

CAPITOLO SECONDO
REGIME TRIBUTARIO
DELLA SEPARAZIONE E DEL DIVORZIO

di PAOLA TARIGO

Legislazione. — Art. 117, Tariffa, all. A, R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269; art. 4, R.D. 1933, n. 1027; art. 138, 4° comma, D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645; artt. 155, 177, 178, 179, 194, c.c.; art. 5, 6° comma, L. 1° dicembre 1970, n. 898; artt. 4, 5, 15, 76, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597; artt. 64, 3° comma, 67, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; art. 34, 1° comma, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601; artt. 25, 34, 1° comma, 50, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602; art. 1, L. 10 maggio 1976, n. 260; artt. 4, 5, 17, 56, L. 13 aprile 1977, n. 114; art. 6, 1° comma, D.L. 5 marzo 1986, n. 57; art. 8, lett. f), Tariffa, Parte I, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131; artt. 1, 3, 5, 6, 10, 12, 13, 13 bis, 15, 16, 1° comma, lett. n-bis), e 3° comma, 23, 30, 46, 47, 1° comma, lett. i), 48, 48 bis, 81, 127, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; art. 19, L. 6 marzo 1987, n. 74; artt. 3, 36, D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42; art. 26, 1° e 2° comma, D.L. 2 marzo 1989, n. 69, conv., con modif., dalla L. 27 aprile 1989, n. 154; art. 3, 1° comma, D.L.G. 30 dicembre 1992, n. 504; art. 3, 1° comma, lett. b), D.L. 31 maggio 1994, n. 330, conv. con L. 27 luglio 1994, n. 473; art. 3, 145° comma, p. c), L. 23 dicembre 1996, n. 662; art. 30, D.L.G. 9 luglio 1997, n. 241; art. 47, D.L.G. 15 dicembre 1997, n. 446; D.M. 14 febbraio 1997; D.M. 30 marzo 1998; art. 9, 6° comma, D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322; art. 9, 8° comma, L. 23 dicembre 1999, n. 488; art. 36, 2° bis comma, D.L.G. 26 febbraio 1999, n. 46; art. 13, 1° comma, lett. a), D.L.G. 23 dicembre 1999, n. 505; D.M. 13 marzo 2001.

Bibliografia. — ALLEGRA, *La tassazione del decreto del tribunale di omologazione della separazione consensuale dei coniugi*, in *Nuova rass.*, 1997, 326; BARDI, *Il regime irpef degli assegni alimentari corrisposti al coniuge*, in *Dir. e prat. trib.*, 1999, II, 80; *Id.*, *Sul regime fiscale del procedimento di separazione personale dei coniugi*, in *Dir. e prat. trib.*, 2000, II, 333; BASILAVECCHIA, *Spunti in tema di tassazione degli atti di riparto nelle procedure esecutive e concorsuali*, in *Rass. trib.*, 1988, I, 123; *Id.*, *Profili generali dell'imposta comunale sugli immobili*, in *Rass. trib.*, 1999, 1359; BELLÉ, *La mancanza del coniuge nel sistema delle detrazioni per carichi di famiglia*, in *Rass. trib.*, 1996, 549; BERLIRI, *L'imposta di ricchezza mobile. Incontri e scontri di dottrina e giurisprudenza*, Milano, 1949; BERLIRI-ASTOLFI, *La tassazione delle sentenze di separazione che dispongono attribuzioni patrimoniali a favore dei coniugi*, in *Giur. it.*, 1989, 137; BERNARDINO, *Famiglia (imposta di)*, in *Noviss. dig. it.*, VII, Torino, 1961, 74; BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, Milano, 1996; BRACCINI, *Osservazioni sulla rilevanza tributaria dei doveri economici familiari*, in *Dir. e prat. trib.*, 1977, I, 1225; BRIENZA, *Attribuzioni immobiliari nella separazione consensuale*, in *Riv. not.*, 1990, I, 1422; BRIGIANTI, *La disciplina tributaria dell'assegno divorzile corrisposto in unica soluzione*, in *Foro it.*, 1988, III, 2, 22; CAIANIELLO, *Il regime tributario delle attribuzioni patrimoniali tra coniugi in sede di separazione e di divorzio*, in *Fisco*, 1995, 10897; CANTILLO, *Comunione legale e convenzione tra coniugi nei rapporti di lavoro: profili civilistici e*

fiscali, in *Riv. mens. imp. dir.*, 1987, 487; CAPUTO, *La tassazione del verbale di conciliazione giudiziale*, in *Fisco*, 1995, 6689; CARAVAGLIOS, *Trasferimenti immobiliari nella separazione consensuale tra coniugi*, in *Fam. dir.*, 1997, 422; ID., *La Consulta parifica definitivamente il trattamento degli atti relativi ai procedimenti di separazione e divorzio*, in *Fam. dir.*, 1999, 539; CARBONE, *Non è tassabile la corresponsione una tantum dell'assegno di divorzio*, in *Corr. giur.*, 1999, 1357; A. CASALINI-C. CASALINI, *Riconosciuti i benefici fiscali ai procedimenti di separazione personale dei coniugi*, in *Corr. trib.*, 1999, 2719; CASERTANO, *Base imponibile - Coniuge e figli minori - Redditi prodotti in forma associata*, in *Fisco*, 1987, 813; CATTEDRA, *L'imposta di registro per le sentenze di divorzio*, in *Arc. loc. e cond.*, 1976, 481; CERNIGLIANO DINI, *Aspetti fiscali della riforma del diritto di famiglia*, in *Dir. e prat. trib.*, 1975, I, 1341; ID., *Norme tributarie in materia di divorzio*, in *Commentario Schlesinger*, Milano, 1995, 902; CINTI, *La detrazione spettante al coniuge separato o divorziato con figli a carico*, in *Boll. trib.*, 1988, 1717; COCITO, *Sul concetto di « mancanza del coniuge » ai fini irpef*, in *Dir. e prat. trib.*, 1983, II, 14; COLOMBO, *Il bilancio d'esercizio. Strutture e valutazioni*, Padova, 1987; ID., *Il bilancio d'esercizio*, in *Trattato delle società per azioni*, diretto da Colombo-Portale, *Bilancio d'esercizio e consolidato*, 7*, Torino, 1994; COLUSSI, *Sulla soggettività tributaria di una comunione quale « organizzazione di beni »*, in *Rass. trib.*, 1980, II, 193; COMELLA, *I trasferimenti immobiliari fra coniugi in seguito a separazione e divorzio*, in *Dir. e prat. trib.*, 1996, II, 333; Commissione Studi del Consiglio Nazionale del Notariato, 23 luglio 1999, *Trattamento fiscale degli atti relativi ai procedimenti di separazione e divorzio alla luce della recente sentenza della Corte Costituzionale*; CONDO, *Ancora sulle attribuzioni immobiliari nella separazione consensuale tra coniugi*, in *Riv. not.*, 1990, I, 1432; CORDEIRO GUERRA, *Problemi in tema di traslazione convenzionale d'imposta*, in *Rass. trib.*, 1988, I, 465; CROVATO, *I redditi di lavoro dipendente*, in AA. VV., *Imposta sul reddito delle persone fisiche, I, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da Tesauero, Torino, 1994, 305; ID., *Perché l'assegno alimentare non può essere in natura?*, in *Rass. trib.*, 1997, 480; ID., *La restituzione di redditi già sottoposti a tassazione*, in *Rass. trib.*, 1998, 51; CROXATTO, *La imposizione delle imprese con attività internazionale*, Padova, 1965; ID., *Redditi delle persone giuridiche (Imposta sui) (Irpeg)*, in *Noviss. dig. it., App.*, VI, Torino, 1986, 13 (estr.); ID., *Diritto internazionale tributario*, in *Dig. priv., sez. comm.*, IV, Torino, 1989, e, in *Rass. trib.*, 1989, I, 456; D'AMATI, *La dichiarazione dei redditi nel nuovo diritto di famiglia*, in *Boll. trib.*, 1976; DALLA VALLE, *Il regime fiscale del divorzio e della separazione*, in DALLA VALLE-ONGARO-PANTALEONI-SICCHIERO, *Separazione. Divorzio. Annullamento del matrimonio*, Torino, 1999, 635; DE MARZO, *L'assegno di divorzio in unica soluzione non è assimilato ai redditi di lavoro dipendente*, in *Fam. dir.*, 2000, 5; ID., *Assegno divorzile in unica soluzione e deducibilità dal reddito imponibile*, in *Fam. dir.*, 2000, 541; DE MITA, *La definizione giuridica dell'imposta di famiglia*, Napoli, 1965; ID., *La illegittimità costituzionale del c.d. « cumulo »*, in *Dir. e prat. trib.*, 1976, II, 337; ID., *Detrazioni e deduzioni per i figli minori*, in *Corr. trib.*, 1984, 907; ID., *Il mercato delle tasse*, in *Boll. trib.*, 1985, 1432; ID., *Ancora sulla liceità dell'accollo d'imposta*, in *Boll. trib.*, 1986, 586; ID., *Appunti di diritto tributario*, Milano, 1997; ID., *Politica e diritto dei tributi in Italia. Dalla riforma del 1971 a oggi*, Milano, 2000; ID., *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 2000; ID., *Gli assegni di divorzio uguali davanti all'irpef*, SO, 21-01-2001, 20; DE PIAGGI, *L'assegno versato « una tantum » al coniuge separato non è considerabile reddito da lavoro autonomo*, in *Dir. e prat. trib.*, 1998, II, 78; DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000; DI CIACCIA, *L'art. 12 Testo unico non risolve il problema delle detrazioni nel divorzio*, in *Corr. trib.*, 1988, 3209; 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; ID., *La tassazione delle plusvalenze e delle sopravvenienze nelle imposte sui redditi*, Padova, 1978; ID., *Spunti in tema di capacità contributiva e di accollo convenzionale di imposte*, in *Rass. trib.*, 1986, I, 123; ID., *Per un fisco « civile »*, Milano, 1996; ID., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 1999; ID., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2000; FANELLI, *Alcune considerazioni sull'imputazione dei redditi di lavoro immessi nella comunione convenzionale tra coniugi*, in *Corr. trib.*, 1985, 2709; FANTOZZA, *Regime tributario*, in *La comunione legale*, a cura di Bianca, II, Milano, 1989, 1094; FANTOZZI-TINELLI, *Il regime tributario del processo civile*, Torino, 1994; FAZZALARI, *Procedimento. I. - Procedimento e processo (Teoria generale)*, in *Enc. dir.*, XXXV, Milano, 1986, 819; FEDILE, *Possesso di redditi, capacità contributiva ed incosti-*

tuzionalità del «cumulo», in *Giur. cost.*, 1976, 2159; ID., *Le presunzioni in materia di imposta di registro ed INVIM*, in AA. VV., *Le presunzioni in materia tributaria*, a cura di Granelli, Rimini, 1987; FERRANTI-LEO, *Redditi di lavoro e comunione legale tra i coniugi. Aspetti problematici*, in *Fisco*, 1988, 5578; FERRAÙ, *Assegno corrisposto una tantum al coniuge separato*, in *Corr. trib.*, 1994, 1633; ID., *Imputazione dei redditi di lavoro immessi nella comunione convenzionale tra coniugi*, in *Corr. trib.*, 1985, 2147; ID., *La rilevanza fiscale della comunione convenzionale fra i coniugi*, in *Corr. trib.*, 1987, 534; FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Torino, 1992; FORMICA, *Le attribuzioni di beni nella separazione e nel divorzio*, in *Riv. dir. fin.*, 1989, II, 77; ID., *Divisione nel diritto tributario*, in *Dig. priv., sez. comm.*, V, Torino, 1990, 86; ID., *Ancora sulla imposizione indiretta della attribuzione di beni nella separazione personale e nel divorzio*, in *Riv. dir. fin.*, 1993, II, 4; FREGNI, *In tema di regime fiscale dei trasferimenti immobiliari tra coniugi e tra parenti in linea retta: la Corte Costituzionale «declassa» la presunzione di gratuità da assoluta a relativa*, in *Giur. it.*, 1999, 2188; FUSARO, *Per divorzio e separazione lo stesso regime tributario?*, in *Dir. e prat. trib.*, 1992, II, 1164; GAFFURI, *Rilevanza fiscale dei patti traslativi d'imposta*, in *Riv. dir. fin.*, 1985, II, 119; GALEOTTI FLORI, *Il possesso del reddito nell'ordinamento dei tributi diretti. Aspetti particolari*, Padova, 1983; GALLO, *Riforma fiscale della famiglia e principio di capacità contributiva*, in *Riv. dir. fin.*, 1977, I, 92; ID., *sub Art. 19*, in AA. VV., *Commentario al diritto italiano della famiglia*, VI, Padova, 1993, 545; ID., *Elusione fiscale: aspetti concettuali e casi pratici*, in *Rass. trib.*, 1994, 190; GIOVANNINI, *Base imponibile, deduzioni e detrazioni per gli assegni periodici corrisposti al coniuge nel t.u. delle imposte dirette*, in *Boll. trib.*, 1988, 1174; ID., *La disciplina sugli assegni periodici destinati al mantenimento dei figli nell'interpretazione della Corte costituzionale*, in *Boll. trib.*, 1988, 1505; ID., *Soggettività tributaria e fittispecie impositiva*, Padova, 1996; GIUNCHI, *I trasferimenti di beni fra coniugi nel procedimento di separazione personale nel diritto civile e nelle leggi fiscali*, in *Vita not.*, 1993, 1048; ID., *Il trattamento fiscale delle attribuzioni fra coniugi nella separazione personale e nel divorzio*, in *Fisco*, 1994, 986; ID., *Imposta di registro agevolata per le attribuzioni fra coniugi contenute in atti dell'autorità giudiziaria*, in *Fisco*, 1994, 4034; GRANELLI, *Finalmente abolita la tassa di «maritaggio»*, in *Boll. trib.*, 1976, 1172; ID., *Profili civilistici e riflessi tributari del nuovo diritto di famiglia*, in *Boll. trib.*, 1977, 1444; ID., *Capacità contributiva e traslazione d'imposta*, in *Giur. it.*, 1986, I, 1, 953; GRASSI, *La sentenza sul c.d. «cumulo dei redditi» (ovvero la Corte costituzionale tra opinione pubblica e Parlamento)*, in *Giur. cost.*, 1977, 380; ID., *L'assegno divorzile una tantum nelle dimensioni del reddito e del patrimonio*, in *Fisco*, 2000, 692; GRAZIOLI, *Disposizioni fiscali nelle convenzioni relative alla separazione consensuale dei coniugi e nelle sentenze di divorzio e di separazione*, in *Temi rom.*, 1985, 428; ID., *Sulle decisioni relative alle disposizioni fiscali sulle convenzioni nelle separazioni consensuali dei coniugi e nelle sentenze di divorzio e separazione*, in *Temi rom.*, 1988, 261; GRIPPA SALVETTI, *Costituzione, famiglia e imposizione sul reddito*, Pisa, 1975; ID., *Cumulo dei redditi e Costituzione: nota a Corte Costituzionale 15.7.76, n. 179*, in *Foro it.*, 1976, I, 2530; ID., *Famiglia nel diritto tributario*, in *Dig. priv., sez. comm.*, V, Torino, 1990, 477; ID., *Note in margine alla legge delega sull'introduzione del quoziente familiare*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, 473; ID., *Politica fiscale per la famiglia: orientamento della Corte Costituzionale*, Atti del seminario *Politiche pubbliche per la famiglia*, 14 maggio 1999, Villa Albrizzi-Franchetti, Preganziol (TV), in *Fisco*, 1999, 15129; INTERDONATO, *I redditi fondiari*, in AA. VV., *Imposta sul reddito delle persone fisiche*, I, *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da Tesaro, 1994; LA ROSA, *Esenzione*, in *Enc. dir.*, XV, Milano, 1966, 567; ID., *Esenzioni e agevolazioni tributarie*, in *Enc. giur.*, XIII, Roma, 1989, I; LAVAGNINO, *Le nuove detrazioni per i figli a carico e la situazione di mancanza del coniuge*, in *Corr. trib.*, 1987, 704; LECCISOTTI-PATRIZI, *Il trattamento fiscale della famiglia nei paesi industrializzati*, Torino, 2002; LEO-MONACCHI-SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, I, Milano, 1999; LOMBARDI-LANTERI, *Aspetti fiscali dei rapporti patrimoniali nell'ambito della famiglia (1974-giugno 1985)*, *Rassegna di giurisprudenza*, in *Dir. e prat. trib.*, 1985, II, 972; LUCARIELLO, *L'imposizione indiretta degli atti di separazione personale dei coniugi*, in *Riv. not.*, 2000, II, 661; LUNELLI, *Aspetti tributari dei regimi patrimoniali tra coniugi*, in *Leg. e leggi trib.*, 1980, 1332-1362; ID., *Quando l'intestazione formale non rispecchia il regime di comunione legale: a quale coniuge imputare i redditi di capitale?*, in *Rass. trib.*, 1994, 1498; LUPI, *Patti sull'imposta: leciti se non ipotecano il futuro*, in *Rass. trib.*, 1994, 682; ID., *La comunione legale: i «diritti che non si vedono» e gli «incroci pericolosi» dell'anagrafe tributaria*, in *Rass. trib.*, 1994, 1503; ID., *Il passaggio generazionale del-*

l'impresa tra imposte sui redditi e imposte sui trasferimenti gratuiti, in *Rass. trib.*, 1995, 1760; ID., *Diritto tributario*, Parte generale, Milano, 1999; ID., *Diritto tributario*, Parte speciale, Milano, 2000; MAGNANI, *I soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in *Dir. e prat. trib.*, 1973, I, 1144; MANCUSO, *Indennità di fine rapporto di lavoro e divorzio: aspetti costituzionali e fiscali*, in *Dir. e prat. trib.*, 1988, 1532; MANZONI, *Cumulo dei redditi e legittimità costituzionale: non manifesta infondatezza o manifesta fondatezza della questione?*, in *Giur. cost.*, 1975, 2055; MARCHETTI, *Redditi della famiglia*, in *Guida fiscale italiana*, a cura di Fantozzi, Torino, 1976, 459; MARINI, *Esenzione fiscale e separazione personale dei coniugi (riflessioni critiche su una recente sentenza)*, in *Rass. trib.*, 2002, 1097; ID., *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Milano, 2000; MARONGIU, *Il cumulo al vaglio della corte costituzionale*, in *Dir. e prat. trib.*, 1975, II, 177; ID., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991; MASSA, *Sulla deducibilità dell'assegno periodico corrisposto al coniuge divorziato o separato*, in *Dir. e prat. trib.*, 1988, II, 653; MAYR, *Tassazione dei coniugi. Un esempio e una testimonianza dalla Germania federale*, in *Boll. trib.*, 1974, 1966; MENTI, *La comunione convenzionale dei redditi dell'attività artistica e professionale di uno dei coniugi*, in *Boll. trib.*, 1987; MERITIERI, *La funzione notarile nel trasferimento di beni fra coniugi in occasione di separazione e divorzio*, in *Riv. not.*, 1995, I, 1181; MICCINESI, *Le plusvalenze d'impresa. Inquadramento teorico e profili ricostruttivi*, Milano, 1993; ID., *I componenti positivi del reddito d'impresa. Ricavi, plusvalenze, sopravvenienze, dividendi ed interessi*, in AA. VV., *Imposta sul reddito delle persone fisiche*, II, *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da Tesauro, 1994; ID., *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Dig. priv.*, sez. comm., XIV, Torino, 1997, 445; MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1984; MISTÒ, *Il regime patrimoniale dei coniugi*, Rimini, 1996; MONTI, *La comunione convenzionale tra coniugi estesa ai redditi personali: conseguenze ai fini della disciplina di diritto tributario*, in *Rass. trib.*, 1985, II, 576; MORELLI, *Famiglia (imposta di)*, in *Enc. dir.*, XVI, Milano, 1967, 810; MORONI, *La comunione naturale e l'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Rass. trib.*, 1987, I, 399; MOSCHETTI, *Agevolazioni fiscali. II. Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in *Dig. priv.*, sez. comm., I, Torino, 1987, 85; ID., *Profili generali*, in MOSCHETTI-LORENZON-SCHIAVOLIN-TOSI, *La capacità contributiva*, a cura di Moschetti, Padova, 1993, 40; NAPOLITANO, *Art. 4*, in AA. VV., *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, I, Irpef, Roma, 1988, 57; 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; NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996; NUZZO, *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*, Padova, 1987; O.E.C.D., *The Treatment of Family Units in OECD Member Countries under Tax and Transfer System*, Paris, 1977; OBERTO, *I contratti della crisi coniugale*, II, Milano, 1999; ID., *Prestazioni «una tantum» e trasferimenti tra coniugi in occasione di separazione e divorzio*, Milano, 2000; PALADIN, *Il principio di uguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, 305; PANSIERI, *I redditi di lavoro dipendente*, in FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte speciale, *Il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2000; ID., *I redditi di capitale*, ivi; PASSERI, *Ancora un'ordinanza di rimessione alla Corte costituzionale in relazione al regime impositivo previsto per la separazione personale dei coniugi*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, II, 460; PERRONE, *Il cumulo dei redditi, il principio della capacità contributiva e la progressività del sistema tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1977, II, 113; PETRUCCI, *Deducibilità e tassabilità dell'assegno corrisposto al coniuge separato o divorziato*, in *Giur. it.*, 1989, 398; ID., *Profili fiscali dell'attribuzione al coniuge titolare di assegno di divorzio del Tfr*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, II, 623; ID., *Assegno una tantum: per la Cassazione è intassabile*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, II, 831; ID., *La recente giurisprudenza in tema di assegni all'ex coniuge*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, II, 556; ID., *Assegni corrisposti ad un coniuge ante e post 1976. La posizione della giurisprudenza e la recente evoluzione normativa*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, II, 160; PITIER, *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; POIA, *Il concetto di mancanza del coniuge*, in *Boll. trib.*, 1989, 222; POTTRO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978; ID., *Soggetto passivo d'imposta*, in *Enc. dir.*, XLII, Milano, 1990, 1244; ID., *Le imposte indirette sugli affari*, Milano, 1995; PROTO, *Riflessioni in tema di tassazione dei redditi del nucleo familiare*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, 795; PROVINI, *Le aggregazioni di individui come soggetti dell'imposta di famiglia*, in *Dir. e prat. trib.*, 1973, II, 328; PUOTI, *L'imposta sul reddito delle persone*

fisiche, in AA. VV., *Trattato di diritto tributario*, diretto da Amatucci, IV, *I tributi in Italia*, Padova, 1994, 3; ROSSI, *Implicazioni di natura tributaria della comunione convenzionale tra coniugi*, in *Corr. trib.*, 1985, 3355; ID., *La deducibilità dell'assegno divorzile*, in *Fisco*, 2001, 445; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1996; ID., *La giurisprudenza della Corte tra disfavore per il formalismo giuridico e valorizzazione delle garanzie del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2001, 1076; SACCHETTO, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in AA. VV., *Trattato di diritto tributario*, diretto da Amatucci, IV, *I tributi in Italia*, Padova, 1994, 84; SALSI, *Il professionista può mettere in comunione con il coniuge il proprio reddito di lavoro?*, in *Corr. trib.*, 1985, 2651; SANGUINETI, *L'imputazione «pro-quota» ai coniugi dei redditi oggetto di comunione convenzionale ai sensi dell'art. 210 cod. civ.: lo «splitting» all'italiana*, in *Dir. e prat. trib.*, 1987, II, 613; ID., *Deducibilità ed imponibilità ai fini irpef dell'assegno di divorzio corrisposto in unica soluzione*, in *Dir. e prat. trib.*, 1988, II, 1232; ID., *Partecipazioni sociali e comunione legale tra i coniugi*, in *Dir. e prat. trib.*, 1988, II, 15; SANTOSUOSSO, *La famiglia merita un Fisco «europeo»*, in *Il Sole 24 Ore*, 8 marzo 2002, 27; SCHIAVOLIN, *Il «New deal» della Corte Costituzionale (Rassegna di giurisprudenza)*, in *Rass. trib.*, 1988, II, 512; ID., *Il collegamento soggettivo*, in MOSCHETTI-LORENZON-SCHIAVOLIN-TOSI, *La capacità contributiva*, a cura di Moschetti, Padova, 1993, 72; ID., *Regime patrimoniale della famiglia ed imposizione reddituale*, in AA. VV., *Imposta sul reddito delle persone fisiche*, I, *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da Tesauro, Torino, 1994, 102; SERI, *Tassabilità della percentuale del T.F.R. percepita dal coniuge separato*, in *Corr. trib.*, 1994, 2440; SILLA DI CIACCIA, *La comunione convenzionale fra coniugi, la decisione di Prato e l'attuale punto della situazione*, in *Corr. trib.*, 1985, 3131; SPADA, *Riforma del diritto di famiglia: problemi tributari*, in *Riv. not.*, 1976, I, 175; STEFANI, *Imposta personale, cumulo dei redditi e capacità contributiva*, in *Boll. trib.*, 1976, 1637; STEVANATO, *Inizio e cessazione dell'impresa nel diritto tributario*, Padova, 1994; TABET, *Confusione nell'anti-elusione (a proposito della comunione convenzionale dei redditi)*, in *Boll. trib.*, 1989, 1283; ID., *Disposizioni urgenti in materia fiscale, Art. 26, in Nuove leggi civ. comm.*, 1990, 1196; TARIGO, *L'essenzione fiscale degli atti posti in essere nell'ambito di procedimenti di separazione e divorzio: profili sostanziali e di costituzionalità*, in *Rass. trib.*, 2001, 1489; ID., *Assegnazione della casa familiare e ICI secondo le istruzioni ministeriali: un'ipotesi di disapplicazione dell'atto amministrativo generale nel giudizio tributario?*, in *Rass. trib.*, 2002, n. 6; TESAURO, *Nota sulla tassazione delle disposizioni patrimoniali contenute nelle sentenze di separazione o di divorzio*, in *Giur. it.*, 1975, I, sez. II, 613; ID., *Istituzioni di diritto tributario*, 2 Parte speciale, Torino, 1996; ID., *Istituzioni di diritto tributario*, 1, Parte generale, Torino, 2000; TIPKE, *La retroattività nel diritto tributario*, in AA. VV., *Trattato di diritto tributario*, diretto da Amatucci, *Il diritto tributario e le sue fonti*, I, 1, Padova, 1994, 437; TOBIA, *Sulle decisioni relative alle disposizioni fiscali sulle convenzioni relative alla separazione consensuale dei coniugi e nelle sentenze di divorzio e di separazione*, in *Temi rom.*, 1986, 634; TOSI, *L'efficacia fiscale delle convenzioni matrimoniali tra coniugi*, in *Rass. trib.*, 1987, I, 165; ID., *Considerazioni sul regime fiscale della famiglia: discriminazioni ai danni delle famiglie monoreddito, prospettive di riforma e problematiche di ordine costituzionale*, in *Rass. trib.*, 1988, I, 337; ID., *La nozione di reddito*, in AA. VV., *Imposta sul reddito delle persone fisiche*, *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da Tesauro, I, Torino, 1994, 47; URICCHIO, in D'AMATI, *Manuale della tassazione dei redditi di lavoro*, Milano, 1996; VAGLIO, *Imposta di registro: un caso di evasione d'imposta legalizzata*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, III, 436; ID., *Atto giudiziario di assegnazione della casa familiare al coniuge separato o divorziato ed imposta di registro*, in *Fisco*, 1994, 1933; ID., *Imposta di registro agevolata nei trasferimenti immobiliari tra coniugi separandi e divorzianti: replica*, in *Fisco*, 1994, 6101; ID., *L'art. 19 della miniriforma del divorzio e la disciplina tributaria relativa ai procedimenti di separazione e divorzio*, in *Fisco*, 1994, 10040; ID., *Il regime fiscale dei trasferimenti immobiliari tra coniugi in crisi dopo l'ordinanza della Corte costituzionale*, in *Fisco*, 1996, 1141; VANTAGGIO, *Uso e abitazione nelle imposte sui redditi*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 483; ID., *Separati e divorziati: come incidono le imposte*, in *Rass. trib.*, 1994, 302; ID., *Assegno di divorzio intassabile? Una decisione da prendere con le molle*, in *Rass. trib.*, 1994, 1279; VANZ, *Trattamento, ai fini dell'imposizione diretta, dell'assegno unitantum corrisposto al coniuge divorziato*, in *Rass. trib.*, 1996, 1381; VESCO, *Razionalità ed effetti della proposta di introduzione del quoziente familiare*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, 26; VOGELI, *On Double Taxation Conventions*, London, 1998; ZANIBONI, *Beni relativi all'impresa e comunione legale: alternative IVA-Registro*, in *Dir. e prat. trib.*, 1991, II, 866; ZEPPELLI, *Assegni periodici (dir. trib.)*, in

Enc. giur., III, Roma, 1994, 1; ZINGALI, *La famiglia nella costituzione e nella riforma tributaria*, in *Dir. e prat. trib.*, 1971, I, 701; 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; ID., *Perché si deve pagare la tassa sul divorzio*, in *Nuovo dir.*, 1976, 257; ID., *Ad una svolta la tassazione del reddito familiare? Irpef: famiglia monoreddito e plurireddito*, in *Comm. trib. contr.*, 1982, II, 522; ZORZI, *Ma il cumulo dei redditi è davvero illegittimo?*, in *Giur. cost.*, 1976, 2217.

SOMMARIO: SEZIONE PRIMA: IMPOSIZIONE DIRETTA. — 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*. — **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 d'imposta con elementi d'internazionalità. — 12. Imputazione temporale dell'assegno. — **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. — 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 SECONDA: IMPOSIZIONE INDIRETTA. — 1.** L'esenzione da tributo nei procedimenti di separazione personale e di divorzio. Profili di costituzionalità. — 2. Individuazione dei tributi ricadenti nella disciplina agevolativa. — 3. Relazione con il procedimento degli atti, documenti e provvedimenti esenti da tributo.

SEZIONE PRIMA

IMPOSIZIONE DIRETTA

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 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 (sul presupposto d'imposta, v. per tutti: FALSRITA, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Padova, 1999, 220; Tr-

SAURO, *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).

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 (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).

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 (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: LUNELLI, *Quando l'intestazione formale non rispetta 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).

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 [v.: art. 4, 1° comma, lett. a), D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, come modificato dall'art. 4, L. 13 aprile 1977, n. 114].

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 (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).

La famiglia, o meglio, la posizione familiare del contribuente ha, tuttavia, un certo rilievo fiscale (v.: PUONI, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in AA. VV., *Trattato di diritto tributario*, diretto da Amatucci, IV, *I tributi in Italia*, Padova, 1994, 3), 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 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 (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), spesso ereditandone anche le incertezze inevitabilmente collegate alle difficoltà d'inquadramento degli istituti (v.: GRIPPA SALVETTI, *Famiglia nel diritto tributario*, in *Dig. priv., sez. comm.*, V, Torino, 1990, 477).

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 (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*, SO, 3 febbraio 1999, ora anche in: DE MITA, *Politica e diritto dei tributi in Italia. Dalla riforma del 1971 ad oggi*, Milano, 2000, 385).

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 dell'abolizione del cumulo dei redditi tra coniugi, cioè a quella disgregazione della famiglia come unità impositiva culminata con il noto giudizio d'incostituzionalità [v.: Corte Cost., 14 luglio 1976, n. 179, in *Dir. e prat. trib.*, 1976, II, 337. In dottrina: MARONGIU, *Il cumulo al vaglio della corte costituzionale*, in *Dir. e 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 c.d. «cumulo»*, in *Dir. e 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 *Dir. fam.*, 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 c.d. «cumulo dei redditi» (ovvero la Corte costituzionale tra opinione pubblica e Parlamento)*, in *Giur. cost.*, 1977, 380].

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 [per approfondimenti sul regime tributario della famiglia, oltre alla bibliografia citata nel presente scritto, v.: BERNARDINO, *Famiglia (imposta di)*, *Noviss. dig. it.*, VII, Torino, 1961, 74; DE MITA, *La definizione giuridica dell'imposta di famiglia*, Napoli, 1965, *passim*; MORELLI, *Famiglia (imposta di)*, *Enc. dir.*, XVI, Milano, 1967, 810; ZINGALI, *La famiglia nella costi-*

tuzione e nella riforma tributaria, in *Dir. e 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, 141; PROVINI, *Le aggregazioni di individui come soggetti dell'imposta di famiglia*, in *Dir. e 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. e prat. trib.*, 1977, I, 1225; GALLO, *Riforma fiscale della famiglia e principio di capacità contributiva*, in *Riv. dir. fam.*, 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 *Riv. dir. trib.*, 1991, I, 26; GRIPPA SALVETTI, *Note in margine alla legge delega sull'introduzione del quoziente familiare*, in *Riv. dir. trib.*, 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 maggio 1999, Villa Albrizzi-Franchetti, Preganziol (TV), in *Fisco*, 1999, 15129; LECCISOTTI-PATRIZII, *Il trattamento fiscale della famiglia nei paesi industrializzati*, Torino, 2002; SANTOSUOSSO, *La famiglia merita un fisco « europeo »*, in *Il Sole 24 Ore*, 8 marzo 2002, 27. V. anche: O.E.C.D., *The Treatment of Family Units in OECD Member Countries under Tax and Transfer System*, Paris, 1977].

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 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 [v. rispettivamente: art. 177, 1° comma, lett. a); lett. d); e 2° comma, c.c.].

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 [v.: art. 10, 1° comma, lett. c), e dello stesso tenore anche l'art. 3, 2° comma, lett. b), D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917].

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 [sulla mancanza di soggettività, v.: MAGNANI, *I soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in *Dir. e prat. trib.*, 1973, I, 1144; COLUSSI, *Sulla soggettività tributaria di una comunione quale «organizzazione di beni»*, in *Rass. trib.*, 1980, II, 193; CROCATTO, *Redditi delle persone giuridiche (Imposta sui)*

(Irpeg), *Noviss. dig. it., 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 Amatucci, IV, *I tributi in Italia*, Padova, 1994, 84].

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, usufrutto o altro diritto reale, e nei casi di contitolarità, altresì in relazione alla parte corrispondente al diritto di ciascun soggetto (v.: artt. 23, 1° e 2° comma, e 30, 1° comma, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917). 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 (per l'accezione civilistica, v.: INTERDONATO, *I redditi fondiari*, in AA. VV., *Imposta sul reddito delle persone fisiche*, I, *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da Tesauro, Torino, 1994, 174; MARINI, *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Milano, 2000, 78).

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 riguardi, 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 (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).

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 (*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.) 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 (per la qualificazione come reddito d'impresa, v.: CERNIGLIARO DINI, *Aspetti fiscali della riforma del diritto di famiglia*, in *Dir. e prat. trib.*, 1975, I, 1341-1342; GRANELLI, *Profili civilistici e riflessi tributari del nuovo diritto di famiglia*, cit., 1445; SCHIAVOLIN, *Regime patrimoniale della famiglia ed imposizione reddituale*, in AA. VV., *Imposta sul reddito delle persone fisiche*, cit., 106).

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 azienda coniugale, e quindi non si attribuisca natura personale a tale diritto, si può parimenti qua-

lificare 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 (v.: art. 177, 2° comma, c.c.). 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 [conforme: POTITO, *Soggetto passivo d'imposta*, cit., 1244, nt. 57, affermando che in tal caso l'impresa è individuale a pluralità di titolari; SCHIAVOLIN, *Regime patrimoniale della famiglia ed imposizione reddituale*, cit., 110, rilevando come ciascun coniuge debba dichiarare la propria quota di reddito d'impresa, mentre l'obbligo di tenuta della contabilità a fini fiscali grava, pur essendo unica la contabilità perché unica è l'impresa, su entrambi i coniugi. Così l'accertamento non ha carattere unitario, come nei confronti delle società di persone, ma deve essere distintamente emanato nei confronti di ciascun coniuge per la quota di sua spettanza. Conformi anche: MARCHETTI, *Redditi della famiglia*, in *Guida fiscale italiana*, a cura di Fantozzi, Torino, 1976, 459-460; BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, cit., 166, pur senza espresso riferimento all'art. 4, t.u.; 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 dal-

l'impresa coniugale non sia imputabile a norma dell'art. 4, lett. a), D.P.R. 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: CERNIGLIARO 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, *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 g. 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 g. Napoli, Sez. III, 28 settembre 1987, n. 2416, in *Corr. trib.*, 1987, 3345; Comm. Trib. Centr., Sez. XVI, 19 aprile 1988, n. 3567, *Banca dati Quattro codici della riforma tributaria*].

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 (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 nella legge tributaria secondo l'accezione della normativa di diritto privato: FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., 239), sia 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 (v.: Tosi, *La nozione di reddito*, in AA. VV., *Imposta sul reddito delle*

persone fisiche, *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da Te-sauro, I, Torino, 1994, 47), qualifica che ciascun *partner*, come precisato, riveste, sia che, ancora, si intenda il possesso come materiale disponibilità del reddito (v.: MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1984, 364 e 366; POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, 181), 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 (v.: NUZZO, *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*, Padova, 1987, 23; PRORO, *Riflessioni in tema di tassazione dei redditi del nucleo familiare*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, 809 e 815).

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'enblée* 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 [v. rispettivamente: artt. 177, 1° comma, lett. b); 1° comma, 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» [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, 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»].

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 (v.: CANTILLO, *Comunione legale e convenzione tra coniugi nei rapporti di lavoro: profili civilistici e fiscali*, in *Riv. 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 g. Prato, Sez. I, 7 maggio 1985/16 giugno 1985, n. 429, in *Rass. trib.*, II, 571; conforme: Comm. Trib. II g. Avellino, 3 aprile 1986/ 8 aprile 1986, n. 62, in *Corr. trib.*, 1986, 1275; conforme: Comm. Trib. I g. 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 entro la normativa della «comunione legale *strictu sensu* intesa», essendo il regime convenzionale regolato da successiva sezione, v.: Comm. Trib. II g. Firenze, Sez. III, 29 ottobre 1986/6 novembre 1986, n. 1198, in *Dir. e prat. trib.*, 1987, II, 614, con cui fu riformata la decisione di 1° grado di Prato. In senso conforme: Comm. Trib. I g. Avellino, 14 novembre 1984/6 maggio 1985, n. 212, in *Corr. trib.*, 1985, 2736; Comm. Trib. II g. 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.: SANGUINETTI, *L'imputazione «pro-quota» ai coniugi dei redditi oggetto di comunione convenzionale ai sensi dell'art. 210 cod. civ.: lo «splitting» all'italiana*, in *Dir. e prat. trib.*, 1987, II, 613, per i riferimenti contrari contenuti nella relazione sul disegno della futura L. 114/1977).

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 [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, 1° comma, D.L. 2 marzo 1989, n. 69, conv., con modif., dalla L. 27 aprile 1989, n. 154. Per la decorrenza degli effetti dal 1° gennaio 1988, v.: art. 38, 1° comma *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, 2° comma, D.L. 2 marzo 1989, n. 69, disponendo, ai fini dell'applicazione dell'art. 4, lett. a), D.P.R. n. 597 del 1973, che «i proventi dell'attività separata di ciascun coniuge sono a lui imputati in ogni caso per l'intero ammontare»].

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* [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 g. Prato, Sez. I, 7 maggio 1985/16 giugno 1985, n. 429, cit., con nota di MONTI, *La comunione convenzionale tra coniugi estesa ai redditi personali: conseguenze ai fini della disciplina di diritto tributario*, in *Rass. trib.*, 1985, II, 571, che ravvisò un compossesso di reddito nell'immediatezza con cui i proventi erano immessi nella comunione convenzionale. Per la rilevanza tributaria della comunione convenzionale anteriormente all'emanazione del testo unico, v.: FERRÀ, *Imputazione dei redditi di lavoro immessi nella comunione convenzionale tra coniugi*, in *Corr. trib.*, 1985, 2147; Id., *La rilevanza fiscale della comunione convenzionale fra i coniugi*, in *Corr. trib.*, 1987, 534; ROSSI, *Implicazioni di natura tributaria della comunione convenzionale tra coniugi*, in *Corr. trib.*, 1985, 3355; SALSI, *Il professionista può mettere in comunione con il coniuge il proprio reddito di lavoro?*, in *Corr. trib.*, 1985, 2651; MORONI, *La comunione naturale e l'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Rass. trib.*, 1987, I, 399. In senso contrario: FANELLI, *Alcune considerazioni sull'imputazione dei redditi di lavoro immessi nella comunione convenzionale tra coniugi*, in *Corr. trib.*, 1985, 2709; SILLA DI CIACCIA, *La comunione convenzionale fra coniugi*, in

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: LUNELLI, *Aspetti tributari dei regimi patrimoniali tra coniugi*, in *Leg. e leggi trib.*, 1980, 1332-1362; LOMBARDI-LANTERI, *Aspetti fiscali dei rapporti patrimoniali nell'ambito della famiglia (1974-giugno 1985)*, *Rassegna di giurisprudenza*, in *Dir. e prat. trib.*, 1985, II, 972; PITTER, *Le obbligazioni tributarie dei coniugi in regime di comunione legale con riferimento alla distinzione tra obbligazioni della comunione e obbligazioni personali*, in *Riv. dir. civ.*, 1991, II, 113].

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

Sotto un altro angolo visuale si può rilevare come frutti e proventi costituiscono 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 (v.: art. 127, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; art. 67, D.P.R. 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).

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'esercizio dell'attività economica. Mentre tale partecipazione è oggetto di comunione *de residuo*, diversamente ricade in comunione legale quella che comporta assunzione di mera responsabilità limitata da parte del socio [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. Foro it.*, 1992, 2674, voce *Redditi (Imposte)*, n. 331 (mass.); Comm. Trib. I g. Macerata, Sez. I, 16 gennaio 1990/2 marzo 1990, n. 93, in *Rass. trib.*, 1990, II, 772; Comm. Trib. II g. Forlì, Sez. V, 30 giugno 1987, n. 223, in *Dir. e 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 g. Torino, Sez. VII, 9 dicembre 1985, n. 17826, in *Dir. e prat. trib.*, 1988, II, 18, con nota critica di SANGUINETI, *Partecipazioni sociali e comunione legale tra i coniugi*, *ivi*, 15; Comm. Trib. I g. Treviso, Sez. IV, 17 maggio 1988/28 settembre 1988, n. 1663, in *Rass. trib.*, 1990, II, 64].

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 comproprietà 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 sono parte del complesso aziendale e sono quindi soggetti 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 comproprietà 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 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 (v.: COLOMBO, *Il bilancio d'esercizio. Strutture e valutazioni*, Padova, 1987, 115 e 117, ove anche riferimenti ad una 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-Portale, *Bilancio d'esercizio e consolidato*, 7*, Torino, 1994, 176).

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 (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). In particolare, la disposizione è applicabile non solo con riferimento ai singoli beni, ma anche con riguardo all'intera massa patrimoniale dell'impresa (così: MICCINESI, *I componenti positivi del reddito d'impresa. Ricavi, plusvalenze, sopravvenienze, dividendi ed interessi*, in AA. VV., *Imposta sul reddito delle persone fisiche*, cit., 647).

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 (art. 54, 5° comma, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917).

Poiché questa seconda fattispecie ha come suoi presupposti sia il trasferimento di beni formanti un complesso o un ramo aziendale, e non singoli beni, sia la prosecuzione dell'attività d'impresa da parte del familiare beneficiario, la soluzione al problema 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 (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).

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, sembrano non esservi elementi sufficienti ad 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 (v.: NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, cit., 358), 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 beni d'impresa e dei relativi incrementi (concordi, circa la ricomprensione, entro l'ipotesi dell'auto-

consumo, 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), di cui è un riflesso anche l'estromissione, pro-quota, dal patrimonio di bilancio (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 *Riv. dir. trib.*, 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 *Riv. dir. trib.*, 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. e prat. trib.*, 1992, II, 469; Comm. Trib. Centr., Sez. VI, 9 marzo 1993/12 maggio 1993, n. 1835, in *Riv. dir. trib.*, 1993, II, 825; Comm. Trib. Centr., Sez. XXIV, 27 ottobre 1994/4 novembre 1994, n. 3623, in *Riv. dir. trib.*, 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 *Riv. dir. trib.*, 1997, II, 63).

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 [v.: art. 47, 1° comma, lett. i), D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917]. 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 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 (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).

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 (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*, cit., 305), 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 (così: PANSIERI, *I redditi di lavoro dipendente*, in FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte speciale, *Il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2000, 128).

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 (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).

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 procurarsi per ragioni obiettive, quindi di una natura esclusivamente assistenziale dell'assegno di divorzio che in seguito sarebbe stata sempre più ampiamente affermata (v.: art. 5, 6° comma, L. 1° dicembre 1970, n. 898; art. 10, L. 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 (v.: art. 6, 2° comma, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917). 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 ri-

conosciuto 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 (v.: art. 4, R.D. 1933, n. 1027. Disposizione poi trasfusa nell'art. 138, 4° comma, D.P.R. 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» (v.: Comm. Trib. Centr., Sez. XII, 14 gennaio 1994, n. 150, in *Dir. e prat. trib.*, 1998, II, 78; per l'affermazione della natura risarcitoria, v. anche: Comm. Trib. I g. 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). 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 [v.: art. 10, 1° comma, lett. c), D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; con l'art. 13, 1° comma, lett. a), D.LG. 23 dicembre 1999, n. 505, che ha modificato il testo dell'art. 47, 1° comma, lett. i, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, è stato finalmente eliminato un difetto di coordinamento tra disposizioni, dovuto al richiamo, anziché alla lett. c) del 1° comma 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, 12 ottobre 1999, n. 11437, in *Mass. Giur. it.*, 1999].

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 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 [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 *Riv. dir. trib.*, 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].

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 ri-

corra 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. Altrettanto è a dirsi nell'ipotesi in cui l'obbligo di corrispondere l'assegno non sorga del tutto, avendovi il coniuge rinunciato, ad esempio, a fronte dell'assunzione, da parte dell'altro coniuge, dell'onere di pagare certe spese di spettanza del primo (in tal senso v.: Agenzia Entrate, Dir. Centr. Norm. cont., circol. 12 giugno 2002, n. 50/E, in *Fisco*, 2002, 9839, espressasi sul versante della indeducibilità delle rate di mutuo contratto per l'acquisto della casa pagate da un coniuge per l'intero importo e senza poter chiedere alla moglie il rimborso della sua quota, avendo quest'ultima per tale ragione rinunciato all'assegno mensile di mantenimento, come risultava dalla sentenza di separazione consensuale).

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 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 (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 *Riv. dir. trib.*, 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 *Riv. dir. trib.*, 1996, II, 550).

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 (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).

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 assegno (in tal senso già: CROVATO, *Perché l'assegno alimentare non può essere in natura?*, in *Rass. trib.*, 1997, 480). 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 d'imposta 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 [v.: art. 5, 1° comma, L. 13 aprile 1977, n. 114, con effetto dal 1° gennaio 1976, portante modifiche all'art. 10, 1° comma, lett. g), D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597].

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 (v.: art. 15, 2° comma, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597), sicché — come rileva 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, altrimenti l'ulteriore deduzione come onere dell'assegno avrebbe comportato una duplice valenza in ambito fiscale della medesima spesa [v.: Cass., Sez. I civ., 9 maggio 1994/8 novembre 1994, n. 9276, in *Riv. dir. trib.*, 1994, II, 797. Conforme: Min. fin. Dir. Gen. II.DD., circol. 30 aprile 1977, n. 7/1496, in *Boll. trib.*, 1977, 1251. V.: ZEPILLI, *Assegni periodici (dir. trib.)*, in *Enc. giur.*, III, Roma, 1994, 1].

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 (v.: art. 15, 4° comma, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, abrogata, con effetto dal 1° gennaio 1976, dall'art. 6, 1° comma, L. 13 aprile 1977, n. 114) — 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 conseguenti all'affidamento di figli, con obbligo distinto di corrispondere gli alimenti (aspetto che non sfuggi al legislatore, v.: relazione ministeriale allo schema di decreto relativo all'istituzione dell'irpef con riferimento all'art. 15, 4° comma). 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 (v.: Cass., Sez. I, 21 novembre 1986/20 maggio 1987, n. 4609, in *Dir. e 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 *Riv. dir. trib.*, 2000, II, 159; Comm. Trib. Centr., Sez. XXV, 12 luglio 1990, n. 5139, *Guida al dir.*, 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, *Guida al dir.*, 1984, 19).

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 del codice civile per i figli a carico dei genitori, che non viene meno a seguito di separazione legale o di divorzio» [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].

Sul punto fu concorde la dottrina, convenendo con la Centrale espressasi sul punto (v.: Comm. Trib. Centr., Sez. XXIV, 16 giugno 1983/14 luglio 1983, n. 2077, cit.) nell'affermare che, non essendo inciso il diritto-dovere dei genitori di mantenere, istruire ed educare i figli (v.: art. 30, 1° comma, Cost.), l'assegno per

il loro mantenimento 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 (v.: GIOVANNINI, *Base imponibile, deduzioni e detrazioni per gli assegni periodici corrisposti al coniuge nel t.u. delle imposte dirette*, in *Boll. trib.*, 1988, 1174-1175).

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 onnicomprensivo 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 (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 *Riv. dir. trib.*, 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 g. 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 *Guida al dir.*, 1989, 396).

In altri casi fu utilizzato quel criterio, introdotto solo con le disposizioni integrative e correttive del nuovo testo unico (v.: art. 3, D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42), della deducibilità limitata al cinquanta per cento dell'ammontare dell'assegno globalmente stabilito nel provvedimento dell'autorità giudiziaria (v.: *Comm. Trib. Centr.*, Sez. VIII, 15 ottobre 1991, n. 6872, in *Comm. trib. centr.*, 1991, I, 790): talvolta con esplicito riferimento all'applicabilità agli anni pregressi della disciplina dello stesso testo unico (ai sensi art. 36, D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42, subordinatamente a che le dichiarazioni, validamente presentate, risultassero conformi alle disposizioni del testo unico; a favore dell'applicazione agli anni pregressi, v.: *Comm. Trib. Centr.*, Sez. IX, 16 dicembre 1994/26 ottobre 1995, n. 3449, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, 185; con riferimento all'art. 3, D.P.R. 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 *Riv. dir. trib.*, 1999, II, 546); in altre occasioni, sulla base di un criterio di ragionevolezza (v.: *Comm. Trib. Centr.*, Sez. VII, 23 novembre 1998/19 febbraio 1999, n. 893, in *Riv. dir. trib.*, 1999, II, 543; *Comm. Trib.*

Centr., Sez. XXVII, 5 marzo 1998/16 marzo 1998, n. 1474, in *Riv. dir. trib.*, 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 *Riv. dir. trib.*, 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.).

Fu, quest'ultima, la posizione assunta agli inizi degli anni ottanta dalla stessa amministrazione finanziaria (v.: Min. fin. Dir. Gen. II.DD., risol. 25 marzo 1981, n. 15/145, in *Dir. e prat. trib.*, 1981, II, 1295), benché la Cassazione si fosse appena espressa per l'indeducibilità dell'intero assegno con una sentenza che sarebbe rimasta pressoché isolata (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). 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 (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).

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 [v.: art. 3, 3° comma, lett. b), D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917]. Deve, probabilmente, essere considerato come un disposto volto a chiudere il sistema, ma ripetitivo (v.: GIOVANNINI, *La disciplina sugli assegni periodici*, cit., 1506), 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 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 (v.: GIOVANNINI, *Base imponibile*, cit., 1180).

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 contenuto 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 (v.: art. 4, 8° comma, L. 1° dicembre 1970, n. 898; per l'applicabilità nei casi di separazione, art. 23, L. 6 marzo 1987, n. 74), 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 violazione del principio costituzionale di uguaglianza (per la tassabilità, v.: Comm. Prov. Pesaro, Sez. I, 22 dicembre 1997, n. 944, in *Dir. e 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 (v.: BERLIRI, *L'imposta di ricchezza mobile. Incontri e scontri di dottrina e giurisprudenza*, cit., 44).

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 (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).

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» [v.: art. 5, 1° comma, L. 13 aprile 1977, n. 114, con effetto dal 1° gennaio 1976, portante modifiche all'art. 10, 1° comma, lett. g), D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597]. 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 [v.: art. 5, 1° comma, L. 13 aprile 1977, n. 114, con effetto dal 1° gennaio 1976, portante modifiche all'art. 10, 1° comma, lett. g), D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597].

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 determinate l'essere posta giudizialmente a carico del coniuge l'obbligazione pecuniaria, con esplicita ammissione della difficoltà di quantificare preventivamente tali spese per loro natura (v.: Comm. Trib. Centr., Sez. XXI, 24 ottobre 1997/11 marzo 1998, n. 1244, in *Riv. dir. trib.*, 1999, II, 555).

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.

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 [art. 10, 1° comma, lett. h), D.P.R. n. 597 del 1973] — 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» [v.: Corte Cost., 28 luglio 1999, n. 370 (ord.), in *Banca dati Quattro codici della riforma tributaria*].

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 (v.: *ex art.* 177, c.p.c., già, art. 708, c.p.c., v.: art. 4, 8° comma, L. 1° dicembre 1970, n. 898; per la separazione, art. 23, L. 6 marzo 1987, n. 74), sia per revisione dell'assegno determinata da giustificati motivi sopravvenuti dopo la sentenza di separazione o di divorzio (per la separazione, v.: 156, 7° comma, c.c.; per il divorzio, v.: art. 9, 1° comma, L. 1° dicembre 1970, n. 898).

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 (v.: art. 4, 10° comma, L. 1° dicembre 1970, n. 898; per l'applicabilità nei casi di separazione, art. 23, L. 6 marzo 1987, n. 74), 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 nella 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 [art. 16, 1° comma, lett. *n-bis*), e 3° comma D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917].

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 [v.: art. 10, 1° comma, lett. *d-bis*), D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, inserita dall'art. 5, 1° comma, lett. *b*), D.L.G. 2 settembre 1997, n. 314, con effetto dal 1° gennaio 1998]. 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 [v.: art. 48, 2° comma, lett. *h*), D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; art. 23, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; v.: Min. Fin., Dip. Ent. Dir. Centr. Aff. Giur. e cont. trib., circol. 23-12-1997, n. 326/E/III-5-2643, 2.2.8. e 8.2., in *Fisco*, 1998, 263].

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 (ai sensi art. 38 D.P.R. 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*). Anche a voler ammettere una discrezionalità del legislatore nell'individuazione degli oneri deducibili, si è correttamente rilevato come questi rimborsi abbiano natura atipica (v.: CROVATO, *La restituzione di redditi già sottoposti a tassazione*, in *Rass. trib.*, 1998, 51), 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 coniuge sia determinato in una certa entità e che sia condannato l'altro coniuge al pagamento delle relative imposte sui redditi (v.: A. Roma, Sez. I, 10 luglio 1989, n. 3501, in *Fisco*, 1989, 7380). 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 del-

l'imposta, o tutta, dovuta dal coniuge destinatario dell'assegno sia rimborsata, a titolo di acollo, dal coniuge erogante.

Poiché la somma accollata non è fatta concorrere alla formazione della base imponibile del coniuge a favore del quale l'acollo è pattuito, il quale quindi assolve il tributo per un importo ridotto rispetto al reddito di cui effettivamente dispone, la figura dell'acollo 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 (v.: FALSITTA, *Spunti in tema di capacità contributiva e di acollo 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; ID., *Ancora sulla liceità dell'acollo d'imposta*, in *Boll. trib.*, 1986, 586; GAFFURI, *Rilevanza fiscale dei patti traslativi d'imposta*, in *Riv. dir. fam.*, 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 ipotecano il futuro*, in *Rass. trib.*, 1994, 682).

In materia è stata di recente emanata una nuova disposizione inserita nel cosiddetto statuto del contribuente. Questa ammette l'acollo del debito d'imposta altrui, benché senza liberazione del contribuente originario (in senso critico, v.: DE MITA, *L'acollo d'imposta*, in *Il Sole 24 Ore*, 19 dicembre 1998, ora anche in: ID., *Politica e diritto dei tributi in Italia*, cit., 380, rilevando come anche la legge possa essere censurata per incostituzionalità quando contraria a certi principi).

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 (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), certo è comunque come non possa 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 fatti-

specie 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 (v.: art. 5, L. 1° dicembre 1970, n. 898, come modificato dall'art. 10, L. 6 marzo 1987, n. 74). Questa modalità non è espressamente prevista per la separazione personale, benché sia ammessa in dottrina e ricorrente nella prassi (sull'uso nella prassi, v.: Rossi, *La deducibilità dell'assegno divorzile*, in *Fisco*, 2001, 445).

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, in alcuni casi, per escludere che esso ricadesse tanto nella categoria dei redditi di lavoro dipendente 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 (v.: Comm. Trib. Centr., Sez. IV, 17 ottobre 1984, n. 8868, cit.).

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» (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. e prat. trib.*, 1998, II, 78; VANTAGGIO, *Assegno di divorzio intassabile? Una decisione da prendere con le molle*, in *Rass. trib.*, 1994, 1279).

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 par-

tecipa» (v.: Comm. Trib. Centr., Sez. VIII, 3 novembre 1998/14 gennaio 1999, n. 91, in *Riv. dir. trib.*, 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, in *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. e 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, 22, con nota di BRIGHENTI, *La disciplina tributaria dell'assegno divorzile corrisposto in unica soluzione*, *ivi*, 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).

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 reddituale dal carattere di corresponsione in unica soluzione, «in quanto costituiscono presupposto di imposta i redditi sia continuativi che occasionali» (v.: Comm. Trib. Centr., Sez. XXIII, 28 febbraio 1997, n. 698/97, *cit.*).

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 (v.: Cass., Sez. I, 24 marzo 1999/12 ottobre 1999, n. 11437, in *Riv. dir. trib.*, 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 *Fam. dir.*, 2000, 5).

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» (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).

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 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» [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.: FERRÀ, *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 (2° comma). 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] — 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 (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).

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 L. 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 pro-

duzione 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) [v.: Cass., Sez. trib., 11 novembre 1999/18 settembre 2000, n. 795 (ord.), in *Fam. dir.*, 2000, 541, con nota di De MARZO, *Assegno divorzile in unica soluzione e deducibilità dal reddito imponibile*, *ivi*, 544].

È, inoltre, sulla questione dei limiti al potere legislativo (sull'inquadramento del principio di capacità contributiva entro il generale problema dei limiti al potere legislativo, v.: LUPI, *Diritto tributario, Parte generale*, Milano, 1999, 19) che la 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 (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).

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 (anche a fronte dell'eccezione di illegittimità costituzionale — sollevata dalla ricorrente in relazione agli artt. 3, 1° comma, e

53, 1° comma, Cost., con riferimento alla 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).

Invece, nell'ordinanza — che la dottrina più garantista ha segnalato per la motivazione idonea a bene impostare la questione sollevata (v.: DE MITA, *Gli assegni di divorzio uguali davanti all'Irpef*, in *Il Sole 24 Ore*, 21 gennaio 2001, 20) — 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» (critico sulle tesi di De Mita, con riferimento alla sentenza n. 143 del 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).

Qui la Cassazione riconduce l'assegno divorzile a quella, delle tre sottocategorie in cui la dottrina classifica le deduzioni, denominata delle spese «giuridicamente necessitate» (così: DE MITA, *Gli assegni di divorzio uguali davanti all'Irpef*, cit., 20).

E poiché l'unica differenza tra l'assegno divorzile periodico e quello *un 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 (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 (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).

La Corte Costituzionale ha pronunciato sentenza di rigetto.

Il ragionamento seguito per giungere alla decisione di rigetto 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» [v.: Corte Cost., 22 novembre 2001/6 dicembre 2001, n. 383 (ord.), *GU*, 1ª Serie Speciale, 12 dicembre 2001, n. 48].

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.

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 (successivamente alla sentenza, per l'indeducibilità dell'assegno in unica soluzione, v.: Agenzia Entrate, Dir. Centr. Norm. cont., circol. 12 giugno 2002, n. 50/E, cit., 9839).

Ciò che il principio di uguaglianza e, quale sua esplicitazione, il principio di ragionevolezza esigerebbero è «un diritto tributario non destinato a sollecitare

strategie di comportamento» (v.: TIPKE, *La retroattività nel diritto tributario*, in AA. VV., *Trattato di diritto tributario*, diretto da Amatucci, *Il diritto tributario e le sue fonti*, I, 1, Padova, 1994, 439).

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 (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 *Riv. dir. trib.*, 1997, I, 309).

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 (v.: art. 9, 2° e 3° comma, L. 1° dicembre 1970, n. 898). 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 cessazione 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 (v.: art. 12 *bis*, L. 1° dicembre 1970, n. 898).

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 (v.: art. 46, 2° comma, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917).

La tesi è indirettamente accolta anche dal ministero, che si è espresso sul particolare caso di pensione di reversibilità spettante al coniuge divorziato di pensionato di guerra (v.: Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Centr. Affari giuridici e contenzioso tributario, circol. 19 giugno 1997, n. 173/E/VI-13-355, in *Fisco*, 1997, 7500). 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 (v.: art. 34, 1° comma, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, nonché art. 77, 1° comma, D.P.R. n. 915 del 1978, testo unico delle norme in materia di pensioni di guerra, come sostituito dall'art. 5, L. 261/1991), 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 [v.: Cons. Stato, Sez. III, 28 maggio 1996, prot. n. 741/96, in *Rep. Foro it.*, 1997, 2112, voce *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 del 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 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»].

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 so-

stitutivo, 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, 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 *iure proprio*, diritto che in aggiunta si perfeziona all'atto della percezione dell'indennità da parte di quest'ultimo. Si può pertanto 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 essenziale.

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 (per l'intassabilità, v. anche: PETRUCCI, *Profili fiscali dell'attribuzione al coniuge titolare di assegno di divorzio del Tfr*, in *Riv. dir. trib.*, 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.*, 1988, 1532).

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 in ambito civile della natura del diritto di abitare la casa stessa (v.: art. 155, 4° comma, c.c.: art. 6, 6° comma, L. 1° dicembre 1970, n. 898).

Se si accoglie la tesi, cui aderisce l'orientamento consolidato della Cassazione e la dottrina maggioritaria, della natura personale e non reale di tale diritto, escludendo per ciò che si tratti del diritto reale 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 (v.: art. 23, 1° comma, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. In senso conforme: Nusci, *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 *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 483. Conviene sulla natura di diritto personale di godimento anche: VAGLIO, *Imposta di registro: un caso di evasione d'imposta legalizzata*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, III, 436; conforme: TARIGO, *Assegnazione della casa familiare e ICI secondo le istruzioni ministeriali: un'ipotesi di disapplicazione dell'atto amministrativo generale nel giudizio tributario?*, in *Rass. trib.*, 2002, n. 6. 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 *Riv. dir. trib.*, 1993, III, 435).

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 (v.: art. 23, 2° comma, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917).

Le osservazioni svolte con riguardo all'imposta sul reddito delle persone fisiche possono essere estese anche in ordine all'imposta comunale sugli immobili, stante la rilevanza, agli effetti del relativo presupposto d'imposta, della titolarità di situazioni soggettive qualificabili in termini di diritti reali (v.: art. 3, 1° comma, D.L.G. 30 dicembre 1992, n. 504. Sul punto si rinvia a: TARIGO, *op. cit.*; 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).

Di una differente imputazione del presupposto d'imposta è causa invece il diverso, e talvolta complementare, istituto, cosiddetto, dell'usufrutto 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 (v.: art. 194, 2° comma, c.c.).

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 [v.: art. 10, 3° comma *bis*, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dall'art. 2, 1° comma, lett. *a*) e *b*), L. 23 dicembre 2000, n. 388].

Infatti, intendendosi per familiari, ai fini delle imposte sui redditi, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo (v.: art. 5, 5° comma, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917), 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 (in questo senso si è espresso il ministero delle finanze in risposta alle domande de *Il Sole 24 Ore*, v.: in *Il Sole 24 Ore*, 15 gennaio 2001, '9).

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 [a seguito delle modifiche apportate al testo dell'art. 13 *bis*, 1° comma, lett. *b*), D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, dall'art. 2, 1° comma, lett. *f*), n. 4), L. 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]. 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 (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 successivamente affermata con riguardo alla nuova disposizione, v.: Agenzia Entr., Dir. Centr. Normativa e cont., 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 cont., circol. n. 55/E, 1.3.3., in *Il Sole 24 Ore*, 14 giugno 2001, inserto, 5).

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'ul-

timo 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 (v.: Min. fin. Dir. gen. II.DD., 28 luglio 1986, n. 8/498, in *Dir. e prat. trib.*, 1986, II, 2053).

Ma il punto della questione non è tanto 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 (v.: art. 1 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917), 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 le più note, autoveicoli e fabbricati (v.: art. 48, 1°, 3° e 4° comma, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917) — 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 (esclude che la disponibilità della casa coniugale possa configurare un reddito in natura per l'assegnatario anche: VANTAGGIO, *Separati e divorziati*, cit., 303).

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. 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 d'imposta 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 (per la definizione, così: CROXATTO, *La imposizione delle imprese con attività internazionale*, Padova, 1965, 62; ID., *Diritto internazionale tributario*, in *Dig. priv., sez. comm.*, IV, Torino, 1989, e in *Rass. trib.*, 1989, I, 456).

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

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 obbligatorio.

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 (v.: Protocollo, art. 15, in relazione all'art. 22, Conv. Italia-Germania, ratificata e resa esecutiva con L. 24 novembre 1992, n. 459; cfr.: VOGEL, *On Double Taxation Conventions*, London, 1998, art. 21, par. 23, 1081).

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 (v.: art. 21, 1° comma, Modello OCSE 2000).

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 assolte nello Stato estero della fonte a titolo definitivo (v.: art. 15, 1° comma, D.P.R. 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 [v.: art. 47, 1° comma, lett. i), e, per rinvio, art. 10, 1° comma, lett. c), D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917].

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 (v.: Comm. Trib. Centr., Sez. I, 13 gennaio 1999/16 febbraio 1999, n. 760, in *Riv. dir. trib.*, 1999, II, 545). 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 (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).

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 determi-

nazione del reddito. 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 [v.: art. 48 *bis*, 1° comma, lett. c), D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917].

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 forfettaria.

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

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 quanto diritto del contribuente (v.: DE MITA, *Il minimo vitale nella giurisprudenza costituzionale*, in *Il Sole 24 Ore*, 7 marzo 1998, ora anche in: *Id. Politica e diritto dei tributi in Italia*, cit., 348). 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, sancito dalla legge tributaria, ma a quello di «pertinenza» (v.: *Comm. Trib. Centr.*, Sez. VIII, 13 novembre 1995, n. 3690, in *Comm. trib. centr.*, 1995, I, 782).

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 [v.: art. 48, 2° comma, lett. h), D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. V.: *Min. Fin.*, *Dip. Ent.*, *Dir. Centr. Aff. Giur. e Cont. Trib.*, circol. 23 dicembre 1997, n. 326/E/III-5-2643, 2.2.8., cit.].

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

La separazione legale ed effettiva o il divorzio precludono, tuttavia, al contribuente la specifica detrazione d'imposta per coniuge a carico [v.: art. 12, 1° comma, lett. a), D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917] 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, che compete per le persone indicate nell'art. 433 c.c., 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 [la misura di tale detrazione coincide con quella stabilita per i figli a carico, v.: art. 12, 1° comma, lett. b), D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; *D.M.*, 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., circol. 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].

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 [v.: art. 3, 145° comma, p. c), L. 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.LG. 15 dicembre 1997, n. 446, portante modifiche all'art. 12, t.u., con decorrenza 1° gennaio 1998] — 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 [v.: art. 12, 1° comma, lett. b), D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917]. 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 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 (v.: D.M. 13 marzo 2001, portante istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni dei redditi del periodo d'imposta 2000). 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 (v.: art. 12, 4° comma, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917).

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 (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 Moschetti, Padova, 1993, 76).

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) [v.: art. 12, 1° comma, lett. b), D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917]. 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 (così: Min. Fin., Dip. Ent. Dir. Centr. Affari giur. e cont. trib., circol. 3 gennaio 2001, n. 1/E/2001/542, in *Fisco*, 2001, 1241).

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 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 (ai sensi art. 3 L. 5 febbraio 1992, n. 104).

Sebbene la dottrina abbia spesso rilevato come l'esigua misura della detrazione presenti aspetti d'incostituzionalità in rapporto al principio di capacità contributiva (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), 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 [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].

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 (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).

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 (v.: art. 12, 3° comma D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917).

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 [v.: art. 15, 3° comma, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, successivamente trasfuso nell'art. 12, 4° comma, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, condizione poi eliminata con l'art. 3, 1° comma, lett. b), D.L. 31 maggio 1994, n. 330, conv. con L. 27 luglio 1994, n. 473].

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 (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). In altre pronunce la Centrale ha espresso anche l'opposta tesi che l'attestazione potesse essere prodotta in sede di giudizio [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.)].

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 [v.: art. 15, 2° comma, lett. c), D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597] — 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» [v.: art. 12, 2° comma, lett. c), D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917].

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 (così: D.M. 14 febbraio 1997 e D.M. 30 marzo 1998, istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni dei redditi; Min. fin., Dir. Aff. Gen. e Cont. trib., circol. 29 dicembre 1994, n. 226/E/III-5-2358, 2., in *Fisco*, 1995, 80).

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 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 (v.: Min. Fin. Dip. Entr. Dir. Centr. Affari giur. e cont. trib., circol. 9 gennaio 1998, n. 3/E/1998, 733, cit.).

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 con-

veniente (v.: art. 12, 2° comma, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917). Si stabilisce al riguardo — in un decreto ministeriale che recepisce una vecchia tesi dell'amministrazione finanziaria (v.: Agenzia Entr. Dir. Centr. Normativa e contenzioso, circol. n. 55/E, in *Il Sole 24 Ore*, 16 giugno 2001, inserto, 5, 2.1.; Min. Fin., Dip. Ent., Dir. Centr. Affari giur. e cont. trib., circol. 12 maggio 2000, n. 95/E/2000/96440, in *Fisco*, 2000, 7037; circol. 9 gennaio 1998, n. 3/E/1998, 733, cit.) — che il genitore «manca» nella sola ipotesi di decesso (v.: D.M. 13 marzo 2001, istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni dei redditi).

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 (v.: art. 15, 2° comma, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597. Successivamente, con l'art. 2, D.L. 5 marzo 1986, n. 57, conv. con L. 18 aprile 1986, n. 121, furono apportate modifiche al testo della disposizione, poi trasfusa invariata nell'art. 12, 3° comma, t.u.).

L'amministrazione finanziaria, seguita da un orientamento di assoluta minoranza della giurisprudenza (v.: Cass., Sez. I, 29 luglio 1994, n. 7125, in *Riv. dir. trib.*, 1994, II, 634; Comm. Trib. Centr., Sez. VI, 9 marzo 1992/4 luglio 1992, n. 4275, in *Riv. dir. trib.*, 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), riportava tale *status* alla sola ipotesi di mancanza fisico-materiale del coniuge, ritenendo per ciò applicabile la disposizione ai soli contribuenti vedovi e celibi o nubili ed escludendola per i contribuenti separati e divorziati (v.: Min. fin. Dir. Gen. II.DD., risol. 15 luglio 1982, n. 8/808, in *Dir. e prat. trib.*, 1982, II, 1400; Min. fin. Dir. Gen. II.DD., 4 febbraio 1981, n. 2/124/U.L., in *Dir. e prat. trib.*, 1981, II, 472; Min. fin. Dir. Gen. II.DD., circol. 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. e prat. trib.*, 1983, II, 14).

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 [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 *Riv. dir. trib.*, 1996, II, 969; Comm. Trib. Centr., Sez. XXIV, 24 marzo 1994/4 maggio 1994, n. 1419, in *Riv. dir. trib.*, 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 *Riv. dir. trib.*, 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].

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 quello che risultasse non tenuto al mantenimento dei figli e non potesse quindi chiedere, a sua volta, lo stesso beneficio: sicché il timore latente che entrambi i genitori potessero fruire della detrazione sarebbe stato infondato. Non sempre, tuttavia, tale profilo ha assunto la centralità che richiedeva [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], mentre è stato chiaramente affermato in dottrina (v.: GIOVANNINI, *Base imponibile*, cit., 1177; GRIPPA SALVETTI, *Famiglia nel diritto tributario*, cit., 482; BELLÉ, *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).

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 (v.: Comm. Trib. Centr., Sez. IV, 14 febbraio 1995/20 febbraio 1996, n. 681, cit., 970) 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 (ai sensi art. 36, D.P.R. 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.). Si tratta, tuttavia, di tentativi che appaiono insoddisfacenti.

In ordine all'interpretazione ministeriale, resta dunque aperto un problema di incoerenza interna all'irpef [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], per il trattamento deteriore 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.

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 [v.: art. 13 *bis*, 2° comma, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, con rinvio alle lett. c), e) e f) del 1° comma, stesso articolo].

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 (v.: Cass., Sez. I, 7 giugno 1994, n. 5499, in *Boll. trib.*, 1994, 1686).

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 (v.: art. 13, 2° comma *quater*, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917).

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.

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 (irrilevante 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 (v.: art. 10, 3° comma *bis*, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917).

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 (v.: art. 17, 5° comma, L. 13 aprile 1977, n. 114).

Si premette che 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 e, dal 1° gennaio 2002, limitatamente al modello di dichiarazione 730 riservato ai possessori di redditi di lavoro dipendente: quindi, la disciplina sulla responsabilità in solido a questo istituto strettamente collegata è ancora suscettibile di trovare applicazione solo per un periodo temporalmente limitato (v.: art. 9, 6° comma, D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, che ha disposto l'abrogazione dell'art. 17, 1° comma, L. 13 aprile 1977, n. 114; per il mod. 730, v.: art. 7, D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, che ha abrogato l'art. 6, D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322). In caso di separazione legale o di divorzio, il rimborso del credito irpef, risul-

tante da una precedente dichiarazione congiunta, poteva essere attribuito, per la quota di sua competenza, a ciascun coniuge personalmente. Il coniuge che intendeva avvalersi di tale opportunità doveva dare comunicazione scritta all'ufficio finanziario, al quale era stata presentata la dichiarazione congiunta, della separazione legale o del divorzio sopravvenuti (v.: art. 30, D.LG. 9 luglio 1997, n. 241; Min. Fin., circol. 3 settembre 1998, n. 211/E. in *Boll. trib.*, 1998, 1395).

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 (sulla figura dell'obbligazione solidale, v.: MICCINESI, *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Dig. priv., sez. comm.*, XIV, Torino, 1997, 445; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, 1, cit., 102).

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 (v.: art. 64, 3° comma, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600), che non ha partecipato alla realizzazione del presupposto, ma è tuttavia obbligato in solido perché ha posto in essere una fattispecie collaterale (per la definizione, v.: TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, 1, cit., 103 e 110). L'estraneità del responsabile d'imposta alla realizzazione del presupposto imponible, indice di capacità contributiva, è elemento diversificante questa figura in rapporto alla più ampia categoria delle obbligazioni solidali dipendenti (così: FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, cit., 301).

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* (così, ascrivendo il coniuge codichiarante alla figura del responsabile d'imposta: Russo, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1996, 173 e 175) della possibilità di usufruire, tramite la dichiarazione congiunta e la connessa liquidazione unitaria del tributo, delle ritenute a titolo d'acconto e dei crediti d'imposta dell'altro coniuge, evitando così ulteriori versamenti diretti. 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 (v.: art. 17, 2° comma, L. 13 aprile 1977, n. 114, anteriormente alle modifiche apportate dall'art. 6, 1° comma, D.L. 5 marzo 1986, n. 57).

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 (così: Cass., Sez. I, 13 luglio 1999, n. 7393, in *Sett. giur.*, 1999, II, 1785, mass.).

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 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 [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, 5° comma, L. 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 del 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].

Se la dichiarazione congiunta non era comunque consentita ai coniugi legalmente ed effettivamente separati, questi soggetti erano, e sono tuttora, 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 (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, 1° comma, D.P.R. 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 *Guida al dir.*, 1981, 392).

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 (v.: art. 17, 3° e 4° comma, L. 13 aprile 1977, n. 114). Vi è per ciò la facoltà di notificare, con riguardo a tali ipotesi, anche solo al marito.

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

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 (v.: art. 50, 2° comma, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, come sostituito dall'art. 16, D.LG. 26 febbraio 1999, n. 46) — 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 (v.: art. 25, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, come sostituito dall'art. 11, D.LG. 26 febbraio 1999, n. 46).

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 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, ricorso avverso l'accertamento operato nei confronti del marito [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*].

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 difesa della moglie, coobbligata in solido, la quale, non essendo destinataria della notifica dei precedenti

atti impositivi, sarebbe posta, nell'ipotesi di separazione personale dei coniugi intervenuta successivamente alla dichiarazione congiunta dei redditi, nell'impossibilità di conoscere gli atti medesimi.

Tuttavia, anche in 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 [v.: Corte Cost., 26 gennaio 1998/29 gennaio 1998, n. 4 (ord.), in *Fisco*, 1998, 6267; ulteriore questione di legittimità costituzionale è stata sollevata delle disposizioni degli artt. 46, 4° comma, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 e 16, 3° comma, D.P.R. 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, 2° comma, D.LG. 31 dicembre 1992, n. 546; ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale della disposizione dell'art. 17, 2°, 3°, 4° e 5° comma, L. 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].

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 (così: Cass., Sez. I, 13 luglio 1999, n. 7393, cit.).

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

noscenza, 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 è 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.

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 co-obbligato solidale, nei confronti del quale il concessionario procede, 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 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.

SEZIONE SECONDA

IMPOSIZIONE DIRETTA

1. L'esenzione da tributo nei procedimenti di separazione personale e di divorzio. Profili di costituzionalità.

Non è in una legge fiscale che si ritrova la disciplina tributaria sostanziale di «tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti» relativi al procedimento di divorzio ed ai procedimenti esecutivi e cautelari diretti ad ottenere la corresponsione o la revisione degli assegni, bensì nel corpo di quella legge civile che ha riformato negli anni ottanta la normativa del divorzio stesso (art. 19, L. 6 marzo 1987, n. 74).

L'affermazione è oggi valida, anche con riferimento alla separazione personale, e non solo al divorzio, grazie al sindacato di legittimità costituzionale che ha investito tale norma fiscale, inerentemente al profilo della delimitazione al solo procedimento di divorzio, e non anche alla separazione personale, dell'esenzione da tributo che essa contiene [v.: Corte Cost., 10 maggio 1999,

n. 154, in *Fam. dir.*, 1999, 539, annotata da CARAVAGLIOS, *La Consulta parifica definitivamente il trattamento degli atti relativi ai procedimenti di separazione e divorzio*, *ivi*, 545; in *Dir. e prat. trib.*, 2000, II, 331, con nota di BARDI, *Sul regime fiscale del procedimento di separazione personale dei coniugi*, *ivi*, 333; con tale sentenza sono stati riuniti e decisi i giudizi relativi alle due ordinanze di rimessione della Comm. Trib. Prov. Milano, 8 aprile 1997, in *Gazz. uff.*, 1997, 35, I Serie speciale, e Comm. Trib. Prov. Trieste, 30 gennaio 1998, in *Riv. dir. trib.*, 1998, II, 456, con nota di PASSERI, *Ancora un'ordinanza di rimessione alla Corte costituzionale in relazione al regime impositivo previsto per la separazione personale dei coniugi*, *ivi*, 460: l'eccezione di illegittimità costituzionale della norma agevolativa era stata sollevata anche da: Comm. Trib. I g. Imperia, 28 marzo 1994, n. 565 (ord.), in *Fisco*, 1994, 10041, e Comm. Trib. II g. Roma, Sez. VII, 15 ottobre 1987, n. 87070871, in *Riv. dir. fam.*, 1987, II, 77].

Questione di legittimità dichiarata finalmente fondata dalla Corte, mentre in due precedenti giudizi di legittimità costituzionale in via incidentale si era pronunciata per la manifesta inammissibilità della questione [v.: Corte Cost., 22 febbraio 1995/1 marzo 1995, n. 73 (ord.), in *Dir. e prat. trib.*, 1996, II, 332, con nota di COMELLA, *I trasferimenti immobiliari fra coniugi in seguito a separazione e divorzio*, *ivi*, 333; Corte Cost., 15 dicembre 1995/29 dicembre 1995, n. 538 (ord.), in *Fisco*, 1996, 1140, con nota di VAGLIO, *Il regime fiscale dei trasferimenti immobiliari tra coniugi in crisi dopo l'ordinanza della Corte costituzionale*, *ivi*, 1141].

Si è così posto fine ad annose critiche, per una disparità di trattamento non giustificata con riferimento al principio costituzionale di uguaglianza (v. per tutti: GALLO, *sub Art. 19*, in AA. VV., *Commentario al diritto italiano della famiglia*, VI, Padova, 1993, 551, nt. 17; *contra*, rilevando che la disparità di trattamento tra separazione e divorzio non era priva di senso, v.: VAGLIO, *L'art. 19 della miniriforma del divorzio e la disciplina tributaria relativa ai procedimenti di separazione e divorzio*, in *Fisco*, 1994, 10040), già incoraggiate da una precedente pronuncia che aveva dichiarato l'incostituzionalità della norma, ma limitatamente alle imposte ipotecarie, a causa del vincolo di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato (in particolare la pronuncia era stata circoscritta, nel *petitum*, alla mancata estensione del trattamento agevolativo ai fini delle imposte ipotecarie, previsto nel caso di divorzio per l'iscrizione d'ipoteca a garanzia delle obbligazioni assunte da un coniuge nei confronti dell'altro, anche al giudizio di separazione personale, v.: Corte Cost., 15 aprile 1992, n. 176, in *Dir. e prat. trib.*, 1992, II, 1162, con nota di FUSARO, *Per divorzio e separazione lo stesso regime tributario?*, *ivi*, 1164; e *Riv. dir. fam.*, 1993, II, 3, con nota di FORMICA, *Ancora sulla imposizione indiretta della attribuzione di beni nella separazione personale e nel divorzio*, *ivi*, 4).

La motivazione, nei due giudizi, è stata quella di riconoscere un parallelismo, analogie e una complementarietà funzionale, tra procedimento di scioglimento o di cessazione degli effetti civili del matrimonio, da un lato, e procedimento di separazione, dall'altro, profili con i quali si è rivelata incompatibile una differente disciplina tributaria.

Da ciò due, non frequenti, pronunce additive, di cui la seconda assorbe ormai la prima — non così ricorrenti sono, infatti, tali sentenze in materia di agevolazioni tributarie (v.: FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, cit., 178) — essendo meritevole in ambedue i procedimenti, ancor più, se mai, nel giudizio di separazione, rispetto a quello di divorzio in cui il contrasto tra coniugi si è stabilizzato, l'esigenza di agevolare l'accesso alla tutela giurisdizionale, che motiva e giustifica il beneficio fiscale, e per ciò fondato il profilo di contrasto con la disposizione dell'art. 3 Cost., sotto il profilo sia del principio di uguaglianza, sia di quello di ragionevolezza.

Se la Corte Costituzionale non manca di riferirsi nel dispositivo anche al parametro della capacità contributiva, per dichiarare non conforme al principio dell'art. 3 la disposizione denunziata, tale parametro non è stato autonomamente decisivo nel sindacato (ma, nella stragrande maggioranza dei casi, il riferimento all'art. 53 rimane del tutto pleonastico, in quanto la Corte Costituzionale perviene a risultati che avrebbe potuto agevolmente sancire anche sulla base del solo art. 3 della Costituzione, v.: MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991, 128). D'altronde solo una delle due ordinanze di rinvio aveva profilato il contrasto con questo principio solidaristico [v.: Comm. trib. prov. Milano, 8 aprile 1997, cit., p. e)], argomentando che non risponde a criteri di ragionevolezza e coerenza negare ai fini di un'imposta l'esistenza di una capacità contributiva dei soggetti interessati in ragione della particolare natura della sentenza di divorzio e di separazione e, poi, riconoscerla con riguardo alle altre imposte che trovano la loro causa negli stessi procedimenti.

Né, d'altra parte, sembra che la Corte abbia ritenuto l'agevolazione tributaria automatica conseguenza della norma costituzionale sulla tutela della famiglia, pur avendo fatto riferimento anche a questo parametro nel dispositivo (per il rilievo che quella sulla tutela della famiglia, come altre norme costituzionali di favore, non comporterebbe di per sé necessariamente una traduzione del «favor» costituzionale in altrettante agevolazioni tributarie, v.: MOSCHETTI, *Profili generali*, cit., 44, muovendo dall'assunto della non identità tra capacità economica e capacità contributiva e dall'incostituzionalità, per violazione dell'art. 53, 1° comma delle agevolazioni tributarie che derogano al principio di capacità contributiva, per la quale v. anche: MOSCHETTI, *Agevolazioni fiscali. II. Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in *Dig. priv., sez. comm.*, I, Torino, 1987, 85).

Nel giudizio è stato, dunque, determinante il principio di ragionevolezza (sull'idea, più volte espressa dalla Corte Costituzionale, per cui l'art. 3, 1° comma, Cost. implica un principio di ragionevolezza esorbitante dallo stesso principio di eguaglianza, v.: PALADIN, *Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, cit., 313).

A seguito di questa pronuncia additiva risulta abrogata la disposizione secondo cui sono soggetti ad imposta di registro in misura fissa gli atti dell'autorità giudiziaria ordinaria e speciale aventi per oggetto la separazione personale, posto che per il divorzio, l'abrogazione era già precedentemente interve-

nuta con l'entrata in vigore della disciplina agevolativa poi denunciata nel sindacato costituzionale [v.: art. 8, lett. f), Tariffa, Parte I, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131. Quanto all'evoluzione legislativa, l'art. 117, tariffa, all. A, R.D. 30 dicembre 1023, n. 3269, prevedeva l'assoggettamento ad imposta di registro in misura fissa delle sentenze di separazione dei coniugi. Emanato il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, in esso mancava una disciplina specifica. L'orientamento ministeriale era nel senso di ritenere soggette ad imposta di registro in misura proporzionale le sentenze di separazione e di divorzio portanti obbligo per un coniuge di corrispondere assegni periodici all'altro, ravvisando nelle ipotesi suddette una costituzione di rendita, con applicazione dell'art. 8, lett. c), Tariffa I, Allegato A, del decreto stesso — anziché della lett. e) del medesimo articolo che stabiliva l'imposta in misura fissa per i provvedimenti non portanti condanna, né accertamento di diritti a contenuto patrimoniale — nonché dell'art. 43 per la determinazione della base imponibile delle rendite perpetue, v.: Min. fin., Dir. Gen. Tasse e imp. Ind., risol. 15 ottobre 1975, n. 301148, in *Dir. e prat. trib.*, 1976, II, 141; in senso critico, v.: CATTEDRA, *L'imposta di registro per le sentenze di divorzio*, in *Arch. Civ.*, 1976, 481. Con la successiva disposizione dell'art. 1, L. 10 maggio 1976, n. 260, fu previsto, con interpretazione autentica, che le sentenze di scioglimento o di cessazione degli effetti civili del matrimonio, nonché quelle di separazione personale, anche se portanti condanne al pagamento di assegni o attribuzioni di beni patrimoniali, ed ancora le sentenze che modificavano tali condanne o attribuzioni, si intendessero sottoposte all'imposta di registro prevista in misura fissa dall'art. 8, lett. e), della tariffa. Per l'applicabilità della disposizione dell'art. 1, L. 10 maggio 1976, n. 260 anche ai verbali di separazione consensuale omologati dal tribunale, v.: Min. fin. dir. gen. tasse, circol. 14 giugno 1976, n. 21/250695, in *Boll. trib.*, 1976, 1153, nonché agli atti notarili con cui i coniugi, consensualmente separati, avessero rideterminato l'entità dell'assegno divorzile, v.: Min. fin. dir. gen. tasse, risol. 18 febbraio 1983, n. 250120, in *Boll. trib.*, 1983, 773. Tale disciplina fu poi recepita nell'art. 8, lett. f), della tariffa, Parte I, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, con riferimento, anziché alle sentenze, agli atti giudiziari, v.: Min. fin. Dir. Gen. Tasse e imp. Ind., circ. 10 giugno 1986, n. 37/220391, in *Dir. e prat. trib.*, 1986, II, 1313. A favore dell'applicabilità della disposizione dell'art. 8, lett. f), agli atti notarili, v.: Comm. Trib. Centr., 2 febbraio 1992/1 giugno 1992, n. 3759, in *Riv. leg. fisc.*, 1993, 891; circa l'applicabilità ai verbali presidenziali di separazione consensuale, v.: in senso negativo, BRIENZA, *Attribuzioni immobiliari nella separazione consensuale*, in *Riv. not.*, 1990, I, 1422; in senso affermativo, CONDÒ, *Ancora sulle attribuzioni immobiliari nella separazione consensuale tra coniugi*, in *Riv. not.*, 1990, I, 1432; MERTIERI, *La funzione notarile nel trasferimento di beni fra coniugi in occasione di separazione e divorzio*, in *Riv. not.*, 1995, I, 1179. Sulla non assimilabilità del verbale di separazione consensuale agli atti giudiziari, v.: Comm. Trib. Centr., Sez. XII, 22 febbraio 1995/6 aprile 1995, n. 1403, in *Fisco*, 1995, 6688, con nota di CAPUTO, *La tassazione del verbale di conciliazione giudiziale*, *ivi*, 6689].

2. Individuazione dei tributi ricadenti nella disciplina agevolativa.

La formula della disposizione agevolativa ha sempre suscitato critiche per la mancanza di chiarezza in ordine all'individuazione dei tributi ricadenti nell'ambito applicativo (la questione dell'applicabilità della norma di favore anche ad altri tributi, oltre a quelli espressamente indicati nel testo di legge, si è posta in passato anche con riferimento alla disciplina dell'art. 1, L. 10 maggio 1976, n. 260, con riguardo alle imposte ipotecarie e catastali, nonché all'invim. Benché fosse ancora diffusa la tendenza ad affermare la natura di norme eccezionali delle disposizioni di favore e la conseguente tesi della inammissibilità di una loro estensione analogica, non mancarono decisioni favorevoli ad applicare la disciplina di favore anche a tributi diversi da quelli espressamente menzionati, v.: Comm. Trib. II g. Roma, Sez. VII, 15 ottobre 1987, n. 87070871, in *Riv. dir. fam.*, 1989, II, 85-86, con nota di FORMICA, *Le attribuzioni di beni nella separazione e nel divorzio*, *ivi*, 77. In senso contrario si è espressa l'amministrazione finanziaria, v.: risol. 17 ottobre 1984, n. 4/23, in *Corr. trib.*, 1985, 141, e in giurisprudenza).

L'esenzione, testualmente stabilita dall'imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa, presupponeva, muovendo dalla consueta qualificazione manualistica che annovera le prime due tra le imposte, una preliminare elencazione di specifiche tasse e, solo in chiusura, il riferimento generale ad ogni altra tassa (v.: GALLO, *sub Art. 19*, cit., 545 e 552). Con la conseguenza che la norma agevolativa non sarebbe stata applicabile in via residuale a tutti i tributi che avessero avuto natura, non di tassa (per l'applicabilità ai diritti di cancelleria, v.: Min. fin., Dir. Gen. Tasse e Imp. ind., risol. 10 aprile 1987, n. 350689, in *Boll. trib.*, 1987, 986), bensì di imposta, e tra queste il problema si pose con particolare riguardo per le imposte ipotecarie e catastali e per l'invim (in generale, sulla polivalenza e genericità del termine «tassa», v.: DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, 41).

L'argomento letterale fu sostenuto a lungo dall'amministrazione finanziaria (v.: Capi Ispett. Compart. Tasse e Imp. Dir., riunione 21/24 giugno 1988, in *Boll. trib.*, 1988, 1797; Min. fin. Dir. Gen. Tasse e Imp. Ind., circol. 13 luglio 1988, n. 162/211683, in *Fisco*, 1988, 4951; Ispettori Compart. Lazio, circol. 12 ottobre 1990, n. 186/4/1559, in *Fisco*, 1990, 6637; Ispett. Compart. Tasse e imp. Ind. Milano, circol. 16 ottobre 1990, n. 38/69949, in *Boll. trib.*, 1990, 1645; Min. fin. Dir. Gen. Tasse e Imp. ind., risol. 21 marzo 1991, n. 350129, in *Fisco*, 1991, 6167).

E poteva anche confortarlo la tesi che le norme di favore sono spesso a fattispecie esclusiva (v.: GALLO, *sub Art. 19*, cit., 554).

Tuttavia, vi erano solidi argomenti a carattere sistematico a favore dell'esenzione per tutti i tipi di imposte.

Una, fin troppo evidente, pessima formulazione del testo, in cui il termine «tassa» stava piuttosto a significare «tributo» (sulla mancanza di un argomento logico nell'escludere l'esenzione ai fini dell'invim una volta che la Corte Cost. l'abbia ammessa, con sent. 15 aprile 1992, n. 176, per le imposte ipotecarie,

posto che un tale sindacato di accoglimento non può prescindere da un'interpretazione estensiva del termine «tassa», v.: Comm. Trib. I g. Firenze, 5 luglio 1994, n. 346, in *Dir. fam.*, 1994, 1319, ritenendo non dovuta l'invim per il trasferimento di beni immobili da un coniuge all'altro a seguito di sentenza di divorzio; per la disparità di trattamento rispetto al regime della separazione personale, a seguito della sentenza della Corte cost. 1992, qualora non si fosse accolto il significato di tassa nei termini di tributo, v.: Comm. Trib. Centr., Sez. XIV, 24 luglio 1996, n. 3987, in *Banca dati Quattro codici della riforma tributaria*).

Ma, soprattutto, la finalità stessa perseguita dal legislatore, nel senso di rimuovere gli ostacoli di ordine economico in tali procedimenti, per cui non avrebbe avuto alcun senso esentarli solo dalle tasse, e non dalle imposte diverse da bollo e registro; infine, la considerazione delle sentenze di separazione e di divorzio quali provvedimenti che incidono, nel loro contenuto essenziale, sullo *status* personale dei coniugi, rispetto al quale assumono carattere secondario ed eventuale le sistemazioni di ordine patrimoniale necessarie ed opportune in relazione all'instaurarsi di un regime di vita separata (su questi profili a carattere sistematico, v.: GALLO, *sub Art. 19*, cit., 554 ss. Sul punto, v. anche: DALLA VALLE, *Il regime fiscale del divorzio e della separazione*, in DALLA VALLE-ONGARO-PANTALEONI-SICCHIERO, *Separazione. Divorzio. Annulamento del matrimonio*, Torino, 1999, 635. In giurisprudenza si è riferita ad una «accessorietà» per indicare il rapporto tra la parte principale della sentenza relativa allo *status* personale dei coniugi e la parte relativa alle attribuzioni patrimoniali: Comm. Trib. Centr., Sez. XIX, 13 maggio 1988, n. 4082, in *Giur. it.*, 1989, 133).

Il giudice costituzionale, pronunciando l'illegittimità della norma in quanto non dispone per la separazione personale, ha formulato una norma implicita dell'ordinamento, secondo cui, nel caso di divorzio, l'esenzione concerne la totalità dei tributi, nel generale presupposto, su cui si erano già fondate le due ordinanze di rinvio, che il termine «tassa» stia a significare «tributo» (in senso conforme si è modificato l'orientamento ministeriale, affermando che il termine «tassa» debba essere inteso nel significato di «tributo», v.: Min. fin., Dip. Ent., circol. 2 settembre 1999, n. 2/99/99111763, in *Dir. e prat. trib.*, 2000, I, 417; Min. fin. Dip. Ent., Dir. Reg. Ent. Lombardia, circol. 11 febbraio 2000, n. 6/10240/2000, in *Fisco*, 2000, 5215; Min. fin., circol. 16 marzo 2000, 49/E/2000/43171, in *Dir. e prat. trib.*, 2000, I, 793; per l'estensione della norma agevolativa anche all'imposta provinciale di trascrizione, ai sensi art. 56, D.LG. 15 dicembre 1997, n. 446 e D.M. 27 novembre 1998, n. 435, v.: Min. fin., risol. 17 aprile 2000, n. 49, in *Fisco*, 2000, 6492).

Conseguentemente, l'esenzione riguarda, ad esempio, i tributi di concessione governativa (buona parte delle voci della tariffa risponde effettivamente alla nozione di «tassa», ma alcune ipotesi prescindono invece da tale presupposto e si risolvono nella tassazione di un'attività del contribuente, sicché il tributo di concessione governativa avrebbe in questi casi natura di imposta, v.: FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, cit., 620-621).

Concerne, inoltre, l'imposta sui contratti di borsa [per l'applicazione a quest'ultimo tributo, v.: Commissione Studi del Consiglio Nazionale del Notariato, 23 luglio 1999, *Trattamento fiscale degli atti relativi ai procedimenti di separazione e divorzio alla luce della recente sentenza della Corte costituzionale*, p. a); A. e C. CASALINI, *Riconosciuti i benefici fiscali ai procedimenti di separazione personale dei coniugi*, in *Corr. trib.*, 1999, 2721; LUCARIELLO, *L'imposizione indiretta degli atti di separazione personale dei coniugi*, in *Riv. not.*, 2000, II, 664; sull'erronea qualificazione nei termini di «tassa», perché si tratta di un'imposta, sostitutiva di quelle di registro e di bollo, v.: FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, cit., 627].

Ancora, l'esenzione interessa l'irpef, ovviamente per le sole ipotesi in cui l'adempimento dell'obbligo a contenuto patrimoniale del coniuge si configuri come vicenda traslativa che, secondo la disciplina ordinaria del tributo, realizzerebbe il suo presupposto d'imposta.

Quindi è evidente che l'esenzione non può concernere quel presupposto irpef costituito dal possesso di un reddito fondiario. Per la medesima ragione, l'ICI, in quanto tributo che ha il suo presupposto nel possesso di determinati immobili, è estranea all'esenzione, proprio perché a tale presupposto non è ricollegabile alcuna vicenda traslativa.

In ordine al tipo di evento che si verifica nella separazione e nel divorzio, dunque, una categoria reddituale potenzialmente attratta dall'esenzione è quella dei redditi diversi, e, in particolare, di quelli derivanti da plusvalenze isolate e dei redditi di natura finanziaria, cosiddetti *capital gains* (v.: art. 81, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917). Di fatto, tuttavia, il requisito di onerosità che spesso è richiesto in queste ipotesi dalla legge fiscale, ai fini della realizzazione del presupposto d'imposta, sembra escludere la riconduzione alle ipotesi stesse di quella specifica vicenda traslativa che si attua nei procedimenti di separazione e di divorzio, poiché essa comporta una diminuzione patrimoniale, ma senza alcun corrispettivo, quindi si svolge al di fuori di uno schema di onerosità (ha escluso l'applicabilità della disciplina dell'art. 76, 1° comma, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, redditi diversi costituiti da plusvalenze conseguite mediante operazioni poste in essere con fini speculativi, nell'ipotesi di cessione da parte di un coniuge all'altro, in conseguenza della crisi matrimoniale, della quota di comproprietà di un immobile, utilizzato personalmente dal contribuente, dietro pagamento di un prezzo, o sotto forma di soluzione anticipata di quanto all'altro spettante per divorzio: Min. fin. dir. gen. Imposte dirette, risol. 2 aprile 1983, n. 8/1471, in *Banca dati Quattro codici della riforma tributaria*, rilevando che, in relazione al caso prospettato, fosse da escludere la sussistenza di un intento speculativo).

Piuttosto, è nell'ambito della categoria dei redditi d'impresa che si possono ritrovare ipotesi rilevanti di realizzo connesse ad atti di trasferimento a titolo gratuito (e, in parallelo, dette ipotesi si rinvencono anche nella disciplina dell'IVA). Pur inseriti nell'ambito di una sistemazione patrimoniale fra coniugi relativa ad un procedimento di separazione o di divorzio, detti atti comportano, tuttavia, una destinazione del bene a finalità extraimprenditoriali, dunque una

fuoriuscita dal regime fiscale dei beni d'impresa, che costituisce fattispecie di realizzo di plusvalenze o ricavi, a seconda delle ipotesi (in senso conforme al testo per l'imponibilità ai fini dell'irpef e dell'iva come ipotesi di autoconsumo, v.: GIUNCHI, *Il trattamento fiscale delle attribuzioni fra coniugi nella separazione personale e nel divorzio*, cit., 994 e 995).

Infine, i procedimenti di separazione e di divorzio non sono soggetti al contributo unificato per le spese degli atti giudiziari, sia perché lo prevede indirettamente la relativa disciplina, nel disporre che non sono assoggettati a contributo i procedimenti già esenti dalle imposta di bollo e di registro e da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura (v.: art. 9, 8° comma, L. 23 dicembre 1999, n. 488 in senso conforme: Agenzia Entrate, circ. 27 febbraio 2002, n. 21/E, affermando che l'esenzione dal contributo unificato opera anche per i procedimenti, come quelli di scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, per i quali il già esistente beneficio fiscale riguarda solo imposte e tasse, ma non eventuali diritti), sia perché, se è corretta l'affermazione di autorevole dottrina, secondo cui sotto l'etichetta di contributo si camuffa una vera e propria imposta (v.: DE MITA, *La nuova tassa giudiziaria*, in *Il Sole 24 Ore*, 6 novembre 1999, ora anche in: ID., *Politica e diritto dei tributi in Italia*, cit., 408), si può ritenere che tale contributo già ricada nell'ambito di applicazione della generale norma di favore disposta per siffatti procedimenti coinvolgenti i coniugi.

3. Relazione con il procedimento degli atti, documenti e provvedimenti esenti da tributo.

Per usufruire dell'esenzione, gli atti, i documenti e i provvedimenti devono essere «relativi» al procedimento di separazione personale, oppure a quello di divorzio. A questi procedimenti sono equiparati, sul piano tributario, anche quelli esecutivi e cautelari diretti ad ottenere la corresponsione o la revisione degli assegni.

Innanzitutto, atti, documenti e provvedimenti possono essere esenti da tributo in quanto *propri* del procedimento di separazione o di quello di divorzio (nonché dei procedimenti esecutivi e cautelari). In altri termini, essi sono esenti in virtù di una loro proprietà di appartenere, cartolarmente, al procedimento, proprietà che determinerebbe, qualora riguardassero altri procedimenti giurisdizionali, una loro rilevanza quali *presupposti d'imposizione*, cioè, situazioni in presenza delle quali il tributo si renderebbe tipicamente dovuto per la mera realizzazione dell'atto, del documento o del provvedimento in sé.

In questa prima ipotesi la «relazione» con il procedimento esprime una rilevanza diretta degli atti, provvedimenti e documenti del procedimento stesso. E poiché il procedimento, quanto a nozione, può essere riguardato come sequenza di atti (in senso lato), previsti e valutati dalle norme [v.: FAZZALARI, *Procedimento*, I, — *Procedimento e processo (Teoria generale)*, in *Enc. dir.*, XXXV, Milano, 1986, 824], si può ritenere che in questa prima ipotesi, rispetto all'esenzione, il procedimento di separazione o quello di divorzio si

pongono come suo presupposto (per l'assunzione a presupposto d'imposta di atti processuali e, cioè, di un'imposizione rispetto alla quale il processo civile costituisce il presupposto, v.: FANTOZZI-TINELLI, *Il regime tributario del processo civile*, Torino, 1994, 32 e 79). Quindi, la «relazione» coincide con quella forma di connessione che si manifesta nella sequenza stessa degli atti (in senso lato).

Una tale ipotesi investirebbe tipicamente l'imposta di bollo, per la sua natura cartolare (per tale natura, v. per tutti: PORRO, *Le imposte indirette sugli affari*, Milano, 1995, 95; tra i documenti, secondo l'interpretazione ministeriale, sono inclusi quelli necessari all'introduzione del giudizio, quelli che le parti ritengono opportuno produrre come elementi di prova, nonché quelli di cui il tribunale ordini l'esibizione, pur nelle fasi cautelari ed esecutive connesse ai giudizi di separazione e di divorzio; inoltre, secondo il ministero, fruiscono dell'esenzione anche i documenti che sono necessari per la stipula di atti attuativi delle obbligazioni assunte dai coniugi, v.: Min. fin. Dip. Ent. Dir. Reg. Ent. Lombardia, circol. 11 febbraio 2000, n. 6/10240/2000, cit. Da ritenere superata, a seguito del sindacato di costituzionalità, la risol., v.: Min. fin. Dir. Gen. Tasse e Imp. ind., risol. 20 aprile 1993, n. 391622, in *Dir. e prat. trib.*, I, 1556, secondo cui i certificati di residenza e di stato di famiglia, da allegare alle istanze di omologazione giudiziale di separazione personale tra coniugi, non rientrano nell'ambito di applicazione della disposizione agevolativa dell'art. 19, L. 6 marzo 1987, n. 74).

L'esenzione concerne secondariamente gli atti, i documenti e i provvedimenti che sarebbero ordinariamente assoggettati ad imposta *in occasione* di un procedimento (come pure di altre circostanze, che, tuttavia, non rilevano in questa sede), non in quanto *propri* del procedimento, bensì per gli effetti giuridici, indici di capacità contributiva, che sono suscettibili di produrre (sul processo civile come «occasione» di tassazione, v.: FANTOZZI-TINELLI, *Il regime tributario del processo civile*, cit., 80). In questo caso l'imposizione deriva dagli effetti che produce l'atto dell'autorità giudiziaria. Sicché se l'occasione è rappresentata da un procedimento di separazione o di divorzio (o dai procedimenti esecutivi e cautelari), agli effetti giuridici in oggetto non è ricollegabile alcuna imposizione, bensì l'esenzione da tributo.

Tra gli effetti prodotti dal procedimento assumono rilievo particolare, a questi fini, gli obblighi, a contenuto patrimoniale, aventi carattere eventuale e dipendente rispetto all'effetto principale inerente allo *status* personale dei coniugi.

Un problema delicato investe le vicende traslative. Infatti, non tutte quelle che intercorrono in pendenza di una crisi matrimoniale integrano casi di esenzione, bensì solo quelle qualificabili come dipendenti dal procedimento.

La distinzione tra vicende traslative dipendenti dal procedimento, quali casi esentati, e vicende traslative autonome, non esentate, ha una sua rilevanza sistematica in materia di imposte sui trasferimenti, fondata sull'evoluzione e sull'attuale assetto di tali imposte.

È, infatti, indubbio che nella disciplina generale dell'imposta di registro e delle imposte ipotecarie e catastali le vicende traslative intercorse tra coniugi in

via di separazione, già separati, o tra divorziati sono ordinariamente assoggettate al tributo: cioè, la regola generale è quella dell'imponibilità, non vi sono eccezioni ricollegabili ad uno *status* della persona per i trasferimenti a carattere oneroso (anzi, prima che intervenisse la pronuncia della Corte Costituzionale, v.: Corte Cost., 22 febbraio 1999/25 febbraio 1999, n. 41, in *Giur. it.*, 1999, II, 2189, che ha censurato la norma sulla presunzione assoluta di gratuità dell'art. 26, 1° comma, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, «declassandola» a relativa, v.: FREGNI, *In tema di regime fiscale dei trasferimenti immobiliari tra coniugi e tra parenti in linea retta: la Corte Costituzionale «declassa» la presunzione di gratuità da assoluta a relativa*, *ivi*, 2189, i trasferimenti immobiliari tra coniugi, pur onerosi, erano assunti a fatti ordinariamente tassabili ai fini dell'imposta sulle donazioni, se l'ammontare complessivo dell'imposta di registro e di ogni altra imposta dovuta per il trasferimento fosse risultata inferiore alla misura del tributo sulle donazioni).

Per quanto concerne i trasferimenti immobiliari per donazione o altra liberalità tra vivi, secondo la nuova disciplina, conseguente alla soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni, sono assoggettati alle sole imposte ipotecarie e catastali, se effettuati a favore del coniuge: se fatti a favore di soggetti diversi dal coniuge, tra i quali rientra il divorziato, sono assoggettati alle imposte sui trasferimenti ordinariamente applicabili per le operazioni a titolo oneroso, se il valore della quota spettante al beneficiario è superiore a 180.760 euro (v.: art. 13, 2° comma, L. 18 ottobre 2001, n. 383; a rigore nei confronti del soggetto separato sono applicabili le disposizioni previste per il coniuge). Quindi, anche per questi trasferimenti la regola è quella dell'imponibilità, pur con forti attenuazioni nei confronti del coniuge.

Ciò porta a concludere che nella materia tributaria resta determinante, ai fini dell'esenzione, l'intervento giudiziale: cioè, non possono fruire dell'esenzione tanto quelle vicende traslative che si attuano in un contesto in cui manca del tutto un procedimento, si pensi alla separazione di fatto, quanto quelle che si pongono in posizione autonoma rispetto ad un procedimento.

Posta la rilevanza sistematica della distinzione tra vicende traslative autonome e dipendenti dal procedimento, il criterio logico, sulla cui base individuare casi esentati e casi ordinari (sui criteri di individuazione delle fattispecie esentate, v.: TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, cit., 79), sembra essere fornito da quell'elemento funzionale che è connotato distintivo dell'esenzione, quale forma di agevolazione fiscale (sui tre caratteri distintivi dell'agevolazione fiscale: rapporto di deroga rispetto al regime ordinario, previsione di una disciplina più favorevole e rispondenza a principi propri in funzione promozionale, v.: FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, cit., 56 ss.).

Occorre, quindi, verificare a quali principi propri, in funzione promozionale, risponda la disciplina di esenzione, in altri termini quali sono le finalità extrafiscali perseguite dalla normativa di favore.

Tali finalità sono state individuate, nella relazione di accompagnamento all'originario disegno di legge sulla riforma del divorzio, nell'esigenza di «rimuovere ostacoli di ordine economico, non giustificabili in considerazione del

particolare e fondamentale *status* su cui interviene la sentenza di scioglimento o di cessazione degli effetti civili del matrimonio».

Non si tratta, quindi, solo della finalità di tutela giurisdizionale, anche perché quello di rimuovere ogni condizionamento di ordine fiscale all'esercizio della tutela giurisdizionale è obiettivo generale che il legislatore persegue (questo è, infatti, obiettivo a base di tutta la normativa. La stessa legge delega per la riforma tributaria, v.: art. 7, n. 7, L. 9 ottobre 1971, n. 825, stabiliva, come principi guida in materia di imposte di bollo e di registro, la «revisione delle imposte e tasse afferenti i procedimenti civili, penali ed amministrativi per raggiungere il fine di rendere più spediti i procedimenti, anche con la possibilità di eliminare le imposte di bollo su atti e documenti e di sostituirle con una imposta *una tantum*; eliminare ogni impedimento fiscale al diritto dei cittadini di agire in giudizio per la tutela dei propri diritti ed interessi legittimi»).

La stessa Corte Costituzionale, che pur individua a base dell'agevolazione fiscale la finalità di tutela giurisdizionale e con riguardo ad essa motiva il suo sindacato, non menziona l'art. 24 Cost. nel pronunciare l'incostituzionalità della norma denunciata, piuttosto l'art. 31 Cost. sulla tutela della famiglia.

Per ciò, le valutazioni extrafiscali connotano l'agevolazione stessa come oggettiva e riguardano quindi, non i soggetti, bensì una situazione di fatto agevolata (per la definizione in questi termini delle agevolazioni fiscali oggettive, v.: LA ROSA, *Esenzioni e agevolazioni tributarie*, cit., 3; ID., *Esenzione*, in *Enc. dir.*, XV, Milano, 1966, 569), identificabile solo in modo mediato nel procedimento, quale strumento giurisdizionale che deve essere necessariamente impiegato per conseguire quell'effetto principale, attinente allo *status* personale dei coniugi, cui tutto il procedimento stesso è mirato e rispetto al quale assumono carattere dipendente ed eventuale le sistemazioni di ordine patrimoniale.

In conclusione, possono essere qualificate dipendenti quelle vicende che rispondono ad un criterio di tipicità legale (per il riferimento ad un criterio di tipicità legale, v.: TESAURO, *Nota sulla tassazione delle disposizioni patrimoniali contenute nelle sentenze di separazione o di divorzio*, in *Giur. it.*, 1975, I, Sez. II, 613), in cui, cioè, si realizza almeno uno dei tipici obblighi a contenuto patrimoniale che sono effetto eventuale dei procedimenti di separazione personale e di divorzio (o dei procedimenti interinali), obblighi stabiliti per assicurare quell'effetto principale, connesso agli interessi e ai diritti personali dei coniugi, che acquista preponderante rilievo nel procedimento stesso: dunque, obblighi connessi all'affidamento dei figli, al loro mantenimento, a quello del coniuge, infine al godimento della casa familiare [il criterio logico della realizzabilità, entro la vicenda traslativa, di un obbligo patrimoniale tipico che sia effetto del procedimento è riscontrabile nel percorso giurisprudenziale che si è concluso con la pronuncia d'incostituzionalità, a partire dall'ordinanza con cui la Corte, in un primo momento, dichiara la manifesta inammissibilità della questione, v.: Corte Cost., 15 dicembre 1995/29 dicembre 1995, n. 538 (ord.), cit., 114, per i rilievi che muove al giudice *a quo* circa il modo in cui questi presuppone che qualsiasi trasferimento immobiliare usufruisca dell'esenzione. Conforme: Cass., Sez. trib., 26 gennaio 2001/3 dicembre 2001, n. 15231, in *Rass. trib.*, 2002, 1095.

Al criterio fa successivamente ricorso anche: Cass., Sez. trib., 12 maggio 2000, n. 6065, in *Foro it.*, 2000, I, 3042, nella cui motivazione è centrale il rilievo che il trasferimento immobiliare sia «inerente all'adempimento di doveri discendenti dalla separazione o dal divorzio», in ordine sia alla *ratio legis*, sia all'incostituzionalità che si profilerebbe, a fronte di una diversa interpretazione della legge, «per l'irragionevolezza di un trattamento fiscale diversificato a seconda che si ottemperi ai predetti doveri con la cessione di immobili ovvero di somme di denaro od altri mobili». Il ricorso a questo criterio è, invece, meno evidente in: Cass., Sez. trib., 24 novembre 2000, n. 15212, in *Sett. giur.*, 2001, II, 157 (mass.), pronuncia in cui la Corte è piuttosto tesa a rilevare l'uso atecnico del termine *tassa*, per estenderlo all'*in vim*, dando per presupposto che l'assegnazione ad un coniuge, avvenuta nell'ambito di una separazione concorsuale, di un immobile già di proprietà indivisa con l'altro, debba ritenersi esente da tale imposta. Sulla ricognizione del criterio distintivo nel percorso giurisprudenziale culminato nella pronuncia d'incostituzionalità, v.: 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, 1499. Esclude invece una relazione di tipicità con il procedimento: MARINI, *Esenzione fiscale e separazione personale dei coniugi (riflessioni critiche su una recente sentenza)*, in *Rass. trib.*, 2002, 1098].

Anche gli atti notarili di trasferimento di beni immobili o di diritti reali sugli stessi, in quanto attuativi degli obblighi patrimoniali tipici che sono effetto del procedimento, ricadono nella fattispecie esentata. L'uso del termine «atti», in luogo dell'espressione «atti dell'autorità giudiziaria», contenuta nella abrogata disciplina dell'imposta di registro, risolve i problemi che tale formula legislativa aveva sollevato. Inoltre, la previsione di una relazione degli atti con il procedimento, e non solo di una proprietà degli stessi in quanto atti del procedimento, esclude ogni interpretazione volta a limitare ai soli atti giudiziari l'esenzione da tributo (circa la precisazione degli atti «relativi al» e atti «del» procedimento, v.: CARAVAGLIOS, *Trasferimenti immobiliari nella separazione consensuale tra coniugi*, in *Fam. dir.*, 1997, 425; OBERTO, *I contratti della crisi coniugale*, II, Milano, 1999, 1396).

Anche il ministero si è espresso sull'applicabilità dell'esenzione agli atti notarili, in quanto posti in essere in attuazione di provvedimenti del tribunale, in particolare allorché detti provvedimenti contengano disposizioni ad efficacia meramente obbligatoria [conforme: Commissione Studi del Consiglio Nazionale del Notariato, 23 luglio 1999, *Trattamento fiscale degli atti relativi ai procedimenti di separazione e divorzio*, rilevando la necessità che emerga dall'atto la sua connessione con il procedimento di separazione o di divorzio; in ordine alla connessione con il procedimento e con specifico riferimento alle convenzioni patrimoniali, il ministero ha chiarito che deve sussistere quel carattere di atto esecutivo e/o riproduttivo del provvedimento del giudice idoneo a giustificare l'applicazione della norma di favore alle attribuzioni patrimoniali formalizzate in atti notarili, escludendo per ciò che quelle assunte in vista di procedimenti di separazione o di divorzio, ma anteriormente ad essi, siano oggetto di

esenzione, v.: Min. fin., Dip. Ent., circol. 2 settembre 1999, n. 2/99/99111763, cit., 418; la connessione con il provvedimento di separazione o di divorzio degli atti posti in essere in esecuzione di accordi assunti in quella sede è stata ribadita anche in una successiva circolare ministeriale, come elemento essenziale, ai fini dell'esenzione, distinto da quello, altrettanto necessario, della formalizzazione dell'accordo nel provvedimento stesso di separazione (o di divorzio), v.: Min. fin., circol. 16 marzo 2000, 49/E/2000/43171, cit., 726; in generale, la relazione è meglio chiarita in una ulteriore circolare, con cui si individuano alcuni elementi utili ai fini della sussistenza della stessa. L'uno attiene ai soggetti, considerandosi relativi ai procedimenti di separazione e di divorzio solo quegli atti che contengono disposizioni relative ai rapporti tra i coniugi e/o i figli, e non anche a quelli che coinvolgono rapporti diversi. L'altro elemento è costituito dalla causa dei negozi contenuti in tali atti. Deve, cioè, trattarsi di disposizioni che hanno la loro causa giuridica nella sistemazione patrimoniale che avviene nella separazione o nel divorzio, e non abbiano invece causa autonoma. Non ricade, dunque, secondo la tesi ministeriale, nell'ambito di applicazione della norma agevolativa qualsiasi atto che i coniugi stipulino «in occasione» del procedimento di separazione o divorzio, ma solo quelli «relativi», termine inteso come «inerenti», v.: Min. fin. Dip. Ent. Dir. Reg. Ent. Lombardia, circol. 11 febbraio 2000, n. 6/10240/2000, cit., 5216. Ritiene determinante l'analisi della natura dei negozi, per individuare quelli che traggono la loro causa diretta o esterna dalla separazione, che sostanziano per ciò le «condizioni» della separazione, e quelli per i quali essa rappresenta semplice motivo: GIUNCHI, *Imposta di registro agevolata per le attribuzioni fra coniugi contenute in atti dell'autorità giudiziaria*, in *Fisco*, 1994, 4037].

Non è però sufficiente che gli atti traggano semplice motivo od occasione nella separazione personale o nel divorzio dei coniugi (in senso contrario: CAIANIELLO, *Il regime tributario delle attribuzioni patrimoniali tra coniugi in sede di separazione e di divorzio*, in *Fisco*, 1995, 10902; MERITIERI, *La funzione notarile nel trasferimento di beni fra coniugi in occasione di separazione e divorzio*, cit., 1181; OBERTO, *Prestazioni «una tantum» e trasferimenti tra coniugi in occasione di separazione e divorzio*, Milano, 2000, 304).

Si può ritenere che l'esenzione riguardi anche quei provvedimenti, sia per gli effetti giuridici che sono suscettibili di produrre, sia in quanto propri di un procedimento, che trovano nel distinto procedimento di separazione personale, ed in particolare nei suoi effetti tipici che si traducono nello scioglimento della comunione legale e negli obblighi di mantenimento del coniuge o dei figli, il relativo presupposto.

Tale è, ad esempio, il provvedimento con cui il giudice dispone, in relazione alla necessità della prole e all'affidamento di essa, la costituzione a favore di uno dei coniugi di usufrutto su una parte dei beni spettanti all'altro coniuge. L'usufrutto giudiziale, infatti, si inquadra certamente nell'ambito di un procedimento distinto da quello di separazione: è, tuttavia, un istituto cui è connaturale un procedimento di separazione, perché essa pone il problema dell'affidamento dei figli minori.

Quindi, il provvedimento con cui il giudice disponga la costituzione di usufrutto, a seguito di separazione personale dei coniugi e di conseguente cessazione del regime di comunione legale, può ritenersi «relativo» al procedimento di separazione personale se ed in quanto mediante esso il coniuge adempia agli obblighi patrimoniali nascenti dalla separazione [escludeva che la costituzione di usufrutto, nonché l'attribuzione in godimento o in proprietà ai figli di una quota dei beni del fondo patrimoniale all'atto della sua cessazione ricadesse entro l'ambito applicativo della disposizione dell'art. 8, lett. f), dell'imposta di registro: GIUNCHI, *Imposta di registro agevolata per le attribuzioni fra coniugi contenute in atti dell'autorità giudiziaria*, cit., 4041, poiché la natura contenziosa della prima e lo speciale procedimento previsto per la seconda escludevano la loro inclusione fra gli atti giudiziari aventi per oggetto la separazione o il divorzio].

Un altro tipo di provvedimento che si può riportare a questa categoria è quello relativo alla divisione giudiziale dei beni dei coniugi, sempre che trovi il suo presupposto negli effetti della separazione personale consistenti nello scioglimento della comunione legale e nell'adempimento di obblighi tipici. Posto che il presupposto sussiste in relazione al primo effetto se si tratta di beni in comunione legale, poiché per darsi luogo alla domanda di divisione giudiziale è in tale ipotesi generalmente ritenuto che debba essere passata in giudicato la sentenza di separazione, in ordine al secondo è necessario che nella titolarità esclusiva su determinati beni, che il coniuge viene ad avere a seguito della divisione giudiziale, si realizzi, ad esempio, l'obbligo di mantenimento dell'altro coniuge (per la riconducibilità alla fattispecie esente dell'assegnazione di un immobile a favore di uno dei coniugi nell'ambito di un processo di domanda di divisione giudiziale dei beni comuni, proposta nell'ambito di un processo di divorzio, v.: Cass., Sez. trib., 4 ottobre 2000/17 febbraio 2001, n. 2347, in *Fisco*, 2001, 9372, benché non risulta, tuttavia, chiaro dal testo pubblicato della sentenza se nell'attribuzione dell'immobile si realizzasse un obbligo patrimoniale tipico. Si concorda con: GIUNCHI, *Imposta di registro agevolata per le attribuzioni fra coniugi contenute in atti dell'autorità giudiziaria*, cit., 4041, nell'escludere che la divisione giudiziale ricadesse entro l'ambito applicativo della disposizione dell'art. 8, lett. f), dell'imposta di registro, non essendo riconducibile ad un atto giudiziario avente per oggetto la separazione o il divorzio).

Ciò vale ad escludere che, fuori da queste ipotesi, la divisione dei beni, pur seguendo a quella cessazione del regime di comunione legale che è effetto tipico della separazione personale dei coniugi, possa ricadere nell'ambito di applicazione della normativa di favore [conforme pare: GIUNCHI, *Imposta di registro agevolata per le attribuzioni fra coniugi contenute in atti dell'autorità giudiziaria*, cit., 4039 e 4041, rilevando come la permuta e la divisione sono contratti riconducibili a tipiche fattispecie negoziali delle quali il divorzio può al più sostanzarsi come motivo, ma non come causa. Per l'inapplicabilità della norma di esenzione alla divisione, avvenuta occasionalmente in sede di separazione personale dei coniugi, di un immobile acquistato dagli stessi in regime di separazione e perciò in comunione ordinaria tra essi, v.: Cass., Sez. trib., 26

gennaio 2001/3 dicembre 2001, n. 15231, cit., 1096, affermando, tuttavia, il principio che la norma di esenzione, se non può essere estesa a questa ipotesi, ricomprende quegli effetti patrimoniali tra i coniugi disciplinati dagli artt. 159 e seguenti del codice civile. La Cassazione sembra in definitiva ammettere che la divisione dei terzi già facenti parte della comunione legale tra i coniugi possa beneficiare dell'esenzione. Ritiene invece esentata tanto l'ipotesi di divisione dei beni in comunione legale, quanto quella di divisione dei beni in comunione ordinaria: MARINI, *Esenzione fiscale e separazione personale dei coniugi (riflessioni critiche su una recente sentenza)*, cit., 1099. Ciò che senz'altro appare incoerente è un diverso regime tributario delle due ipotesi, considerato che non vi è ragione di privilegiare la comunione legale in rapporto alla separazione dei beni: i coniugi sono liberi di scegliere l'uno o l'altro regime patrimoniale e non vi può quindi essere una disparità di trattamento tributario in sede di dissoluzione della famiglia. Per altro verso, solo lo scioglimento della comunione legale è effetto della separazione dei coniugi, non la divisione dei beni che in essa ricadono. I soggetti separati e divorziati possono continuare a mantenere indivisi i beni già facenti parte della comunione legale, come quelli, acquistati in regime di separazione, in comunione ordinaria].

Resta ferma, dunque, per la divisione la disciplina di assoggettamento al tributo (sulla natura dichiarativa della divisione anche nella materia tributaria con riguardo all'imposta di registro, v.: FORMICA, *Divisione nel diritto tributario*, in *Dig. priv., sez. comm.*, V, Torino, 1990, 89), nonché l'equiparazione alla vendita dei relativi conguagli in virtù dell'eguale valutazione di capacità contributiva che ne dà il legislatore per gli effetti che le due fattispecie negoziali sono idonee a produrre (v.: FEDELE, *Le presunzioni in materia di imposta di registro ed INVIM*, cit., 103-104).

La tesi del ministero, fondata sull'individuazione di un «rapporto di connessione causale con la separazione o con il divorzio», fa discendere dall'elemento della causalità l'inapplicabilità *tout court* della disciplina di favore agli accordi patrimoniali assunti in vista di procedimenti di separazione o di divorzio, ma anteriormente ad essi. Tuttavia, la relazione con il procedimento non presuppone quella successione temporale richiesta dal ministero: la normativa di favore è applicabile anche a vicende traslative su cui i coniugi si sono accordati anticipatamente rispetto alla conclusione del procedimento, purché in tali vicende si realizzino obblighi che trovino *ex post* il loro presupposto nella sentenza o nel provvedimento di omologa. È, cioè, necessario che a tali obblighi sia condizionata la loro efficacia.

Per altro verso la limitazione che la tesi ministeriale pone circa i soggetti, considerando relativi ai procedimenti di separazione e di divorzio solo quegli atti che contengono disposizioni relative ai rapporti tra i coniugi e/o i figli, e non quelli che coinvolgono rapporti diversi, presuppone una visione della disciplina di favore come soggettiva, quale invece, si è visto, non è. Tale impostazione esclude vicende traslative che pur potrebbero essere esentate. È l'ipotesi, ricorrente per gravi motivi, del collocamento del minore presso un terzo, ad esempio un parente, a favore del quale sia disposto il trasferimento di un

diritto reale minore su un immobile di proprietà di uno dei coniugi per rimborsarlo dell'aiuto economico che dà al minore e quindi, per il genitore, come modo (indiretto) di adempimento dell'obbligo di mantenere i figli (ovviamente su proposta del coniuge stesso, non potendo costituirsi, in questa ipotesi, un diritto reale per ordine del giudice).

L'obbligo strumentale di richiedere la registrazione deve poi essere tenuto distinto dall'obbligazione sostanziale di versamento del tributo (v.: TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, 2, Parte speciale, Torino, 1996, 251). L'esenzione non incide dunque sull'obbligo di registrazione, la cui fissazione svolge, infatti, anche una funzione preventiva contro elusioni d'imposta, possibili qualora si escludessero *a priori* dall'obbligo di registrazione categorie di atti, come i verbali di separazione consensuale, che potrebbero avere un contenuto eterogeneo in rapporto alla disciplina di esenzione [su questo profilo in generale, v.: BASILAVECCHIA, *Spunti in tema di tassazione degli atti di riparto nelle procedure esecutive e concorsuali*, in *Rass. trib.*, 1988, I, 128. Pur posta in relazione all'abrogata disciplina dell'imposta di registro dell'art. 8, lett. f), la questione del possibile contenuto eterogeneo dei verbali di separazione consensuale è stata incidentalmente sollevata anche da: Cass., Sez. I, 15 maggio 1997, n. 4306, in *Fam. dir.*, 2000, 418, a fronte del rilievo del ricorrente che l'assoggettamento ad imposta in misura fissa e non proporzionale dei suddetti verbali evidenzerebbe, secondo l'intento del legislatore, come essi non possano contenere clausole traslative della proprietà. La Cassazione, infatti, afferma *a contrario*, da un lato, che il legislatore ben avrebbe potuto «dettare, ai fini dell'imposta di registro, una normativa di favore per i trasferimenti di proprietà effettuati in relazione e nel contesto di atti di separazione consensuale; dall'altro che, se è vero che l'art. 8, lett. f) del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 prevede la registrazione a taxa fissa degli atti di separazione consensuale, ciò non esclude che tale disposizione debba essere coordinata con il disposto dell'art. 21 dello stesso D.P.R., il quale regola la tassazione di atti a contenuto plurimo»].

SEPARAZIONE E DIVORZIO

diretto da
GILDA FERRANDO

con la collaborazione di

MARIA CLAUDIA ANDRINI, ANNA ANSALDO, TOMMASO ARRIGÒ,
GABRIELLA AUTORINO STANZIONE, LUIGI BALESTRA, ALESSANDRO BARCA,
ROSANNA BIANCO, MASSIMO DOGLIOTTI, ALBERTO FIGONE,
LUZIA ROSA LEITE DE CONVERTI, LEONARDO LENTI, MANUELA MANTOVANI,
MARIA ROSARIA MARELLA, LUCIANO OLIVERO, ILARIA QUEIROLO,
LILIANA ROSSI CARLEO, FRANCESCO RUSCELLO, PAOLA TARIGO,
GIULIANA TONDINA, GIACOMO VIOTTI, VIRGINIA ZAMBRANO

Tomo secondo

UTET

© 2003 Unione Tipografico-Editrice Torinese
corso Raffaello, 28 - 10125 Torino

Sito Internet Utet: www.utet.com
e-mail: utet@utet.it

I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica, di riproduzione e di adattamento totale o parziale, con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm e le copie fotostatiche), sono riservati per tutti i Paesi.

Fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, comma 4, della legge 22 aprile 1941 n. 633 ovvero dall'accordo stipulato tra SIAE, AIE, SNS e CNA, CONFARTIGIANATO, CASA, CLAAI, CONF-COMMERCIO, CONFESERCENTI il 18 dicembre 2000.

Le riproduzioni ad uso differente da quello personale potranno avvenire, per un numero di pagine non superiore al 15% del presente volume/fascicolo, solo a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da AIDRO, via delle Erbe, n. 2 - 20121 Milano - Telefax 02 809506 - e-mail aidro@iol.it

Fotocomposizione: Linotipo 77 - Torino

Stampa: Litopres - Druento (To)

ISBN 88-02-05987-X