

IMPOSTE SUL REDDITO

Le quote societarie in regime di comunione legale

di **Enrico Ferra**

La tassazione dei redditi dei beni che formano oggetto della **comunione legale** dei **coniugi** è un tema che genera molte incertezze interpretative in ambito tributario, in quanto le definizioni normativamente attribuite agli acquisti, ai frutti e ai proventi di cui agli articoli 177 e 179 cod. civ. non consentono l'immediato collegamento con l'articolo 4, comma 1, lett. a), del Tuir, che parla di "*beni che formano oggetto della comunione*" rinviando genericamente agli articoli 177 e seguenti del codice civile.

Più in particolare, ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lett. a), del Tuir "*i redditi dei **beni** che formano oggetto della comunione legale di cui agli articoli 177 e seguenti del codice civile sono imputati a ciascuno dei coniugi per metà del loro ammontare netto o per la diversa quota stabilita ai sensi dell'articolo 210 dello stesso codice. I proventi dell'attività separata di ciascun coniuge sono a lui imputati in ogni caso per l'intero ammontare*".

L'articolo 177 cod. civ. appare invero piuttosto articolato e propone due ipotesi di comunione in funzione del momento in cui determinati **incrementi** si realizzano.

In base a tale norma, infatti, costituiscono oggetto:

- della **comunione immediata**, di cui alla lettera a), gli **acquisti** compiuti dai due coniugi insieme o separatamente **durante il matrimonio**, ad esclusione di quelli relativi ai beni personali;
- della **comunione de residuo**, di cui alle lettere b) e c), i **frutti** dei beni propri di ciascun coniuge e i **proventi** della loro attività separata, se ed in quanto esistenti **alla data di scioglimento della comunione**.

Si rende pertanto necessario un preciso coordinamento tra le due norme al fine di stabilire se taluni incrementi patrimoniali non espressamente contemplati dalla disciplina civilistica, come i **diritti di credito** e le **partecipazioni sociali**, siano qualificabili come "beni" (ed eventualmente riconducibili alla comunione immediata ovvero a quella *de residuo*) consentendo di trarre le opportune conseguenze ai fini tributari. Ciò in quanto la rigida **separazione** effettuata dal legislatore tra i beni che ricadono nella sfera personale rispetto a quelli che cadono nel regime della comunione legale non consente di dedurre con immediatezza che, ad esempio, le quote di partecipazione societaria sottoscritte da uno solo dei coniugi non debbano considerarsi oggetto della comunione in quanto costituenti **investimenti personali** del socio.

In altri termini, nel processo interpretativo di tali fonti di ricchezza è necessario che la

comunione legale non costituisca un mero indizio dell'esercizio in comune di attività economica, ma una **"prova"** del possesso di un determinato reddito da parte del nucleo familiare.

Nel caso specifico delle **partecipazioni sociali**, tra le varie teorie emerse al riguardo, appare particolarmente interessante quella rappresentata dall'IRDCEC nel **Documento n. 26 del 2013**, ove si pongono in rilievo, da un lato, lo **status** del socio - quindi l'elemento "personale" insito in una determinata partecipazione - e, dall'altro, la natura dell'**investimento**.

La distinzione fra partecipazioni in **società di capitali** e in **società di persone**, detenute da uno dei coniugi in regime di comunione legale, viene fatta proprio muovendo da tali presupposti. Evidenzia, infatti, il citato documento come le soluzioni individuate per le prime siano sostanzialmente unanimi, in quanto risulta prevalente la finalità dell'investimento del capitale e dunque la riconducibilità delle stesse alla **comunione immediata**; diversamente, per le partecipazioni in **società di persone** le principali incertezze deriverebbero dalla peculiarità della natura giuridica del rapporto sottostante le quote di partecipazione nonché dalla necessità di condividere con il coniuge l'assunzione della responsabilità **illimitata** insita nello *status* di socio.

Le iniziali incertezze espresse dalla giurisprudenza di merito sono state successivamente risolte dalla Corte di Cassazione con la **sentenza n. 2736/2001**, ove è stato evidenziato che **"tutti gli acquisti operati dai coniugi in regime di comunione legale, insieme o separatamente, in costanza di matrimonio, entrano a far parte della comunione legale, con la sola esclusione dei casi eccezionali espressamente previsti dalla legge [...] e poiché, d'altronde, l'acquisto di quote sociali e del relativo reddito non risulta annoverato nei casi eccezionali, ne consegue che, alla stregua delle disposizioni codicistiche, lo stesso deve ritenersi soggetto al regime proprio della comunione legale"**.

Per la Corte, peraltro, lo stesso concetto di "bene" non può che assumere una connotazione talmente ampia da ricomprendere qualsiasi **utilità giuridicamente e patrimonialmente apprezzabile**: come per le azioni, la prevalenza del carattere di investimento e dell'aspetto patrimoniale rispetto all'elemento "personale" connesso allo *status* di socio rende le quote di partecipazione in società di persone del tutto rispondenti alla categoria di "acquisti" prevista dall'articolo 177 cod. civ. con la conseguente imputazione dei relativi redditi pro quota in applicazione dell'articolo 4 del Tuir.

Più di recente la Corte è tornata sul tema riconducendo nuovamente la quota sociale alla nozione di **"bene mobile"**. Nella **sentenza n. 2569/2009** è stato infatti chiarito che, ferma la distinzione tra la titolarità e la legittimazione all'esercizio dei diritti nei confronti della società partecipata, lo *status* di socio attribuisce al partecipante di una società di persone una posizione giuridica qualificabile non in termini di diritto di credito, ma di **mera aspettativa economica** legata all'eventualità che, allo scioglimento del vincolo sociale, il patrimonio della società abbia una consistenza attiva tale da remunerare l'investimento effettuato. In ragione di ciò costituiscono oggetto della comunione legale sia l'**iniziale partecipazione** di uno dei

coniugi ad una società di persone sia i suoi **successivi aumenti**, anche se effettuati durante il matrimonio ad opera di uno solo di essi.

Ad oggi pertanto **non** pare sussistere un'**incompatibilità** interpretativa delle azioni e delle quote a costituire oggetto della comunione legale tra i coniugi. Sembra invero che il regime della comunione legale insista su tali strumenti partecipativi in egual misura in quanto, in entrambi i casi, l'aspetto patrimoniale **prevale** sull'aspetto personale.

Per approfondire il ruolo del professionista nella pianificazione patrimoniale dei propri clienti vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:



Master di specializzazione

IL RUOLO DEL PROFESSIONISTA NELLA PIANIFICAZIONE ▶▶
PATRIMONIALE E NEL LIFE PLANNING

Bologna Milano Verona