

ANTONIO EMANUELE GRANELLI

**PROFILI CIVILISTICI E RIFLESSI TRIBUTARI
DEL NUOVO DIRITTO DI FAMIGLIA**



SOMMARIO: 1. Generalità. Il nuovo regime patrimoniale della famiglia. La comunione legale. Comunione d'azienda e impresa coniugale. Il regime separatistico dei beni acquistati prima del matrimonio, e dei beni esclusi dalla comunione. — 2. I regimi opzionali. La comunione convenzionale. La separazione dei beni. Il fondo patrimoniale. — 3. Regime transitorio. Facoltà di escludere dalla comunione i beni acquistati entro il 15 gennaio 1978. Facoltà di far retroagire la comunione alla data del matrimonio. — 4. Rapporti fra il regime speciale della famiglia e gli istituti di diritto comune. In particolare: sulla possibilità di costituire società fra coniugi. — 5. L'impresa familiare: suo carattere « esterno ». Natura creditoria, e non reale, dei diritti riconosciuti ai partecipi. — 6. Rilevanza tributaria della famiglia: varie figure. La *ratio* del « cumulo familiare dei redditi ». — 7. Diverso fondamento del cumulo fra coniugi. Profili di incostituzionalità del cumulo. La c.d. « Legge Visentini ». — 8. Segue: ancora sulla illegittimità costituzionale del cumulo. La sentenza n. 179 del 1976 e le sue conseguenze. La c.d. « Legge Pandolfi ». — 9. Le attenuazioni del carico fiscale in ragione di rapporti familiari: le detrazioni dall'imposta ed il loro nuovo regime, conseguente all'abolizione del cumulo. — 10. Altre ipotesi di rilevanza tributaria dei rapporti familiari. La presunzione di onerosità dei trasferimenti immobiliari. Le attenuazioni delle imposte di successione, di donazione e dell'INVIM. — 11. Riflessi tributari del regime patrimoniale fra coniugi. La comunione legale e l'imposizione del reddito. — 12. Segue: rilevanza della comunione legale nell'imposizione indiretta. — 13. Il regime tributario nelle convenzioni patrimoniali tra coniugi. Conseguenze tributarie dei regimi opzionali di separazione e di comunione convenzionale. Trattamento tributario del fondo patrimoniale. — 14. Il regime tributario dell'impresa familiare. L'imputazione del reddito ai fini dell'imposizione diretta. L'atto di fissazione delle quote: regime tributario ed effetti. L'impresa familiare relativamente all'imposizione indiretta ed all'INVIM. — 15. Le implicazioni fiscali del regime transitorio. L'esenzione da imposte e tasse degli atti relativi: delimitazione della sua portata. Problemi relativi all'imputazione del reddito prodotto nel periodo intertemporale.

1. La L. 19 maggio 1975, n. 151, sulla riforma del diritto di famiglia, ha introdotto nel regime patrimoniale del nucleo domestico profonde modificazioni, suscettibili di importanti riflessi in campo tributario: di questi, appunto, intendiamo occuparci, nei limiti consentiti dalla inevitabile approssimazione di un primo approccio al problema, e, quindi, senza pretesa alcuna di esaurire l'ampio e delicato argomento.

Il principio ispiratore della riforma può ravvisarsi, per questa parte, nell'art. 41 della legge, che modificando l'art. 159 Cod. Civ., ha individuato nella *comunione dei beni* il regime patrimoniale legale della famiglia, operante « in mancanza di diversa convenzione »: ed è, subito, la notare come siffatto principio operi un totale capovolgimento rispetto alla previgente legislazione, che, in conformità all'indirizzo di sfavore verso l'istituto della comunione cui risulta ispirato il Codice Civile ⁽¹⁾, recepiva, quale regime legale, quello della separazione dei beni (si cfr. gli abrogati artt. 210 - 214 Cod. Civ.), consentendo tuttavia ai coniugi di optare, pur con notevoli limitazioni, per la comunione « degli utili e degli acquisti » (artt. 215 e segg.), ovvero per la costituzione del patrimonio familiare (artt. 167 e segg.) ⁽²⁾.

Premesso che il regime della comunione ha inizio con il matrimonio, va subito rilevato che il regolamento dispone, a modificazione degli artt. 177, 178 e 179 Cod. Civ., dagli artt. 56, 57 e 158 della legge in esame, poggia sulla fondamentale distinzione fra i beni acquistati prima del matrimonio, relativamente ai quali permane il regime di separazione, e quelli acquistati in costanza di esso, soggetti, invece, alla comunione legale.

In particolare, cadono nella comunione i beni acquistati dopo la celebrazione del matrimonio, ad eccezione di quelli pervenuti ad un coniuge per successione o donazione, ovvero a titolo risarcitorio, o aventi uso strettamente personale, ed infine dei beni destinati all'esercizio della professione di uno dei coniugi, « tranne quelli destinati alla conduzione di un'azien-

(1) Cfr. BRANCA, *Della Comunione*, in *Commentario del Codice Civile* a c. di Scialoja e Branca, artt. 110-1172, Bologna-Roma 1960; pp. 219 e ss.

(2) In argomento: G. TEDESCHI, *Il regime patrimoniale della famiglia*, in *Trattato di diritto civile dir. da Vassalli*, vol. III, t. I, Torino 1956, 2° ed., pp. 15 e ss.

Per una esaustiva ricostruzione dei precedenti storici, si veda il fondamentale lavoro dell'UNGARI, *Storia del diritto di famiglia in Italia (1796-1942)*, Bologna 1974.

da facente parte della comunione ». Per le aziende costituite durante il matrimonio occorre, invece, ulteriormente distinguere a seconda che esse siano, oppure no, « gestite da entrambi i coniugi »: nel primo caso esse cadono in comunione interamente e *ab origine*; mentre, nell'ipotesi in cui l'impresa sia esercitata da un solo coniuge, la comunione opera soltanto *de residuo*, ed ossia limitatamente alle attività aziendali sussistenti allo scioglimento della comunione stessa. A quest'ultima ipotesi va per l'appunto riferita, a nostro avviso, l'anzidetta esclusione, dal novero dei beni « personali », di quelli destinati alla conduzione dell'azienda comune: tale precisazione, infatti, non avrebbe alcuna ragione di essere riguardo al caso della comunione originaria dell'azienda, postochè essa, per il presupporre la « gestione comune », risulta incompatibile con l'esercizio personale dell'impresa ⁽³⁾.

L'ipotesi della comunione coniugale d'azienda, testè menzionata, introduce il quesito, assai rilevante, come vedremo, dal punto di vista tributario, del carattere societario di tale istituto. Parrebbe, infatti, che la proprietà dell'azienda, unita alla sua gestione comune, e, quindi, all'esercizio congiunto dell'impresa, comporti la costituzione, fra i coniugi, di un rapporto societario: se così fosse, tuttavia, sorgerebbe questione, invero delicatissima, circa la qualificazione di siffatta società. È da sottolineare, al riguardo, che le norme citate discorrono di « gestione dell'azienda » nel senso più comprensivo, e quindi si riferiscono tanto all'ipotesi di conduzione di un'attività agricola, come a quella di esercizio di un'impresa commerciale: ora, mentre nel primo caso non sorgerebbero particolari problemi, ricadendosi nell'istituto della comunione tacita familia-

(3) In argomento: E. Russo, *Considerazioni sull'oggetto della comunione*, in *Studi sulla riforma del diritto di famiglia*, Milano 1973, pp. 380 e ss., e specialm. 392-393; A. ed F. FINOCCHIARO, *Riforma del diritto di famiglia*; vol. 1, Milano 1975, pp. 528-529; COLUSSI, *Azienda coniugale e disciplina dell'impresa*, in *Riv. dir. civ.*, 1976, I, 609 e ss.

re ⁽⁴⁾, il cui regolamento è affidato, a tenore dell'art. 2140 Cod. Civ., agli usi, con la precisazione, introdotta dall'art. 89 della legge in esame (art. 230 bis Cod. Civ.) che deve trattarsi di usi compatibili con la normativa della riforma, l'ipotesi di esercizio di un'impresa commerciale condurrebbe, invece, alla configurazione di una sorta di *monstrum*: infatti, la supposta società, non essendo dall'un lato costituita in alcuna delle forme di cui agli artt. 2291 e segg. Cod. Civ., e non potendo, d'altro canto, configurarsi, atteso il divieto di cui all'art. 2249 Cod. Civ., come società semplice, assumerebbe la singolarissima qualificazione di società irregolare ...*ex lege*.

L'obiezione potrebbe, tuttavia, essere superata ravvisandosi, nell'istituto in esame, una deroga al citato art. 2249: ma, a parte la difficoltà di supporre che una deroga così rilevante abbia potuto essere dalla legge introdotta in forma tacita, per l'esclusione del carattere societario della comunione coniugale d'azienda milita, a nostro avviso, decisamente il suo carattere legale, e non contrattuale. Invero, la nozione della società, enunciata dall'art. 2247 Cod. Civ., postula la esistenza, all'origine del rapporto, di un apposito contratto, che nella specie non è dato configurare ⁽⁵⁾.

Inoltre, la qualificazione societaria del rapporto risulterebbe incompatibile con la disposizione che ne prevede lo scioglimento *ex lege* per il caso di fallimento di uno dei coniugi: infatti, nè il fallimento della società, nè tantomeno, quello di un singolo socio, comportano lo scioglimento dell'ente sociale (artt. 146 e segg., R.D. 26 marzo 1942, n. 267). In conclusione, quindi, è nostro convincimento che la comunione coniugale d'impresa si collochi, come istituto ben distinto dalla socie-

⁽⁴⁾ Cfr.: LONCO, *Comunione familiare*, in *Novissimo digesto italiano*, vol. III, Torino 1967, pp. 900 e ss.; FLORE, *Comunione tacita familiare*, in *Enciclopedia del diritto*, vol. VIII, Milano 1961, pp. 283 e ss.

⁽⁵⁾ V. per tutti: G. FERRI, *Delle società*, in *Commentario cit.*, artt. 2247-2324, Bologna-Roma 1960, pp. 14 e ss.

tà, su un piano, per così dire, di corrispondenza alla preesistente comunione tacita familiare. Nè potrebbe muoversi, a sostegno dell'opposta soluzione, il rilievo che, secondo la dottrina sin qui dominante, la comunione d'impresa non sarebbe configurabile che in una situazione di instabilità, come nel caso della comunione incidentale, cui segue necessariamente, con la gestione da parte degli eredi, il costituirsi, fra gli stessi, di una società ⁽⁶⁾: ciò avviene, infatti, proprio perchè la gestione degli eredi, che si pone in alternativa allo scioglimento, presuppone la stipulazione tra essi, ancorchè *per facta concludentia* ⁽⁷⁾, di un patto societario con conseguente reciproco conferimento delle rispettive quote. Nel caso che ne occupa, invece, non sussiste alcun accordo del genere: alla gestione in comune dell'azienda non corrisponde, da parte dei coniugi, alcun conferimento, in quanto la comunione dell'azienda, costituita dopo il matrimonio, non è presupposto della gestione comune, ma ne rappresenta, anzi, un effetto legale. Non intendiamo negare, beninteso, che l'istituto in esame, con l'escludere *ex positivo jure* l'identificazione della gestione dell'azienda comune con l'esercizio di un'impresa sociale, possa provocare una crisi dei principi sin qui elaborati in materia dalla dottrina civilistica: ma ci preme rilevare che, pur quando tali principi dovessero tenersi fermi, l'azienda coniugale resterebbe tuttavia insuscettibile di qualificarsi come società.

Per i beni acquistati prima del matrimonio sussiste invece, a norma dell'art. 58 (art. 179 Cod. Civ.), lett. a), il regime della separazione. Quanto ai frutti ed ai proventi che, per l'inerire a beni non comuni ai due coniugi, o per il derivare da attività svolte da ciascuno di essi separatamente, non sono,

⁽⁶⁾ G. FERRI, *Delle società* cit. loc. cit., e specialm. pp. 49 e ss.; *Le Società*, in *Trattato Vassalli* cit., vol. X, t. III, Torino 1971, pp. 23 e ss.; GHIDINI, *Società personali*, Padova 1972, pp. 205 e ss.; CASANOVA, *Impresa e azienda*, in *Trattato* cit., vol. X, t. I, 1, Torino 1974, pp. 63 e ss.

⁽⁷⁾ Cass., sez. I civ., 15 luglio 1965, n. 1525, in *Dir. fall.*, 1975, II, 606.

per così dire, *geneticamente* comuni, il regime legale della comunione opera soltanto *de residuo*, vale a dire per quelli tra essi che non risultino consumati allo scioglimento della comunione medesima ⁽⁸⁾.

Più complesso appare, invece, il regime relativo alle aziende: infatti, al caso dell'azienda costituita dopo il matrimonio e gestita da entrambi i coniugi, soggetta, come s'è visto, alla comunione legale, possono contrapporsi ben tre ulteriori ipotesi. Innanzitutto, qualora l'azienda, pur costituita prima del matrimonio, venga gestita da entrambi i coniugi, cadranno sin dall'origine in comunione, per il disposto dell'ultimo comma dell'art. 56 (art. 177 Cod. Civ.), gli utili e gli incrementi, ferma restando, invece, la separazione delle attività aziendali preesistenti al matrimonio ⁽⁹⁾. Ove, per converso, trattisi di azienda non gestita da entrambi i coniugi, opera la comunione *de residuo*, oltreché sugli utili secondo la regola generale più innanzi ricordata, anche sugli incrementi. Se, infine, l'azienda, gestita da un solo coniuge, sia stata costituita in costanza di matrimonio, la comunione *de residuo* si costituisce non solo sugli utili e sugli incrementi, ma anche sui beni in essa originariamente organizzati: così dispone, infatti, ancorchè riferendosi impropriamente all'« impresa » anzichè all'azienda ⁽¹⁰⁾, l'art. 57 della legge di riforma (art. 178 Cod. Civ.).

È, poi, da ricordare che il regime della separazione si estende anche ai beni acquistati, durante il matrimonio, con il prezzo del trasferimento o mediante lo scambio di beni esclusi dalla comunione, purchè ciò sia espressamente dichiarato nell'atto d'acquisto (art. 58, lett. f.) ⁽¹¹⁾. L'applicazione di tale principio potrà, tuttavia, risultare assai complessa nel caso in

⁽⁸⁾ FINOCCHIARO, *Riforma cit.*, pp. 509 e ss.; DE PAOLA-MACRÌ, *Il nuovo regime patrimoniale della famiglia*, Milano 1978, pp. 290 e ss.

⁽⁹⁾ FINOCCHIARO, *Riforma cit.*, pp. 515 e ss.

⁽¹⁰⁾ CORSI, *Azienda coniugale, comunione legale e società*, in *Giur. comm.*, 1975, I, 615 e ss., e specialm. 621.

⁽¹¹⁾ FINOCCHIARO, *Riforma cit.*, pp. 530 e ss.

cui oggetto dello scambio sia un'azienda costituita prima del matrimonio, ma gestita da entrambi i coniugi: infatti, poichè in tal caso la comunione opera, come si è visto, sin dall'origine relativamente agli incrementi, è da ritenere che il cespite acquistato entri in comunione per la quota corrispondente al valore di questi ultimi.

A norma dell'art. 70 (art. 191 Cod. Civ.) la comunione legale « si scioglie » per la dichiarazione di assenza o di morte presunta di uno dei coniugi, per l'annullamento, lo scioglimento o la cessazione degli effetti civili del matrimonio, per la separazione personale dei coniugi o giudiziale dei beni, per il fallimento di uno dei coniugi, nonchè per mutamento convenzionale del regime patrimoniale. La dizione della norma è tuttavia, a nostro parere, impropria. Lo scioglimento della comunione, inteso nel suo significato tecnico di cessazione della contitolarità per quote di diritti reali, e conseguente « specificazione » di tali diritti nella titolarità esclusiva di parti determinate del bene comune, non può prodursi, salvo che per l'ipotesi, qui fuori discussione, del consolidarsi dell'intero diritto in capo a un solo partecipe, che per effetto di divisione ⁽¹²⁾ (art. 1111 Cod. Civ.): è, quindi, nostro convincimento che, sui beni già caduti nel regime della comunione legale, lo stato di contitolarità perduri, anche dopo il verificarsi di alcune fra le cause di scioglimento, sintanto che non siasi proceduto alla divisione. L'effetto considerato della norma in esame consiste, invece, nella cessazione del regime istauratosi fra i coniugi. Eppertanto, mentre i beni acquistati successivamente al verificarsi dell'evento risolutivo saranno attribuiti secondo il nuovo regime istauratosi, quelli già caduti nella comunione legale resteranno comuni; essi non saranno più soggetti, tuttavia, alle speciali disposizioni di cui agli artt. 56 e segg., ma troveranno il proprio regolamento nella disciplina generale dell'istituto (art. 1100 Cod. Civ.),

(12) Cfr. BRANCA, *Della comunione* cit., pp. 220 e ss.

con conseguente possibilità di far luogo alla divisione (art. 73, modificante l'art. 194 Cod. Civ.) ⁽¹³⁾.

Prima che siano cessati gli effetti del regime legale, invece, la comunione costituitasi sui singoli beni ricadenti nel patrimonio dei coniugi appare insuscettibile di scioglimento: il regime di che trattasi dà luogo, infatti, a un « blocco » normativo unitario ed organico, che può essere bensì « disattivato », nella sua interezza, mediante il « mutamento convenzionale del regime patrimoniale », ma non, invece, derogato, rispetto a singoli elementi patrimoniali. A tale proposito fa eccezione, confermandolo, il caso dello scioglimento dell'azienda comune, cui può addivenirsi, pure in costanza del regime legale, per accordo fra i coniugi (art. 70, ultimo comma) ⁽¹⁴⁾.

Quanto all'amministrazione dei beni comuni, la regola fondamentale, posta dall'art. 59 (art. 180 Cod. Civ.), fa capo alla distinzione fra ordinaria amministrazione, il cui esercizio, come pure la rappresentanza in giudizio, e salvi i casi di esclusione previsti dall'art. 62 (art. 183 Cod. Civ.), compete disgiuntamente ad entrambi i coniugi, ed atti di carattere straordinario, per i quali si richiede, in mancanza di procura o di altre particolari situazioni legittimantive il compimento da parte di un solo coniuge (artt. 60 e 61, modificanti gli artt. 18 e 182 Cod. Civ.), la partecipazione congiunta di entrambi ^(14 bis).

2. La comunione legale, di cui abbiamo tratteggiato gli aspetti essenziali, costituisce, quindi, un regime di carattere di-

(13) L'interpretazione avanzata nel testo consente, a nostro avviso, di spiegare, sul piano teorico, la contrapposizione, attuata dalla norma in esame, tra « separazione giudiziale dei beni » e scioglimento della comunione; contrapposizione che risulterebbe altrimenti ingiustificata, come è parso al DELL'OLIO, *Comunione legale*, in *Studi sulla riforma del diritto di famiglia*, Padova 1973, pp. 263 e ss., e specialm. 266.

(14) FINOCCHIARO, *Riforma cit.*, pp. 571 e ss.

(14 bis) Per i problemi di carattere processuale ingenerati dal nuovo istituto, cfr.: ATTARDI, *Profili processuali della comunione legale dei beni*, in *Riv. dir. civ.*, 1978, 25 e ss.

spositivo ⁽¹⁵⁾, derogabile dalla diversa volontà dei coniugi, espressa nelle debite forme (art. 43, modificante l'art. 162 Cod. Civ.).

L'autonomia consentita alle parti in questa materia è, peraltro, di tipo *opzionale*, nel senso che essa si estrinseca non tanto in una libera determinazione del regolamento dei propri rapporti, quanto, piuttosto, nella scelta tra più possibili regolamenti, ammessi dalla legge ⁽¹⁶⁾.

L'atto con cui tale opzione viene esercitata si qualifica, a nostro avviso, come un contratto a durata indeterminata ⁽¹⁷⁾, con effetti di autodisciplina sostitutiva della disciplina legale ⁽¹⁸⁾: esso, infatti, stabilisce, ora per il momento in cui verranno ad esistere, l'attribuzione ed il regime giuridico di elementi patrimoniali indeterminati, ed opera, quindi, con lo stesso carattere di generalità, che è proprio del regime legale, cui si pone in alternativa.

Il regime della *comunione convenzionale* può essere adottato mediante convenzioni matrimoniali, peraltro entro limiti di autonomia contrattuale assai ristretti ⁽¹⁹⁾.

Nell'identificazione del contenuto di tale regime, così come esso appare disciplinato dagli artt. 79 e 80 (artt. 210 e 211 Cod. Civ.), occorre, a nostro avviso, distinguere due differenti profili: quello che pertiene alla determinazione dell'*oggetto* della comunione, e quello relativo *agli effetti* di essa.

⁽¹⁵⁾ Sulla distinzione tra norme imperative (inderogabili) e dispositive (derogabili) si veda per tutti: TORRENTE, *Manuale di diritto privato*, Milano 1975, 9° ed. a c. di Schlesinger, pp. 19-20.

⁽¹⁶⁾ Sul principio di indeformabilità dei regimi patrimoniali tipici in *subiecta materia*, vedasi: FERRARA, *Diritto delle persone e di famiglia*, Napoli 1941, p. 297; TEDESCHI, *Il regime cit.* p. 42 e ss.

⁽¹⁷⁾ V. per tale categoria: MESSINEO, *Contratto, (dir. priv.) in Enciclopedia del diritto*, vol. IX, Milano 1961, pp. 784 e ss., e specialm. 929.

⁽¹⁸⁾ FINOCCHIARO, *Riforma cit.*, pp. 458 e ss.

⁽¹⁹⁾ DELL'OLIO, *Comunione cit.*, loc. cit., e specialm. p. 264-65; FRAGALI, *La Comunione*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, dir. da Cicu e Messineo, vol. XIII, t. 1, App. agg., Milano 1977, pp. 23 e ss.

Il contenuto di detto regime presenta, invero, un'ampia zona di coincidenza con quello della comunione legale: di ciò, appare una traccia nella rubrica stessa — particolarmente rivelatrice per l'essere « interna » — ⁽²⁰⁾ dell'art. 79, ove l'istituto in esame risulta riepilogato sotto il titolo « modifiche convenzionali alla comunione dei beni », quasi che la sua adozione non escludesse in radice quest'ultima, limitandosi ad introdurre alcune varianti. Infatti la deroga al regime legale si esaurisce, per questa parte, nella facoltà di costituire in comunione taluni beni che da questo resterebbero esclusi, e di stabilire, per essi, quote non paritarie: facoltà ultriormente limitata dall'espresso divieto di comprendervi i beni di uso personale o professionale, e quelli conseguiti a titolo risarcitorio, talchè l'area di operatività del regime pattizio rimane circoscritto ai beni acquistati prima del matrimonio, a quelli pervenuti per successione o donazione, infine a quelli acquistati con il prezzo di realizzo o mediante lo scambio di beni personali. È, invece, da escludere che il regime convenzionale possa operare in senso inverso, ed ossia escludendo dalla comunione, o costituendoli in quote non paritarie, i beni che formerebbero oggetto della comunione legale: così dispone, infatti, l'ultimo comma del citato art. 79, confermando altresì, per tali beni, l'inderogabilità delle norme sull'amministrazione vigenti in materia di comunione legale.

Sarebbe, tuttavia, erroneo il trarre, dalle esposte considerazioni, il convincimento che la comunione convenzionale abbia carattere integrativo, e non alternativo, rispetto a quella legale. Che le cose stiano diversamente, lo si ricava, infatti, già dalla formulazione del citato ultimo comma dell'art. 79, ove si discorre di beni « che formerebbero » oggetto della comunio-

⁽²⁰⁾ Sul diverso valore, ai fini dell'interpretazione, del titolo « esterno » rispetto a quello « interno », si cfr.: CRISAFULLI, *A proposito del titolo delle leggi*, in *Stato e dir.*, 1941, 453 e ss., 471 e ss.; BETTI, *Interpretazione della legge e degli atti giuridici*, Milano 1971, 2° ed., pp. 223 e 224, n. 91.

ne *ex lege*: l'uso del condizionale indica, chiaramente, che, esercitata l'opzione per il regime convenzionale, anche tali beni — pur con i limiti « quantitativi » di cui si è detto — vi ricadono.

Viene, così, in rilievo l'ulteriore profilo degli effetti della comunione convenzionale: effetti che si manifestano nell'operatività, rispetto all'intero patrimonio comune, costituito così dai beni volontariamente inclusi nella comunione secondo le quote stabilite, come da quelli che sarebbero assoggettati a regime legale per quote inderogabilmente paritarie, del regime di cui agli artt. 1100 e segg. Cod. Civ. Riteniamo, pertanto, che la comunione convenzionale possa essere sciolta, indipendentemente dal verificarsi di alcuna fra le condizioni di cui all'art. 70, mediante semplice revoca, previamente autorizzata dal giudice (artt. 43, comma 3° e 44), della convenzione che l'ha costituita ⁽²¹⁾: nel qual caso, salvo che non siasi fatto luogo all'adozione di altro regime convenzionale, si determinerà, per la parte che la riguarda, la reviviscenza del regime di comunione legale.

Particolare attenzione merita, poi, il caso in cui la comunione convenzionale verta su un'azienda: varrà il carattere volontario della « messa in comune » a determinare la configurazione di una società di fatto tra i coniugi?

A nostro avviso, occorre distinguere, a seconda che la comunione verta, fermo restando in entrambi i casi il requisito della cogestione, su un'azienda costituita dopo il matrimonio, ovvero anteriormente ad esso.

Nel primo caso, infatti, l'azienda costituirebbe oggetto di comunione *ex lege*, onde il regime convenzionale non ne modifica, per questa parte, il modo di essere, limitandosi ad operare una semplice interversione del titolo, e, quindi, della disciplina di tale comunione: manca, quindi, anche in questo

(21) FINOCCHIARO, *Riforma cit.*, pp. 457 e ss.

caso, quella specifica messa in comune di mezzi, che è alla base del patto sociale.

Nel secondo caso, invece, trattandosi di azienda che non sarebbe comune *ex lege*, il conferimento nella comunione volontaria potrebbe forse dare luogo all'insorgere di una società di fatto tra i coniugi.

Un secondo regime alternativo a quello legale, di cui i coniugi possono pattuire l'adozione, e che può essere, in determinate ipotesi, giudizialmente istituito (art. 72, modificante l'art. 193 Cod. Civ.), è quello della *separazione*: esso produce, a norma dell'art. 83 (art. 215 Cod. Civ.) l'effetto di mantenere nella titolarità esclusiva di ciascun coniuge i beni acquistati durante il matrimonio.

Conseguentemente, il godimento e l'amministrazione di tali beni compete al coniuge che ne abbia la titolarità: onde, mentre dall'un lato l'amministrazione dell'altro coniuge può esercitarsi soltanto in virtù di procura, con l'obbligo di rendere conto dei frutti, ovvero di restituire, alla cessazione del rapporto matrimoniale, i frutti non consumati (art. 85, modificante l'articolo 217 Cod. Civ.), dall'altro il godimento dei beni da parte del coniuge non titolare comporta l'insorgere, a suo carico, di tutte le obbligazioni derivanti dall'usufrutto (art. 86, modificante l'art. 218 Cod. Civ.) ⁽²²⁾.

Il *favor communionis* si manifesta, tuttavia, anche nell'ambito del regime di separazione, sul piano probatorio: a norma dell'art. 87 (art. 219 Cod. Civ.), infatti, compete a ciascun coniuge la prova della proprietà esclusiva dei singoli beni, prova in difetto della quale essi sono attribuiti per quote eguali ad entrambi ⁽²³⁾. Quest'ultima disposizione dà luogo, pertanto, ad una particolare ipotesi di comunione legale, che può correttamente definirsi *presuntiva*: essa si distingue, infatti, proprio per la sua specificità, dal regime della comunione coniugale,

⁽²²⁾ In argom.: FINOCCHIARO, *Riforma cit.*, pp. 603 e ss.

⁽²³⁾ FINOCCHIARO, *Riforma cit.*, pp. 607-09.

che investe, invece, la generalità dei beni, e va, piuttosto, assimilata alla comunione di diritto comune, della quale costituisce, per l'appunto, una presunzione. Va osservato, al riguardo, che la comunione *ex artt. 1100 e segg. Cod. Civ.*, mentre può coesistere con il regime della comunione familiare e con quello della comunione convenzionale, limitatamente ai beni da esse esclusi, può invece sussistere, in regime di separazione, rispetto a qualsiasi bene.

Per converso, non riveste, rispetto ai regimi sin qui considerati, carattere alternativo la costituzione del *fondo patrimoniale*, prevista dagli artt. 49 e segg. (167 e segg. Cod. Civ.): detto istituto, consistente nella costituzione di un vincolo di destinazione « a far fronte ai bisogni della famiglia » su taluni specifici beni — immobili, mobili registrati o titoli di credito — lascia salvo l'assoggettamento del patrimonio dei coniugi tanto al regime della comunione legale, come a quello della separazione o della comunione convenzionale: la disciplina specifica del fondo, costituente « patrimonio separato », concorrerà, quindi, con il regime legale o con quello convenzionale adottato, anche relativamente ai beni in esso costituiti. Infatti, il vincolo di destinazione, insito nella costituzione del fondo patrimoniale, non influisce sull'attribuzione della proprietà, solo riflettendosi sulla disponibilità dei beni che lo formano.

È infine, da ricordare come l'introduzione del nuovo regime, testè descritto, abbia determinato rilevanti modificazioni anche nel regime pubblicitario, attraverso la nuova formulazione, introdotta dagli artt. 206 e 207 della legge in esame, degli artt. 2684 e 1685 Cod. Civ. ⁽²⁴⁾, nonché, da ultimo, per effetto dell'adeguamento della normativa concernente il sistema di intavolazione, attuato con la L. 8 agosto 1977, n. 574.

(24) Si veda peraltro, per una critica assai pertinente di tali disposizioni: CIAN, *Sulla pubblicità del regime patrimoniale della famiglia: una revisione che si impone*, in *Riv. dir. civ.* 1976, I, 33 e ss.

3. In una riforma, quale è quella in esame, destinata ad incidere su rapporti, oltrechè delicatissimi, di lunga durata, non poteva non rivestire particolare importanza, per i matrimoni già in atto, la problematica inerente alla successione dall'abrogato al nuovo ordinamento: ed infatti, tale problematica trova ampia trattazione nel capitolo della legge in esame, dedicato alle « norme finali e transitorie » (artt. 211 e segg.).

Del regime patrimoniale delle famiglie già costituite alla data di entrata in vigore della riforma — *id est*: dei matrimoni celebrati sino al 20 settembre 1975 ⁽²⁵⁾ — si occupa, in particolare, l'art. 228 ⁽²⁶⁾, testè modificato con il D.L. 9 settembre 1977, n. 688, conv. nella L. 31 ottobre 1977, n. 804.

Il principio guida, cui tale disposizione risulta ispirata, è quello in virtù del quale, operando il nuovo regime soltanto *de futuro*, esso trova applicazione, relativamente ai nuclei familiari già costituiti, soltanto a decorrere dal 15 gennaio 1978 (termine originariamente fissato al 21 settembre 1977), e limitatamente ai cespiti patrimoniali acquisiti dopo l'entrata in vigore della riforma, vale a dire dopo il 20 settembre 1975. Si riproducono quindi puntualmente, entro tali limiti temporali, le situazioni e le ipotesi delineate in precedenza, ma riferite, anzichè alla data del matrimonio, a quella del 21 settembre 1975, e decorrenti dal 15 gennaio 1978: la portata della norma in esame può quindi ravvisarsi, in estrema sintesi, in ciò, che essa include nella comunione, anche per le comunità coniugali preesistenti, tutti i beni suscettibili di tale regime, che sia-

(25) L'interpretazione avanzata dalla prevalente e più autorevole dottrina, secondo cui la legge di riforma sarebbe entrata in vigore il 20 settembre 1975 (nel senso riferito si cfr., ad esempio: ANDRIOLI, in *Foro it.*, 1975, V, 171; GABRIELLI, *Art. 240*, in *Commentario alla riforma del diritto di famiglia* a c. di Carraro, Oppo, Trabucchi, vol. II, Padova 1976, p. 55), e non il 21 settembre 1975 (si cfr., in aal senso, e a modificazione dell'opposto orientamento manifestato nel vol. I: FINOCCHIARO, *Riforma cit.*, vol. II, Milano 1976, p. 594 ha trovato conferma, con effetto di interpretazione autentica, nella citata L. n. 804 del 1977.

(26) Sull'argomento, si vedano: FINOCCHIARO, *Riforma cit.*, vol. II, cit, pp. 554 e ss.; GABRIELLI, *Art. 228*, in *Commentario cit.*, pp. 20 e ss.

no stati acquistati successivamente all'entrata in vigore della nuova normativa — talchè, giova osservarlo, tale disposizione non costituisce deroga al principio *tempus regit actum* —, facendo tuttavia « slittare » (il termine è di moda!) gli effetti della comunione al secondo anno successivo. Pertanto, fermo restando il regime ormai costituitosi per gli acquisti precedenti, i beni non personali acquistati da alcuno dei coniugi o da entrambi, e le aziende costituite dopo il 21 settembre 1975, saranno soggetti, a decorrere dal 15 gennaio 1978, alla comunione legale; mentre per le aziende costituite anteriormente al 21 settembre 1975, anche se dopo il matrimonio, riteniamo che la comunione verta soltanto sugli utili e sugli incrementi prodotti a partire dal 15 gennaio 1978: tale conclusione discende, infatti, dal rilievo che, dovendosi avere riguardo, a norma del 1° comma del citato art. 228, al momento dell'acquisto dei beni, gli utili e gli incrementi acquisiti dopo la data di riferimento risultano inevitabilmente attratti dal nuovo regime ⁽²⁷⁾.

Diverso ordine di considerazione vale, invece, per la comunione *de residuo* dei frutti dei beni personali, dei proventi delle attività separate e dei beni e/o degli incrementi delle aziende gestite da un solo coniuge: infatti, poichè in tal caso l'elemento qualificante ai fini dell'applicazione dello *jus superveniens* è dato dallo scioglimento della comunione, appare evidente che la *communio de residuo* troverà senz'altro applicazione, al verificarsi di alcuna delle circostanze indicate nell'art. 70, indipendentemente così dalla data di celebrazione del matrimonio, come da quella di acquisto dei singoli beni. È, piuttosto, il caso di sottolineare che, venendo le predette circostanze in rilievo non già *ex se*, sibbene quali fatti risolutivi del regime di comunione legale, che costituisce, quindi, il presupposto del loro specifico effetto, esse daranno luogo alla comunio-

(27) Cfr.: GABRIELLI, *Art. 228 cit.*, loc. cit., e specialm. 21-22.

ne del residuo soltanto se abbiano avuto a verificarsi dopo il fatidico 15 gennaio 1978.

L'art. 228, così come successivamente prorogato, fissa, quindi, nella stessa data del 15 gennaio 1978 il termine entro cui i coniugi possono sottrarsi, per i beni quivi considerati, al regime della comunione legale, optando per la separazione.

Va segnalata, al riguardo, una particolarità, la cui *ratio* appare di tutta evidenza: l'opzione può essere efficacemente esercitata, in tal caso, anche da uno solo dei coniugi.

Tale particolarità trova, invero, giustificazione e fondamento nel rilievo che l'opzione *ex art.* 228, comma 2°, riguarda esclusivamente elementi acquisiti nell'intervallo di vacanza della comunione legale, e non influisce, quindi, sul regime patrimoniale della famiglia: essa, quindi, non impedisce che, a decorrere dal 15 gennaio 1978, si renda pienamente operante l'istituto della comunione legale, la cui istaurazione solo potrà essere impedita da una convenzione tra i coniugi.

Quanto alla seconda ipotesi, osserviamo che il 2° comma dell'articolo in esame, limitandosi a disporre che i coniugi possano, entro il termine stabilito, « convenire che i beni acquistati anteriormente alla data indicata nel primo comma siano assoggettati al regime della comunione », potrebbe lasciare adito a qualche dubbio circa il *dies a quo* della sua previsione, ed ossia circa la possibilità di includere, in tali opzioni, anche beni acquistati prima del matrimonio.

A nostro avviso, tuttavia, il quesito trova agevole soluzione, avuto riguardo alla *ratio* della norma, che è quella di consentire una estensione del regime della comunione legale ⁽²⁸⁾,

(28) Secondo GABRIELLI, *Art. 228 cit.*, pp. 29-30, tale disposizione deve considerarsi (salvi i profili fiscali di cui diremo più avanti) « meramente confermativa di principi », posto che anche l'ordinamento abrogato « consentiva, sebbene non espressamente, di convenire la comunione degli utili e degli acquisti pur dopo la celebrazione del matrimonio »: onde dovrebbe permanere la possibilità « di stipulare la convenzione in parola anche dopo che sia decorso il biennio ». Ci permettiamo, al riguardo, di nutrire qualche perplessità: sopraggiunta, infatti l'abrogazio-

così da comprendere in essa anche i beni che vi sarebbero stati soggetti se il matrimonio fosse stato celebrato prima dell'entrata in vigore del nuovo regime: sembra evidente, pertanto, che tale opzione riguardi esclusivamente il periodo successivo alla celebrazione del matrimonio. È, inoltre, da ritenere, in virtù del già ricordato principio di indeformabilità e inscindibilità del regime in esame, che quest'ultima data costituisca un termine iniziale inderogabile, talchè i coniugi non potrebbero far decorre la comunione legale da una data intermedia fra la celebrazione del matrimonio e l'entrata in vigore del nuovo regime.

Una eventuale estensione della comunione a beni acquistati anteriormente al matrimonio, e dunque « personali », potrà quindi avere luogo soltanto in virtù dell'adozione, entro lo stesso termine del 15 gennaio 1978, del regime convenzionale, di cui all'art. 78, ovvero mediante una normale cessione di quota, possibile a seguito della caducazione del divieto di cui all'art. 781 Cod. Civ. ⁽²⁹⁾, e del tutto svincolata dalle forme della convenzione coniugale.

4. Gli istituti, che abbiamo sin qui esaminati, riguardano il regime dei rapporti patrimoniali tra coniugi, e configurano, quindi, uno *ius speciale*, caratterizzato dall'aver a suo presupposto un particolare vincolo giuridico tra i soggetti considerati.

Tali rapporti sono, tuttavia, suscettibili di inquadrarsi anche nell'ambito degli istituti civilistici di diritto comune, riguardanti al generalità dei rapporti: istituti che, alla condizione del-

ne degli artt. 215 e ss., non sembra a noi più possibile far luogo all'applicazione di tale istituto. *Nulla quaestio*, riguardo alla facoltà dei coniugi di costituire in comunione, anche dopo il 15 gennaio 1978, beni precedentemente acquistati: ma, a nostro avviso, si avrebbe, in tal caso, non già l'estinzione del regime legale, sibbene la costituzione di una comunione di diritto comune, soggetta esclusivamente al regime di cui agli artt. 1100 e ss.

⁽²⁹⁾ Corte cost., 27 giugno 1973, n. 91, in *Giur. ital.*, 1974, I, 1, 18, ed *ibidem*, 1265, nota di L. Russo, *Le liberalità tra coniugi nella prospettiva dei principii costituzionali in materia di famiglia*.

la loro compatibilità con il regime speciale, potranno trovarsi a concorrere con questo. È evidente, ad esempio, che due coniugi, i quali abbiano optato per il regime della separazione, potranno ben acquistare un immobile per quote indivise, sì da costituire, su di esso, una comunione di diritto comune: in tal caso, i loro rapporti saranno interamente regolati dagli artt. 1100 e segg. Cod. Civ., restando del tutto irrilevante, rispetto alla loro qualità di comunisti, il vincolo familiare che li unisce.

Le disposizioni in materia di rapporti patrimoniali tra coniugi non hanno, quindi, carattere necessariamente esclusivo, potendo anzi di volta in volta i loro effetti coesistere con quelli di altri particolari regimi, cui essi abbiano affidato l'assetto e la composizione dei rispettivi interessi ⁽³⁰⁾.

Va poi aggiunto che la comunione legale, e gli altri alternativi regimi, per riguardare esclusivamente i coniugi, lasciano impregiudicata la operatività del diritto comune relativamente agli ulteriori, complessi rapporti, che possono intrecciarsi nell'ambito del gruppo domestico.

Nulla esclude, pertanto, che le relazioni tra i componenti di detto gruppo possano assumere, salvi gli impedimenti di cui diremo, carattere societario, allorquando esse risultino fondate sul conferimento di beni o servizi per l'esercizio in comune di un'attività economica.

In tale ipotesi, la disciplina comune, propria dei rapporti societari, ed ossia sui rapporti tra conferenti *in quanto tali*, e quella speciale, concernente il regime patrimoniale dei coniugi, opereranno su piani distinti.

Tuttavia, mentre nel caso in cui il regime vigente tra i coniugi sia quello della separazione non si porranno particolari problemi di connessione fra le due discipline, e ciò per l'ovvio motivo che la separazione produce l'effetto di rendere irrilevan-

⁽³⁰⁾ Si cfr. ad esempio, per le interazioni tra il regime patrimoniale dei coniugi e l'istituto del condominio edilizio: TERZAGO, *Condominio e nuovo diritto di famiglia*, in *Foro pad.*, 1976, II, 10 e ss.

te, nei rapporti economici, il vincolo matrimoniale ⁽³¹⁾, la situazione si presenta assai più complessa, sì da generare ipotesi di incompatibilità, allorquando tra i coniugi sussista un regime di comunione, convenzionale o legale.

A nostro parere la situazione si presenta profondamente diversa, a seconda del tipo di società che si ipotizzi costituita tra i coniugi.

Sintetizzando, con ovvia inevitabile approssimazione, un discorso del quale non ignoriamo la complessità, possiamo infatti notare, a titolo di basilare premessa, che mentre nella società di persone la quota sociale, in quanto semplice misura della partecipazione del socio alla « comunione d'impresa » ⁽³²⁾, si risolve, con la sola eccezione della quota del socio accomandante nella società in accomandita semplice, in un mero rapporto giuridico, cui fa capo un complesso di diritti esercitanti sul patrimonio sociale, la quota della società di capitali, come pure quella dell'accomandante di società in accomandita semplice ⁽³³⁾, assume, invece, una autonoma natura di « bene economico », coagulandosi, per così dire, il rapporto societario in una *res* suscettibile, a sua volta, di essere oggetto di diritti reali. Ciò trova, a nostro parere, una significativa conferma nel principio della trasferibilità, proprio di queste ultime (artt. 2322, 2355, 2479 Cod. Civ.), in contrapposto alla regola della intrasferibilità della prima ⁽³⁴⁾: principio che ci sembra compor-

(31) Cfr.: FINOCCHIARO, *Riforma cit.*, pp. 600-01.

(32) Così: G. FERRI, *Le società cit.*, p. 143.

Tale espressione mira a sottolineare come la contitolarità sociale abbia un contenuto più ampio di quella ravvisabile nella comunione, in quanto comprende, oltre ai rapporti reali, anche rapporti di carattere personale (ad es.: di lavoro, di clientela, di credito): sul punto v. GHIDINI, *Società personali*, Padova 1972, p. 205. A fronte, quindi, della contitolarità di diritto reale, che dà luogo alla comunione, e della contitolarità del diritto di credito, che dà luogo alla solidarietà, la « contitolarità d'impresa » si presenta come un *unicum* comprendente tutti i possibili diritti finalizzati all'esercizio dell'attività economica, ad essa conseguenti.

(33) G. FERRI, *Le società cit.*, p. 383.

(34) GHIDINI, *Le società cit.*, p. 648.

tare, a sua volta, che, mentre il subentrare di un terzo nella posizione di socio personale, ovvero di accomandatario, si traduce in una novazione del patto sociale, il trasferimento di quote della società di capitali, o la cessione delle quote di accomandante, non modifica gli elementi della compagine societaria, essendo già insita *ab origine*, nella sua stessa struttura, la trasferibilità di tali partecipazioni.

Da quanto precede, emerge una prima, fondamentale differenza fra le due ipotesi: in regime di comunione tra coniugi, infatti, mentre la costituzione di una società personale non conduce ad una comunione delle quote, ma trasforma, semplicemente, la quota della comunione di godimento (art. 2248) in una corrispondente quota di comunione d'impresa, la costituzione, fra gli stessi, di una società capitalistica od accomandataria può dare invece luogo all'automatico insorgere della comunione sulle quote reciprocamente attribuite ai due coniugi soci: ciò accade, precisamente quante volte tali quote, per la particolare modalità della loro acquisizione, non siano riconducibili ad alcuno tra i beni esclusi dal regime legale, così come avverrebbe, ad esempio, nel caso in cui la sottoscrizione del capitale sociale avesse luogo con sostanze di carattere personale.

Alla luce di tale premessa, può dunque affermarsi che il regime della comunione tra coniugi è suscettibile di coesistere con la sussistenza, fra i medesimi soggetti, di un rapporto sociale, purchè trattisi di società personale diversa dall'accomandita semplice. In tal caso, infatti, le quote sociali, proprie di ciascuno, vengono, per così dire, « sovrapponendosi » alle corrispondenti quote di comunione: talchè i coniugi parteciperanno, *uti socii*, nella medesima proporzione in cui disporrebbero, mancando l'esercizio dell'impresa, del patrimonio sociale. Conseguentemente, non potendosi configurare le quote sociali alla stregua di « beni », suscettibili di costituire un autonomo diritto reale, è da escludere che il regime matrimoniale dia luogo all'insorgere di una comunione di quote: eppertanto, ove la società sia

costituita tra i soli coniugi, sembra di poter negare, per effetto della comunione, il venir meno della pluralità dei soci, prodromico, per l'art. 227, n. 4 Cod. Civ., allo scioglimento.

Diversi effetti si producono, invece, nel caso in cui tra i coniugi sia costituita una società capitalistica a responsabilità limitata, ovvero azionaria.

Nulla quaestio, ovviamente, nel caso in cui i conferimenti consistano in beni esclusi dalla comunione, rendendosi così operante, *in parte qua*, il regime di separazione, con conseguente ininfluenza del rapporto matrimoniale su quello societario.

Ma nell'opposta ipotesi che i conferimenti, cui le quote corrispondono, siano realizzati con beni comuni, il fatto che, come abbiamo già rilevato, la partecipazione sociale non si esaurisca in un diverso modo di essere della preesistente comunione, ma divenga, a sua volta, una *res*, soggetta al regime legale, determina il costituirsi, tra i coniugi, di una « comunione di quota » sulle rispettive partecipazioni. Da ciò, la relevantissima conseguenza che, ove della società non faccia parte almeno un terzo soggetto, verrà a mancare la pluralità stessa dei soci, con conseguente nullità, per mancanza di causa, del patto sociale: nullità, e non semplice venir meno, a sensi degli artt. 2362 e 2497, comma 2°, Cod. Civ., della limitazione della responsabilità, in quanto, nell'ipotesi considerata, il difetto di pluralità costituirebbe un vizio originario, e quindi impeditivo, dell'atto sociale, laddove i citati artt. 2362 e 1497 riguardano il caso di *sopravvenuta* concentrazione delle quote in mano ad un solo soggetto ⁽³⁵⁾. Quest'ultima situazione si verificherebbe,

(35) Sul punto: FRÈ, *Società per azioni*, in *Commentario Scialoja e Branca* cit. artt. 2325-2461, Bologna-Roma 1961, p. 31. Merita ricordare, al riguardo, che il problema della validità delle società fra coniugi, assai dibattuto in diritto francese, venne dalla giurisprudenza di merito colà risolto in senso affermativo: si cfr., ad es., App. Parigi, 7 dicembre 1954, in *Rec. Dalloz*, 1955, J., 353, con n. di Ripert; nonché, in dottrina: GUERIN, *Vers la validité des sociétés entre époux*, ivi, 1950, Chr., 25; VASSEUR, *Le problème des sociétés entre époux après l'arrêt de la Cour de Paris du 7 décembre 1954* in *Rev. trim. dr. comm.*, 1955, 239. Tale princi-

invece, nel caso di acquisto, da parte di un coniuge, della quota di una società preesistente al matrimonio, o comunque all'istaurarsi del regime comunitario, di cui l'altro coniuge avesse la residua partecipazione.

Ove, per converso, i coniugi, comproprietari delle quote, non siano gli unici soci, essi verranno costituendo, quali comunisti necessari di quota, un'unica parte sociale: nel caso di società a responsabilità limitata, tale effetto rappresenta una applicazione del principio della indivisibilità della quota; mentre, rispetto all'ipotesi di società azionarie, esso rientra puntualmente nella previsione dell'art. 2347 Cod. Civ.

Effetti particolarmente significativi la comunione tra i coniugi presenta, poi, riguardo alla società in forma accomandataria, sia questa semplice (art. 2313 Cod. Civ.) ovvero per azioni (art. 2462 Cod. Civ.).

Nota comune ad entrambe le società considerate è, infatti, la coesistenza, in esse, di due diversi gradi di responsabilità: quella illimitata dei soci accomandatari, e quella limitata degli accomandanti. L'elemento differenziale risiede, invece, nella « personificazione », propria esclusivamente della forma azionaria: ed è il caso di osservare come il riconoscimento della personalità giuridica non presenti, vuoi dal punto di vista ontologico, vuoi in relazione alle finalità cui è preordinato, vuoi infine

pio venne poi codificato dall'*Ordonnance* 19 dicembre 1958, n. 58-1258, che, inquadrando le società coniugali entro la categoria delle *sociétés particulières* di cui all'art. 1840 *Code civil*, statui il principio per cui *deux époux peuvent être simultanément au nombre des associés et participer ensemble à la gestion*, escludendo tuttavia che essi possano *être ensemble indéfiniment et solidairement responsables dans une société commerciale*. Vedasi, in argomento: HEMARD, *Le nouveau régime des sociétés entre époux*, in *Rec. Dalloz*, 1959, *Chr.*, 27. Sembra a noi, peraltro, che tale esperienza straniera, ancorchè sviluppatasi nell'ambito di un ordinamento familiare assai prossimo a quello testè introdotto in Italia, non possa contribuire alla soluzione del nostro problema, posto che la questione fu dalla citata giurisprudenza affrontata e risolta sotto il profilo della (pretesa) contrarietà all'ordine pubblico o del (preteso) carattere fraudolento della società tra coniugi, e non, invece, dal punto di vista adombrato nel testo.

per la sua diversa genesi storica, alcun elemento di identità con quello della limitata rispondenza dei soci ⁽³⁶⁾.

Ove, quindi, entrambi i coniugi militino, per così dire, dalla stessa parte, così presupponendosi, dall'altra, l'esistenza di un terzo *partner*, non sorgeranno problemi di pluralità dei soci: nel caso in cui i coniugi siano accomandatari, essi si troveranno, rispetto alla società, nella medesima situazione di partecipi per quote distinte che abbiamo già rilevato in relazione all'ipotesi di loro partecipazione in società personali; nella inversa ipotesi, si determinerà invece, fra essi, la comunione della quota di accomandante a ciascuno attribuita, con la conseguenza che essi rappresenteranno, insieme, una unica « parte sociale ».

Delicatissimo appare, infine, il problema della configurabilità, in costanza del regime di comunione, di società in accomandita nelle quali l'un coniuge assuma la veste di accomandatario e l'altro di accomandante.

Riteniamo che la risposta sia decisamente negativa nel caso della società in accomandita semplice. Infatti, il costituirsi della comunione sulla quota dell'accomandante, e la correlativa partecipazione dei due coniugi, *pro quota*, quali soci accomandatari, comporterà l'illimitata responsabilità di entrambi. Non potrà sfuggirsi, dunque, alla seguente alternativa: o che vi siano altri soci accomandanti, nel qual caso la società potrà sussistere tra questi e i coniugi, entrambi accomandatari; o che la società si esaurisca tra i due coniugi, e allora si avrebbe nullità del contratto sociale, dappoichè *sine causa*. Qualora si tratti, invece, di società in accomandita preesistente al matrimonio, o comunque all'istaurarsi della comunione,

⁽³⁶⁾ Cfr., anche per profili di carattere storicistico, i quali mostrano come il concetto della personalità giuridica sia sorto in epoca successiva all'istituto della limitazione della responsabilità, ed in vista dell'appagamento di esigenze « ideologiche » affatto diverse: GALGANO, *Le istituzioni dell'economia capitalistica*, Bologna 1974, pp. 41 e ss.

di cui l'un coniuge fosse accomandatario, il verificarsi della predetta situazione, per effetto dell'acquisizione da parte dell'altro coniuge, secondo modalità idonee a determinare la comunione, dell'intera quota di accomandante, produrrà, decorsi sei mesi, lo scioglimento della società a norma dell'art. 2323 Cod. Civ.

Quanto alla società in accomandita azionaria, il problema appare complicato dalla difformità di vedute che sussistono in ordine di trasferibilità, e quindi, all'autonomia della quota dell'accomandatario. Aderendo all'autorevole opinione, che, muovendo dalla premessa per cui anche tali quote, in quanto rappresentate da azioni, non possono non assumersi liberamente negoziabili, ritiene doversi « separare il potere gestorio con la correlativa responsabilità illimitata dalla quota di partecipazione », con la conseguenza che il trasferimento riguarda la partecipazione stessa, ma non il potere gestorio e la correlativa responsabilità illimitata ⁽³⁷⁾, riteniamo che la comunione, per il costituirsi tanto sulla quota del coniuge accomandatario, come su quella del coniuge accomandante, condurrebbe alla elisione, *in parte qua*, della pluralità dei soci: onde la società non potrebbe avere luogo in mancanza di altri partecipi. In presenza di altri soci, invece, è da ritenere che, non sussistendo alcun impedimento alla comunione di azioni fra accomandatari ed accomandanti ⁽³⁸⁾, i coniugi comproprietari ben possano trovarsi, riguardo ai poteri di gestione ed alle conseguenti responsabilità, in posizione diversificata.

Assai delicata si presenta, poi, la problematica relativa alla configurabilità, tra i coniugi comunisti, di una società di fatto. Le considerazioni che precedono portano a distinguere, come entità *qualitativamente* diverse, la comunione d'azienda domestica e la società di fatto tra coniugi: in altri termini, non

⁽³⁷⁾ COSTI, *Società in accomandita per azioni*, in *Commentario Scialoja e Branca* cit., artt. 2462-2471, Bologna-Roma 1973, p. 21.

⁽³⁸⁾ COSTI, *Società* cit., p. 24.

sussiste, fra le due nozioni, un rapporto di « continenza », in virtù del quale la società di fatto possa presentarsi come il risultato di una mera « addizione » di alcuni elementi organizzativi alla fattispecie della comunione d'azienda, ma un rapporto di completa alterità.

È, ancora, sulla base dell'esposto criterio che andrà di volta in volta verificata, con una indagine in fatto peraltro assai complessa e delicata, l'idoneità di determinati elementi esteriori a rivelare la costituzione, fra i coniugi, di una società di fatto avente per oggetto la gestione dell'azienda *ex lege* comune. Ed infatti, mentre nel caso in cui la comunione di azienda non abbia carattere legale, il patto sociale può ben rivelarsi, *per facta concludentia*, nella cogestione dell'azienda previamente messa in comune, la creazione della società di fatto, in presenza della comunione legale, non potrà che emergere da ulteriori elementi, idonei a configurare, in luogo della mera « gestione » dell'azienda da parte di entrambi, l'esercizio in comune dell'impresa commerciale, e l'assunzione, parimenti solidale, del « rischio » relativo a tale gestione. L'indicazione, in concreto, di tali elementi esula dall'economia del nostro modesto lavoro: ma è importante, a nostro parere, avere posto in luce l'esistenza di un crinale, sottile ed incerto fin che si vuole, ma non per questo misconoscibile, fra l'azienda coniugale e la società di fatto tra coniugi. Ad ulteriore riprova della validità della riferita impostazione, può allegarsi, ad esempio, il rilievo che, mentre nella disciplina della comunione appare, come si è visto, di fondamentale importanza la distinzione fra ordinaria e straordinaria amministrazione, nella società il sistema della legge ignora siffatta distinzione, solo vincolando il socio che compia atti di amministrazione al rispetto dei limiti posti dall'oggetto sociale ⁽³⁹⁾: onde, a nostro avviso, è sul piano delle modalità della gestione dell'azienda comune, e dei poteri in

(39) GHIDINI, *Società* cit., p. 209.

concreto esercitati dai coniugi titolari, che andranno ricercati gli indici rivelatori del contratto sociale, e della conseguente trasmutazione della comunione d'azienda in società di fatto.

5. Le considerazioni sin qui svolte, e l'esame, da noi pur brevemente intrapreso, delle diverse ipotesi di regolamentazione dei rapporti patrimoniali nell'ambito della famiglia, consentono di meglio individuare la *ratio* dell'istituto che già sin d'ora si annuncia come il più controvertibile della pur controversa materia: quello dell'*impresa familiare*, disciplinato dall'art. 89 (art. 230 bis Cod. Civ.) ⁽⁴⁰⁾.

In base a tale disposizione, il coniuge, i parenti entro il terzo e gli affini entro il secondo grado, i quali « prestino in modo continuativo la loro attività di lavoro nella famiglia o nell'impresa familiare », hanno diritto, « salvo che sia configurabile un idverso rapporto », al mantenimento « secondo la condizione patrimoniale della famiglia », e partecipano « agli utili dell'impresa familiare ed ai beni acquistati con essi nonchè agli incrementi dell'azienda, anche in ordine all'avviamento, in proporzione alla quantità e qualità del lavoro prestato »; inoltre, le decisioni concernenti l'impiego degli utili e degli incrementi, nonchè quelle inerenti alla gestione straordinaria, agli indirizzi produttivi e alla cessazione dell'impresa sono adottate, a maggioranza, « dai familiari che partecipano all'impresa stessa ».

La riserva della configurabilità di un diverso rapporto, e la stessa generica definizione dell'istituto, i cui confini si presentano assai sfumati, ne denunciano il carattere « residuale » ⁽⁴¹⁾: esso mira infatti, a riportare su un terreno di remunerabilità tutte quelle ipotesi di collaborazione domestica che, non trovando il proprio regolamento in particolari istituti, ap-

⁽⁴⁰⁾ FINOCCHIARO, *Riforma cit.*, vol. I, pp. 609 e ss.

⁽⁴¹⁾ CORSI, *Azienda coniugale cit.*, loc. cit., e specialm. 617; OPPO, *Responsabilità patrimoniale e nuovo diritto di famiglia*, in *Riv. dir. civ.*, 1976, 105 e ss., e specialm. 128.

paiono insuscettibili di tradursi in rapporti di tipo sinallagmatico.

Per quanto concerne il regime dei rapporti coniugali, è stato osservato, infatti, come gli specifici istituti, che vi presiedono, non coprano la totalità delle ipotesi, rilevanti dal punto di vista della « collaborazione nell'interesse della famiglia » e del reciproco contributo ai bisogni familiari « in relazione alle proprie sostanze e alla propria capacità di lavoro professionale o casalingo », posti dall'art. 24 (art. 143 Cod. Civ.) tra i doveri conseguenti al matrimonio ⁽⁴²⁾.

In regime di separazione, innanzitutto, il coniuge dell'imprenditore, ancorchè collaborante all'esercizio dell'impresa, non troverebbe alcuna specifica tutela. Ma, anche nell'ambito della comunione, legale o convenzionale, la partecipazione del coniuge agli utili ed agli incrementi è assicurata soltanto nella ipotesi di « cogestione » dell'azienda: pertanto, al coniuge che presti la propria collaborazione sotto forma di lavoro domestico, o che, collaborando nell'impresa, non vi svolga mansioni tali da dar luogo all'ipotesi della comune gestione, nessun diritto sarebbe riconosciuto in costanza del rapporto, essendogli solo riconosciuta, allo scioglimento di esso, la comunione *de residuo*.

Inoltre, gli istituti rubricati sotto il titolo del regime patrimoniale della famiglia riguardano esclusivamente i rapporti tra coniugi, e non offrono, quindi, alcun criterio di regolamentazione dei rapporti caratterizzati da parentela o affinità.

Negli esposti rilievi è insito, quindi, il criterio di deter-

(42) Cfr: BUSNELLI, *Impresa familiare e azienda gestita da entrambi i coniugi*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1976, 1397 e ss. È da sottolineare, al riguardo, la pertinente osservazione del FALZEA, *Il dovere di contribuzione nel regime patrimoniale della famiglia*, in *Riv. dir. civ.*, 1977, I, 609 e segg., secondo cui la sostituzione, nel nuovo testo dell'art. 143, della contribuzione al mantenimento « non si propone come variante linguistica bensì come alternativa di regimi giuridici, così come alternativo è il tipo della famiglia solidale rispetto alla famiglia patriarcale ».

minazione dell'ambito di operatività dell'istituto in questione: esso copre, a nostro avviso, tutto quel complesso di prestazioni lavorative le quali, per il non avere la propria fonte in un preciso rapporto sinallagmatico, si ricollegano ai doveri di collaborazione derivanti dal matrimonio, o più in generale, ai doveri di solidarietà che sono alla base del gruppo domestico. In altri termini, è nostro convincimento che i diritti, riconosciuti dall'art. 230 bis, trovino il proprio presupposto nell'adempimento di « doveri morali e sociali », venendo quindi a coincidere con situazioni già inquadrabili nella categoria delle obbligazioni naturali (art. 2034 Cod. Civ.) ^(42 bis). Esulano, pertanto, dalla previsione della norma in esame tutte le ipotesi, in cui tali prestazioni, per lo svolgersi nell'ambito di un specifico rapporto obbligatorio, abbiano nel sinallagma, genetico o funzionale ⁽⁴³⁾, la propria causa: tale è, ad esempio, il caso del coniuge che partecipi alla gestione dell'azienda comune, o del familiare in genere che prenda parte all'esercizio dell'impresa in qualità di socio, ovvero di chi presti la propria collaborazione nell'ambito di un rapporto di lavoro subordinato ⁽⁴⁴⁾.

La rilevata esigenza di porre in essere una normativa di carattere residuale, e quindi « a larghe maglie », si manifesta nella definizione, assai lata, del concetto stesso di « impresa familiare ». Statuisce, infatti, il 3° comma dello stesso articolo essere tale l'impresa « cui collaborano il coniuge, i parenti entro il terzo grado, gli affini entro il secondo ».

Tale definizione va, tuttavia, chiarita, nel senso che la collaborazione dei familiari ben lungi dal costituire un requisito necessario di tale impresa, esprime, piuttosto, una delimitazione del suo elemento soggettivo: in altri termini, la norma mira

^(42 bis) In senso analogo, si cfr.: CHECCHINI, *Sul fondamento dell'impresa familiare*, in *Riv. dir. civ.*, 1977, 558 e segg., e specialm. 566.

⁽⁴³⁾ Per tale distinzione: TRABUCCHI, *Istituzioni di diritto civile*, Padova 1968, 16° ed., p. 715.

⁽⁴⁴⁾ OPPO, *Responsabilità* cit. loc. cit.

ad escludere il carattere familiare dell'impresa cui collaborino soggetti diversi da quelli indicati; non, invece, di quella che l'imprenditore eserciti senza l'altrui collaborazione. E va ulteriormente precisato, a questo riguardo, che i collaboratori dell'imprenditore, la cui presenza risulta qualificante ai fini qui considerati, sono, per le già esposte considerazioni, quelli, e quelli soltanto, che non risultino ascrivibili all'omonima categoria di cui all'art. 2094 Cod. Civ.: ciò è quanto dire che l'utilizzazione, da parte dell'imprenditore, della collaborazione di soggetti diversi dai propri familiari in veste di lavoratori subordinati, non è d'ostacolo alla qualificazione familiare dell'impresa, come lo sarebbe, invece, la presenza di estranei quali « soci di lavoro »⁽⁴⁵⁾.

Le considerazioni che precedono consentono, dunque, di enunciare alcuni principi di notevole portata ai fini di un più preciso inquadramento dell'istituto.

Devesi ritenere che l'impresa individuale abbia *sempre* carattere di impresa familiare: onde il disposto dell'art. 230 bis si renderà operante per il sol fatto che l'imprenditore abbia dei familiari, e che questi prestino la propria attività nel nucleo domestico, ovvero nell'impresa. È, invece, da escludere il carattere familiare dell'impresa, allorquando essa abbia struttura societaria. Tale conclusione risulta, per la verità, di tutta evidenza nell'ipotesi in cui si tratti di società di capitali, e quindi personificata, non potendosi configurare rapporti parentali rispetto ad un *corpus*. Ma identica soluzione deve trarsi, altresì, per le società a base personale, ancorchè esse risultino costituite fra soggetti legati da vincoli familiari rilevanti *sub specie* dell'art. 230 bis: premesso, infatti, che il regime dell'impresa domestica non opererebbe in tal caso, come si è già detto, nei rapporti tra soci, regolati dal comune diritto societario, esso non si renderebbe applicabile neppure rispetto ai

(45) FINOCCHIARO, *Riforma* cit., pp. 615-16.

coniugi, ai parenti ed agli affini dei singoli soci, ancorchè collaboranti nel nucleo domestico o nell'impresa: infatti, tali vincoli, individuanti riguardo a ciascun socio, non sono, tra i soci stessi, « comunicabili ». Sembra, quindi, di dover accedere alla conclusione che non soltanto l'impresa individuale costituisce necessariamente una impresa domestica — salva, beninteso, l'inapplicabilità dell'art. 230 bis per mancanza di presupposto soggettivo, nel caso in cui l'imprenditore non annoveri parenti che prestino la loro collaborazione nella famiglia o nell'impresa —, ma che essa ne esaurisce, altresì, la nozione, non potendosi dare imprese domestiche non individuali ⁽⁴⁶⁾.

Sempre relativamente alla identificazione del presupposto soggettivo, riteniamo, poi, opportuno sottolineare che, tanto per familiari occupati nella impresa, come per quelli dediti al lavoro domestico, non è richiesto il requisito della coabitazione: privilegiando, in modo esclusivo, il vincolo familiare ⁽⁴⁷⁾, l'art. 230 bis riconosce partecipe all'impresa domestica anche il parente o l'affine che, pur prestando in modo continuativo la propria opera nella famiglia dell'imprenditore, conservi, tuttavia, un proprio domicilio. Di regola, la coabitazione sussiste, *de facto*, quale conseguenza delle particolari modalità di prestazione del lavoro casalingo, ma ciò non esclude che, in determinate ipotesi, la fattispecie possa realizzarsi indipendentemente da essa: si pensi ad una provvidenziale zia nubile che, pur avendo un proprio separato domicilio, si rechi presso il nipote, per coadiuvare nelle faccende domestiche e nella custodia dei bimbi ⁽⁴⁸⁾.

⁽⁴⁶⁾ In tal senso, ancorchè non recisamente: vedasi: CARRARO, *Il nuovo diritto di famiglia*, in *Riv. dir. civ.*, 1975, I, 101 e ss.; DETTI, *Impresa e azienda nella comunione legale*, in *Riv. not.*, 1975, I, 775 e ss.; COSTI, *Impresa familiare, azienda coniugale e « rapporti con i terzi » nel nuovo diritto di famiglia*, in *Giur. comm.*, 1976, 5 e ss.; GHEZZI, *Ordinamento della famiglia, impresa familiare e prestazioni di lavoro*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1976, 1358 e ss.

⁽⁴⁷⁾ Cfr.: FINOCCHIARO, *Riforma cit.*, p. 613.

⁽⁴⁸⁾ Per qualche spunto, vedasi: P. FILIPPI, *La vecchia zia partecipa agli utili?* in *Giur. Comm.*, 1976, I, 173 e ss.

Giova, piuttosto, sottolineare come entrambi i requisiti di che trattasi, ed ossia il vincolo familiare dall'un lato, e il rapporto di cooperazione dall'altro, rivestano, ai fini della identificazione dei soggetti partecipanti all'impresa familiare, carattere non solo genetico, ma funzionale, nel senso che tale partecipazione non soltanto si costituisce in virtù di essi (profilo genetico), ma deve sussistere per tutta la durata del rapporto (profilo funzionale).

Relativamente al rapporto di collaborazione, va quindi osservato che, pur sussistendo il vincolo di coniugio, di parentela o di affinità, la partecipazione all'impresa viene meno non soltanto nell'ipotesi in cui il familiare cessa di prestare la propria opera lavorativa nell'impresa stessa o nella famiglia, ma anche nel caso che intervenga una modificazione nel titolo di tale prestazione: così avverrà, ad esempio, in conseguenza della assunzione, da parte dell'imprenditore, del familiare collaborante, con conseguente instaurarsi di un rapporto di lavoro subordinato. Per converso, la partecipazione all'impresa non viene meno allorché si dia una semplice permutazione tra i due elementi del rapporto, nel senso che il familiare, già collaborante all'impresa, trasferisca la propria attività nella famiglia, o viceversa: tale evento potrà tuttavia influire, modificando la quantità e qualità del lavoro, sul *quantum* della partecipazione.

La partecipazione viene parimenti a cessare con l'estinguersi del legame familiare: e ciò, beninteso, quand'anche la collaborazione dovesse continuare, a diverso titolo, pur dopo l'evento risolutivo. Infatti, lo scioglimento di tale rapporto determina il venir meno di quel principio di solidarietà morale, che è, come abbiamo visto, alla base dell'istituto in considerazione; onde l'eventuale ulteriore svolgimento dell'attività lavorativa non potrà che ricollegarsi ad un diverso, specifico rapporto — di lavoro subordinato, di società, *et similia* — ovvero

dare luogo ad un'ipotesi di arricchimento *sine causa*, ben riconducibile al regime degli artt. 2041 e 2042 Cod. Civ.

Quanto alle fattispecie, relativamente alle quali l'ipotesi testè formulata è suscettibile di verificarsi, debbonsi distinguere i tre diversi tipi di vincolo familiare, presi in considerazione dalla norma in esame. Infatti, la possibilità di una sopravveniente cessazione del rapporto, mentre deve escludersi in radice riguardo alla parentela, e ciò per il consistere di essa in un vincolo di sangue (art. 74 Cod. Civ.), è invece configurabile, in conseguenza della L. 1° dicembre 1970, n. 898, che ha introdotto nel nostro ordinamento il regime divorzistico, riguardo al vincolo coniugale ed all'affinità. Ora, non v'ha dubbio, a nostro parere, che la pronuncia della sentenza di divorzio produca, con lo scioglimento degli effetti civili del vincolo coniugale, il venir meno dell'istituto in esame non soltanto riguardo al coniuge dell'imprenditore, ma anche nei confronti degli affini. L'affinità, invero, per il consistere nel vincolo « tra un coniuge e i parenti dell'altro coniuge », trova nel matrimonio la propria radice. Nè a diversa conclusione potrebbe addurre il 3° comma dell'art. 78, secondo cui l'affinità « non cessa per la morte, anche senza prole, del coniuge ... »: infatti, tale disposizione, riferendosi specificatamente alla morte, induce a ravvisare la cessazione dell'affinità per le altre ipotesi di scioglimento, diverse dalla morte; e, d'altro canto, siffatte ipotesi, anche a voler prescindere da una pur inevitabile interpretazione « evolutiva » dell'art. 78 in riferimento al sopravvenuto regime divorzistico, erano ben suscettibili di configurarsi anche sotto il vigore del regime di indissolubilità del matrimonio: basti por mente ai casi della dispensa *super rato*, o dei privilegi « petrino » e « paolino », consentiti dal diritto canonico.

Diverso discorso vale, invece, per l'ipotesi di annullamento del matrimonio: l'effetto dichiarativo della pronuncia comporterà, di regola, con la produzione di effetti *ex tunc*, l'inapplicabilità, sin dall'origine, del regime in esame: onde al coniu-

ge o all'affine, che abbia collaborato nell'impresa domestica o nella famiglia, non sarà dato fondare alcuna pretesa sull'art. 230 bis Cod. Civ., ma soltanto esperire l'azione di arricchimento. Tuttavia, nel caso in cui ricorrano le condizioni del matrimonio putativo (art. 19, modificante l'art. 128 Cod. Civ.), il regime dell'impresa familiare troverà piena applicazione sino alla data della sentenza dichiarante la nullità, così producendosi una situazione identica a quella conseguente allo scioglimento del matrimonio.

Resta, ora, da dire dei diritti specificamente riconosciuti ai partecipi dell'impresa familiare.

Va considerato, al riguardo, che il coesistere del diritto al mantenimento e della partecipazione ingenera, a prima vista, qualche perplessità. Premesso, infatti, che il mantenimento, per il prescindere dallo stato di bisogno dell'avente diritto, e per l'essere invece, quanto al suo contenuto, piuttosto riferito alle condizioni economiche dell'obbligato, si concreta nella somministrazione di tutto quanto è necessario ai bisogni della vita⁽⁴⁹⁾, esso parrebbe assorbire la partecipazione agli utili. D'altro canto, la difficoltà non sembra superabile con il postulare l'alternativa fra i due diritti, in quanto la formulazione letterale della legge è chiara ed univoca nell'indicarli come concorrenti: del resto è sintomatica, in tal senso, la mancanza di qualsivoglia indicazione circa il soggetto cui competerebbe la scelta fra i due trattamenti⁽⁵⁰⁾. Nè sembra, infine, ipotizzabile che, mentre il diritto al mantenimento compete al familiare il quale presta la propria opera nella famiglia, la partecipazione sia, invece, riconosciuta a coloro che collaborano nell'impresa: osta infatti, a tale interpretazione, la considerazione che le due cate-

(49) In argomento: TEDESCHI, *Gli alimenti*, in *Trattamento Versalli* cit., vol. III, t. II, Torino 1958, rist. 2° ed., pp. 417 e ss.; PROVERA, *Alimenti*, in *Commentario Scialoja* cit. (artt. 433-448), Bologna-Roma 1972, pp. 13-14.

(50) Nel senso criticato, vedasi: TAMBURRINO, *Lineamenti del nuovo diritto di famiglia italiano*, Torino 1976, pp. 231-32.

gorie di collaboratori sono espressamente diversificate, dall'ultima parte del 1° comma, ai fini del diritto di voto, riconosciuto, per l'appunto, ai soli « familiari che partecipano all'impresa », e non, invece, a coloro che prestino la propria attività nella comunità domestica ⁽⁵¹⁾; mentre, riguardo al mantenimento ed alla partecipazione, esse risultano unitariamente considerate come portatrici di entrambi i diritti.

A nostro avviso, il superamento della supposta incongruenza, che porterebbe a considerare pleonastica la partecipazione agli utili dell'impresa, è da ravvisare nel rilievo che, mentre il diritto di partecipazione è rapportato, dal punto di vista quantitativo, all'utile dell'impresa, il diritto di mantenimento va, invece, commisurato alla « condizione patrimoniale della famiglia ». Ora, la condizione patrimoniale della famiglia comprende, sì, l'impresa, ma non si esaurisce in essa, concorrendo a determinarla anche tutti gli altri elementi patrimoniali che possono far capo, oltrechè all'imprenditore, a tutti gli altri soggetti considerati nella norma in esame. Ciò risulta, del resto, in tutto conforme al diverso titolo cui i due diritti si ricollegano: il primo, infatti, trova la propria fonte in vincoli di solidarietà familiare, e prescindere, quindi, da ogni profilo sinallagmatico; il secondo, per converso, costituisce la remunerazione del lavoro prestato, trovando quindi, nella qualità e quantità di esso, il proprio parametro di commisurazione; ed è, a quest'ultimo riguardo, particolarmente sintomatica la corrispondenza della formula dell'art. 230 bis in esame ai principi di cui agli artt. 36 e 37 Cost., che riconoscono al lavoratore il diritto « ad una retribuzione proporzionata alla quantità e qualità del suo lavoro », parificando inoltre, a tal fine, il lavoro dell'uomo e quello della donna ⁽⁵²⁾.

⁽⁵¹⁾ Contra, peraltro, cfr.: OPPER, *Responsabilità patrimoniale* cit. loc. cit., e specialm. 124.

⁽⁵²⁾ FINOCCHIARO, *Riforma* cit., p. 614; BELLANTONI e PONTORIERI, *La riforma del diritto di famiglia*, Napoli 1976, pp. 185-86.

In conformità alla riferita interpretazione, riteniamo dunque che, a fronte dell'ipotesi in cui, per l'esaurirsi nell'impresa l'intera consistenza patrimoniale del nucleo domestico, la partecipazione del familiare al reddito di questo, ragguagliata alla quantità e qualità del lavoro prestato, si trovi a coincidere con il diritto al mantenimento, possano darsi due opposte differenti situazioni: quella caratterizzata da una eccedenza della situazione patrimoniale della famiglia rispetto all'impresa, e dalla conseguente idoneità del mantenimento ad assorbire la partecipazione; e quella, per converso, in cui la redditività dell'impresa sia sufficientemente elevata, per comportare, a favore del partecipante, una quota di riparto degli utili di tale entità, da non essere interamente ricompresa nel mantenimento. Il diritto al mantenimento costituisce, secondo tale impostazione, un *minimo* garantito in ogni caso al familiare collaborante nell'impresa o nella famiglia.

È, pertanto, da ritenere, che, allorché il familiare abbia beneficiato del mantenimento, il diritto di partecipazione gli competa eventualmente per la sola differenza: onde, nel caso in cui la quota di partecipazione al reddito non giunga a « coprire » il costo del mantenimento, quest'ultimo trattamento assumerà carattere esaustivo, escludendo il diritto di partecipazione agli utili.

A particolari difficoltà dà luogo, poi, l'inquadramento teorico dell'istituto, che, pur presentando alcuni connotati comuni ad alcune tradizionali figure di rapporti a carattere associativo, non pare, tuttavia, coincidere puntualmente non alcuna di esse.

Devesi, innanzitutto, escludere l'inquadramento dell'impresa familiare entro lo schema della società personale: ed invece, mentre la società comporta l'assunzione in comune del rischio dell'impresa, e quindi la ripartizione tra i soci così degli utili, come delle perdite, i partecipi all'impresa familiare non rispondono minimamente delle passività, onde neppure possono rimanere coinvolti, così come i soci (art. 147, R.D. 16 mar-

zo 1942, n. 267) dalla eventuale dichiarazione di fallimento⁽⁵³⁾. Ed è parimenti, da respingere la suggestione di chi volesse assimilare l'istituto in esame all'associazione in partecipazione, (artt. 2459 e segg. Cod. Civ.) in quanto, anche a voler prescindere dal rilievo che l'associato partecipa, salvo patto contrario, e pur nei limiti del suo apporto, alle perdite, tale accostamento troverebbe smentita vuoi nel più ampio grado di partecipazione del coadiutore familiare, cui spetta di concorrere al riparto non solo degli utili, ma altresì degli incrementi e degli acquisti, vuoi nel diritto di questi al mantenimento⁽⁵⁴⁾.

Per lo stesso ordine di considerazioni, è da negare l'identificabilità della partecipazione in esame con quella di cui all'art. 2102 Cod. Civ., concernente la partecipazione agli utili del prestatore di lavoro⁽⁵⁵⁾.

In realtà, il corretto inquadramento dell'istituto in esame deve muovere da una fondamentale premessa, nella quale risiede, per l'appunto, l'individuazione della *differentia specifica*, che lo caratterizza: quella della sua rilevanza esclusivamente *interna* al gruppo familiare. Tale conclusione, suggerita anche dal rilievo che una supposta rilevanza esterna di tale normativa creerebbe insormontabili difficoltà nella gestione dell'impresa⁽⁵⁶⁾, induce quindi a costruire il diritto del familiare come una semplice pretesa creditoria nei confronti dell'imprenditore,

(53) COSTI, *Impresa familiare* cit., loc. cit., e specialm. 12; OPPO, *Responsabilità* cit., loc. cit., e specialm. 126-27; SALANITRO, *Impresa familiare e fallimento*, in *Dir. fall.*, 1976, I, 209 e ss. *Contra*: FINOCCHIARO, *Impresa familiare e fallimento*, in *Giust. civ.*, 1976, V, 111 e ss.

(54) In conformità, pur sottolineando l'analogia delle due posizioni: OPPO, *Responsabilità* cit., loc. ult. cit., e nota 43 ivi. Sull'istituto in generale, vedasi: DE FERRA, *Associazione in partecipazione*, in *Commentario Scialoja* cit. (artt. 2549-2554), Bologna-Roma 1973.

(55) Sul punto: RIVA SANSEVERINO, *Della impresa*, in *Commentario Scialoja* cit. (artt. 2060-2134), Bologna-Roma 1961, 3° ed., pp. 237 e ss.

Si cfr. inoltre, per la definizione dell'impresa familiare come « ordinamento settoriale interno »: M. C. ANDRINI TAMBORINI, *Brevi note sulla soggettività giuridica dell'impresa familiare*, in *Giur. comm.*, 1977, 132 e ss.

(56) COSTI, *Impresa familiare* cit., loc. cit., e specialm. 5-6.

ricollegantesi ad un rapporto di carattere personale: onde il partecipante non acquista automaticamente la proprietà, opponibile *erga omnes* ⁽⁵⁷⁾, sugli utili, sugli incrementi e sui beni con questi acquistati, a mano a mano che essi vengano ad esistenza, ma diviene, in dipendenza di tali vicende patrimoniali, titolare di una pretesa creditoria, di cui il parente imprenditore è soggetto passivo ⁽⁵⁸⁾. Ciò trova conferma, a nostro avviso, nel 4° comma dell'articolo in esame, ove è previsto che il diritto del partecipante possa essere, al termine del rapporto, liquidato in danaro. Nè d'altro canto, riteniamo, pur non nascondendoci la delicatezza della questione, che alla ricostruzione da noi proposta possa fare ostacolo la previsione di limiti alla trasferibilità del diritto (esso, infatti, può venire ceduto soltanto a soggetti aventi i requisiti di legge e con il consenso « di tutti i partecipi »): il diritto, della cui trasferibilità si occupa il 4° comma dell'articolo in esame, ha come oggetto, a nostro avviso, non già gli utili e gli incrementi, nè il relativo credito isolatamente considerato (che, in quanto liquidabile in danaro, può essere liberamente ceduto al termine del rapporto), ma la situazione soggettiva di « partecipante », intesa nella sua globalità.

Tale precisazione consente, traendo una ulteriore conseguenza non priva di pratiche implicazioni anche in materia tributaria, di negare all'impresa familiare il carattere di ente collettivo, o di soggetto non personificato: tale qualificazione si rivela, infatti, proprio ed esclusivamente nei rapporti esterni, caratterizzandosi come un complesso di diritti e doveri attribuiti al singolo in quanto membro del gruppo organizzato ⁽⁵⁹⁾.

(57) Sul carattere « assoluto » e sulla conseguente opponibilità *erga omnes* del diritto di proprietà, e degli altri diritti reali che riflettono il paradigma di questa, si cfr.: GIORGIANNI, *Diritti reali (diritto civile)*, in *Novissimo digesto cit.*, vol. V, Torino 1968, pp. 748 e ss., e specialm. 750.

(58) COSTI, *Impresa familiare cit.*, loc. cit., e specialm. 8; OPPO, *Responsabilità cit.*, loc. cit. *Contra*: FRACALI, *La comunione cit.*, pp. 44; PANUCCIO, *L'impresa familiare*, 1976, pp. 59 e ss.

(59) Sulla rilevanza « esterna » delle norme relative alla soggettività, si cfr.,

6. Esaurite, sia pure *ultra crepidam*, le necessarie premesse di carattere generale, possiamo, ora, più avvertitamente soffermarci sugli aspetti tributari del nuovo regime patrimoniale della famiglia.

La problematica fiscale viene articolandosi *in subiecta materia*, nelle tre diverse dimensioni del nucleo domestico complessivamente inteso, del rapporto di coniugo, dell'impresa familiare.

Sotto il primo riguardo, va subito sottolineato che i particolari e diversi effetti, in funzione dei quali essa può assumere rilevanza, conferiscono alla comunità domestica, in materia tributaria, contorni assai variabili, così da modificarne l'estensione concettuale a seconda dei presupposti, cui essa inerisce. Ed invero, mentre a determinati fini, quali, ad esempio, l'individuazione delle aliquote del tributo successorio (art. 6, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637), ovvero la presunzione di gratuità degli atti di trasferimento immobiliare (art. 25, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634), i rapporti familiari vengono in rilievo esclusivamente per il loro carattere di vincoli intersoggettivi, indipendentemente da qualsivoglia loro proiezione sul piano economico e sociale, altre volte essi sono, invece, dalla legge considerati proprio da questo secondo punto di vista, ed ossia con riferimento al « nucleo domestico », caratterizzato, oltrechè dalla presenza del vincolo parentale, da un assetto organizzativo esprimentesi nella coabitazione e conseguente messa in comune di attività e di risorse ⁽⁶⁰⁾. Ciò può avvenire, ancora, secondo due fondamentali direttive, rispetto alle quali il cennato fenomeno di istituzionalizzazione del gruppo familiare si presenta, per così dire, gradatamente.

Sotto un primo profilo, il nucleo familiare può venire in

fra gli altri: MAGNI, *Soggetto e persona nel diritto: contributo metodologico*, in *Studi in on. di V. Del Giudice*, vol. II, Milano, 1953, p. 23 e ss.

⁽⁶⁰⁾ Cfr. D'AMATI, *La progettazione giuridica del reddito*, vol. I, Padova 1973, pp. 231 e ss.

considerazione quale elemento identificativo della attitudine a contribuire di uno o di alcuni suoi membri, assunti dalla legge come centro di imputazione degli interessi del gruppo stesso; talchè le manifestazioni reddituali degli altri componenti vengono attribuite a tali soggetti, quali indici della sua capacità contributiva ⁽⁶¹⁾: così ad esempio, l'art. 4 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, in vigore sino al 31 dicembre 1974, prevedeva l'imputazione al capofamiglia, oltrechè dei redditi della moglie convivente o comunque non legalmente separata (imputazione, quest'ultima, poi caducata a seguito della dichiarata illegittimità costituzionale, *in parte qua*, della norma) ⁽⁶²⁾, anche dei redditi dei figli, fossero essi legittimi, naturali o adottivi, degli affiliati e dei figli dei coniugi, semprechè minori e non emancipati, e, in generale, dei redditi altrui dei quali il contribuente si trovi a disporre senza obbligo di rendiconto; e identico principio è, per questa parte, alla base della successiva L. 2 dicembre 1975, n. 576, portante disposizioni in materia di imposta sui redditi e sulle successioni, la quale (solo par-

(61) Cfr. D'AMATI, *La progettazione cit.*, vol. I cit., pp. 248, ed ivi ulteriore bibliografia.

(62) Corte cost., 15 luglio 1976, n. 179, in *Boll. Trib.*, 1976, 1160, con n. di GRANELLI, *Finalmente abolita la... «tassa di maritaggio»*; in *Foro it.*, 1976, I, 2530, con n. di SALVETTI, GRIPPA, *Cumulo dei redditi e Costituzione*, in *Dir e prat. trib.*, 1976, II, 337, con n. di DE MITA, *La illegittimità costituzionale del c.d. «cumulo»*; in *Giur. cost.*, 1976, 1095, ed ivi 1978, 368 e ss., nota di GRASSI, *La sentenza sul c.d. «cumulo» dei redditi (ovvero la Corte costituzionale tra opinione pubblica e Parlamento)*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1977, II, 113, con nota di PERRONE, *Il cumulo dei redditi, il principio della capacità contributiva e la progressività del sistema tributario*.

Ed cfr. altresì, in argomento: A. FEDELE, *Possesso di redditi, capacità contributiva ed incostituzionalità del «cumulo»*, in *Giur. cost.*, 1976, 2159 e ss.; PERRONE, *Il cumulo dei redditi familiari: costituzionalmente illegittimo o soltanto iniquo?* *ibidem*, 2188 e ss.; ZORZI, *Ma il cumulo dei redditi è davvero illegittimo?*, *ibidem*, 2207 e ss.; PROVINI, *Il cumulo e la diversificazione dei redditi*, in *Boll. Trib.*, 1976, 1401 e ss.; CIRILLO, *Legittimità costituzionale del «cumulo dei redditi»*, *illegittimità costituzionale delle norme che lo limitano*, in *Legisl. e giur. trib.*, 1976, 1697 e ss.; STEFANI, *Imposta personale, cumulo dei redditi e capacità contributiva*, in *Boll. Trib.*, 1976, 1637 e ss.; GALLO, *Riforma fiscale della famiglia e principio di capacità contributiva*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1977, I, 92 e ss.

zialmente rimuovendo i vizi di illegittimità che avevano determinato la caducazione del citato art. 4, D.P.R. n. 597, così da restare irrimediabilmente compromessa da una prevedibile conseguenziale pronunzia di incostituzionalità) investì entrambi i coniugi della soggettività tributaria, in via solidale, conservando, tuttavia, il principio del cumulo e dell'imputazione, ad entrambi, dei redditi altrui loro attribuibili *ratione familiae* ⁽⁶³⁾. Il principio del cumulo familiare risulta, per converso, definitivamente superato con l'entrata in vigore della L. 13 aprile 1977, n. 114, modificata con la L. 9 dicembre 1977, n. 909, il cui art. 1 statuisce imputabili i « redditi altrui », indipendentemente dai rapporti domestici, soltanto in ragione della effettiva libera disponibilità senza obbligo di rendiconto che il soggetto ne abbia, dettando, altresì, particolari criteri per l'applicazione *ex post* di tale principio anche relativamente al pregresso esercizio 1975.

Alle riferite ipotesi, va contrapposta quella in cui alla compagine familiare stessa, considerata quale ente collettivo ⁽⁶⁴⁾, sia dalla legge conferita la soggettività tributaria ⁽⁶⁵⁾: tale, secondo autorevole dottrina, il caso dell'abrogata imposta di famiglia, relativamente alla quale la definizione del nucleo domestico era enunciata nell'art. 112, T.U. 14 settembre 1931, n. 1175, intitolato, per l'appunto, al « soggetto dell'imposta » ⁽⁶⁶⁾.

⁽⁶³⁾ In argom.: POLI, *La riforma della riforma*, in *Boll. Trib.*, 1976, 1 e ss.

⁽⁶⁴⁾ Per tale pur controversa categoria, si cfr. in generale: MESSINEO, *Per l'individuazione del soggetto collettivo non personificato*, in *Arch. giur. F. Serafini*, 1952, I, 3 e ss.

⁽⁶⁵⁾ VANONI, *I soggetti passivi del rapporto giuridico tributario*, in *Foro it.*, 1935, IV, 323 e ss.; GIARDINA, *La capacità giuridica tributaria degli enti collettivi non personificati*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1962, I, 269 e ss.

Sull'argomento, resta fondamentale il lavoro dell'ANTONINI, *La soggettività tributaria*, Napoli, s.d., specialm. pp. 72 e ss., ove è sostenuto il carattere « meramente predicativo » di siffatta nozione. La questione è ora ripresa, in diversa prospettiva, dal D'AMATI, *La progettazione cit.*, vol. I cit., pp. 155 e ss.

⁽⁶⁶⁾ Cfr., pur da posizioni assai differenti: NAPOLITANO, *I soggetti dell'imposta di famiglia*, in *Giust. Trib.*, 1953, I, 350 e ss.; GUST. INGROSSO, *Imposta di fami-*

Il secondo profilo ha tratto, invece, a quella particolare relazione giuridica bilaterale a contenuto complesso, che si instaura fra due soggetti in dipendenza del matrimonio avente effetti civili: le disposizioni fiscali, ad esso relative, ignorano, quindi, il nucleo familiare globalmente considerato, per dare esclusivo rilievo al rapporto di coniugio. A tale schema rispondevano gli artt. 1, 5, 6 e 7 della citata legge n. 576 del 1975, che prevedevano, per l'appunto, l'onere della dichiarazione a carico di entrambi i coniugi, l'identificazione del domicilio della moglie con quello del marito, e la responsabilità solidale degli stessi per il debito d'imposta⁽⁶⁷⁾; ed ancora vi si informano, sia pure sotto profili radicalmente diversi, gli artt. 4 e 17 della L. n. 114 del 1977, che, rispettivamente, dettano il regime di imputazione dei redditi comuni ai due coniugi, e disciplinano la facoltà, agli stessi accordata, di presentare un'unica dichiarazione.

Ulteriore, autonoma rilevanza assume, infine, l'impresa familiare, caratterizzata, come abbiamo osservato (*supra* n. 5), dalla collaborazione prestata all'imprenditore in contemplazione dell'*adfectio familiae*: di tale istituto si occupa, infatti, disciplinandone il trattamento fiscale ai fini dell'imposizione personale diretta, l'art. 9 della citata legge n. 576 del 1975.

Naturalmente, le concettualizzazioni del fenomeno familiare, testè considerate, non si pongono in alternativa, ma rap-

glia, in *Rass. fin. pubbl.*, 1958, I, 506 e ss.; *La finanza locale*, Napoli 1962, p. 68; PROVINI, *Il concetto di famiglia nell'imposta omonima*, in *Dir. e prat. trib.*, 1962, II, 212 e ss.; *L'imposta di famiglia*, Padova, 1965, 4° ed., pp. 5 e ss.; *Basi teoriche e profili costituzionali dell'imposta di famiglia*, in *Tributi*, 1966, 3 e ss.; *Soggetto passivo dell'imposta di famiglia*, ivi, 1966, I, 555 e ss.; D'AMATI, *Le basi civilistiche della fattispecie soggettiva dell'imposta di famiglia*, in *Riv. dir. civ.*, 1971, II, 67 e ss. Negano, invece, recisamente la soggettività del gruppo familiare: DE MITA, *La definizione giuridica dell'imposta di famiglia*, Napoli, s.d. pp. 166 e ss.; MORELLI, *Famiglia (imposta di)*, in *Enciclopedia del Diritto*, vol. XVI, Milano, 1967, pp. 808 e ss.

(67) Cfr., anche per alcuni spunti critici in ordine all'ambigua commistione, ravvisabile nel meccanismo predisposto dalla legge in esame, fra il principio della solidarietà e quello della soggettività collettiva: D'AMATI, *La dichiarazione dei redditi del nuovo diritto di famiglia*, in *Boll. Trib.*, 1976, 1717 e ss.

presentano per così dire, tre diversi livelli di rilevanza giuridica dell'aggregazione familiare, i quali presentano, a fronte di aree non coincidenti, zone comuni, proiettabili dall'uno all'altro piano.

Ai fini che ne occupano, il gruppo parentale o domestico, complessivamente considerato, assume scarsa rilevanza: infatti, i principi direttivi posti a base della nuova legislazione tributaria, per l'essere principalmente ispirati al canone della personalità dell'imposta, non lasciano, dall'un lato, alcuno spazio alla subbiettivazione del nucleo familiare ⁽⁶⁸⁾, e limitano grandemente, dall'altro, le ipotesi in cui la capacità contributiva di un soggetto può essere riferita alle manifestazioni reddituali dei suoi congiunti.

Sintomatica era già, a questo riguardo, la direttiva posta dal n. 3 dell'art. 2 della legge di delegazione, 9 ottobre 1971, n. 825, il quale, statuendo che concorrono a formare il reddito della persona fisica, soggetta alla relativa imposta, i redditi ad essa « imputati in ragione dei rapporti familiari », escludeva perciò stesso il gruppo familiare dal novero delle organizzazioni « assimilate » alle persone giuridiche, e quindi soggette all'alternativa imposta personale, in virtù del n. 8 del successivo art. 3; ed è, appunto in attuazione del riferito principio, che dapprima il citato art. 4, D.P.R. n. 597 del 1973, e, successivamente, gli artt. 1 e 4 della L. n. 576 del 1975, disposero la imputazione al soggetto passivo — od ai coniugi, già soggetti passivi solidali per effetto del « cumulo » — dei redditi dei « figli minori conviventi, compresi gli adottati e dei figli naturali riconosciuti »; ancor più limitativamente, poi, l'art. 3 della L. n. 114 del 1977 statuisce essere imputati al soggetto passivo, *indipendentemente da ogni vincolo familiare*, i redditi altrui dei quali egli abbia la libera disponibilità, con esclusione di quelli soggetti a tassazione separata.

⁽⁶⁸⁾ Vedasi, al riguardo, l'ampia indagine ricostruttiva del D'AMATI, *La progettazione cit.*, vol. I cit., pp. 103 e ss.

Sotto questo profilo, il rapporto familiare, unito alla convivenza, produce l'attribuzione al soggetto considerato dei redditi percepiti dai familiari, allorquando ne ricorra, a fronte della indisponibilità da parte dei percipienti, la disponibilità da parte del soggetto stesso, senza obbligo di rendiconto: infatti, ove quest'ultimo obbligo sussista, come ad esempio, nel caso in cui trattisi di rappresentante legale di persona incapace, il rapporto sostanziale d'imposta si instaura, pur nel caso in cui siavi parentela e convivenza con il curatore o tutore, direttamente ed autonomamente in capo a quest'ultimo, fermo restando, a carico del rappresentante, l'obbligo strumentale della dichiarazione (art. 1, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600).

L'esposto rilievo si appalesa importante ai fine della qualificazione dell'istituto. Esso denota, infatti, che la giustificazione del coarcevo non consiste nella « messa in comune » delle rispettive risorse — circostanza questa, che potrebbe ravvisarsi, indipendentemente da vincoli parentali giuridicamente riconosciuti, in qualsivoglia ipotesi di convivenza —, ma nella considerazione che viene a mancare, rispetto ai casi considerati, la normale corrispondenza soggettiva tra il fenomeno di produzione del reddito e la sua percezione ⁽⁶⁹⁾, onde il reddito stesso, indisponibile per colui che lo ha prodotto, affluisce direttamente al soggetto investito della sua disponibilità, ponendosi, quindi, come elemento costitutivo della di lui attitudine a contribuire.

Per tale aspetto, dunque, la direttiva della legge di delegazione, secondo cui alla formazione del reddito della persona fisica concorrevano i « redditi altrui dei quali ha la libera disponibilità e di quelli a lui imputati in ragione dei rapporti familiari », parrebbe essersi tradotta, nell'interpretazione riproduttiva per questa parte offertane dal legislatore delegato ⁽⁷⁰⁾, in

(69) Cfr.: D'AMATI, *La progettazione* cit., vol. I cit., pp. 176 e ss.

(70) Sulla categoria delle interpretazioni c.d. « riproduttiva », si cfr. BETTI,

una sorta di endiadi, in relazione alla quale i redditi imputabili *ratione familiae* null'altro sarebbero che una particolare categoria dei redditi altrui liberamente disponibili: onde il rapporto familiare in tanto assumeva rilievo, ai fini considerati, in quanto postulasse una siffatta disponibilità ⁽⁷¹⁾.

Il potere di decidere circa l'impiego e la utilizzazione dei redditi del figlio minore costituisce, infatti, una connaturale manifestazione di quel più ampio complesso di funzioni, che si estrinseca nell'esercizio della patria potestà. Nè riteniamo che la configurazione di siffatto potere possa essere in qualche modo posta in dubbio o attenuata per effetto dell'art. 324 Cod. Civ., poi modificato con l'art. 146 della legge di riforma, che esclude dall'usufrutto legale, riconosciuto ai genitori sul patrimonio del figlio minore, alcune categorie di beni: la disponibilità del reddito sussiste infatti, a nostro avviso, indipendentemente dalla specifica costituzione di un diritto reale sui beni del minore.

È, pertanto, nostro convincimento che, sotto tale riguardo, gli artt. 3 e 4 della L. n. 114 del 1977, comportanti dall'una parte, come s'è visto, l'imputazione dei redditi altrui in dipendenza dell'effettiva disponibilità che il soggetto passivo ne abbia, senza più specificamente riferirsi al vincolo familiare come indice presuntivo di tale situazione, e limitanti, dall'altra l'im-

Teoria generale della interpretazione, vol. II, Milano, 1955, pp. 63 5e ss.; *Interpretazione della legge* cit., pp. 35 e ss.

L'illustre A., contrappone, per la verità, tale tipo di interpretazione propria della traduzione, della rappresentazione drammatica e dell'esecuzione musicale, a quella « normativa », nella quale rientrano le varie forme dell'interpretazione giuridica. Ma il particolare meccanismo della legislazione delegata, così come delineato dall'art. 76 Cost., induce a ravvisare nella norma secondaria, unitamente alla fondamentale funzione normativa, una funzione riproduttiva rispetto alla norma primaria di delegazione: onde il controllo di costituzionalità della legge delegata sotto il profilo del c.d. « eccesso di delega » si configura come giudizio di verifica dell'osservanza del vincolo di subordinazione che caratterizza, in ogni caso, l'attività interpretativa.

(71) ANTONINI, *La soggettività* cit., p. 152.

Sulla eterogeneità delle situazioni che sottendono all'istituto dell'imputazione, si cfr.: AMORTH, *Considerazioni nell'imputazione di redditi altrui*, in *Dir. e prat. trib.*, 1975, I, 250 e ss.

putabilità *ratione familiae* ai soli redditi derivanti da usufrutto legale — che sono come tali, giova rileva rilevarlo, redditi propri — comportino non tanto una radicale innovazione, quanto, piuttosto, la migliore esplicitazione di un principio già insito nella previgente normativa: è evidente, infatti, che taluni fra i redditi dei figli minori, non ricadenti nell'usufrutto legale, resteranno tuttavia imputabili al genitore, a sensi dell'art. 3 della legge citata, allorquando questi ne abbia la effettiva disponibilità; solo, che tale disponibilità non discende più, in virtù di una sorta di presunzione *iuris et de iure* assunta dalla legge, dal rapporto di filiazione, ma dovrà dimostrarsi sussistente in concreto.

7. La cennata identificazione veniva meno, invece, nell'assetto che all'istituto del cumulo venne conferito riguardo ai coniugi.

È evidente, infatti, che, quali possano essere le opzioni dei coniugi in ordine allo schema giuridico sulla cui base regolare i propri rapporti economici (comunione legale o convenzionale, separazione, fondo patrimoniale), in nessun caso potrebbe configurarsi l'ipotesi della libera disponibilità, da parte di un coniuge, dei redditi dell'altro: infatti, mentre dei beni personali nessuno ha il godimento e l'amministrazione, e, nel caso in cui ne sia stata volontariamente conferita al coniuge l'amministrazione, questi ha l'obbligo di renderne conto (artt. 64 e 85, L. n. 151 del 1975, modificante gli artt. 185 e 217 Cod. Civ.), i frutti percepiti in comunione cadono nella disponibilità paritaria di entrambi i titolari, e non sono, quindi, specificamente attribuibili all'uno od all'altro di essi.

Se tuttavia, la tassazione in coacervo dei coniugi poteva ancora trovare la propria giustificazione nel sullodato criterio della « disponibilità » nell'ipotesi in cui sussistesse, tra gli stessi, il regime della comunione, relativamente ai redditi provenienti da beni o attività comuni, e ciò sotto il profilo che la titolari-

tà congiunta di essi ne determina una « disponibilità collettiva », indifferentemente riferibile all'uno od all'altro coniuge, ciò non poteva valere, invece, nè per i redditi provenienti, ancorchè in regime comunistico, da beni o attività personali, posto che, in tal caso, la comunione non opera al momento in cui essi vengono percepiti, trattandosi di *communio de residuo*, nè, a maggior ragione, rispetto ai redditi percepiti in regime di separazione.

La generalizzazione del cumulo tra coniugi rivelava, quindi, il consistere del fondamento dell'istituto nella utilità aggiuntiva che i redditi stessi acquisiscono per effetto della convivenza, ancorchè la titolarità di essi si presenti, dal punto di vista giuridico, strettamente individuale ⁽⁷²⁾.

Nell'originaria formulazione dell'art. 4, D.P.R. n. 597 del 1973, la finalità dell'imposizione cumulativa venne tuttavia realizzata, sulla scia del sistema vigente per l'abrogata imposta complementare ⁽⁷³⁾, attraverso l'attribuzione, in via esclusiva al marito, della soggettività tributaria anche per i redditi della moglie non « legalmente ed effettivamente separata », e del correlativo obbligo di dichiarazione a norma dell'art. 2 comma 2°, del coevo D.P.R. n. 600.

Tale meccanismo parve, peraltro, in sospetto di illegittimità costituzionale sotto un duplice ordine di profili.

Da un punto di vista più ristretto, si dubitò, infatti, già con riferimento all'abrogata imposta complementare ⁽⁷⁴⁾, ma con

⁽⁷²⁾ Che « la capacità contributiva di due persone, coniugi non separati, sia in concreto superiore a quella delle stesse due persone, che non siano coniugi, a causa della riduzione delle spese generali, della collaborazione e dell'assistenza reciproca » è ammesso dalla stessa Corte Cost., la quale tuttavia, non ha ritenuto, nella citata sentenza n. 179 del 1976, che tale rilievo bastasse a giustificare l'applicazione generalizzata del cumulo.

⁽⁷³⁾ Si veda, per ulteriori riferimenti anche comparatistici, il diligente lavoro del NAVA, *Imposta sul reddito delle persone fisiche e tassazione dei coniugi: prospettive della riforma tributaria e comparazioni nell'ambito della C.E.E.*, in *Boll. Trib.*, 1974, 1285 e ss.

⁽⁷⁴⁾ La questione sollevata, in riferimento all'art. 131 dell'abrogato T.U. dal Trib. Oristano, 1° dicembre 1973, in *Boll. Trib.*, 1974, 1116, fu dichiarata inammissibile.

argomentazione puntualmente riproducibile relativamente al regime applicativo dell'imposta sul reddito globale delle persone fisiche ⁽⁷⁵⁾, della compatibilità dell'obbligo, posto a carico del marito, di dichiarare, quale unico soggetto passivo, i redditi della moglie, con gli artt. 24, 53, 113 nonché, relativamente alle sanzioni penali applicabili *in parte qua*, con l'art. 27 della Costituzione.

È, appunto, nel dichiarato intento di superare siffatte ipotesi di contrasto, che, con gli artt. 5 e 7 della ricordata legge n. 576 del 1975, venne stabilito, dall'un lato, l'obbligo per entrambi i coniugi di sottoscrivere la dichiarazione, distintamente « per la parte relativa ai redditi propri » e congiuntamente « per le parti relative ai redditi ad essi imputati ed al reddito complessivo », e, dall'altro, la loro rispondenza in via solidale per il pagamento dell'imposta, nonché delle sovrattasse, pene pecuniarie ed interessi, da iscrivere a ruolo congiuntamente, con la sola eccezione delle sanzioni relative alla omessa sottoscrizione da parte di uno dei coniugi, applicabili soltanto a carico di questi.

L'inquadramento dell'istituto nello schema della solidarietà, appare, a nostro avviso, assai qualificante: esso indica, infatti, che la « comunità coniugale », costituita dai due soggetti passivi considerati, non venne delineata come un soggetto collettivo, essendo, al contrario, le due soggettività tributarie ben distinte, ancorchè astrette dal vincolo della solidarietà. Di ciò è conferma nell'art. 8, comma 3 della stessa legge, ove era

sibile, per difetto di rilevanza, dalla Corte Cost., 6 febbraio 1975, n. 26, *ivi*, 1975, 500, con nota di GRANELLI, *Il « cumulo » al vaglio della Corte costituzionale: tanto rumore per nulla*.

(75) Si vedano infatti, con riguardo all'art. 4, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, le ordinanze di riassunzione pronunziate dai Pretori di Voghera, 2 aprile 1975, in *Boll. Trib.*, 1975, 814; Roma, 15 aprile 1975, *ibidem*, 897, Firenze, 24 aprile 1975, *ibidem*, 901; Milano, 16 aprile 1975, *ibidem*, 1453, Arona, 26 aprile 1975, *ibidem*; Livorno, 29 aprile 1975, *ibidem*, cui fece seguito l'ordinanza della stessa Corte Cost., 10 ottobre 1975, n. 230, *ibidem*, 1708, in virtù della quale la denuncia d'incostituzionalità venne estesa all'art. 2 del citato D.P.R.

prescritta la notificazione dell'accertamento anche alla moglie, allorquando alla formazione della materia imponibile avessero concorso redditi di entrambi i coniugi.

Va osservato, al riguardo, che la cosiddetta soggettività collettiva, pur potendo addurre, in sede di realizzazione del credito, ad ipotesi di solidarietà, e pur avendo con questa in comune la struttura pluralistica ⁽⁷⁶⁾, trova la propria caratterizzazione nell'essere il rapporto, ancorchè facente capo a ciascun soggetto, riferito a questi non *uti singulus*, ma proprio in quanto facente parte di un gruppo, che vi assume per l'appunto, specifica rilevanza ai fini della qualificazione della fattispecie. Mentre, quindi, in mancanza di subiezione collettiva, la solidarietà nasce, per così dire, in se e per se, in virtù della comunanza del presupposto tributario (*eadem causa debendi*), ovvero per effetto di particolari disposizioni di rafforzamento della garanzia dell'amministrazione finanziaria ⁽⁷⁷⁾, allorquando tale subiezione sussista il vincolo stesso costituisce un riflesso dell'essere la fattispecie tributaria riferita al gruppo: onde la comunanza del presupposto fra più soggetti, ben lungi dal rappresentare un « accidente » del fenomeno, costituisce indifferibile elemento della fattispecie medesima ⁽⁷⁸⁾. Concludendo sul punto, e nei limiti del breve spazio consentoci dalla economia del presente lavoro, possiamo affermare che di « soggettività collettiva » tributaria, intesa come reale istituto giuridico e non come espressione meramente predicativa di una classe di soggetti, e quindi come semplice espediente linguistico, può discorrersi esclusivamente riguardo a tributi, la cui fattispe-

⁽⁷⁶⁾ Cfr.: ANTONINI, *La soggettività* cit., p. 233.

⁽⁷⁷⁾ Per le due diverse ipotesi di solidarietà tributaria, che possono rispettivamente denominarsi « naturale » e « garentistica », ci permettiamo di rinviare a GRANELLI, *Osservazioni in tema di solidarietà per debito d'imposta nei riflessi della tassazione comunale sulle aree fabbricabili*, in *Boll. Trib.*, 1967, 2613 ss.

⁽⁷⁸⁾ Sulle condizioni della corrispondenza dei « soggetti formulari » ad « altrettanti tipi di soggetti giuridici in senso tecnico », si vedano, fra gli altri: LAVAGNA, *Teoria dei soggetti e diritto tributario*, in *Riv. dir. fn. e sc. fn.* 1961, I, 3 e ss.; D'AMATI, *La progettazione* cit., vol. I cit., pp. 194 e ss.

cie annoveri, fra i suoi elementi costitutivi, la presenza di un gruppo organizzato, ancorchè non personificato ⁽⁷⁹⁾. Tale era, come si è già osservato rispetto al previgente sistema, il caso dell'imposta di famiglia, almeno secondo la configurazione offer-tane, non senza contrasti, dal prevalente indirizzo interpretati-vo ⁽⁸⁰⁾: siffatto tributo appariva, infatti, come diretto ad inci-dere sull'agiatezza *della famiglia* (art. 112 T.U. citato), e delle aggregazioni ad essa succedanee (art. 114), talchè, anche nel-le ipotesi in cui il rapporto facesse capo ad una singola perso-na fisica (cfr. l'art. 113), ciò si verificava in quanto il soggetto stesso veniva in rilievo quale « minima unità familiare ». Ana-loghe conclusioni possono trarsi, sotto il vigore della riforma tributaria, riguardo all'imposta sul reddito globale delle perso-ne giuridiche, e precisamente alla statuizione dell'art. 2, lett. d), D.P.R. n. 598 del 1973 nella parte in cui dispone essere soggetti passivi anche « le società e gli enti di ogni tipo... sen-za personalità giuridica ... » ⁽⁸¹⁾. Nè sembra a noi che tale affer-mazione possa trovare smentita nell'art. 2 del coevo D.P.R. n. 599, istitutivo dell'« Ilor », il quale, riproducendo *in par-te qua* il tenore dell'art. 8 dell'abrogato T.U. ⁽⁸²⁾, dispone es-sere soggetti passivi dell'imposta, fra gli altri, le « associazioni non riconosciute nonchè le altre organizzazioni prive di perso-nalità giuridica, non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario ed autonomo » ⁽⁸³⁾ vero è, infatti, che l'« Ilor »

(79) Secondo l'ANTONINI, *La soggettività* cit., p. 108, le « organizzazioni di beni » verrebbero in particolare rilievo, per quanto attiene alla materia tributaria, esclusivamente quale criterio delimitativo del presupposto d'imposta.

(80) Si vedano, sul punto, gli AA. citati in n. 66.

(81) Cfr., in argomento: d'AMATI, *La progettazione* cit., vol. I cit., p. 197.

(82) Sul rapporto di derivazione dell'art. 2, D.P.R. n. 598 dall'art. 8 dell'abro-gato T.U., cfr.: d'AMATI, *La progettazione* cit., vol. I cit., pp. 195 e ss.

(83) Condividiamo, al riguardo, il rilievo del d'AMATI, *La progettazione* cit., vol. I cit., p. 197, secondo cui il legislatore della riforma « non si è limitato a stabilire, come quello del 1958, che le associazioni e le organizzazioni prive di personalità sono soggetti tributari, anzi, più specificatamente, soggetti del rapporto

è suscettibile di applicazione anche nei riguardi di singole persone fisiche e quindi non presuppone necessariamente il carattere collettivo del soggetto; ma la circostanza che la subiezione dei gruppi non personificati sia ricollegata al carattere unitario ed autonomo del presupposto rivela come, anche in questo caso, la struttura collettiva sia elevata ad elemento costitutivo della fattispecie.

Va, ora, considerato che il presupposto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, identificabile nella produzione del reddito ⁽⁸⁴⁾, si verifica distintamente riguardo a ciascuno dei coniugi, laddove la messa in comune di esso, su cui il cumulo si fondava, costituisce un *posterius*, che attiene al consumo del reddito, anzichè alla sua produzione ⁽⁸⁵⁾: si dimostra quindi, per tale via, l'insussistenza di quella unitarietà di fattispecie impositiva, che sola avrebbe potuto giustificare la configurazione di una responsabilità tributaria collettiva.

8. Ma dell'illegittimità costituzionale del cumulo fra coniugi si dubitò anche sotto un diverso e più radicale profilo, che interessa, sul piano sostanziale, il principio stesso della capacità contributiva. Venne così ritenuto che l'istituto in esame, riferito, come nella specie, ad un tributo di carattere personale, violasse gli artt. 3 e 53 Cost., posto che, nel quadro dei principi di progressività e personalità dell'imposta, la convivenza familiare non determina, di per sè, alcuna differenziale capacità contributiva; ed ancora, che il cumulo, in quanto riferito,

giuridico tributario; ma si è spinto molto oltre, sancendo l'*assimilazione* di queste alle persone giuridiche»: assimilazione la cui rilevanza giuridica è dal chiaro A. individuata in ciò, che essa « implica l'omogeneizzazione della disciplina positiva di tali enti a quella delle persone giuridiche, in base al presupposto della loro coincidenza, quanto meno sul piano fenomenico ».

⁽⁸⁴⁾ Sulla persistenza, nel nuovo ordinamento dell'imposizione diretta, del cosiddetto principio « delle fonte », supporto teorico della nozione del reddito come prodotto, cfr.: FALSITTA, *Lezioni sulla riforma tributaria*, Padova 1972, pp. 388-91; MICHELL, *Corso di diritto tributario*, Torino 1974, 2ª ed., p. 464.

⁽⁸⁵⁾ D'AMATI, *La progettazione cit.*, vol. I, cit., p. 252.

per questa parte, al regime giuridico matrimoniale, e non, invece, alla situazione di fatto, potesse comportare, per il trattamento di sfavore non riservato al matrimonio, una lesione degli artt. 29 e 31 Cost.; infine, e con specifico riferimento al regime introdotto in sede di riforma tributaria, che l'imposizione in coacervo dei redditi relativi a diversi soggetti, con il conseguente onere addizionale derivante dalla progressività, non fosse compatibile con il carattere personale dell'imposta ⁽⁸⁶⁾.

È, appunto, nell'ambito di questa più penetrante valutazione, che la Corte costituzionale dichiarò l'incostituzionalità del regime del cumulo fra coniugi, secondo le modalità applicative via via stabilite dalle disposizioni succedutesi sino alla citata legge n. 576 del 1975: talchè l'esclusione di quest'ultima dalla declaratoria di illegittimità dipendeva, come la sentenza stessa non mancò di avvertire, dall'essere mancata una qualsivoglia rimessione relativamente a tale norma, in ordine alla quale neppure sussistevano, a detta della stessa Corte, nè i presupposti per la sollevazione *ex officio*, nè le condizioni per la pronunzia di illegittimità « conseguenziale » ex art. 27, L. 11 marzo 1953, n. 87 ⁽⁸⁷⁾.

L'illegittimità, per questa parte, anche della citata legge n. 576 era, dunque, insita nella stessa *ratio decidendi* della sentenza costituzionale ⁽⁸⁸⁾: e di ciò è opportuno sottolineare come lo stesso legislatore non avesse mancato di prendere atto — fu questa, se non andiamo errati, la prima volta che ciò accadde nella storia della Repubblica: e ciò rende l'inconsueto zelo dei patri Soloni, per sè commendevole, fortemente sospetto!... —, disponendo, con il D. legge 9 luglio 1976, n. 470,

⁽⁸⁶⁾ Si cfr. le ordinanze citate in n. 75.

Per alcune interessanti critiche alla asserita incompatibilità del cumulo con il preteso carattere personale della « Irpef », v. inoltre: STEFANI, *Imposta personale, cumulo dei redditi e capacità contributiva*, in *Boll. Trib.*, 1976, 1637 e ss.

⁽⁸⁷⁾ Corte Cost., 27 giugno 1973, n. 91, cit.

⁽⁸⁸⁾ In argomento, vedasi: MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, p. 23 e ss.

conv. nella L. 19 agosto 1976, n. 569, la sospensione delle relative rate d'imposta.

Le vicende, sin qui riferite, hanno dato luogo a una disputa non sempre meditata e serena, largamente inquinata, sull'uno e sull'altro versante, da rivendicazioni corporative e da sfruttamenti politici; onde parve che volendosi prendere partito sulla questione, dovesse necessariamente optarsi, con la logica binaria che è propria dei *referendum*, o per, o contro il cumulo dei redditi.

Il nostro convincimento è, invece, nel senso che non l'istituto in sè e per sè considerato, ma la disciplina concretamente impressagli nel nostro ordinamento confliggesse con i principi costituzionali (^{88 bis}).

Va premesso, infatti, che la nozione della capacità contributiva, costituente la base teorica dell'art. 53 Cost., non si esaurisce in una relazione meramente quantitativa, riferita all'entità del reddito, ma comporta e postula una qualificazione del dato numerico: in altri termini, la determinazione dell'attitudine di un soggetto a contribuire, ben lungi dall'esaurirsi nella rilevazione del *quantum* della sua manifestazione reddituale, involge, altresì, un apprezzamento del « contesto » in cui tale manifestazione si inserisce, e, quindi, delle particolari modalità di produzione dall'una parte, e di godimento dall'altra, del reddito (⁸⁸). A tale principio si ispira, a esempio, la cosiddetta « discriminazione qualitativa » dei redditi, istituto che sarebbe addirittura inconcepibile nell'ambito di una concezione meramente quantitativa della *causa impositionis* (⁸⁹).

Sotto questo profilo, dunque, non appare per se in contrasto con i principi costituzionali l'assunto che, in presenza

(^{88 bis}) Si v. del resto, per una lucida critica dell'inadeguatezza della nostra legislazione tributaria ad esprimere una « politica della famiglia » conforme ai principi costituzionali: BRACCINI, *Osservazioni della rilevanza tributaria dei doveri economici familiari*, in *Dir. e prat. trib.*, 1977, I, 1225 e ss.

(⁸⁹) MAFFEZZONI, *Il principio cit.*, pp. 99. e ss.

di particolari situazioni, quali, per l'appunto, la convivenza e la messa in comune delle proprie rispettive risorse, il reddito del soggetto possa acquisire una utilità marginale aggiuntiva, ed esprimere, quindi, una maggiore attitudine alla contribuzione.

Tuttavia, poichè il canone della capacità contributiva, specie se correlato al principio di eguaglianza, postula anche un criterio di coerenza e « ragionevolezza » ⁽⁹⁰⁾ nella ripartizione del carico tributario, l'imposizione delle utilità differenziali dei redditi cumulabili in tanto avrebbe potuto trovare ingresso, in quanto fosse stata articolata in modo da non determinare sprequazioni tra fattispecie che si presentino *in parte qua* assimilabili, ed ossia differenziate esclusivamente da elementi privi di rilevanza rispetto al principio costitutivo del cumulo.

Sotto tale riguardo, la circostanza che il coacervo dei redditi dei coniugi travasse, come s'è visto, il proprio fondamento nella « messa in comune » delle rispettive risorse, determinante nell'ambito della convivenza, induce a ritenere difficilmente giustificabile il trattamento di sfavore *in parte qua* riservato alla convivenza matrimoniale rispetto all'unione di fatto. Ed invero, posto che l'utilità differenziale del reddito dipenda dalla sua messa in comune, non vediamo quale differenza sia dato ravvisare, rispetto a ciò, fra le situazioni dei coniugi astretti da *iustae nuptiae*, e quella di coloro che siano semplicemente legati da una convivenza *more uxorio*, o anche (perchè no? ...) dalla comune milizia nel « Fuori ».

Potrebbe, tuttavia, alle sovraesposte argomentazioni obiettarsi che la presenza del vincolo coniugale, ben lungi dal costituire, relativamente al principio considerato, un elemento accidentale della fattispecie, ne rappresenta un connotato differenziale valido a giustificarne *in parte qua* la discriminazione, e questo sotto il profilo della particolare stabilità e garanzia

(90) MAFFEZZONI, *Il principio* cit., pp. 65-66.

giuridica conferita, alla convivenza, dal regime matrimoniale. Ma tale rilievo, che pur non manca di trovare un qualche conforto proprio nel nuovo regime patrimoniale del rapporto di coniugio ⁽⁹¹⁾, avrebbe addotto, a nostro parere, a rivendicare un più organico e puntuale collegamento della disciplina tributaria con le varie ipotesi configurantisi in dipendenza delle opzioni consentite ai due coniugi, sul piano civilistico.

Non va, infine, sottovalutato, a nostro parere, per quanto più propriamente riguarda il regime di cumulo precedentemente in vigore, un ulteriore plausibile profilo di illegittimità costituzionale ravvisabile, sotto la specie dell'art. 76 Cost., nella non coerente attuazione delle direttive poste, in materia, dalla legge delega. Come, infatti, abbiamo già rilevato (sopra n. 7), l'art. 2 di detta legge autorizzava, dal punto di vista letterale, due diverse interpretazioni del cumulo dei redditi « in ragione dei rapporti familiari »: quella che identificasse tali rapporti come titoli del pieno godimento dell'altrui reddito, facendo quindi, della loro previsione, un corollario del principio più generale per cui concorrono a formare l'imponibile i redditi alieni dei quali il soggetto « ha la libera disponibilità »; e quella che, per converso, riconducesse tale criterio di imputazione all'autonomo principio della convivenza nell'ambito di un nucleo domestico giuridicamente identificato. Tale ambiguità del testo legislativo avrebbe potuto, già di per se, autorizzare un sospetto di violazione del citato art. 67 Cost. in relazione all'esigenza, sempre avvertita dalla Corte costituzionale di sufficiente « determinatezza dei principi e criteri direttivi impartiti al legislatore delegato ⁽⁹²⁾. Ma, ove si prescindano da tale questione,

⁽⁹¹⁾ Cfr., sul punto, DE MITA, *La illegittimità cit.*, loc. cit., e specialm. 339-40.

⁽⁹²⁾ Per l'enunciazione dei principi insiti nell'art. 76 Cost. a proposito di delegazione legislativa, si v.: Corte cost., 19 dicembre 1962, n. 106, in *Giur. cost.*, 1962, 1408, con n. di CRISAFULLI, *Su alcuni aspetti problematici della delega contenuta nella L. 14 luglio 1959, n. 741, e dei relativi decreti delegati*, di MAZZOTTI, *Osservazioni alla sentenza della Corte costituzionale 19 dicembre 1962, n. 106*, e di CONTI, *Legge e contratto collettivo nella disciplina delle condizioni di lavoro*.

la quale si colloca, come suole pessimamente dirsi, « a monte » del problema, non v'ha dubbio che al legislatore delegato si prospettasse una possibilità di opzione fra due diversi indirizzi interpretativi, entrambi formalmente corretti. Sembra evidente, tuttavia, che l'esercizio della funzione legislativa delegata, pur nell'ampio margine di discrezionalità ad essa consentito, resti, in ogni caso, vincolata all'osservanza di un principio di ragionevolezza e coerenza ⁽⁹³⁾, la cui violazione, quand'anche non si traduca nella figura dell'eccesso di potere legislativo, in verità estremamente controversa ⁽⁹⁴⁾, è tuttavia censurabile, a nostro parere, sotto il profilo dell'eccesso di delega: e ciò, in quanto il principio della sistematicità e della coerenza è insito nel contenuto stesso di qualsivoglia « direttiva ». Orbene: la scelta operata al riguardo dal provvedimento istitutivo dell'« Irpef », e ribadita dalle successive modificazioni, anteriori alla L. n. 114 del 1977, non sembra conforme a tale principio di sistematicità e coerenza, postochè, come abbiamo osservato, esso introduceva a una sorte di commistione tra due possibili, alternativi indirizzi.

Le considerazioni che precedono inducono, tuttavia, a ritenere che il rispetto dei principi costituzionali non comportasse necessariamente l'eliminazione dell'istituto del cumulo familiare, bastando forse, a tal fine, una organica integrale revisione della sua disciplina.

Peraltro, con la già ricordata legge n. 114 del 1977 si è preferito procedere alla totale eliminazione di siffatto meccanismo impositivo, adottando, così riguardo ai coniugi come ai fi-

⁽⁹³⁾ Cfr. Corte cost., 27 febbraio 1962, n. 7, in *Giur. cost.*, 1962, 73, con n. di ESPOSITO, *La Corte costituzionale come giudice della « non arbitrarietà » delle leggi*, e di GIORGIANNI, *Le norme sull'affitto con canone in cereali. Controllo di costituzionalità o di « ragionevolezza » delle norme speciali?*

⁽⁹⁴⁾ Per l'ammissibilità del vizio di eccesso di potere legislativo, si vedano ABRAMONTE, *Il processo costituzionale italiano*, vol. II, Napoli 1962, pp. 221 e ss.; POMODORO, *Violazione dell'art. 136 della Costituzione o eccesso di potere legislativo?*, in *Riv. amm.*, 1963, I, 698 e ss. *Contra*: AZZARITI, *Problemi attuali di diritto costituzionale*, Milano 1951, pp. 161 e ss., 218.

gli, il principio della tassazione separata, e consentendo tuttavia ai coniugi di procedere unitariamente alla dichiarazione dei propri redditi. Statuisce, infatti, l'art. 17 essere in facoltà dei coniugi, non legalmente ed effettivamente separati, la presentazione di un unico modello di dichiarazione: ed è da sottolineare al riguardo, come l'esercizio di siffatta facoltà non incida in alcun modo sulla liquidazione dell'imposta, che ha luogo distintamente nei confronti di ciascun coniuge, ma influisca soltanto sul regime delle detrazioni dall'imposta, nonchè delle ritenute e dei crediti d'imposta, che, per l'essere imputati alla somatoria dei due tributi, trovano maggior capienza, ampliandone così la possibilità di fruizione nel caso in cui i coniugi, per l'essere titolari di redditi molto modesti, non ne beneficerebbero, isolatamente considerati, in misura piena. Ulteriore effetto della dichiarazione unitaria è quello di rendere i coniugi solidalmente responsabili così dell'imposta, come delle soprattasse, pene pecuniarie ed interessi, e di consentire, ferma restando l'intestazione degli accertamenti ad entrambi i coniugi, di effettuare la notificazione di questi e delle cartelle esattoriali nei confronti del marito, con automatico effetto di legale conoscenza da parte della moglie.

9. I rapporti familiari producono inoltre, sempre relativamente all'imposizione diretta, taluni effetti di attenuazione del carico tributario, fondati sull'evidente presupposto che la capacità contributiva, espressa dalla percezione del reddito, sia tanto meno ampia, quanto più numerosi sono i soggetti che da detto reddito traggono i propri mezzi di sussistenza. Il riconoscimento della famiglia come elemento costitutivo della situazione economica individuale trova, infatti, esplicita consacrazione dall'un lato nell'art. 31 Cost., che prevede la istituzione di misure economiche e di « altre provvidenze intese ad agevolare la formazione della famiglia e l'adempimento dei compiti relativi », dall'altro nel successivo art. 36, ove è attribuito al

lavoratore il diritto a una retribuzione « in ogni caso sufficiente ad assicurare a sè e alla famiglia un'esistenza libera e dignitosa »: tale principio, dalla norma costituzionale specificatamente riferito al rapporto di lavoro subordinato, comporta infatti, su un piano più generale, la fondazione di una guarentigia di tipo economico, inerente la libertà e dignità della vita individuale, che non può non riflettersi, sul terreno del prelievo tributario, nel riconoscimento di un « minimo vitale » riferito all'intero nucleo domestico ⁽⁹⁵⁾. Nè potrebbe affermarsi, a nostro avviso, che tale minimo sia costituzionalmente indeterminato, e quindi commesso, nella sua quantificazione, all'arbitrio del legislatore: infatti, le condizioni necessarie e sufficienti a garantire la libertà e dignità della vita sono, a lor volta, ricavabili dal complesso dei principi costituzionali, talchè il precetto stesso non potrebbe dirsi soddisfatto allorquando, ad esempio, non fosse assicurata al cittadino ed ai suoi familiari la possibilità di tutelare adeguatamente la propria salute (art. 33), di accedere all'istruzione (art. 34), eccetera.

Giova, piuttosto, considerare che, come avviene per tutti i diritti pubblici, ricollegantisi a dichiarazioni programmatiche della Costituzione ⁽⁹⁶⁾ il contenuto dell'*enjoyment of life* è dalla normativa costituzionale determinato, per così dire, soltanto sel suo principio generatore, posto che esso tenderà, in concreto, ad espandersi proprio in funzione del grado di realizzazione degli obiettivi additati dalla legge fondamentale della Repubblica. L'attitudine a contribuire è, quindi, determinata non soltanto sulla base della ricchezza individuale, ma anche in considerazione dei trasferimenti che lo Stato e i pubblici po-

⁽⁹⁵⁾ LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano 1968, pp. 48-49; MAFFEZZONI, *Il principio* cit., pp. 301 e ss.

⁽⁹⁶⁾ Sulla categoria dei diritti « sociali », che, nel, sistema dei diritti pubblici soggettivi, si inseriscono « fra i diritti di libertà, dei quali sono il coronamento, ed in parte il presupposto, perchè intesi a rendere effettivo il loro godimento, ed i diritti civili... », si cfr.: CERETI, *Diritto costituzionale italiano*, Torino 1971, pp. 206 e ss.

teri in genere attuano attraverso l'approntamento dei servizi collettivi: infatti, il reddito individuale presenta, a parità di livello, un'utilità tanto maggiore quanto più ampia è la gamma dei bisogni che il percettore vede soddisfatti dall'intervento pubblico ⁽⁹⁷⁾: quanto più completa, ad esempio, risulterà la attuazione dell'art. 34 Cost., disponente per i « capaci e meritevoli » il diritto di raggiungere, « anche se privi di mezzi » (e quindi gratuitamente) i più alti gradi degli studi, e tanto meno gli oneri dell'istruzione daranno luogo a una decurtazione della capacità contributiva.

Va, poi, osservato che le attenuazioni tributarie qui considerate, costituenti una particolare specie di « provvidenze » ex art. 36 Cost., si distinguono, vuoi per la loro giustificazione giuridica, e vuoi anche, con l'entrata in vigore del nuovo ordinamento tributario, che ne prevede l'operatività rispetto all'imposta anzichè sull'imponibile, per le modalità di applicazione, dalle deduzioni dal reddito complessivo, riconosciute, ex art. 10 D.P.R. n. 597/1973, testè modificato dalla L. n. 114 1977, a fronte di particolari oneri, non deducibili, quali costi di produzione, dai singoli redditi: infatti, mentre queste ultime attengono alla identificazione del presupposto dell'imposta, consistente nella percezione di un reddito netto (artt. 1 e 3, D.P.R. n. 597/1973) cui si ricollega l'obbligo della dichiarazione (art. 1 D.P.R. n. 600), le prime riflettono, invece, la capacità contributiva insita nel reddito stesso in funzione di determinate variabili, quali, ad esempio, la natura del reddito, la composizione del nucleo familiare, e via dicendo. Nè la situazione poteva considerarsi diversa neppure sotto il vigore dell'abrogato T.U. delle imposte dirette, che pure disponeva essere tali deduzioni effettuate, sotto specie di parziali esenzioni, dal reddito netto: anche in quel caso, infatti, l'applicazione di siffatti benefici aveva luogo sul reddito già depurato dei costi, tal-

(97) MAFFEZZONI, *Il principio* cit., loc. ult. cit.

chè l'imputazione degli oneri e delle spese atteneva ad una fase precedente. Sussiste tuttavia, fra i due ordini di trattamenti, un nesso di reciproca succedaneità: è evidente, infatti, che l'abbattimento dall'imposta trova fondamento in quelle sole voci di spesa, necessarie ad assicurare al contribuente ed ai suoi familiari libertà e dignità di vita, che non siano già considerate quali poste negative nella determinazione del reddito.

La rilevanza dell'aggregazione domestica sotto il profilo della considerazione unitaria della capacità contributiva, che si rifletteva principalmente, vuoi sul lato attivo dell'imposizione, dando luogo al cumulo dei redditi, vuoi su quello passivo, determinando l'imputabilità dei particolari abbattimenti per le persone a carico, di cui all'art. 15, D.P.R. n. 597 del 1973, modificato con l'art. 10 della legge n. 576 del 1975, si esplica, a seguito dell'abolizione del cumulo, soltanto in relazione a questo secondo profilo, attraverso il meccanismo delle deduzioni soggettive approntato, a modificazione dell'art. 15, D.P.R. n. 597 citato, dall'art. 6 della L. n. 114/1977.

Inoltre, poichè soltanto i carichi familiari sussistenti nel territorio dello Stato appaiono suscettibili della cennata qualificazione, dai benefici di che trattasi sono esclusi i soggetti non residenti (art. 20, D.P.R. n. 597 del 1973): ciò nell'evidente, razionale presupposto che i nuclei familiari risiedenti all'estero sono soggetti a guarentigie e provvidenze diverse da quelle, in contemplazione delle quali la norma tributaria dispone.

Tali abbattimenti variano, pertanto, in ragione del numero delle persone a carico e del grado di parentela di queste con il capo famiglia. Infatti, mentre per il coniuge, non legalmente ed effettivamente separato, sprovvisto di redditi propri eccedenti le 960 mila lire annue, l'imposta è decurtata di lire 72 mila, e per i figli a carico, intendendosi per tali, oltre ai minori, quelli inabili al lavoro e quelli di età non superiore a 26 anni che siano dediti agli studi o ad un tirocinio gratuito, semprechè non abbiano redditi propri eccedenti 960 mila lire (nè

si comprende bene, a fronte di tali limitazioni, il perchè della richiesta di gratuità del tirocinio!), sono dovute deduzioni in misura crescente rispetto al numero, da lire 7 mila per uno a lire 150 mila per otto figli, cui vanno aggiunte lire 72 mila per ogni altra unità oltre le otto, per le altre persone conviventi a carico o destinatarie di assegni alimentari non risultanti da provvedimenti dell'autorità giudiziaria (quelli corrisposti in virtù di provvedimento giudiziale sono, infatti, deducibili a sensi dell'art. 10 lett. g, D.P.R. n. 597/1973, modificato con l'art. 5, L. n. 114/1977), spetta, a condizione che trattisi di soggetti non possedenti redditi superiori alle lire 960 mila, una deduzione di 12 mila lire *pro capite*. Qualora uno dei coniugi non possieda redditi per ammontare superiore alle lire 960 mila, la detrazione « per figli » compete all'altro in misura doppia, e parimenti doppia è la deduzione spettante, indipendentemente dal reddito percepito dall'altro coniuge, per gli adottati ed affiliati di un solo coniuge: ciò, in quanto l'adozione e l'affiliazione esauriscono i propri effetti nell'ambito del rapporto fra l'adottante o affiliante e l'adottato o affiliato. In mancanza del coniuge, l'abbattimento di lire 72 mila è invece attribuito per il primo dei figli a carico, ed il tal caso l'ulteriore deduzione, dovuta per gli altri figli, è raddoppiata e indi ridotta dell'importo di lire 14 mila, pari alla deduzione complessivamente accordata per il primo figlio in presenza di entrambi i coniugi, che risulta assorbita in quella di più elevato ammontare, riconosciuta al figlio in assenza del coniuge. Pertanto, mentre chi abbia, in assenza del coniuge, un solo figlio a carico porterà in detrazione dall'imposta lire 72 mila, chi abbia altri carichi familiari oltre al primo figlio usufruirà di una deduzione variante da lire 16 mila, per il caso in cui vi sia un ulteriore figlio a carico, a lire 286 mila nell'ipotesi in cui vi siano otto figli escluso il primo, fermo restando l'abbattimento di lire 144 mila per ciascun carico oltre l'ottavo. Viceversa, questo fenomeno di « rappresentazione » del coniuge mancante non

opera riguardo ai carichi familiari diversi dai figli: epperò chi non abbia a proprio carico nè il coniuge, nè figli, ma altri parenti od affini, non usufruisce dell'abbattimento di lire 72 mila, potendosi portare in deduzione soltanto la quota di lire 12 mila per persona.

La connessione che lega inscindibilmente, come abbiamo posto in evidenza, il regime degli abbattimenti in esame con la considerazione unitaria dei redditi prodotti nell'ambito del nucleo domestico, trova puntuale conferma nella diversa definizione legislativa delle persone a carico, data nell'originaria formulazione dello stesso art. 15, rispetto a quella emergente dal testo modificato *ex art. 6*, L. n. 114/1977.

Vigente il cumulo familiare, infatti, il coniuge « non legalmente ed effettivamente separato » era considerato a carico, indipendentemente dal fatto che egli godesse, oppure no, di redditi propri: ciò, proprio in quanto il regime della convivenza determinava, per effetto del cumulo, la tassazione unitaria del reddito di entrambi. Per converso, con il venir meno dell'istituto del cumulo, il regime della detrazione relativa al coniuge non potè che essere *in parte qua* modificato, nel senso che essa viene riconosciuta nella sola ipotesi in cui il coniuge stesso, oltre ad essere convivente, non usufruisca di redditi propri superiori a lire 960 mila: infatti, con l'eliminazione del cumulo la permanenza in vigore dell'art. 15 avrebbe condotto, per effetto della separata liquidazione dell'imposta, all'incongruenza di duplicare, in un contesto impositivo più favorevole, l'abbattimento previsto in funzione di un meccanismo impositivo più oneroso. Tale esigenza era stata, del resto, avvertita in sede normativa, ancor prima del definitivo riassetto operato in virtù della L. n. 114, dalla L. 12 novembre 1976, n. 751, di cui meglio si dirà più avanti: essa, infatti, aveva stabilito che, limitatamente agli esercizi 1974 e precedenti, si facesse luogo, dall'imposta relativa a ciascun coniuge, all'intera deduzione per quota esente (che veniva quindi duplicata, in coeren-

za con la sua natura), ed alla detrazione in ragione della metà degli abbattimenti per persone a carico (i quali risultavano così egualmente ripartiti tra i coniugi), con esclusione, invece, della detrazione relativa al coniuge a carico ⁽⁹⁸⁾. Tale soluzione, inizialmente introdotta ai soli fini transitori, risulta, ora, generalizzata dalla nuova formulazione dell'art. 15.

Qualora, poi i coniugi vivano in regime di effettiva legale separazione, come pure nel caso di annullamento o scioglimento del matrimonio, non compete alcun abbattimento, essendo dall'un lato riconosciuta, a favore del coniuge che li eroga, la piena deducibilità degli assegni periodici corrisposti (art. 10, lett. g, D.P.R. n. 597 del 1973, modificato ex art. 5 L. n. 114 del 1977), e, dall'altro, usufruendo tali assegni, riguardo al percipiente, dell'assimilazione ai redditi di lavoro subordinato (art. 47, D.P.R. cit.).

Anche altre categorie di congiunti, identificate rispettivamente nei figli minori, ed in quelli maggiorenni che siano permanentemente inabili al lavoro o che, in età non superiore a ventisei anni, siano dediti a studi o tirocini gratuiti, e negli altri parenti od affini indicati dall'art. 433 Cod. Civ., sono considerate a carico soltanto nell'ipotesi in cui non godano, come s'è visto, per un ammontare superiore alle 960 mila lire annue, di redditi propri.

La descritta corrispondenza tra il regime degli abbattimenti in questione e il trattamento del reddito familiare si riflette, altresì, nel particolare regime degli speciali benefici, accordati, in virtù dell'art. 4, D.L. 6 luglio 1974, n. 259, conv. nella L. 17 agosto 1974, n. 384, ai redditi di lavoro dipendente il cui importo annuo non superi, autonomamente od in concor-

⁽⁹⁸⁾ CERNIGLIARO DINI, *Le nuove norme sul rimborso delle imposte sui redditi cumulati* (Legge 12 novembre 1976, n. 751), in *Dir. e prat. trib.*, 1976, I, 1157 e ss.; COCEVERA, *Adempimenti dei contribuenti e pagamento delle imposte dovute dai coniugi per l'anno 1974*, in *Boll. Trib.*, 1976, pp. 1793 e ss.; POLI, *Note sulla legge 12 novembre 1976, n. 751, ibidem*, pp. 1796 e ss.

so con altri redditi, i quattro milioni, e consistenti in un ulteriore abbattimento annuo di 36 mila lire e nell'aumento di 4 mila lire delle detrazioni previste per ciascun figlio a carico: infatti, la formazione di un reddito complessivo lordo superiore alla soglia considerata, in presenza del quale i benefici in questione vengono meno, con conseguente recupero d'imposta, era dato, in regime cumulativo, dal coacervo non solo dei redditi propri del contribuente, ma anche di quelli a lui imputati; laddove, introdotto il principio della tassazione separata, è da escludere che il recupero possa ancora aver luogo.

Immodificato è, invece, il meccanismo operante, in virtù del combinato disposto dell'ultimo comma della norma in esame, modificato con l'art. 2, L. n. 57 del 1975, e dell'art. 16, comma 2 del decreto n. 597, introdotto con l'art. 27, comma 3 della stessa legge n. 576, per i redditi d'impresa, cui è dato usufruire, oltrechè della detrazione forfettaria delle spese di produzione e degli oneri deducibili, degli abbattimenti aggiuntivi testè considerati, a condizione che il loro ammontare non superi l'importo di 4.500.000 lire *per persona*: in tal caso, peraltro, deve ritenersi che gli abbattimenti stessi rispondano a una *ratio* diversa, operando quali ulteriori manifestazioni della forfettazione delle passività, come tali riferibili al singolo reddito d'impresa ⁽⁹⁹⁾.

Come abbiamo già ricordato, la L. n. 751 del 1976, si diede carico di disciplinare gli effetti della eliminazione del cumulo fra i coniugi relativamente alla materia delle deduzioni dell'imposta. Essa dispose, infatti, che, relativamente ai periodi d'imposta interessati dalla pronunzia di incostituzionalità, vale a dire gli esercizi sino al 1974, il passaggio all'imposizione separata dei coniugi comportasse l'imputazione a ciascuno, per intero, della « quota esente », e l'esclusione, per converso, del-

⁽⁹⁹⁾ In argomento: Pucci, *Impresa minore: condizioni per l'applicazione delle deduzioni forfettarie*, in *Boll. Trib.*, 1976, pp. 1144 e ss.

la detrazione per coniuge a carico; inoltre, coerentemente con la particolare struttura di tale beneficio, venne, in tal caso, eliminata l'« ulteriore detrazione » prevista per i redditi di lavoro dipendente e per i redditi d'impresa ammessi alla forfettizzazione delle spese e degli oneri: tale deduzione risultava, infatti, assorbita dalla duplicazione della quota esente. Per converso, le detrazioni per forfettizzazione di oneri e spese erano applicate a ciascun coniuge nella misura spettantegli.

Va osservato, tuttavia, che la legge citata si limitava a disciplinare gli effetti della pronuncia d'incostituzionalità: essa, quindi, lasciava in vigore, per gli anni successivi al 1974, il regime di cumulo, alla cui eliminazione si è invece provveduto, disponendo, anche in via transitoria per l'esercizio 1975, con la L. n. 114 del 1977.

Va, infine, sottolineato che la problematica dei rapporti familiari non dispiega, invece, alcuna influenza sul regime applicativo della « ulteriore detrazione » di 24 mila annue, riconosciuta, a fronte dell'aumento del prezzo della benzina, a favore dei « possessori di reddito di lavoro dipendente » non superiore a lire 6 milioni annue, nonchè dei lavoratori soci di cooperativa e degli imprenditori minori, in virtù dell'art. 2, L. 30 novembre 1976, n. 786, convertita del D. Legge 8 ottobre 1976, n. 691, recante modificazioni al regime fiscale di alcuni prodotti petroliferi e del gas metano e per autotrazione: tale abbattimento è, infatti, riconosciuto per ciascun reddito delle menzionate categorie, indipendentemente dal fatto che esso formi coacervo con altri proventi del percettore o dei suoi familiari.

10. Se, tuttavia, i rapporti familiari assumono particolare rilevanza sul terreno dell'imposizione del reddito, e ciò proprio in funzione dei caratteri strutturali di tale modello impositivo, mirante all'individuazione della capacità contributiva del soggetto globalmente intesa, essi non mancano di venire

in considerazione, sia pure ad effetti più limitati, in altri settori dell'ordinamento tributario.

Numerose sono, infatti, le disposizioni che assumono i rapporti familiari ad elementi qualificativi del presupposto dell'obbligazione tributaria, assoggettandola, in dipendenza di essi, a trattamenti differenziati.

Ciò avviene sotto un duplice ordine di profili.

Innanzitutto, i particolari vincoli di solidarietà economica che sono alla base dell'aggregazione familiare impongono l'adozione di particolari criteri impositivi, intesi a garantire l'erario dalle elusioni tributarie che più agevolmente potrebbero realizzarsi nell'ambito di tali rapporti.

Un esempio paradigmatico di tale categoria di disposizioni è stato da noi già segnalato (*supra* n. 6) nell'art. 25 del decreto sull'imposta di registro, che, riproducendo, ma con maggiore assolutezza come vedremo, un principio già insito nell'art. 5 del D.L. Lgt 8 marzo 1945, n. 90, presume *juris et de jure* gratuiti i trasferimenti immobiliari posti in essere fra parenti in linea retta, semprechè la relativa imposta risulti inferiore a quella che sarebbe dovuta in caso di trasferimento a titolo oneroso ⁽¹⁰⁰⁾. La funzione strumentale e garantistica dell'istituto era, per la verità, più marcata ed evidente sotto il vigore del citato art. 5 del D.L. lgt. n. 90 del 1945, il quale consentiva la prova contraria della provenienza del prezzo pagato « in base a titoli aventi data certa ai sensi del Codice Civile »: infatti, la nuova disposizione, con l'escludere ogni possibilità di vittoria sulla presunzione, potrebbe avere trasferito il principio sul terreno sostanziale, annettendogli un valore qualificatorio della fattispecie. Ma, ad escludere una siffatta ipotesi interpretativa, vale il rilievo che, se così fosse, la qualificazione stessa dovrebbe operare in senso obiettivo, e quindi anche nel

(100) STOLFI, *Presunzione di liberalità ed alienazione immobiliare fra parenti*, in *Boll. Trib.*, 1976, 1472 e ss.

caso in cui l'imposta di donazione applicabile risulti inferiore a quella dovuta per il trasferimento a titolo oneroso.

Trattandosi, dunque di una presunzione in senso proprio, e, quindi, di una deroga al principio generale della libertà delle prove, è da ritenere che l'ambito della sua operatività sia strettamente circoscritto alla determinazione dell'aliquota dell'imposta di trasferimento; onde, per ogni ulteriore effetto, l'atto non potrà che essere qualificato sulla base della manifesta volontà delle parti. La precisazione è importante ai fini dell'imposta sugli incrementi di valore degli immobili, il cui soggetto passivo è individuato, dall'art. 4, D.P.R. n. 643 del 1972, modificato con D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 688, nell'alienante a titolo oneroso e nell'acquirente a titolo gratuito: come altrove abbiamo rilevato ⁽¹⁰¹⁾, infatti, la presunzione di onerosità non potrebbe determinare alcuno spostamento della soggettivazione passiva rispetto a quella individuale sulla base della struttura dell'atto.

Sotto altro profilo, la particolare tutela di cui la famiglia è ritenuta meritevole anche dal punto di vista economico, ed il conseguente obiettivo interesse a che il patrimonio di ciascun componente sia conservato nell'ambito del nucleo familiare — interesse, questo, che trova puntualmente riscontro nel *favor familiae* cui la legislazione civile risulta ispirata, vuoi in tema di riserva di legittima, vuoi per quanto attiene al regime legale delle devoluzioni —, si traducono in particolari agevolazioni concernenti il regime fiscale delle successioni e donazioni.

Gli artt. 6 e 55, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637, istitutivo dell'imposta sulle successioni e donazioni, assoggettano, infatti, i trasferimenti a favore del coniuge e dei parenti in linea retta alla sola tariffa sul valore globale, escludendoli, invece, dall'applicazione dell'aliquota commisurata al valore delle sin-

⁽¹⁰¹⁾ GRANELLI, *Profilo giuridico dell'INVIM*, in *Dir. e prat. trib.*, 1975, I, 749 e ss.

gole quote devolute o dei beni o diritti a ciascuno gratuitamente trasmessi ⁽¹⁰²⁾.

Inoltre la Tariffa di quest'ultima, modificata con la Legge n. 576 del 1975, annovera fasce di esenzione crescenti in ragione dei rapporti di parentela (sino a 3.500.000 lire per i trasferimenti tra fratelli, sorelle e affini in linea retta, ed a 2.000.000 tra parenti fino al quarto ed affini sino al terzo grado), e prevede, altresì, a parità di valore, aliquote differenziate a seconda del rapporto di parentela.

Un analogo beneficio è poi previsto, dall'ultimo comma dell'art. 25, D.P.R. n. 643 del 1972, modificato con la L. n. 694 del 1975, relativamente all'imposta sull'incremento di valore degli immobili, il cui onere è dimezzato nel caso in cui il trasferimento abbia luogo, per causa di morte, in linea retta od in favore del coniuge ⁽¹⁰³⁾. In fine, va menzionata, nella stessa materia, l'esenzione, disposta dal 1° comma, lett. d) del citato art. 25 modificato, con il D.P.R. n. 6888 del 1974, ed ancora con la L. n. 694 del 1975, degli incrementi di valore relativi a fondi rustici « trasferiti per causa di morte o per atto tra vivi nell'ambito della famiglia diretto - coltivatrice », vale a dire del nucleo domestico che, sulla scorta di apposita attestazione dell'ispettorato provinciale agrario, risulti dedita « direttamente e abitualmente alla coltivazione dei fondi e all'allevamento e governo del bestiame, semprechè la complessiva forza lavorativa del nucleo familiare non sia inferiore ad un terzo di quella occorrente per le normali necessità... ».

11. Le norme e gli istituti, presi fin qui in considerazione, riguardano il trattamento fiscale delle manifestazioni di capacità contributiva, riferibili ai membri del gruppo in quan-

⁽¹⁰²⁾ AA. VV., *Imposta sulle successioni e donazioni*, in *Enciclopedia Tributaria Italiana*, vol. VII, Milano-Roma, s.d., pp. 153 e ss.; GALLO ORSI, *L'imposta sulle successioni*, Torino 1976, pp. 52 e ss.

⁽¹⁰³⁾ Cfr.: GRANELLI, *L'INVIM dopo la « Legge Visentini »*, in *Dir. e prat. trib.*, 1976, I, 3 e ss., e specialm. 10 e ss.

to tali: essi postulano, quindi, già definito il presupposto del tributo, e già individuato il suo riferimento soggettivo.

In molti casi, peraltro, la complessa realtà della vita familiare incide sulla qualificazione e sull'imputazione stessa del presupposto: il che, può verificarsi vuoi nell'ipotesi in cui i rapporti familiari entrino, in qualche modo, a far parte della fattispecie imponibile quali elementi costitutivi di essa, (tale era, ad esempio, il caso dell'abrogata imposta di famiglia) vuoi in quella che da tali rapporti si facciano dipendere la rilevazione e l'imputazione soggettiva del fatto imponibile.

Seguendo lo schema espositivo più innanzi adottato (cfr. *supra*, nn. 1 - 5), rivolgeremo preliminarmente la nostra attenzione sui riflessi tributari del regime patrimoniale in atto fra i coniugi.

Va premesso che la legge tributaria annovera, al riguardo, scarse disposizioni: onde l'impostazione dei vari problemi, prospettantisi sul piano fiscale, non potrà che muovere per lo più dall'assunzione, quali « dati », o « materiali », delle qualificazioni civilistiche dei diversi istituti, e della relativa disciplina, cui la normativa tributaria direttamente si ricollegli adottandone le fattispecie ⁽¹⁰⁴⁾, salvo che nella ipotesi in cui la legge fiscale stessa detti una propria autonoma disciplina, svincolata da quella civilistica.

Il regime legale comporta, innanzitutto come si è visto, la comunione dei beni non « personali » acquistati dai due coniugi « insieme o separatamente », e delle aziende, gestite da entrambi i coniugi, costituite durante il matrimonio, ovvero, qualora si tratti di matrimonio celebrato prima dell'entrata in vigore del nuovo diritto di famiglia, dopo il 20 settembre 1975 (salvo che per i beni acquistati da tale data e sino al 15 gen-

(104) Sul problema delle qualificazioni nel diritto tributario, e dell'utilizzabilità a tal fine delle fattispecie normative contenute in altri rami dell'ordinamento; si cfr. AMATUCCI, *L'interpretazione della norma di diritto finanziario*, Napoli 1965, pp. 117 e ss.

naio 1978, non siasi manifestata volontà contraria) mentre, per le aziende costituite prima del matrimonio, ovvero anteriormente al 21 settembre 1975 nel caso di matrimonio già in atto alla data di entrata in vigore della riforma, la comunione riguarda soltanto gli utili e gli incrementi.

Ai fini dell'imposizione diretta, è il caso di osservare che, ove la proprietà dei beni oggetto della comunione dia per sè luogo, per il trattarsi di immobili, alla rilevazione di reddito fondiario ⁽¹⁰⁵⁾ quest'ultimo sarà, in costanza della comunione, imputato separatamente ed egualmente a ciascuno dei coniugi: tale conclusione, già insita negli artt. 23, 2° comma, e 33, 2° comma del D.P.R. n. 597 del 1973, trova, ora, esplicita conferma nel nuovo testo dell'art. 4 lett. a) D.P.R. citato, introdotto con la L. n. 114 del 1977, che statuisce essere « imputati per metà del loro ammontare netto a ciascuno dei coniugi » i redditi dei beni formanti oggetto di comunione legale. Parimenti, verranno ripartiti fra i coniugi i redditi inerenti a « beni capitali » ⁽¹⁰⁶⁾, quali, ad esempio, dividendi di azioni, interessi di obbligazioni, eccetera, acquistate in costanza di matrimonio.

Più delicato appare, invece, il problema relativo alla gestione comune dell'azienda, per il quale si prospetta tuttavia, a nostro avviso, identica soluzione. Va premesso, infatti, che la comunione dell'impresa comporta automaticamente, nel momento stesso in cui essi si formano, la comunione degli utili e degli incrementi: infatti, mentre nel caso in cui si tratti di azienda costituita dopo il matrimonio la partecipazione di entrambi agli utili ed agli incrementi costituisce il necessario riflesso della proprietà costituitasi *ex lege* sul complesso

⁽¹⁰⁵⁾ Per la derivazione del reddito fondiario della categoria del diritto reale immobiliare di godimento, si cfr.: D'AMATI, *La progettazione* cit., vol. II, Padova 1974, pp. 207 e ss.

⁽¹⁰⁶⁾ Sulla distinzione tra « beni capitali » e « beni diretti », si v.: DE VITI, DE MARCO, *Principi di economia finanziaria*, s.l., 1953, pp. 262 e ss.

aziendale, rispetto alle aziende formatesi prima del matrimonio tale comunione è espressamente ed autonomamente stabilita dalla legge: in entrambi i casi, quindi, gli utili provenienti dalla gestione comune dell'attività dovranno essere attribuiti in ragione della metà a ciascuno dei coniugi.

Ma la già rilevata imprecisione terminologica del legislatore civile fa sorgere, ai fini della qualificazione del reddito in esame, delicati problemi, che si riflettono sul trattamento fiscale della fattispecie. Infatti, poichè la « gestione comune » non può avere ad oggetto l'azienda (complesso organizzato di beni, e quindi elemento statico) ma l'impresa (attività considerata nel suo sviluppo dinamico), può sorgere il dubbio se la costituzione anteriore o successiva al matrimonio, ovvero, per le ipotesi transitorie, al 21 settembre 1975, da cui dipende la messa in comunione anche dell'azienda, oltrechè degli utili e degli acquisti, debba essere stabilita con riferimento alla formazione o acquisizione di quest'ultima, ovvero all'inizio dell'attività imprenditoriale, cui l'azienda stessa è finalizzata. A nostro avviso, il riferimento è senz'altro alla costituzione dell'azienda, posto che l'ultimo comma dell'art. 56 della legge di riforma (art. 177 Cod. Civ.) discorre di aziende « appartenenti ad uno dei coniugi anteriormente al matrimonio »: infatti, il concetto di appartenenza non sembra riferibile all'impresa. In altri termini, la normativa in esame va, a nostro avviso, interpretata nel senso che la gestione comune dell'impresa dà luogo alla comunione dell'azienda, per mezzo della quale l'impresa viene esercitata, nel caso in cui l'azienda stessa sia stata acquisita dopo il matrimonio, o, comunque, successivamente alla data di inizio del regime di comunione, ed alla semplice comunione degli utili e degli incrementi in ogni altro caso.

Nè sussiste, d'altro canto, alcuna corrispondenza biunivoca fra l'esercizio dell'impresa e la titolarità dell'azienda, ben potendo quest'ultima costituire oggetto di usufrutto, o di affitto a norma degli artt. 2561 e 2562 Cod. Civ.: in tale ipotesi,

è evidente che la comunione d'azienda non troverebbe in ogni caso applicazione, rimanendo ferma, peraltro, la comunione degli utili e degli incrementi (questi ultimi determinati sulla base del « regolamento in denaro » previsto dall'art. 2561, ultimo comma). Tale conclusione può evincersi, a nostro parere, dalla lett. c) del citato art. 56 della legge di riforma, che, statuendo esservi comunione soltanto *de residuo* relativamente ai « proventi dell'attività separata di ciascuno dei coniugi », legittima, *a contrariis*, la tesi della piena partecipazione di entrambi ai proventi della attività comune, a mano a mano che questi si formano.

I su esposti rilievi si appalesano, quindi, assai conferenti ai fini della qualificazione dei redditi derivanti dalla « gestione comune » dell'attività, sia essa oppur no esercitata per mezzo di azienda in comproprietà: essi, infatti, per il ricollegarsi all'esercizio comune dell'impresa, vanno senz'altro considerati, ad ogni effetto, e per entrambi i coniugi, quali « redditi d'impresa », e come tali trattati agli effetti tributari ⁽¹⁰⁷⁾.

Con ciò, tuttavia, il problema dell'individuazione del regime fiscale, proprio dell'esaminata categoria di redditi, resta ben lungi dall'essere risolto. Va osservato, infatti, che nella sistematica accolta dalla vigente legislazione tributaria, il fenomeno della produzione, in forma collettiva, di un reddito d'impresa è ricondotto, per quanto concerne l'imposizione personale (art. 5, D.P.R. n. 597 citato), al paradigma della società di persone, essendo la società di fatto, che abbia per oggetto l'esercizio di attività commerciali, espressamente equiparata alla società in nome collettivo; talchè la già rilevata esclusione del carattere societario della comunione d'impresa fra i coniugi porta a risolvere in senso negativo il problema della identificazione del relativo utile con alcuno tra i redditi « prodotti in forma associata », previsti dalla norma tributaria. Nè, d'altro canto, la po-

(107) Cfr.: CERNIGLIARO DINI, *Aspetti fiscali della riforma del diritto di famiglia*, in *Dir. e prat. trib.*, 1975, I, 1335 e ss., e specialm. 1341-42.

sizione del coniuge coesercente l'impresa commerciale potrebbe venire ricondotta alla previsione dell'art. 41 del citato D.P.R. con conseguente inclusione della quota di utile, ad esso attribuita, nella categoria dei redditi di capitale « derivanti dalla partecipazione ad associazioni in partecipazione in qualità di associato », ovvero, facendosi riferimento al successivo art. 49, lett. c), in quella dei redditi di lavoro autonomo, cui sono assimilati i proventi del partecipante allorquando il suo apporto sia « costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro »: nell'uno come nell'altro caso, infatti, lo schema dell'associazione in partecipazione, caratterizzato dall'essere la gestione dell'impresa attribuita al solo associante (art. 2552, comma 1, Cod. Civ.), non appare compatibile con il presupposto stesso della fattispecie in esame, consistente proprio nella comune gestione dell'impresa. Nè, infine, può annettersi valore decisivo, *in parte qua*, al disposto della lett. a) dell'art. 4 del D.P.R. n. 597 del 1973, nel testo novellato *ex* L. n. 114 del 1977, posto che ivi si discorre dei redditi *dei beni comuni*, laddove il caso che ne occupa riguarda piuttosto il reddito derivante dall'esercizio di una attività comune. In mancanza, quindi, di norme tributarie qualificative della fattispecie in esame, l'individuazione del regime applicabile non potrà che essere affidata all'analogia: e i rilievi di cui sopra ci inducono a ritenere che, per comunanza di presupposti e di elementi, l'impresa coniugale presenti, rispetto alle organizzazioni a base personale, carattere di maggiore similarità. Conseguentemente, e, sul punto, conclusivamente, esprimiamo l'avviso che il reddito prodotto dall'impresa coniugale debba essere egualitariamente ripartito fra i due partecipi, ai fini della imposizione personale, in applicazione (*ex analogia*) del ricordato art. 5 ⁽¹⁰⁸⁾.

⁽¹⁰⁸⁾ A identica conclusione, ma nella prospettiva di una applicazione diretta, e non analogica del citato art. 5, perviene la CERNIGLIARO DINI, *Aspetti cit.*, loc. ult. cit.

E cfr. altresì: SCHIAVON, *Sul trattamento fiscale delle imprese fra coniugi*, in *Legisl. e giur. trib.*, 1977, 108 3e ss.

Gli esposti rilievi si riflettono poi, trovandovi inoltre, a nostro parere, un decisivo elemento di conferma, sui profili procedurali della problematica in considerazione. Supposto, infatti, che fosse dato prescindere dall'assimilazione dell'impresa coniugale alle società ed associazioni di cui all'art. 5, D.P.R., n. 597, dovrebbe coerentemente revocarsi in dubbio l'operatività, per questa parte, anche degli artt. 6 e 40, comma 2, D.P.R. n. 600, che prevedono l'unitarietà della dichiarazione e dell'accertamento relativamente ai redditi prodotti in forma associata, da imputare poi ai singoli partecipi: ma non è chi non veda come la dissociazione del procedimento impositivo, cui dovrebbe addivenirsi in difetto di applicabilità degli articoli testè citati, risulterebbe addirittura impossibile, posto che, trattandosi di reddito d'impresa, esso viene determinato sulla base di scritture contabili necessariamente uniche, in quanto riferite all'impresa, e non ai soggetti imprenditori (art. 39, D.P.R. n. 600).

È, quindi, nostro convincimento che il reddito dell'impresa coniugale debba costituire oggetto di autonoma dichiarazione e di specifico accertamento, ferma restandone l'imputazione *pro quota* a ciascuno dei coniugi.

Opposta soluzione dovrebbe, per converso, valere riguardo all'imposizione reale.

Giova osservare, infatti, che, relativamente all'imposta locale sui redditi, le « società di ogni tipo » e le « associazioni non riconosciute », nonchè le altre « organizzazioni prive di personalità giuridica », sono investite della piena « soggettività tributaria »: esse, infatti, vengono qui considerate (a differenza di quanto avviene riguardo all'imposta personale) quali centri di imputazione non soltanto del procedimento impositivo, ma della stessa obbligazione sostanziale d'imposta ⁽¹⁰⁹⁾.

(109) Cfr.: GRANELLI, *Contributo allo studio dell'imposta locale sui redditi*, in *Dir. e patr. trib.*, 1972, I, 873 e segg., e specialm. 878 e ss.

Sembra da escludere, innanzitutto, che l'impresa coniugale possa essere direttamente ricondotta alla previsione di tale norma quale ipotesi di organizzazione priva di personalità giuridica: manca infatti, nel rapporto fra i coniugi, proprio l'elemento organizzatorio, non potendo esso venire scorto, se non a prezzo di ridurre ad un *vacuum* il concetto stesso di organizzazione, nel mero comportamento dei coniugi, i quali gestiscono in comune l'impresa, nè appare, d'altro canto, ipotizzabile, *in parte qua*, una qualsivoglia applicazione analogica, posto che le norme attributive della cosiddetta soggettività tributaria, pur quando non vengano considerate, in ossequio al principio di specialità ed autonomia del diritto tributario, di carattere eccezionale, e quindi incorrenti nel divieto di cui all'art. 14 Dispp. prell., si presentano, in ogni caso, quali disposizioni « a fattispecie esclusiva » ⁽¹¹⁰⁾.

Da quanto s'è detto ,consegue, innanzitutto, che l'imposta locale sui redditi dovrà essere imputata, dopo l'unitario accertamento del reddito d'impresa, *pro quota* a ciascuno dei coniugi, al pari di quanto si verifica per l'imposta personale.

Le considerazioni di cui sopra si riflettono, inoltre, sul regime della detrazione di cui all'art. 7 del decreto istitutivo, modificato *ex art.* 11, L. n. 576 del 1975. A norma di tale disposizione, è riconosciuta alle persone fisiche una deduzione del 50 per cento dal reddito d'impresa, entro i limiti minimo e massimo di 6 e 12 milioni, a condizione che esse prestino la propria opera nell'impresa con carattere di prevalenza; mentre per le società semplici, in nome collettivo ed in accomandita semplice la deduzione « è calcolata con riferimento alla quota di reddito spettante a ciascuno dei soci che presti la propria opera nell'impresa purchè tale prestazione costituisca la sua prestazione prevalente ». Premesso che, in virtù della citata di-

⁽¹¹⁰⁾ M. S. GIANNINI, *L'interpretazione e l'integrazione delle leggi tributarie*, in *Riv. sc. fin. e dir. fin.*, 1941, 173 e segg.

sposizione, il predetto beneficio competerà esclusivamente al coniuge che partecipi alla gestione dell'impresa con carattere di prevalenza, è evidente che la deduzione avrà luogo in applicazione del 1° comma dell'art. 7, sopra ricordato, e, quindi, sarà effettuato rispetto al reddito già imputato al singolo percettore.

12. Restano, ora, da prendere in esame i riflessi che il regime della comunione legale produce nel settore della imposizione indiretta.

Viene, primamente, in considerazione il problema della individuazione dei soggetti passivi dell'imposta di registro, per il caso in cui l'acquisto del cespite, cadente in comunione, abbia luogo, a titolo oneroso, in virtù di atto soggetto a registrazione. Va osservato che a norma dell'art. 55, D.P.R. n. 634 del 1972, al pagamento dell'imposta di registro sono solidalmente obbligate « le parti contraenti »: ciò porta a ritenere che, nel caso in cui l'acquisto di un bene, soggetto al regime di comunione legale, sia effettuato da uno dei coniugi, l'altro non assuma in alcun modo la veste di condebitore del tributo di registro. Infatti, posto che il costituirsi della comunione sul bene rappresenta un effetto legale dell'acquisto operato dal coniuge, deve essere esclusa qualsiasi partecipazione dell'altro coniuge alla vicenda contrattuale ⁽¹¹¹⁾.

Diversa soluzione vale invece, a nostro avviso, relativamente all'imposta di donazione o successione, per il caso in cui l'acquisto venga operato a titolo gratuito, ovvero *mortis causa*. Va osservato, infatti, che, a norma dell'art. 58, lett. *b*, della legge di riforma del diritto di famiglia i beni acquistati dal coniuge in costanza di matrimonio per effetto di donazione o successione cadono nel regime comunistico sol quando nell'atto di liberalità o nel testamento risulti « specificato che essi sono attri-

(111) Si cfr., sul punto: CIAN, *Sulla pubblicità del regime patrimoniale della famiglia. Una revisione che si impone*, in *Riv. dir. civ.*, 1976, 33 e ss., e specialm. 34.

buiti alla comunione », onde sembra configurarsi, al riguardo, la seguente alternativa: ove il titolo non attribuisca espressamente alla comunione la liberalità, la devoluzione od il legato, nessun problema potrà sorgere, esaurendosi l'intera vicenda nella sfera patrimoniale del coniuge beneficiario; qualora, invece, l'atto di liberalità od il testamento contengano una siffatta attribuzione, sembra che entrambi i coniugi assumano la veste di eredi, legatari o donatari, e conseguentemente, a sensi dell'art. 5, D.P.R. n. 637, la soggettività passiva rispetto al tributo considerato. Di tale tributo essi risponderanno, quindi, solidalmente, e questo non già, o non tanto, per effetto dell'art. 46 del citato D.P.R., il quale si limita a prescrivere la solidarietà tributaria degli eredi, sibbene in applicazione del principio generale di cui all'art. 1294 Cod. Civ., dovendosi nell'acquisto in comunione ravvisare quella *eadem causa* che costituisce, in via generale, il presupposto genetico del vincolo di solidarietà ⁽¹¹²⁾. Identico ordine di considerazioni è poi riproducibile, attesa l'identificazione, attuata dall'art. 4, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, come modificato dal D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 688, del soggetto passivo nell'« acquirente a titolo gratuito », relativamente all'imposta sull'incremento di valore degli immobili, e ciò in relazione all'art. 26 dello stesso D.P.R., che prescrive la solidarietà tra i beneficiari.

Resta, tuttavia, da far cenno al caso particolare in cui il trasferimento *mortis causa* del bene comune, ovvero a titolo gratuito, abbia luogo dall'uno in favore dell'altro coniuge: ipotesi quest'ultima, che, resa possibile in dipendenza della caducazione del divieto di cui all'art. 781 Cod. Civ., non produce il ricostituirsi della comunione, essendone esclusi, per l'appunto, i beni acquisiti per effetto di liberalità o successione, salvochè nell'atto o nel testamento non sia specificato, e trattasi eviden-

(112) Ricorrerebbe in tal caso, per l'obbligazione tributaria, la responsabilità « della comunione »: sul punto, si veda l'ampio lavoro dell'Orpo, *Responsabilità patrimoniale e nuovo diritto di famiglia*, in *Riv. dir. civ.*, 1976, 105 e ss.

temente di clausola neppure concepibile rispetto ai casi considerati, che essi « sono attribuiti alla comunione ». Orbene, è di tutta evidenza che, allorquando la successione o la liberalità abbiano ad oggetto singoli beni o diritti comuni, il trasferimento opera soltanto rispetto alla quota del *de cuius* o del donante: talchè agli effetti dell'imposta di successione o donazione, come pure riguardo all'imposta sul plusvalore degli immobili, verrà in considerazione il valore di tale quota, e non quello dell'intero bene o diritto.

Particolarmente delicata si presenterà, quindi, l'ipotesi in cui la successione fra coniugi abbia ad oggetto l'azienda da entrambi gestita.

Ove trattisi, infatti, d'azienda costituita in costanza di matrimonio, ovvero, per la fattispecie di diritto transitorio, dopo l'entrata in vigore della riforma, e quindi comune, l'imposta verrà applicata sulla metà del valore, determinato a norma dell'art. 21, D.P.R. n. 637. Per converso, qualora trattisi di azienda appartenente al coniuge defunto, il tributo successorio dovrà commisurarsi all'intero valore dell'azienda, diminuito della metà degli incrementi, già comuni a sensi dell'ultimo comma dell'art. 56 della legge di riforma; mentre, nel caso in cui l'azienda fosse di esclusiva proprietà del coniuge superstite, concorrerà a formare l'asse ereditario la sola metà del valore degli incrementi, caduti in comunione.

Pertanto, anche nel caso che la successione riguardi un'azienda non gestita da entrambi i coniugi, riteniamo che il valore della successione corrisponda alla sola metà del valore dell'azienda: con la morte del titolare, infatti, i beni e gli incrementi relativi all'impresa cadono, a sensi dell'art. 57 della legge di riforma, nella comunione *de residuo*.

Nel caso, invece, che i due coniugi trasferiscano ad altri, a titolo oneroso, il bene oggetto della comunione, dell'imposta di registro, cui l'atto risulti soggetto, e dell'eventuale imposta sul plusvalore degli immobili essi risponderanno entrambi so-

lidalmente con il compratore, a norma del già menzionato art. 55.

Analoga conclusione vale, a nostro avviso, per l'imposta sul valore aggiunto, qualora il trasferimento, per l'averne ad oggetto beni comuni relativi all'impresa cogestita, dia luogo, a norma dell'art. 4, D.P.R. n. 633 del 1972, modificato con l'art. 1 del D.P.R. n. 687 del 1974, ad applicazione di tale tributo. Va osservato, infatti, che le considerazioni, sulla cui base siamo pervenuti ad escludere non soltanto il carattere societario dell'impresa coniugale, ma anche la sua assimilabilità alle organizzazioni prive di personalità giuridica, comportano, anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, la negazione della soggettività tributaria di tale impresa, per sè considerata: riteniamo, quindi, che l'obbligazione tributaria faccia capo distintamente a ciascuno dei coniugi, fermo restando beninteso, per le già esposte ragioni, il vincolo della solidarietà.

Quanto all'imposta sull'incremento di valore degli immobili, anch'essa sarà dovuta in via solidale, a norma del citato art. 26, D.P.R. n. 643 del 1972.

13. Prima di intraprendere, dallo specifico punto di vista della problematica di diritto fiscale, l'esame dei regimi opzionali, cui i coniugi possono addivenire in virtù di appositi accordi, si ritiene opportuno soffermarsi, preliminarmente, a considerare il regime tributario delle convenzioni, mediante cui tale facoltà di opzione venga esercitata.

Prescindendo dai profili di diritto transitorio, che saranno considerati a suo luogo, va osservato che la scelta del regime opzionale deve essere effettuata con convenzione matrimoniale, da stipularsi in virtù di atto pubblico, e che tali convenzioni possono essere stipulate « in ogni tempo », ed anche successivamente modificate, purchè, ove ciò abbia luogo dopo la celebrazione del matrimonio, previa autorizzazione del giudice. Inoltre, la scelta del regime di separazione può essere di-

chiarata, oltrechè in apposita convenzione, nello stesso atto di matrimonio.

Come abbiamo già avuto occasione di affermare (*supra* n. 2), siffatte convenzioni non producono alcun trasferimento di ricchezza, nè danno direttamente luogo ad atti di disposizione patrimoniale, risolvendosi in meri accordi di carattere normativo, preordinati alla regolamentazione dei rapporti economici per categorie generali: esse, pertanto, scontano l'imposta di registro in misura fissa, a norma dell'art. 11, parte I della Tariffa All. A al D.P.R. n. 634 del 1972, quali atti « non aventi contenuto patrimoniale »⁽¹¹³⁾. Qualora, poi, la dichiarazione di adozione del regime separatistico sia rilasciata nell'atto di matrimonio, permarrà, per l'intero atto, l'esenzione dall'obbligo di registrazione di cui all'art. 1, Tabella All. B al citato D.P.R., non costituendo tale declatoria una autonoma disposizione, ma un elemento intrinseco dell'atto stesso⁽¹¹⁴⁾.

Le riferite conclusioni valgono, ovviamente, per il caso in cui la convenzione matrimoniale risponda allo schema « tipico », testè delineato, di accordo normativo, ispirato a principi di generalità ed astrattezza.

Infatti, qualora nell'ambito della convenzione siano patuiti, supponendo che ciò sia consentito, concreti trasferimenti di ricchezza, riteniamo che essi vadano assoggettati alla normale imposta. Se, ad esempio, i coniugi abbiano stabilito di mettere in comunione non già tutti gli immobili, presenti e futuri, ancorchè esclusi dal regime di comunione legale, ma un determinato immobile, tale clausola dovrebbe, a nostro avviso, comportare l'applicazione delle normali imposte, risolvendosi in un vero e proprio trasferimento del bene così individuato.

Poco v'è da dire, a nostro avviso, riguardo al regime della separazione, in quanto esso, producendo la completa disso-

(113) Cfr.: CERNIGLIARO DINI, *Aspetti fiscali* cit., loc. cit., e specialm. 1349-50.

(114) CERNIGLIARO DINI, *Aspetti fiscali* cit., loc. ult. cit.

ciazione delle situazioni patrimoniali dei coniugi, non dà luogo a particolari questioni dal punto di vista tributario. Tale regime determina infatti, per questa parte, l'irrilevanza del rapporto di coniugio: talchè le vicende patrimoniali interessanti la sfera di ciascuno saranno trattate, così nei riflessi dell'imputazione dei redditi ai fini dell'imposizione diretta, come per quanto attiene all'applicazione delle imposte sul trasferimento della ricchezza, prescindendo dal vincolo familiare in atto.

Per diverso ordine di considerazioni, non riteniamo che dia luogo ad una particolare problematica tributaria l'ipotesi della comunione convenzionale. Conformemente alle conclusioni, tratte a suo luogo (*supra*, n. 2) circa la riconducibilità della comunione convenzionale alla disciplina generale dell'istituto, la situazione dei coniugi, che per tale regime abbiano optato, non potrà che essere inquadrata, anche agli effetti specificamente tributari, nello schema della comunione di diritto comune. Conseguentemente, i redditi dei beni ricadenti in tale regime verranno imputati a ciascun coniuge in ragione delle rispettive quote; in caso di successione tra i coniugi, si avrà riguardo, agli effetti del tributo successorio e dell'imposta sugli incrementi di valore degli immobili, ai valori della quota trasferita; delle obbligazioni tributarie dipendenti dall'alienazione di beni comuni i coniugi risponderanno solidalmente.

Sempre sulla base delle considerazioni svolte in premessa, riteniamo inoltre che la comunione convenzionale su un'azienda costituita anteriormente al matrimonio determini, ove l'impresa venga esercitata congiuntamente dai coniugi, la configurabilità, fra gli stessi, di una società di fatto anche agli effetti tributari: pertanto il reddito di tale impresa, unitariamente accertato, sarà soggetto, per gli effetti dell'imposta personale, ad imputazione in virtù del più volte ricordato art. 5, D.P.R. n. 597 del 1973, mentre l'imposta locale sui redditi farà capo direttamente alla società.

Più delicate questioni presenta, dal punto di vista tributario, l'istituto del fondo patrimoniale.

Tale regime, che, come abbiamo già avuto occasione di sottolineare (*supra* n. 2) può ben coesistere, per la sua specialità, con quelli di carattere generale, sin qui esaminati, si concreta nella costituzione di un vincolo di destinazione di determinati beni, immobili o mobili iscritti in pubblici registri, o di titoli di credito, « a far fronte ai bisogni della famiglia: esso non produce, quindi, necessariamente effetti traslativi, pur potendo, come vedremo, comportare il passaggio della titolarità di beni o diritti, allorquando tale effetto sia preordinato alla destinazione stessa.

Va infatti osservato che il fondo patrimoniale può essere costituito non soltanto da ciascuno dei coniugi, o da ambedue, ma altresì da un terzo, anche per testamento; nel quale ultimo caso la costituzione si perfeziona con la accettazione dei coniugi interessati. Inoltre, la proprietà dei beni costituiti in fondo patrimoniale spetta ad entrambi i coniugi, « salvo che sia diversamente stabilito nell'atto di costituzione ».

Le premesse considerazioni inducono, quindi, a risolvere diversamente il problema del trattamento fiscale dell'atto costitutivo del fondo, a seconda che esso tragga origine dalla liberalità o dalla disposizione testamentaria di un terzo, ovvero sia formato da beni di proprietà dei coniugi ⁽¹¹⁵⁾.

Nella prima ipotesi, non v'ha dubbio che la costituzione del fondo presupponga, quale suo necessario antecedente logico, il trasferimento dei beni da parte dell'autore della liberalità o del legato: trasferimento che, nel silenzio dell'atto, avrà luogo in capo ad entrambi i coniugi, ovvero potrà, se tale sia la manifesta volontà del disponente, produrre effetti nei confronti di uno soltanto fra essi. Conseguentemente, è da ritenere che, nel caso qui considerato, la costituzione del fondo dia

(115) CERNIGLIARO DINI, *Aspetti fiscali* cit., loc. cit., e specialm. 1350-51.

luogo ad applicazione dell'imposta di donazione o successione, a norma degli artt. 6, o 55, del D.P.R. n. 637 del 1972, nonchè, ove del fondo facciano parte beni immobili, dell'imposta sugli incrementi di valore. Quanto alla soggettività passiva, occorre distinguere: ove il trasferimento o la devoluzione abbia luogo nei riguardi di entrambi i coniugi, essi risponderanno solidalmente delle obbligazioni tributarie di che trattasi, in caso contrario, l'imposta sarà dovuta dal solo coniuge, cui compete la titolarità del bene così vincolato.

Per converso, la destinazione al fondo patrimoniale di beni che già appartengono ad entrambi i coniugi, ovvero a uno solo di essi allorchè sia espressamente stabilita nell'atto costitutivo la riserva della proprietà individuale, sconterà l'imposta di registro, quale atto di natura dichiarativa inerente a « beni e rapporti di qualsiasi natura », con l'aliquota dello 0,50% (art. 3, Tariffa, Parte I, All. A al D.P.R. n. 634/1972).

Più delicata appare, invece, l'ipotesi in cui il fondo patrimoniale sia, da uno dei coniugi, costituito con beni dei quali non siasi dal disponente espressamente ritenuta la proprietà: in tal caso, infatti, la destinazione al fondo produrrà l'effetto di costituire, sui beni che ne formano oggetto, la comunione tra i coniugi. Parrebbe quindi, a prima vista, che un tale atto abbia, nei limiti della quota di comproprietà attribuita all'altro coniuge, natura traslativa, e che, pertanto, esso possa essere per questa parte soggetto, attesane la gratuità, all'imposta di donazione, nonchè, trattandosi di immobili, all'imposta sul plusvalore: tali tributi, non potendosi ravvisare nel fondo, per le ragioni che meglio diremo, un ente collettivo, sarebbero, in ipotesi dovute per la sola quota acquisita dall'altro coniuge ⁽¹¹⁶⁾. Dubitiamo, peraltro, dell'esattezza dell'ipotizzata soluzione: infatti, la contitolarità dei beni conferiti al fondo non attiene al

⁽¹¹⁶⁾ Tale è, per l'appunto, l'opinione manifestata dalla CERNIGLIARO DINI, *Aspetti fiscali cit.*, loc. ult. cit.

contenuto negoziale dell'atto costitutivo, strettamente circoscritto al vincolo di destinazione, ma si presenta come un ulteriore effetto scaturente *ex lege* dal testo novellato dell'art. 168 Cod. Civ. È pertanto, nostro convincimento che, anche nel caso testè considerato, l'atto debba scontare la sola imposta di registro nella misura dello 0,50%.

Ulteriori problemi si ricollegano, avuto riguardo al profilo strutturale dell'istituto in esame, alla qualificazione di « patrimonio separato »⁽¹¹⁷⁾, attribuibile al fondo. Potrebbe, infatti, dubitarsi che la specifica destinazione dei beni, in esso costituiti, e le conseguenti limitazioni alla loro disponibilità, ne autorizzi, a molteplici effetti, la considerazione unitaria ed autonoma, secondo uno schema ben noto ai teorici della cosiddetta soggettività collettiva. Sul piano più propriamente fiscale, la questione è di stabilire se, ed eventualmente a quali condizioni, il fondo possa venire in rilievo quale complesso di beni dotato di « soggettività tributaria ».

La soluzione, peraltro, non può a nostro parere che essere negativa.

Per quanto attiene, innanzitutto, all'imposizione personale diretta, l'incongruità dell'opposta interpretazione appariva già di tutta evidenza, ancor prima che l'entrata in vigore della L. n. 114 del 1977 portasse, come si dirà, ad escluderla *ex positivo iure*, ove si consideri che essa avrebbe condotto ad assoggettare il reddito del fondo all'imposta sul reddito globale delle persone giuridiche, e ciò in dipendenza della sua pretesa assimilazione alle « organizzazioni senza personalità giuridica », di cui discorre l'art. 2, lett. b, D.P.R. n. 598 del 1973. Ma la repulsione, pressochè istintiva, ad ammettere che potesse sottrarsi all'imposizione progressiva siffatta categoria di redditi, che, per l'essere destinati al consumo familiare, necessariamente concorrono alla individuazione della capacità contributiva

(117) In argomento, si cfr.: PINO, *Il patrimonio separato*, Padova 1950.

globale della persona fisica, trova decisiva conferma, sul piano letterale, proprio nella formulazione del citato art. 2, ove è precisato che in tanto tali organizzazioni scontano il tributo proporzionale, quali « patrimoni - soggetti » ⁽¹¹⁸⁾, in quanto non risultino « appartenenti ad altri soggetti passivi » e percepiscano il reddito « in modo unitario ed autonomo ». La norma si presenta, quindi, come riproduttiva e chiarificatrice del principio già insito nell'art. 8 del previgente T.U., il cui contenuto venne da autorevole dottrina individuato, al di là dell'infelice formulazione letterale, proprio nel riferimento ai « patrimoni senza soggetto in quanto essi stessi privi di personalità giuridica » ⁽¹¹⁹⁾. Non v'era dubbio, pertanto, che l'appartenenza, proclamata *ex lege*, dei beni costituiti in fondo ad alcuno dei coniugi, o ad entrambi, ne escludesse la soggettivazione ai fini qui considerati.

Tali conclusioni trovano, ora, positiva conferma nel testo dell'art. 4, lett. a) del D.P.R. n. 597, così come modificato dalla citata L. n. 114, che statuisce essere i redditi dei beni formanti oggetto del fondo imputati « per metà del loro ammontare netto a ciascluno dei coniugi », ovvero, nel caso in cui il fondo stesso permanga in vigore, in presenza di figli minori, pur dopo l'annullamento, lo scioglimento o la cessazione degli effetti del matrimonio, per l'intero ammontare al coniuge superstita o a quello cui sia stata attribuita l'amministrazione.

D'altro canto, deve parimenti escludere la soggettività del fondo ai fini dell'imposizione reale, talchè anche l'imposta locale sui redditi dovrà essere applicata con i criteri di imputazione del reddito, testè considerati, distintamente a carico di ciascun coniuge: infatti, a norma dell'art. 2, D.P.R. n. 599 del 1972, la categoria dei soggetti passivi di tale imposta, diversi dalle persone fisiche, è individuata, con la sola eccezione delle società personali, in perfetta coincidenza con quella delle « per-

⁽¹¹⁸⁾ ANTONINI, *La soggettività cit.*, p. 116.

⁽¹¹⁹⁾ ANTONINI, *La soggettività cit.*, loc. ult. cit.

sone giuridiche » e degli altri enti ad esse equiparati agli effetti dell'imposta sul reddito globale delle persone giuridiche.

Va escluso infine, per lo stesso ordine di considerazioni, che il fondo patrimoniale possa assumere autonoma rilevanza, nell'ambito del procedimento applicativo delle imposte dirette, sotto il profilo della dichiarazione tributaria e dell'atto di accertamento: ciò, in quanto gli artt. 4, 6 e 40 del D.P.R. n. 600 limitano l'area di operatività della cosiddetta « soggettività strumentale » alle società personali ed alle organizzazioni, personificate o no, assoggettabili all'imposta sul reddito globale delle persone giuridiche.

Le conclusioni cui siamo pervenuti discendono del resto, conformemente a quanto abbiamo avuto modo di ricordare sotto altro profilo (cfr. *supra*, n. 7), dal principio della imposizione del reddito prodotto, che è alla base del vigente sistema: il vincolo di destinazione dei beni costituiti in fondo patrimoniale non incide, infatti, in alcun modo sulla produzione dei relativi redditi, dappoichè esso manifesta la sua rilevanza nell'ulteriore fase, estranea al presupposto dell'imposta, del consumo del reddito.

Devesi, quindi, ritenere che, a tutti gli effetti, il reddito dei beni qui considerati affluisca, per la parte di sua spettanza, a ciascuno dei coniugi, e che da questi debba essere dichiarato ed in capo a questi accertato quale componente del reddito complessivo.

È da sottolineare poi, a questo riguardo, come i redditi inerenti al fondo non possano che presentarsi sotto le specie del reddito « patrimoniale », intendendosi, con siffatta aggettivazione, quello prodotto esclusivamente in dipendenza della titolarità di un bene, senza il concorso dell'opera umana: onde possiamo far rientrare in detta categoria unitariamente considerandoli, oltre ai redditi fondiari e di capitale, alcuni fra i redditi equiparati a quelli di lavoro autonomo (cfr., ad es.: art. 49, comma 2°, lett. b) D.P.R. n. 597 del 1973), nonchè quelli pro-

venienti da rapporti di tipo locativo (affitto, noleggio, eccetera). Il vincolo di destinazione comporta infatti, a nostro avviso, nel caso in cui il bene, o il complesso dei beni, costituiti in fondo, configurino un'azienda (così, ad esempio, nel caso di un immobile alberghiero, di una nave, e simili), il divieto della assunzione diretta, da parte dei titolari, del relativo rischio d'impresa: conclusione, questa, che ci sembra discendere, oltrechè dalla relativa indisponibilità ed impignorabilità di siffatti beni, prescritte dagli artt. 51 e 52 della legge di riforma, anche, e soprattutto, dalla funzione stessa dell'istituto. Invero, la diretta destinazione dei beni « a far fronte ai bisogni della famiglia » non sembra offrire alternative al *godimento* del bene, nella sua duplice manifestazione della « utilizzazione diretta » (ad esempio: destinazione dell'immobile all'abitazione del nucleo familiare), ovvero dell'utilizzazione indiretta « attraverso la concessione (negoziale) di una certa misura di godimento altrui » ⁽¹²⁰⁾, da parte della famiglia.

Le considerazioni sin qui svolte consentono, inoltre, di risolvere negativamente il problema della assoggettabilità del fondo, di cui facciano parte beni immobili, all'applicazione decennale dell'imposta sul plusvalore degli immobili, secondo il regime risultante dall'art. 3 del decreto istitutivo e successive modificazioni: la citata disposizione assoggetta, infatti, allo speciale trattamento fiscale di che trattasi, oltre alle società « di ogni tipo ed oggetto », gli « enti pubblici e privati diversi dalle società, compresi i consorzi, le associazioni non riconosciute e le organizzazioni di cui all'art. 2 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598 » ⁽¹²¹⁾. Ora, se è pur vero che nel testo dell'articolo in considerazione il rinvio al contenuto dell'art. 2, D.P.R. n. 598 non appare esaustivo, presentandosi piuttosto come una specificazione della più ampia categoria degli « enti privati diversi

⁽¹²⁰⁾ D'AMATI, *La progettazione* cit., vol. I, cit., p. 92.

⁽¹²¹⁾ Cfr.: GRANELLI, *L'I.N.V.I.M.* cit., loc. cit. e specialm. 5 e ss.

dalle società », riteniamo indubitabile che i caratteri strutturali dell'istituto in esame non ne autorizzino in alcun modo l'inclusione in quest'ultima classe.

Anche per questa parte, del resto, la soluzione emergente dal dato letterale trova puntuale conferma nella considerazione funzionale della fattispecie tributaria. Va osservato, infatti, che l'applicazione decennale dell'imposta sul plusvalore, originariamente finalizzata ad impedire l'elusione dell'imposta realizzantesi attraverso la circolazione delle quote di società di mera gestione, assolve, dopo l'ampliamento della base soggettiva sino a comprendervi tutte le società e gli enti pubblici e privati, alla diversa funzione di controbilanciare, mediante il prelievo attuato in dipendenza della mera titolarità dell'immobile, l'« effetto di immobilizzazione » (*lock-in effect*) insito in siffatto genere di tributo ⁽¹²²⁾. Ora, poichè il fondo patrimoniale non modifica la struttura individuale della proprietà, risolvendosi in un semplice vincolo di destinazione, non paiono rendersi operanti, rispetto ad esso, le ragioni giustificative del prelievo decennale.

Per lo stesso ordine di considerazioni, riteniamo che la presenza del fondo non dia luogo a particolari problemi relativamente alle imposte di trasferimento, di successione e donazione: invero, l'alienazione dei beni così vincolati, ove consentita a norma dell'art. 169 Cod. Civ. (art. 51 della legge di riforma) ed il loro trasferimento per causa di morte daranno luogo all'applicazione della relativa imposta secondo le regole generali. Ove trattisi, peraltro, di beni soggetti a giudizio di valore, è nostro convincimento che, nella stima, dovrà tenersi conto del vincolo di destinazione: vincolo che, in presenza di figli minori, perdura anche dopo la morte del coniuge titolare (art. 171, comma 2° Cod. Civ., novellato con l'art. 53 della legge di riforma).

(122) GRANELLI, *Imposte sui plusvalori ed « effetto di immobilizzazione »*, in *Boll. Trib.*, 1977, 393.

14. Come non mancammo di sottolineare (*supra*, n. 5), l'impresa familiare si presenta, nell'ambito della riforma, come l'istituto di più difficile inquadramento e di più vasto contenuto problematico: onde le incertezze interpretative, che sussistono circa la qualificazione civilistica di tale controversa figura, si riflettono, ulteriormente aggravate dalla specialità della materia, sull'identificazione del relativo regime tributario; mentre, d'altro canto, l'unità dell'ordinamento, dalla cui considerazione non sembra lecito prescindere, consente, come diremo, di utilizzare taluni dati normativi, concernenti il trattamento fiscale dell'istituto, quali elementi di riscontro, non certo decisivi ma pur sempre sintomatici, della validità di determinate scelte interpretative, attuate od attuabili in sede civilistica.

È da sottolineare, al riguardo, come la dottrina abbia subito avvertite e messe in evidenza le difficoltà cui adduce il problema dell'inquadramento dell'impresa familiare nell'ambito delle categorizzazioni operate dalla vigente legge tributaria ⁽¹²³⁾.

Tali difficoltà vennero solo in parte superate, limitatamente all'imposizione diretta, dall'art. 9 della ricordata L. n. 576 del 1975, il quale, modificando con l'aggiunta di un ultimo comma l'art. 5, D.P.R. n. 597 del 1973, ha statuito essere i redditi delle imprese familiari « imputabili a ciascun collaboratore familiare, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili, a condizione che la quota stessa sia fissata « prima dell'anno finanziario con atto pubblico o con scrittura privata autentica ».

(123) Cfr.: FILOSA, *Riforma del diritto di famiglia: riflessi tributari su impresa e azienda*, Padova, 1975, pp. 22 e ss.; MAZZELLI, *Aspetti patrimoniali e tributari della « nuova » famiglia italiana*, in *Boll. Trib.*, 1976, 429 e ss.; CERNIGLIARO DINI, *La tassazione dell'impresa familiare, dubbi e proposte*, *ibidem*, 596 e ss.; *Aspetti fiscali cit.*, loc. cit.; FILIPPI, *L'impresa familiare nell'imposizione diretta*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1976, 601 e ss.; GRANELLI, *L'impresa familiare nella riforma tributaria*, *ibidem*, 621 e ss.; NASTASI, *L'impresa familiare: profilo civilistico e tributario*, in *Boll. Trib.*, 1977, 5 e ss.

Da ultimo, tale disposizione è stata interamente riformulata dal D.L. 1 luglio 1977, n. 351, conv. nella L. 8 agosto 1977, n. 535, precisandosi che l'autenticazione della scrittura privata deve avere luogo a ministero di notaio, che gli atti debbono essere sottoscritti da tutti i partecipanti, ed infine che, per i redditi conseguiti negli esercizi 1975 e 1976, la formalità in questione andava perfezionata prima della presentazione della dichiarazione dei redditi relativi all'anno 1975.

Nonostante la limitatezza della sua sfera di operatività, la disposizione testè riferita si rivela, sul piano interpretativo, assai importante, offrendo, appunto nel quadro della concezione unitaria, a nostro avviso imprescindibile, dell'ordinamento⁽¹²⁴⁾, un valido supporto di natura testuale alla qualificazione dell'istituto, da noi a suo luogo delineata.

Innanzitutto, la norma citata, con l'attrarre l'impresa familiare nell'area dell'imposizione del reddito delle persone fisiche, ne esclude l'assimilabilità alle « associazioni non riconosciute » ed alle altre « organizzazioni senza personalità giuridica », soggette, a norma del più volte citato art. 2, D.P.R. n. 598, all'alternativa imposta sul reddito delle persone giuridiche. D'altro canto, la specifica previsione normativa circa la imputabilità del reddito ai singoli partecipanti indica come l'impresa familiare non rivesta, neppure in sede tributaria, la natura di società a base personale: se così fosse, infatti, il trattamento fiscale dell'impresa domestica avrebbe trovato compiuta disciplina nell'originaria formulazione dell'art. 5 del D.P.R. n. 597, che statuisce essere i redditi delle società personali, ancorchè unitariamente dichiarati ed accertati a norma dei già ricordati artt. 6 e 40, D.P.R. n. 600, « imputati a ciascun socio indipendentemente dall'effettiva percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili⁽¹²⁵⁾.

⁽¹²⁴⁾ Cfr.: AMATUCCI, *L'interpretazione*, cit., pp. 123 e ss.

⁽¹²⁵⁾ In argomento: ANTONINI, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche: profili giuridici*, in *Dir. e prat. trib.*, 1972, I, 217 e ss., e specialm. 228 e ss.

Viene, per tale duplice via, negata *ex positivo iure* all'impresa in considerazione la natura di « soggetto collettivo », e questo, a nostro parere, con implicazioni di indubbia conclusione anche fuori della materia tributaria, posto che in tale esclusione si rivela l'assenza, nell'istituto di cui trattasi, di quella autonomia organizzatoria che costituisce per così dire, il supporto della considerazione unitaria del fenomeno produttivo del reddito.

La natura individualistica dell'impresa, ed il carattere meramente « interno » dei suoi profili associativi, trova, poi, ulteriore, e a nostro avviso insuperabile conferma, nella circostanza che all'imputazione del reddito possa farsi luogo soltanto in virtù delle previa formale fissazione delle quote di partecipazione, con conseguente attribuzione dell'intero reddito, in mancanza di tali adempimenti, all'imprenditore individuale, figurante nei rapporti esterni quale titolare dell'impresa.

Di più, è ancora da sottolineare come la suddivisione del reddito agli effetti fiscali, attuata dalla norma in esame, risulti del tutto svincolata dalla effettiva misura della partecipazione di ciascun collaboratore domestico: ed invero, mentre la quota di utile spettante al familiare, dappoichè riferita alla qualità e quantità del lavoro prestato, può essere esattamente determinata soltanto « a consuntivo », il criterio di ripartizione del reddito fiscale ha luogo *ex ante*, sulla base di una astratta e preventiva fissazione della quota.

L'imputazione *pro quota* del reddito dell'impresa familiare riflette, quindi, un modello normativo completamente diverso da quello ravvisabile nell'imputazione dei redditi prodotti in forma associata. In questa seconda ipotesi, infatti, la suddivisione del reddito d'impresa fra i soci costituisce un necessario riflesso della struttura collettiva della fattispecie, assunta come obbiettivamente rilevante a tutti gli effetti tributari: la ripartizione viene, quindi, a fare compiuto sistema dall'un lato con la già rilevata unitarietà della dichiarazione e dell'accerta-

mento, dall'altro con la soggettivazione del gruppo agli effetti dell'imposizione reale. Per converso, la suddivisione del reddito dell'impresa domestica riveste un carattere di assoluta peculiarità, presentandosi come un beneficio tributario, del tutto svincolato dalla qualificazione della fattispecie, che resta, anche agli ulteriori fini fiscali, interamente modellata secondo lo schema civilistico.

Utilizzando una recente, autorevole teorizzazione del concetto giuridico de diritto mobiliare come riconducibile alla categoria del diritto di credito ⁽¹²⁶⁾, l'elemento che differenzia l'impresa societaria dall'impresa domestica può ravvisarsi in ciò che, mentre nella prima titolare del « credito » è il gruppo collettivamente considerato, nel secondo debbono, invece, distinguersi due diversi ordini, o livelli di rapporti: l'uno, « esterno », facente capo al titolare dell'impresa, cui la fattispecie è interamente ed esclusivamente riferita; l'altro, « interno », esaurentesi nell'ambito del gruppo familiare, ed esprimente, per l'appunto, il diritto di partecipazione dei collaboratori domestici. In principio, e fuori dell'ambito di operatività della disposizione dianzi ricordata, questo secondo fascio di rapporti non assume, agli effetti dell'imposizione del reddito, alcuna rilevanza: e ciò trova conferma, a nostro avviso, nel disposto del già ricordato art. 59, D.P.R. n. 597, il quale, mentre dall'un lato esclude la deducibilità, quali costi, dei compensi erogati dall'imprenditore ai familiari « a carico », consente, dall'altro, di dedurre gli emolumenti erogati a favore di altri parenti ed affini solo se ed in quanto riflettano un rapporto di lavoro subordinato, risultante dalle registrazioni eseguite ai fini contributivi.

Le esposte considerazioni ci inducono, quindi, a negare che la norma qui considerata rifletta un principio di adeguamento del regime fiscale dell'istituto alla sua qualificazione civilisti-

(126) D'AMATI, *La progettazione* cit., vol. I cit., pp. 93 e ss.

ca, e a ravvisare in esso, per converso, una mera disposizione di favore, con finalità esclusivamente agevolative ⁽¹²⁷⁾.

Ci sembra, poi, da sottolineare, al riguardo, come una diversa interpretazione della norma conduca a dubitare della sua legittimità sotto il profilo dell'art. 53 1 comma Cost. Ove infatti, postulandosi la rilevanza « esterna » dell'organizzazione ad impresa domestica, si pervenisse ad attribuire alla partecipazione dei collaboratori valore qualificante in ordine alla individuazione del fatto produttivo del reddito, assumendo che il reddito stesso, anzichè prodotto dall'imprenditore individuale e poi ripartito, sia prodotto direttamente dal gruppo, non troverebbe giustificazione, alla luce del principio di commisurazione del carico fiscale alla capacità contributiva, un meccanismo di ripartizione della materia imponibile del tutto svincolato dall'utile effettivamente percepito da ciascuno in ragione della quantità e qualità delle proprie prestazioni.

La soluzione, testè prospettata, consente inoltre, a nostro avviso, di dare per risolto il problema, altrimenti assai delicato, della qualificazione del reddito imputato al collaboratore domestico. Giova considerare, infatti, che l'art. 6, D.P.R. n. 597 del 1973 opera una classificazione dei singoli redditi, non priva di rilevanti conseguenze in ordine al loro trattamento fiscale, sulla base della fonte cui essi si ricollegano, ripartendoli in redditi fondiari, di capitale, di lavoro e d'impresa, oltre alla categoria residuale degli « altri redditi ». Ove, infatti, la norma tributaria avesse recepito il fenomeno dell'impresa familiare, così come esso risulta delineato sotto il profilo civilistico, non potrebbe prescindere dal rilievo che, mentre il reddito affluente al titolare « esterno » dell'impresa costituisce il diretto risultato dell'attività commerciale, così da inquadrarsi senz'ombra di dubbio nel reddito d'impresa (art. 51, D.P.R. n. 597 del 1973), il reddito attribuito al collaboratore domestico mal

(127) Cfr.: GRANELLI, *L'impresa familiare* cit., loc. cit.

tollererebbe cosiffatta definizione, in quanto esso si ricollega ad una forma partecipativa che, se pur si manifesta nel diritto ad una quota di utile e nell'esercizio di taluni poteri decisionali, non comporta tuttavia la piena assunzione del rischio d'impresa, e la conseguente contitolarità della stessa. D'altro canto, tale provento non potrebbe assimilarsi, quale reddito « da partecipazione », nè ai redditi di capitale (art. 41, lett. c, D.P.R. n. 597), posto che dalle organizzazioni, dalla partecipazione alle quali deriva tale categoria di reddito, sono escluse espressamente quelle indicate nell'art. 5, del cui testo la norma in esame, concernente la disciplina tributaria dell'impresa familiare, costituisce parte integrante, nè a quelli di lavoro autonomo (art. 49, lett. c, D.P.R. ult. cit.), cui vengono assimilati i redditi « derivanti dalla partecipazione ad associazioni in partecipazione in qualità di associato quando l'apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro, e ciò in quanto il diritto del collaboratore domestico non postula necessariamente, come s'è più volte sottolineato, la prestazione di lavoro nell'impresa, ben potendo esso competere in dipendenza dell'attività prestata nell'abitazione dell'imprenditore.

Infine, nonostante talune similitudini che la posizione del collaboratore domestico può presentare con quella del lavoratore subordinato, parrebbe da escludere, *in parte qua*, l'applicazione delle disposizioni relative ai redditi di lavoro dipendenti (art. 46, D.P.R. cit.), ed a quelli ad essi « assimilati » (art. 47).

Non resterebbe, a questo punto, che far ricorso a quella sorta di ricettacolo delle perplessità del legislatore che è, per l'appunto, la categoria residuale degli « altri redditi » (art. 80, D.P.R. cit.) -. L'impostazione da noi delineata consente, invece, di superare ogni problema classificatorio, ascrivendo alla categoria del reddito d'impresa tanto quello dell'imprenditore, quanto quello dei suoi collaboratori familiari: l'imputazione costituisce infatti, secondo il nostro punto di vista, un *posterius* rispet-

to al processo produttivo, e non può, come tale, incidere sull'identificazione della fonte del reddito, che è e resta, in quanto prodotto da un imprenditore, reddito d'impresa, indipendentemente alla sua attribuzione soggettiva ⁽¹²⁸⁾.

Alla luce delle pregresse considerazioni vanno, quindi, a nostro avviso individuati la natura e gli effetti dell'atto con cui, fissandosi le quote di partecipazione, viene, per così dire, attivato il meccanismo della distinta imputazione del reddito.

Sembra, innanzitutto, pacifico che a tale atto dovesse, anche prima dell'entrata in vigore del citato D. Legge n. 351, attribuirsi carattere plurilaterale, dappoichè alla fissazione della quota spettante non può addivenirsi che in virtù di accordo fra l'imprenditore e i familiari interessati ⁽¹²⁹⁾. Al riguardo, è opportuno rammentare che l'art. 2 del D. Legge, portante « esonero dalle sanzioni per le dichiarazioni dei redditi presentate entro il 15 luglio 1977 (formula assai ingegnosa per non dire « proroga », e tale da far impallidire il fratacchione dell'antica storiella che, prima di mangiare pollo di venerdì, benediceva il piatto biascicando: *ego te baptizo carpam!*...) ha consentito di far luogo, entro il 15 luglio 1977, alla regolarizzazione degli atti formati, in difetto di qualche requisito, prima del 31 dicembre 1976.

Esso, inoltre, per l'essere esclusivamente finalizzato all'applicazione dell'imposta personale, non pare suscettibile — salvo, beninteso, il suo valore « indiziario », liberamente apprezzabile dal giudice a norma dell'art. 116 Cod. Civ. — di produrre ulteriori effetti, nè riguardo al rapporto fra l'imprenditore e il familiare, nè rispetto all'applicazione di tributi diversi dal-

⁽¹²⁸⁾ CERNIGLIARO DINI, *La tassazione* cit., loc. cit., e specialm. 560.

Contra, nel senso che, a differenza della quota di reddito del titolare, le quote dei collaboratori domestici costituiscano reddito da partecipazione, si cfr., peraltro, la Circol. 19 dicembre 1976, n. 10, in *Boll. Trib.*, 1977, del 110.

⁽¹²⁹⁾ *Contra*: POLI, *La riforma della riforma*, in *Boll. Trib.*, 1976, 7 e ss. e specialm. 9; CERNIGLIARO DINI, *La tassazione* cit., loc. cit.

l'imposta sul reddito delle persone fisiche, e, come tra breve si dirà, dell'imposta locale sui redditi. Conseguentemente, deve- si ritenere del tutto arbitraria la pretesa, originariamente avan- zata in sede ministeriale, di attrarre l'atto in questione nella ca- tegoria prevista dall'art. 26, D.P.R. n. 634 del 1972, assogget- tandolo all'imposta di registro, anzichè in misura fissa, con l'ali- quota proporzionale riferita all'intero reddito ripartito, ivi com- presa la quota del titolare dell'impresa, ⁽¹³⁰⁾: la questione è, ora, superata per effetto dell'art. 25 della citata L. n. 114 del 1977, che statuisce, al 1° comma, essere registrati a tassa fissa gli atti con i quali vengono fissate le quote di partecipazione agli utili dell'impresa familiare, dichiarando altresì, al 2° comma, soggetti all'imposta fissa di registro solo in caso di uso gli atti con cui i partecipanti provvedono alla distribuzione degli utili; ma la critica mossa al riferito indirizzo conserva un suo attuale inte- resse, in quanto essa induce ad annettere al 1° comma della nor- ma citata carattere interpretativo, con conseguente applicabili- tà del regime di favore anche agli atti posti in essere prima del- la sua entrata in vigore.

Circa la durata nel tempo degli effetti dell'atto di riparti- zione, il 3° comma del citato art. 25, L. n. 114 statuisce, confer- mando l'interpretazione già accolta dal ministro delle fi- nanze ⁽¹³¹⁾, che essi spieghino efficacia anche per i successivi esercizi, « fino a quando le quote di partecipazione agli utili non sono modificate ».

⁽¹³⁰⁾ Vedasi al riguardo, il Teleg. 24 dicembre 1975, n. 301655, in *Boll. Trib.*, 1976, 303, la successiva Nota 30 aprile 1976, n. 250289, *ibidem*, 933.

Per la critica di tale indirizzo, si cfr.: DONNAMARIA, *Due problemi di grande attualità: tassazione delle sentenze di divorzio e tassazione degli atti riguardanti la fissazione preventiva delle quote di utili annuali dell'impresa familiare*, in *Boll. Trib.*, 1976, 358 e ss. ,e specialm. 360-61.

Si veda inoltre, per l'interpretazione da noi difesa nel testo: Comm. trib. 1° grado Pescara 9 dicembre 1976, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1977, II, 184, con nota di BERTORA, *In tema di accertamento negativo dell'obbligo d'imposta e sulla registra- zione della dichiarazione concernente le quote degli utili dell'impresa familiare*.

⁽¹³¹⁾ Circol. n. 10/1976, citata.

Le conclusioni cui siamo pervenuti circa l'area di operatività della norma in considerazione conducono, inoltre, ad affermarne l'applicabilità relativamente all'imposizione reale: ed infatti, l'art. 4 D.P.R. n. 599 del 1973 identifica l'imponibile « Ilor », riguardo alle persone fisiche, con quello determinato ai fini della imposta personale. È, pertanto, nostro convincimento che l'imposta locale sui redditi faccia carico a ciascun partecipe in ragione del reddito risultante a lui imputato ⁽¹³²⁾. Va poi considerato, al riguardo, il disposto dell'art. 5 L. n. 114 del 1977, citata, sostitutivo dell'art. 10, D.P.R. n. 597 del 1973, il quale, dopo avere statuito deducibile dal reddito complessivo soggetto a tributo personale l'imposta locale sui redditi che concorrono a formarlo, iscritta nei ruoli la cui riscossione ha inizio nel periodo d'imposta, precisa che, ricorrendo l'ipotesi « prevista dall'art. 5, primo comma », l'imposta locale è dedotta « a ciascun socio o associato nella proporzione stabilita dallo stesso articolo ». Ora, poichè il 1° comma dell'art. 5, D.P.R. n. 597 riguarda esclusivamente il regime di imputazione del reddito prodotto nell'ambito delle società personali, mentre l'imputazione del reddito dell'impresa familiare trova previsione nel 3° comma dello stesso articolo, aggiunto ex art. 9, L. 576 del 1975, e non potendo d'altro canto ritenersi che, nel caso qui considerato, l'imposta locale sui redditi sia deducibile esclusivamente, e per intero, dal reddito personale dell'imprenditore, e non da quello dei collaboratori domestici, e ciò, a tacer d'altro, perchè la deduzione *pro quota* dell'imposta locale si presenta come un inevitabile corollario del vincolo di inerenza, posto dallo stesso art. 10 *ut supra* modificato, del tributo reale deducibile dal reddito complessivo della persona, la mancata previsione, della norma in esame, della fattispecie qui considerata, appare rivelatrice di come la ripartizione del reddito tra i col-

(132) *Contra*: CERNIGLIARO DINI, *La tassazione* cit., loc. cit.

laboratori domestici dispieghi automatica efficacia anche agli effetti dell'imposta locale.

Sempre in materia di imposta locale sui redditi, è poi da considerare il problema dell'applicabilità, riguardo all'impresa familiare, dell'art. 7, comma 4°, D.P.R. n. 599 del 1973, modificato con l'art. 11, L. n. 576 del 1975, che prevede, limitatamente alle società personali, il calcolo della deduzione, entro i limiti minimo e massimo di 6 e 12 milioni, del 50 per cento del reddito spettante a ciascuno dei soci « che presti la propria opera nell'impresa, purchè tale prestazione costituisca la sua occupazione prevalente ». A nostro parere, proprio per la già rilevata insussistenza, fra le società personali e l'impresa domestica, d'un supporto analogico *in parte qua* rilevante, tale principio non è applicabile al caso nostro. Pertanto, anche ai fini della determinazione dell'abbattimento di che trattisi, dovrà aversi riguardo alla posizione di ciascun partecipe: onde la deduzione competerà a ciascuno, in ragione del reddito imputatogli, indipendentemente dal carattere di prevalenza dell'attività prestata ⁽¹³³⁾.

Un altro punto, meritevole di attenzione, concerne l'ipotesi in cui la gestione dell'impresa familiare abbia dato luogo, anzichè ad un reddito, ad una perdita. Va osservato infatti, che, a norma dell'art. 8, D.P.R. n. 597 del 1973, le perdite « derivanti dall'esercizio di imprese commerciali » sono ammesse in deduzione ai fini della determinazione del reddito complessivo netto, e che, allorquando la perdita stessa inerisca ad alcuna fra le società indicate nell'art. 5, essa viene sottratta « per ciascun socio o associato nella proporzione stabilita » dallo stesso art. 5. Sorge quindi il problema se la perdita dell'impresa familiare debba essere dedotta interamente dal reddito complessivo

(133) Ritieni, invece, la CERNIGLIARO DINI, *La tassazione* cit., pur auspicando un intervento legislativo, che, allo stato della legislazione, non possa farsi luogo a deduzione « Ilor » per ciascun partecipe, competendo essa al solo titolare « esterno » dell'impresa.

del titolare « esterno », ovvero, rientrando nell'imputazione di cui all'art. 9, L. n. 576 del 1975, vada ripartita *pro quota* fra i partecipi. Invero, non appare decisiva, ad escludere questa seconda soluzione, la circostanza che lo stesso più volte citato art. 9 discorra esclusivamente di imputazioni *del reddito*, nulla dicendo quanto alla perdita: invero la categoria giuridica del reddito è suscettibile di includere la nozione della perdita, intesa, per l'appunto, quale *reddito negativo*. Osta invece, a nostro avviso, alla imputazione *pro quota* delle perdite il rilievo che, come abbiamo già osservato (*supra*, n. 5), i collaboratori familiari partecipano agli utili, ma non alle perdite: talchè queste ultime andranno interamente detratte dal reddito complessivo del titolare.

Considerando, ora, gli aspetti procedurali della fattispecie, osserviamo che, in coerenza con la ricostruzione da noi offerta, devesi individuare nell'imprenditore il solo soggetto legittimato all'accertamento così dell'imposta personale, come di quella reale: infatti, l'imputazione del reddito ai fini dell'applicazione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche ai singoli partecipi costituisce, rispetto alla determinazione del reddito stesso, un *posterius*, presupponendone la definizione. È, pertanto, nostro convincimento che l'obbligo della dichiarazione del reddito dell'impresa faccia carico, a norma dell'art. 1, comma 2°, D.P.R. n. 600 del 1973, modif. dall'art. 3, D.P.R. n. 60 del 1975, esclusivamente al titolare di questa, e che debba conseguentemente escludersi, rispetto a tale adempimento, l'ipotesi di coobbligazione prevista dal 6° comma dell'articolo citato. Parimenti, solo all'imprenditore, e non ai collaboratori domestici, sarà notificato l'atto di accertamento o di rettifica. Da ciò discendono importanti conseguenze per quanto concerne il contenzioso tributario ed il regime delle sanzioni. È, infatti, da ritenere che all'impugnazione dell'accertamento sia esclusivamente legittimato il titolare dell'impresa, laddove ai partecipi, quali soggetti portatori di un mero interesse alla controversia, sarà

dato esclusivamente di intervenire *ad adiuvandum*, a norma dell'art 105, comma 2°, Cod. Proc. Civ., reso per questa parte applicabile per effetto del rinvio operato dall'art. 39, D.P.R. n. 636 del 1972. Quanto alle sanzioni inerenti la dichiarazione, e, più in generale, gli adempimenti finalizzati all'esercizio del controllo connesso all'amministrazione finanziaria, è nostro convincimento che esse facciano carico al solo titolare, questi essendo unico destinatario dei relativi obblighi: tale soluzione, pacifica, attese il carattere di stretta personalità (art. 27 Cost.) per le sanzioni penali (art. 56, D.P.R. n. 600 del 1973), vale, a nostro avviso, anche per le pene pecuniarie (artt. 46 e segg.), in quanto a tali sanzioni, dotate, a differenza delle sovratasse, di una funzione squisitamente afflittiva, dovrebbero rendersi applicabili, siccome ad istituti che esprimono una potestà punitiva, i principi generali e le garanzie proprie del diritto penale. Siamo, conseguentemente, dello avviso che di tali esborsi l'imprenditore non possa in alcun modo rivalersi sui familiari, dovendoli ritenere a proprio totale carico.

Circa gli effetti manifestantisi nel settore del prelievo in diretto o, comunque, dei tributi diversi dalle imposte sui redditi, un primo, importante ordine di conseguenze va tratto nell'ipotesi di successione dell'imprenditore. Infatti, dalla qualificazione del diritto del collaboratore domestico agli utili ed agli incrementi dell'impresa, nonchè di quello sui beni acquistati con essi, come diritto di credito (*supra*, n. 5), sembra necessariamente conseguire dall'un lato l'inclusione per intero di siffatti utili, incrementi e beni nell'asse ereditario, e, dall'altro, il configurarsi, a fronte di essi, di passività ereditarie, corrispondenti ai maturati diritti di partecipazione: ciò che parrebbe confermato, a tacer d'altro, proprio nel 4° comma dell'art. 230 bis Cod. Civ., novellato con la legge di riforma, ove è prevista la liquidazione in denaro di tali diritti (¹³⁴). Nè diversa soluzio-

(¹³⁴) In conformità: CERNIGLIARO DINI, *La tassazione* cit., loc. cit., e specialm. 601-02.

ne varrà, a nostro avviso, nel caso in cui la successione siasi aperta a favore di un partecipe, dappoichè il venir meno, per confusione, del relativo rapporto non è d'ostacolo alla deducibilità del debito agli effetti fiscali. Non riteniamo inoltre, che la passività di che trattasi possano farsi rientrare fra i debiti « inerenti all'esercizio » dell'impresa, soggetti al particolare regime probatorio di cui all'art. 14, D.P.R. n. 637 del 1972: esse, in quanto obbligazioni *ex lege*, debbono a nostro avviso riconoscersi indipendentemente da qualsivoglia formalità documentale.

Analogamente riteniamo che, nel caso di cessione dell'azienda, il diritto di partecipazione dei collaboratori familiari agli utili ed all'avviamento debba entrare, quale passività, nella determinazione del valore venale a norma dell'art. 48, 3° comma, D.P.R. n. 634, del 1972: e questo, tanto nell'ipotesi che la cessione abbia luogo a favore di un terzo, come nel caso che cessionario sia lo stesso partecipe. Quanto alla liquidazione del diritto di partecipazione, come pure nel caso in cui esso venga ad estinguersi per confusione a seguito del trasferimento dell'azienda allo stesso partecipe, essa darà luogo, a carico del partecipe, alla rilevazione di un reddito soggetto a tassazione separata a sensi dell'art. 12, D.P.R. n. 597 del 1973.

L'ipotesi di cessione al partecipe dell'intera azienda va considerata anche sotto il profilo della tassabilità dell'avviamento, a norma dell'art. 54, D.P.R. ultimamente citato. A tutta prima, ritenemmo che il realizzo potesse configurarsi, in tal caso, limitatamente alla quota di avviamento, eccedente il diritto di partecipazione del cessionario ⁽¹³⁵⁾. *Re melius perpensa*, crediamo di dover modificare la nostra precedente opinione: escluso, infatti, il carattere « reale » del diritto di partecipazione, l'effetto traslativo, insito nel realizzo, si verifica rispetto all'intero complesso aziendale mentre, d'altro canto, il requisito della onero-

(135) GRANELLI, *L'impresa familiare* cit., loc. cit., e specialm. 634-35.

sità ⁽¹³⁶⁾ non riguarda soltanto il supero, oggetto di corrispettivo, ma anche la quota di diritto del partecipante, posto che la cessione troverà, per questa parte, corrispondenza nel venir meno del diritto di credito.

Degna di menzione è pure l'eventualità che l'impresa familiare sia trasformata in società: anche in tal caso, è nostro convincimento che l'atto di trasformazione, o l'enunciazione di esso, diano luogo alla normale applicazione dell'imposta di conferimento, atteso il carattere non societario della preesistente struttura.

Quanto ai trasferimenti immobiliari di beni, oggetto del diritto di partecipazione, essi, quand'anche effettuati a favore del partecipante, daranno luogo alla applicazione dell'imposta sul plusvalore degli immobili. È, per converso, da escludere che l'impresa stessa possa venire assoggettata, per gli immobili di sua proprietà, all'applicazione periodica di tale tributo, prevista dall'art. 3, D.P.R. n. 643 del 1972 e successive modificazioni di cui al D.P.R. n. 688 del 1974 ed alla L. n. 694 del 1975 ⁽¹³⁷⁾.

15. Resta, ora, da far cenno alle implicazioni fiscali relative al regime transitorio previsto per i matrimoni già celebrati alla data dell'entrata in vigore della legge di riforma (*supra*, n. 3).

L'art. 228 di detta legge, infatti, mentre differisce *in parte qua*, a seguito della proroga testè disposta con il ricordato D.L. n. 688 del 1977, l'entrata in vigore del regime di comunione al 15 gennaio 1978, includendo in esso, a decorrere da tale data, anche i beni acquistati dal 21 novembre 1975, consente tuttavia a ciascuno dei coniugi di impedire, dall'una parte, con una contraria manifestazione di volontà, il prodursi di

⁽¹³⁶⁾ Sulla necessità di tale requisito ai fini dell'imposizione della plusvalenza, si cfr.: D'AMATI, *La Progettazione* cit., vol. III, Padova 1975, pp. 158 e ss.

⁽¹³⁷⁾ Cfr.: GRANELLI, *Lineamenti* cit., p. 53.

tale effetto relativamente a questi ultimi, e, dall'altra, di far retroagire, in virtù di apposito negozio bilaterale, il regime della comunione legale alla data di celebrazione del matrimonio.

Nell'uno come nell'altro caso, l'opzione deve essere perfezionata entro il 15 gennaio 1978. Ciò non significa, ovviamente, che, decorso detto termine, resti ai coniugi preclusa la facoltà di optare per l'uno o per l'altro regime: anzi, il principio della modificabilità delle convenzioni matrimoniali, ricavabile dal testo novellato degli artt. 162 e 163 Cod. Civ., induce e ritenere che i coniugi possano, in ogni tempo, prescegliere lo schema dei loro rapporti patrimoniali. E così, i coniugi che, non avendo posto in essere alcuna formale manifestazione di volontà, abbiano dato luogo, a decorrere dal 15 gennaio 1978, all'operatività del regime comunistico, ben potranno, in prosieguo, optare per la separazione, come pure, nel caso inverso in cui sia fatto luogo, nel termine prescritto, alla dichiarazione impeditiva dell'efficacia della comunione, detto regime potrà essere successivamente introdotto con apposita convenzione. L'innosservanza del termine impedisce, tuttavia, che l'opzione possa venire esercitata prescindendo dalla adozione di formali convenzioni matrimoniali, e che essa sia produttiva dei particolari effetti transitori di cui all'art. 228 della legge di riforma. Dopo il 15 gennaio 1978, quindi, il passaggio al regime separatistico non potrà più avere luogo in virtù di dichiarazione unilaterale, dovendosi a tanto addivenire con il formale strumento della convenzione: inoltre, per l'operare detto regime *ex nunc*, la scelta separatistica così attuata non farà venir meno la comunione ormai costituitasi sui beni acquistati dal 21 settembre 1975 sino alla sua adozione. D'altro canto, nell'inversa ipotesi di passaggio dal regime separatistico, prescelto in forza di tempestiva dichiarazione unilaterale, a quello comunistico, quest'ultimo produrrà effetti soltanto *de futuro*, permanendo la separazione dei beni acquisiti *medio tempore*. In entrambe le ipotesi, quindi, l'omogeneizzazione del regime dei beni acquistati nel pe-

riodo anteriore alla stipula della convenzione con quello prescelto in virtù di quest'ultima, potrebbe avere luogo esclusivamente attraverso un autonomo negozio, di divisione nell'un caso, e di conferimento nell'altro.

L'ipotesi della dichiarazione, intesa alla conservazione del regime separatistico, non dà luogo, dal punto di vista tributario, a particolari difficoltà: trattasi, infatti, al pari delle convenzioni di cui si è già detto *supra*, al n. 14, di atto non avente contenuto patrimoniale, che risulterebbe quindi, in assenza dell'esenzione di cui diremo, soggetto a registrazione in misura fissa.

Per converso, la convenzione con la quale i coniugi dispongono di far retroagire il regime di comunione legale alla data di celebrazione del matrimonio, includendovi i beni *medio tempore* acquistati, produce indubbi effetti traslativi, risolvendosi nella costituzione di quote di diritti reali su beni determinati, o quanto meno determinabili: e di ciò è riprova, offrendone conferma testuale, l'ultimo comma dell'art. 228, che prevede un particolare regime di favore per « gli atti di cui al presente articolo compresi i trasferimenti eventuali e conseguenti »⁽¹³⁸⁾.

Sulla portata di siffatto regime agevolativo, consistente, oltrechè nella riduzione a metà degli onorari professionali (*scilicet*: notarili), nella totale esenzione « da imposte e tasse », riteniamo di dover spendere qualche parola.

Premesso che la portata della norma agevolativa « copre », per il disporre una totale esenzione, l'area così del 2° come del 1° comma, in quanto, come abbiamo già osservato, essa determina l'inapplicabilità della tassa fissa di registro agli atti che vi sarebbero soggetti, la sua formulazione letterale induce a circoscriverne l'operatività alle sole « imposte d'atto »⁽¹³⁹⁾, ed ossia

(138) In argomento, vedasi: CERNIGLIARO DINI, *Aspetti fiscali cit.*, loc. cit. e specialm. 1352 e ss.; GALLO ORSI, *Riflessi fiscali dell'art. 228, L. 19 maggio 1975*, n. 151, in *Dir. fam., e pers.*, 1976, 1804 e ss.

(139) CERNIGLIARO DINI, *Aspetti fiscali cit.*, loc. ult. cit. specialmente 1353.

ai tributi che abbiano ad oggetto il negozio in quanto tale, sotto il profilo vuoi della forma documentale che lo racchiude (*corpus mechanicum*), vuoi del suo contenuto e dei suoi effetti (*corpus mysticum*).

Riteniamo, pertanto, che gli atti di che trattasi non solo beneficino della registrazione gratuita, ma siano, anche, esenti, dall'imposta di bollo.

Costituisce, invece, materia di dubbio l'esenzione dei predetti atti, allorquando essi diano luogo a trasferimenti immobiliari, alle imposte ipotecarie e catastali di cui agli artt. 1 e 21, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 635. Una rigorosa osservanza della *littera legis* condurrebbe, infatti, a negare per questa parte l'esenzione delle trascrizioni e delle volture catastali⁽¹⁴⁰⁾; ma, avuto riguardo alla specifica finalità agevolativa della norma in esame, non ci sentiremmo di escluderne l'applicazione anche relativamente alle predette imposte.

L'ipotesi, poi, che la convenzione di retroattività della comunione familiare riguardi beni immobili, dà luogo all'ulteriore problema del regime tributario di tale atto sotto il profilo dell'imposta sugli incrementi di valore. L'opinione da noi condivisa⁽¹⁴¹⁾, secondo cui tale tributo, ancorchè applicato *in occasione* di atti di trasferimento (art. 2, D.P.R. n. 643 del 1972, modificato con il D.P.R. n. 688 del 1974), ha tuttavia per oggetto l'obbiettiva differenza di valore manifestatasi nell'intervallo id tempo considerato, fungendo l'atto traslativo quale semplice criterio di determinazione del periodo d'imposta, porta a distinguere, nell'ambito delle ipotesi agevolative, configurabili in materia, due differenti categorie: all'esenzione propriamente intesa, che si concreta nella definitiva sottrazione al prelievo dell'incremento manifestatosi in un dato periodo, fa riscontro, infatti, un effetto *di sospensione* dell'imposta, consistente nel

⁽¹⁴⁰⁾ *Contra*: CERNIGLIARO DINI, *Aspetti fiscali* cit., loc. ult. cit.

⁽¹⁴¹⁾ Cfr. GRANELLI, *Profilo* cit., loc. cit.

differimento del prelievo al verificarsi di una successiva condizione di imponibilità ⁽¹⁴²⁾. È, pertanto, da ritenere che l'esenzione in esame, per l'aver ad oggetto il trasferimento, mera *ocasio impositionis*, e non l'incremento di valore che costituisce il presupposto dell'imposta, dia luogo a questa seconda ipotesi agevolativa: pertanto mentre la convenzione di che trattasi non darà luogo ad applicazioni del tributo sull'incremento di valore dappoichè inidonea, per effetto dell'esenzione, a costituire evento interruttivo del periodo d'imposta, al successivo verificarsi della condizione di imponibilità il prelievo sarà effettuato con decorrenza dalla data di riferimento o di successivo acquisto dell'immobile, rimanendo ad ogni effetto irrilevante la convenzione *medio tempore* stipulata ⁽¹⁴³⁾.

È infine, da escludere che la convenzione di che trattasi possa dare luogo alla rilevazione di plusvalenze patrimoniali, dovendosi negare dall'un lato il carattere speculativo dell'operazione (art. 76, D.P.R. n. 597 del 1973), e, dall'altro, quando anche la convenzione avesse ad oggetto beni relativi all'impresa ovvero un'intera azienda (artt. 12 e 54, D.P.R. ult. cit.), il carattere oneroso dell'atto.

Il regime transitorio in esame può dare luogo, infine, a problemi di attribuzione fiscale dei redditi prodotti negli esercizi anteriori al 1978.

Ove, innanzitutto, i coniugi non esercitino particolari opzioni, i beni acquistati successivamente al 20 settembre 1975, non appartenenti alla categoria di quelli esclusi dal regime legale, entrano, come s'è detto, in comunione a decorrere dal 15

⁽¹⁴²⁾ GRANELLI, *Profilo* cit., loc. cit., e specialm. 770-71, 784-85; CERNIGLIARO DINI, *Aspetti fiscali* cit., loc. cit., e specialm. 1356; SPADA, *Riforma del diritto di famiglia: problemi tributari*, in *Riv. Not.*, 177 e ss.; SORVILLO, *La disciplina dell'I.N.V.I.M. in occasione di trasferimenti di beni compresi nella comunione tra coniugi*, in *Comm. Trib. Centr.*, II, 1977, 913 e ss.

Contra: GALLO ORSI, *Riflessi* cit., loc. cit.

⁽¹⁴³⁾ A tale conclusione è anche pervenuto il competente Ministero, con Risol. 14 luglio 1976, n. 4/5415, in *Boll. Trib.*, 1976, 1681.

gennaio 1978, senza alcun effetto di retroazione: pertanto, mentre l'intero reddito da tali beni prodotto negli esercizi 1975, 1976 e 1977, sarà attribuito al coniuge intestatario, il reddito dell'esercizio 1978 sarà a questi interamente attribuito per il periodo 1°-15 gennaio, mentre l'ulteriore quota di reddito, riferibile al periodo 16 gennaio-31 dicembre, dovrà imputarsi a ciascun coniuge per la metà del suo ammontare.

Per converso, qualora alcuno dei coniugi renda, entro il termine stabilito, la dichiarazione di volontà contraria alla comunione, così attivando anche *de futuro* il regime separatistico, non si farà luogo, nè per il passato, nè per il futuro, ad alcuna imputazione, continuando ciascuno dei coniugi a percepire l'intero reddito di tali beni, e identica soluzione vale, ovviamente, anche per i beni acquistati dopo il 15 gennaio 1978, nel caso in cui i coniugi abbiano optato, con apposita convenzione, per il regime separatistico.

Infine, nell'ipotesi in cui si faccia o si sia fatto luogo, anche per i beni acquistati prima del 21 settembre 1975, all'adozione del regime comunistico « retroattivo », è nostro convincimento che l'intero regime di comunione venga ad effetto, per tutti i beni acquistati dopo la celebrazione del matrimonio, alla data del 15 gennaio 1978, e che, pertanto, l'imputazione a metà del relativo reddito debba operarsi, anche agli effetti fiscali, a partire da quest'ultima data.

Diverso discorso vale, tuttavia, per i redditi derivanti da « cogestione » di azienda: in tale ipotesi, infatti, la comunione degli utili è operante, pur quando l'azienda, appartenente all'un coniuge prima del matrimonio, non sia comune, a partire dal 21 settembre 1975; eppertanto, il reddito prodotto da tale data, sarà in ogni caso, imputato a ciascuno per la metà del suo ammontare.