

**RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO**

Fasc. 3 - 2002

Paola Tarigo

---

**PROFILI TRIBUTARI DELLA  
SEPARAZIONE E DEL DIVORZIO**

---

Estratto



Milano • Gluffrè Editore

## Profili tributari della separazione e del divorzio (1)

**SOMMARIO:** SEZIONE I: RIFLESSI FISCALI DELLO SCIoglimento DELLA COMUNIONE LEGALE PER SEPARAZIONE O DIVORZIO DEI CONIUGI. - 1. Premesse sull'imputazione del presupposto d'imposta con riguardo ai regimi patrimoniali dei beni di famiglia. - 2. Imputazione del presupposto d'imposta e scioglimento della comunione legale per separazione personale o divorzio. - 3. Presupposto d'imposta e comunione *de residuo*. - SEZIONE II: TASSABILITÀ DEGLI ASSEGNI DI SEPARAZIONE E DI DIVORZIO. - 4. L'assegno di separazione e quello di divorzio come fatti tassabili: profili generali. - 5. Elementi distintivi: corresponsione dell'assegno al coniuge in conseguenza di separazione e di divorzio. - 6. *Segue:* destinazione dell'assegno diversa dal mantenimento dei figli. - 7. *Segue:* rilevanza dell'assegno nella misura risultante da provvedimenti dell'autorità giudiziaria. - 8. *Segue:* carattere periodico dell'assegno. Il problema dell'assegno in unica soluzione. - 9. Altre ipotesi: attribuzione al coniuge divorziato di pensione di reversibilità, di altri assegni e di quota dell'indennità di fine rapporto. - 10. *Segue:* assegnazione della casa familiare. - 11. La fattispecie dell'assegno con elementi d'internazionalità. - 12. Imputazione temporale dell'assegno. - SEZIONE III: PROFILI DELLA SEPARAZIONE E DEL DIVORZIO NELLA FASE PROCEDIMENTALE DEL TRIBUTÒ. - 13. Criteri di determinazione del reddito assimilato costituito dall'assegno di separazione e di divorzio. - 14. L'assegno come onere deducibile dal reddito: *rinvio*. - 15. Detrazioni d'imposta per carichi di famiglia e per oneri dei familiari a carico. - 16. Detrazione d'imposta per il reddito assimilato costituito dall'assegno. - 17. Solidarietà tributaria e coniugi separati.

### SEZIONE I

#### RIFLESSI FISCALI DELLO SCIoglimento DELLA COMUNIONE LEGALE PER SEPARAZIONE O DIVORZIO DEI CONIUGI

**1. Premesse sull'imputazione del presupposto d'imposta con riguardo ai regimi patrimoniali dei beni di famiglia.** - A seconda del regime

---

(1) Il presente scritto è parte di un più ampio lavoro dell'autore che sarà inserito nell'opera "Separazione e divorzio", curata da G. Ferrando, in corso di pubblicazione nell'ambito della collana Bigiavi, Giurisprudenza sistematica civile e commerciale. A completamento di questo scritto, si può vedere anche: TARIGO, *L'esenzione fiscale degli atti posti in essere nell'ambito di procedimenti di separazione e divorzio: profili sostanziali e di costituzionalità*, in *Rass. trib.*, 2001, 1489.

patrimoniale che regola i beni dei coniugi, diversa è l'imputazione del presupposto d'imposta ai fini dell'Irpef, cioè, del fatto assunto come rilevante ai fini dell'applicazione del tributo, in quanto indice di quella capacità contributiva che la norma costituzionale pone a base del dovere tributario, quale dovere di solidarietà (2).

Più complesse e varie, sotto il profilo dell'imputazione della fattispecie d'imposta, sono le questioni connesse al regime di comunione legale, posto che il regime di separazione dei beni dei coniugi non genera alcuna deroga agli ordinari principi d'imputazione del reddito, sicché non vi è soluzione di continuità tra situazione *ante* e *post* matrimonio e, cioè, un coniuge in regime di separazione patrimoniale dall'altro è in tutto e per tutto eguale ad un "single" agli effetti dell'imputazione reddituale.

Il regime di comunione legale, che invece regoli patrimonialmente i beni di famiglia dei coniugi non avendo essi optato altrimenti, ha determinati riflessi tributari tanto nel corso della vita matrimoniale, quanto, essendo quest'ultima entrata in crisi, da che ha effetto o la separazione personale, nelle due forme consensuale e giudiziale, oppure il divorzio, sempre che non sia stato pronunciato dopo la separazione personale, poiché in tale ipotesi questa ha già prodotto, oltre alle conseguenze civili, anche quelle fiscali di cui si tratta nel seguito.

L'instaurarsi di un regime di comunione legale comporta, ai fini dell'Irpef, che i redditi dei beni in questa inclusi debbano essere imputati, durante la vita matrimoniale, a ciascuno dei coniugi per metà del loro ammontare netto (3).

La peculiare modalità d'imputazione del presupposto dipende dal regime giuridico sostanziale quale risulta dalla disciplina della comunione legale, e non dalla titolarità formale del cespite produttivo di reddito che, talvolta, può anche essere differente (4).

(2) Sul presupposto d'imposta, v. per tutti: FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 1999, 220; TESAURO, *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.

(3) 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.

(4) Così: 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: LU-

Si tratta di un'imputazione del presupposto non prevista originariamente dalla riforma tributaria degli anni settanta, ma introdotta, e mantenuta con la sistemazione nel testo unico delle imposte sui redditi, per adeguamento della normativa fiscale alla revisione del regime patrimoniale della famiglia (5).

L'imputazione della fattispecie d'imposta non avviene per ciò nei confronti dell'organizzazione familiare unitariamente intesa, che si connota, infatti, come mera organizzazione di beni e di rapporti interni tra coniugi, e solo talvolta anche come organizzazione di attività (6).

La famiglia, o meglio, la posizione familiare del contribuente ha, tuttavia, un certo rilievo fiscale (7), che si manifesta particolarmente a livello di deduzioni dal reddito e di detrazioni dall'imposta.

Separazione personale e divorzio sono, per altro, situazioni che integrano fattispecie giudiziali di scioglimento della comunione legale, cioè, come suole indicare la dottrina di diritto civile in termini propri, di cessazione di quel regime patrimoniale di comunione che ha nel matrimonio uno dei suoi presupposti costitutivi. Quindi, essendo l'imputazione tributaria dei redditi ai coniugi collegata al regime di comunione legale, separazione personale e divorzio sono causa di modifiche anche nell'operare di questo meccanismo. Invece, se anche dalla separazione di fatto possano dipendere modifiche al meccanismo d'imputazione dei redditi secondo la regola del pro-quota è problema che dovrebbe trovare soluzione negativa, qualora si accolga la prevalente opinione secondo cui la separazione di fatto non è causa di cessazione del regime di comunione legale.

In materia d'imposizione sui redditi connessa all'assetto patrimoniale della famiglia la normativa tributaria si caratterizza per un rinvio alla

NELLI, *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.

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

(6) Sui vari profili sotto cui assume rilevanza il fenomeno organizzativo sul piano oggettivo e sull'organizzazione dell'attività come elemento determinante ai fini dell'imputazione della fattispecie d'imposta, v.: 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.

(7) V.: 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.

disciplina civilistica molto più esteso di quanto non accada per altri ambiti. Ma è proprio per la carenza di specifiche regole tributarie, anche solo di maggior raccordo, che si pongono all'interprete alcuni problemi a carattere prettamente fiscale, mentre per altri non si può che recepire le fattispecie e i risultati dell'elaborazione civilistica (8), spesso ereditandone anche le incertezze inevitabilmente collegate alle difficoltà di inquadramento degli istituti (8 bis).

L'imposizione tributaria nei confronti dei coniugi separati e dei divorziati non è un settore evoluto sul piano della normazione. Manifesta, cioè, uno scarso realismo giuridico nei riguardi di vicende che, oltre ad avere avuto pieno sviluppo nel diritto di famiglia, arrivano a sfiorare, pur con una certa differenziazione geografica, soglie numeriche percentualmente molto elevate in rapporto ai matrimoni contratti. È, poi, una disciplina che tende a curarsi poco della famiglia di fatto e quindi anche dello stato di crisi che tali unioni possono subire: ad esempio, un ex convivente che corrisponda all'altro un assegno di mantenimento non può dedurlo come onere dal proprio reddito, perché tale corresponsione non è stabilita da un provvedimento dell'autorità giudiziaria (9).

Si avverte, insomma, la necessità di un affinamento della disciplina in questo settore. A talune di queste esigenze non sempre si è dimostrata insensibile la giurisprudenza costituzionale, denotando una maggior apertura rispetto al legislatore.

Non vi sono molti contributi sul tema dell'imposizione collegata a cause di scioglimento della comunione legale e specificamente a quelle costituite da separazione personale e divorzio. La dottrina si è piuttosto occupata del regime tributario della famiglia nel corso della vita matrimoniale, quando non è in stato di crisi, particolarmente affrontando quel tema di rilevante spessore, poiché incentrato sul principio costituzionale di capacità contributiva, che ha portato dapprima a tutta la vicenda

(8) V.: 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).

(8 bis) V.: GRIPPA SALVETTI, *Famiglia nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., V, Torino, 1990, 477.

(9) Rileva come la Corte costituzionale tedesca dimostri in materia di tassazione della famiglia un "realismo giuridico" sconosciuto nel nostro ordinamento: 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.

dell'abolizione del cumulo dei redditi tra coniugi, cioè a quella disgregazione della famiglia come unità impositiva culminata con il noto giudizio d'incostituzionalità (10).

Lo sviluppo degli studi ha condotto in seguito a tutto il dibattito finalizzato 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*, oppure tramite un rafforzamento del sistema già in essere delle deduzioni e detrazioni (11).

(10) V.: Cortè 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 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; ZOPPI, *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.

(11) Per approfondimenti sul regime tributario della famiglia, oltre alla bibliografia citata nel presente scritto, v.: 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; ZOPPI, *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*, in questa Rivista, 1991, I, 26; GRIPPA SALVETTI, *Note in margine alla legge delega*

2. *Imputazione del presupposto d'imposta e scioglimento della comunione legale per separazione personale o divorzio.* - Con riguardo ai riflessi della separazione personale o del divorzio sull'imputazione pro-quota dei redditi, si devono distinguere i diversi effetti che dette cause di scioglimento della comunione legale comportano. Ai fini tributari occorre in generale riferirsi al momento di decorrenza degli effetti civili, non essendo altrimenti disposto. Ciò comporta che si ribaltino anche sul piano dell'imputazione del presupposto d'imposta le contrastanti opinioni circa il problema del momento in cui, ad esempio, la separazione consensuale, e di conseguenza la cessazione del regime di comunione legale, produca i suoi effetti.

Poiché uno dei principali effetti civili della separazione personale e del divorzio è l'estraneità dalla comunione legale degli acquisti compiuti separatamente dai coniugi in epoca successiva a tali cause di scioglimento, acquisti che restano per ciò assoggettati al diverso regime di separazione, l'imputazione dei redditi che da essi derivano non avviene più secondo la regola del pro-quota, ma per l'intero al singolo coniuge acquirente quale titolare esclusivo.

Diverso il discorso in relazione a quel tipo di effetti che concerne i rapporti anteriori al verificarsi della separazione e del divorzio. Tali cause di scioglimento, infatti, non comportano l'automatica divisione di quanto ricade nella cosiddetta comunione immediata, essendo la divisione vicenda autonoma e successiva.

Una possibile tesi è quella che nella fase intermedia, tra il realizzarsi della causa di scioglimento della comunione legale e fino alla divisione, l'imputazione del presupposto d'imposta avvenga sempre secondo la particolare regola dei beni in comunione legale, senza alcuna soluzione di continuità rispetto alla fase anteriore alla separazione personale o al divorzio, e fintantoché con la divisione ciascun *partner* diventa titolare esclusivo di quanto a lui assegnato.

Dunque, 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, ad esclusione di

sull'introduzione del quoziente familiare, in questa Rivista, 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.

quelli relativi ai beni personali, i redditi delle aziende gestite da entrambi i coniugi e 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 entrambi (12).

Naturale supporto di questa interpretazione, che riporta, cioè, alla disciplina tributaria dei redditi dei beni in comunione legale anche l'ipotesi in cui sia intervenuta una causa di scioglimento, è la tesi civilistica che il patrimonio comune debba considerarsi, dal punto di vista oggettivo, sempre disciplinato dalla normativa della comunione legale, in quanto le caratteristiche che esso aveva prima del verificarsi della separazione e del divorzio non sono venute meno in epoca successiva.

Non depone a sfavore di questa interpretazione il rilievo che nel contesto della normativa tributaria compare il termine coniuge e dunque il meccanismo di imputazione pro-quota sarebbe delimitato alle sole situazioni in pendenza di matrimonio. Infatti, nel linguaggio utilizzato nel testo unico delle imposte sui redditi, pur atecnico, è qualificato coniuge tanto il soggetto separato, quanto quello divorziato (13).

La tesi civilistica prevalente, che ritiene invece applicabili le norme sulla comunione ordinaria, pone l'interprete della disciplina tributaria nella necessità, stante la mancanza di un'autonoma normativa di questo tipo di comunione nel sistema delle imposte sui redditi - cui è anche 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 (14).

Considerando l'ipotesi dei 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, usufrut-

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

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

(14) Sulla mancanza di soggettività, v.: MAGNANI, *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.

to o altro diritto reale, e nei casi di contitolarità, altresì in relazione alla parte corrispondente al diritto di ciascun soggetto (15). Poiché è riconosciuto unanimemente che la nozione di "possesso" dei redditi fondiari, diversamente da quella assunta nella definizione del presupposto del tributo, è da intendersi nell'accezione civilistica, è evidente come l'applicazione della norma conduca allo stesso risultato, in termini d'imputazione del reddito, cui perviene anche l'adozione del meccanismo fissato per i redditi dei beni in comunione legale (16).

Per quanto concerne la categoria dei redditi di capitale non è stabilita invece alcuna disposizione specifica circa la relativa imputazione, benché, ritenendosi generalmente che il possesso del reddito di capitale riguarda, in senso civilistico, il possesso del capitale investito, nuovamente non si sarebbe in presenza di apprezzabili differenze, quanto a imputazione del reddito, tra norma generale e norma speciale sulla comunione legale (17).

Più complessa la questione per la categoria del reddito d'impresa, come è qualificabile (salvo il caso di reddito agrario) il reddito fiscale collegato a quella specie di azienda, riconducibile alla più ampia figura cosiddetta dell'azienda coniugale, che si caratterizza per essere costituita dopo il matrimonio (18) ed essere gestita da entrambi i coniugi. Reddito per ciò che può ritenersi propriamente derivato dall'esercizio di un'impresa coniugale, essendo la gestione dei coniugi congiunta (19).

Se si accoglie la tesi civilistica della natura reale del diritto agli utili e agli incrementi dell'azienda gestita da entrambi i coniugi ma appartenente ad uno dei coniugi prima del matrimonio, figura anche questa di

(15) V.: artt. 23, comma 1 e 2, e 30, comma 1, DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

(16) Per l'accezione civilistica, v.: INTERDONATO, *I redditi fondiari*, in AA.VV., *Imposta sul reddito delle persone fisiche*, I, in Giur. sist. dir. trib., diretta da F. Tesaro, Torino, 1994, 174; MARINI, *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Milano, 2000, 78.

(17) Sul criterio di specialità a base della norma sulla comunione legale, v.: TOSI, *L'efficacia fiscale delle convenzioni matrimoniali tra coniugi*, in Rass. trib., 1987, I, 186.

(18) *Ex novo*, o per acquisto a titolo oneroso, e senza l'impiego di beni personali, o comunque senza che siano state rese le dichiarazioni di esclusione dalla comunione, v.: art. 179, c.c.

(19) Per la qualificazione come reddito d'impresa, v.: CERNIGLIARO DINI, *Aspetti fiscali della riforma del diritto di famiglia*, in Dir. prat. trib., 1975, I, 1341-1342; GRANSELLI, *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. Tesaro, Torino, 1994, 106.

azienda coniugale, e quindi non si attribuisca natura personale a tale diritto, si può parimenti qualificare come reddito d'impresa quello che deriva dall'esercizio di tale altra forma di impresa coniugale. Tuttavia, in questa ipotesi il reddito d'impresa comune è dato da quella parte del reddito globale che è collegato agli utili e agli incrementi dell'azienda, poiché gli altri beni (e connessi componenti di reddito fiscale) restano di proprietà esclusiva del coniuge che ha costituito l'azienda stessa.

Identica qualificazione come reddito fiscale d'impresa pare, infine, possibile per il reddito connesso 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 personali, sempre che si accolga la tesi civilistica della natura reale del diritto agli utili e agli incrementi e che a tale ipotesi si ritengano applicabili le norme civilistiche in tema di aziende costituite prima del matrimonio (20). Agli effetti dell'imputazione del presupposto d'imposta, resta ferma la rilevanza del solo reddito comune, parte di quello globale.

Qualificato questo reddito comune come d'impresa dal punto di vista fiscale, resta il problema, non lieve, dell'imputazione. Le questioni che al riguardo si pongono nella materia tributaria sono, quasi sempre, di diretta emanazione, e quindi soluzione, della materia civilistica, posto che ad essere in discussione è soprattutto la natura giuridica dell'impresa coniugale, come figura individuale nella persona di entrambi i coniugi, ovvero d'impresa societaria, e il conseguente riconoscimento, in un caso, di un soggetto giuridico individuale, nell'altro, societario nonché, in subordine, la ritenuta applicabilità delle norme sulla comunione legale, piuttosto che sulle società personali. Sotto questo aspetto la disciplina tributaria non fornisce specifici ed ulteriori elementi di discriminazione, quindi non si può che accogliere l'una o l'altra tesi con rilevanti implicazioni.

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 (21).

(20) V.: art. 177, comma 2, c.c.

(21) Conforme: POTTO, *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 con-

Se questo è lo schema di riferimento, anche qualora si ritenesse che con il verificarsi della separazione personale o del divorzio e fino alla divisione non sia applicabile la norma speciale sulla comunione legale, resterebbe pur sempre ferma l'imputazione del presupposto (limitatamente al reddito comune) per metà a ciascun coniuge, sia che si accolga la tesi del possesso di reddito come possesso civilistico dell'azienda (22), sia

fronti 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'Ilor, 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 cogestione. 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.

(22) V.: GALEOTTI FLORI, *Il possesso del reddito nell'ordinamento dei tributi diretti. Aspetti particolari*, Padova, 1983, 29 e 102; esclude che il possesso sia richiamato nel-

che si opti all'opposto per l'accezione tributaria come possesso della fonte, posto che per i redditi d'impresa esso coincide con lo *status* di imprenditore (23), qualifica che ciascun *partner*, come precisato, riveste, sia che, ancora, si intenda il possesso come materiale disponibilità del reddito (24), avendo essi identico potere di disposizione del reddito d'impresa stesso, 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'impresa (25).

3. *Presupposto d'imposta e comunione de residuo*. - Ulteriore effetto della separazione e del divorzio è quello per cui cadono nella cosiddetta comunione *de residuo* determinati beni, se non stati ancora consumati dal coniuge nella cui esclusiva disponibilità erano antecedentemente.

La disciplina fiscale non contiene alcun espresso riferimento alla comunione *de residuo*, il cui trattamento deve pertanto essere desunto dal sistema nel suo complesso.

I redditi di quanto è oggetto della futura comunione *de residuo* restano *d'emblée* 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. Frutti dei beni propri di ciascuno dei coniugi, proventi dell'attività separata di ciascuno di essi, nonché beni destinati all'esercizio dell'impresa di uno dei coniugi costituita dopo il matrimonio e incrementi dell'impresa costituita precedentemente rientrano, infatti, durante il matrimonio, nella libera disponibilità individuale del singolo coniuge e non ricadono in quella comunione, legale, che è invece attuale ed immediata (26).

la legge tributaria secondo l'accezione della normativa di diritto privato: FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., 239.

(23) V.: TOSI, *La nozione di reddito*, in AA.VV., *Imposta sul reddito delle persone fisiche*, in Giur. sist. dir. trib., diretta da F. Tesoro, I tomo, Torino, 1994, 47.

(24) V.: MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1984, 364 e 366; POTTIO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, 181.

(25) V.: NUZZO, *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*, Padova, 1987, 23; PROTO, *Riflessioni in tema di tassazione dei redditi del nucleo familiare*, in questa Rivista, 1991, I, 809 e 815.

(26) V. rispettivamente: artt. 177, comma 1, lett. b); comma 1, lett. c); e 178 c.c.

Occorre tenere distinte le due ipotesi, da un lato, dei frutti e dei proventi, dall'altro, dei beni ed incrementi d'impresa.

Il prodursi di uno stato di contitolarità, sempre che si operi in tale 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*.

Nel sistema antecedente al testo unico, dove non era espressamente prevista la possibilità di imputare i redditi a metà tra i coniugi convenzionalmente, si sarebbe potuto sostenere che fosse la duplice limitazione legislativa circa l'oggetto e il titolo della comunione a sottrarre tanto i frutti dei beni propri, quanto i proventi dell'attività separata del coniuge, una volta che fossero ricaduti in comunione *de residuo*, dal meccanismo d'imputazione pro-quota. L'oggetto era, infatti, delimitato ai "beni" ed il titolo alla comunione "legale" (27).

Questa tesi non è però più sostenibile nel sistema attuale, che non si limita a rinviare alle norme sulla comunione legale, ma recepisce anche la comunione convenzionale, quindi, si può ritenere, l'intera disciplina civilistica (28).

(27) Sulla limitazione, v.: TOSI, *L'efficacia fiscale delle convenzioni matrimoniali tra coniugi*, cit., 184; TABET, *Confusione nell'anti-elusione (a proposito della comunione convenzionale dei redditi)*, in Boll. trib., 1989, 1284; TABET, *Disposizioni urgenti in materia fiscale, Art. 26*, in Nuove leggi civ. comm., 1990, 1198. Secondo: FERRANTI-LEO, *Redditi di lavoro e comunione legale tra i coniugi. Aspetti problematici*, in Fisco, 1988, 5578, sarebbe invece da escludersi l'applicabilità del meccanismo d'imputazione pro-quota ai redditi derivanti dalla comunione *de residuo* sulla base del "tenore letterale" del testo, che si riferisce ai redditi "dei beni" in comunione legale e quindi non ai frutti dei beni propri di ciascuno dei coniugi, né tantomeno ai proventi dell'attività separata di ciascuno di essi. Sostengono gli autori che se il legislatore avesse voluto attrarre a tassazione i redditi derivanti dalla comunione *de residuo* ripartendoli tra i coniugi, avrebbe usato la formula "i redditi derivanti dalla comunione legale".

(28) V.: CANTILLO, *Comunione legale e convenzione tra coniugi nei rapporti di lavoro: profili civilistici e fiscali*, in Rass. mens. imp. dir., 1987, 495; TABET, *Disposizioni urgenti in materia fiscale*, cit., 1198. Nel dibattito conseguente alla mancanza di una disposizione espressa sulla comunione convenzionale, una questione discussa fu quella del carattere legale o autonomo di questa comunione, quindi un problema di tipo civile. Si opposero, al riguardo, la tesi della riconducibilità della comunione convenzionale nell'ambito della comunione legale, sia pur come sua variante, con la conseguenza di poter estendere ogni riferimento della disposizione tributaria alla comunione legale anche a quella convenzionale, v.: Comm. trib. I grado di Prato, sez. I, 7 maggio 1985/16 giugno 1985, n. 429, in Rass. trib., II, 571; conforme: Comm. trib. II grado di Avellino, 3 aprile 1986/8 aprile 1986, n. 62, in Corr. trib., 1986, 1275; conforme: Comm. trib. I grado di Milano, sez. XXXII, 2 luglio 1985/11 gennaio 1986, n. 6180, in Rass. trib., 1986, 63, e la tesi secondo cui il rinvio della disciplina tributaria a quella civilistica era contenuto en-

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 progressiva (29).

Il carattere assoluto della presunzione sembra, infatti, impedire una diversa riferibilità del presupposto d'imposta anche nell'ipotesi in cui i proventi, per la parte non consumata, ricadano nella comunione *de residuo* (30).

tro la normativa della "comunione legale *strictu sensu* intesa", essendo il regime convenzionale regolato da successiva sezione, v.: Comm. trib. II grado di Firenze, sez. III, 29 ottobre 1986/6 novembre 1986, n. 1198, in Dir. prat. trib., 1987, II, 614, con cui fu riformata la decisione di I grado di Prato. In senso conforme: Comm. trib. I grado di Avellino, 14 novembre 1984/6 maggio 1985, n. 212, in Corr. trib., 1985, 2736; Comm. trib. II grado di Venezia, sez. I, 22 novembre 1984/7 novembre 1985, n. 140, in Rass. trib., 1986, II, 261. L'argomento logico, con cui si supportava quello letterale del riferimento esclusivo alla comunione legale in senso stretto, non trovava però conferme, v.: SANGUINETI, *L'imputazione "pro-quota" ai coniugi dei redditi oggetto di comunione convenzionale ai sensi dell'art. 210 c.c.: lo "splitting" all'italiana*, in Dir. prat. trib., 1987, II, 613, per i riferimenti contrari contenuti nella relazione sul disegno della futura legge n. 114/1977.

(29) Sul carattere interpretativo della disposizione, v.: TABET, *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".

(30) 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 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,

Se si muove dalla nozione di possesso come godimento e materiale disponibilità del reddito, si potrebbe ammettere invece che i frutti dei beni propri del coniuge, caduti in comunione *de residuo*, siano passibili di imputazione pro-quota ai coniugi, come i redditi dei beni in comunione legale.

Ma se si muove, all'opposto, 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 giunge ad escludere l'applicabilità del meccanismo d'imputazione pro-quota ai frutti e ai proventi che ricadono nella comunione *de residuo*, perché in questa immissione 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: sono i frutti, infatti, a ricadere in comunione, e non i relativi beni-fonte; sono parimenti i proventi ad esservi immessi, ma senza che l'attività sia congiunta. Quindi, non può esservi imputazione plurisoggettiva di questi redditi pur se ricadono in comunione *de residuo* (31).

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.: FERRAÙ, *Imputazione dei redditi di lavoro immessi nella comunione convenzionale tra coniugi*, in Corr. trib., 1985, 2147; FERRAÙ, *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; SALSÌ, *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; PIT-TER, *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.

(31) V.: TABET, *Confusione nell'anti-elusione*, cit., 1284; TOSI, *L'efficacia fiscale delle convenzioni matrimoniali tra coniugi*, cit., 187-188; TOSI, *Considerazioni sul regi-*

Sotto un altro angolo visuale si può rilevare 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, sicché 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. Quindi, non potrebbe ritenersi realizzato alcun nuovo presupposto.

Essendo il presupposto lo stesso, vige il divieto di doppia imposizione, non è, cioè, possibile in materia di imposte dirette sottoporre ad imposta lo stesso presupposto nei confronti sia dello stesso soggetto, sia di soggetti distinti. Sicché, 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 imposizione (32).

Per ciò si può escludere, in linea generale, che frutti e proventi caduti in comunione *de residuo* siano suscettibili d'imputazione pro-quota ai coniugi.

A riguardo della seconda ipotesi, concernente 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, cioè, l'attività imprenditoriale è intrapresa e gestita da un solo coniuge e ad essa l'altro resta completamente estraneo.

Si tratta di casi infrequenti: coloro che esercitano imprese individuali evitano notoriamente regimi di comunione legale con il coniuge.

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'eser-

*me 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.

(32) 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.

cizio 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 socio (33).

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

Subentrando, al verificarsi della separazione o del divorzio, la proprietà dell'altro coniuge sui beni (o sui soli incrementi), almeno secondo la tesi civilistica prevalente, diversa è 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, poiché tali beni di secondo grado diventano così parte del complesso aziendale o sono comunque soggette al regime fiscale dei beni d'impresa.

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

Per la diversa ipotesi dei beni d'impresa e dei relativi incrementi si può ritenere, con riguardo alle regole civilistiche 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 proprietà dell'altro coniuge.

La non iscrizione nel corpo del bilancio della quota di proprietà del coniuge non imprenditore discende dall'applicazione del criterio base, ad oggi ancora sostenuto dalla dottrina civilistica più accreditata, secondo

(33) La giurisprudenza tributaria non fa che recepire l'orientamento civilistico: 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.

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 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. Sicché 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: in generale, non sono, cioè, iscrivibili beni se non sulla base del diritto reale di proprietà (34).

Agli effetti della legislazione fiscale, questa 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 tende a riconoscere alla disposizione un esteso ambito applicativo, riconducendovi qualsiasi ipotesi nella quale si verifichi un fenomeno di oggettiva sottrazione del bene all'impresa e al suo regime, cioè tutte quelle fuoriuscite dal ciclo impositivo che altrimenti avverrebbero senza assoggettamento a tributo (35). In particolare, la disposizione è applicabile non solo con riferimento ai singoli beni, ma anche con riguardo all'intera massa patrimoniale dell'impresa (36).

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 causa (36 bis).

Poiché questa seconda fattispecie ha come suoi presupposti sia il trasferimento di beni formanti un complesso o un ramo aziendale, e non

(34) V.: 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.

(35) V.: 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.

(36) Così: 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.

(36 bis) V.: art. 54, comma 5, DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

singoli beni, sia la prosecuzione dell'attività d'impresa da parte del familiare beneficiario, la soluzione al problema sopra posto può dipendere dunque 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 parziale (37).

Muovendo da questa prospettiva, se l'azienda, infatti, mantiene anche presso l'altro coniuge la qualità di complesso di beni sottoposti al regime dell'impresa, cioè, 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. Benché, infatti, forse non pensata dal legislatore con specifico riguardo a questa ipotesi, semmai a quella della donazione dell'azienda o di un suo ramo a familiari, 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 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, all'opposto, 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 destinazione (38), è accettabile solo nella prospettiva da cui muove l'autore per cui il diritto del coniuge sia personale, e non reale.

Infatti, stante la premessa che il coniuge che acquisisce il diritto non prosegua nell'attività d'impresa, il prodursi di uno stato di contitolarità determina inevitabilmente un parziale mutamento di destinazione dei be-

(37) Negano 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.

(38) V.: NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, cit., 358.

ni d'impresa e dei relativi incrementi (39), di cui è un riflesso anche l'estromissione, pro-quota, dal patrimonio di bilancio (40).

## SEZIONE II

### TASSABILITÀ DEGLI ASSEGNI DI SEPARAZIONE E DI DIVORZIO

4. *L'assegno di separazione e quello di divorzio come fatti tassabili: profili generali.* - Sul piano del diritto sostanziale gli assegni periodici di separazione e di divorzio costituiscono fatti tassabili ai fini dell'imposizione diretta.

Si tratta di redditi che ricadono tra quelli assimilati ai redditi di lavoro dipendente presumibilmente in ragione dell'affinità delle regole di determinazione (41). A partire, infatti, dalla riforma tributaria degli anni settanta il criterio distintivo delle categorie è costituito dalla diversità di tali regole, più che dalla diversità della fonte produttiva, com'era nel sistema precedente. L'appartenenza alla medesima categoria non comporta per ciò necessariamente un'affinità di fonte produttiva tra assegno e

(39) Concordi, circa la ricomprensione, entro l'ipotesi dell'autoconsumo, della devoluzione non onerosa al patrimonio dei familiari: MICCINESI, *I componenti positivi del reddito d'impresa*, cit., 648. Per la destinazione a finalità extraimprenditoriali in ipotesi di trasferimento a titolo gratuito del bene, v.: STEVANATO, *Inizio e cessazione dell'impresa nel diritto tributario*, Padova, 1994, 184.

(40) La successiva cessione dei beni da parte dei due coniugi è soggetta, conseguentemente, ad un diverso regime impositivo, ai fini sia delle imposte dirette, sia di quelle indirette, in relazione alla quota di ciascun coniuge. La tassazione differenziata è stata ritenuta legittima in giurisprudenza, pur con particolare riguardo alla differente ipotesi di trasferimento di bene appartenente a coniugi in regime di comunione legale, di cui uno solo imprenditore, agli effetti dell'applicabilità dell'iva e dell'imposta di registro, v.: Comm. trib. centr., sez. XIV, 12 luglio 1989/28 dicembre 1989, n. 8405, in questa Rivista, 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, in questa Rivista, 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, in questa Rivista, 1993, II, 825; Comm. trib. centr., sez. XXIV, 27 ottobre 1994/4 novembre 1994, n. 3623, in questa Rivista, 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, in questa Rivista, 1997, II, 63.

(41) V.: art. 47, comma 1, lett. i), DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

reddito di lavoro dipendente. La fonte lavoro, da cui quest'ultimo proviene, è assente negli assegni di separazione e di divorzio, se riguardati nella loro attualità (42).

Ciò non toglie che il fattore lavoro, pur non concorrendo attualmente alla produzione dell'entrata, vi abbia concorso in passato: lo vorrebbero ragioni sia di tipo sistematico, perché altrimenti si ammetterebbe la tassazione di mere liberalità (43), sia di ordine testuale, poiché il riferimento legislativo che alla produzione dell'assegno non concorra attualmente tanto il capitale, quanto il lavoro, induce a ritenere che sia richiesto il concorso di una di queste fonti almeno nel passato (44).

Quanto alle regole di determinazione, ben poco, in realtà, hanno in comune con quelle dei redditi di lavoro dipendente. La tecnica di assimilazione, più in generale definibile casistica, che il legislatore tributario ha impiegato per gli assegni di separazione e divorzio, come per altre entrate tassabili, comporta, per la mancanza di sistematicità di cui è espressione, difficoltà di inquadramento della specifica materia, in specie nella soluzione di problemi di parità di trattamento (45).

Vi sarebbe, poi, da considerare se hanno esercitato una certa influenza sulla legge tributaria le diverse interpretazioni cui ha dato luogo nel diritto civile, nel corso degli anni settanta ed ottanta, il tema della natura, anche composita, dell'assegno di divorzio tra elementi assistenziali, risarcitori e compensativi e i mutamenti che a tali indirizzi si sono susseguiti in concomitanza con la modifica di legge apportata nel 1987, indicativa di una carenza del coniuge beneficiario di mezzi adeguati a far fronte ai propri bisogni o di una impossibilità a procurarseli per ragioni obiettive, quindi di una natura esclusivamente assistenziale dell'assegno di divorzio che in seguito sarebbe stata sempre più ampiamente affermata (46).

(42) Per la riconducibilità degli assegni periodici entro il gruppo dei redditi assimilati che non presenta alcun collegamento con lo svolgimento di un'attività lavorativa, v.: DE MITA, *Appunti di diritto tributario*, Milano, 1997, 164.

(43) In generale, v.: LUPI, *Diritto tributario, Parte speciale, I sistemi dei singoli tributi*, Milano, 2000, 79; CROVATO, *I redditi di lavoro dipendente*, in AA.VV., *Imposta sul reddito delle persone fisiche, I*, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario, diretta da F. Tesaro, Torino, 1994, 305.

(44) Così: PANSIERI, *I redditi di lavoro dipendente*, in FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale, Il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2000, 128.

(45) Sul tema della parità di trattamento per la mancanza di sistematicità della materia tributaria in generale, v.: DE MITA, *Il diritto tributario tra diritto comune e principi costituzionali*, cit., 37.

(46) V.: art. 5, comma 6, legge 1° dicembre 1970, n. 898; art. 10, legge 6 marzo 1987, n. 74.

A fronte di un (per altro superato) riconoscimento del carattere risarcitorio degli assegni di separazione e di divorzio in ambito civile, sul versante tributario la tesi della loro natura reddituale sarebbe insostenibile. Infatti, ai fini dell'Irpef, tra i risarcimenti rivestono natura reddituale solo i cosiddetti proventi sostitutivi, quelli, cioè, che sono conseguiti in sostituzione di redditi, nonché le indennità a titolo di risarcimento di danni per la perdita di redditi (47). Pertanto, l'assegno di separazione e quello di divorzio avrebbero potuto manifestare, in questa superata prospettiva, natura reddituale solo se e nella misura in cui si fosse riconosciuto il loro carattere sostitutivo di un reddito, oppure risarcitorio della perdita di un reddito, di cui il coniuge beneficiario avesse avuto, in pendenza del matrimonio, quel "possesso" che è presupposto del tributo e che sarebbe dovuto per ciò venire meno con la separazione o con lo scioglimento del vincolo matrimoniale. Condizione che non si attaglia ai presupposti civili che legittimano la corresponsione dell'assegno, sia di separazione, sia di divorzio, in quanto, se mai, indicativi di un possesso (nell'accezione tributaria) altrui del reddito.

Il riconoscimento dell'esclusiva natura assistenziale in ambito civile è per ciò in linea con la scelta del legislatore fiscale e con la qualificazione reddituale che questi pone dell'assegno. Se si considera la più risalente disciplina tributaria in tema di assegno di separazione, si può senz'altro concludere che tale natura reddituale sia stata riconosciuta, benché con critiche della dottrina, dal legislatore fin dal 1933, allorché fu istituita l'imposta personale sul reddito complessivo e fu previsto che l'intero ammontare dell'annualità che il coniuge separato corrispondeva all'altro fosse inclusa nella determinazione del reddito complessivo di quest'ultimo se il coniuge erogante avesse esercitato la facoltà di portarlo in deduzione dal proprio reddito.

Si ha con ciò, tuttavia, conferma di un dato non valutabile positivamente, e cioè che la tassabilità dell'assegno è sorta in correlazione con la deduzione che ne avesse effettuato l'altro coniuge. Scelta che celava la negazione di una generale natura reddituale dell'assegno stesso (48).

(47) V.: art. 6, comma 2, DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

(48) V.: art. 4, RD n. 1027/1933. Disposizione poi trasfusa nell'art. 138, comma 4, DPR 29 gennaio 1958, n. 645, agli effetti dell'imposta complementare progressiva sul reddito. Critico: BERLIRI, *L'imposta di ricchezza mobile. Incontri e scontri di dottrina e giurisprudenza*, Milano, 1949, 43, 45 e 47, ritenendo che il legislatore avesse riconosciuto all'assegno carattere di semplice erogazione di reddito, come conseguenza del dovere familiare di soccorso, e negando che l'assegno costituisse per il coniuge percipiente il frutto di un lavoro o di un capitale.

In tempi più recenti, nonostante il riconoscimento della natura assistenziale in ambito civile, si possono annoverare in materia tributaria pronunce con le quali si è sostenuta la natura risarcitoria degli assegni in esame, escludendoli da imposizione. Si tratta, per altro, di casi in cui tale natura è stata talvolta dichiarata per avallare un'intassabilità conseguente piuttosto alla contestata mancanza di requisiti che la disciplina tributaria richiede ai fini del realizzarsi della fattispecie d'imposta, ad esempio, e con riserva di approfondimento nella parte relativa, per escludere dal prelievo l'assegno corrisposto in unica soluzione. Si è così affermata la natura risarcitoria dell'assegno, essendo "il risultato di una transazione in ordine alle pregresse posizioni patrimoniali dei coniugi a titolo di restituzione e risarcimento per quanto apportato dalla contribuente al nucleo familiare durante il periodo del matrimonio" (49). Ma sono, come premesso, affermazioni strumentali, dirette a disconoscere natura reddituale ad assegni privi di determinati requisiti, più che a sostenere il carattere risarcitorio.

Esaminato sotto il profilo strutturale del presupposto d'imposta, il reddito costituito dall'assegno di separazione o da quello di divorzio si qualifica mediante una pluralità di elementi distintivi, in ordine alla cui individuazione occorre riferirsi, per rinvio della disciplina in tema di redditi assimilati, alla normativa sulla deducibilità dell'assegno nei riguardi del coniuge erogante (50).

Vi è un'indubbia specularità della qualificazione tributaria: da un lato, si designa l'assegno come reddito tassabile nei riguardi del coniuge percipiente, dall'altro, come onere deducibile per il coniuge erogante.

Ciò non determina, beninteso, alcuna interferenza, nel senso che è circostanza del tutto irrilevante, agli effetti del presupposto d'imposta

(49) V.: Comm. trib. centr., sez. XII, 14 gennaio 1994, n. 150, in Dir. prat. trib., 1998, II, 78; per l'affermazione della natura risarcitoria, v. anche: Comm. trib. I grado di Torino, 15 novembre 1995, n. 592, in Fisco, 1996, 2823; Comm. trib. centr., sez. IV, 17 ottobre 1984, n. 8868, in Rass. trib., 1985, II, 304.

(50) V.: art. 10, comma 1, lett. c), DPR 22 dicembre 1986, n. 917; con l'art. 13, comma 1, lett. a), D.Lgs. 23 dicembre 1999, n. 505, che ha modificato il testo dell'art. 47, comma 1, lett. i), DPR 22 dicembre 1986, n. 917, è stato finalmente eliminato un difetto di coordinamento tra disposizioni, dovuto al richiamo, anziché alla lett. c) del comma 1 dell'art. 10, alla sua lett. h) contenente, un tempo, la disciplina sulla deducibilità dal reddito degli assegni di separazione e divorzio. Dottrina e giurisprudenza hanno ritenuto evidente questo difetto di coordinamento, v.: URICCHIO, in D'AMATI, *Manuale della tassazione dei redditi di lavoro*, Milano, 1996, 93; Cass., sez. I, 24 marzo 1999, n. 11437, dep. 12 ottobre 1999, in questa Rivista, 1999, II, 825.

che realizza il coniuge percipiente, l'avvenuta deduzione dell'assegno dal reddito da parte del coniuge erogante e, parimenti, irrilevante, agli effetti del diritto alla deduzione da parte di quest'ultimo soggetto, è la circostanza che il coniuge beneficiario abbia dichiarato il reddito (51).

**5. Elementi distintivi: corresponsione dell'assegno al coniuge in conseguenza di separazione e di divorzio.** - Tra gli elementi distintivi a carattere oggettivo, un primo attiene al presupposto civilistico che legittima il coniuge alla percezione dell'assegno, dovendogli derivare "in conseguenza di separazione legale ed effettiva, di scioglimento o annullamento del matrimonio o di cessazione dei suoi effetti civili".

Poiché l'assegno consiste in un'attribuzione al coniuge, concorrendone i presupposti, che è effetto patrimoniale stabilito dalle norme civili per essersi realizzata la relativa fattispecie della separazione o del divorzio, affinché ricorra la diversa fattispecie tributaria è pertanto necessario che si sia prodotto l'effetto civile, il quale riveste per ciò carattere principale in rapporto al prodursi degli effetti tributari (dipendenti).

Conseguenza di ciò è che, se viene meno l'obbligo di corrispondere l'assegno di separazione o di divorzio, qualunque sia la causa, non verificandosi uno degli elementi che integrano la fattispecie tributaria, questa non può realizzarsi.

Se è determinante in ambito tributario la circostanza che l'assegno sia conseguenza di separazione o di divorzio, la normativa fiscale non attribuisce per contro rilevanza allo specifico titolo in base al quale l'assegno è dovuto. Ciò è desumibile dall'uso generale del termine "assegno", senza alcuna ulteriore specificazione se non quella del carattere periodico, elemento distinto da quello in esame. In linea di massima, quindi, non sembrano accettabili interpretazioni volte a restringere il significato del termine in funzione della natura dell'assegno. A prescindere dalla sua qualificazione civilistica - ad esempio, nel caso di separazione, se assegno alimentare o di mantenimento - rilevante ai fini tributari è solo il

(51) In giurisprudenza, afferma trattarsi di circostanza priva di rilievo, agli effetti della deducibilità dell'assegno, quella che lo stesso sia "stato dichiarato dal beneficiario": Comm. trib. centr., sez. XXVI, 16 ottobre 1997/5 gennaio 1998, n. 19, in questa Rivista, 1999, II, 555. Parallelamente, non ha attribuito rilievo alla circostanza che il coniuge erogante abbia dedotto gli oneri (nella specie, assegno *una tantum* frazionato in 6 rate annuali) dal proprio reddito complessivo agli effetti della tassazione dell'assegno in capo al coniuge percipiente: Comm. trib. centr., sez. XII, 14 gennaio 1994, n. 150, cit., 78.

rapporto di consequenzialità che deve collegare separazione o divorzio, da un lato, e assegno, dall'altro.

La questione si è posta con specifico riguardo alle spese condominiali, al cui pagamento il coniuge obbligato può provvedere direttamente nei confronti del terzo, oppure rimborsando l'altro coniuge che ha anticipato la spesa, e non sempre è stata risolta in modo soddisfacente. Infatti, in alcune ipotesi l'amministrazione finanziaria si è riferita all'assegno nei termini solo di assegno alimentare, escludendo la rilevanza tributaria di quella parte dell'assegno di mantenimento che talvolta è corrisposto a fronte delle spese condominiali dell'immobile in cui il coniuge dimora, benché la sua corresponsione periodica fosse stabilita nel provvedimento dell'autorità giudiziaria. Si tratta di questione che, se mai, può sollevare perplessità in ordine ad altri elementi, ad esempio con riguardo al profilo della "misura" che deve risultare dal provvedimento del giudice – di rado, infatti, tali spese sono esattamente quantificate – ma che per l'elemento in esame non dovrebbero dare adito ad alcun rilievo (52).

Il problema potrebbe porsi negli stessi termini anche per altre spese (vacanze, etc.) che i due coniugi abbiano convenuto di includere nell'assegno e che il giudice, accogliendo questa loro richiesta, abbia stabilito nel proprio provvedimento.

Nondimeno, tali interpretazioni restrittive degli uffici finanziari sono state spesso avallate dalla giurisprudenza, espressasi essenzialmente sul versante della (in)deducibilità delle spese condominiali per il coniuge erogante (53).

La questione è, poi, giuridicamente mal posta quando è espressa e risolta in termini di tassatività degli oneri deducibili dal reddito indicati dalla legge – *refrain* dell'amministrazione finanziaria – poiché non vi è dubbio che l'ipotesi dell'assegno è prevista e quindi non si pone un problema di aggiungere nuovi oneri all'elencazione legislativa, bensì di attribuire un dato significato, piuttosto che un altro, al termine asse-

(52) A favore della deducibilità dell'onere dal reddito complessivo del coniuge erogante, risolvendo positivamente il problema della "misura", v.: Comm. trib. centr., sez. XXI, 24 ottobre 1997/11 marzo 1998, n. 1244, in questa Rivista, 1999, II, 553. Conforme sulla deducibilità, ma respingendo il ricorso dell'ufficio per aver sollevato solo in sede di appello, anziché nella precedente fase di giudizio, la questione della deducibilità delle spese condominiali corrisposte dal contribuente al proprio coniuge, v.: Comm. trib. centr., sez. XVIII, 16 gennaio 1998/16 marzo 1998, n. 1418, in questa Rivista, 1996, II, 550.

(53) Per la tesi dell'indeducibilità dell'onere, v.: Comm. trib. centr., sez. IX, 8 marzo 1996/20 marzo 1996, n. 1296, in Rass. trib., 1997, 479.

gno (54). Ma, come si è visto, una sua restrizione non ha alcun fondamento normativo.

6. Segue: *destinazione dell'assegno diversa dal mantenimento dei figli*. - Un secondo elemento distintivo è rappresentato dalla destinazione dell'assegno ed è stabilito con una esclusione, e cioè non si integra la fattispecie dei redditi assimilati allorché l'assegno sia destinato al mantenimento dei figli.

Mancante in origine, questo requisito è stato introdotto a distanza di pochi anni dall'entrata in vigore della riforma tributaria degli anni settanta, quando fu abbandonato l'istituto del cumulo dei redditi tra coniugi (55).

Discussa la questione della natura interpretativa o innovativa del provvedimento di modifica. Depone a favore della prima tesi l'argomento che a fronte del mantenimento dei figli la normativa già riconosceva al contribuente la specifica detrazione d'imposta per prole a carico (56), sicché – come afferma in una sua pronuncia la Cassazione – la disciplina successivamente introdotta non rappresenta altro se non esplicitazione di un principio già estraibile dal sistema nel suo complesso e l'ulteriore deduzione come onere dell'assegno avrebbe comportato una duplice valenza in ambito fiscale della medesima spesa (57).

Ritenere, come avvenne in una precedente pronuncia, che la detrazione d'imposta per figli a carico – in quanto spettante per legge al genitore tenuto a corrispondere gli alimenti in forza di provvedimento dell'autorità giudiziaria (58) – era preclusa allorché il giudice avesse genericamente determinato l'assegno a favore del coniuge senza alcuna indicazione della quota per i figli di cui era affidatario, presupponeva una mancata distinzione tra soggetto affidatario dei figli e soggetto obbligato agli alimenti: diverse, infatti, possono essere le situazioni conseguen-

(54) In tal senso già: CROVATO, *Perché l'assegno alimentare non può essere in natura?*, in Rass. trib., 1997, 480.

(55) V.: art. 5, comma 1, legge 13 aprile 1977, n. 114, con effetto dal 1° gennaio 1976, portante modifiche all'art. 10, comma 1, lett. g), DPR 29 settembre 1973, n. 597.

(56) V.: art. 15, comma 2, DPR 29 settembre 1973, n. 597.

(57) V.: Cass., sez. I civ., 9 maggio 1994/8 novembre 1994, n. 9276, in questa Rivista, 1994, II, 797. Conforme: Min. fin. dir. gen. II.DD., Circ. 30 aprile 1977, n. 7/1496, in Boll. trib., 1977, 1251. V.: ZEPELLI, *Assegni periodici (dir. trib.)*, in Enc. giur., III, Roma, 1994, 1.

(58) V.: art. 15, comma 4, DPR 29 settembre 1973, n. 597, abrogata, con effetto dall'1 gennaio 1976, dall'art. 6, comma 1, legge 13 aprile 1977, n. 114.

ti all'affidamento di figli, con obbligo distinto di corrispondere gli alimenti (59). Non si ammetteva in tal modo che, sebbene affidati ad un genitore, i figli fossero in realtà a carico dell'altro tenuto a corrispondere gli alimenti con assegno unitario al coniuge. Con il risultato di dover comunque, per un genitore, affermare l'integrale deducibilità dell'assegno come onere, per l'altro, ampliare la nozione di reddito, riconducendovi anche l'entrata costituita dagli alimenti dei figli, e riconoscergli poi il diritto alla detrazione come se questi ultimi fossero stati a suo carico (60).

Le ragioni della diversità di disciplina tributaria, a seconda che l'assegno sia destinato al coniuge o al mantenimento dei figli, sono state motivate dalla stessa Corte costituzionale che, dichiarando manifestamente infondata la questione di legittimità della disposizione sugli oneri deducibili nella parte in cui non riconosce gli assegni destinati al mantenimento dei figli, ha rilevato come "non sussiste disparità di trattamento tributario tra l'assegno periodico al coniuge rispetto a quello di mantenimento dei figli, in quanto l'uno costituisce una perdita economica del soggetto erogatore mentre l'altro rappresenta adempimento di un obbligo sancito dagli artt. 147 e 148 c.c. per i figli a carico dei genitori, che non viene meno a seguito di separazione legale o di divorzio" (61).

Sul punto fu concorde la dottrina, la quale, anticipando il giudizio di costituzionalità, convenne con la Centrale espressasi sul punto (62) nell'affermare che, non essendo inciso il diritto-dovere dei genitori di mantenere, istruire ed educare i figli (63), l'assegno per il loro manteni-

(59) Aspetto che non sfuggì al legislatore, v.: relazione ministeriale allo schema di decreto relativo all'istituzione dell'Irpef con riferimento all'art. 15, comma 4.

(60) V.: Cass., sez. I, 21 novembre 1986/20 maggio 1987, n. 4609, in *Dir. prat. trib.*, 1988, II, 653, con nota di: MASSA, *Sulla deducibilità dell'assegno periodico corrisposto al coniuge divorziato o separato*, *ivi*. A favore della tesi innovativa v. anche: *Comm. trib. centr.*, sez. II, 18 giugno 1999/12 luglio 1999, n. 4606, in questa *Rivista*, 2000, II, 159; *Comm. trib. centr.*, sez. XXV, 12 luglio 1990, n. 5139, in *Giur. imp.*, 1990, 704; *Comm. trib. centr.*, sez. VIII, 13 giugno 1990, n. 4613; *Comm. trib. centr.*, sez. IX, 6 novembre 1987, n. 8130, in *Comm. trib. centr.*, 1987, I, 610; *Comm. trib. centr.*, sez. XXIV, 16 giugno 1983/14 luglio 1983, n. 2077, in *Giur. imp.*, 1984, 19.

(61) Con riferimento agli artt. 3, 29, 30 e 53 Cost., v.: Corte cost., 29 luglio 1988, n. 950 (ord.), in *Giur. cost.*, 1988, 4388. A commento, favorevolmente, v.: GIOVANNINI, *La disciplina sugli assegni periodici destinati al mantenimento dei figli nell'interpretazione della Corte costituzionale*, in *Boll. trib.*, 1988, 1505; PETRUCCI, *Deducibilità e tassabilità dell'assegno corrisposto al coniuge separato o divorziato*, in *Giur. it.*, 1989, 398.

(62) V.: *Comm. trib. centr.*, sez. XXIV, 16 giugno 1983/14 luglio 1983, n. 2077, cit.

(63) V.: art. 30, comma 1, Cost.

mento costituisce un consumo di reddito tanto in pendenza di matrimonio, quanto in caso di separazione o divorzio, ed è per ciò tassabile, essendo il sistema fiscale italiano improntato alla nozione di reddito-prodotto e non a quella più ristretta di reddito-consumo (64).

La diversità di regime tributario degli assegni corrisposti al coniuge a seconda che siano o meno destinati al mantenimento dei figli ha, poi, posto, un ulteriore problema per gli assegni comprensivi di una quota destinata ai figli indistinta dalla restante quota destinata al coniuge nel provvedimento dell'autorità giudiziaria.

Le interpretazioni al riguardo risentivano dell'ulteriore difficoltà, cui si è sopra accennato, di attribuire portata interpretativa o innovativa alla disposizione che stabiliva un diverso trattamento degli assegni destinati al mantenimento dei figli, pur se limitatamente ai periodi d'imposta precedenti all'entrata in vigore della nuova disciplina. Portato dinanzi alle Commissioni con riferimento alla normativa sugli oneri deducibili, il problema dell'assegno omnicomprensivo fu in taluni casi risolto - anche per fatti verificatisi in epoca successiva all'entrata in vigore della disposizione sull'assegno destinato al mantenimento dei figli - a favore della totale deducibilità (65).

In altri casi fu utilizzato quel criterio, introdotto solo con le disposizioni integrative e correttive del nuovo testo unico (66), della deducibilità limitata al cinquanta per cento dell'ammontare dell'assegno globalmente stabilito nel provvedimento dell'autorità giudiziaria (67): talvolta con esplicito riferimento all'applicabilità agli anni pregressi della disciplina dello stesso testo unico (68); in altre occasioni, sulla base di un criterio di ragionevolezza (69).

(64) V.: GIOVANNINI, *Base imponibile, deduzioni e detrazioni per gli assegni periodici corrisposti al coniuge nel testo unico delle imposte dirette*, in *Boll. trib.*, 1988, 1175.

(65) Per situazioni ante 1° gennaio 1976, v.: *Comm. trib. centr.*, sez. II, 18 giugno 1999/12 luglio 1999, n. 4606, cit., 159, con nota di: PETRUCCI, *Assegni corrisposti ad un coniuge ante e post 1976. La posizione della giurisprudenza e la recente evoluzione normativa*, in questa *Rivista*, 2000, II, 160; Cass., sez. I, 21 novembre 1986/20 maggio 1987, n. 4609, cit.; *Comm. trib. centr.*, sez. VII, 18 gennaio 1982, n. 516, in *Comm. trib. centr.*, 1982, I, 274. Riconosce la deducibilità per situazioni post 1° gennaio 1976: *Comm. trib. I grado di Treviso*, sez. I, 5 dicembre 1992/16 novembre 1992, n. 388, in *Corr. trib.*, 1993, 1070; *Comm. trib. centr.*, sez. I, 3 giugno 1989, n. 4064, in *Giur. imp.*, 1989, 396.

(66) V.: art. 3, DPR 4 febbraio 1988, n. 42.

(67) V.: *Comm. trib. centr.*, sez. VIII, 15 ottobre 1991, n. 6872, in *Comm. trib. centr.*, 1991, I, 790.

(68) Ai sensi art. 36, DPR 4 febbraio 1988, n. 42, subordinatamente a che le dichiarazioni, validamente presentate, risultassero conformi alle disposizioni del testo uni-

Fu, quest'ultima, la posizione assunta agli inizi degli anni ottanta dalla stessa amministrazione finanziaria (70), benché la Cassazione si fosse appena espressa per l'indeducibilità dell'intero assegno con una sentenza che sarebbe rimasta pressoché isolata (71). In qualche pronuncia la deducibilità è stata limitata anche ad importi inferiori al cinquanta per cento, in ragione del numero dei figli al cui mantenimento il contribuente concorreva (72).

La questione è stata definitivamente risolta con la disciplina integrativa e correttiva del testo unico, che stabilisce una presunzione assoluta nella misura del 50 per cento circa la quota parziale dell'assegno onnicomprensivo corrisposto al coniuge destinata al mantenimento dei figli, nell'esclusiva ipotesi in cui dal provvedimento dell'autorità giudiziaria non risulti una diversa ripartizione.

La legge tributaria stabilisce, infine, che sono in ogni caso esclusi dalla base imponibile gli assegni periodici destinati al mantenimento dei figli, alla duplice condizione che spettino al coniuge in conseguenza di separazione legale ed effettiva o di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio e nella misura in cui risultino da provvedimenti dell'autorità giudiziaria (73). Deve, probabilmente, essere considerato come un disposto volto a chiudere il sistema, ma ripetiti-

co; a favore dell'applicazione agli anni pregressi, v.: Comm. trib. centr., sez. IX, 16 dicembre 1994/26 ottobre 1995, n. 3449, in questa Rivista, 1996, II, 185; con riferimento all'art. 3, DPR 4 febbraio 1988, n. 42, ma senza affermare esplicitamente la natura non innovativa della disposizione, v.: Comm. trib. centr., sez. XII, 21 gennaio 1999, n. 201, in questa Rivista, 1999, II, 546.

(69) V.: Comm. trib. centr., sez. VII, 23 novembre 1998/19 febbraio 1999, n. 893, in questa Rivista, 1999, II, 543; Comm. trib. centr., sez. XXVII, 5 marzo 1998/16 marzo 1998, n. 1474, in questa Rivista, 1999, II, 548, rilevando come la circostanza di fatto che i figli abbiano raggiunto la maggiore età non è valido argomento per sostenere che l'assegno è divenuto di diritto interamente destinato al coniuge e perciò interamente deducibile dal reddito; Comm. trib. centr., sez. XI, 7 novembre 1995/1 dicembre 1995, n. 4102, in questa Rivista, 1996, II, 481, con una dubbia motivazione fondata sul richiamo alla tesi ministeriale, v. nota successiva; Comm. trib. centr., sez. VIII, 15 ottobre 1991, n. 6872, cit.

(70) V.: Min. fin. dir. gen. II.DD., Risol., 25 marzo 1981, n. 15/145, in Dir. prat. trib., 1981, II, 1295.

(71) V.: Cass., 23 giugno 1980, n. 3934, in Rass. trib., 1981, II, 20. Conforme: Comm. trib. centr., sez. VI, 8 settembre 1987, n. 6084, in Comm. trib. centr., 1987, I, 394.

(72) V.: Comm. trib. centr., sez. XXIV, 16 giugno 1983, n. 2077, cit., in ragione di un terzo, essendo l'assegno destinato al coniuge e ai due figli.

(73) V.: art. 3, comma 3, lett. b), DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

vo (74), poiché l'interprete è già in grado di desumere dall'ordinamento, considerato nel suo complesso, una tale norma di esclusione. Per ciò ha suscitato in dottrina opposte, ma ponderate, costruzioni, oscillanti tra l'ammettere un'ingiustizia del sistema e una conseguente superficialità del legislatore (quindi scartata) e l'accettare, fra le possibili, l'interpretazione meno irrazionale (75).

7. Segue: *rilevanza dell'assegno nella misura risultante da provvedimenti dell'autorità giudiziaria*. - Gli assegni di separazione e di divorzio rilevano agli effetti della normativa tributaria "nella misura in cui risultano da provvedimenti dell'autorità giudiziaria". Questo è un terzo elemento richiesto ai fini della tassabilità.

Il riferimento quantitativo non deve trarre in inganno. Prima di incidere proceduralmente sul *quantum*, cioè sulla determinazione dell'ammontare dell'assegno che concorre alla formazione della base imponibile e quindi sulla correlativa imposta, la misura rileva sul piano della fattispecie tributaria, cioè agli effetti dell'*an debeatur*, impedendo che quest'ultima si integri se la misura stessa non risulta dal provvedimento giudiziario e limitatamente a quanto vi è stabilito. La definizione dell'ambito applicativo della norma è per ciò duplice: l'assegno rileva se la misura risulta dal provvedimento dell'autorità giudiziaria e, inoltre, per la misura che vi risulta.

Per quanto concerne in generale la (prima) condizione che la misura dell'assegno risulti da provvedimento dell'autorità giudiziaria, ad un certo contenzioso ha dato adito la circostanza che il provvedimento in oggetto sia costituito, anziché dalla sentenza di separazione o di divorzio, dall'ordinanza con la quale il presidente del tribunale adotti provvedimenti temporanei ed urgenti (76), ritenuti opportuni nell'interesse dei coniugi e della prole, in specie di quelli a carattere economico relativi alla provvisoria determinazione dell'assegno a favore del coniuge che ne ha diritto.

Sul piano sistematico la limitazione ai soli provvedimenti a carattere definitivo discriminerebbe situazioni uguali agli effetti tributari, con possibili violazioni del principio costituzionale di uguaglianza (77).

(74) V.: GIOVANNINI, *La disciplina sugli assegni periodici*, cit., 1506.

(75) V.: GIOVANNINI, *Base imponibile*, cit., 1180.

(76) V.: art. 4, comma 8, legge 1° dicembre 1970, n. 898; per l'applicabilità nei casi di separazione, art. 23, legge 6 marzo 1987, n. 74.

(77) Per la tassabilità, v.: Comm. prov. di Pesaro, sez. I, 22 dicembre 1997, n. 944,

Sotto il diverso, ma parallelo, profilo della deducibilità dell'assegno nei riguardi del coniuge erogante, la Centrale ha parimenti ritenuto, discostandosi dalle decisioni dei precedenti gradi di giudizio, che al provvedimento dell'autorità giudiziaria possa essere assimilato il verbale di conciliazione con il quale dinanzi al giudice siano state definite tutte le cause pendenti tra due coniugi (78).

Con riguardo alla seconda condizione, della rilevanza dell'assegno nella misura in cui risulta dal provvedimento, lo specifico riferimento alla misura mancava nella stesura originaria del testo di legge, poi modificata nel corso degli anni settanta, che disponeva solo "sempreché risultino da provvedimenti dell'autorità giudiziaria". Con la revisione del testo la giurisprudenza, essenzialmente espressasi sul versante del coniuge erogante, esclude la deducibilità dell'assegno dal reddito qualora difetti la determinazione della sua misura nel provvedimento giudiziario (79).

Per misura risultante non sempre si è inteso in giurisprudenza un'esatta quantificazione preventiva. Nell'ipotesi, ad esempio, di spese condominiali, si è ritenuto che fosse determinante l'essere posta giudizialmente a carico del coniuge l'obbligazione pecuniaria, con esplicita ammissione della difficoltà di quantificare preventivamente tali spese per loro natura (80).

La previsione della misura nella legge tributaria è volta ad impedire, in funzione antielusiva, che i coniugi possano liberamente determinare, di anno in anno e sulla base di una reciproca convenienza fiscale, l'importo da tassare per l'uno e corrispondentemente da dedurre per l'altro. Quindi, la misura che deve risultare non è in certe ipotesi da intendere come esatta quantificazione, quanto piuttosto come criterio di determinabilità.

in Dir. prat. trib., 1999, II, 79, con nota di: BARDI, *Il regime Irpef degli assegni alimentari corrisposti al coniuge*, *ivi*, 80. La tassabilità degli assegni (di separazione) corrisposti in via provvisoria è da lungo tempo affermata in giurisprudenza, per riferimenti v.: BERLIRI, *L'imposta di ricchezza mobile. Incontri e scontri di dottrina e giurisprudenza*, *cit.*, 44.

(78) V.: Comm. trib. centr., sez. X, 14 giugno 1983, n. 1307, in Comm. trib. centr., 1983, I, 474. In dottrina considera provvedimento dell'autorità giudiziaria sia l'ordinanza presidenziale, sia l'omologazione che conclude il procedimento di separazione consensuale: GIUNCHI, *Il trattamento fiscale delle attribuzioni fra coniugi nella separazione personale e nel divorzio*, in Fisco, 1994, 997.

(79) V.: art. 5, comma 1, legge 13 aprile 1977, n. 114, con effetto dall'1 gennaio 1976, portante modifiche all'art. 10, comma 1, lett. g), DPR 29 settembre 1973, n. 597.

(80) V.: Comm. trib. centr., sez. XXI, 24 ottobre 1997/11 marzo 1998, n. 1244, in questa Rivista, 1999, II, 555.

Questa interpretazione è confortata da una recente pronuncia della Corte che, nel dichiarare manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale della previgente disciplina in materia di oneri deducibili (81) – nella parte in cui consentiva la deduzione dal reddito imponibile degli assegni alimentari corrisposti alle persone indicate nell'art. 433 c.c. solo se risultanti da provvedimenti dell'autorità giudiziaria e per ciò con esclusione di quelli prestati spontaneamente dal soggetto obbligato – ha giustificato la deduzione nei limiti della misura risultante da provvedimento dell'autorità giudiziaria quale scelta del legislatore "ispirata ad esigenze di certezza nella individuazione degli oneri detraibili, altrimenti lasciata alla volontà del contribuente o alla discrezionalità dell'amministrazione finanziaria" (82).

Vi sono poi da considerare le conseguenze tributarie di intervenute modifiche della misura dell'assegno rispetto a quella originaria, sia a seguito della sentenza definitiva in rapporto a quanto stabilito in via temporanea ed urgente con ordinanza presidenziale (83), sia per revisione dell'assegno determinata da giustificati motivi sopravvenuti dopo la sentenza di separazione o di divorzio (84).

I riflessi fiscali della pronuncia che revisiona la misura dell'assegno dipendono da ciò che essa comporta. Se il giudice fissa, disponendo la retrodatazione degli effetti economici della sentenza al momento della domanda (85), un assegno di entità maggiore di quello provvisorio o di quello stabilito nella precedente pronuncia definitiva, con obbligo del coniuge di corrispondere all'altro l'eccedenza non versatagli, è questa nuova misura che assume rilevanza agli effetti tributari. Per altro, il criterio di imputazione temporale fissato dalla legge, cioè, quello di cassa, fa sì che tale rilevanza si espliciti solo nel periodo d'imposta in cui avviene la corresponsione, così evitando ogni problema.

Nel caso opposto – sempre che si accolga la soluzione, in taluni casi controversa in ambito civile, della ripetibilità delle maggiori somme corrisposte al coniuge rispetto alla misura dell'assegno poi stabilita nel-

(81) Art. 10, comma 1, lett. h), DPR n. 597/1973.

(82) V.: Corte cost., 28 luglio 1999, n. 370 (ord.), Banca dati Quattro codici della riforma tributaria.

(83) V.: ex art. 177, c.p.c., già, art. 708, c.p.c., v.: art. 4, comma 8, legge 1° dicembre 1970, n. 898; per la separazione, art. 23, legge 6 marzo 1987, n. 74.

(84) Per la separazione, v.: 156, comma 7, c.c.; per il divorzio, v.: art. 9, comma 1, l. 1° dicembre 1970, n. 898.

(85) V.: art. 4, comma 10, legge 1° dicembre 1970, n. 898; per l'applicabilità nei casi di separazione, art. 23, legge 6 marzo 1987, n. 74.

la pronuncia definitiva che segue al provvedimento provvisorio o nella pronuncia di revisione per circostanze sopravvenute – è applicabile al coniuge erogante, a favore del quale avviene il rimborso, la disposizione che prevede l'imponibilità delle somme rimborsate al contribuente e da questi dedotte come oneri dal reddito complessivo in precedenti periodi, con facoltà di avvalersi o meno della tassazione separata (86).

Quanto al coniuge beneficiario dell'assegno, che sia tenuto a rimborsare all'altro le somme eccedenti già tassate in anni precedenti, è previsto che dette somme restituite al soggetto erogante costituiscano oneri deducibili dal reddito complessivo (87). Il coniuge obbligato al rimborso può anche chiedere al proprio datore di lavoro, nella qualità di sostituto d'imposta, il diretto riconoscimento dell'onere deducibile, evitando così di dover presentare la dichiarazione dei redditi solo per ottenere tale deduzione (88).

Resta aperto il problema nei casi in cui il coniuge separato o divorziato non possieda redditi nel periodo d'imposta in cui effettua il rimborso, oppure restituisca le somme indebite nello stesso periodo d'imposta in cui esse concorrono alla formazione del reddito. Se in quest'ultima ipotesi si può ritenere che è direttamente la misura risultante dal provvedimento modificativo dell'autorità giudiziaria ad integrare la fattispecie, nella prima non resta che l'esperibilità di un'azione di rimborso (89). Anche a voler ammettere una discrezionalità del legislatore nell'individuazione degli oneri deducibili, si è correttamente rilevato come questi rimborsi abbiano natura atipica (90), poiché sono redditi già tassati poi venuti meno, e sarebbe per ciò una violazione del principio di capacità contributiva non tenerne conto.

Circa la misura dell'assegno vi è infine un ulteriore profilo. In giurisprudenza si è esclusa la possibilità che l'assegno attribuito ad un co-

(86) Art. 16, comma 1, lett. n-bis), e comma 3, DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

(87) V.: art. 10, comma 1, lett. d-bis), DPR 22 dicembre 1986, n. 917, inserita dall'art. 5, comma 1, lett. b), D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314, con effetto dall'1° gennaio 1998.

(88) V.: art. 48, comma 2, lett. h), DPR 22 dicembre 1986, n. 917; art. 23, DPR 29 settembre 1973, n. 600; v.: Min. fin., Dip. ent. Dir. centr. aff. giur. e cont. trib., Circ., 23 dicembre 1997, n. 326/E/III-5-2643, 2.2.8. e 8.2., in Fisco, 1998, 263.

(89) Ai sensi art. 38, DPR 29 settembre 1973, n. 600, v.: Nota Min. fin. Dip. ent. Dir. reg. entrate Lombardia, n. 27646/95, in Banca dati Quattro Codici della riforma tributaria.

(90) V.: CROVATO, *La restituzione di redditi già sottoposti a tassazione*, in Rass. trib., 1998, 51.

niuge sia determinato in una certa entità e che sia condannato l'altro coniuge al pagamento delle relative imposte sui redditi (91). Si tratta del noto problema dell'accollo d'imposta: una parte si accolla le imposte che deve pagare l'altra. Ad esempio, i coniugi si accordano sulla misura dell'assegno e, distintamente, pattuiscono che una certa parte dell'imposta, o tutta, dovuta dal coniuge destinatario dell'assegno sia rimborsata, a titolo di accollo, dal coniuge erogante.

Poiché la somma accollata non è fatta concorrere alla formazione della base imponibile del coniuge a favore del quale l'accollo è pattuito, il quale quindi assolve il tributo per un importo ridotto rispetto al reddito di cui effettivamente dispone, la figura dell'accollo ha sempre posto delicati problemi di ordine costituzionale in rapporto al principio di capacità contributiva. Era pertanto fortemente discusso che, fuori dalle ipotesi in cui la legge lo vietava, stabilendo la rivalsa obbligatoria, l'addossarsi l'onere tributario secondo le modalità predette fosse conforme al principio costituzionale (92).

In materia è stata di recente emanata una nuova disposizione inserita nel cosiddetto Statuto del contribuente. Questa ammette l'accollo del debito d'imposta altrui, benché senza liberazione del contribuente originario (93).

Se si conviene sulla premessa che il principio di capacità contributiva vieta solo al legislatore di imporre ad un soggetto di pagare le imposte in ragione di indici di capacità contributiva riferibili ad altri, e se si ammette, quindi, che detto principio non vieta invece a chiunque, se lo vuole, di pagare le imposte altrui (94), certo è comunque come non pos-

(91) V.: A. Roma, sez. I, 10 luglio 1989, n. 3501, in Fisco, 1989, 7380.

(92) V.: FALSITTA, *Spunti in tema di capacità contributiva e di accollo convenzionale di imposte*, in Rass. trib., 1986, I, 123, ora anche in: FALSITTA, *Per un fisco "civile". Casi, critiche e proposte*, Milano, 1996, 98; DE MITA, *Il mercato delle tasse*, in Boll. trib., 1985, 1432; DE MITA, *Ancora sulla liceità dell'accollo d'imposta*, in Boll. trib., 1986, 586; GAFFURI, *Rilevanza fiscale dei patti traslativi d'imposta*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1985, II, 119; GRANELLI, *Capacità contributiva e traslazione d'imposta*, in Giur. it., 1986, I, 1, 953; CORDEIRO GUERRA, *Problemi in tema di traslazione convenzionale d'imposta*, in Rass. trib., 1988, I, 465; LUPI, *Patti sull'imposta: leciti se non ipotizzano il futuro*, in Rass. trib., 1994, 682.

(93) In senso critico, v.: DE MITA, *L'accollo d'imposta*, in Il Sole-24 Ore, 19 dicembre 1998, ora anche in: DE MITA, *Politica e diritto dei tributi in Italia*, cit., 380, rilevando come anche la legge possa essere censurata per incostituzionalità quando contraria a certi principi.

(94) Così: FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, cit., 166, rilevando come l'art. 53 incida sul rapporto tra Stato e contribuente e non sul rapporto tra contribuenti.

sa essere il giudice, nel determinare la misura dell'assegno, a condannare il coniuge a pagare all'altro anche le imposte. È solo in sede di separazione consensuale che un tale accordo tra i coniugi potrebbe realizzarsi, senza che il giudice possa, solo per ciò, negare l'omologa.

**8. Segue: carattere periodico dell'assegno. Il problema dell'assegno in unica soluzione.** - Se la "periodicità" dell'assegno di separazione e di divorzio costituisca elemento che concorre ad integrare la fattispecie d'imposta è questione discussa.

Di certo l'attributo "periodico" ricorre nel testo della legge tributaria. Pertanto, la sussistenza di questo requisito è sufficiente affinché si integri la fattispecie imponibile. Parimenti ai fini della deducibilità dell'onere dal reddito del coniuge erogante.

Dubbio, se mai, è se detto requisito della periodicità sia, oltre che sufficiente, anche necessario ed, eventualmente, se lo sia tanto al realizzarsi della fattispecie d'imposta dei redditi assimilati, quanto in ordine alla deducibilità come onere dal reddito. Il problema si è posto specificamente con riguardo all'assegno divorzile cosiddetto *una tantum*: il coniuge ha, infatti, l'obbligo di somministrare periodicamente a favore dell'altro l'assegno, ricorrendone i presupposti, ma è anche possibile, su accordo delle parti, la corresponsione in un'unica soluzione (95). Questa modalità non è espressamente prevista per la separazione personale, benché sia ammessa in dottrina e ricorrente nella prassi (96).

La corresponsione dell'assegno *una tantum* può attuarsi, oltre che con versamento di una somma in danaro, anche tramite trasferimento di beni immobili o di altri diritti reali sugli stessi. Mentre in questa seconda ipotesi risulta essere pacifico che si tratti di un'attribuzione patrimoniale non avente rilevanza reddituale per il coniuge beneficiario, né per il coniuge obbligato come onere deducibile, è invece ampiamente discusso l'accostamento dell'assegno in unica soluzione a questo tipo di attribuzione patrimoniale, piuttosto che all'assegno periodico.

Nella giurisprudenza tributaria il riconoscimento all'assegno (di divorzio) corrisposto in un'unica soluzione di una natura (risarcitoria) e funzione differenti da quelle dell'assegno periodico è stato determinante,

(95) V.: art. 5, legge 1° dicembre 1970, n. 898, come modificato dall'art. 10, legge 6 marzo 1987, n. 74.

(96) Sull'uso, nella prassi, v.: Rossi, *La deducibilità dell'assegno divorzile*, in Fisco, 2001, 445.

in alcuni casi, per escludere che esso ricadesse tanto nella categoria dei redditi assimilati, quanto in quella dei redditi diversi, categoria quest'ultima che, nel sistema previgente al testo unico, era caratterizzata da una disposizione di chiusura attraente a tassazione tutti i redditi non espressamente elencati altrove (97).

La mancanza di una natura reddituale dell'assegno divorzile *una tantum*, pattuito di comune accordo dai coniugi e stabilito nel provvedimento dell'autorità giudiziaria, è stata affermata dalla Commissione tributaria centrale, riconoscendo nell'assegno corrisposto *una tantum* "il risultato di una transazione in ordine alle pregresse posizioni patrimoniali dei coniugi", a titolo di "restituzione e risarcimento per quanto apportato dalla contribuente al nucleo familiare durante il periodo del matrimonio" (98).

È quest'ultima una tesi che, per altro, la Centrale segue con una certa discontinuità. Sostiene, infatti, in altra occasione un principio opposto e, cioè, che "l'assegno divorzile in unica soluzione costituisce soltanto una diversa modalità di corresponsione dell'assegno periodico, della cui natura e finalità partecipa" (99).

In altre pronunce ancora, riferite a fatti avvenuti nel vigore del decreto Irpef, i giudici hanno, nello stesso ordine di idee, rilevato che "l'imponibilità dell'assegno divorzile in unica soluzione non può essere esclusa dalla sua mancanza di tipicità"; né hanno escluso la natura red-

(97) V.: Comm. trib. centr., sez. IV, 17 dicembre 1984, n. 8868, cit.

(98) V.: Comm. trib. centr., sez. XII, 14 gennaio 1994, n. 150, cit., sulla quale v.: DE PIAGGI, *L'assegno versato "una tantum" al coniuge separato non è considerabile reddito da lavoro autonomo*, in Dir. prat. trib., 1998, II, 78; VANTAGGIO, *Assegno di divorzio intassabile? Una decisione da prendere con le molle*, in Rass. trib., 1994, 1279.

(99) V.: Comm. trib. centr., sez. VIII, 3 novembre 1998/14 gennaio 1999, n. 91, in questa Rivista, 1999, II, 547, con nota di: PETRUCCI, *La recente giurisprudenza in tema di assegni all'ex coniuge*, ivi, 556; Comm. trib. centr., sez. XXIII, 28 febbraio 1997, n. 698/97, in Comm. trib. centr., 1997, I, 165; con riguardo alla deducibilità dell'onere hanno affermato la perfetta equivalenza sotto il profilo giuridico tra l'assegno periodico e quello in unica soluzione: Comm. trib. centr., sez. XI, 14 luglio 1997, n. 3889, Banca dati Quattro Codici della riforma tributaria; Comm. trib. centr., 16 ottobre 1996, n. 5099, in Comm. trib. centr., 1996, I, 657; Comm. trib. centr., sez. XI, 13 maggio 1992, n. 3478, in Foro it., 1993, III, 425; Comm. trib. centr., sez. VIII, 7 gennaio 1988, n. 67, in Dir. prat. trib., 1988, II, 1232, con nota di: SANGUINETI, *Deducibilità ed imponibilità ai fini Irpef dell'assegno di divorzio corrisposto in unica soluzione*, ivi, e: in Giur. it., 1991, III, 2, col. 22, con nota di: BRIGHENTI, *La disciplina tributaria dell'assegno divorzile corrisposto in unica soluzione*, ivi, col. 21; Comm. trib. centr., sez. VIII, 14 maggio 1987, n. 67, in Fisco, 1988, 829; Comm. trib. centr., sez. IV, 17 ottobre 1984, n. 8868, cit.; Comm. trib. centr., sez. X, 14 giugno 1983, n. 1307, cit., 707.

dituale dal carattere di corresponsione in unica soluzione, "in quanto costituiscono presupposto di imposta i redditi sia continuativi che occasionali" (100).

Ad affermare che, sul piano metodologico, non rileva tanto indagare su similitudini e differenze civilistiche dell'assegno in unica soluzione, rispetto a quello periodico, è la Cassazione, al cui esame è stata sottoposta la questione della tassabilità in capo al percipiente. Rileva, piuttosto, secondo la Corte, accertare la natura reddituale con prevalente riferimento alla legislazione ed ai principi tributari (101).

In questa prospettiva la Cassazione distingue la "somministrazione periodica" dalla "corresponsione in unica soluzione" sulla base della rilevanza che assume, nella prima, il profilo dell'erogazione, ripetuta periodicamente, di una somma di denaro, assimilabile al pagamento di una sorta di "retribuzione" stabilita a tempo; nella seconda, il profilo del trasferimento patrimoniale di una somma capitale, di un assegno, cioè, che è "capitalizzato" (102).

Muovendo da questa distinzione, e per avvalorare la qualifica di "attribuzione patrimoniale *una tantum*", la Corte formula una definizione di reddito desumendola dalle diverse e successive nozioni di presupposto del tributo che il legislatore ha formulato nel corso del tempo, a partire dall'imposta di ricchezza mobile per giungere fino all'introduzione dell'Irpef. Quella che ne scaturisce è una definizione di reddito come nuova ricchezza che, in quanto fluisce da una fonte produttiva, non può essa stessa costituire fonte di altra nuova ricchezza, essendo altrimenti qualificabile come "patrimonio".

Da ciò la Cassazione deriva il carattere "ineludibile" della periodicità agli effetti della fattispecie d'imposta, in quanto elemento che integra la caratteristica propria di questo "tipo" di reddito inteso come "flusso di ricchezza" rispetto ad un patrimonio o ad un capitale. Sicché anche

(100) V.: Comm. trib. centr., sez. XXIII, 28 febbraio 1997, n. 698/97, cit.

(101) V.: Cass., sez. I, 24 marzo 1999/12 dicembre 1999, n. 11437, in questa Rivista, 1999, II, 824, con nota di: PETRUCCI, *Assegno una tantum: per la Cassazione è intassabile*, ivi, 831; e di: CARBONE, *Non è tassabile la corresponsione una tantum dell'assegno di divorzio*, in Corr. giur., 1999, 1357; DE MARZO, *L'assegno di divorzio in unica soluzione non è assimilato ai redditi di lavoro dipendente*, in Famiglia dir., 2000, 5.

(102) Per la tesi che la corresponsione dell'assegno una tantum costituisca attribuzione patrimoniale non avente rilevanza agli effetti del presupposto dell'Irpef, v.: VANZ, *Trattamento, ai fini dell'imposizione diretta, dell'assegno una tantum corrisposto al coniuge divorziato*, in Rass. trib., 1996, 1381.

il tentativo di ricondurre in via interpretativa l'assegno divorzile *una tantum* alla categoria dei redditi diversi della normativa previgente al testo unico e, a maggior ragione, di quella attuale – priva, secondo l'orientamento dominante, di una norma "di chiusura" (103) – risulterebbe precluso dall'impossibilità di considerare reddito un cespite che è costituito dalla "capitalizzazione" di una prestazione periodica e che potrebbe, se mai, essere solo "fonte" di un eventuale reddito tassabile (104).

Opposta la tesi da cui muove l'ordinanza con la quale la Cassazione ha disposto la trasmissione degli atti alla Corte, sollevando d'ufficio la questione di legittimità costituzionale della disposizione sulla deducibilità degli assegni periodici per violazione dei principi di uguaglianza e di capacità contributiva: nel sistema prefigurato dalla legge n. 898/1970 la "somministrazione periodica" dell'assegno di divorzio e la sua "corresponsione in unica soluzione" sono segnate dalla medesima funzione (assistenziale), da un identico titolo dell'obbligo civilistico (la legge e il provvedimento giurisdizionale), da un'identica prestazione (pagamento dell'assegno) ed infine da un'identica natura tributaria di quest'ultima (caratterizzata dalla estraneità dell'onere costituito dall'assegno alla produzione dei redditi di categoria del coniuge erogante, in quanto dallo stesso sostenuto per adempiere obblighi di assistenza dell'ex coniuge ed avente per ciò natura di mera erogazione di reddito) (105).

È, inoltre, sulla questione dei limiti al potere legislativo (106) che la

(103) La Corte, inoltre, esclude che la qualificazione reddituale dell'assegno possa derivare dalla disposizione dell'art. 6 del testo unico, come per altro sostenuto da qualche autore, v.: FERRAÙ, *Assegno corrisposto una tantum al coniuge separato*, in Corr. trib., 1994, 1633, affermando la tassabilità dell'assegno *una tantum* in quanto provento conseguito in sostituzione di un reddito rappresentato dall'assegno periodico e per ciò ricadente nella stessa categoria del reddito sostituito (comma 2). La dottrina, cfr.: GALLO, *Elusione fiscale: aspetti concettuali e casi pratici*, in Rass. trib., 1994, 190, ha tuttavia negato che la disposizione dell'art. 6 possa avere la funzione di norma residuale di chiusura del sistema e, con specifico riferimento al tema in esame, cfr.: VANZ, *Trattamento*, cit., 1385, ha rilevato come l'assegno *una tantum* non sia meramente sostitutivo di quello periodico.

(104) La Cassazione non omette di considerare come, anche agli effetti dell'imposta di registro, quale tributo "sui trasferimenti di ricchezza", l'assegno divorzile capitalizzato goda della disciplina di esenzione stabilita per le attribuzioni patrimoniali. Critico in ordine a questo rilievo: GRASSI, *L'assegno divorzile una tantum nelle dimensioni del reddito e del patrimonio*, in Fisco, 2000, 692.

(105) V.: Cass., sez. trib., 11 novembre 1999/18 settembre 2000, n. 795 (ord.), in Famiglia dir., 2000, 541, con nota di: DE MARZO, *Assegno divorzile in unica soluzione e deducibilità dal reddito imponibile*, ivi, 544.

(106) Sull'inquadramento del principio di capacità contributiva entro il generale

Cassazione, nella sentenza, da un lato, nell'ordinanza, dall'altro, approda a conclusioni radicalmente diverse, avanzando da quell'orientamento della Corte costituzionale secondo cui è rimesso esclusivamente al legislatore, sulla base di criteri politico-economici, individuare gli oneri deducibili, "considerando il necessario collegamento con la produzione del reddito, il nesso di proporzionalità con il gettito generale dei tributi, nonché l'esigenza fondamentale di adottare le opportune cautele contro le evasioni di imposta".

Nella sentenza della Cassazione questa premessa serve per avvalorare la tesi dell'intassabilità, rilevando come la qualificazione dell'assegno *una tantum* alla stregua di reddito assimilato comporterebbe, al fine di evitare "salti d'imposta", di doversi parimenti riconoscere in via interpretativa la deducibilità dell'onere per il soggetto erogante (107).

Questa è, per la Corte, una forzatura, che comproverebbe l'impossibilità di integrare il testo di legge per via ermeneutica, di cui costituisce ulteriore indizio l'inequivoca volontà del legislatore tributario nel senso di non introdurre disposizioni espresse, neanche in tema di tassazione separata, nonostante che l'istituto dell'assegno divorzile in unica soluzione sia parte dell'ordinamento giuridico fin dal 1970 e sebbene la Centrale abbia prodotto decisioni contrastanti in materia. L'integrazione è poi impedita sia dai limiti che incontra la definizione del presupposto e degli elementi fondamentali del tributo in quanto coperta dal principio di legalità, sia dal dato testuale della periodicità, difficilmente "eludibile", se tanto più si considera la natura eterogenea dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente: non spetterebbe, insomma, all'interprete, bensì al legislatore, il potere di integrare questa sottocategoria, e il legislatore non ha inteso farlo (108).

problema dei limiti al potere legislativo, v.: LUPI, *Diritto tributario, Parte generale*, Milano, 1999, 19.

(107) Sulle ragioni di simmetria tecnico-fiscale a base del regime degli assegni, v.: LUPI, *Il passaggio generazionale dell'impresa tra imposte sui redditi e imposte sui trasferimenti gratuiti*, in *Rass. trib.*, 1995, 1760, nt. 2 e *Id.*, *Diritto tributario, Parte speciale*, cit., 79, rilevando che se "l'assegno alimentare fosse deducibile per l'erogante e intassabile per il percipiente, il "salto d'imposta" sarebbe così forte da indurre molte coppie a "separarsi" per motivi fiscali", e concludendo per ciò che l'imponibilità degli assegni non è indiscriminata e che tale soluzione è confermata dall'intassabilità degli assegni destinati al mantenimento dei figli. In senso conforme: PANSIERI, *I redditi di capitale*, in *Falsitta, Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, cit., 128, nt. 8; VANZ, *Trattamento*, cit., 1380-1381.

(108) Anche a fronte dell'eccezione di illegittimità costituzionale - sollevata dalla ricorrente in relazione agli artt. 3, comma 1, e 53, comma 1, Cost., con riferimento alla

Invece, nell'ordinanza - che la dottrina più garantista ha segnalato per la motivazione idonea a bene impostare la questione sollevata (109) - la premessa sul potere discrezionale del legislatore di individuare gli oneri deducibili è immediatamente superata, per rilevare come valga, pur sempre, il principio secondo cui il potere discrezionale del legislatore è vincolato al rispetto del generale limite della "razionalità", della "ragionevolezza" e della "non arbitrarietà" (110).

Qui la Cassazione riconduce l'assegno divorzile a quella, delle tre sotto-categorie in cui la dottrina classifica le deduzioni, denominata delle spese "giuridicamente necessitate" (111).

E poiché l'unica differenza tra l'assegno divorzile periodico e quello *una tantum* sta nella facoltà di scelta della forma o modalità di adempimento dell'obbligo, ma tale elemento diversificatore non è tale da incidere sull'identità dei due istituti civilistici e sull'identità della natura tributaria della prestazione, appare priva di ragionevole giustificazione la scelta del legislatore tributario di differenziare il trattamento dell'assegno di divorzio a seconda che sia periodico o in unica soluzione, riservando solo al primo la deducibilità come onere (112).

normativa del previgente decreto Irpef nella parte in cui non prevedeva la tassazione separata dell'assegno divorzile in unica soluzione - la Cassazione deduce proprio dall'assenza di una tale specifica previsione un'ulteriore conferma della natura non reddituale di questo assegno, posto che, altrimenti, potrebbe effettivamente essere dubbia la legittimità costituzionale di una norma impositrice: l'assegno - ribadisce la Corte - anche se corrisposto in unica soluzione, conserva pur sempre la sua natura esclusivamente "assistenziale", sicché l'omessa previsione legislativa della tassazione separata finirebbe col colpire in modo iniquo proprio il coniuge "economicamente più debole". In tal senso v. già: VANZ, *Trattamento*, cit., 1384.

(109) V.: DE MITA, *Gli assegni di divorzio uguali davanti all'Irpef*, in *Il Sole-24 Ore*, 21 gennaio 2001, 20.

(110) Critico sulle tesi di De Mita, con riferimento alla sentenza n. 143/1982, per la considerazione che si possano sovrapporre motivi fiscali ed extrafiscali, onde la necessità di fissare le priorità tra principi concorrenti, stabilire i rapporti tra fini e mezzi, in conclusione effettuare valutazioni politiche, v.: FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Torino, 1992, 182.

(111) Così: DE MITA, *Gli assegni di divorzio uguali davanti all'Irpef*, cit., 20.

(112) Conviene con l'ordinanza nell'esprimere seri dubbi in ordine alla legittimità costituzionale della disposizione per contrasto tanto con il principio di uguaglianza e di ragionevolezza, quanto con il principio di capacità contributiva: RUSSO, *La giurisprudenza della Corte tra disfavore per il formalismo giuridico e valorizzazione delle garanzie del contribuente*, Atti del Convegno di studi: La sezione tributaria della Corte di Cassazione nel sistema della giustizia tributaria: bilancio e prospettive ad un anno dalla sua istituzione, Roma, 14 novembre 2000, ora: in *Rass. trib.*, 2001, 1076.

La Cassazione nell'ordinanza di rinvio prende, dunque, le distanze da quell'orientamento della Corte Costituzionale che non riconosce un diritto del contribuente alle deduzioni, se non nei limiti in cui il legislatore abbia valutato la compatibilità delle esigenze del singolo con quelle politico-economiche dello Stato. Indirizzo che ha suscitato ripetute critiche da parte della dottrina, perché non tiene conto di quella che è la funzione degli oneri nella struttura dell'Irpef, di non tassare, cioè, la parte di reddito che è destinata alle esigenze fondamentali di vita (113).

La Corte Costituzionale ha pronunciato sentenza di rigetto.

Il ragionamento seguito per giungere alla decisione muove da una premessa con la quale si ribadisce una conclusione già raggiunta in precedenti sentenze. Sotto il profilo della violazione del principio di uguaglianza, infatti, la Corte riconferma il suo indirizzo interpretativo in materia di oneri deducibili. La "deducibilità o meno di oneri e spese dal reddito imponibile del contribuente non è generale ed illimitata", afferma, "spettando al legislatore la sua individuazione in considerazione del necessario collegamento con la produzione del reddito, con il gettito generale dei tributi e con l'esigenza di adottare le opportune misure atte ad evitare le evasioni d'imposta, secondo scelte che in questa materia appartengono alla discrezionalità legislativa, col solo limite del rispetto del generale principio di ragionevolezza" (114).

Nel caso in esame la disparità di trattamento tributario rispetta il principio di ragionevolezza, perché le due forme di adempimento, quella periodica e quella *una tantum*, pur svolgendo la medesima funzione di regolare i rapporti patrimoniali derivanti dallo scioglimento o dalla cessazione del vincolo matrimoniale, appaiono diverse sotto vari profili. In particolare, l'assegno periodico è stabilito in base alla situazione esistente al momento della pronuncia, con possibilità di revisioni future, mentre l'assegno in unica soluzione, non necessariamente corrispondente alla capitalizzazione dell'assegno periodico, è concordato liberamente dai coniugi e definisce una volta per tutte i loro rapporti per mezzo di un'attribuzione patrimoniale, producendo l'effetto di rendere non più rivedibili le condizioni pattuite.

(113) Così: DE MITA, *Gli assegni di divorzio uguali davanti all'Irpef*, cit., 20; *contra*: LUPI, *Diritto tributario, Parte speciale*, cit., 231, nt. 22, rilevando che l'individuazione degli oneri deducibili rappresenta, in tutti gli ordinamenti tributari, una scelta politica difficilmente sindacabile.

(114) V.: Corte cost., 22 novembre 2001/6 dicembre 2001, n. 383 (ord.), G.U., I Serie Speciale, 12 dicembre 2001, n. 48.

Parimenti infondata è la questione di legittimità costituzionale in riferimento al principio di capacità contributiva. Secondo la Corte, sarebbe se mai la previsione della deducibilità dell'assegno corrisposto *una tantum* a violare il principio, poiché tale forma di adempimento appare come conseguenza di un assetto complessivo degli interessi personali, familiari e patrimoniali dei coniugi, non direttamente correlata al reddito percepito dal contribuente nel periodo d'imposta.

È una sentenza di rigetto che non convince appieno.

Ciò che il principio di uguaglianza e, quale sua esplicazione, il principio di ragionevolezza esigerebbero è "un diritto tributario non destinato a sollecitare strategie di comportamento" (115).

Traspare, dall'*iter* argomentativo della Corte, la possibilità di una diversa soluzione al problema, ma solo come *pendant* di un cambiamento di indirizzo sul versante della tassabilità dell'assegno *una tantum* e sempre nell'ambito di scelte che spettano all'organo legislativo. Si riconferma così un atteggiarsi della Corte che sta diventando tipico in questi ultimi tempi, con un contenimento della propria azione in rapporto all'intervento del legislatore ed alla sua valutazione discrezionale (116).

**9. Altre ipotesi: attribuzione al coniuge divorziato di pensione di reversibilità, di altri assegni e di quota dell'indennità di fine rapporto.** - Il coniuge divorziato ha diritto ad una pensione di reversibilità nel caso di morte del coniuge obbligato al pagamento dell'assegno, sempre che il rapporto, da cui trae origine il trattamento pensionistico, sia anteriore alla sentenza di divorzio. Se vi è un altro coniuge superstite che ha diritto alla pensione di reversibilità, il coniuge divorziato ha diritto di concorrere per una quota della pensione (117). Oltre che alla pensione o ad una sua quota, ha diritto ancora ad altri assegni (o relative quote), diritti, questi ultimi, ritenuti di natura previdenziale dalla dottrina dominante.

Il coniuge divorziato ha, inoltre, diritto ad una quota dell'indennità di fine rapporto che sia stata percepita dall'ex coniuge all'atto della ces-

(115) V.: TIPKE, *La retroattività nel diritto tributario*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, *Il diritto tributario e le sue fonti*, I, I tomo, Padova, 1994, 439.

(116) Sull'azione della Corte Costituzionale contraddistinta da un "attento contenimento", rispettoso della "valutazione discrezionale del legislatore", v.: PALADIN, *Il principio di uguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, in questa Rivista, 1997, I, 309.

(117) V.: art. 9, comma 2 e 3, legge 1° dicembre 1970, n. 898.

sazione del rapporto di lavoro e successivamente alla sentenza di divorzio. La quota è quantificata nel quaranta per cento dell'indennità totale che è riferibile agli anni in cui il rapporto di lavoro è coinciso con il matrimonio (118).

Entrambi gli istituti – ai cui effetti è determinante che il coniuge divorziato avente diritto non sia passato a nuove nozze e sia titolare di assegno di divorzio a carico dell'altro – sollevano alcune questioni a carattere tributario, mancando una disciplina espressa.

Il diritto alla pensione di reversibilità, benché sia strettamente collegato alla perdita dell'assegno di divorzio e con esso condivide il carattere assistenziale, si configura specificamente come diritto di natura previdenziale che il coniuge divorziato superstite ha nei confronti dell'ente erogatore della pensione. Poiché sul piano delle norme sostanziali il rapporto si instaura tra questi due soggetti, ricadendo nella disciplina degli ordinari rapporti previdenziali, non vi sono, sotto l'aspetto fiscale, deroghe alla regola dell'imponibilità della pensione come reddito di lavoro dipendente, pur se il percipiente è il coniuge divorziato (119).

La tesi è indirettamente accolta anche dal ministero, che si espresso sul particolare caso di pensione di reversibilità spettante al coniuge divorziato di pensionato di guerra (120). Ha, infatti, affermato, da un lato, la generale imponibilità della pensione di reversibilità come reddito di lavoro dipendente; dall'altro, l'inapplicabilità al coniuge divorziato della norma di esenzione da imposta delle pensioni di guerra di ogni tipo e denominazione (121), in aderenza al parere espresso dal Consiglio di Stato secondo cui sono destinatari della disposizione, oltre al soggetto, i soli componenti del nucleo familiare, rimanendone escluso il coniuge divorziato (122).

(118) V.: art. 12-bis, legge 1° dicembre 1970, n. 898.

(119) V.: art. 46, comma 2, DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

(120) V.: Min. fin. Dip. entr. Dir. centr. affari giuridici e contenzioso tributario, Circ. 19 giugno 1997, n. 173/E/VI-13-355, in *Fisco*, 1997, 7500.

(121) V.: art. 34, comma 1, DPR 29 settembre 1973, n. 601, nonché art. 77, comma 1, DPR n. 915/1978, testo unico delle norme in materia di pensioni di guerra, come sostituito dall'art. 5, legge n. 261/1991.

(122) V.: Cons. Stato, sez. III, 28 maggio 1996, prot. n. 741/96, in *Rep. gen. ann. Foro it.*, 1997, 2112, *Tributi in genere: riscossione e privilegi*, n. 1182 (mass.): "una simile prospettiva... appare coerente con la natura "risarcitoria" dei trattamenti pensionistici di guerra, espressamente riconosciuta dal citato art. 5 della legge n. 261/1991, all'evidente fine di sottolineare che i benefici previsti dalla legge si pongono in stretta correlazione con i rilevanti disagi personali sofferti dai soggetti titolari in conseguenza degli eventi bellici, per cui non sarebbe giustificata l'estensione dei benefici in parola al

Se invece nella ripartizione delle pensioni di reversibilità vi è concorso del coniuge divorziato con il coniuge superstite, il rapporto previdenziale si crea tra l'ente erogante e quest'ultimo soggetto, il quale è dunque unico legittimato *jure proprio*. Il diritto del coniuge divorziato non è per ciò di natura previdenziale, sebbene incida sulla ripartizione della pensione in dipendenza di elementi relativi al rapporto matrimoniale. Poiché, dunque, la quota della pensione di reversibilità non è qualificabile come (autonoma) pensione di reversibilità, bensì come quota di diritto altrui, non sembra possibile per essa la diretta applicazione della disciplina tributaria in materia di pensioni, vale a dire la regola ordinaria dell'imponibilità delle pensioni come reddito di lavoro dipendente.

Nonostante la tesi prevalente dell'autonomia del diritto alla quota di pensione di reversibilità rispetto al diritto all'assegno di divorzio – di appoggio alla natura costitutiva del provvedimento giudiziale che dispone l'attribuzione della quota stessa al coniuge divorziato – non sembra preclusa, sotto il diverso profilo tributario, la diretta riconducibilità di detta quota entro la disciplina delle indennità conseguite per la perdita di redditi e quindi indirettamente entro la normativa dei redditi assimilati, quale (sotto) categoria di appartenenza dei redditi perduti rappresentati dagli assegni periodici di divorzio. Il diritto al concorso è, infatti, subordinato al precedente godimento dell'assegno divorzile ed è quindi indubbio che esso consegua alla perdita dell'assegno. Benché questa condizione sia parimenti richiesta anche agli effetti del diritto alla pensione di reversibilità propriamente detta, denotando anche per esso il carattere sostitutivo, è solo la diversa natura dei due diritti a giustificare il differente inquadramento tributario, da un lato, della quota, dall'altro, della pensione. Ciò vale anche nell'ipotesi in cui concorrano più coniugi divorziati.

Circa i riflessi fiscali dell'istituto del concorso del coniuge divorziato ad una quota dell'indennità di fine rapporto – tema di cui la dottrina di diritto tributario non si è pressoché occupata e sul quale non risultano esservi pronunce giurisprudenziali – occorre, da un lato, considerare che esso configura un diritto del coniuge divorziato, non nei confronti del datore di lavoro erogante, bensì del coniuge beneficiario, che è per ciò unico legittimato *jure proprio*, diritto che in aggiunta si perfeziona all'atto della percezione dell'indennità da parte di quest'ultimo. Si può pertanto

di fuori dello specifico ambito delineato dalla legge, nel quale si sono voluti ricomprendere soltanto gli stretti congiunti, in quanto facenti parte del "nucleo familiare" propriamente detto".

escludere un inquadramento tributario come reddito di lavoro dipendente, come è invece per il diritto alla pensione di reversibilità. D'altro canto, l'istituto, nella sua ricostruzione civilistica, ha funzione di regolare l'ulteriore incremento patrimoniale dell'ex coniuge obbligato all'assegno di divorzio, e pertanto non vi è possibilità di ravvisarvi la fattispecie delle indennità conseguite per la perdita di redditi, come si è, per contro, riconosciuto con riguardo al diritto di concorso per la quota della pensione di reversibilità con il coniuge superstite, poiché in questo caso non vi è perdita dell'assegno.

Una sua qualificazione come assegno, al fine di assoggettarlo alla relativa disciplina come reddito assimilato a quello di lavoro dipendente, sarebbe atecnica, nonostante che ne possa condividere la natura assistenziale, e resterebbe comunque il problema della mancanza del requisito della periodicità, che la giurisprudenza costituzionale ritiene essere elemento costitutivo della fattispecie.

Anche la riconduzione alla categoria dei redditi diversi, nell'ambito di quelli che derivano dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere, non collima con la *ratio* dell'istituto che intende assicurare al coniuge una percentuale dell'indennità di fine rapporto in funzione del contributo che egli ha dato al bilancio familiare e di cui avrebbe probabilmente beneficiato, ove il matrimonio non fosse entrato in crisi, in termini di consumo.

Sembra in definitiva questa la qualificazione che la legge tributaria porge della quota dell'indennità di fine rapporto spettante al coniuge divorziato: un'attribuzione patrimoniale *una tantum* non avente rilevanza reddituale, che per il coniuge obbligato costituisce consumo di una quota di reddito come, verosimilmente, sarebbe stato in pendenza di matrimonio (123).

**10. Segue: assegnazione della casa familiare.** - L'istituto dell'abitazione nella casa familiare presenta alcuni risvolti fiscali attinenti all'imposizione diretta, dipendenti dalla soluzione che si dia al problema controverso in ambito civile della natura del diritto di abitare la casa stessa (124).

(123) Per l'intassabilità, v. anche: PETRUCCI, *Profili fiscali dell'attribuzione al coniuge titolare di assegno di divorzio del Tfr*, in questa Rivista, 1997, II, 623; SERI, *Tassabilità della percentuale del T.F.R. percepita dal coniuge separato*, in Corr. trib., 1994, 2440; MANCUSO, *Indennità di fine rapporto di lavoro e divorzio: aspetti costituzionali e fiscali*, in Dir. fam. e pers., 1988, 1532.

(124) V.: art. 155, comma 4, c.c.; art. 6, comma 6, legge 1° dicembre 1970, n. 898.

Se si accoglie la tesi, attribuita alla giurisprudenza e alla dottrina più accreditata, della natura personale e non reale di tale diritto, escludendo per ciò che si tratti del diritto di abitazione, l'assegnazione della casa al coniuge affidatario o convivente con i figli non incide sull'imputazione del reddito fondiario dell'immobile, che continua a seguire, secondo le regole ordinarie, esclusivamente il diritto di proprietà e gli altri diritti reali minori (125).

Pertanto nell'ipotesi, che ricorre con una certa frequenza, di casa familiare di proprietà di un solo coniuge assegnata dal giudice all'altro, la rendita catastale, quale reddito normalizzato dell'immobile, continua ad essere imputata anche dopo l'assegnazione al coniuge proprietario, mentre nessun obbligo sostanziale o formale ricade sull'assegnatario. Parimenti, nel caso di comproprietà dei coniugi, e/o di terzi, come di contitolarità di altro diritto reale minore sull'immobile, l'assegnazione della casa familiare ad uno dei due coniugi non determina alcuna modifica nell'imputazione del reddito fondiario, che continua ad avvenire pro quota per la parte corrispondente al diritto di ciascun soggetto contitolare (126).

Le osservazioni svolte con riguardo all'imposta sul reddito delle persone fisiche possono essere pariteticamente estese anche in ordine all'imposta comunale sugli immobili (127).

Di una differente imputazione del presupposto d'imposta è causa invece il diverso, e talvolta complementare, istituto, cosiddetto, dell'usu-

(125) V.: art. 23, comma 1, DPR 22 dicembre 1986, n. 917. In senso conforme: NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, cit., 594; VANTAGGIO, *Separati e divorziati: come incidono le imposte*, in Rass. trib., 1994, 302; sul diritto di abitazione, v.: VANTAGGIO, *Uso e abitazione nelle imposte sui redditi*, in questa Rivista, 1993, I, 483. Conviene sulla natura di diritto personale di godimento anche: VAGLIO, *Imposta di registro: un caso di evasione d'imposta legalizzata*, in questa Rivista, 1993, III, 436. In materia di imposte indirette hanno sollevato il problema della natura dell'assegnazione della casa familiare: Nota Uff. Registro Atti Giudiziari ed Ammende di Milano, 20 febbraio 1991, n. 122 e Nota Ispett. Comp.le Tasse e Imposte Indirette sugli Affari di Milano, 24 giugno 1991, n. 13680, in questa Rivista, 1993, III, 435.

(126) V.: art. 23, comma 2, DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

(127) V.: art. 3, comma 1, D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504. Afferma che, se il diritto in questione è un diritto personale di godimento, e non il diritto reale di abitazione, la conseguenza è quella per cui soggetto passivo dell'ici rimane il coniuge proprietario: MARINI, *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, cit., 84, nt. 63. Definisce caso dubbio quello dell'assegnazione della casa coniugale nell'ipotesi di separazione: BASILAVECCHIA, *Profili generali dell'imposta comunale sugli immobili*, in Rass. trib., 1999, 1359, nt. 14.

frutto giudiziale, grazie a cui il giudice, in relazione alla necessità della prole e all'affidamento di essa, può disporre la costituzione di usufrutto a favore di uno dei coniugi su un immobile spettante all'altro coniuge in sede di divisione dei beni della comunione legale (128).

Vi sono ulteriori risvolti fiscali, in materia d'imposizione diretta, connessi all'assegnazione della casa a favore dell'altro coniuge, che lo stesso ministero ha impostato in modo coerente con la tesi della natura non reale, bensì personale, del relativo diritto. L'istituto non comporta, infatti, per il coniuge che è proprietario dell'immobile, e che non vi abita più, la perdita di quella deduzione dal reddito, cosiddetta, per abitazione principale, se nell'immobile dimorano abitualmente i suoi familiari (129).

Infatti, intendendosi per familiari, ai fini delle imposte sui redditi, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo (130), il coniuge separato è qualificabile come familiare, diversamente dal divorziato, in quanto ex coniuge. Anche in ipotesi di divorzio, tuttavia, ai fini del mantenimento del diritto alla deduzione per l'ex coniuge proprietario è sufficiente che dimorino abitualmente nella casa familiare i figli (131).

Le stesse considerazioni valgono ai fini della detrazione d'imposta per interessi passivi su mutui contratti per l'acquisto di immobili adibiti ad abitazione principale, nel caso di contribuente separato o divorziato proprietario, o comproprietario con l'altro coniuge, dell'immobile successivamente assegnato a quest'ultimo come casa familiare (132). È pertanto da ritenere superato l'orientamento espresso dal ministero delle finanze con riguardo al testo previgente, che negava il diritto del contribuente separato alla detrazione d'imposta in ragione della propria quota di possesso dell'immobile assegnato all'altro coniuge (133).

(128) V.: art. 194, comma 2, c.c.

(129) V.: art. 10, comma 3-bis, DPR 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dall'art. 2, comma 1, lett. a) e b), legge 23 dicembre 2000, n. 388.

(130) V.: art. 5, comma 5, DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

(131) In questo senso si è espresso il Ministero delle finanze in risposta alle domande de Il Sole-24 Ore, v.: Il Sole-24 Ore, 15 gennaio 2001, 9.

(132) A seguito delle modifiche apportate al testo dell'art. 13-bis, comma 1, lett. b), DPR 22 dicembre 1986, n. 917, dall'art. 2, comma 1, lett. f), n. 4), legge 23 dicembre 2000, n. 388, che ha sostituito le precedenti parole "il contribuente dimora abitualmente" con "il contribuente o i suoi familiari dimorano abitualmente", con decorrenza 1° gennaio 2001.

(133) V.: Min. fin., Dip. entr., Dir. centr. aff. giur. e cont. trib., 12 maggio 2000, Circol. n. 95/E/2000/96440, in Fisco, 2000, 7037. La tesi affermativa è stata successiva

Sotto diverso profilo, l'assegnazione della casa familiare può costituire un contributo che un coniuge dà all'altro e di cui il giudice tiene conto nel determinare l'assegno a carico del primo ed in favore del coniuge assegnatario. Si comprende, dunque, come si sia posto in ambito tributario il problema della eventuale rilevanza della disponibilità della casa di abitazione agli effetti della fattispecie d'imposta per il coniuge assegnatario, nonché della deducibilità come onere per il coniuge obbligato a tale prestazione in natura. A quest'ultimo riguardo l'amministrazione finanziaria ha escluso che la rendita catastale dell'immobile oggetto di assegnazione possa essere considerata quale onere deducibile dal reddito del coniuge proprietario, con il consueto rilievo dell'elencazione tassativa degli oneri deducibili (134).

Ma il punto della questione non è certo quello della natura tassativa degli oneri, quanto piuttosto l'inquadramento dell'istituto e delle sue finalità in ambito civile. Sicché, muovendosi in questo ordine di idee, sarebbe solo accogliendo la tesi – per altro fortemente contestata – dell'assegnazione della casa familiare come forma specifica di adempimento dell'obbligazione avente ad oggetto l'assegno di separazione o di divorzio che si potrebbe pensare ad una paritetica riconducibilità dell'assegnazione in oggetto entro la normativa tributaria dell'assegno periodico.

È tuttavia difficile ipotizzare che una prestazione in natura, quale è quella dell'abitazione, possa rilevare agli effetti della fattispecie tributaria dell'assegno, e ciò a prescindere dalla ricostruzione dell'istituto nel suo ambito civile. Di certo rientra nel presupposto dell'irpef il possesso di un reddito tanto in denaro, quanto in natura (135), ma, in mancanza di una definizione espressa di reddito, esso è individuato mediante ricorso alle definizioni delle singole categorie e queste in talune ipotesi singolarmente specificano se il reddito in natura rileva con riguardo alla categoria (o sub-categoria) esaminata, a maggior ragione se il reddito deriva dal mero godimento di un bene altrui. Se per i redditi di lavoro dipendente è ribadita la rilevanza dei redditi in natura e sono specificamente regolate alcune ipotesi salienti di godimento di beni di terzi – per citare

mente affermata con riguardo alla nuova disposizione, v.: Agenzia entr., Dir. centr. normativa e contenzioso, 26 gennaio 2001, n. 7/E/2001/13833, 2.2., in Il Sole-24 Ore, 28 gennaio 2001, inserto, 13; Agenzia entr., Dir. centr. normativa e contenzioso, Circ. n. 55/E, 1.3.3., in Il Sole-24 Ore, 16 giugno 2001, inserto, 5.

(134) V.: Min. fin. Dir. gen. II.DD., 28 luglio 1986, n. 8/498, in Dir. prat. trib., 1986, II, 2053.

(135) V.: art. 1, DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

le più note, autoveicoli e fabbricati (136) – per gli assegni di separazione e divorzio è in primo luogo stabilita una disciplina in deroga a quella generale che rinvia, invece, ai redditi di lavoro dipendente e, secondariamente, queste specificazioni sui redditi in natura e sul godimento dei beni di terzi sono del tutto assenti. Inoltre il carattere periodico, se pure si addice ad una prestazione in natura, non è coerente con la natura continuativa che caratterizza l'assegnazione della casa familiare (137).

Queste considerazioni farebbero propendere, indipendentemente da ragioni di simmetria fiscale, anche per l'indeducibilità dell'onere. Le ipotesi che la legge considera di oneri sono, infatti, tutte riconducibili ad una prestazione pecuniaria del contribuente, mai in natura. Ciò non toglie che un intervento del legislatore possa essere opportuno per parificare nel trattamento tributario situazioni che si diversificano solo per essere connotate in un caso da una obbligazione pecuniaria, nell'altro da una prestazione in natura: si pensi al coniuge obbligato al mantenimento dell'altro, oltre che dei figli con quest'ultimo conviventi, rispetto a quello che, pur obbligato al medesimo titolo ma con un assegno di minor entità, sia obbligato anche all'assegnazione della casa familiare.

**11. La fattispecie dell'assegno con elementi d'internazionalità.** - Circa l'ipotesi in cui la fattispecie d'imposta, costituita dagli assegni di separazione e di divorzio, sia connotata da elementi d'internazionalità, può verificarsi un fenomeno di doppia imposizione internazionale, cosiddetta giuridica.

Questo fenomeno è contraddistinto dal concorso di norme tributarie appartenenti a due ordinamenti giuridici statuali diversi, i quali ricollegano entrambi una obbligazione d'imposta ad una stessa situazione di fatto (138).

In linea di massima le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia non prevedono una specifica disciplina per gli assegni di separazione e di divorzio.

Costituisce un'eccezione il Trattato con gli Stati Uniti, che stabilisce la tassazione esclusiva nello Stato di residenza del coniuge beneficiario

(136) V.: art. 48, comma 1, 3 e 4, DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

(137) Esclude che la disponibilità della casa coniugale possa configurare un reddito in natura per l'assegnatario anche: VANTAGGIO, *Separati e divorziati*, cit., 303.

(138) Per la definizione, così: CROXATTO, *La imposizione delle imprese con attività internazionale*, Padova, 1965, 62; CROXATTO, *Diritto internazionale tributario*, in Dig. comm., IV, Torino, 1989, e, in Rass. trib., 1989, I, 456.

degli assegni alimentari a lui spettanti, nonché degli assegni per il mantenimento dei figli, qualora siano pagati dal coniuge erogante residente dell'altro Stato contraente. Tuttavia, detti pagamenti non sono imponibili in alcuno dei due Stati se alla persona che effettua i pagamenti stessi non è concessa a tal titolo alcuna deduzione nello Stato di cui è residente (139).

Il termine "assegni alimentari per il coniuge" designa, ai sensi della suddetta disposizione convenzionale, i pagamenti periodici, effettuati in base ad un accordo scritto di separazione o ad una sentenza di divorzio, di separazione o di mantenimento obbligatorio, che siano imponibili in capo al percipiente in conformità alla legislazione dello Stato di cui egli è residente. Il termine "assegni per il mantenimento dei figli" designa, invece, i pagamenti periodici per il mantenimento di un figlio minore effettuati in base ad un accordo scritto di separazione o ad una sentenza di divorzio, di separazione o di mantenimento obbligatori.

Anche il protocollo alla Convenzione con la Germania contiene una disposizione specifica che stabilisce, tuttavia, una diversa regola. Infatti, gli assegni versati da un residente di uno Stato contraente per il mantenimento di un residente dell'altro Stato contraente, ivi compreso un bambino, sono tassabili esclusivamente nel primo Stato, cioè in quello della fonte e non di residenza del percipiente (140).

Per i trattati contro le doppie imposizioni in cui manca una disposizione specifica, risulta applicabile la disciplina relativa agli altri redditi, in particolare la cosiddetta *catch-all clause*. È, in tale ipotesi, prevista la tassazione esclusiva dell'assegno di separazione e di divorzio nello Stato contraente di residenza del coniuge beneficiario (141).

Qualora non esista un trattato, la doppia imposizione internazionale può essere eliminata mediante lo strumento unilaterale previsto dall'ordinamento tributario italiano, consistente nell'attribuzione al coniuge residente, percettore dell'assegno, di un credito d'imposta a fronte delle imposte assolute nello Stato estero della fonte a titolo definitivo (142).

(139) V.: art. 18, comma 3, Conv. Italia-Stati Uniti, ratificata e resa esecutiva in Italia con legge 11 dicembre 1985, n. 763.

(140) V.: Protocollo, art. 15, in relazione all'art. 22, Conv. Italia-Germania, ratificata e resa esecutiva con legge 24 novembre 1992, n. 459; cfr.: VOGEL, *On double taxation conventions*, Kluwer Law, London, 1998, art. 21, par. 23, 1081.

(141) V.: art. 21, comma 1, Modello Ocse 2000.

(142) V.: art. 15, comma 1, DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

**12. Imputazione temporale dell'assegno.** - Circa l'imputazione temporale dell'assegno di separazione e di divorzio, ai fini della tassabilità per il coniuge percipiente e della deducibilità per quello erogante, essa è stabilita nel periodo d'imposta di corresponsione (143).

Vigendo un criterio di cassa, la circostanza che l'assegno sia dovuto nei tempi e nella misura stabiliti dal provvedimento dell'autorità giudiziaria è fatto irrilevante a questo proposito: la fattispecie si perfeziona sotto il profilo temporale limitatamente agli importi che il coniuge ha percepito nel periodo d'imposta, nel senso che non è sufficiente il mero diritto a riscuotere. D'altro canto, il coniuge erogante ha diritto alla deduzione dell'onere dal proprio reddito complessivo solo per la parte effettivamente pagata nel corso del periodo stesso.

Si tratta di questione assolutamente pacifica, benché si possano annoverare casi di mancato riconoscimento da parte degli uffici finanziari dell'onere in deduzione dal reddito, non risultando documentata dal contribuente erogante la corresponsione al coniuge dell'assegno per i periodi d'imposta in cui la disciplina allora vigente imponeva tale obbligo formale (144). È, tuttavia, quest'ultimo un problema differente, che attiene, cioè, al profilo della possibilità, ampiamente riconosciuta in giurisprudenza, di documentare l'onere deducibile anche in sede contenziosa (145).

### SEZIONE III

#### PROFILI DELLA SEPARAZIONE E DEL DIVORZIO NELLA FASE PROCEDIMENTALE DEL TRIBUTO

**13. Criteri di determinazione del reddito assimilato costituito dall'assegno di separazione e di divorzio.** - Si è inizialmente giustificato l'appartenenza dei redditi assimilati, tra cui sono annoverabili gli assegni di separazione e di divorzio, alla categoria dei redditi di lavoro dipendente in ragione di un'affinità delle regole di determinazione del red-

(143) V.: art. 47, comma 1, lett. i), e, per rinvio, art. 10, comma 1, lett. c), DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

(144) V.: Comm. trib. centr., sez. I, 13 gennaio 1999/16 febbraio 1999, n. 760, in questa Rivista, 1999, II, 545.

(145) In senso favorevole, con specifico riferimento alla deducibilità degli assegni periodici, v.: Comm. trib. centr., sez. VII, 18 gennaio 1982, n. 516, cit.; Comm. trib. centr., sez. VIII, 14 gennaio 1982, n. 352, in Comm. trib. centr., I, 1982, 122.

dito. Ma se si considera in modo specifico la disciplina di questi assegni, non è ravvisabile alcuna affinità, posto che essa dispone espressamente l'inapplicabilità delle regole del lavoro dipendente, cui rinviano invece le norme generali sulla determinazione dei redditi assimilati.

Opera, infatti, una presunzione relativa circa la misura e le scadenze in ordine alle quali l'assegno si intende percepito: tali elementi rilevano, salvo prova contraria, secondo quanto risulta dai relativi titoli e, cioè, dai provvedimenti dell'autorità giudiziaria (146).

A fini probatori è pertanto nell'interesse del coniuge beneficiario ottenere il regolamento con mezzi di pagamento diversi dal denaro contante, in modo che resti una prova diretta della data e dell'importo di pagamento effettivo, se questi non coincidono in tutto o in parte con quanto stabilito giudizialmente e comportano uno spostamento di materia imponibile da un periodo d'imposta ad un altro.

La misura che concorre alla formazione della base imponibile è, se percepita, quella intera stabilita nel provvedimento, senza alcuna deduzione analitica o forfetaria a titolo di spese di produzione del reddito.

**14. L'assegno come onere deducibile dal reddito: rinvio.** - La deducibilità degli assegni di separazione e di divorzio dall'imponibile del contribuente si fonda, come per qualsivoglia onere deducibile, sulla particolare natura del relativo presupposto, costituito da un fatto estraneo alla sfera di applicazione del tributo. Se sul piano effettuale un tale istituto non opera diversamente dall'esenzione da imposta propriamente detta, quale tipica forma di agevolazione fiscale, comportando quantitativamente una riduzione del debito d'imposta, sul piano strutturale della fattispecie solo l'esenzione è indicativa di un fatto fiscalmente rilevante (147).

La deduzione degli assegni, e così le detrazioni d'imposta a tutela del minimo vitale (familiari a carico), sono per ciò elementi strutturali dell'Irpef che non hanno carattere derogatorio rispetto alla tassazione ordinaria, come ha invece l'esenzione. Da ciò consegue che sia la deduzione dall'imponibile, sia la detrazione d'imposta non dovrebbero essere rimesse alla discrezionalità del legislatore, bensì essere riconosciute in

(146) V.: art. 48-bis, comma 1, lett. c), DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

(147) In generale, per la distinzione, v.: LA ROSA, *Esenzioni e agevolazioni tributarie*, in Enc. giur., XIII, Roma, 1989, 2.

quanto diritto del contribuente (148). Si è visto, tuttavia, a proposito dell'assegno *una tantum* e lo si ripeterà per le detrazioni d'imposta per familiari a carico, come questa impostazione dottrinale garantista non sia condivisa dalla Corte costituzionale che tende a negare la sussistenza di un diritto del contribuente.

Circa i requisiti richiesti ai fini della deducibilità dal reddito dell'assegno di separazione e di quello divorzile, si rinvia agli elementi individuati con riguardo all'assegno come fatto tassabile.

Benché sia assolutamente pacifico che la deduzione come onere riguardi il reddito complessivo del contribuente, si segnala, più per la curiosità del fatto, che non per la problematicità della questione (inesistente), una decisione della Centrale con cui si è negata la deducibilità dell'assegno di separazione dal reddito d'impresa del contribuente, per l'ovvia ragione che questo non costituisce un costo inerente all'attività imprenditoriale del soggetto, bensì una spesa personale. Curioso anche che la Commissione non abbia fatto riferimento al principio d'inerenza, ma a quello di "pertinenza" (149).

La deduzione dell'onere dal reddito può essere effettuata anche dal datore di lavoro del coniuge obbligato al pagamento dell'assegno, nell'ipotesi in cui il giudice abbia ordinato al primo di corrispondere direttamente l'assegno stesso all'altro coniuge separato o divorziato. Si evita in tal modo al coniuge lavoratore di presentare la dichiarazione esclusivamente al fine di far valere la deduzione dal reddito; questi è, tuttavia, tenuto a fornire al proprio datore di lavoro tutti gli elementi necessari per il rispetto delle condizioni poste ai fini della deducibilità dell'onere, in particolare l'eventuale destinazione dell'assegno anche al mantenimento dei figli, qualora non risulti dall'ordine del giudice (150).

**15. Detrazioni d'imposta per carichi di famiglia e per oneri dei familiari a carico.** - Tra le detrazioni d'imposta accordate in relazione alla situazione personale del contribuente, per ciò dette soggettive, sono

(148) V.: DE MITA, *Il minimo vitale nella giurisprudenza costituzionale*, in *Il Sole-24 Ore*, 7 marzo 1998, ora anche in: DE MITA, *Politica e diritto dei tributi in Italia*, cit., 348.

(149) V.: Comm. trib. centr., sez. VIII, 13 novembre 1995, n. 3690, in *Comm. trib. centr.*, 1995, I, 782.

(150) V.: art. 48, comma, lett. h), DPR 22 dicembre 1986, n. 917. V.: Min. fin., *Dip. entr., Dir. centr. aff. giur. e cont. trib.*, Circ. 23 dicembre 1997, n. 326/E/III-5-2643, 2.2.8., cit.

notoriamente comprese quelle a fronte degli oneri di mantenimento del coniuge e dei figli a carico, in quanto spese, a carattere inevitabile e necessitato (*zwangsläufig*), che riducono la capacità contributiva del soggetto. Non può, infatti, sussistere idoneità alla contribuzione, se non dopo che il soggetto ha soddisfatto le sue esigenze primarie di sopravvivenza e quelle dei propri familiari (151).

La separazione legale ed effettiva o il divorzio precludono, tuttavia, al contribuente la specifica detrazione d'imposta per coniuge a carico (152) e quindi, nel caso in cui la separazione intervenga nel corso dell'anno, la detrazione per coniuge a carico compete solo fino a quel mese. È consentita però la detrazione cosiddetta per altri familiari a carico, alla condizione che il coniuge separato o divorziato conviva con il contribuente o da lui riceva assegni alimentari non risultanti da provvedimento dell'autorità giudiziaria (153). Si tratta, evidentemente, di ipotesi marginali, non essendo così frequente la convivenza sotto lo stesso tetto una volta che vi sia stata la separazione e, a maggior ragione, il divorzio.

Per ciascun figlio a carico la legge tributaria – quale risulta da una vistosa revisione finalizzata soprattutto a favorire le famiglie con figli, tenendo conto delle fasce di reddito e di talune categorie di soggetti (154) – stabilisce complessivamente una detrazione d'imposta in misura fissa da ripartire tra coloro che ne hanno diritto in proporzione all'effettivo onere sostenuto da ciascuno (155). Dunque, i genitori non possono, complessivamente, fruire della detrazione per ammontare superiore alla misura (unica) stabilita: nell'ipotesi che entrambi i genitori separati o divorziati abbiano diritto alla detrazione pro-quota, essendo il figlio a carico di entrambi, ciascuno dei due determina la quota parte di propria

(151) Così: FALSITTA, *Manuale, Parte generale*, cit., 152-153.

(152) V.: art. 12, comma 1, lett. a), DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

(153) La misura di tale detrazione coincide con quella stabilita per i figli a carico, v.: art. 12, comma 1, lett. b), DPR 22 dicembre 1986, n. 917; DM 13 marzo 2001, portante istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni dei redditi del periodo d'imposta 2000; v.: Min. fin., *Dip. entr., Dir. centr. affari giur. e cont. trib.*, Circ. 9 gennaio 1998, n. 3/E/III/5/1998/733, in *Fisco*, 1998, 2.4., 918, con riferimento, oltre che al coniuge separato, anche a quello divorziato.

(154) V.: art. 3, comma 145, p. c), legge 23 dicembre 1996, n. 662, contenente la delega per la revisione della disciplina delle detrazioni per carichi di famiglia, in attuazione della quale è stato emanato l'art. 47, D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, portante modifiche all'art. 12, testo unico, con decorrenza 1° gennaio 1998.

(155) V.: art. 12, comma 1, lett. b), DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

spettanza della detrazione in rapporto all'effettivo onere che sostiene. Se, diversamente, i figli sono ad esclusivo carico di uno dei genitori, questi solo ha diritto alla detrazione nella misura intera.

La nuova disciplina non pone più alcun limite circa l'età minore dei figli, né in relazione al loro essere permanentemente inabili al lavoro o, non superando i 26 anni, dediti allo studio o al tirocinio gratuito. Né rileva la circostanza che essi siano conviventi con i genitori o stiano prestando il servizio di leva nel corso del periodo d'imposta per il quale il contribuente ha diritto alla detrazione (156). Le detrazioni devono essere rapportate a mese, cioè, sono da calcolare per dodicesimi, e competono dal mese in cui si sono verificate a quello in cui sono cessate le condizioni richieste (157).

Soggette ad aggiornamento periodico, le detrazioni d'imposta per coniuge separato o divorziato e figli a carico sono state spesso inadeguate in rapporto all'effettiva spesa che il mantenimento di queste persone comporta (158).

Ritoccata ancora con la legge finanziaria per il 2002, la detrazione è per tale anno fissata in 285,08 euro, cui possono aggiungersi 123,95 euro per ciascun figlio di età inferiore a tre anni. L'importo è aumentato, se il reddito complessivo del contribuente non eccede 51.645,69 euro annui, a seconda che riguardi il primo figlio (303,68 euro) o i successivi (336,73 euro) (159). Poiché la detrazione può essere ripartita proporzionalmente all'effettivo onere sostenuto dai due contribuenti, ciascuno deve calcolare la parte a lui spettante tenendo conto del proprio livello di reddito (160).

Anche per contenere il noto effetto distorsivo prodotto dalla previsione di una misura fissa della detrazione, per cui, al crescere del reddito, il beneficio percentualmente si riduce, è stato previsto, a decorrere dall'anno 2002, un innalzamento della misura della detrazione a 516,46

(156) V.: DM 13 marzo 2001, portante istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni dei redditi del periodo d'imposta 2000.

(157) V.: art. 12, comma 4, DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

(158) Rilevano, tra gli altri, l'inadeguatezza: TOSI, *Considerazioni sul regime fiscale della famiglia*, cit., 359; GRIPPA SALVETTI, *Famiglia nel diritto tributario*, cit., 479; SCHIAVOLIN, *Il collegamento soggettivo*, in Moschetti-Lorenzon-Schiavolin-Tosi, *La capacità contributiva*, a cura di F. Moschetti, Padova, 1993, 76.

(159) V.: art. 12, comma 1, lett. b), DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

(160) Così: Min. fin., Dip. entr. Dir. centr. affari giur. e cont. trib., Circ. 3 gennaio 2001, n. 1/E/2001/542, in Fisco, 2001, 1241.

euro in casi particolari. E, cioè, per contribuenti con reddito complessivo non superiore a 36.151,98 euro con un figlio a carico; oppure, con due o tre figli a carico, ma con limite di reddito, rispettivamente, di 41.316,55 e 46.481,12 euro; infine per i contribuenti con almeno quattro figli a carico. La detrazione è aumentata a 774,69 euro se il figlio è portatore di handicap (161).

Sebbene la dottrina abbia spesso rilevato come l'esigua misura della detrazione presenti aspetti d'incostituzionalità in rapporto al principio di capacità contributiva (162), la Corte ha dichiarato la questione manifestamente infondata, in quanto la disposizione denunciata conterrebbe agevolazioni e benefici tributari aventi carattere derogatorio e costituenti il frutto di scelte del legislatore, al quale soltanto spetta di valutare e di decidere non solo in ordine all'*an*, ma anche al *quantum*, e ad ogni altra modalità e condizione afferente alla loro determinazione. Quest'ultima non sarebbe poi sindacabile da parte della Corte, perché scaturisce da una complessiva valutazione che il legislatore svolge della situazione economica del Paese, delle esigenze della pubblica spesa e dell'incidenza che sulle finanze statali può produrre la concessione di maggiori detrazioni (163).

Questo "interesse fiscale" del legislatore, inteso come affermazione delle necessità finanziarie dello Stato, ha sollevato forti dubbi in dottrina in ordine alla sua coerenza con il sistema costituzionale (164).

Per ciò che concerne la qualità soggettiva dell'essere a carico, la legge considera tale il coniuge o il figlio che possiede un reddito complessivo non superiore ad euro 2.840,51 al lordo degli oneri deducibili (165).

Non è più richiesta l'attestazione dei soggetti a carico – eccetto i figli o affiliati minorenni, per i quali era sufficiente quella del contribuente – di non possedere redditi superiori alla misura stabilita per essere considerati tali (166).

(161) Ai sensi art. 3, legge 5 febbraio 1992, n. 104.

(162) Cfr.: DE MITA, *Politica e diritto dei tributi in Italia*, cit., 385; MOSCHETTI, *Profili generali*, in Moschetti-Lorenzon-Schiavolin-Tosi, *La capacità contributiva*, cit., 40.

(163) V.: Corte cost., 26 gennaio 1998/29 gennaio 1998, n. 6 (ord.), in Fisco, 1998, 6265; in senso critico, oltre alle osservazioni svolte nel paragrafo precedente, v.: DE MITA, *Il minimo vitale nella giurisprudenza costituzionale*, cit., 347.

(164) V.: FEDELE, *Le presunzioni in materia di imposta di registro ed Invim*, in AA.VV., *Le presunzioni in materia tributaria*, a cura di Granelli, Rimini, 1987, 109.

(165) V.: art. 12, comma 3, DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

(166) V.: art. 15, comma 3, DPR 29 settembre 1973, n. 597, successivamente tra-

L'attestazione, in quanto ritenuta in alcune pronunce non un mezzo di prova documentale del diritto del contribuente alla detrazione, bensì un elemento costitutivo della fattispecie legale dal cui perfezionamento consegue il sorgere del diritto alla detrazione d'imposta, non poteva essere prodotta in un momento posteriore alla dichiarazione dei redditi, ma solo contestualmente ad essa (167). In altre pronunce la Centrale ha espresso anche l'opposta tesi che l'attestazione potesse essere prodotta in sede di giudizio (168).

Essendosi stabilita una misura unitaria della detrazione per figli a carico, non si è più riprodotto la disciplina – trasfusa dall'ultima versione del decreto Irpef (169) – sul raddoppio della detrazione stessa qualora i figli fossero “rimasti esclusivamente a carico del contribuente nei casi di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio con l'altro genitore e di separazione legale ed effettiva da questi” (170).

La sussistenza della condizione – l'essere, cioè, i figli “esclusivamente a carico” del contribuente – poteva risultare da copia della sentenza di separazione o di divorzio; in alternativa, il genitore poteva attestarla, su richiesta dell'amministrazione finanziaria, mediante una dichiarazione sostitutiva di atto notorio, dalla quale risultasse che i figli erano stati posti esclusivamente a suo carico (171).

Poiché la detrazione deve essere ora ripartita sulla base di un criterio di effettività dell'onere sostenuto, a maggiore discrezione, dunque, dei contribuenti che ne hanno diritto, possono sorgere problemi applicativi – in mancanza di accordo tra i genitori – allorché la sentenza di separazione o di divorzio contenga statuizioni che non trovano concreta realizzazione, ad esempio, perché stabilisce che i figli sono a carico

sfuso nell'art. 12, comma 4, DPR 22 dicembre 1986, n. 917, condizione poi eliminata con l'art. 3, comma 1, lett. b), DL 31 maggio 1994, n. 330, conv. con legge 27 luglio 1994, n. 473.

(167) V.: Comm. trib. centr., sez. XIV, 3 giugno 1996, n. 2957, in Banca Dati Quattro Codici della Riforma tributaria; Comm. trib. centr., sez. XII, 6 luglio 1994/26 luglio 1994, n. 2830, in Fisco, 1995, 1214.

(168) V.: Comm. trib. centr., sez. XII, 11 maggio 1994/14 luglio 1994, n. 2645, in Fisco, 1995, 1213; Comm. trib. centr., 15 gennaio 1993, n. 276, in Comm. trib. centr., 1995, I, 66 (mass.).

(169) V.: art. 15, comma 2, lett. c), DPR 29 settembre 1973, n. 597.

(170) V.: art. 12, comma 2, lett. c), DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

(171) Così: DM 14 febbraio 1997 e DM 30 marzo 1998, istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni dei redditi; Min. fin., Dir. aff. gen. e Cont. trib., Circ. 29 dicembre 1994, n. 226/E/III-5-2358, 2., in Fisco, 1995, 80.

esclusivo di un genitore, mentre di fatto anche l'altro sopporta in parte l'onere del mantenimento. Infatti, in tale ipotesi potrebbe verificarsi che il primo genitore fruisca della detrazione al 100 per cento e il secondo al 20 per cento (sulla base di una sua valutazione), per ciò in una misura complessivamente superiore a quella stabilita dalla legge (172).

La situazione di “mancanza dell'altro genitore” (unitamente alla situazione in cui il genitore vi sia, ma non abbia comunque riconosciuto i figli naturali) dà diritto al contribuente – che non sia coniugato o, se coniugato, si sia successivamente ed effettivamente separato – ad applicare per il primo figlio la detrazione nella misura (superiore) stabilita per il coniuge a carico, se più conveniente (173). Si stabilisce al riguardo – in un decreto ministeriale che recepisce una vecchia tesi dell'amministrazione finanziaria (174) – che il genitore “manca” nella sola ipotesi di decesso (175).

Nel previgente decreto irpef la disposizione era formulata in modo differente: il testo, genericamente, prevedeva che “in caso di mancanza del coniuge”, fosse applicabile per il primo figlio la detrazione fissata per il coniuge (176).

L'amministrazione finanziaria, seguita da un orientamento di assoluta minoranza della giurisprudenza (177), riportava tale *status* alla sola ipotesi di mancanza fisico-materiale del coniuge, ritenendo per ciò ap-

(172) V.: Min. fin. Dip. entr. Dir. centr. affari giur. e cont. trib., Circ. 9 gennaio 1998, n. 3/E/1998, 733, cit.

(173) V.: art. 12, comma 2, DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

(174) V.: Agenzia entr. Dir. centr. normativa e contenzioso, Circ. n. 55/E, in Il Sole-24 Ore, 16 giugno 2001, inserto, 5, 2.1.; Min. fin., Dip. entr., Dir. centr. affari giur. e cont. trib., Circ. 12 maggio 2000, n. 95/E/2000/96440, in Fisco, 2000, 7037; Circ. 9 gennaio 1998, n. 3/E/1998, 733, cit.

(175) V.: DM 13 marzo 2001, istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni dei redditi.

(176) V.: art. 15, comma 2, DPR 29 settembre 1973, n. 597. Successivamente, con l'art. 2, DL 5 marzo 1986, n. 57, conv. con legge 18 aprile 1986, n. 121, furono apportate modifiche al testo della disposizione, poi trasfusa invariata nell'art. 12, comma 3, testo unico.

(177) V.: Cass., sez. I, 29 luglio 1994, n. 7125, in questa Rivista, 1994, II, 634; Comm. trib. centr., sez. VI, 9 marzo 1992/4 luglio 1992, n. 4275, in questa Rivista, 1993, II, 142; Comm. trib. centr., sez. XXVIII, 28 aprile 1988, n. 3797, in Boll. trib., 1988, 1717, con nota di: CINTI, *La detrazione spettante al coniuge separato o divorziato con figli a carico*, *ivi*; Comm. trib. centr., sez. VIII, 16 novembre 1987, n. 8301, in Comm. trib. centr., 1987, I, 638; Comm. trib. centr., sez. XXI, 7 marzo 1985, n. 3031, in Comm. trib. centr., 1985, I, 272; Comm. trib. centr., sez. XXI, 19 febbraio 1985, n. 1635, in Boll. trib., 1986, 77.

plicabile la disposizione ai soli contribuenti vedovi e celibi o nubili ed escludendola per i contribuenti separati e divorziati (178).

A favore di una maggior apertura si è via via orientata la giurisprudenza a larghissima maggioranza, che ha per ciò ricondotto alla mancanza del coniuge anche la mancata partecipazione dello stesso alla vita del nucleo familiare in conseguenza di eventi sopravvenuti, quali la separazione legale o il divorzio, motivandola sia con il rilievo letterale del testo di legge, che non operava alcuna distinzione sulla causa della mancanza del coniuge, sia con ragioni di ordine sistematico della normativa, apparendo ingiustificato un diverso trattamento tributario di situazioni uguali, quali sono l'ipotesi del genitore defunto e quella del genitore divorziato quando sullo stesso non gravino obblighi di mantenimento dei figli: in entrambi i casi il contribuente si sarebbe trovato, a causa della "mancanza del coniuge", in una condizione di maggiore gravosità per il mantenimento della famiglia e quindi avrebbe avuto diritto alla detrazione (179).

Il problema non era quello di considerare come "mancante" ogni coniuge semplicemente separato o divorziato – errore in cui incorre la stessa Cassazione, affermando, con categoricità, che il genitore separato è pur sempre tenuto a concorrere al mantenimento dei figli – bensì solo

(178) V.: Min. fin. Dir. gen. II.DD., Ris. 15 luglio 1982, n. 8/808, in Dir. prat. trib., 1982, II, 1400; Min. fin. Dir. gen. II.DD., 4 febbraio 1981, n. 2/124/U.L., in Dir. prat. trib., 1981, II, 472; Min. fin. Dir. gen. II.DD., Circ. 24 maggio 1977, n. 65/8/560, in Boll. trib., 1977, 989. In senso critico al citato orientamento ministeriale, v.: COCITO, *Sul concetto di "mancanza del coniuge" ai fini Irpef*, in Dir. prat. trib., 1983, II, 14.

(179) V.: Comm. trib. centr., sez. VII, 3 dicembre 1997, n. 5987, cit.; Comm. trib. centr., sez. IV, 14 febbraio 1995/20 febbraio 1996, n. 681, in questa Rivista, 1996, II, 969; Comm. trib. centr., sez. XXIV, 24 marzo 1994/4 maggio 1994, n. 1419, in questa Rivista, 1994, II, 596; Comm. trib. centr., sez. XIX, 7 gennaio 1993, n. 41, in Comm. trib. centr., 1995, I, 58 (mass.); Cass., sez. I, 10 ottobre 1992, n. 11082, in Boll. trib., 1993, 848; Comm. trib. centr., sez. XVIII, 29 settembre 1992, n. 4918, in Comm. trib. centr., 1992, 682; Comm. trib. centr., sez. XXV, 9 luglio 1992, n. 4415, in Comm. trib. centr., 1992, I, 577; Comm. trib. centr., sez. IX, 13 dicembre 1991/3 febbraio 1992, n. 659, in questa Rivista, 1992, II, 697; Comm. trib. centr., sez. XVI, 3 aprile 1991, n. 2597, in Comm. trib. centr., I, 325; Comm. trib. centr., sez. IX, 1° febbraio 1991, n. 800, in Comm. trib. centr., 1991, I, 141; Comm. trib. centr., sez. XXV, 10 ottobre 1990, n. 6374, in Comm. trib. centr., 1990, I, 719; Comm. trib. centr., sez. VIII, 25 giugno 1990, n. 4901, in Comm. trib. centr., 1990, I, 505; Comm. trib. centr., sez. VIII, 13 giugno 1990, n. 4612, in Comm. trib. centr., 1990, I, 478; Comm. trib. centr., sez. XII, 6 luglio 1988/10 ottobre 1988, n. 6633, in Rass. trib., 1988, II, 920; Comm. trib. centr., 28 aprile 1987, n. 4085, cit.; Comm. trib. centr. 27 aprile 1985, n. 3897, in Boll. trib., 1988, 728; Comm. trib. centr., sez. VIII, 18 maggio 1983, n. 822, in Boll. trib., 1985, 73.

quello che risultasse non tenuto al mantenimento dei figli e non potesse quindi chiedere, a sua volta, lo stesso beneficio: sicché il timore latente del ministero che entrambi i genitori potessero fruire della detrazione sarebbe stato infondato. Non sempre, tuttavia, tale profilo ha assunto la centralità che richiedeva (180), mentre è stato chiaramente affermato in dottrina (180 bis).

Le numerose revisioni apportate alla normativa, cui si è sovrapposta anche l'emanazione del testo unico, hanno contribuito a rendere più caotico il coordinamento, con il risultato che in qualche decisione sono stati tratti elementi di giudizio a favore della tesi di maggioranza (181) dalla disposizione del testo unico – ora abrogata – sul raddoppio della detrazione qualora i figli fossero rimasti esclusivamente a carico del contribuente a seguito di separazione e di divorzio; in altre pronunce i giudici hanno ritenuto applicabile la disposizione stessa anche agli anni precedenti all'entrata in vigore del testo unico (182). Si tratta, tuttavia, di tentativi che appaiono insoddisfacenti.

In ordine alla disciplina emanata con i decreti ministeriali, resta dunque aperto un problema di incoerenza interna all'Irpef (183), per il trattamento peggiore riservato ai contribuenti separati e divorziati, sui quali gravi per intero l'onere di mantenimento dei figli, in rapporto a contribuenti vedovi: in entrambe le situazioni l'altro genitore manca economicamente.

(180) Ad esempio, per l'affermazione che la detrazione "compete anche al (ovvero a ciascun) genitore separato o divorziato, in proporzione al rispettivo obbligo di mantenimento" v.: Comm. trib. centr., sez. VII, 3 dicembre 1997, n. 5987, in Comm. trib. centr., 1998, I, 12; Cass., sez. I, 10 ottobre 1992, n. 11082, cit.; Comm. trib. centr., 28 aprile 1987, n. 4085, in Comm. trib. centr., 1987, I, 258).

(180 bis) V.: GIOVANNINI, *Base imponibile*, cit., 1177; GRIPPA SALVETTI, *Famiglia nel diritto tributario*, cit., 482; BELLÈ, *La mancanza del coniuge nel sistema delle detrazioni per carichi di famiglia*, in Rass. trib., 1996, 549; in argomento, v. anche: LAVAGNINO, *Le nuove detrazioni per i figli a carico e la situazione di mancanza del coniuge*, in Corr. trib., 1987, 704.

(181) V.: Comm. trib. centr., sez. IV, 14 febbraio 1995/20 febbraio 1996, n. 681, cit., 970.

(182) Ai sensi art. 36, DPR 4 febbraio 1988, n. 42, v.: Comm. trib. centr., sez. IX, 13 dicembre 1991/3 febbraio 1992, n. 659, cit., 698; Comm. trib. centr., sez. VIII, 13 giugno 1990, n. 4612, cit.; Comm. trib. centr., sez. XIX, 7 gennaio 1993, n. 41, cit.

(183) Sulla capacità contributiva come specificazione dell'uguaglianza in materia tributaria e sui concetti di uguaglianza e ragionevolezza (o coerenza), v.: FALSITTA, *Manuale, Parte generale*, cit., 153-154, con particolare riferimento all'ipotesi dell'incoerenza all'interno di una stessa imposta.

La normativa tributaria riconosce, infine, al contribuente una detrazione per alcuni oneri, commisurata al 19 per cento del relativo ammontare, anche se questi sono stati sostenuti nell'interesse del coniuge e dei figli a carico. Gli oneri a tal fine rilevanti sono esclusivamente quelli costituiti da spese sanitarie, spese per la frequenza di corsi di istruzione secondaria e universitaria e da premi di assicurazione sulla vita e contro gli infortuni (184).

Sebbene la sopravvenuta sentenza di separazione possa comportare l'obbligo di corresponsione dell'assegno nello stesso periodo d'imposta in cui il contribuente ha sostenuto i suddetti oneri, non ne risulta inciso il suo diritto alla detrazione, purché il coniuge, nel cui interesse gli oneri sono stati sostenuti, fosse a suo carico nei mesi dell'anno anteriori alla separazione. Il principio è stato affermato dalla Cassazione, con riguardo alle spese mediche, ma altro non è che applicazione della regola ordinaria (185).

Infine, il contribuente ha diritto alla detrazione per gli oneri anzidetti anche se sostenuti nell'interesse del coniuge a carico legalmente ed effettivamente separato, limitatamente al verificarsi di quelle condizioni che gli consentono di considerare il coniuge separato come familiare a carico e quindi di beneficiare della specifica detrazione (convivenza o corresponsione di assegni alimentari non risultanti da provvedimento dell'autorità giudiziaria).

**16. Detrazione d'imposta per il reddito assimilato costituito dall'assegno.** - Solo di recente è stata introdotta una specifica detrazione d'imposta per gli assegni di separazione e di divorzio (186).

Si tratta di una detrazione di tipo oggettivo, in quanto correlata alla presenza di un determinato reddito, che non spetta incondizionatamente.

Il primo requisito richiesto, di ordine qualitativo, è che alla formazione del reddito complessivo del coniuge beneficiario concorra soltanto, oltre al reddito in questione, quello dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze; il secondo requisito, quantitativo, è che detto reddito di fabbricati non superi la specifica deduzione cosiddetta per abitazione principale.

(184) V.: art. 13-bis, comma 2, DPR 22 dicembre 1986, n. 917, con rinvio alle lett. c), e) e f) del comma 1, stesso articolo.

(185) V.: Cass., sez. I, 7 giugno 1994, n. 5499, in Boll. trib., 1994, 1686.

(186) V.: art. 13, comma 2-quater, DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

La deduzione per abitazione principale compete se il contribuente – possessore dell'unità immobiliare a titolo di proprietà o di altro diritto reale – o i suoi familiari vi dimorino abitualmente: questa è, infatti, la definizione di "abitazione principale" posta dalla legge tributaria (irrelevante la variazione della dimora abituale, se dipendente da ricovero permanente in istituti, purché l'immobile non risulti locato); mentre, sempre agli effetti della disciplina in esame, costituiscono "pertinenze" le cose immobili indicate nel c.c. (art. 817), classificate o classificabili in categorie catastali diverse da quelle ad uso abitativo (cioè, diverse dalle categorie da A1 a-A10) e sempre che siano destinate ed effettivamente utilizzate in modo durevole a servizio dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto. L'onere deducibile dal reddito complessivo, al verificarsi di tali condizioni, è determinato in un importo al massimo pari alla rendita catastale dell'unità immobiliare stessa e delle relative pertinenze, rapportata al periodo dell'anno durante il quale sussiste tale destinazione e in proporzione alla quota di possesso dell'unità stessa (187).

Con riferimento alla detrazione d'imposta che spetta al coniuge beneficiario dell'assegno di separazione e di divorzio e, particolarmente, alla seconda condizione sopra menzionata, è pertanto necessario che la accennata deduzione per abitazione principale almeno eguagli il reddito fondiario dell'abitazione stessa e delle sue pertinenze.

La detrazione è stabilita in misura fissa e decresce all'aumentare del reddito.

**17. Solidarietà tributaria e coniugi separati.** - La disciplina tributaria in materia di irpef prevede che, in ipotesi di dichiarazione dei redditi congiunta tra coniugi, essi siano responsabili in solido per il pagamento dell'imposta, soprattasse, pene pecuniarie e interessi iscritti a ruolo a nome del marito (188).

La facoltà dei coniugi, non legalmente ed effettivamente separati, di presentare su unico modello la dichiarazione dei propri redditi, cosiddetta congiunta, non è più riconosciuta a decorrere dal 1° gennaio 1999 (189) e, dal 1° gennaio 2002 limitatamente al modello 730 (189 bis):

(187) V.: art. 10, comma 3-bis, DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

(188) V.: art. 17, comma 5, legge 13 aprile 1977, n. 114.

(189) 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.

(189 bis) La possibilità di presentare dichiarazione congiunta per i possessori di

quindi, la disciplina sulla responsabilità in solido a questo istituto strettamente collegata è ancora suscettibile di trovare applicazione solo per un periodo temporalmente limitato. Per inciso in caso di separazione legale o di divorzio, il rimborso del credito Irpef, risultante da una precedente dichiarazione congiunta, può essere attribuito, per la quota di sua competenza, a ciascun coniuge personalmente. Il coniuge che intende 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 sopravvenuti (190).

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 tributaria (191).

Nel caso particolare si tratta di solidarietà tributaria dipendente, e propriamente della figura del responsabile d'imposta: vi è, in altri termini, un obbligato principale che ha posto in essere il presupposto del tributo ed un obbligato dipendente, denominato responsabile d'imposta (192), che non ha partecipato alla realizzazione del presupposto, ma è tuttavia obbligato in solido perché ha posto in essere una fattispecie collaterale (193). L'estraneità del responsabile d'imposta alla realizzazione del presupposto imponibile, indice di capacità contributiva, è elemento diversificante questa figura in rapporto alla più ampia categoria delle obbligazioni solidali dipendenti (194).

La caratteristica di tali ipotesi consiste nel comportamento che è posto in essere dal responsabile, rilevante in punto di vantaggi da quest'ultimo ottenibili mediante il comportamento stesso. Dunque, per il coniuge la solidarietà dipendente costituisce il *pendant* (195) della possibilità

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.

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

(191) Sulla figura dell'obbligazione solidale, v.: MICCINESI, *Solidarietà nel diritto tributario*, in Dig. comm., XIV, Torino, 1997, 445; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, cit., 102.

(192) V.: art. 64, comma 3, DPR 29 settembre 1973, n. 600.

(193) Per la definizione, v.: TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, cit., 103 e 110.

(194) Così: FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, cit., 301.

(195) Così, ascrivendo il coniuge codichiarante alla figura del responsabile d'imposta: RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1996, 173 e 175.

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. Originariamente questa possibilità era estesa anche alle detrazioni d'imposta; ma con modifiche di legge apportate nel 1986 fu stabilita la determinazione separata delle imposte nette per ciascuno dei coniugi e, poiché queste si ottengono sottraendo dall'imposta lorda le detrazioni suddette, fu preclusa la possibilità di fruire ulteriormente delle detrazioni dell'altro coniuge (196).

La facoltà dei coniugi non legalmente separati di presentare una dichiarazione congiunta dei redditi non era in alcun modo collegata alla sussistenza di un determinato regime patrimoniale dei beni di famiglia, in particolare non era preclusa dal regime di separazione dei beni. Pertanto anche la responsabilità solidale da dichiarazione congiunta non è esclusa dalla circostanza che i coniugi abbiano adottato un tale regime patrimoniale di separazione (197).

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 al primo, 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 parametro, per il fatto che si pongono oneri contributivi a carico di uno dei coniugi prescindendo del tutto dalla sua effettiva capacità, dovendo egli, in virtù del 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

(196) V.: art. 17, comma 2, legge 13 aprile 1977, n. 114, anteriormente alle modifiche apportate dall'art. 6, comma 1, DL 5 marzo 1986, n. 57.

(197) Così: Cass., sez. I, 13 luglio 1999, n. 7393, in Sett. giur., 1999, II, 1785, mass.

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 tributario (198).

Se la dichiarazione congiunta non era consentita ai coniugi legalmente ed effettivamente separati, questi soggetti 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 notificati (199).

La disciplina, infatti, 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 coniugi (200). Vi è per ciò la facoltà di notificare con riguardo a tali ipotesi anche solo al marito.

(198) V.: Corte 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 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.

(199) Non è questa l'unica forma di solidarietà tributaria tra coniugi; prima del sindacato d'incostituzionalità dell'istituto del cumulo, era applicabile, infatti, anche la disposizione sulla responsabilità solidale del coniuge in caso di cumulo dei redditi, 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.

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

Per ciò che concerne la cartella di pagamento, occorre, tuttavia, distinguere a seconda della disciplina applicabile, essendo sopraggiunta la legge di riforma della riscossione.

Ai ruoli resi esecutivi antecedentemente al 1° luglio 1999 è ancora applicabile la disposizione, nel testo vigente prima della riforma, secondo cui la notifica dell'avviso di mora deve essere effettuata anche al coobbligato solidale prima dell'esecuzione nei suoi confronti, ferma restando la notifica della cartella di pagamento al solo marito (201).

Per gli altri ruoli, non essendo più prevista la notifica dell'avviso di mora prima dell'inizio dell'espropriazione forzata – l'espropriazione 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 pagamento (202) – 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 procede (203).

Ora, la cosiddetta supersolidarietà, cioè, l'esplicarsi degli effetti dell'atto di accertamento o di riscossione nei confronti del condebitore cui l'atto stesso non sia stato notificato, è stata ritenuta da tempo incostituzionale, in quanto 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. Parimenti, 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 specifiche disposizioni che, in materia di dichiarazione congiunta, stabiliscono 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

(201) 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 vigente 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.

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

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

sulla riscossione, con riferimento sia al diritto di difesa (art. 24), sia al principio di parità fra i coniugi (art. 29). La Corte ha ritenuto che la questione, infondata, possa essere superata mediante un'interpretazione adeguatrice della normativa.

In particolare, circa il profilo della violazione del principio di parità sotto il 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 motivato rilevando 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.

E, nella specie, nulla vieta che la moglie, chiamata a rispondere in via solidale, 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 marito (204).

La questione di legittimità costituzionale è stata sollevata anche in relazione all'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 la violazione del diritto di dife-

(204) V.: 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.

sa 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 ordine alla asserita 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. Infatti, anche a prescindere dal carattere del tutto 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 stesso (205).

In senso opposto 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 mora (206).

Se identico è il principio che la Corte costituzionale afferma nei due

(205) V.: Corte cost., 26 gennaio 1998/29 gennaio 1998, n. 4 (ord.), in Fisco, 1998, 6267; ulteriore questione di legittimità costituzionale è stata sollevata dalle disposizioni degli artt. 46, comma 4, DPR 29 settembre 1973, n. 602 e 16, comma 3, DPR 26 ottobre 1972, n. 636, in riferimento ai parametri degli artt. 3 e 24 Cost.; la Corte ne ha dichiarato la manifesta infondatezza, motivando che il coobbligato in solido può comunque acquisire la conoscenza del contenuto degli atti non notificati sia inoltrando richiesta all'amministrazione finanziaria, sia, su inerzia di questa, proponendo in sede giudiziaria istanza di esibizione degli atti non notificati con la possibilità di presentare, successivamente al deposito in giudizio degli atti suddetti, motivi aggiunti di ricorso ex art. 24, comma 2, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale della disposizione dell'art. 17, comma 2, 3, 4 e 5, legge 13 aprile 1977, n. 114, sollevata in riferimento agli artt. 3, 15, 24, 29 e 53 Cost., con le medesime motivazioni e con specifico riferimento all'ipotesi di sopravvenuta separazione della moglie, anche: Corte cost., 3 maggio 2000, n. 128 (ord.), in Giur. cost., 2000, 1298.

(206) Così: Cass., sez. I, 13 luglio 1999, n. 7393, cit.

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 la relativa notifica, e quindi, sotto questo profilo, possa sembrare garantito il diritto di difesa anche nell'ipotesi che ella si sia nel frattempo separata dal marito, non si può tuttavia omettere di considerare, anche a voler prescindere da un possibile atteggiamento non collaborativo di quest'ultimo, che ben diversa è la situazione della moglie separata, non più, per ciò, 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 ricollegare anche allo stato di coabitazione che il rapporto coniugale presuppone, sicché, fino a prova contraria, la moglie viene di fatto a conoscenza della notifica perché questa avviene presso la casa coniugale. Ma proprio questo *status* è rovesciato nel caso di separazione, e quindi, sotto questo profilo, sembra sussistere una ingiustificata disparità di trattamento a scapito della moglie separata. Occorre, inoltre, 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 praticamente inefficaci quegli strumenti che l'ordinamento pur prevedeva per ottenere la sospensione della riscossione e dell'esecuzione (207).

La nuova disciplina, poi, ha eliminato l'avviso di mora, se non decorso un anno dalla notifica della cartella di pagamento senza che sia iniziata l'esecuzione. Ma è ora stabilito che la cartella di pagamento sia notificata al coobbligato solidale e, poiché il procedimento esecutivo può iniziare quando è inutilmente decorso il termine di sessanta giorni dalla notifica stessa, vi è, rispetto al passato, una maggior tutela del diritto di

(207) 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.

difesa della moglie, avendo a disposizione un maggior lasso di tempo per sospendere la riscossione o l'esecuzione.

Il problema si pone quindi adesso, con minor gravità, anche nei confronti della moglie separata, ma non cambia quella disparità di trattamento connessa al fatto, rilevante, della coabitazione, per ciò che concerne ora solo la notifica degli atti di accertamento in rettifica.

PAOLA TARIGO

*Docente di Diritto tributario d'Impresa*  
*Università di Genova*