

CAPITOLO PRIMO

L'ETEROGENEA CATEGORIA
DELLE IMPOSTE SOSTITUTIVE
NEL SISTEMA DI IMPOSIZIONE SUL REDDITO

SOMMARIO: 1. L'oggetto dell'indagine. - 2. Le imposte sostitutive proprie e quelle improprie. - 3. Una rassegna (incompleta) delle principali fattispecie. - 3.1. Redditi fondiari. - 3.2. Redditi di capitale. - 3.3. Redditi di lavoro dipendente. - 3.4. Redditi di lavoro autonomo e di impresa. - 3.4.1. L'assoggettamento dell'intero esito categoriale a prelievo sostitutivo. - 3.4.2. Le forme di prelievo sostitutivo aventi ad oggetto singole componenti del reddito d'impresa e la rimodulazione del costo dei beni relativi all'impresa. - 3.5. Redditi diversi. - 3.5.1. L'assoggettamento a prelievo sostitutivo delle plusvalenze immobiliari e finanziarie. - 3.5.2. La rideterminazione, previo pagamento di imposta sostitutiva, del costo di acquisto di terreni e partecipazioni in società non negoziate in mercati regolamentati. - 3.6. Redditi di fonte estera prodotti dai neoresidenti. - 4. Un primo tentativo di classificazione. - 5. Le imposte sostitutive improprie e le ritenute alla fonte a titolo d'imposta. - 6. Le imposte sostitutive improprie e la tassazione separata. - 7. L'enucleazione di una possibile definizione della categoria delle imposte sostitutive improprie.

1. *L'oggetto dell'indagine*

Il numero e la varietà delle forme di prelievo sostitutivo conosciute dal sistema di imposizione sul reddito pone una serie di rilevanti questioni sia sul piano dell'inquadramento sistematico del fenomeno che su quello, contiguo, dei principi applicabili in materia di imposte sostitutive e dei limiti di costituzionalità delle stesse.

Nel comparto dell'imposizione sul reddito la previsione di imposte che, anche nei testi legislativi, vengono a vario titolo definite sostitutive solleva, infatti, un evidente problema di qualificazione¹ potendosi o, ed

¹ Avuto riguardo al profilo qualificatorio M. POLANO, *Spunti teorici e prospettive in tema di regimi tributari sostitutivi*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, I, 254, osserva che l'imposta sostitutiva è sem-

a seconda dei punti di vista, dovendosi distinguere il rapporto di sostituzione propriamente detto (ossia il rapporto che si instaura con tributi autonomi e distinti concepiti per sostituire, al trattamento ordinario, un diverso e, talvolta, più favorevole regime impositivo)² dalla previsione di quelle che possono, invece, definirsi mere modalità applicative del tributo personale sul reddito (ossia articolazioni disciplinari che, pur modificando significativamente la misura del tributo corrispondente ad una certa categoria reddituale o ad una determinata componente del reddito di categoria, possono non essere considerati tributi autonomi e distinti da quelli in cui si innestano)³.

Grande è l'interesse ricostruttivo quanto alle seconde giacché alla loro caotica proliferazione fa da contraltare, in apparente controtendenza rispetto alle consistenti ricadute sul piano operativo, l'assenza di specifici approfondimenti⁴.

plicemente l'imposta che si applica in luogo di altri tributi; nello stesso senso v. anche M. BEGHIN, *Diritto tributario*, Padova, 2015, 46.

² In relazione ai regimi fiscali sostitutivi propriamente detti v. il lavoro monografico di E. ANTONINI, *I regimi fiscali sostitutivi*, Milano, 1969, *passim*; in argomento v. anche L. CARPENTIERI, *Appunti in tema di rapporto tra imposta sostitutiva e imposta sostituita*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, II, 890 ss.; F. GALLO, *L'influenza della disciplina formale nella ricostruzione della natura giuridica di un tributo surrogatorio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1977, I, 237 ss.; M. INGROSSO, *Annotazioni sulle imposte sostitutive*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 440 ss.; *Id.*, *Imposte sostitutive*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1989, vol. XVII, 1 ss.; R. MICELI, *Società di comodo e statuto fiscale dell'impresa*, Pisa, 2017, 224 ss.; A. PARLATO, *Regimi fiscali sostitutivi*, in *Nov. Dig. It., App.*, Torino, 1986, vol. VI, 504 ss.; R. PIGNATONE, *Sostituzione tributaria e prelievo alla fonte*, Padova, 1993, 55 s.; M. POLANO, *Spunti teorici e prospettive in tema di regimi tributari sostitutivi*, cit., 253 ss.; E. POTTIO, *Imposta "cedolare" ed eguaglianza in materia tributaria*, in *Giur. cost.*, 1966, 1053 ss., e R. SCHIAVOLIN, *Sostitutive (imposte)*, in *Dig. IV, disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1998, vol. XV, 48 ss.

³ Cfr., sul punto, A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 192, nota 409; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2012, 248; A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 176 s., e L. CARPENTIERI, *Appunti in tema di rapporto tra imposta sostitutiva e imposta sostituita*, cit., 895 s., la quale ricorda che "una seconda forma di sostituzione si attua attraverso l'assunzione ad autonoma fattispecie imponibile 'istantanea' di un fatto manifestativo di capacità contributiva che, in assenza del regime sostitutivo, confluirebbe nel presupposto di una imposta periodica".

⁴ Sul piano storico non è fuori luogo ricordare che, in attuazione delle prescrizioni recate dall'art. 9 della l. delega 9 ottobre 1971, n. 825, l'art. 42 del d.P.R. 29 ottobre 1973, n. 601, ha disposto l'abrogazione di tutte le disposizioni concernenti esenzioni ed agevolazioni tributarie, "anche sotto forma di regimi fiscali sostitutivi", non contemplate dai decreti delegati della riforma del 1971. Successivamente, l'art. 17 della l. 29 dicembre 1990, n. 408, ha conferito delega al Governo per adottare "uno o più decreti legislativi concernenti la revisione e la modifica delle disposizioni di legge esistenti in materia di esenzioni, di agevolazioni tributarie e di regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo, ivi comprese le disposizioni recanti agevolazioni o regimi agevolativi riconducibili a caratteristiche strutturali dei tributi, che costituiscono comunque deroga ai principi di generalità, di uniformità e di progressività della imposizione";

Circostanza vieppiù curiosa ove si consideri che molte delle imposte in parola sono regolate da poche e lacunose disposizioni atteggiandosi a mere gemmazioni del tributo sul reddito alla cui *ratio* ed ai cui principi rimangono in ogni caso avvinte; altre, invece, sembrerebbero avere logica e regole proprie tanto da apparire, quantomeno ad una prima lettura, distaccate dall'assetto regolamentare dell'imposta sostituita.

Di qui l'opportunità o, se si vuole, la necessità di indagare a fondo la loro natura indubbio essendo che le peculiarità del meccanismo sostitutivo ed il riconoscimento di un'eventuale autonomia del presupposto impositivo potrebbero, ad esempio, influire in maniera determinante sulla possibilità di estendere in via analogica alle imposte sostitutive principi e regole proprie di quelle sostituite.

E ciò senza dimenticare il carattere opzionale tipico di molte delle forme di prelievo in discorso, carattere che non pochi problemi pone sul fronte degli adempimenti dichiarativi: si pensi, sol per fare un esempio, alla rilevanza del comportamento concludente ed alla (im)possibilità di correggere errori consistenti nella mancata esplicitazione, ove richiesta, di una qualche forma di determinazione volitiva.

Ulteriori e delicati problemi si pongono sul versante della compatibilità con i principi di eguaglianza e di capacità contributiva.

Le imposte in discorso, infatti, si allontanano, più o meno significativamente, dai criteri di tassazione ordinaria e le conseguenti differenze di trattamento dovrebbero trovare, almeno in via di principio, giustificazione nelle peculiarità delle situazioni soggette all'imposta sostitutiva e ciò sotto i profili della diversa capacità contributiva da esse palesata, rispetto a quelle cui si applica il regime ordinario, ovvero della presenza di speciali esigenze, proprie dei contribuenti o dell'Amministrazione finanziaria, tali da richiedere un'apposita disciplina applicativa, ovvero, ancora, sul piano dell'esistenza di ragioni di politica economica per le quali risponda all'interesse pubblico agevolare certi soggetti o certe attività.

In termini più generali, si tratta di prendere atto del fatto che le imposte sostitutive qui d'interesse sono di norma applicate secondo moduli proporzionali e, sottraendo consistenti quote di materia imponibile alla formazione del reddito complessivo, contribuiscono a polarizzare l'in-

la delega è rimasta inattuata, ma chiara è l'indicazione che dalla stessa può ricavarsi: i regimi fiscali sostitutivi, al pari delle esenzioni e delle agevolazioni tributarie, pongono all'attenzione dell'interprete delicate questioni sul piano della generalità e della progressività dell'imposizione (a commento della l. delega n. 408 del 1990 v. N. D'AMATI, *La revisione delle agevolazioni tributarie nella legge n. 408 del 1990*, in *Boll. trib.*, 1992, 723 ss., e S. LA ROSA, *Verso la scomparsa delle agevolazioni fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, 173 ss.).

cidenza della progressività su alcune categorie reddituali o, peggio ancora, su alcuni proventi reddituali⁵ mettendo pesantemente a repentaglio l'equità del sistema sia sul piano orizzontale che su quello verticale.

La lieve entità del prelievo sostitutivo e la logica differenziale che anima la determinazione del reddito d'impresa alimenta poi delicati interrogativi sul fronte delle possibili ricadute abusive/elusive delle scelte operate dai contribuenti. Ed invero, l'arbitraggio determinato dalla fruizione di regimi (opzionali) di tassazione sostitutiva con il riconoscimento di maggiori valori aventi rilievo fiscale e la successiva rilevazione di componenti di reddito positive e negative secondo le regole ordinarie (in termini, ad esempio, di maggiori quote di ammortamento e di minori plusvalenze o di maggiori minusvalenze) può in alcuni casi creare i presupposti per contestazioni di abusività/elusività⁶ che, a loro volta, impongono una riflessione sul sempre labile confine tra evasione/elusione e risparmio fiscale "debito"⁷.

2. *Le imposte sostitutive proprie e quelle improprie*

Ciò precisato in via generale, e venendo al problema concernente l'esatta delimitazione del perimetro d'indagine, non vi sono soverchie difficoltà nel riconoscere che l'inquadramento sistematico del fenomeno oggetto d'interesse risente, per un verso, della proliferazione incontrollata delle richiamate forme di prelievo sostitutivo e, per altro verso, della diffusa tendenza a ricondurle, senza particolari specificazioni, nell'alveo dei "regimi fiscali sostitutivi"⁸.

Categoria, quest'ultima, piuttosto ampia e nebulosa se è vero, come è vero, che alla stessa vengono ascritte sia la tassazione separata, ossia l'e-

⁵ Effetti analoghi sono, peraltro, determinati dalle non poche forme di forfetizzazione della base imponibile conosciute dal sistema e dalla ricorrente previsione di prelievi alla fonte a titolo d'imposta.

⁶ Vedremo, peraltro, che contestazioni in termini di abusività/elusività risultano essere state rivolte anche a soggetti non imprenditori.

⁷ Cfr., ad esempio, Cass., sez. trib., sent. 8 aprile 2009, n. 8487, reperibile in *Dialoghi tributari*, 2009, 408, annotata da D. STEVANATO-R. LUPI, *Estromissione agevolata dei beni d'impresa ed elusione fiscale*; lo stesso precedente è reperibile in *Riv. giur. trib.*, 2009, 593, con commento di M. BASILAVECCHIA, *Surrogati interpretativi in difetto di norma antielusiva?*

⁸ A giudizio di F. GALLO, *L'influenza della disciplina formale nella ricostruzione della natura giuridica di un tributo surrogatorio*, cit., 238, per regimi sostitutivi devono intendersi tutti "quei regimi speciali cui sono soggetti determinati redditi od atti in sostituzione dell'imposta che sarebbe applicabile in via generale".

strapolazione dal coacervo dei redditi di periodo dei redditi a formazione pluriennale, che le ritenute alla fonte a titolo d'imposta⁹ collegandosi, in questo secondo caso, il meccanismo sostitutivo all'esclusione ex art. 3, co. 3, lett. a), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917¹⁰, dei proventi ad esse sottoposti dalla base imponibile delle imposte sui redditi dovute dal soggetto cui è riferibile il fatto manifestativo di capacità contributiva¹¹.

Ed è sempre alla categoria dei "regimi fiscali sostitutivi" che parte autorevole della dottrina riconduce tutte quelle discipline che non comportano l'assegnazione ad una imposta preesistente ovvero ad una istituita *ad hoc* della funzione sostitutiva di uno o più distinti prelievi, ma che rimangono confinate nella struttura di un singolo tributo, configurandosi come modalità speciali di applicazione di esso in quanto, ad esempio, derogano non alle regole sul presupposto, ma a quelle sulla determinazione della base imponibile o dell'aliquota applicabile¹².

Ciò detto, qual è la dorsale lungo la quale ci si deve muovere per cercare di capire se esista, rispetto agli istituti richiamati, una matrice fenomenica unitaria?

La risposta è tutt'altro che agevole risultando difficile individuare un parametro capace di mettere ordine tra le diverse ipotesi cui si è testé fatto cenno. Valorizzando tuttavia il criterio della specialità, si può prendere atto della circostanza che, in tutti i casi considerati, ci si trova al cospetto di determinati fatti imponibili che vengono enucleati dal campo di applicazione di una o più norme impositrici e che, contestualmente, vengono assoggettati ad una disciplina di tassazione configurabile come speciale rispetto ad esse¹³.

⁹ Sullo specifico punto R. LUPI, *Le imposte sui redditi, sui trasferimenti e sul valore aggiunto*, Milano, 1991, 232, nota 46, osserva che la ritenuta a titolo d'imposta può essere considerata un regime sostitutivo solo in "senso debole", in quanto essa viene a dipendere prima di tutto dalla natura del soggetto erogante (obbligato o meno all'effettuazione della ritenuta), poi dall'inserimento del provento in una determinata categoria reddituale ed, infine, dalla natura soggettiva di colui che percepisce il reddito.

¹⁰ Di seguito, per semplicità, anche testo unico.

¹¹ Alcuni Autori scorgono effetti sostitutivi dei normali parametri di determinazione del debito d'imposta anche nel c.d. condono premiale (cfr., in particolare, G. PASSARO, *Condono nel diritto tributario*, in *Dig. IV, disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1988, vol. III, 384).

¹² Il riferimento è alla posizione di F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, 37, nota 67.

¹³ A questa conclusione approda R. SCHIAVOLIN, *Sostitutive (imposte)*, cit., 50, precisando che trattasi di "un meccanismo risultante, da una parte, dall'esonero della tassazione 'ordinaria' (collocato nel contesto della normativa di questa, ovvero della disciplina sostitutiva), dall'altra, dall'introduzione di un prelievo regolato diversamente, ma diretto a colpire (in modo più adeguato) le stesse manifestazioni di ricchezza".

Il paradigma della specialità, senza dubbio utile ai fini definatori e/o classificatori, non aiuta però a comprendere l'essenza del fenomeno qui d'interesse e, soprattutto, non consente di cogliere la differenza che intercorre tra le imposte sostitutive vere e proprie (imposte che, per comodità descrittiva, possiamo definire "sostitutive proprie") e quelle che, invece, costituiscono modalità diversificate di applicazione di un medesimo tributo (imposte che, di contro, possiamo definire "sostitutive improprie").

Ed allora si devono cercare strade alternative individuando caratteri intrinseci capaci di fissare una precisa linea di demarcazione tra le due indicate forme di prelievo sostitutivo e, in questa specifica prospettiva, ci si deve innanzi tutto chiedere se possa essere di qualche aiuto il criterio nominalistico.

Per la negativa depone una circostanza di chiara evidenza fattuale: il legislatore è solito riferirsi al sintagma "imposta sostitutiva" tanto per individuare fenomeni di sostituzione propriamente detti (il pensiero corre, ad esempio, all'imposta di cui all'art. 17 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, rubricato per l'appunto "imposta sostitutiva"¹⁴) quanto per identificare peculiari modalità di applicazione del tributo che agiscono sul piano dell'esito reddituale ascrivibile a ciascuna categoria ovvero su quello delle singole componenti reddituali prevedendo forme di imposizione anticipata e/o attenuata (per un'ampia casistica v. *infra*)¹⁵.

Rilievo ricostruttivo maggiore, ancorché probabilmente non decisivo, potrebbe allora assumere il grado di autonomia della regolamentazione dell'imposta sostitutiva dal momento che il rinvio integrale alla disciplina del tributo sostituito potrebbe essere sintomatico della volontà di differenziarne, sotto uno o più profili, la fisionomia senza che ciò implichi necessariamente un fenomeno di sostituzione; di converso, una spiccata autonomia disciplinare dell'imposta sostituita potrebbe essere considerata il riflesso necessitato di un compiuto fenomeno sostitutivo.

L'utilizzo del condizionale è, tuttavia, d'obbligo posto che, come si

¹⁴ L'imposta in parola sostituisce, per le aziende e gli istituti di credito, le imposte di registro e di bollo, quelle ipotecarie e catastali e le tasse sulle concessioni governative in relazione alle operazioni di finanziamento a medio e lungo termine; per un approfondimento sul punto v., tra gli altri, A. CAZZATO, *Finanziamenti destinati alla "prima casa": un nuovo microcosmo nella disciplina dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti*, in AA.VV., *Finanziaria 2008. Saggi e commenti*, a cura di G. Fransoni, Milano, 2008, 273 ss., e P. RUSSO, *L'imposta sostitutiva sui finanziamenti a medio lungo termine - Inquadramento civilistico e deducibilità fiscale dal punto di vista sia degli istituti di credito e delle società finanziatrici sia dei soggetti (imprese) finanziati*, ne il fisco, 2001, 12811 ss.

¹⁵ Diversamente orientato appare R. SCHIAVOLIN, *Sostitutive (imposte)*, cit., 52, a giudizio del quale "per distinguere le 'imposte' sostitutive vere e proprie sembra necessario riferirsi alla qualificazione di autonoma 'imposta' o 'tassa' data al prelievo dal legislatore".

vedrà in seguito, l'esperienza legislativa conosce casi di imposte sostitutive che poco o nulla hanno a che fare con il meccanismo sostitutivo propriamente detto e la cui regolamentazione, anche a causa di scelte legislative assai poco meditate, con il tempo è venuta acquisendo marcati tratti di autonomia.

Esclusa la rilevanza del criterio nominalistico e ridimensionata la valenza del riferimento al grado di autonomia disciplinare dell'imposta sostitutiva, non resta che volgere lo sguardo alla struttura della fattispecie impositiva.

Ed è proprio su questo versante che il nodo sembra finalmente potersi sciogliere.

Si tende, infatti, ad affermare che un'imposta sostitutiva per essere tale deve differenziarsi nel presupposto dal regime ordinario¹⁶; il che, ragionando *a contrario*, dovrebbe indurre a ritenere che, in presenza di identità di presupposti, vada esclusa la possibilità di immaginare un fenomeno di sostituzione propria.

Approdo, quest'ultimo, indirettamente confermato dalla lettura del già citato art. 3, co. 3, lett. a), del testo unico che, fissando i criteri generali di determinazione della base imponibile dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, esclude espressamente "i redditi esenti dall'imposta e quelli *soggetti* a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad *imposta sostitutiva*"¹⁷⁻¹⁸.

Ebbene, posto che l'esclusione *de qua* opera a livello di base imponibile e non di presupposto, chiaro è il ruolo giocato dalla previsione in discorso mirando la stessa a coordinare la regola generale relativa al presupposto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche con le regole che individuano determinati fatti imponibili assoggettandoli ad imposte sostitutive, fatti imponibili che, in ogni caso, restano ancorati al possesso del reddito.

Appurato che l'invarianza del presupposto impositivo costituisce il

¹⁶ Cfr., ancora, R. SCHIAVOLIN, *Sostitutive (imposte)*, cit., 52.

¹⁷ A commento di tale disposizione v. S. FORMICETTI, *Sub art. 3*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, t. III, *Testo unico delle imposte sui redditi e leggi complementari*, a cura di A. Fantozzi, Padova, 2010, 31 s.; M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 2006, t. I, 28 s., e S. MENCARELLI, *Sub art. 3*, in AA.VV., *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, a cura di G. Tinelli, Padova, 2009, 39 ss.

¹⁸ Interessante notare come, sul piano strettamente letterale, la disposizione *de qua* faccia riferimento all'astratta soggezione e non all'effettivo assoggettamento del provento al prelievo sostitutivo; tale profilo assume, come si vedrà, particolare rilievo in tutti i casi in cui il regime dell'imposta sostitutiva, pur essendo il regime naturale di tassazione di determinati proventi, viene in tutto o in parte disapplicato.

tratto caratterizzante l'esclusione di cui alla lett. a) del terzo comma dell'art. 3 del testo unico, si può cominciare a fissare qualche paletto utile a meglio delimitare il campo d'indagine:

a) l'investigazione intorno al presupposto impositivo ed alla (sua) invarianza rispetto al possesso dei redditi indicati nelle categorie di cui all'art. 6 del testo unico costituisce il banco di prova su cui verificare l'effettiva natura del prelievo sostitutivo;

b) l'effetto sostitutivo, laddove si escluda qualsiasi incidenza sul piano del presupposto, non potrà che prodursi a livello di determinazione della base imponibile o, eventualmente, di fissazione della misura del tributo dovuto¹⁹;

c) l'implementazione del meccanismo sostitutivo non può che comportare, pena evidentemente delicati problemi di costituzionalità, la definitiva decurtazione del patrimonio del soggetto cui è in ogni caso riferibile il fatto manifestativo della capacità contributiva tassata ossia il possesso del reddito;

d) l'assoggettabilità all'imposta personale sul reddito (Irpef o Ires, a seconda dei casi) costituisce presupposto indefettibile per l'applicazione dell'imposta sostitutiva di guisa che la seconda risulta dovuta solo e soltanto se, in mancanza di essa, avrebbe in ogni caso trovato applicazione la prima²⁰;

¹⁹ Da segnalare sul punto il contrario avviso di M. INGROSSO, *Imposte sostitutive*, cit., 2, a giudizio del quale "di surrogazione può parlarsi tecnicamente avendo riguardo alla sostanza dell'imposizione non in riferimento a modalità di forfetizzazione della base imponibile e in ogni caso rispetto all'oggetto dell'imponibile".

²⁰ Il che, a prima vista, potrebbe implicare due corollari: a) l'imposta sostitutiva, in ipotesi di abrogazione della disciplina dell'imposta sostituita, cessa *sic et simpliciter* di essere applicabile; b) ove, per qualsiasi ragione, l'effetto associato all'imposta sostitutiva non ha modo di prodursi, dovrebbero tornare ad essere pienamente applicabili le regole ordinarie previste in materia di determinazione della base imponibile.

Il riferimento alla reviviscenza delle regole ordinarie richiama alla mente l'antica vicenda legata alla rilevanza ai fini Ilor delle *royalties* corrisposte a soggetti non residenti e non assoggettate alla ritenuta a titolo d'imposta prevista dal previgente art. 25, co. 4, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Come si ricorderà, in un primo momento, la giurisprudenza tributaria di merito aveva preso posizione sostenendo che l'esclusione di cui al secondo comma dell'oggi abrogato art. 1 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 599, esclusione avente ad oggetto solo i "redditi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta", spettasse sull'unico presupposto dell'astratta assoggettabilità alle ritenute dei proventi in questione. Successivamente, si è assistito ad un radicale mutamento di prospettiva e si è fatta strada l'opposta tesi secondo cui l'esclusione da Ilor dovesse essere subordinata all'effettivo assoggettamento delle *royalties* a ritenuta con la conseguenza che, in difetto di assoggettamento, il provento in parola avrebbe dovuto concorrere alla formazione della base imponibile [in argomento v. diffusamente L. CARPENTIERI, *Se non si applica l'imposta sostitutiva rivive l'imposta sostituita: il caso dell'Ilor sulle royalties cor-*

e) il legame tra l'imposta sostituita e quella sostitutiva, reso inscindibile dall'invarianza del presupposto, implica il costante riferimento alle categorie soggettive e reddituali proprie dell'imposta personale sul reddito.

Delineato il perimetro dell'indagine e chiarite le ragioni che inducono a distinguere le imposte sostitutive vere e proprie da quelle che, ancorché definite sostitutive nei testi legislativi, colpiscono comunque il medesimo presupposto impositivo, è opportuno qualificare le seconde alla stregua di "imposte sostitutive improprie" così segnando un tratto di discontinuità rispetto alle prime che, in questa sede, non costituiscono oggetto di specifico approfondimento.

Ancora sul piano nozionistico, non sembra superfluo ricordare che, a partire dalla metà dello scorso decennio, si è progressivamente diffuso in dottrina l'impiego del sintagma "*imposta volontaria*" per indicare quell'imposta in senso tecnico "*sostitutiva*", con aliquota inferiore rispetto a quella ordinaria, che incentiva l'anticipata emersione di una base imponibile altrimenti destinata a restare, per un tempo più o meno lungo, allo stato latente²¹.

Il riferimento alla volontarietà, per quanto possa rasentare l'ossimoro, consente, per un verso, di tener conto del profilo che più di frequente caratterizza le prestazioni in oggetto ossia l'essere dovute in forza di una deliberata scelta del contribuente e, per altro verso, permette di differenziare le imposte in parola dal resto delle imposte sostitutive e, quindi, anche da quelle che non sono dovute su base volontaria.

risposte a non residenti (ovvero: La "reviviscenza" dell'Ilor sulle royalties non assoggettate a ritenuta: una tesi che non convince), in *Rass. trib.*, 1994, 341 s.; *Id.*, *Si chiude la questione della "reviviscenza" dell'Ilor sulle royalties non assoggettate a ritenuta: per la Cassazione i principi del diritto comunitario vincolano l'interpretazione delle disposizioni convenzionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, II, 319 ss.; G. GARBARINO, *Ancora sulla tassazione delle royalties percepite da soggetti non residenti*, in *Dir. prat. trib.*, 1988, II, 487 ss., e G. TABET, *Reviviscenza dell'Ilor su royalties non assoggettate a ritenuta?*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1986, II, 3 ss.].

²¹ L'espressione "imposte volontarie" è stata coniata da R. LUPI, *Un'imposta sostitutiva "consapevole", anche se non logicamente necessitata*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2007, 1122 ss.; alla stessa si riferiscono sia M. BEGHIN, *Conferimenti d'azienda e nuove imposte "sostitutive"*, in *Corr. trib.*, 2008, 185, che D. STEVANATO, *Imposta "volontaria", imposte ordinarie sostituite e meccanismi di riconoscimento (e disconoscimento) fiscale del costo*, in *Dialoghi tributari*, 2009, 306, e *Id.*, *Effetti del ritardato versamento dell'imposta volontaria*, in *Corr. trib.*, 2009, 3281 ss. La medesima espressione fa capolino nel recentissimo *Rapporto sul coordinamento della finanza pubblica 2017* elaborato dalla Corte dei Conti (cfr., in particolare, pag. 103 s.) ed in alcuni arresti giurisprudenziali (il riferimento è a Cass., sez. trib., sent. 12 novembre 2014, n. 24057; Cass., sez. trib., sent. 20 gennaio 2016, n. 939; Cass., sez. trib., sent. 30 giugno 2016, n. 13406; Cass., sez. trib., sent. 3 agosto 2016, n. 16162; Cass., sez. trib., ord. 2 agosto 2017, n. 19215, e Cass., sez. trib., ord. 13 ottobre 2017, n. 24136, tutte reperibili in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA).

L'essere, tuttavia, le imposte volontarie una parte del tutto consiglia di procedere mantenendo fermo il riferimento al sintagma "imposte sostitutive improprie".

3. Una rassegna (incompleta) delle principali fattispecie

Volendo allora rapidamente passare in rassegna alcune delle principali forme di prelievo sostitutivo improprio previste nel comparto dell'imposizione sul reddito, occorre prendere atto della circostanza che fenomeni di sostituzione si registrano in tutta una serie di casi regolati, in modo non sempre soddisfacente, occorre dire, sia nel testo unico delle imposte sui redditi che in altri testi legislativi: talvolta sembra trattarsi di un fenomeno prossimo alla vera e propria sostituzione con la previsione di un'imposta volta a sostituire, al trattamento ordinario, un diverso e più favorevole regime impositivo; altre volte, invece, ci si trova al cospetto di peculiari modalità di applicazione del tributo sul reddito (Irpef o Ires, a seconda dei casi) che agiscono sul piano dell'esito reddituale ascrivibile a ciascuna categoria ovvero su quello delle singole componenti reddituali prevedendo, in entrambi i casi, forme di imposizione anticipata e/o tendenzialmente attenuata.

Alla disciplina delle singole categorie reddituali occorre, dunque, guardare per cercare di individuare una tassonomia utile ad orientare la ricerca.

3.1. Redditi fondiari

Prendendo le mosse dalla categoria dei redditi fondiari, il pensiero subito corre alla c.d. cedolare secca sugli affitti che, mirando *prima facie* al contrasto dell'evasione fiscale nel comparto delle locazioni immobiliari²², consente, previo esercizio di apposita opzione, di estrapolare dal

²² È quanto posto in luce in modo sinteticamente efficace da D. STEVANATO, *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, Bologna, 2016, 87 s., per il quale la c.d. cedolare secca sugli affitti "trova fondamento nella agevole occultabilità dei relativi redditi, e nell'intento del legislatore di favorirne l'emersione attraverso una mitigazione del regime fiscale". Nella Relazione tecnica al d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, il recupero in termini di gettito viene peraltro considerato un effetto e non un fine: ivi si legge, infatti, che "in considerazione del vantaggio fiscale che può derivare dall'applicazione della cedolare secca e dal forte inasprimento del regime sanzionatorio, di cui al comma 5, per i casi di omessa ed infedele dichiarazione dei redditi di locazione, si ipotizza un effetto annuo di emersione della base imponibile". In generale, sulle determinanti del fenomeno evasivo nel comparto delle locazioni immobiliari, v. da ultimo R. LUPI, *Diritto amministrativo dei tributi*, Roma, 2017, 470 s.

coacervo dei redditi derivanti dal possesso di fabbricati situati nel territorio dello Stato quelli derivanti dalla concessione in locazione di unità immobiliari, e relative pertinenze, volte a soddisfare il fabbisogno abitativo assoggettandoli ad un mite prelievo di natura sostitutiva²³.

Il primo comma dell'art. 3 del d.lgs. n. 23 del 2011 stabilisce in particolare che, "in alternativa facoltativa rispetto al regime ordinario vigente per la tassazione del reddito fondiario ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, il proprietario o il titolare di diritto reale di godimento di unità immobiliari abitative locare ad uso abitativo, può optare" per l'applicazione di un regime che, tra l'altro, comporta l'assoggettamento "ad un'imposta, operata nella forma della cedolare secca, sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche²⁴ e delle relative addizionali, nonché delle imposte di registro e di bollo sul contratto di locazione"²⁵.

Viene, in poche parole, consentito l'assoggettamento del canone di locazione²⁶ ad un'imposta sostitutiva nella misura del 21 per cento (ridotta

²³ Ad avviso dell'Amministrazione finanziaria l'esercizio dell'opzione in discorso è consentito soltanto alle persone fisiche che concedono in locazione unità immobiliari ad uso abitativo ad altre persone fisiche (cfr., in particolare, la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 26/E del 1° giugno 2011, reperibile in *Boll. trib.*, 2011, 850); in merito alla necessità di riferire i requisiti soggettivi previsti dalla norma ai soli locatori e non anche ai conduttori v. Comm. trib. prov.le di Milano, sez. XXV, sent. 17 aprile 2015, n. 3529, reperibile in *Riv. giur. trib.*, 2015, 634, commentata da G. SPAZIANI TESTA, *La cedolare secca si applica anche ai contratti di foresteria*, e Comm. trib. prov.le di Reggio Emilia, sez. III, sent. 4 novembre 2014, n. 470, reperibile in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

²⁴ La formulazione della disposizione lascia perplessi e ciò per almeno due ragioni. Appare innanzi tutto curioso parlare di "un'imposta, operata nella forma della cedolare secca": l'imposta, a differenza della ritenuta, si applica, si preleva, ma non si opera. Risulta, inoltre, rovesciato il rapporto che lega l'imposta sostitutiva al prelievo cedolare: considerando il secondo una modalità applicativa della prima, si perde infatti di vista il rapporto di genere a specie che lega il prelievo cedolare alle imposte sostitutive, da una parte, ed alle ritenute d'imposta, dall'altra.

²⁵ In punto di classificazione del fenomeno si potrebbe assumere che la natura eterogenea delle imposte sostituite valga ad impedire l'inclusione della c.d. cedolare secca sugli affitti nella cerchia dei prelievi sostitutivi che spiegano effetto sul solo piano delle regole di determinazione della base imponibile e/o su quello della misura dell'aliquota dell'imposta sul reddito. Trattasi di rilievo che non sembra cogliere nel segno a nessuno sfuggendo che l'estensione dell'effetto sostitutivo all'imposta di registro ed a quella di bollo ha rilievo assolutamente marginale sia in termini di gettito che in termini ricostruttivi spiegandosi lo stesso con l'esigenza di semplificare l'imposizione complessiva sulle unità immobiliari locare per uso abitativo (in questo senso anche la Relazione illustrativa al d.lgs. n. 23 del 2011).

²⁶ L'imposta sostitutiva si applica sull'intero ammontare del canone di locazione e, seguendosi una logica di chiara discontinuità con il regime ordinario, non viene consentita la possibilità di fruire della deduzione del 5 per cento di cui all'art. 37, co. 4-bis, del testo unico.

al 15 per cento per i contratti a canone concordato²⁷; aliquota quest'ultima, peraltro, ulteriormente ridotta al 10 per cento per il sessennio 2014-2019 dall'art. 9, co. 1, del d.l. 28 marzo 2014, n. 47, siccome da ultimo modificato dall'art. 1, co. 16, della l. 27 dicembre 2017, n. 205²⁸) con la conseguente disapplicazione dell'Irpef in misura progressiva, dell'imposta di registro iniziale ed annuale pari al 2 per cento del canone di locazione pattuito e dell'imposta di bollo altrimenti dovuta su ogni foglio del contratto di locazione²⁹⁻³⁰.

L'originario programma normativo prevedeva, dunque, un'aliquota ordinaria lievemente inferiore all'aliquota prevista per il primo scaglione Irpef, opzione di sistema questa che, unita alla scelta di prevedere una seconda aliquota di poco più mite per i contratti a canone calmierato³¹, sembrava rispondere ad un razionale processo di convergenza delle aliquote previste in materia di tassazione dei redditi derivanti dalle loca-

²⁷ L'aliquota ordinaria prevista per i contratti di locazione a canone concordato era in origine fissata al 19 per cento, aliquota successivamente ridotta al 15 per cento dall'art. 4, co. 1, del d.l. 31 agosto 2013, n. 102, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, co. 1, della l. 28 ottobre 2013, n. 124.

²⁸ Il titolo del d.l. n. 47 del 2014 ("Misure urgenti per l'emergenza abitativa, per il mercato delle costruzioni e per Expo 2015") ed il suo preambolo ("Considerata l'attuale eccezionale situazione di crisi economica e sociale che impone l'adozione di misure urgenti volte a fronteggiare la grave emergenza abitativa in atto") lasciano intendere che l'emergenza abitativa e la ricerca di adeguate soluzioni ad una problematica di grande impatto sociale siano alla base di un regime fiscale di favore che, seppur indirettamente, dovrebbe contribuire ad aumentare l'offerta di immobili locati a canone calmierato.

²⁹ In generale, sul regime della c.d. cedolare secca sugli affitti, si rinvia alle considerazioni di M. BAGNOLI, *La cedolare secca sugli affitti (art. 37 del T.U.I.R.)*, in M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico. Commento alle recenti novità in tema di IAS, reddito di impresa, CFC, cedolare secca, fondi comuni d'investimento e premi di produttività*, Milano, 2011, 17 ss.; M. BEGHIN, *Diritto tributario*, cit., 704; M. DAMIANI, *Riforma del fisco municipale tra esigenze di autonomia finanziaria e tributaria*, in *Corr. trib.*, 2011, 2289; S. PANSIERI, *Le categorie reddituali: 1 - I redditi fondiari*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2013, 164 s., e F. PICCIAREDDA, *Redditi fondiari (dir. trib.)*, in [www.treccani.it/enciclopedia/redditi-fondiari-dir-trib_\(Diritto-on-line\)/](http://www.treccani.it/enciclopedia/redditi-fondiari-dir-trib_(Diritto-on-line)/), (31 marzo 2018); sul punto v. anche le circolari dell'Agenzia delle entrate n. 26/E del 1° giugno 2011, già citata, e n. 20/E del 4 giugno 2012, reperibile in *Boll. trib.*, 2012, 939.

³⁰ Interessante notare come l'art. 3, co. 4, del già citato d.lgs. n. 23 del 2011, occupandosi dei profili procedurali, si limiti a prevedere un rinvio stereotipato alle disposizioni previste in materia di imposte sui redditi per tutto quel che concerne la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi ed il contenzioso a nulla evidentemente rilevando la natura eterogenea delle imposte sostituite (Irpef e relative addizionali, imposta di registro e imposta di bollo).

³¹ Si tenga presente che l'ultimo periodo del secondo comma dell'art. 2 del d.lgs. n. 23 del 2011, nella sua formulazione originaria, prevedeva per i contratti a canone concordato un'aliquota pari al 19 per cento.

zioni immobiliari con quelle previste per i redditi finanziari (all'epoca fissate, giusta quanto previsto dall'art. 2, co. 6, del d.l. 13 agosto 2011, n. 138, al 20 per cento)³².

Si può, in poche parole, ipotizzare che il legislatore si fosse inizialmente posto l'obiettivo di rendere neutra l'incidenza della variabile fiscale evitando, nei limiti del possibile, di penalizzare le scelte di investimento in immobili destinati alla locazione per uso abitativo³³.

Il successivo aumento dell'aliquota prevista per la tassazione dei redditi di natura finanziaria e la consistente riduzione, seppur transitoria, dell'aliquota applicabile in presenza di locazioni a canone concordato hanno, tuttavia, alterato la coerenza del disegno tracciato dal d.lgs. n. 23 del 2011 privandolo di quel minimo di razionalità che, almeno in origine, sembrava caratterizzarlo.

Ad ogni modo, e quale che sia l'opinione circa la *ratio* sottesa alle scelte compiute in materia di fissazione dell'aliquota, non trascurabili si appalesano gli effetti determinati dall'introduzione del regime sostitutivo sullo specifico fronte del contrasto all'evasione nel comparto delle locazioni immobiliari. Ed invero, a distanza di quasi sette anni dal suo varo, le prime rilevazioni statistiche disponibili danno conto di un importante ritorno in termini di emersione di base imponibile con una significativa contrazione del divario tra le imposte effettivamente versate e le imposte che i contribuenti avrebbero dovuto versare (il c.d. *tax gap*) e con un altrettanto consistente riduzione della propensione all'inadempimento³⁴.

E sono proprio questi risultati ad aver alimentato un movimento di opinione che, muovendo da istanze ibride e talvolta confuse³⁵, risulta

³² Processo di convergenza evidentemente basato sull'assunto secondo cui sussiste o, ed a seconda dei punti di vista, deve sussistere una condizione di sostanziale equivalenza tra il rendimento del capitale mobiliare e quello del capitale immobiliare, assunto peraltro tutto da dimostrare attesa, ad esempio, la diversa incidenza del fenomeno inflattivo sulle due differenti modalità di utilizzo del capitale.

³³ La forza persuasiva di tale chiave di lettura è invero debole: non si comprende, infatti, per quale ragione la neutralità andrebbe ricercata per le locazioni di immobili ad uso abitativo e non anche, ad esempio, per quelle aventi ad oggetto immobili a destinazione commerciale o industriale.

³⁴ Cfr. il Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva allegato alla nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza 2017 ove si dà conto del fatto che nel comparto immobiliare il *tax gap* è diminuito del 42 per cento mentre la propensione all'inadempimento si è ridotta del 40 per cento.

³⁵ L'elevata incidenza del prelievo patrimoniale che gli immobili locati subiscono a livello locale viene, ad esempio, considerata circostanza idonea a giustificare un ampliamento della platea dei soggetti ammessi ad esercitare l'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva costituendo questo, si assume in tesi, un fattore di potenziale riequilibrio. Un argomento così

favorevole ad un consistente ampliamento del campo di applicazione del regime cedolare³⁶.

Istanze sin qui rimaste deluse se è vero, come è vero, che l'art. 4, co. 2, del d.l. 24 aprile 2017, n. 50, disinteressandosi delle locazioni commerciali, ha esteso, a decorrere dal 1° giugno 2017, il prelievo sostitutivo alle sole locazioni brevi ossia ai canoni o ai corrispettivi dovuti in forza di contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni³⁷, ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione di servizi di fornitura di biancheria e pulizia dei locali³⁸, stipulati da persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa³⁹ direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare ovvero tramite soggetti che gestiscono portali telematici⁴⁰.

costruito convince poco giacché l'elevata incidenza del prelievo patrimoniale sugli immobili colpisce in maniera generalizzata il loro possesso e prescinde, salvo esiziali modulazioni delle aliquote da parte dei comuni, dalla loro concessione in locazione.

³⁶ Questo potenziale sviluppo legislativo è caldeggiato, ad esempio, sia da S. BARUZZI, *Cedolare secca sulle locazioni abitative: proposte di estensione per una disciplina ormai collaudata*, ne *Il fisco*, 2017, 133 ss. che da G. SPAZIANI TESTA, *La cedolare affitti è un successo e va estesa ai negozi*, ne *Il sole 24 ore*, 28 ottobre 2017, 17. A favore di un ampliamento dell'ambito di applicazione del regime cedolare ha avuto modo di esprimersi anche la Commissione Finanze della Camera che, nel corso della passata legislatura, ha adottato una specifica risoluzione con la quale ha impegnato il Governo "ad assumere iniziative per estendere le norme attualmente in vigore sulla cedolare secca anche alle locazioni ad uso diverso dalle abitazioni" (cfr., in particolare, la risoluzione conclusiva n. 7-00964 approvata il 6 ottobre 2016).

³⁷ In ordine all'inquadramento civilistico delle vicende contrattuali cui guarda il primo comma dell'art. 4 del d.l. n. 50 del 2017 v. V. CUFFARO, *Locazioni brevi, locazioni transitorie, locazioni turistiche*, in *Corr. giur.*, 2017, 1331, il quale non manca di ricordare che "l'espressione 'locazioni brevi' presente nella nuova disposizione di legge non vale ad individuare una particolare categoria di contratti di locazione né tanto meno è rivolta a dettare una autonoma disciplina per nuove categorie di contratti".

³⁸ I servizi di fornitura di biancheria e quelli di pulizia dei locali, reputati strettamente funzionali alle esigenze abitative di breve periodo, non vengono meglio specificati e, di conseguenza, non è del tutto chiaro se il legislatore abbia inteso riferirsi alla "dotazione iniziale" ovvero anche al cambio della biancheria ed alle pulizie nel corso della permanenza del conduttore; la questione è tutt'altro che trascurabile potendo evidentemente impattare, oltretutto sulla possibilità di esercitare l'opzione per la c.d. cedolare secca sugli affitti, anche sulla qualificazione del relativo esito reddituale (cfr. sul punto le non risolutive precisazioni fornite dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 24/E del 12 ottobre 2017, reperibile in *Boll. trib.*, 2017, 1516).

³⁹ La condizione che il contratto non sia stipulato nell'esercizio di un'attività commerciale pare riferita ad entrambi le parti contraenti sicché sembra doversi escludere che il regime della c.d. cedolare secca possa applicarsi a contratti di locazione di breve durata stipulati dal conduttore nell'esercizio di tale attività.

⁴⁰ In tema v. G. BERETTA, *Regime fiscale delle locazioni brevi: intermediari e piattaforme responsabili anche per l'imposta di soggiorno*, ne *Il fisco*, 2017, 2719; ID., *L'Agenzia delle entrate delinea*

La *ratio* sottesa all'ampliamento del campo di applicazione del regime cedolare è facilmente individuabile: trattasi di una misura che, guardando a vicende contrattuali per le quali non sussiste l'obbligo di registrazione⁴¹, cerca di arginare l'evasione nel comparto delle locazioni di breve durata perfezionate, soprattutto con finalità turistiche, anche grazie all'intervento di portali *web* che mettono in contatto la domanda e l'offerta di immobili da locare⁴².

E che questa sia l'effettiva *ratio* sottesa all'intervento legislativo della scorsa primavera è confermato dal significativo coinvolgimento, in veste di sostituti d'imposta, dei soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare ovvero di quanti gestiscono portali telematici⁴³: questi soggetti, infatti, qualora incassino i canoni o i corrispettivi derivanti dalla locazione breve ovvero intervengano nel pagamento degli stessi, devono operare all'atto del riversamento del corrispettivo al beneficiario (locatore) una ritenuta del 21 per cento⁴⁴.

l'ambito applicativo del regime fiscale delle locazioni brevi, ne il fisco, 2017, 4229 ss.; L. LOVECCHIO, *Ambito di applicazione più ampio per le locazioni brevi*, in *Corr. trib.*, 2017, 2289 ss.; ID., *Locazioni brevi: chiarimenti su qualificazione dei redditi e obblighi procedurali*, in *Corr. trib.*, 2017, 3457 ss.; R. RIZZARDI, *La "tassa airbnb" e la classificazione dei redditi*, in *Corr. trib.*, 2017, 3533 ss., e G. SPAZIANI TESTA, *Ritenuta alla fonte per gli intermediari nelle locazioni brevi*, in *Corr. trib.*, 2017, 1783 ss.

⁴¹ Si tratta, comunque, di vicende contrattuali per le quali sussiste l'obbligo di comunicazione delle persone alloggiate all'autorità di pubblica sicurezza giusta quanto previsto dal terzo comma dell'art. 109 del Testo unico delle leggi di pubblica sicurezza (cfr., sullo specifico punto, le indicazioni operative fornite dal Ministero dell'interno con la circolare prot. 4023 del 26 giugno 2015). Non si tratta, dunque, di rapporti contrattuali caratterizzati da una condizione di assoluta invisibilità.

⁴² A tali pratiche fa cenno anche la Relazione tecnica al d.l. n. 50 del 2017 che, cercando di stimare gli effetti in termini di gettito della misura qui d'interesse, richiama gli esiti di un'indagine condotta dalla Guardia di Finanza di Venezia da cui risulta che solo "un soggetto su quattro di coloro che affittano la propria abitazione dichiara al fisco gli affitti percepiti". Sul punto si vedano anche le considerazioni di R. LUPI, *Diritto amministrativo dei tributi*, cit., 471, secondo il quale "la convergenza di interessi verso l'evasione si rafforza [...] in tutti i casi in cui dall'affitto di immobili si passa all'affitto di stanze (ad es. a studenti), al bed and breakfast, alle case vacanza, e ad altre forme di rapporto transitorio, occasionale, flessibile, etc., che ha basse probabilità di dar luogo a controversie tra le parti o di essere individuato dal fisco, vista la breve durata".

⁴³ Come recava l'*incipit* del quinto comma del citato art. 4, poi eliminato in sede di conversione, la disposizione relativa agli obblighi di sostituzione aveva, e per la verità tuttora ha, il chiaro fine "di assicurare il contrasto all'evasione fiscale".

⁴⁴ Gli obblighi di sostituzione coinvolgono tanto i soggetti residenti quanto quelli non residenti. Avuto riguardo ai secondi, qualora ci si trovi al cospetto di soggetti dotati di stabile organizzazione nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 162 del testo unico, gli obblighi stessi dovranno essere adempiuti per il tramite di questa; laddove, invece, manchi una stabile organizzazione, il non residente dovrà provvedere alla nomina di un rappresentante fiscale che, in

Individuate le finalità sottese all'intervento legislativo che ha portato all'introduzione di quella che correntemente, ancorché impropriamente, viene definita "tassa Airbnb"⁴⁵, mette conto ricordare come le neointrodotte disposizioni, oltre a confermare l'applicazione del regime dell'imposta sostitutiva alle locazioni transitorie⁴⁶, allarghino il suo campo di applicazione includendovi anche i proventi derivanti dalla sublocazione e dalla concessione in godimento a terzi di beni oggetto di contratti di comodato, proventi normalmente ascrivibili alla categoria dei redditi diversi e non a quella dei redditi fondiari.

Quanto, invece, all'implementazione del meccanismo sostitutivo resta confermato il suo carattere opzionale potendo il contribuente scegliere di applicare, in alternativa al regime ordinario, il regime dell'imposta sostitutiva: esercitata l'opzione in dichiarazione ovvero in sede di registrazione (facoltativa) del contratto, i proventi derivanti dalle locazioni brevi non concorreranno alla formazione del reddito complessivo scontando un prelievo proporzionale sostitutivo dell'Irpef e delle relative addizionali.

Sin qui nulla di particolarmente innovativo e/o significativo sul piano ricostruttivo.

Ben diverso è il discorso da farsi con riferimento alla previsione recata dall'ultimo periodo del quinto comma dell'art. 4 del d.l. n. 50 del 2017 che, occupandosi della natura della ritenuta di nuovo conio, stabilisce che, "nel caso in cui non sia esercitata l'opzione per l'applicazione del regime di cui all'art. 2, la ritenuta si considera operata a titolo di acconto".

veste di sostituto (e non di responsabile) d'imposta, dovrà farsi carico del loro puntuale adempimento (cfr., in particolare, il comma 5-ter dell'art. 4 del d.l. n. 50 del 2017; in materia di stabile organizzazione ed obblighi di sostituzione in dottrina v. E. DELLA VALLE, *Gli obblighi di sostituzione*, in AA.VV., *La mobilità transnazionale del lavoratore dipendente: profili tributari*, a cura di E. Della Valle-L. Perrone-C. Sacchetto-V. Uckmar, Padova, 2006, 404 ss.). La previsione di autonomi obblighi di sostituzione a carico di soggetti non residenti non dotati di stabile organizzazione nel territorio dello Stato ha già determinato la produzione di significativo contenzioso con l'impugnazione, in particolare, del provvedimento dell'Agenzia delle entrate prot. n. 132395/2017 del 12 luglio 2017 recante le disposizione di attuazione dell'art. 4, commi 4, 5 e 5-bis, del d.l. n. 50 del 2017 (cfr., in particolare, TAR Lazio, sez. II-ter, ord. 18 ottobre 2017, n. 5442, e Cons. St., sez. IV, ord. 13 dicembre 2017, n. 5403).

⁴⁵ Airbnb è uno dei principali portali *online* che mette in contatto la domanda e l'offerta di alloggi per periodi di breve durata.

⁴⁶ L'art. 3 del d.lgs. n. 23 del 2011 non opera alcuna distinzione in ordine alla durata dei rapporti di locazione sicché era ben possibile optare per il regime della c.d. cedolare secca sugli affitti anche in assenza di un espresso riconoscimento legislativo (cfr., per conferma, la già citata circolare dell'Agenzia delle entrate n. 26/E del 2011 ove, in particolare, si legge che "l'opzione può essere esercitata anche per i contratti di locazione di durata inferiore a trenta giorni nell'anno, per i quali non sussiste l'obbligo di registrazione in termine fisso").

Il variegato mondo della sostituzione tributaria viene, dunque, a conoscere una innovativa ritenuta *double face* la cui natura dipende dalle scelte compiute dal soggetto sostituito in sede di dichiarazione e/o di registrazione del contratto. Nello specifico, se viene esercitata l'opzione per il regime dell'imposta sostitutiva, la ritenuta si considera effettuata a titolo d'imposta; se, di converso, non viene esercitata l'opzione, la ritenuta si considera effettuata a titolo di acconto.

Molto si potrebbe dire sul carattere innovativo della scelta operata dal d.l. n. 50 del 2017 e sull'individuazione dell'esatta portata della funzione di sviamento dell'effetto giuridico del tributo indotto dall'introduzione di un così concepito obbligo di sostituzione⁴⁷, ai nostri fini è tuttavia sufficiente focalizzare l'attenzione sul rapporto che lega l'imposta sostitutiva e la ritenuta d'imposta.

Risulta chiaro, sotto questo profilo, che nella sistematica della previsione recata dall'art. 4 del d.l. n. 50 del 2017 tanto l'una (l'imposta sostitutiva) quanto l'altra (la ritenuta d'imposta) sono considerate modalità alternative di applicazione del medesimo regime cedolare.

E risulta parimenti chiaro che le due indicate modalità applicative sono stimate dal legislatore del tutto equivalenti sul piano della produzione dell'effetto ultimo ricercato, vale a dire: l'implementazione di un prelievo di stampo proporzionale ed il mancato concorso del reddito derivante dalla locazione breve alla formazione del reddito complessivo.

Ciò che evidentemente condiziona l'operatività dell'una ovvero dell'altra forma di tassazione cedolare è il coinvolgimento, puramente eventuale, nella vicenda negoziale che porta alla conclusione del contratto di locazione di soggetti che, esercitando abitualmente attività di intermediazione immobiliare o di gestione di portali telematici ed essendo in condizione di esercitare la rivalsa, possono assumere la veste di sostituto d'imposta.

3.2. *Redditi di capitale*

Anche nell'ambito dei redditi di capitale significativo risulta essere il

⁴⁷ Posto che l'opzione per il regime della c.d. cedolare secca sugli affitti si esercita con la dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale i canoni di locazione sono maturati o i corrispettivi sono riscossi (cfr. ancora la già citata circolare dell'Agenzia delle entrate n. 24/E del 12 ottobre 2017), la qualificazione della ritenuta ha luogo sempre *a posteriori* e presuppone che, in ogni caso, la scheda dichiarativa consenta di riepilogare i contratti conclusi nel periodo d'imposta con la possibilità di rendere esplicita, per ciascun contratto, la determinazione volitiva del contribuente.

ricorso a forme di imposizione definite a vario titolo sostitutive⁴⁸.

Forme di imposizione sostitutiva che si segnalano all'attenzione dell'interprete soprattutto perché spesso basate sul coinvolgimento di intermediari finanziari ossia di soggetti terzi che, in ragione della loro particolare "vicinanza" alla fonte reddituale e della loro articolata struttura organizzativa, vengono chiamati ad applicare l'imposta sostitutiva garantendo, per un verso, una consistente riduzione del numero degli interlocutori che si interfacciano con l'Amministrazione finanziaria e, per altro verso, il puntuale e corretto adempimento degli obblighi impositivi, obblighi che, attesa l'estrema mobilità del fattore capitale, rischierebbero altrimenti di restare inevasi⁴⁹.

Chiara è, dunque, la ragione che spiega il loro diffuso coinvolgimento nelle dinamiche di applicazione del prelievo sostitutivo.

Assai meno evidenti sono, invece, le determinanti del processo evolutivo del sistema di imposizione sui redditi di natura finanziaria essendosi registrato, a partire dalla seconda metà degli anni novanta del secolo scorso, un sempre più intenso ricorso alla locuzione "imposta sostitutiva" la quale viene sovente ad essere alternata, anche nei testi legislativi, a quella di "ritenuta d'imposta" quasi che si trattasse di due facce, assolutamente intercambiabili, del medesimo fenomeno impositivo⁵⁰.

Ora se è vero, come è vero, che l'effetto ultimo in termini di definitiva decurtazione del patrimonio del contribuente è analogo, è altrettanto vero che sul piano sistematico trattasi di fenomeni distinti che, come si vedrà di qui a poco, non devono essere confusi.

Fatta questa brevissima premessa, e volendo allora richiamare le principali fattispecie di interesse, si può innanzi tutto guardare al tratta-

⁴⁸ Cfr., per tutti, L. CASTALDI, *I redditi di capitale*, in AA.VV., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, nella collana *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauero, Torino, 1994, t. I, 231; G. CORASANITI, *Diritto tributario delle attività finanziarie*, Milano, 2012, *passim*, e A. MARINELLO, *Redditi di capitale e redditi diversi di natura finanziaria*, Torino, 2018, *passim*.

⁴⁹ Come ricorda R. LUPI, *Diritto amministrativo dei tributi*, cit., 473, "la banca o la società finanziaria è insomma un mandatario del risparmiatore, e ne amministra gli investimenti: trattandosi di una organizzazione amministrativa complessa e 'vigilata', il fisco si inserisce facilmente in questo rapporto e impone all'intermediario di applicare le imposte sostitutive in esame"; lungo la stessa lunghezza d'onda v. G. MOLINARO, *Il ruolo degli intermediari finanziari e l'applicazione dell'imposta sostitutiva*, in AA.VV., *I redditi finanziari*, a cura di F. Marchetti, Cante-rano, 2016, 117 ss., e D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, 2014, 608 ss.

⁵⁰ Paradigmatica di questa tendenza è, come a breve si dirà, l'imposta sostitutiva avente ad oggetto gli interessi e gli altri proventi derivanti da obbligazioni e titoli similari dei c.d. grandi emittenti ed applicata dagli intermediari che intervengono nella loro riscossione, interessi e proventi sui quali un tempo il soggetto emittente operava una ritenuta d'imposta con obbligo di rivalsa.

mento riservato agli interessi maturati sulle obbligazioni emesse dai c.d. grandi emittenti. Stabilisce, in particolare, l'art. 2, co. 1, del d.lgs. 1° aprile 1996, n. 239, che sono soggetti ad una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi in misura pari al 26 per cento, per la parte maturata nel periodo di possesso, gli interessi delle obbligazioni emesse da aziende e istituti di credito, da enti di gestione delle partecipazioni statali, da società quotate in borsa percepiti da persone fisiche, anche se esercenti attività d'impresa, società semplici, associazioni professionali, enti non commerciali, fondi comuni d'investimento e fondi pensione⁵¹.

L'imposta sostitutiva è applicata dagli intermediari che "comunque intervengono nella riscossione degli interessi, premi ed altri frutti", previa istituzione del conto unico dove vengono registrate tutte le operazioni effettuate a favore o per conto dei percipienti e successiva ricostruzione della base imponibile cui deve, quindi, essere ragguagliata l'imposta sostitutiva⁵².

Siamo, dunque, in presenza di un prelievo sostitutivo che coinvolge un soggetto terzo, appunto l'intermediario finanziario, il quale non agisce in veste di sostituto d'imposta ex art. 64 del d.P.R. n. 600 del 1973⁵³.

Almeno tre sono gli argomenti utilizzabili per fondare questa conclusione.

In primo luogo, deve prendersi atto della circostanza che l'imposta sostitutiva è dall'intermediario "*applicata*" sui redditi percepiti dall'obbligazionista essendo il primo coinvolto nell'attività di riscossione degli interessi, dei premi e degli altri frutti.

⁵¹ In tema v. G. CORASANITI, *Diritto tributario delle attività finanziarie*, cit., 322 ss., e R. LUPI, *Prime osservazioni sulla nuova tassazione delle obbligazioni quotate in borsa (dalla ritenuta alla fonte all'imposta sostitutiva)*, in *Rass. trib.*, 1996, 789 ss.; in argomento v. anche la circolare Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Centr. Affari giuridici e contenzioso tributario del 23 dicembre 1996, n. 306/E/5-2153/14-2185, reperibile ne *il fisco*, 1997, 443.

⁵² La ricostruzione della base imponibile è attività tutt'altro che agevole e immediata dovendosi, tra l'altro, tener conto del valore nominale del titolo, del tasso d'interesse cedolare, della data di regolamento dell'operazione o della data di incasso della cedola, dell'eventuale scarto di emissione, della convenzione di calcolo degli interessi e dell'eventuale tasso di cambio.

⁵³ In questo senso si orienta anche l'Amministrazione finanziaria rilevando "che dall'esame della disciplina recata dal d.lgs n. 239/1996 si evince con sufficiente chiarezza che la posizione attribuita agli intermediari non è quella dei sostituti d'imposta [...] ma è molto prossima a quella di responsabile del pagamento dell'imposta sostitutiva, già nota all'ordinamento a seguito dell'analoga figura attribuita agli intermediari incaricati dell'applicazione dell'imposta sostitutiva sui cosiddetti 'capital gain' derivanti dalla cessione di partecipazioni in società e enti (cfr. la l. 25 marzo 1991, n. 102, di conversione del d.l. 28 gennaio 1991, n. 27)" (così, testualmente, la già citata circolare ministeriale n. 306/E/5-2153/14-2185 del 23 dicembre 1996); in senso contrario v., tuttavia, V. AMENDOLA PROVENZANO-P. DI FELICE, *Il regime delle ritenute e delle imposte sostitutive sulle rendite finanziarie*, in *Strumenti finanziari e fiscalità*, 2011, fasc. n. 3, 27 ss.

In secondo luogo, ed ancora sul piano testuale, non trascurabile appare il tenore del secondo comma dell'art. 4 del d.lgs. n. 239 del 1996 che, avuto riguardo al caso in cui l'imposta sostitutiva non sia stata applicata dagli intermediari nei termini e nei modi fissati dagli artt. 2 e 3, pone a carico dei percettori l'obbligo di indicare in dichiarazione "la parte degli interessi, premi ed altri frutti maturata nel periodo di possesso ed incassata, in modo esplicito o implicito, nel relativo periodo d'imposta, versando l'imposta sostitutiva con le modalità e nei termini previsti per il versamento a saldo delle imposte sui redditi dovute in base alla dichiarazione". Si può, in buona sostanza, assumere che la permanenza, seppur in via mediata, in capo al percettore dell'obbligo dichiarativo e di versamento concorra a fondare la conclusione secondo cui l'intermediario adempie, per conto del beneficiario del flusso di interessi, ad un'obbligazione che continua a gravare in via principale sul percettore il quale, perciò, resta debitore dell'imposta sostitutiva.

Da ultimo, occorre tenere bene a mente che, fino alle modifiche recate dall'art. 4, co. 5, lett. a), n. 1, del d.lgs. 21 luglio 1999, n. 259, il previgente art. 4, co. 3, del più volte citato d.lgs. n. 239 del 1996 stabiliva che "gli uffici procedono al controllo, all'accertamento e alla riscossione delle imposte sostitutive non dichiarate o non versate dai soggetti di cui al comma 2 (e cioè dagli intermediari)", lasciando così intendere che la mancata dichiarazione ed il mancato versamento dell'imposta sostitutiva dovesse essere imputato in via esclusiva all'intermediario che interviene nella riscossione dei proventi aventi rilievo reddituale.

La norma vigente si limita, invece, a precisare che per la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, le sanzioni, i rimborsi ed il contenzioso in materia di imposta sostitutiva si applicano le disposizioni previste in materia di imposte sui redditi. Ebbene, non sembra priva di significato la scelta del legislatore che, eliminando ogni riferimento alla figura dell'intermediario quale unico soggetto destinatario delle contestazioni conseguenti al mancato adempimento degli obblighi dichiarativi e di versamento dell'imposta sostitutiva, sembra escludere quel fenomeno di concentrazione degli obblighi e delle conseguenti responsabilità per inadempimento che è di norma sintomatico della sostituzione d'imposta.

Un'ultima precisazione in merito alla fisionomia dell'imposta sostitutiva applicata dai c.d. grandi emittenti. I proventi soggetti ad imposta sostitutiva ex art. 2, commi 1 e 1-bis, del d.lgs. n. 239 del 1996, ove conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, devono concorrere a formare il reddito d'impresa e l'imposta sostitutiva assolta dall'intermediario deve essere scomputata ai sensi degli artt. 22 e 79 del testo unico (cfr. il primo comma dell'art. 5 del medesimo d.lgs. n. 239 del 1996). Viene, in so-

stanza, prevista una significativa deroga al disposto dell'art. 3, co. 3, lett. a), del testo unico, a mente del quale "sono in ogni caso esclusi dalla base imponibile [...] i redditi esenti dall'imposta e quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva", e l'imposta sostitutiva versata dall'intermediario viene ad essere considerata un acconto d'imposta da scomputarsi in sede di liquidazione del tributo personale sul reddito⁵⁴.

Sempre sul fronte dei redditi di capitale sembra utile ricordare che sono soggetti ad un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi (ancora nella misura del 26 per cento) anche i redditi compresi nei capitali corrisposti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita o di capitalizzazione (trattasi, in particolare, dei redditi cui si riferisce l'art. 44, co. 1, lett. *g-quater*, del testo unico), nonché le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso dei predetti contratti (cfr. l'art. 26-ter del d.P.R. n. 600 del 1973)⁵⁵, imposta sostitutiva che, per espressa previsione di legge, può essere applicata solo e soltanto da soggetti che agiscono in veste di impresa di assicurazione⁵⁶.

Merita incidentalmente segnalare che la stessa imposta sostitutiva è applicata dai soggetti che operano in veste di sostituti d'imposta *ex art.* 23 del d.P.R. n. 600 del 1973 veicolando rendimenti delle prestazioni pensionistiche di cui all'art. 50, co. 1, lett. *h-bis*), del testo unico erogate in forma periodica e rendite vitalizie aventi funzione previdenziale (cfr., ancora, l'art. 26-ter, co. 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 e l'art. 44, co. 1, lett. *g-quinquies*, del testo unico).

Il prelievo sostitutivo da ultimo considerato costituisce la cartina di tornasole delle molte difficoltà che incontra il legislatore nel regolare in modo organico la materia dei redditi di capitale e diversi di natura finanziaria. Ed invero, a dispetto della collocazione del menzionato art. 26-ter nel titolo III del d.P.R. n. 600 del 1973 rubricato "ritenute alla fon-

⁵⁴ Va da sé che, in tutti i casi nei quali non si applica il regime dell'imposta sostitutiva (il riferimento è, in particolare, alla posizione dei c.d. lordisti), resta impregiudicato l'obbligo dichiarativo con integrale concorso del provento alla formazione del reddito complessivo.

⁵⁵ Il terzo comma del citato art. 26-ter dà facoltà alle imprese non residenti operanti nel territorio dello Stato in regime di prestazione di servizi di applicare l'imposta sostitutiva sui redditi di matrice assicurativa percepiti dai contraenti residenti dando così modo a questi ultimi di beneficiare dell'esonero dall'obbligo dichiarativo. Per un approfondimento sul punto v. G. D'ALESSIO, *Anche le imprese estere senza stabile organizzazione diventano sostituti d'imposta*, in *Corr. trib.*, 2004, 1256 ss. e la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 62/E del 31 dicembre 2003, reperibile in *Boll. trib.*, 2004, 55.

⁵⁶ Cfr., in particolare, la risoluzione dell'Agenzia delle entrate del 13 maggio 2002, n. 144/E, reperibile in *Boll. trib.*, 2002, 843.

te", siamo di fronte ad una disposizione che non opera alcun espresso richiamo al meccanismo della ritenuta con obbligo di rivalsa mantenendo fermo, di converso, il tradizionale riferimento testuale all'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi. E né vale eccepire in senso contrario che il secondo comma del citato art. 26-ter espressamente richiama i soggetti che, sulla scorta di quanto previsto dal primo comma dell'art. 23 del d.P.R. n. 600 del 1973, assumono la veste di sostituti d'imposta: chiara è, da questo punto di vista, la portata del richiamo alla cerchia dei sostituti, richiamo che, ben lungi dal qualificare il fenomeno in termini di sostituzione d'imposta, si spiega con la pragmatica necessità di individuare i soggetti che devono applicare l'imposta sostitutiva.

Il prelievo sostitutivo fa capolino anche sul fronte della tassazione dei dividendi. L'art. 27-ter del d.P.R. n. 600 del 1973 prevede, infatti, una particolare modalità di applicazione del prelievo sostitutivo sui dividendi immessi nel sistema Monte Titoli, prelievo applicato dai "soggetti presso i quali i titoli sono depositati, aderenti al sistema di deposito accentrato gestito dalla Monte Titoli S.p.A." ⁵⁷.

Particolare attenzione merita, infine, la previsione recata dall'art. 18 del testo unico che, occupandosi del caso in cui i redditi di capitale risultino essere corrisposti da soggetti non residenti, prevede il loro assoggettamento ad imposta sostitutiva con la stessa aliquota prevista per la ritenuta a titolo d'imposta.

Evidente è l'obiettivo perseguito dalla norma introdotta nel corpo del testo unico dal primo comma dell'art. 21 della l. 27 dicembre 1997, n. 449: si mira, attraverso la previsione di un prelievo sostitutivo con aliquota agganciata a quella della ritenuta a titolo d'imposta, ad estendere ai soggetti che percepiscono redditi di capitale di fonte estera non canalizzati lo stesso trattamento previsto per i soggetti che percepiscono, grazie all'intervento di intermediari finanziari residenti, redditi di identica natura ⁵⁸.

⁵⁷ I soggetti presso i quali sono depositati i titoli addebitano l'imposta sostitutiva ai percipienti, all'atto del pagamento, con valuta pari a quella con la quale sono riconosciuti gli utili. Sulle difficoltà connesse alla puntuale applicazione delle disposizioni recate dall'art. 27-ter v. diffusamente V. AMENDOLA PROVENZANO-P. DI FELICE, *Il regime delle ritenute e delle imposte sostitutive sulle rendite finanziarie*, cit., 36 s.

⁵⁸ Questa è la corretta chiave di lettura fornita da L. CASTALDI, *I redditi di capitale*, cit., 237 ss.; nello stesso senso v. R. ESPOSITO, *I redditi di capitale*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria*, a cura di M. Miccinesi, Padova, 1999, 527 ss.; M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, cit., 412 s.; S. MENCARELLI, *Sub art. 18*, in AA.VV., *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, cit., 211, e B. PAOLILLO-E. DE SENA, *Sub art. 18*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, t. III, *Testo unico delle imposte sui redditi e leggi complementari*, cit., 142.

In argomento v. anche la circolare ABI n. 36 del 1990 laddove, tra l'altro, si precisa che la

Ed è proprio muovendo da questa *ratio* che è possibile delimitare l'ambito applicativo della disposizione in commento dovendosi evidentemente assumere che la stessa sia destinata a trovare applicazione in tutti i casi in cui ci si trovi di fronte a redditi di capitale – corrisposti da soggetti non residenti – che, ove percepiti grazie all'intervento di sostituti residenti, avrebbero subito la ritenuta a titolo d'imposta⁵⁹.

Viene, peraltro, riconosciuta al contribuente la facoltà di non avvalersi del regime di imposizione sostitutiva: in questo caso, il reddito di fonte estera concorrerà integralmente alla formazione del reddito complessivo e competerà il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero ex art. 165 del testo unico⁶⁰. Di qui a riconoscere che il regime dell'imposta sostitutiva costituisce il regime naturale di tassazione dei redditi di capitale di fonte estera non canalizzati il passo è veramente breve.

3.3. Redditi di lavoro dipendente

Interessanti casi di tassazione sostitutiva si rinvencono anche nella categoria dei redditi di lavoro dipendente, redditi notoriamente tassati per cassa ed al lordo dei costi di produzione.

Si pensi, innanzi tutto, all'imposta sostitutiva applicabile, nella misura del 10 per cento e salvo espressa rinuncia scritta del prestatore di lavoro⁶¹, sui premi di risultato di ammontare variabile la cui corresponsione

previsione del prelievo sostitutivo “non vuole assicurare parità di trattamento fiscale ai redditi di capitale della stessa specie a prescindere dall'allocazione dell'investimento in Italia o all'estero, bensì vuole rendere ininfluente la circostanza che l'incasso dei redditi esteri avvenga o meno per il tramite di un intermediario nazionale, con l'applicazione della ritenuta a titolo definitivo”.

⁵⁹ A titolo semplificativo si possono considerare le fattispecie regolate dagli artt. 26-ter, co. 3, e 26-quinquies, co. 6-ter, del d.P.R. n. 600 del 1973, e dall'art. 2 del d.lgs. n. 239 del 1996.

⁶⁰ In relazione alla declinazione delle condizioni cui è subordinata la fruizione del *foreign tax credit* v. la circolare dell'Agenzia delle entrate del 5 marzo 2015 n. 9/E, reperibile in *Boll. trib.*, 2015, 366, laddove, tra l'altro, si esclude espressamente l'applicabilità dell'istituto in presenza di imposta sostitutiva liquidata ai sensi dell'art. 18 del testo unico.

⁶¹ La possibilità di rinunciare al regime dell'imposta sostitutiva è diretta conseguenza del fatto che il mancato concorso del premio alla formazione del reddito complessivo si appalesa sfavorevole in tutti i casi in cui l'entità di quest'ultimo e la corrispondente imposta dovuta non consente al lavoratore di far valere, rispettivamente, oneri deducibili e detrazioni d'imposta. Tale eventualità caratterizza, come è ovvio che sia, ogni forma di prelievo sostitutivo e, di conseguenza, l'espressa facoltà di rinuncia riconosciuta al lavoratore, facoltà che non caratterizza le altre forme di tassazione sostitutiva applicate in via non opzionale e dunque in modo ordinario, può essere letta come una peculiare espressione del *favor* che tradizionalmente caratterizza l'approccio del legislatore alla regolamentazione del reddito di lavoro dipendente (cfr., quanto al *favor* verso il lavoro dipendente nel sistema di imposizione sui redditi, F. CROVATO, *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, Padova, 2001, 196 ss.).

risultati essere legata ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione, misurabili e verificabili sulla base di criteri oggettivi fissati con apposito decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze, nonché sulle somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa (cfr. l'art. 1, commi da 182 a 189, della l. 28 dicembre 2015, n. 208)⁶².

Nello specifico vale ricordare che, dopo una lunga stagione di interventi legislativi episodici⁶³, l'imposta in parola ha assunto, a seguito della legge di stabilità per il 2016 e delle successive modifiche recate dall'art. 1, co. 160, lett. a), della l. 11 dicembre 2016, n. 232⁶⁴, carattere strutturale divenendo il regime naturale di tassazione dei premi di produttività che non eccedono l'importo complessivo di 3.000 euro lordi⁶⁵.

Quanto all'individuazione della *ratio* sottesa alla scelta di assoggettare i premi in discorso a prelievo sostitutivo si possono percorrere due diverse strade non necessariamente alternative. Si può, in particolare, pensare che la stessa trovi la sua ragion d'essere nella necessità di incentivare lo svolgimento delle attività di lavoro dipendente premiando quanti garantiscono all'impresa un tangibile recupero in termini di produttività ed efficienza; e si può parimenti ipotizzare, seguendo un approccio indubbiamente più pragmatico, che la stabilizzazione del prelievo sostitutivo miri a favorire i processi di emersione di porzioni di base imponibile altrimenti destinate a rimanere nascoste (il riferimento è chiaramente al fenomeno del c.d. fuori busta).

A favore di questa seconda opzione potrebbe peraltro militare la limi-

⁶² Sulla scorta di quanto previsto dall'art. 1, co. 188, della l. n. 208 del 2015, le disposizioni attuative sono state emanate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze del 25 marzo 2016, decreto pubblicato nel sito *internet* del Ministero del lavoro e delle politiche sociali (dell'avvenuta pubblicazione del decreto è stato dato avviso nella Gazzetta Ufficiale n. 112 del 14 maggio 2016).

⁶³ Per una condivisibile critica al carattere temporaneo che ha caratterizzato il regime agevolato introdotto, per la prima volta, dall'art. 2 del d.l. 27 maggio 2008, n. 93, v. diffusamente F. DELLI FALCONI, *Detassazione delle somme legate alla produttività (art. 51 del T.U.I.R.)*, in M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico. Commento alle recenti novità in tema di IAS, reddito di impresa, CFC, cedolare secca, fondi comuni d'investimento e premi di produttività*, cit., 105 s.

⁶⁴ Con riferimento alle novità recate dalla legge di stabilità per il 2017 in materia di detassazione dei premi di produttività v. G. MARIANETTI, *Dalla Legge di bilancio novità per "Welfare" aziendale e produttività*, in *Corr. trib.*, 2016, 3475 ss.

⁶⁵ Come noto, le somme oggetto di agevolazione devono essere erogate in esecuzione dei contratti aziendali o territoriali cui si riferisce l'art. 51 del d.lgs. 15 giugno 2015, n. 81, ed il regime dell'imposta sostitutiva trova applicazione solo per il settore privato e con puntuale riferimento ai titolari di reddito di lavoro dipendente di importo non superiore, nell'anno precedente quello di percezione delle somme, ad euro 80.000.

tazione della sfera applicativa ai soli rapporti di lavoro di matrice privatistica, circostanza questa che, pur potendo contribuire a spiegare la *ratio* della misura agevolativa, diversi dubbi alimenta sul piano del rispetto del principio di eguaglianza⁶⁶.

Per quel che, invece, concerne le modalità di applicazione del prelievo sostitutivo assai scarse sono le indicazioni fornite dal legislatore limitandosi l'art. 1, co. 186, della l. n. 208 del 2015 a precisare che, "se il sostituto d'imposta tenuto ad applicare l'imposta sostitutiva non è lo stesso che ha rilasciato la certificazione unica dei redditi per l'anno precedente, il beneficiario attesta per iscritto l'importo del reddito di lavoro dipendente conseguito nel medesimo anno".

Ai nostri fini non rileva tanto il peculiare adempimento prescritto per il caso in cui si registri l'interruzione di un rapporto di lavoro seguita dall'instaurazione di un altro e diverso rapporto lavorativo, quanto piuttosto l'esplicito riconoscimento del fatto che è il datore di lavoro a dover applicare l'imposta sostitutiva trattenendo l'importo di quest'ultima sulle somme spettanti al dipendente⁶⁷.

⁶⁶ La Corte Costituzionale, occupandosi di recente dei riflessi determinati dalla mancata estensione al pubblico impiego della detassazione dei premi di produttività, ha escluso che tale assetto possa essere considerato discriminatorio (il riferimento è, in particolare, alla sentenza n. 153 del 27 giugno 2017, reperibile in *Giur. cost.*, 2017, 1872, ed ivi nota di V. MASTROIACOVO, *Le 'rationes' discriminanti, tra pubblico e privato, della rilevanza fiscale degli incentivi alla produttività del lavoro*). Analizzando, in particolare, le finalità del "fondo per le politiche di sviluppo delle risorse umane e per la produttività", istituito dal contratto collettivo nazionale di lavoro relativo al personale del comparto delle Agenzie fiscali e quelle che caratterizzano le somme erogate a favore dei lavoratori dipendenti del settore privato ex art. 53 del d.l. n. 78 del 2010, il Giudice delle leggi ha affermato che le prime sono dirette a "promuovere reali e significativi miglioramenti dell'efficacia ed efficienza dei servizi istituzionali, mediante la realizzazione, in sede di contrattazione integrativa, di piani e progetti strumentali e di risultato"; le seconde, invece, sono "correlate a incrementi di produttività, qualità, redditività, innovazione, efficienza organizzativa, collegate ai risultati riferiti all'andamento economico o agli utili della impresa o a ogni altro elemento rilevante ai fini del miglioramento della competitività aziendale".

Sviluppando il suo ragionamento, la Corte - dopo aver ricordato che le norme in materia di agevolazioni fiscali costituiscono esercizio di un potere discrezionale che, in quanto tale, è censurabile solo per la sua eventuale arbitrarietà o irrazionalità - sottolinea che la previsione dedicata alla detassazione dei premi di produttività, ben lungi dall'incentivare un generico miglioramento delle prestazioni dei lavoratori dipendenti del settore privato, intende "promuovere la competitività delle imprese nell'interesse generale"; di contro, osserva ancora la Corte, il "fondo per le politiche di sviluppo delle risorse umane e per la produttività" è funzionale al miglioramento dei servizi istituzionali affidati alle Agenzie fiscali e, posto che nei confronti di queste ultime "non possono essere fissati obiettivi di miglioramento della competitività aziendale o di incremento della produzione di utili", deve escludersi che tra le due misure esaminate sussista un'identica connotazione finalistica con tutto quel che ne consegue sul piano dell'inesistenza di eventuali profili discriminatori.

⁶⁷ Il legislatore ignora l'ipotesi in cui il datore di lavoro applica l'imposta sostitutiva in carenza di presupposti e quella in cui lo stesso, pur sussistendone le condizioni, non applica