c.c.

Restano esclusi da detta imputazione *pro quota* sia i beni personali indicati nel successivo art. 179 c.c., sia quelli ricadenti nella comunione *de residuo*. Ed è, infatti, a una parte di questi ultimi beni, vale a dire ai *“proventi dell'attività separata di ciascun coniuge”*, che fa riferimento l'esclusione di cui

⁵ PROTO, *Riflessioni in tema di tassazione dei redditi del nucleo familiare*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1991, I, 809 ss. secondo il quale il possesso non andrebbe ravvisato né nella titolarità della fonte né nella disponibilità del reddito, bensì nell'esercizio di un'attività economica idonea a produrre ricchezza. Similmente: NUZZO, *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*, Padova, 1987, 23.

⁶ FEDELE, *“Possesso” di redditi*, *op. cit.*, 1976, 2164.

⁷ CAPOZZI, *La famiglia nella riforma Irpef*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, I, 333 ss..



all'ultimo periodo del comma 1, lett. a), dell'art. 4 del Tuir, aggiunta dall'art. 26, comma 1, del d.l. 2 marzo 1989, n. 69, convertito con modificazioni nella legge 27 aprile 1989, n. 154, con effetto dal 1° gennaio 1988.

Con riferimento al titolo che giustifica gli acquisti alla comunione, è necessario evidenziare come gli interpreti del diritto civile si siano a lungo interrogati sulla possibilità di estendere l'art. 177, comma 1, lett. a), c.c. fino a comprendere anche gli acquisti comunemente definiti a titolo originario⁸. In particolare, facendo riferimento ora al tenore letterale della norma, ora alla *ratio* dell'istituto, si è pervenuti a conclusioni divergenti, tutte non prive di elementi di debolezza. Alcuni autori hanno rilevato come il cennato articolo, con il termine "acquisti compiuti", farebbe riferimento esclusivamente agli acquisti realizzati mediante atti negoziali e quindi a titolo derivativo⁹. Di contro, la dottrina maggioritaria ha sottolineato che l'utilizzo del termine "compiuti", ben lungi dal voler fare riferimento esclusivo agli acquisti a titolo derivativo, starebbe ad indicare un sinonimo di "effettuati" e quindi sarebbe inerente a "*qualunque fattispecie atta a far assumere la titolarità di un diritto, indipendentemente dal titolo derivativo od originario, purché l'acquisto sia suscettibile di valutazione economica*"¹⁰.

⁸ Solo brevemente, si può ricordare che il legislatore del 1942 aveva incluso nella comunione gli acquisti a qualunque titolo effettuati, tuttavia, nel vigore del vecchio art. 218 c.c., la giurisprudenza aveva comunque ritenuto che la titolarità dell'opera costruita sul suolo di esclusiva proprietà di uno dei coniugi spettasse a questo ultimo, il quale, tuttavia, doveva corrispondere al consorte la metà del valore dei materiali impiegati per la costruzione. In tal senso: Cass. 14 giugno 1966, n. 1545, in *Foro Pad.*, 1967, I, 145; Cass. 30 maggio 1951, n. 1354, in *Foro It.*, 1951, I, 689 entrambe esaminate criticamente da FINOCCHIARO A e M., *Riforma del diritto di famiglia commento teorico pratico alla legge 19 maggio 1975, n. 151*, vol. III, Milano 1979, 433, nota 8 e DI MARTINO, *Gli acquisti in regime di comunione legale fra coniugi*, Milano 1987, 15 ss. Per dei brevi richiami alla previgente disciplina si veda, inoltre: FANTOZZI, *Regime tributario*, in *La comunione legale* a cura di C. M. Bianca, Milano, 1989, 1098.

⁹ DETTI, *Oggetto, natura, amministrazione della comunione legale dei coniugi*, in *Riv. Not.*, 1976, I, 1157 ss; TONDO, *Riflessi sul regime dell'accessione nella comunione legale*, in *Nuov. Dir.*, 1981, 165. In giurisprudenza si veda: Cass. 11 agosto 1999, n. 8585, in *Fam. Dir.*, 1999, 580; Corte App. Brescia 10 giugno 1983, in *Giur. It.*, 1984, I, 2, 704.

¹⁰ DI MARTINO, *La comunione legale, op. cit.*, 84. L'Autrice, inoltre, con riferimento alla *ratio* dell'istituto della comunione sottolinea che "*sarebbe arbitrario sottrarre alla massa comune beni che non siano il risultato del lavoro dei coniugi, in quanto la formazione della massa comune, appartenente in parti uguali agli sposi, risponde essenzialmente allo scopo di fare partecipare entrambi in modo paritario alle vicende economiche della famiglia, indipendentemente dall'apporto concretamente reso dai coniugi*". In senso conforme: COMPORTI, *Gli acquisti dei coniugi in regime di comunione legale*, in *Riv. Not.*, 1979, 51 ss; DE MARCHI, *Natura ed oggetto della comunione*, in *Il nuovo diritto di famiglia: contributi notarili*, Milano, 1975, 541.



Sulla scia di questo secondo orientamento si è evidenziato come ricadano senza dubbio nell'ambito della comunione *de residuo* gli acquisti compiuti per specificazione, occupazione, invenzione, o commistione, nel caso in cui costituiscano proventi dell'attività separata di ciascuno dei coniugi. Con riferimento all'usucapione, si è invece ritenuto più coerente determinare l'appartenenza o meno alla comunione facendo riferimento alla condizione giuridica dei coniugi al momento non tanto dell'inizio del possesso, quanto a quello in cui si sia compiuta l'usucapione, posto che solo in quest'ultimo momento si può giuridicamente considerare "effettuato" l'acquisto. Infine, per i beni che siano stati acquistati per alluvione o avulsione, si è preferito considerare non opponibile ai terzi la loro eventuale caduta in comunione, soprattutto tenendo conto del fatto che per i terzi contraenti sarebbe stato impossibile determinare il momento dell'acquisto e conseguentemente accertare la loro appartenenza o meno alla comunione¹¹.

Non resta, quindi, che esaminare la più discussa tematica degli immobili acquistati per accessione ad un terreno di proprietà esclusiva di uno dei coniugi o di entrambi congiuntamente.

Non presenta alcun problema, né a livello civile né tributario, l'ipotesi in cui i coniugi congiuntamente decidano di costruire un immobile su un suolo di proprietà comune: l'acquisto verrà necessariamente a cadere nella comunione immediata. Similmente, qualora uno solo dei coniugi provveda ad edificare con mezzi personali sul terreno comune, l'immobile così realizzato cadrà in comunione e al coniuge che ha investito il proprio denaro nella costruzione spetterà il diritto al rimborso *ex art. 192, comma 3, c.c.*.

Più discussa, sia in dottrina che in giurisprudenza, è l'ipotesi in cui il terreno cui accede l'immobile sia di proprietà esclusiva di uno dei coniugi. In tal caso, ai fini della determinazione dell'appartenenza di tale acquisto alla comunione, non risulterà importante rilevare la provenienza del denaro a mezzo del quale l'immobile è stato realizzato. Si ritiene, infatti, che quest'ultimo elemento assuma rilevanza esclusivamente in presenza della dichiarazione di cui all'art. 179, comma 1, lett. f), c.c.:

In ordine alla cennata fattispecie, si sono manifestati due orientamenti interpretativi fra loro contrastanti. Da un lato, si annoverano coloro che ritengono che il principio dell'accessione, regolato dall'art. 934 c.c., debba prevalere sulla disciplina della comunione legale, posto che il primo ha portata generale e non può essere derogato se non da disposizioni con contenuto precettivo direttamente contrastanti con la richiamata norma. Di conseguenza, l'immobile costruito sul terreno di proprietà esclusiva di uno dei coniugi verrebbe acquistato da quest'ultimo senza rientrare nel patrimonio comune¹². Dall'altro lato, si è osservato che l'art. 934 c.c. stabilisce esclusivamente che il proprietario

¹¹ Diffusamente sul tema, con ampi riferimenti dottrinali: DI MARTINO, *La comunione legale*, *op. cit.*, 84-85.

¹² BARNINI, *L'acquisto per accessione su suolo personale del coniuge fra regole della comunione e regole della proprietà*, in *Giur. Mer.*, 1983, 595; CARUSI, *Il negozio giuridico notarile*, Milano 1980, 239; DI TRANSO, *Comunione legale tra coniugi ed acquisto per accessione*, in *Vit. Not.*, 1978, 1270; GATTI - SCARDACCIONE,



del suolo acquista per accessione la costruzione eretta sul suo terreno, ma che “*esorbita i limiti della norma in oggetto la definizione della natura comune, ai sensi dell’art. 179 c.c., dell’opera in questione*”. Tale problema andrebbe, invece, risolto alla luce delle disposizioni dettate dal legislatore in materia di comunione legale, ai sensi delle quali si deve concludere che “*l’acquisto a titolo di accessione compiuto dal coniuge titolare del suolo si estende ex lege, come qualunque altro acquisto a titolo derivativo, al di lui consorte, e pertanto cade nell’oggetto della comunione legale*”¹³.

La giurisprudenza ha fatto proprie tali conclusioni ripercorrendone le motivazioni e, prevalentemente, la prima soluzione è stata seguita dalla Corte di Cassazione, mentre la seconda dalle Corti di merito¹⁴.

Comunione legale ed acquisti a titolo originario, in particolare l’accessione e l’usucapione, in atti del XXIII Congresso nazionale Unione Notai Italiani, 1978, 40; IEVA, *Il principio di accessione e gli acquisti dei coniugi in regime di comunione legale*, in *Riv. Not.*, 1983, 707; IDEM, *Ancora in tema di conflitto tra il principio di accessione e gli acquisti dei coniugi in regime di comunione legale*, in *Riv. Not.*, 1984; PARENTE, *Acquisti in regime di comunione e principio dell’accessione*, in *Giur. It.*, 1981, IV, 28; STORACE, *Comunione o accessione del bene costruito dai coniugi su terreno di uno solo di essi*, in *Tem. Rom.*, 1986, 436; TONDO, *Gli acquisti originari nel regime di comunione legale*, in *For. It.*, 1981, IV, 161.

¹³ DI MARTINO, *La comunione legale*, op. cit., 88. Similmente: AULETTA, *Gli acquisti a titolo originario nella comunione legale*, Catania, 1984, 30; CORSI, *Il regime patrimoniale della famiglia: i rapporti patrimoniali tra coniugi in generale, la comunione legale*, in *Trattato di diritto civile e commerciale* già diretto da Cicu - Messineo, continuato da Mengoni e poi da Schlesinger, vol. 6.1, Milano, 1979, 87; DI MARTINO, *Gli acquisti in regime di comunione*, op. cit., 7 ss; GENTILI, *Acquisti per accessione e comunione legale dei beni fra coniugi*, in *Giur. It.*, 1984, I, 2, 695; FINOCCHIARO M., *Due problemi controversi in tema di comunione legale coniugale*, in *Vit. Not.*, 1981, 479; LUMINOSO, *Accessione ed altre vicende delle cose nella comunione legale*, in *Riv. Not.*, 1985, 761; NUZZO, *L’oggetto della comunione*, op. cit., 116; PINO, *Il diritto di famiglia*, Padova, 1975, 77.

¹⁴ La prima sentenza edita in materia, poi riformulata in sede di gravame, si è espressa in senso favorevole alla caduta in comunione dell’edificio (Trib. Bergamo 22 dicembre 1981, in *Riv. Not.*, 1982, II, 77), in senso conforme: Corte App. Firenze 4 luglio 1986, in *Arch. Civ.*, 1987, 43; Corte App. L’Aquila 15 luglio 1991, in *Giur. Civ.*, 1991, I, 2949; Trib. Rieti 27 marzo 1985, in *Tem. Rom.*, 1986, 436; Trib. Roma 25 settembre 1985, in *Dir. Giur.*, 1985, 1102; Trib. Rieti 27 marzo 1986, in *Giur. Mer.*, 1988, 89; Trib. Lucca 9 febbraio 1988, in *Giur. Civ.*, 1988, I, 1596; Trib. Spoleto 17 febbraio 1988, in *banca dati I Quatt. Cod. Comm.*; Trib. Lucca 24 febbraio 1990, in *Giur. Civ.*, 1990, I, 1618; Trib. Massa 3 marzo 1994, in *Ras. Civ. Prev.*, 1994, 1137; Trib. Fermo 5 settembre 1994, in *Foro It.*, 1995, I, 2297. In senso contrario, fra le Corti di merito: Corte App. Brescia 10 giugno 1983, in *Riv. Not.*, 1984, II, 1192; Cort. App. Roma 21 dicembre 1987, in *Foro It.*, 1988, I, 257; Trib. Firenze 9 febbraio 1985, in *Giust. Civ.*, 1985, I, 2628; Trib. Viterbo 30 maggio 1986, in *Riv. Not.*, 1986, II, 727; Trib. Napoli 9 marzo 1994, in *Nuov. Giur. Civ. Comm.*, 1994, I, 770. In linea con questo secondo orientamento di pensiero, come si è detto, si colloca la giurisprudenza di legittimità: Cass. 11 giugno 1991, n. 6622, in *Foro It.*, 1992, I, 1, 1547; Cass. 16 febbraio 1993, n. 1921, in *Foro It.*, 1993, I, 1902; Cass. 25 novembre 1993, n. 11663, in *Rep. Foro It.*, 1993, voce *Famiglia (regime patrimoniale della)*, n. 34; Cass. SS.UU. 27 gennaio 1996, n. 651, in *Riv. Not.*,



Di recente, il Consiglio nazionale del Notariato, nello Studio n. 524-2011/C del 14 giugno 2012, ricapitolando gli orientamenti giurisprudenziali, ha affermato la prevalenza dell'art. 934 c.c., concludendo che, a prescindere dalla titolarità dei materiali impiegati, il coniuge titolare esclusivo del terreno acquista la proprietà esclusiva dell'edificio ivi costruito.

Allo stato attuale della normativa, tuttavia, posta la formulazione generica dell'art. 177 c.c., il cennato contrasto dottrinale e giurisprudenziale ha finito per rifrangere i suoi effetti anche nel sistema impositivo, dove il problema si pone principalmente con riferimento alla determinazione dei redditi fondiari dei due coniugi.

A l'uopo è utile ricordare che la prassi amministrativa ha affrontato, seppure solo incidentalmente, la tematica in esame nella risoluzione 11 agosto 1989, n. 55093 del Ministero delle Finanze, Dir. Tasse e Imposte indirette sugli affari, resa in tema di corretta detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti finalizzati alla realizzazione di un capannone industriale edificato su suolo appartenente alla comunione legale. In tale sede, è stato evidenziato che *“in virtù del principio dell'accessione, il capannone industriale appartiene in comproprietà ad entrambi i coniugi già contitolari del terreno su cui la struttura insiste”* e concluso che *“per tale motivo, tenuto conto che la consorte dell'I. comproprietaria come detto del capannone industriale, non è partecipe dell'attività imprenditoriale, ritiene la scrivente che le spese sostenute per la costruzione dell'immobile stesso possano ritenersi solo parzialmente inerenti all'esercizio dell'impresa, e precisamente, per la parte corrispondente alla quota di proprietà del coniuge imprenditore (cioè il 50%)”*.

Diversamente, in dottrina si è osservato che, dal momento che i beni destinati all'esercizio dell'impresa commerciale rientrano esclusivamente nella comunione *de residuo*, *“si dovrebbe escludere l'imputazione dei redditi fondiari nei confronti di un immobile acquistato manente comunione che venga destinato all'esercizio di un'impresa separata di uno dei coniugi, dovendosi ritenere tale immobile rientrante nella comunione de residuo, e pertanto non produttivo di redditi fondiari ai sensi dell'art. 40, TUIR citato”*¹⁵. È evidente, quindi, come ai dubbi già manifestati in diritto civile si sovrappongano, anche con riferimento a questa fattispecie, incertezze strettamente connesse con le peculiarità del sistema tributario, non potendo sperare di trovare soluzione alle seconde in mancanza di chiarezza normativa sulle prime.

1996, 545; Cass. 8 maggio 1996, n. 4273, in *banca dati I Quattr. Cod. Rif. Trib.*; Cass. 12 aprile 1998, n. 885; Cass. 12 maggio 1999, n. 4716, in *Mass.*, 1999.

¹⁵ FANTOZZI, *Regime tributario, op. cit.*, 1100. Più in generale l'Autore affronta il tema della corretta destinazione degli immobili ricadenti nella comunione legale e, a sostegno della tesi qui brevemente richiamata, cita anche la conforme sentenza della Corte di Cassazione n. 7060 del 29 novembre 1986. È solo il caso di accennare che a diversa soluzione si dovrebbe giungere, come correttamente evidenziato dall'autore, nell'ipotesi in cui l'immobile sia destinato all'uso promiscuo di entrambi i coniugi. In giurisprudenza si veda anche: Comm. trib. centr. 14 luglio 1989, n. 5054, in *banca dati I Quattr. Cod. Rif. Trib.*



4. *SEGUE*: LE PARTECIPAZIONI SOCIETARIE

L'inclusione o meno dei diritti di credito nell'ambito della comunione legale immediata è una tematica strettamente connessa con quella fiscale, inerente la possibilità di far ricadere nel regime impositivo di cui all'art. 4 del Tuir alcune fattispecie di redditi da capitale e d'impresa. Si tratta di determinare se alla comunione legale siano riconducibili esclusivamente la proprietà e i diritti reali di godimento e non anche i diritti di credito, quindi di stabilire se tali acquisti siano riconducibili alla comunione immediata ovvero a quella *de residuo*, traendone le debite conseguenze ai fini dell'applicazione dell'art. 4 del Tuir.

Al fine di far ricadere nella comunione legale i diritti di credito, si sono sottolineate la natura personale e relativa dei medesimi, l'incerta possibilità di qualificare il credito come "bene", il suo carattere strumentale alla futura acquisizione e la difficoltà per i terzi di accertarsi dello *status* del loro contraente¹⁶. Di contrario avviso la dottrina maggioritaria, la quale ha evidenziato che non sussiste alcuna preclusione in tal senso, che la finalità della comunione legale è proprio quella di far beneficiare entrambi i coniugi del più ampio novero di incrementi patrimoniali possibili e, infine, che non sussistono ostacoli strutturali al suo accoglimento¹⁷.

Con riferimento alle partecipazioni societarie, distinguendo fra partecipazioni in società di capitali e di persone, si sono trovate soluzioni sostanzialmente unanimesi con riferimento alle prime, riconducendole alla comunione immediata, dal momento che nelle stesse risulta predominante la finalità di investimento del capitale¹⁸. Più discussa la qualificazione delle partecipazioni in società di persone. Secondo alcuni, le medesime costituirebbero beni personali riconducibili all'esclusione di cui all'art. 179, comma 1, lett. d), c.c. in quanto "*beni che servono all'esercizio della professione del coniuge*"¹⁹. Secondo altri, la peculiarità della natura giuridica del rapporto sottostante le quote di partecipazione in società di persone impedisce di estendere a queste ultime le conclusioni raggiunte in relazione alle

¹⁶ BARBIERA, *Comunione e regime patrimoniale della famiglia*, Bari, 1979, 55; CORSI, *Il regime patrimoniale della famiglia: i rapporti patrimoniali tra coniugi in generale, la comunione legale*, in Trattato Schlesinger, 87; SCHLESINGER, *Comunione legale*, in Commentario Carraro-Oppo-Trabucchi, vol. I, 375, l'Autore, tuttavia, fa eccezione per i diritti di credito e di partecipazione incorporati in titoli.

¹⁷ BUSNELLI, *La "comunione legale" nel diritto di famiglia riformato*, in *Riv. Not.*, 1976, I, 42; CHIANTERA, *Contratto preliminare e comunione legale*, in *Giur. It.*, 1989, I, 2, 593; CIAN VILLANI, *La comunione dei beni fra coniugi (legale e convenzionale)*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1980, 392; GABRIELLI, *Comunione legale ed investimento in titoli*, Milano, 1979, 10.

¹⁸ COSTI, *Lavoro e impresa nel nuovo diritto di famiglia*, Milano, 1976, 67 ss.; FANTOZZI, *Regime tributario*, in *La comunione legale* a cura di C.M: Bianca, 1102 ss.; SANGUINETI, *Partecipazioni sociali e comunione legale fra coniugi*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1988, II, 19.

¹⁹ DE RUBERTIS, *Comunione legale di azienda e società di fatto*, in *Vit. Not.*, 1979, 80.



società di capitali; inoltre, insito nello *status* di socio vi sarebbe, in queste ipotesi, l'assunzione di una responsabilità illimitata e il porre in comunione la titolarità delle quote societarie acquistate singolarmente, comporterebbe necessariamente il dover condividere con il coniuge una responsabilità non assunta consapevolmente²⁰.

La giurisprudenza tributaria ha inizialmente riconosciuto la possibilità di operare l'imputazione al 50% dei redditi coniugali in relazione ai proventi derivanti da partecipazioni in società di capitali, viceversa escludendola in relazione agli utili conseguiti mediante la partecipazione a società di persone²¹. Con specifico riferimento alle quote possedute dal socio accomandante di una S.a.s., la Corte di Cassazione, con la sentenza 24 febbraio 2001, n. 2736, ha disposto l'imputabilità *pro quota* di detti redditi sulla base della considerazione che, stando al tenore letterale della normativa di riferimento, non è dato ravvisare l'intenzione del legislatore civile di escludere alcuna forma di partecipazione societaria dall'ambito della comunione legale. E poiché la norma tributaria espressamente richiama le norme del Codice civile, i redditi da partecipazione devono in ogni caso essere imputati al 50%. Secondo la Suprema Corte, l'esclusione di cui all'ultimo periodo della lett. a), dell'art. 4 del Tuir, fa riferimento, non tanto ai beni appartenenti alla comunione *de residuo* di cui alla lett. c), dell'art. 177, comma 1, c.c., quanto ai beni personali di cui al successivo art. 179 c.c. e poiché le partecipazioni in società non sono espressamente menzionate dalla disposizione normativa da ultimo richiamata, debbono ritenersi incluse nell'ambito della comunione legale.

Più di recente, la Suprema Corte di Cassazione è tornata sul tema, affermando un principio espressamente applicabile alle quote di partecipazione in qualsiasi tipo di società di persone. La sentenza 2 febbraio 2009, n. 2569 ha, infatti, chiarito che tali partecipazioni, ferma restando la distinzione tra la titolarità delle medesime e la legittimazione all'esercizio dei diritti nei confronti della società che dette partecipazioni attribuiscono al socio, rientrano tra gli acquisti che, a norma dell'art. 177, lett. a), c.c. costituiscono oggetto della comunione legale tra i coniugi, anche se effettuati durante il matrimonio ad opera di uno solo di essi e non beni personali, ove non ricorra una delle ipotesi previste dall'art. 179 c.c..

In materia non si registrano importanti interventi della prassi amministrativa; tuttavia, può risultare utile ricordare quanto affermato dalla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 131/E del 30 aprile 2002, in risposta ad un interpello, a mezzo del quale si chiedevano chiarimenti in merito al regime di tassazione applicabile alle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni azionarie qualificate acquistate da coniugi sposati in regime patrimoniale di separazione dei beni ma che, con una scrittura

²⁰ GIACCARDI MARMO, *Le partecipazioni in società di persone nel sistema della comunione legale*, in *Giur. Com.*, 1980, I, 627; OPPO, *Diritto di famiglia e diritto dell'impresa*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1977, II, 390.

²¹ Comm. Trib. Treviso, 13 gennaio 2010, n. 2, in *banca dati Fisconline*.



privata autenticata di data anteriore all'acquisto delle partecipazioni, avevano convenuto che le quote di capitale acquistate avrebbero costituito oggetto di comunione in parti uguali fra i coniugi.

In tale sede l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che l'imputazione a ciascuno dei coniugi della metà della partecipazione ceduta conduce all'applicazione dell'imposta sostitutiva nella misura del 12,50%, configurandosi una cessione di partecipazione non qualificata ai sensi dell'art. 81, comma 1, lett. c-bis), del Tuir (ora art. 67, comma 1, lett. c-bis) del Tuir). *“Tuttavia, considerato che tale soluzione comporta un'attenuazione della tassazione non soltanto del capital gain, ma anche dei dividendi derivanti dalla partecipazione sociale, resta fermo il potere dell'Amministrazione finanziaria di verificare, in sede di accertamento, che l'atto stipulato tra le parti non sia finalizzato a simulare l'effettivo possessore delle azioni per interposta persona, ai sensi dell'art. 37 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. In tal caso, tra l'altro, potrebbe essere ravvisato anche il reato di falso in atto pubblico”.*

