

Sapienza - Università di Roma

Dipartimento di Scienze giuridiche

Dottorato di ricerca in diritto dell'economia e dell'impresa

Curriculum diritto tributario

XXVII ciclo

LE IMPOSTE SOSTITUTIVE IMPROPRIE

Anno Accademico 2015-2016

Dottorando Pier Luca CARDELLA

INDICE

<i>Introduzione</i>	7
---------------------	---

CAPITOLO PRIMO

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

1. L'oggetto dell'indagine	11
2. Le imposte sostitutive proprie e quelle improprie	15
3. Una rassegna (incompleta) delle principali fattispecie d'interesse	23
4. Un primo tentativo di classificazione	58
5. Le imposte sostitutive improprie e le ritenute alla fonte a titolo d'imposta	68
6. Le imposte sostitutive improprie e la tassazione separata	75
7. L'enucleazione di una possibile definizione	79

CAPITOLO SECONDO

L'INNESTO DEL PRELIEVO SOSTITUTIVO IMPROPRIO IN UNA FATTISPECIE COMPLESSA

1. Considerazioni preliminari	81
2. La manipolazione prodotta da una norma additiva che, pur comportando l'insorgere di autonomi obblighi strumentali e di versamento, dà vita ad una fattispecie che si aggiunge a quella principale; una combinazione (di fattispecie) da cui scaturisce un effetto giuridico comunque riconducibile all'ordinaria dinamica impositiva	85

3. La natura opzionale di taluni prelievi sostitutivi impropri: un profilo regolamentare non privo di valenza ricostruttiva	91
4. La fattispecie complessa ed a formazione progressiva: uno schema logico capace di cogliere le peculiarità di un fenomeno segnato da (irrazionale) ibridismo strutturale	94
5. Il mancato perfezionamento della fattispecie e l'assenza di adeguati meccanismi di <i>recapture</i> dell'imposta sostitutiva versata	98

CAPITOLO TERZO

IL PRELIEVO SOSTITUTIVO IMPROPRIO NELLA CORNICE DEI PRINCÌPI COSTITUZIONALI

1. Note introduttive	105
2. L'evoluzione del quadro di riferimento: un filo sottile che lega la riforma dei primi anni settanta al recente mancato riordino delle c.d. <i>tax expenditures</i>	108
3. Le imposte sostitutive improprie ed i princìpi di eguaglianza e capacità contributiva	117
4. Le imposte sostitutive improprie nel prisma della progressività	138
5. Le imposte sostitutive improprie e l'autonomia tributaria dei minori enti territoriali. Quale coordinamento?	152

CAPITOLO QUARTO

LA DISCIPLINA POSITIVA DEI PRELIEVI SOSTITUTIVI IMPROPRI

1. Premessa	161
-------------	-----

2. L'assetto giuspositivo dei prelievi sostitutivi impropri: una ricognizione condizionata da un approccio legislativo sommario e bipolare. La regolamentazione dei profili sostanziali (segue)	164
3. (continua) La regolamentazione dei profili procedurali e sanzionatori	172
4. La disciplina della rideterminazione del valore dei terreni agricoli, delle aree edificabili e delle quote di partecipazione quale momento di novità che impone un supplemento di riflessione sul gradiente di autonomia disciplinare del prelievo sostitutivo	183
5. Le ricadute di un approccio legislativo caratterizzato da scarsa visione di sistema	190

CAPITOLO QUINTO

LE IMPOSTE SOSTITUTIVE IMPROPRIE ED IL LECITO RISPARMIO

D'IMPOSTA

1. Premessa	205
2. L'evoluzione del concetto di divieto di abuso del diritto tributario	209
3. I confini dell'abuso del diritto tributario: una terra di mezzo stretta tra legittimo risparmio d'imposta ed evasione	222
4. L'arbitraggio determinato dall'applicazione di imposte sostitutive improprie: un vantaggio fiscale voluto, e non riprovato, dal sistema	227
Considerazioni conclusive	241
Bibliografia	243

Introduzione

Con l'espressione "imposte sostitutive" si è soliti identificare fenomeni impositivi di matrice diversa che, di norma, vengono ricondotti alla macro categoria dei "regimi fiscali sostitutivi".

Più in particolare, sono definite sostitutive quelle imposte concepite per surrogare al trattamento ordinario un diverso e, talvolta, più favorevole trattamento impositivo e sono, altresì, considerate sostitutive quelle imposte che consentono, quasi sempre previo esercizio di apposita opzione, di disarticolare, a presupposto impositivo invariato, la base imponibile riducendo l'incidenza del prelievo su determinati esiti categoriali ovvero su singole componenti reddituali.

Molto rilevante è, quanto alle seconde, l'impatto quantitativo determinato sui saldi di finanza pubblica stimandosi l'effetto erosivo prodotto dall'implementazione di alcuni di questi prelievi (si pensi, solo per citare i più noti, ai regimi operanti sul fronte della tassazione dei redditi derivanti dall'impiego del capitale, alla detassazione dei premi di produttività, alla c.d. cedolare secca sugli affitti ed al regime applicabile in materia di tassazione delle micro attività economiche) in circa 64 miliardi di euro annui (pari a circa il 10 per cento del reddito complessivamente assoggettato ad IRPEF), effetto erosivo talmente consistente da aver indotto, di recente, la Corte dei Conti a stigmatizzare quello che viene considerato un vero e proprio "esodo" dall'imposta sul reddito delle persone fisiche.

E non meno rilevanti sono le questioni legate alla sistemazione concettuale di un fenomeno che, già sul piano nozionistico, ed a dispetto delle ricorrenti qualificazioni operate nei testi legislativi, presenta non poche criticità dovendosi all'uopo distinguere le imposte sostitutive propriamente dette da quelle che, per comodità descrittiva, possono essere definite "imposte sostitutive improprie" ossia articolazioni disciplinari che, pur modificando significativamente la misura del tributo corrispondente ad una certa categoria reddituale o ad una determinata componente reddituale, non assurgono a tributi autonomi e distinti.

Circoscritto alle seconde il campo dell'indagine, ed enucleata una loro possibile tassonomia, occorre spostare più in là il *focus* dell'analisi chiedendosi se, sul piano dell'inquadramento sistematico del fenomeno sostitutivo improprio, l'ordito normativo consenta di isolare fattispecie slegate, in tutto o in parte, dalla fattispecie impositiva madre disegnata dal testo unico delle imposte sui redditi o se, di converso, non sia più corretto parlare di una pluralità di fattispecie che, quantomeno sul piano effettuale, si completano vicendevolmente.

Sul piano sostanziale, lo sforzo ricostruttivo va completato con l'esame dei profili di compatibilità dei prelievi *de quibus* con i principi di eguaglianza e di capacità contributiva, oltreché di progressività, e ciò in considerazione del fatto che i meccanismi impositivi di cui trattasi, agendo sul piano della disarticolazione della base imponibile, assoggettano significative quote di reddito a (più) miti forme di tassazione.

Sullo sfondo resta poi l'assetto giuspositivo dei prelievi in parola che, visto nell'ottica dei profili sostanziali e procedurali, consente di scorgere un approccio alla regolamentazione della materia segnato da sommarietà e da scarsa capacità di guardare in modo coerente ed organico a vicende che, nella sostanza, sono riconducibili ad una matrice fenomenica unitaria.

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 d'interesse; 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.

1. L'oggetto dell'indagine

La numerosità 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, a seconda dei punti di vista,

¹ Il profilo qualificatorio sembra ridimensionato da M. POLANO, *Spunti teorici e prospettive in tema di regimi tributari sostitutivi*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, I, 254, a giudizio del quale l'imposta sostitutiva è semplicemente l'imposta che si applica in luogo di altri tributi.

dovendosi distinguere il rapporto di sostituzione propriamente detto (ossia il rapporto che si instaura con tributi autonomi e distinti congeniati 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 reddituale, possono non essere considerati tributi autonomi e distinti)³.

Grande è l'interesse ricostruttivo che circonda le seconde giacché alla loro caotica proliferazione fa da contraltare, in apparente controtendenza rispetto

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.; M. INGROSSO, *Annotazioni sulle imposte sostitutive*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 440 ss.; ID., *Imposte sostitutive*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1989, vol. XVI, 1 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.; A. PARLATO, *Regimi fiscali sostitutivi*, in *Nov. Dig. It., App.*, Torino, 1986, vol. VI, 504 ss.; M. POLANO, *Spunti teorici e prospettive in tema di regimi tributari sostitutivi*, cit., 253 ss.; E. POTITO, *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".

alle consistenti ricadute sul piano operativo, l'assenza di specifici approfondimenti⁴.

Circostanza viepiù 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'imposta sostituita.

Di qui la necessità di indagare a fondo la loro natura indubbio essendo che le peculiarità del meccanismo (pseudo) sostitutivo ed il riconoscimento di un'eventuale autonomia del presupposto impositivo potrebbero, ad esempio,

⁴ Sul piano storico non sembra fuori luogo ricordare che, in attuazione delle prescrizioni recate dall'art. 9 della legge 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"; 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 delega, 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.).

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 della generalità 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 piano della compatibilità con i principi di eguaglianza e di capacità contributiva. Le discipline 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 attività⁵.

⁵ Restando alla cornice dei principi di rango costituzionale, non sembra si possa trascurare l'impatto determinato dai prelievi in discorso, applicati nella quasi totalità dei casi in misura proporzionale, sul gradiente di progressività che caratterizza o, per meglio dire, che dovrebbe caratterizzare il nostro sistema tributario.

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 fiscalmente riconosciuti e la successiva deduzione di costi secondo le regole ordinarie (in termini, ad esempio, di maggiori quote di ammortamento o di maggiori minusvalenze) può in alcuni casi creare i presupposti per fantasiose contestazioni di abusività/elusività⁶ che, a loro volta, impongono una riflessione sul sempre labile confine tra legittimo risparmio d'imposta ed il risparmio riprovato dal sistema⁷.

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

⁶ Vedremo, peraltro, che contestazioni in termini di abusività/elusività sono 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 s., 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 ss., con commento di M. BASILAVECCHIA, *Surrogati interpretativi in difetto di norma antielusiva?*

di prelievo sostitutivo e, per un 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'estrapolazione 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. 917 (di seguito, per semplicità, anche testo unico) dei proventi ad esse sottoposti dalla base imponibile delle imposte sui redditi dovute dal soggetto percettore¹⁰.

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

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".

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 una determinata categoria reddituale ed, infine, dalla natura soggettiva di colui che percepisce il reddito.

¹⁰ 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).

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 applicabile¹¹.

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 testè fatto cenno: valorizzando tuttavia il criterio della specialità, si può prendere atto del fatto che, in tutti i casi considerati, ci si trova al cospetto di determinati tipi di 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 esse¹².

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

¹¹ Il riferimento è alla posizione di F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, 37, nota 67.

¹² 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".

modalità speciali di applicazione di un medesimo tributo (imposte che, di contro, possiamo definire “sostitutive improprie”).

Ed allora, si possono, o meglio, 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”¹³) 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*)¹⁴.

Rilievo ricostruttivo maggiore, ancorché probabilmente non decisivo, potrebbe allora assumere il grado di autonomia della regolamentazione dell’imposta

¹³ 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., da ultimo, 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. Frasoni, Milano, 2008, 273 ss.

¹⁴ 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 al prelievo dal legislatore”.

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 e/o di surrogazione; di converso, una spiccata autonomia disciplinare dell'imposta sostituita potrebbe essere considerata il riflesso necessitato di un compiuto fenomeno sostitutivo e/o surrogatorio.

L'utilizzo del condizionale è, tuttavia, d'obbligo posto che, come si vedrà nel proseguo, l'esperienza legislativa conosce casi di imposte sostitutive che poco 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 ordinario¹⁵; 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 lettera del già citato art. 3, co. 3, lett. a), del testo unico che, fissando i criteri generali di

¹⁵ Cfr., ancora, R. SCHIAVOLIN, *Sostitutive (imposte)*, cit., 52.

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*"¹⁶.

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 quelle speciali che individuano determinati fatti imponibili assoggettandoli ad imposte sostitutive, fatti imponibili che, in ogni caso, restano o devono restare ancorati al possesso del reddito.

Appurato che l'invarianza del presupposto impositivo costituisce il 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 dell'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;

¹⁶ A commento di tale disposizione, v. 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.; S. FORMICHETTI, *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., e M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 2006, t. I, 28 s.

- b) l'effetto sostitutivo, ove si escluda qualsiasi incidenza sul piano del presupposto, non potrà che prodursi a livello di determinazione della base imponibile o, eventualmente, di fissazione dell'aliquota¹⁷;
- c) 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 prima¹⁸;
- d) 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

¹⁷ 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".

¹⁸ Il che equivale implica 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, tornano a "rivivere" le regole ordinarie previste in materia di determinazione della base imponibile.

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 latente¹⁹.

Il riferimento alla volontarietà, per quanto possa rasantare l'ossimoro, consente, per un verso, di tener conto del profilo che più di frequente caratterizza le prestazioni in oggetto ossia dell'essere dovute in forza di una deliberata scelta del contribuente e, per un 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.

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

¹⁹ L'espressione "imposte volontarie" è stata coniata R. LUPI, *Un'imposta sostitutiva "consapevole", anche se non logicamente necessitata*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2007, 1122 e spec. pag. 1125; 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. La medesima espressione fa capolino anche in recenti arresti giurisprudenziali: v., in particolare, 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, e Cass., sez. trib., sent. 3 agosto 2016, n. 16162, tutte reperibili in banca dati *BIG Suite*, IPSOA.

3. Una rassegna (incompleta) delle principali fattispecie d'interesse

Volendo allora rapidamente passare in rassegna alcune delle principali forme di prelievo sostitutivo improprio previste nel comparto dell'imposizione sul reddito, occorre prendere atto del fatto 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 qualcosa di prossimo alla vera e propria sostituzione con la previsione di un'imposta sostitutiva volta a surrogare, 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 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.

Alla disciplina delle singole categorie reddituali occorre, dunque, guardare per cercare di individuare le coordinate utili ad orientare la ricerca.

Redditi fondiari

Prendendo le mosse dalla categoria dei redditi fondiari, il pensiero subito corre alla c.d. cedolare secca sugli affitti che, mirando a prima vista al contrasto dell'evasione fiscale nel comparto immobiliare²⁰, consente, previo esercizio di

²⁰ Nella Relazione tecnica al d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, il recupero in termini di gettito viene 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".

apposita opzione, di estrapolare dal coacervo dei redditi derivanti dai terreni e dai fabbricati situati nel territorio dello Stato quelli ritraibili dalla concessione in locazione di unità immobiliari, e relative pertinenze, volte a soddisfare il fabbisogno abitativo^{21 22}.

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 fisiche e delle relative addizionali, nonché delle imposte di registro e di bollo sul contratto di locazione".

²¹ L'emergenza abitativa e la ricerca di adeguate soluzioni ad una problematica di grande impatto sociale contribuiscono a spiegare la previsione di un regime fiscale di favore che, seppur indirettamente, dovrebbe contribuire ad aumentare l'offerta di immobili locati a canone calmierato.

²² A giudizio dell'Agenzia delle entrate, l'esercizio dell'opzione in discorso è consentita 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 banca dati *BIG Suite*, IPSOA); 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.

Viene, dunque, consentito l'assoggettamento del canone di locazione ad un'imposta sostitutiva nella misura del 21 per cento (ridotta al 19 per cento per i contratti a canone concordato; aliquote, peraltro, rispettivamente ridotte al 15 per cento ed al 10 per cento per il quadriennio 2014-2017 dall'art. 9, co. 1, del d.l. 28 marzo 2014, n. 47) 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 locazione²³.

Per quel che, invece, concerne i profili procedimentali, l'art. 3, co. 4, del già citato d.lgs. n. 23 del 2011 stabilisce che "per la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi ed il contenzioso [...] si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi" e ciò malgrado la natura eterogenea delle imposte sostituite (IRPEF e relative addizionali, imposta di registro e imposta di bollo).

Si potrebbe, peraltro, eccepire che proprio l'appena richiamata natura eterogenea delle imposte sostituite impedisce di includere la cedolare secca

²³ In argomento v. 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 materia di IAS, reddito di impresa, CFC, cedolare secca, fondi comuni d'investimento e premi di produttività*, Milano, 2011, 17 ss.; M. BEGHIN, *Diritto tributario*, Padova, 2015, 704; M. DAMIANI, *Riforma del fisco municipale tra esigenze di autonomia finanziaria e tributaria*, in *Corr. trib.*, 2011, 2289; S. PANSIERI, *La liquidazione dell'imponibile e dell'imposta*, 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 ottobre 2016); 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 banca dati *BIG Suite*, IPSOA.

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 reddito²⁴.

Tale rilievo non sembra cogliere nel segno: ed invero, non sfugge 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 locate per uso abitativo²⁵.

Redditi di capitale

Ben diverso è il discorso da farsi con riferimento alla categoria dei redditi di capitale giacché è probabilmente questo l'ambito reddituale in cui si registra il più frequente e generalizzato ricorso a forme di imposizione sostitutiva²⁶.

Volendo limitare la rassegna a rapidi *flash* introduttivi, si può innanzi tutto citare il regime dell'imposta sostitutiva applicabile agli interessi da obbligazioni emesse dai c.d. grandi emittenti: stabilisce, in particolare, l'art. 2, co. 1, del d.lgs.

²⁴ È appena il caso di ricordare che, "quando le vigenti disposizioni fanno riferimento, per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, al possesso di requisiti reddituali, si tiene comunque conto anche del reddito assoggettato alla cedolare secca. Il predetto reddito rileva anche ai fini dell'indicatore della situazione economica equivalente (I.S.E.E.) di cui al decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 109" (così, testualmente, il settimo comma del già citato art. 3 del d.lgs. n. 23 del 2011).

²⁵ In questo senso la Relazione illustrativa al d.lgs. n. 23 del 2011.

²⁶ 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. Tesauro, Torino, 1994, t. I, 231, e G. CORASANITI, *Diritto tributario delle attività finanziarie*, Milano, 2012, *passim*.

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 pensione²⁷.

L'imposta sostitutiva è applicata dagli intermediari che intervengono nella riscossione degli interessi, dei premi e degli altri frutti previa istituzione di un conto unico dove vengono registrate tutte le operazioni effettuate a favore o per conto dei percipienti.

Per i soggetti nei confronti dei quali non si applica il regime dell'imposta sostitutiva (il riferimento è alla posizione dei c.d. lordisti) resta, ovviamente, fermo l'obbligo di includere il provento percepito nella dichiarazione dei redditi.

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) 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

²⁷ In tema v. 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., e 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 ss.

plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso dei predetti contratti (cfr. l'art. 26-ter del d.P.R. n. 600 del 1973).

Nel caso appena considerato l'imposta sostitutiva può essere applicata solo e soltanto da soggetti che agiscono in veste di impresa di assicurazione²⁸.

Merita, incidentalmente, segnalare che la stessa imposta sostitutiva è applicata dai soggetti che agiscono in veste di sostituti d'imposta *ex art.* 23 del d.P.R. n. 600 del 1973 e che veicolano 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 del d.P.R. n. 600 del 1973 e l'art. 44, co. 1, lett. *g-quinquies*, del testo unico).

Un'ulteriore forma di prelievo sostitutivo è prevista con riferimento alle gestioni individuali di portafoglio: sulla falsariga del regime applicabile ai fondi comuni di investimento, l'art. 7 del d.lgs. 21 novembre 1997, n. 461, prevede che, anziché procedere alla tassazione di ogni singolo reddito conseguito dal contribuente, si possa applicare, seppur in via opzionale, una imposta sostitutiva del 26 per cento sul reddito complessivo netto maturato nel periodo d'imposta nell'ambito del contratto di gestione di patrimoni intrattenuto con l'intermediario (esercitata l'opzione, è il gestore del fondo a prelevare l'imposta sostitutiva in base a quanto previsto dal comma 11 del citato art. 7²⁹).

²⁸ Cfr. la risoluzione dell'Agenzia delle entrate del 13 maggio 2002, n. 144, reperibile in banca dati *BIG Suite*, IPSOA.

²⁹ Il predetto comma 11, tra l'altro, precisa che "il soggetto gestore può effettuare, anche in deroga al regolamento di gestione, i disinvestimenti necessari al versamento dell'imposta, salvo

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 possiedono 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 natura³⁰.

Ed è proprio muovendo da questa *ratio* che è possibile delimitare l'ambito applicativo della disposizione in commento dovendosi evidentemente assumere

che il contribuente non fornisca direttamente le somme corrispondenti entro il quindicesimo giorno del mese nel quale l'imposta stessa è versata".

³⁰ 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.; S. MENCARELLI, *Sub art. 18*, in AA.VV., *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, cit., 211; 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, e M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, cit., 412 s.

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

che la stessa sia destinata a trovare applicazione in tutti i casi in cui ci si trovi al cospetto di redditi di capitale – corrisposti da soggetti non residenti – che, ove percepiti con l'intervento di sostituti d'imposta residenti, avrebbero subito la ritenuta a titolo d'imposta³¹.

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 unico.

Il che equivale a dire, in buona sostanza, che il regime dell'imposta sostitutiva è il regime naturale di tassazione dei redditi di capitale di fonte estera.

Redditi di lavoro dipendente

Interessanti casi di tassazione sostitutiva si possono scorgere anche nell'ambito della categoria dei redditi di lavoro dipendente, redditi notoriamente tassati per cassa ed al lordo dei costi di produzione.

Il pensiero corre, innanzi tutto, all'imposta sostitutiva applicabile, nella misura del 10 per cento e salvo espressa rinuncia scritta del prestatore di lavoro, sui premi di risultato di ammontare variabile la cui corresponsione risulti 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

³¹ A titolo semplificativo e non esaustivo, 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.

sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa (cfr. l'art. 1, co. da 182 a 189, della l. n. 208 del 2015)³².

È appena il caso di ricordare che, dopo una lunga stagione di interventi legislativi episodici³³, l'imposta in parola ha assunto, a seguito della legge di stabilità per il 2016, carattere strutturale divenendo il regime naturale di tassazione dei premi di produttività che non eccedono l'importo complessivo di 2.000 euro lordi³⁴.

³² 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).

³³ 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 materia di IAS, reddito di impresa, CFC, cedolare secca, fondi comuni d'investimento e premi di produttività*, cit., 105 s.

³⁴ Mette conto ricordare che: a) 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; b) l'agevolazione trova applicazione per il settore privato e con puntuale riferimento ai titolari di reddito di lavoro dipendente di importo non superiore, nell'anno precedente a quello di percezione delle somme, ad euro 50.000; c) il limite di euro 2.000 è aumentato fino ad un importo non superiore ad euro 2.500 per le aziende che coinvolgono pariteticamente i lavoratori nell'organizzazione del lavoro. Ed è parimenti il caso di ricordare che il disegno di legge di stabilità per il 2017, per un verso, incrementa il limite di compenso variabile oggetto di detassazione (dagli attuali euro 2.000 ad euro 3.000 e, quanto alle aziende che coinvolgono i lavoratori nell'organizzazione del lavoro, dagli attuali euro 2.500 ad euro 4.000) e, per un altro verso, porta ad euro 80.000 il limite reddituale per accedere al richiamato beneficio (cfr., in particolare, l'art. 23 del richiamato disegno di legge; per un primo commento alle novità recate dalla legge di stabilità per il 2017, v. G. MARIANETTI, *Dalla Legge di bilancio novità per "Welfare" aziendale e produttività*, in *Corr. trib.*, 2016, 3475 ss.).

Degna di considerazione è poi l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi dovuta, nella misura dell'11 per cento, sui redditi derivanti dalle rivalutazioni dei fondi per il trattamento di fine rapporto, redditi che, in passato, erano assoggettati a tassazione separata essendo considerata la rivalutazione una componente dell'indennità di fine rapporto.

Con la riforma della disciplina della previdenza complementare di inizio secolo si è assistito ad un significativo rovesciamento di prospettiva: ed invero, per effetto di quanto previsto dall'art. 11, co. da 3 a 4-bis, del d.lgs. 18 febbraio 2000, n. 47, si distingue ora la componente accantonamento dalla componente rivalutazione e, muovendo dalla natura prettamente finanziaria della seconda, se ne prevede, in linea con le modalità di tassazione dei redditi di capitale, l'assoggettamento ad imposta sostitutiva³⁵.

Interessante notare come, nella generalità dei casi, l'imposta sostitutiva sia applicata dai sostituti d'imposta ed abbia ad oggetto le rivalutazioni maturate in ciascun anno; se, tuttavia, l'indennità di fine rapporto è corrisposta da soggetti che non rivestono la qualifica di sostituto d'imposta, l'imposta sostitutiva è complessivamente liquidata dal soggetto percettore nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta in cui la stessa viene

³⁵ In questo senso, v. S. MENCARELLI, *Sub art. 19*, in AA.VV., *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, cit., 218 s.; in argomento, v. anche G. FERRANTI, *Il nuovo regime del trattamento di fine rapporto*, in *Corr. trib.*, 2001, 1312; C. GIAMBANCO, *Il trattamento di fine rapporto (T.F.R.)*, in AA.VV., *I redditi di lavoro dipendente*, a cura di V. Ficari, Torino, 2003, 138 ss.; A. DE NISI - M. STRAFILE, *Il nuovo regime fiscale del trattamento di fine rapporto, delle altre indennità e somme e delle indennità equipollenti, ne il fisco*, 2001, 7713, e L. PUDDU, *L'imposta sostitutiva sulle rivalutazioni del trattamento di fine rapporto, ne il fisco*, 2001, 8059.

corrisposta, anche a titolo di anticipazione, e versata nei termini previsti per il versamento a saldo delle imposte derivanti dalla medesima dichiarazione dei redditi.

Redditi di lavoro autonomo e di impresa

Venendo alle categorie reddituali di cui al capo V e VI del titolo primo del testo unico, occorre innanzi tutto rilevare la coesistenza, in questo specifico ambito, di imposte sostitutive applicabili all'esito categoriale (ossia al reddito prodotto da persone fisiche che svolgono attività di lavoro autonomo ed attività d'impresa caratterizzate da micro profili dimensionali) ed imposte sostitutive operanti sul piano delle singole componenti reddituali³⁶.

Quanto alle prime, e volendo circoscrivere l'attenzione agli anni a noi più vicini, a dir poco travagliata è stata l'evoluzione del relativo quadro di riferimento.

Ed invero, l'art. 1, co. da 96 a 115, della l. 24 dicembre 2007, n. 244, muovendo da una comprensibile esigenza di razionalizzazione³⁷, aveva introdotto un

³⁶ Si registrano, peraltro, curiose forme di commistione essendo stata, ad esempio, riconosciuta a persone fisiche produttrici di reddito d'impresa soggetto ad imposta sostitutiva la possibilità di rivalutare, previo pagamento di una diversa imposta sostitutiva, i beni d'impresa (cfr., con specifico riferimento ai c.d. contribuenti minimi, le indicazioni ritraibili dalla lettura della circolare dell'Agenzia delle entrate del 6 maggio 2009, n. 22, reperibile in banca dati *BIG Suite*, IPSOA).

³⁷ Mette conto ricordare che l'art. 2, co. 1, punto 18, della legge delega n. 825 del 9 ottobre 1971, fissando i principi ed i criteri direttivi cui doveva essere informata la disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, aveva previsto, per un verso, l'estensione "dei principi relativi alla determinazione del reddito in base a scritture contabili a tutti i redditi derivanti dall'esercizio di imprese commerciali" e, per un altro verso, l'introduzione di "particolari semplificazioni, per quanto attiene alla contabilità obbligatoria e alla determinazione del reddito". Com'è noto, le previsioni della delega aventi ad oggetto le semplificazioni sul fronte delle modalità di

regime che, nella sua originaria conformazione, risultava caratterizzato da una serie di cospicue semplificazioni contabili, dall'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi e delle addizionali regionali e comunali pari al 20 per cento, dall' "esenzione" dell'imposta regionale sulle attività produttive e dalla non applicabilità degli studi di settore.

In tema di coordinamento tra la disciplina dell'imposta sostitutiva e quella dell'imposta sostituita, l'art. 1, co. 114, della l. n. 244 del 2007 stabiliva che "per l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e il contenzioso, si applicano, in quanto compatibili, le ordinarie disposizioni in materia di imposte dirette, imposta sul valore aggiunto e imposta regionale sulle attività produttive" (dal

determinazione del reddito hanno trovato attuazione nell'art. 72 del d.P.R. n. 597 del 29 settembre 1973 (successivamente, art. 79 del testo unico e, quindi ed in seguito all'introduzione dell'IRES, art. 66); quelle che avevano ad oggetto l'alleggerimento degli obblighi contabili hanno, invece, trovato attuazione nell'art. 18 del d.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973 il quale regola un regime contabile semplificato per le imprese i cui ricavi non eccedono determinate soglie. All'introduzione del regime speciale delle "imprese minori" è seguita una lunga stagione di regimi forfetari che, variamente denominati, prevedevano l'abbandono del modello della tassazione del reddito su basi effettive e l'applicazione di coefficienti di redditività. Basti ricordare, a mero titolo esemplificativo, l'art. 72-bis del d.P.R. n. 597 del 1973 (in seguito, art. 80 del testo unico) che, dando seguito alla previsione recata dal terzo comma dell'art. 22 della legge delega n. 114 del 13 aprile 1977, aveva previsto che il reddito delle imprese artigiane, di quelle autorizzate all'esercizio delle attività di commercio al minuto, di prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande in pubblici esercizi e mense aziendali, nonché il reddito degli intermediari e rappresentanti di commercio, esclusi i commissionari, aventi un ammontare di ricavi non superiore ad un certo importo (pari a £ 18.000.000 dopo le modifiche apportate dall'art. 3 del d.l. n. 953 del 30 dicembre 1982) dovesse essere determinato mediante coefficienti di redditività variabili in funzione dell'attività svolta (sulle caratteristiche del regime forfettario di cui all'art. 72-bis del d.P.R. n. 597 del 1973, v. diffusamente R. PERRONE CAPANO, *Note critiche sul regime forfettario nell'Iva e nell'Irpef*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1979, I, 474 ss.).

momento che i c.d. contribuenti minimi non addebitano l'imposta sul valore aggiunto a titolo di rivalsa e non hanno diritto alla detrazione dell'imposta assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti anche intracomunitari e sulle importazioni il richiamo all'IVA si appalesa inconferente; parimenti inconferente è il richiamo all'IRAP posto che, per espressa previsione legislativa, i soggetti ammessi a godere del particolare regime di vantaggio sono totalmente "esenti" dal tributo regionale)³⁸.

Alle medesime finalità di favorire l'avvio di nuove iniziative produttive era, peraltro, improntato anche il regime di cui all'art. 13 della l. 23 dicembre 2000, n. 388³⁹, il quale prevedeva, accanto all'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali pari al 10 per cento, l'esonero completo dagli adempimenti contabili⁴⁰.

Quattro anni or sono, il legislatore ha ravvisato la necessità di tornare nuovamente sul regime applicabile alle micro attività economiche e, adottando

³⁸ Per un accurato commento all'originaria disciplina dei c.d. contribuenti minimi, v. F. ODOARDI, *Redditi da lavoro autonomo (dir. trib.)*, in www.treccani.it/enciclopedia/redditi-da-lavoro-autonomo_%28Diritto-on-line%29/, (31 ottobre 2016); P. ROSSI, *Il nuovo regime fiscale per i contribuenti minimi*, in AA.VV., *Finanziaria 2008. Saggi e commenti*, cit., 273 ss., e R. LUPI, *Regime dei "minimi" e sua inadeguatezza alla tassazione delle microimprese*, in *Corr. trib.*, 2007, 3769 ss.

³⁹ Il regime delle nuove iniziative produttive è sopravvissuto all'avvento del regime dei c.d. contribuenti minimi essendo stati abrogati soltanto gli artt. 32-bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, 3, co. da 165 a 170, della l. 23 dicembre 1996, n. 662, e 14 della l. 23 dicembre 2000, n. 388.

⁴⁰ Sullo specifico regime, v. D. DEOTTO - L. MIELE, *Nella Finanziaria 2001 nuovi regimi fiscali agevolati*, in *Corr. trib.*, 2000, 3045 ss.; L. MIELE, *Regime fiscale agevolato per le attività marginali soggette a studi di settore*, in *Corr. trib.*, 2001, 171 ss.; L. LEO, *Sub art. 66*, in AA.VV., *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, cit., 572 s., e la circolare ministeriale n. 1/E/2001/542 del 3 gennaio 2001, reperibile in banca dati *BIG Suite*, IPSOA.

un provvedimento che non brilla certo per chiarezza e completezza, ha ridotto l'aliquota dell'imposta sostitutiva dal 20 per cento al 5 per cento; ha limitato temporalmente la fruizione del regime in questione ed ha ristretto significativamente la cerchia dei soggetti ammessi a goderne (cfr. l'art. 27, co. 1 e 2, del d.l. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla l. 15 luglio 2011, n. 111): fermi restando, infatti, i requisiti previsti dall'art. 1, co. 96, della già citata l. n. 244 del 2007, potevano essere ammesse al regime *de quo* soltanto le persone fisiche: a) che intraprendono un'attività d'impresa, arte o professione; b) che l'hanno intrapresa successivamente al 31 dicembre 2007. Restavano, invece, invariate le modalità di determinazione del reddito e le semplificazioni contabili previste dai commi 96 e seguenti dell'art. 1 della l. n. 244 del 2007.

Ne è derivato un quadro di assieme estremamente frastagliato che, anche a dispetto delle sbandierate esigenze di semplificazione e razionalizzazione (il primo comma dell'art. 27 del già citato d.l. n. 98 del 2011 si riferiva espressamente alla necessità di riformare e concentrare i regimi forfettari volti a favorire l'avvio di nuove iniziative produttive), non sembra rispondere ad una logica di sistema ben definita⁴¹.

Ed è proprio alle esigenze di semplificazione che sembra guardare l'art. 7, co. 1, lett. a), della legge n. 11 marzo 2014, n. 23, che, come si ricorderà, ha conferito delega al Governo per procedere "alla revisione sistematica dei regimi fiscali e al loro riordino, al fine di eliminare complessità superflue"; tale chiara istanza

⁴¹ Sul punto, nitidamente, L. PERRONE, *La dimensione e la quantificazione del reddito*, in AA.VV., *La dimensione fiscale dell'impresa tra ordinamento e mercati*, a cura di A. Di Pietro, Bari, 2014, 63 ss.

di semplificazione appare, peraltro, contraddetta dalla stessa delega che al successivo art. 11, co. 1, lett. b), immagina la “istituzione di *nuovi* (corsivo nostro) regimi semplificati per i contribuenti di minori dimensioni, nonché, per i contribuenti di dimensioni minime, di regimi che prevedano il pagamento forfetario di un’unica imposta in sostituzione di quelle dovute, purché con invarianza dell’importo complessivamente dovuto, prevedendo eventuali differenziazioni in funzione del settore economico e del tipo di attività svolta, con eventuale premialità per le nuove attività produttive, [...] coordinandoli con analoghi regimi vigenti”.

Ebbene, fermo restando il testuale riferimento all’esigenza di coordinamento con i regimi previgenti, essenzialmente due sono le indicazioni ritraibili dalla delega in ordine ai tratti che dovrebbero caratterizzare i regimi qui di interesse: l’ambito di applicazione circoscritto a contribuenti marginali sul piano dimensionale, da una parte, e l’applicazione di un prelievo di natura sostitutiva, dall’altra parte.

Se così stanno le cose, è evidente che l’attuazione della delega non avrebbe dovuto o, per meglio dire, non avrebbe potuto comportare alcuna rivoluzione copernicana rispetto all’assetto legislativo previgente giacché i “vecchi” regimi, pur necessitando di una qualche opera di *restyling*, già si caratterizzavano per l’essere applicabili esclusivamente a piccolissime realtà economiche e per il prevedere la soggezione a forme di imposizione sostitutiva. Ciò che mancava, giova sottolineare, era un’adeguata razionalizzazione della materia ed è proprio su questo fronte che la delega del 2014 poteva essere l’occasione per adottare

provvedimenti capaci di stabilizzare un quadro di riferimento che, negli ultimi anni, ha visto il susseguirsi di interventi legislativi estemporanei e di fattura non sempre lodevole.

Fermo ciò, cosa si può dire circa l'attuale normativo?

Per prima cosa, v'è da prendere atto del fatto che, almeno sul piano formale, la delega del 2014 *in parte qua* non è stata esercitata e, come spesso capita in materia tributaria, gli auspicati interventi riformatori hanno finito con il trovare spazio nel calderone della legge di stabilità.

Più precisamente, con la l. 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità per il 2015) ha visto la luce un nuovo regime forfetario che, abbandonando la logica della determinazione differenziale del reddito, segna una sorta di ritorno al passato: ed invero, ricorrendo i requisiti per l'accesso e la permanenza nel regime agevolato⁴², il reddito imponibile viene determinato applicando

⁴² La legge di stabilità per il 2015 individua(va) requisiti piuttosto stringenti essendo consentita la fruizione del *forfait* ai soli contribuenti che, nell'anno solare precedente: a) hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a determinate soglie che variano in base all'attività imprenditoriale, artistica o professionale esercitata (da 15.000 a 40.000 euro modulati in base alla redditività del settore economico di appartenenza); b) non hanno sostenuto spese per prestazioni di lavoro o collaborazioni di importo complessivo superiore a 5.000 euro; c) non possiedono, alla data di chiusura dell'esercizio, beni strumentali per un valore al lordo degli ammortamenti superiore a 20.000 euro; d) hanno conseguito redditi d'impresa e di lavoro autonomo prevalenti rispetto a eventuali redditi da lavoro dipendente o assimilato (cfr., in particolare, il comma 54 dell'art. 1 della l. n. 190 del 2014). È appena il caso di ricordare che la successiva legge di stabilità per il 2016, al fine di facilitare l'accesso al regime forfetario, per un verso, ha elevato le soglie di accesso espresse in termini di ricavi e compensi e, per un altro verso, ha abrogato la disposizione che limitava l'accesso al nuovo regime ai contribuenti che possedessero in prevalenza redditi di lavoro dipendente e assimilato rispetto ai redditi d'impresa o di lavoro autonomo specificando, al contempo, che è precluso al regime

all'ammontare dei ricavi o dei compensi percepiti un coefficiente di redditività diversificato a seconda dell'attività svolta; sul reddito così quantificato si applica, al pari di quanto accadeva in passato ed in linea con le indicazioni ritraibili dalla l. delega n. 23 del 2014, un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi, delle addizionali regionali e comunali e dell'imposta regionale sulle attività produttive pari al 15 per cento (cfr. l'art. 1, co. 64, della l. n. 190 del 2014)⁴³.

Ebbene, fermo il definitivo consolidamento di un'opzione di sistema basata sull'applicazione di un prelievo di natura sostitutiva⁴⁴, non sembra si possa qui evitare un breve cenno ai problemi di compatibilità costituzionale insiti in un

forfetario se, nell'anno precedente, sono stati percepiti redditi di lavoro dipendente ed assimilati eccedenti l'importo di 30.000 euro [cfr. l'art. 1, co. 111, lett. a) e b), della l. n. 208 del 2015].

⁴³ In occasione del varo della legge di stabilità per il 2016, ed al fine di favorire l'avvio di nuove attività, è stata prevista la riduzione dell'aliquota dell'imposta sostitutiva dal 15 per cento al 5 per cento per il periodo in cui è iniziata l'attività e per i successivi quattro [cfr. l'art. 111, co. 1, lett. d), della l. n. 208 del 2015].

⁴⁴ Opzione a dir poco problematica ove solo si consideri che la previsione di un prelievo sostitutivo, inibendo la possibilità di far valere deduzioni e detrazioni, penalizza i soggetti che non possiedono altri redditi soggetti ad aliquota ordinaria ed è proprio per tale ragione che, a partire dalla legge istitutiva del regime dei c.d. contribuenti minimi, viene consentita la possibilità di dedurre i contributi previdenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge direttamente dal reddito di periodo; seguendo questa direttrice, tuttavia ed in modo del tutto improprio, si finisce con il considerare i contributi previdenziali alla stregua di un onere di produzione del reddito.

modello di tassazione a *forfait* che, colpendo una ricchezza media, rischia di porsi in aperto contrasto con il canone di effettività della capacità contributiva⁴⁵. E, ancora sotto questo profilo, occorre incidentalmente prendere atto dello schizofrenico atteggiamento del legislatore che, dieci anni or sono, avendo probabilmente di mira proprio l'esigenza di implementare modelli di tassazione basati su logiche differenziali, ha abrogato un regime forfettario, quello regolato dall'art. 3, commi da 171 a 184, della l. n. 662 del 1996⁴⁶, che aveva caratteristiche pressoché identiche a quello introdotto dalla legge di stabilità per il 2015⁴⁷.

⁴⁵ Problemi non nuovi sui quali la migliore dottrina ha già avuto modo di prendere posizione: cfr., in particolare, L. TOSI, *Le imprese minori*, in AA.VV., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, nella collana *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, cit., t. II, 927, il quale non manca di rilevare che "presupposto dei regimi forfettari è l'esistenza di un reddito medio, è quindi di una capacità contributiva media; ma l'art. 53 Cost. richiede che tutti concorrano alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva: richiede cioè che la forza economica posta a base di una determinata imposizione si riferisca alle specifiche condizioni del singolo contribuente e non ad un'astratta capacità media di un insieme di soggetti appartenenti alla medesima categoria. Tassare una ricchezza media, dunque, significa da un lato escludere da tassazione le ricchezze superiori alla media, e dall'altro attribuire un inesistente forza economica ai titolari di una ricchezza inferiore alla media stessa".

⁴⁶ Tale regime, abrogato dall'art. 5, co. 2, del d.l. n. 203 del 30 settembre 2005 a far data dal 1° gennaio 2007, prevedeva che il reddito d'impresa fosse determinato, in relazione all'attività prevalentemente esercitata, applicando determinate percentuali (imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi: 75 per cento; imprese aventi per oggetto altre attività: 61 per cento) al volume di affari aumentato dei corrispettivi e dei compensi non rilevanti ai fini dell'applicazione dell'IVA, nonché di quelli che non concorrono alla formazione del volume di affari purché percepiti nell'esercizio.

⁴⁷ Val la pena di ricordare che, anche in epoca relativamente recente, non sono mancate istanze favorevoli al mantenimento e/o all'introduzione di regimi di tassazione su base forfettaria: si pensi, ad esempio, alle previsioni, contenute nella legge delega n. 80 del 7 aprile 2003 e rimaste

Un ritorno al passato dunque che, pur essendo sintomatico della scarsa attenzione con cui il legislatore guarda alla necessità di concepire modelli di tassazione che siano coerenti con i principi cui è informato il nostro sistema tributario, non altera la sostanza del fenomeno oggetto del nostro interesse ossia la vigenza di un regime sostitutivo operante sul piano dell'esito categoriale che, ad oggi, costituisce il regime naturale di tassazione dei redditi derivanti dallo svolgimento di attività d'impresa e di lavoro autonomo di ridotte dimensioni⁴⁸. Profondamente diverso è il discorso da farsi per le molte imposte sostitutive operanti sul piano delle singole componenti reddituali.

Su questo fronte, il pensiero corre subito ad una reliquia ossia all'imposta sostitutiva regolata dall'art. 1 del d.lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, che consentiva, previo esercizio di apposita opzione in dichiarazione, l'assoggettamento ad un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi (nella misura del 27 per cento) sia delle plusvalenze realizzate mediante la cessione di aziende possedute per un periodo non inferiore a tre anni (comma 1) che di quelle realizzate mediante la cessione di partecipazioni di controllo o di collegamento, ai sensi dell'articolo

prive di attuazione, che in materia di IRE prevedevano la "introduzione di un sistema forfetario di tassazione agevolata per le piccole attività nei piccoli comuni montani non a vocazione turistica".

⁴⁸ In questo stesso senso, v. le indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 10/E del 4 aprile 2016, reperibile in banca dati *BIG Suite*, IPSOA; nello stesso senso, v. G. FERRANTI, *Il nuovo regime forfetario dopo la Legge di stabilità 2016*, in *Corr. trib.*, 2016, 820, e L. MIELE - A BERNARDINI, *Regime forfetario tra semplificazioni e valutazioni di convenienza*, in *Corr. trib.*, 2015, 412.

2359 del codice civile, che risultano iscritte come tali nelle immobilizzazioni finanziarie degli ultimi tre bilanci (comma 3)⁴⁹.

Con la riforma che ha portato all'introduzione dell'imposta sul reddito delle società la disciplina dell'imposta sostitutiva è stata integralmente abrogata; resta, tuttavia, il rilievo sistematico di un prelievo sostitutivo di carattere opzionale che, per quasi tre lustri, ha segnato, con finalità incentivanti, il regime delle plusvalenze realizzate in occasione della cessione di aziende e/o di rami di azienda ovvero di partecipazioni di controllo o di collegamento⁵⁰.

Ancora su questo fronte, deve darsi conto dell'imposta sostitutiva regolata dall'art. 176, co. 2-ter, del testo unico: trattasi, in questo caso, di un prelievo sostitutivo concepito per permettere il trasferimento dei maggiori valori iscritti in bilancio in dipendenza di un conferimento di azienda dal campo dei valori fiscalmente non riconosciuti al campo di quelli fiscalmente riconosciuti⁵¹ (gli

⁴⁹ A commento della citata disciplina, v. M. BEGHIN, *Le operazioni di riorganizzazione delle attività produttive*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria*, cit., 337 ss., e F. PAPARELLA, *Riflessioni sulla nuova disciplina sostanziale della cessione di aziende (e di partecipazioni di controllo o di collegamento) e dello scambio di partecipazioni ai fini delle imposte sui redditi*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 355 ss.

⁵⁰ L'abolizione del regime d'imposizione sostitutiva delle plusvalenze da conferimento e da cessione d'azienda (che, senza dubbio, rappresentava uno dei capisaldi del complessivo assetto delineato dal d.lgs. n. 358 del 1997) costituiva uno dei criteri direttivi fissati dalla l. delega 7 aprile 2003, n. 80 (cfr., in particolare, l'art. 4, co. 1, lett. m).

⁵¹ Non è superfluo mettere in luce la natura complementare del regime dell'imposta sostitutiva rispetto al regime di neutralità che caratterizza la disciplina delle operazioni di conferimento, fusione e scissione: ed invero, malgrado l'infelice formula utilizzata dal legislatore ("in luogo dell'applicazione delle disposizioni dei commi 1, 2 e 2-bis, la società conferitaria può optare ..."), la previsione di una specifica imposta sostitutiva non mette minimamente in discussione il carattere neutrale delle citate operazioni di riorganizzazione delle attività produttiva.

artt. 172, co. 10-bis, e 173, co. 15-bis, del testo unico consentono, peraltro, di applicare il medesimo regime per ottenere il riconoscimento fiscale anche dei maggiori valori iscritti in bilancio a seguito, rispettivamente, di operazioni di fusione e scissione di società)⁵².

Il regime *de quo* ha carattere opzionale e settoriale: previo esercizio di apposita opzione possono, infatti, essere oggetto di rivalutazione soltanto i maggiori valori relativi alle immobilizzazioni materiali ed immateriali rimanendone, per contro, esclusi i beni merce e le immobilizzazioni finanziarie.

L'imposta sostitutiva non è proporzionale, ma è articolata secondo un modello di progressività per scaglioni aggiuntivi con aliquota pari, in particolare, al 12 per cento sulla parte dei maggiori valori ricompresi nel limite dei 5 milioni di euro, al 14 per cento sulla parte dei maggiori valori che eccede i 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro, al 16 per cento sulla parte dei maggiori valori che eccede i 10 milioni di euro⁵³.

⁵² In argomento v., tra gli altri e senza pretesa di esaustività, G. BIZIOLI, *Il disallineamento dell'avviamento ex articolo 15, commi 10-bis e 10-ter del d.l. n. 185/2008 (come modificato dal d.l. n. 98/2011)*, in AA.VV., *L'avviamento nel diritto tributario*, a cura di E. della Valle - V. Ficari - G. Marini, Torino, 2012, 151 ss.; G. CORASANITI, *L'imposta sostitutiva nelle operazioni straordinarie*, in *Rass. trib.*, 2008, 662 ss.; D. STEVANATO, *L'imposizione sostitutiva sui disallineamenti provocati da operazioni di riorganizzazione societaria*, in AA.VV., *Finanziaria 2008. Saggi e commenti*, cit., 325 ss., e G. ZIZZO, *Le operazioni straordinarie e la legge Finanziaria per il 2008*, in AA.VV., *Finanziaria 2008. Saggi e commenti*, cit., 335 ss.

⁵³ Sulle criticità insite nella scelta di ricorrere al modello della progressività per scaglioni, v. G. ZIZZO, *Le operazioni straordinarie e la legge Finanziaria per il 2008*, cit., 349, il quale non manca di precisare che si "tratta di un'impostazione assai discutibile, tanto, palesemente, se rapportata ad un'imposta proporzionale quale l'IRES, quanto se ragguagliata ad un'imposta progressiva, quale l'IRPEF (alla luce degli importi assegnati agli scaglioni, del resto, è presumibile che il

L'opzione in questione può essere esercitata nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è stata effettuata l'operazione o nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e si perfeziona con il pagamento della prima delle tre rate annuali previste. Ai fini del calcolo delle quote di ammortamento, peraltro, l'opzione è efficace dall'esercizio in cui la stessa è esercitata; per quel che concerne, invece, la quantificazione delle plusvalenze e delle minusvalenze, l'opzione spiega effetti a partire dall'inizio del quarto periodo d'imposta successivo.

Si tratta, dunque, di un prelievo sostitutivo che "baratta" il riconoscimento, differito nel tempo, di maggiori valori fiscali con il pagamento, peraltro rateizzabile, di un'aliquota più mite rispetto a quella ordinaria.

Nel caso appena considerato siamo al cospetto di una misura avente carattere ordinario che, come accennato, consente il riallineamento o l'affrancamento dei maggiori valori iscritti in bilancio in esito all'operazione di conferimento, fusione o scissione; il sistema conosce, tuttavia, ipotesi di rivalutazione aventi

profilo della progressività toccherà prevalentemente i soggetti passivi dell'IRES). Occorre invero considerare che il prelievo in questione non è destinato a sostituire l'imposta ordinaria del periodo in cui l'opzione è esercitata, ma prevalentemente, l'imposta ordinaria degli esercizi successivi: non è perciò, soltanto un'imposta sull'imponibile del periodo dell'opzione ma, principalmente, un'imposta sugli imponibili di una serie, più o meno ampia, di periodi futuri. Più che all'importo delle rivalutazioni, dunque, la graduazione delle aliquote dell'imposta sostitutiva avrebbe dovuto essere correlata al diverso valore attuale delle (future) imposte ordinarie oggetto di sostituzione, e quindi ai (presumibili) tempi di recupero dei valori riconosciuti per il suo tramite, stabilendo (a volere mantenere le tre aliquote) un'aliquota più elevata per i beni con un ciclo di ammortamento più breve, un'aliquota intermedia per i beni con un ciclo di ammortamento più lungo, un'aliquota più bassa per i beni non ammortizzabili".

carattere straordinario che, in determinati contesti storici, consentono di rivalutare a pagamento taluni beni d'impresa.

L'elenco dei provvedimenti ascrivibili a questo *genus* è assai lungo e, tra i tanti, devesi per prima cosa dire della rivalutazione obbligatoria dei beni immobili delle imprese regolata dall'art. 24 e ss. della l. 30 dicembre 1991, n. 413, che, avuto riguardo ai fabbricati ed alle aree edificabili strumentali per l'esercizio dell'impresa, imponeva la loro rivalutazione esigendo il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi delle persone fisiche, dell'imposta sui redditi delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi, pari al 16 per cento⁵⁴.

Assai diverso è il discorso da farsi per la rivalutazione regolata dall'art. 15, co. 16, del d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla l. 28 gennaio 2009, n. 2, che, in chiave dichiaratamente anticongiunturale, ha riconosciuto ai soggetti indicati nell'art. 73, co. 1, lett. a) e b), del testo unico ed alle società in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate, la possibilità di rivalutare, anche in deroga all'art. 2426 c.c. e ad ogni altra disposizione di legge vigente in materia, i "beni immobili, ad esclusione delle

⁵⁴ Sulla rivalutazione obbligatoria prevista dalla l. n. 413 del 1991, v. le disposizioni di attuazione recate dal d.m. 13 febbraio 1992 e la circolare Min. Fin. Dir. Gen. Imposte dirette 28 aprile 1992, n. 9/9/188, reperibile in *Dir. prat. trib.*, 1992, I, 1646; in dottrina, v. E. NUZZO, *Riflessioni in tema di rivalutazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, 218 ss.; F. PAPARELLA, *Profili tributari delle operazioni societarie disciplinate dalla "legge Amato"*, Milano, 1993, 137 ss, e N. DOLFIN, *Rivalutazione monetaria nel diritto tributario*, in *Dig. IV, disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1996, vol. XIII, 52 s.

aree fabbricabili e degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, risultanti dal bilancio in corso al 31 dicembre 2007").

Molto particolare si è rivelata la struttura di questo provvedimento di rivalutazione giacché - oltre ad essere circoscritto, sul piano oggettivo, ai soli beni immobili - mostrava una sorta di doppia anima essendo consentita la rivalutazione ai soli effetti civilistici: in buona sostanza, al contribuente imprenditore è stata concessa la possibilità di iscrivere maggiori valori in bilancio privi, almeno in prima istanza, di riconoscimento fiscale.

Venendo ai giorni nostri, merita di essere richiamato il disegno di legge di stabilità per il 2017 ("ddl stabilità 2017" - atto Camera n. 4127-*bis*) il quale consente alle società di capitali ed agli enti commerciali residenti⁵⁵, che non adottano i principi contabili internazionali⁵⁶, di rivalutare i beni d'impresa risultanti dal bilancio d'esercizio in corso al 31 dicembre 2015 e che siano ancora presenti in quello successivo, ad esclusione dei beni immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa, previo pagamento di

⁵⁵ Cfr. l'art. 1, co. da 889 a 897, della l. n. 208 del 2015; per un commento sulle novità recate dalla legge di stabilità per il 2015 in materia di rivalutazione dei beni d'impresa, v. C. COLLEONI, *Ritorna la rivalutazione dei beni di impresa*, in *Corr. trib.*, 2016, 571 ss.; G. FERRANTI, *Riproposta la rivalutazione dei beni d'impresa ma senza "appeal"*, in *Corr. trib.*, 2015, 4335 ss., e ID., *La rivalutazione dei beni d'impresa si perfeziona in UNICO 2016*, in *Corr. trib.*, 2016, 1849 ss.

⁵⁶ Ai soggetti *IAS adopter*, per ovvie ragioni di sistema, è consentito, anche con riferimento alle partecipazioni in società costituenti immobilizzazioni finanziarie, di procedere al riallineamento tra i valori civilistici e quelli fiscali *ex art.* 14 della l. n. 342 del 2000. I soggetti in parola, avuto riguardo all'importo corrispondente ai maggiori valori di riallineamento, devono vincolare una riserva in sospensione d'imposta ai fini fiscali che, a sua volta, può essere affrancata con l'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali nella misura del 10 per cento.

un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali nella misura del 16 per cento per i beni ammortizzabili e del 12 per cento per i beni non ammortizzabili (cfr., in particolare, l'art. 69 del disegno di legge).

Quanto all'ambito soggettivo, è appena il caso di precisare che, per effetto del rinvio operato all'art. 15 della legge 21 novembre 2000, n. 342, accanto ai soggetti di cui alle lettere a) e b) del primo comma dell'art. 73 del testo unico, possono avvalersi della rivalutazione: le persone fisiche imprenditrici; le società di persone aventi forma commerciale; gli enti non commerciali ed i soggetti non residenti relativamente ai beni appartenenti alle loro stabili organizzazioni in Italia.

Sul fronte oggettivo, invece, devesi sottolineare che possono essere rivalutati tanto i beni materiali ed immateriali quanto le partecipazioni in società controllate e collegate ai sensi dell'art. 2359 c.c. costituenti immobilizzazioni; devesi, altresì, tenere presente che la rivalutazione deve riguardare tutti i beni appartenenti alla medesima categoria omogenea⁵⁷.

Il provvedimento in parola, il cui testo ricalca in modo pressoché integrale quello di cui all'art. 1, co. da 140 a 147, della l. 27 dicembre 2013, n. 147⁵⁸,

⁵⁷ Sulla scorta di quanto previsto dal comma 895 dell'unico articolo della legge di stabilità per il 2016 si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui all'art. 11 della legge 21 novembre 2000, n. 342, a mente del quale la rivalutazione "deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea e deve essere annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa".

⁵⁸ È a dir poco singolare che, in un'epoca di deflazione, qual è quella attuale, siano varati provvedimenti di rivalutazione tanto ravvicinati da smentire l'assunto secondo cui gli stessi

consente inoltre l'affrancamento, totale o parziale, del saldo attivo di rivalutazione iscritto nel patrimonio netto a fronte della rivalutazione dei beni d'impresa subordinandolo al pagamento di un'ulteriore imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive pari, in questo specifico caso, al 10 per cento.

Quanto agli effetti che scaturiscono dall'esercizio dell'opzione, si prevede che, ai fini del calcolo delle quote di ammortamento, il maggiore valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione si considera riconosciuto a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello in cui la rivalutazione è stata eseguita; per quel che concerne, invece, la quantificazione delle plusvalenze e delle minusvalenze, l'opzione spiega effetti soltanto a partire dall'inizio del quarto periodo d'imposta successivo (cfr., in particolare, i commi 892 e 893 dell'unico articolo della legge di stabilità per il 2016)⁵⁹.

A questo punto, richiamati per sommi capi i contenuti della più recente tra le leggi di rivalutazione dei beni d'impresa, si impone una breve considerazione sulla (perduta) capacità del legislatore di concepire provvedimenti che abbiano un minimo di ragionevolezza anche sul piano della logica che guida le scelte economico-aziendali.

mirano a consentire il riallineamento dei valori fiscalmente riconosciuti al mutato metro monetario.

⁵⁹ Limitatamente ai beni immobili ed avuto riguardo alla sola ipotesi in cui si proceda al riallineamento tra i valori civilistici e quelli fiscali *ex art.* 14 della l. n. 342 del 2000, i maggiori valori iscritti in bilancio si considerano riconosciuti con effetto dal periodo d'imposta in corso alla data del 1° dicembre 2017 (cfr., in particolare, l'art. 1, co. 896, della l. n. 208 del 2015).

Ebbene, nel valutare la convenienza dell'opzione si potrebbe considerare non determinante il differimento temporale degli effetti della rivalutazione e si potrebbe, parimenti, ritenere non decisivo l'impatto finanziario indotto dalla necessità di versare in un'unica soluzione la richiesta imposta sostitutiva; non si può, però, trascurare una variabile che condiziona pesantemente l'analisi del costo dell'operazione e dei flussi finanziari ad essa sottesi: con il previsto abbassamento dell'aliquota IRES, a partire dal 2017, l'aliquota dell'imposta sostituita dovrebbe scendere dal 27,5 per cento al 24 per cento; di contro, nell'ipotesi in cui si ravvisasse l'opportunità di esercitare l'opzione per la rivalutazione, l'imposizione sostitutiva potrebbe spingersi sino al 26 per cento (16 per cento per la rivalutazione di beni ammortizzabili cui va aggiunto il 10 per cento per l'eventuale affrancamento del saldo di rivalutazione). E ciò a voler trascurare, si ripete, l'incremento del tasso effettivo di imposizione causato dal versamento in un'unica soluzione dell'imposta sostitutiva e dal differimento degli effetti della rivalutazione. Ovvio la conclusione che se ne trae sul piano dell'appetibilità di un'opzione che, per quanto detto, rischia di risolversi in un vero e proprio buco nell'acqua.

Il disegno di legge di stabilità per il 2017, sulla scia di quanto già previsto dalla l. n. 208 del 2015⁶⁰, disciplina due ulteriori prelievi sostitutivi dei quali è opportuno, seppur rapidamente, dar conto.

⁶⁰ Trattasi, infatti, di una sorta di "riapertura dei termini" fissati dalla legge di stabilità per il 2016, "riapertura" dettata dal fatto che le circolari esplicative diramate dall'Agenzia delle entrate sono giunte a ridosso dei termini fissati per l'esercizio dell'opzioni (il riferimento è, in

Viene in primo luogo consentita alle società in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni che assegnano o cedono ai soci beni immobili, diversi da quelli strumentali per destinazione, ovvero beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali, la possibilità di applicare, sulla differenza tra il valore normale dei beni assegnati o ceduti ed il loro costo fiscalmente riconosciuto, un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive nella misura dell'8 per cento (10,5 per cento per le società considerate non operative in almeno due dei tre precedenti a quello in corso al momento della cessione o dell'assegnazione). Per quel che, invece, concerne le riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci si prevede l'assoggettamento ad un'ulteriore imposta sostitutiva pari al 13 per cento (cfr., in particolare, il primo comma dell'art. 70 del disegno di legge di stabilità per il 2017 che estende l'efficacia dei commi da 115 a 120 dell'unico articolo della l. n. 208 del 2015 alle assegnazioni ed alle cessioni poste in essere successivamente al 30 settembre 2016 ed entro il 30 settembre 2017)⁶¹.

Come si può constatare, la misura dell'aliquota dell'imposta sostitutiva è assai più bassa di quella prevista dalla più recente tra le leggi di rivalutazione dei beni d'impresa (il riferimento è alla l. n. 208 del 2016 poi prorogata dal disegno

particolare, alle circolari n. 26/E del 1° giugno 2016 e n. 37/E del 16 settembre 2016, entrambe reperibili in banca dati *BIG Suite*, IPSOA).

⁶¹ In materia di assegnazione dei beni ai soci, v. diffusamente N. FORTUNATO, *Assegnazione (dir. trib.)*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 2006, vol. III, 1 ss., e ID., *Profili tributari delle assegnazioni dei beni ai soci*, Torino, 2012, *passim*.

di legge di stabilità per il 2017) e tale circostanza, unitamente alle più favorevoli modalità di versamento dell'imposta sostitutiva, contribuisce a rendere particolarmente appetibile un provvedimento teso a consentire una sorta di *exit strategy* dal regime delle c.d. società non operative⁶².

Un'analogia forma di prelievo sostitutivo è prevista, ancora dal disegno di legge di stabilità per il 2017, per gli imprenditori individuali che desiderano "escludere" beni immobili strumentali dal patrimonio dell'impresa: più nel dettaglio, previo pagamento di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta regionale sulle attività produttive pari all'8 per cento ed applicabile alla differenza tra il valore normale di tali beni ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto, viene consentita l'estromissione dei beni immobili dalla cerchia dei beni relativi all'impresa così sterilizzando il rilievo della corrispondente plusvalenza patrimoniale (cfr. il secondo comma dell'art. 70 del disegno di legge di stabilità per il 2017 che estende l'efficacia delle previsioni dettate dal comma 121 dell'unico articolo della l. n. 208 del 2015 alle esclusioni dal patrimonio dell'impresa individuale poste in essere nell'intervallo di tempo compreso tra il 1° gennaio 2017 ed il 31 maggio 2017)⁶³.

⁶² Sul punto v. G.M. COMMITTERI – G. SCIFONI, *Importanti agevolazioni per le assegnazioni e le cessioni di beni ai soci*, in *Corr. trib.*, 2015, 4419; L. GAIANI, *Assegnazione di beni ai soci e trasformazione in società semplice, ne il fisco*, 2015, 4315 s., e L. MIELE – G. PICCININI, *Valutazioni di convenienza per l'assegnazione agevolata di beni ai soci*, in *Corr. trib.*, 2016, 404.

⁶³ Per un primo commento alle previsioni recate dalla legge di stabilità per il 2017, v. R. RIZZARDI, *L'estromissione degli immobili dell'imprenditore individuale*, in *Corr. trib.*, 2016, 319, e G. GAVELLI, *Nuovo "round" per assegnazioni e altre operazioni agevolate*, in *Corr. trib.*, 2016, 3469 ss.

Prima di passare ai redditi diversi, un rapido cenno alla disciplina dell'imposta sostitutiva applicabile alle plusvalenze patrimoniali realizzate all'atto del conferimento di immobili e di diritti reali a favore di fondi comuni di investimento immobiliare ed all'imposta sostitutiva sulle riserve matematiche dei rami vita.

Quanta alla prima, sembra sufficiente ricordare che il conferente, sulla scorta di quanto previsto dall'art. 1, co. 137, della l. 27 dicembre 2006, n. 296, può scegliere di assoggettare le plusvalenze in discorso al regime ordinario ovvero ad un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive pari al 20 per cento, imposta da versarsi, a scelta del contribuente, in un massimo di cinque rate annuali di pari importo⁶⁴. Tale ultima forma di prelievo sostitutivo, operando con riferimento a "ciascun immobile" plusvalente, merita particolare attenzione giacché, nell'ambito della stessa operazione di conferimento, consente al contribuente di assoggettare alcune plusvalenze a tassazione ordinaria ed altre a tassazione sostitutiva⁶⁵.

⁶⁴ È appena il caso di ricordare che l'applicazione dell'imposta sostitutiva è subordinata al mantenimento, da parte della società conferitaria, della proprietà o di altro diritto reale sugli immobili per almeno tre anni; per un approfondimento sul punto, v. N. ARQUILLA, *Disciplina delle SIIQ e fondi d'investimento*, in *Corr. trib.*, 2007, 797 ss., e T. DI TANNO, *SIIQ*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, t. III, *Testo unico delle imposte sui redditi e leggi complementari*, cit., 1034 ss.

⁶⁵ Per una conferma in questo senso, v. la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 8/E del 31 agosto 2008, reperibile in banca dati *BIG Suite*, IPSOA, ove tra l'altro si precisa "che, nel caso in cui siano conferiti più immobili, per ogni singolo bene il conferente può scegliere se applicare o meno l'imposta sostitutiva di cui al comma 137 in relazione all'eventuale plusvalenza realizzata o se includere la stessa nel reddito complessivo".

Ben altro è a dirsi per l'imposta sostitutiva sulle riserve matematiche dei rami vita. Stabilisce, in particolare, l'art. 1, co. 2, del d.l. 24 settembre 2002, n. 209, convertito, con modificazioni, dalla l. 22 novembre 2002, n. 265, che le società e gli enti che esercitano l'attività assicurativa devono versare un'imposta sostitutiva pari allo 0,45 per cento della consistenza delle riserve matematiche dei rami vita iscritte nel bilancio dello stesso periodo ossia di quelle appostazioni che rappresentano, alla fine dell'esercizio, il "valore" del contratto assicurativo (valore dato dalla differenza fra il valore attuale degli impegni che l'impresa di assicurazione ha assunto nei confronti degli assicurati ed il valore attuale delle obbligazioni assunte dai secondi nei confronti della prima).

L'imposta pagata costituisce, giusta quanto previsto dal secondo periodo del secondo comma del poc'anzi citato art. 1, credito d'imposta a valere per il versamento delle ritenute sui rendimenti dei capitali da corrispondere in dipendenza dei contratti di assicurazione sulla vita (cfr. l'art. 6 della l. 26 settembre 1985, n. 482) e delle imposte sostitutive di cui all'art. 26-ter del d.P.R. n. 600 del 1973.

Il diritto allo scomputo ora richiamato consente di fare luce su quella che è l'effettiva natura dell'imposta sostitutiva sulle riserve matematiche dei rami vita: trattasi, all'evidenza, di un'anticipazione del carico fiscale latente ossia del prelievo potenzialmente gravante sulle riserve matematiche delle imprese di assicurazione⁶⁶.

⁶⁶ Sul punto v. A. SANTI, *Primi dubbi sul regime delle imprese di assicurazione*, in *Corr. trib.*, 2002, 40 ss., e C. GALLI - S. MANCINELLI, *Maggiori oneri tributari per imprese di assicurazione e polizze*

Ed è proprio muovendo da tale profilo che è possibile escludere, malgrado la specifica qualificazione operata dal legislatore in termini di imposta sostitutiva, la riconducibilità del prelievo cui s'è appena fatto cenno tra le fila delle imposte sostitutive improprie oggetto del presente approfondimento.

Redditi diversi

Passando ai redditi diversi, merita un cenno l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi richiesta per procedere alla rideterminazione del costo di acquisto dei terreni edificabili e di quelli agricoli compravenduti nel quinquennio precedente oltretutto delle quote di partecipazione in società.

Sotto questo specifico profilo, occorre ricordare che, a partire dal 2002, con cadenza periodica, è stato consentito alle persone fisiche non imprenditrici di procedere alla rideterminazione⁶⁷, previa redazione di una perizia giurata di stima e versamento di un'esigua imposta sostitutiva, del costo di acquisto di terreni agricoli e di aree edificabili (imposta originariamente stabilita nella misura del 4 per cento)⁶⁸ e di quote di partecipazione in società (imposta

vita, in *Corr. trib.*, 2013, 195 ss.; in argomento v. anche la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 85/E del 26 novembre 2002, reperibile ne il *fisco*, 2002, fasc. n. 2, 6475, e la circolare ANIA del 28 novembre 2002, n. 228, trib. 50, pagg. 3 e 4.

⁶⁷ Val la pena di ricordare che, sulla base di quanto previsto dall'art. 7, co. 2, lett. dd-*bis*), del d.l. 13 maggio 2011, n. 70, convertito dalla l. 12 luglio 2011, n. 106, "tra i soggetti che possono avvalersi della rideterminazione dei valori di terreni e partecipazioni nei termini e con le modalità stabiliti dalle disposizioni di cui alla lettera dd) sono incluse le società di capitali i cui beni, per il periodo di applicazione delle disposizioni di cui agli articoli 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, e successive modificazioni, siano stati oggetto di misure cautelari e che all'esito del giudizio ne abbiano riacquisito la piena titolarità".

⁶⁸ Cfr., in particolare, l'art. 7 della l. 28 dicembre 2001, n. 448.

originariamente stabilita nella misura del 4 per cento, se trattasi di partecipazioni qualificate, ovvero del 2 per cento, se trattasi di partecipazioni non qualificate)⁶⁹.

A dispetto del carattere eccezionale che dovrebbe caratterizzare i provvedimenti che consentono di allineare i valori fiscalmente riconosciuti al mutato metro monetario, le disposizioni in discorso hanno progressivamente perso il carattere della straordinarietà con riaperture dei termini talmente ravvicinate nel tempo (se ne contano, ad oggi, ben quattordici) da far pensare ad una vera e propria stabilizzazione del prelievo sostitutivo sui plusvalori in parola (nell'ultimo quinquennio i termini sono stati riaperti dall'art. 7, co. 2, lett. dd, del d.l. 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla l. 12 luglio 2011, n. 106, con riferimento ai beni posseduti alla data del 1° luglio 2011; dall'art. 1, co. 473, della l. 24 dicembre 2012, n. 228, con riferimento ai beni posseduti al 1° luglio 2012; dall'art. 1, co. 156, della l. 27 dicembre 2013, n. 147, con riferimento ai beni posseduti al 1° luglio 2013; dall'art. 1, co. 626-627, della l. 23 dicembre 2014, n. 190, con riferimento ai beni posseduti al 30 giugno 2015⁷⁰; dall'art. 1, co. 887-888, della l. n. 208 del 2015, con riferimento ai beni posseduti

⁶⁹ In questo caso, invece, il riferimento è all'art. 5 della medesima l. n. 448 del 2001.

⁷⁰ Con la legge di stabilità per il 2015 si è previsto il raddoppio dell'aliquota dell'imposta sostitutiva: più nel dettaglio, per le partecipazioni non qualificate l'aliquota è stata elevata dal 2 al 4 per cento; per le partecipazioni qualificate e per i terreni l'aliquota è stata elevata dal 4 all'8 per cento.

al 30 giugno 2016⁷¹; dall'art. 69 del disegno di legge di stabilità per il 2017, con riferimento ai beni posseduti al 30 giugno 2017).

Col trascorrere del tempo, peraltro, la disciplina dell'imposta sostitutiva è venuta assumendo caratteri estremamente peculiari che, almeno a prima vista, tendono a conferirle un certo grado di autonomia rispetto alla disciplina dell'imposta sostituita: a seguito delle modifiche recate dal d.l. n. 70 del 2011, infatti, è stato consentito di portare direttamente in detrazione dall'imposta dovuta i versamenti già effettuati in occasione di una precedente rideterminazione e sono stati disciplinati in maniera del tutto innovativa le modalità ed i termini di rimborso dell'imposta sostitutiva⁷².

Redditi di fonte estera

Un discorso a parte merita un prelievo sostitutivo di nuovo conio che – mirando a favorire il favorire il rientro e/o il radicamento nel nostro Paese di capitali nomadi con conseguente, auspicabile rafforzamento del nostro apparato produttivo⁷³ – guarda ai soli redditi di fonte estera consentendo, previo

⁷¹ A commento dell'ennesima riapertura dei termini per procedere alla rideterminazione del valore dei terreni e delle quote di partecipazione, v. N. FORTE, *Riaperta la rivalutazione di quote e terreni con imposta sostitutiva raddoppiata*, in *Corr. trib.*, 2015, 4431 ss.

⁷² Con riguardo alle novità recate dal d.l. n. 70 del 2011, v. A. LO PRESTI, *Rideterminazione del valore di partecipazioni e terreni*, in M. Leo, *Le imposte sui redditi nel testo unico. Commento alle recenti novità in materia di IAS, reddito di impresa, CFC, cedolare secca, fondi comuni d'investimento e premi di produttività*, cit., 123 ss.

⁷³ Nella Relazione illustrativa si legge che la disciplina in questione ha la finalità di “favorire gli investimenti in Italia da parte di soggetti non residenti”.

esercizio di apposita opzione, l'assoggettamento ad una più mite imposta sostitutiva.

Il riferimento è, in particolare, alla misura contemplata nell'art. 22 del disegno di legge di stabilità per il 2017 che, in una ad un *set* di agevolazioni fiscali asseritamente volte ad attrarre investimenti in Italia, delinea un regime di particolare favore.

I destinatari della disciplina in questione, contenuta nel suddetto art. 22 e nel nuovo art. 24-*bis* del testo unico dal primo introdotto, sono coloro che, non essendo stati fiscalmente residenti in Italia per un periodo pari almeno a nove periodi d'imposta nel corso dei dieci precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione, appunto trasferiscono nel nostro Paese la residenza fiscale ai sensi dell'art. 2, co. 2, del testo unico⁷⁴.

L'accesso al regime della sostitutiva, dovuta a prescindere dalla percezione del reddito di fonte estera nella misura pari per ciascun periodo d'imposta ad euro 100.000 e, per i familiari per cui sussiste l'obbligazione alimentare di cui all'art. 433 c.c. cui pure è estendibile il regime, ad euro 25.000, è consentito solo in presenza di risposta favorevole dell'Agenzia delle entrate ad apposita istanza di interpello "probatorio" ex art. 11, lett. b), della l. n. 212 del 2000 da inoltrare entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui viene trasferita la residenza in Italia.

⁷⁴ Per un primo commento alla disciplina in parola, v. E. DELLA VALLE - M. STRAFILE, *La nuova imposta sostitutiva sui redditi di fonte estera*, ne *il fisco*, 2016, 4346 ss., e A. TOMASSINI - A. MARTINELLI, *Il regime italiano dei "neo domiciliati"*, in *Corr. trib.*, 2016, 3533.

L'opzione per la sostitutiva (non deducibile da altre imposte o contributi), sotto il profilo applicativo disciplinata con un emanando provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, è revocabile e cessa di produrre effetti decorsi quindici anni dal primo periodo d'imposta di validità della stessa o, comunque, in caso di omesso o parziale versamento.

4. Un primo tentativo di classificazione

La rassegna che precede, per quanto parziale ed incompleta, offre la possibilità di apprezzare la notevole eterogeneità che caratterizza le molteplici forme di prelievo sostitutivo conosciute nell'ambito del sistema di imposizione sul reddito, eterogeneità che non poco complica il tentativo di ricondurre a sistema quella che, a prima vista, appare una congerie di imposte accomunate dal solo fatto di essere definite, più o meno impropriamente, sostitutive.

Di qui la necessità di uno sforzo classificatorio che, muovendo dall'individuazione di alcuni parametri oggettivi, consenta di ordinare le diverse forme di prelievo sostitutivo cui s'è testé fatto cenno assicurando, al contempo, la possibilità di fissare delle coordinate utili a fare chiarezza anche sul piano definitorio.

Molte le distinzioni potenzialmente rilevanti.

La prima e, per certi versi, più significativa è quella fa leva sul carattere obbligatorio o facoltativo del prelievo sostitutivo. Ed invero, nella generalità dei casi ci troviamo al cospetto di fattispecie costruite in termini di opzione venendo, ad esempio, consentita l'assegnazione agevolata dei beni ai soci

ovvero l'estromissione dei beni immobili posseduti dall'imprenditore individuale previo esercizio, appunto, di un'apposita opzione e coevo pagamento di un'imposta sostitutiva. Non mancano, tuttavia, ipotesi in cui il pagamento dell'imposta sostitutiva costituisce il diretto o, per meglio dire, l'ineludibile portato del verificarsi di un determinato presupposto: il pensiero corre all'imposta sostitutiva dovuta da quanti esercitano attività economiche caratterizzate da micro profili dimensionali⁷⁵ ovvero, ancora, all'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta sui redditi derivanti dalle rivalutazioni dei fondi per il trattamento di fine rapporto.

Ed è interessante notare come imposte sostitutive forgiate su identiche basi logico-concettuali siano state concepite ad un tempo come obbligatorie e ad un altro, ed a seconda probabilmente delle diverse contingenze politico-economiche, come facoltative o, se si preferisce, opzionali (il caso delle leggi di rivalutazione monetaria è, da questo punto di vista, paradigmatico).

Negli anni a noi più vicini, peraltro, i condizionamenti in termini di gettito si sono fatti sempre più stringenti e sulla ribalta si sono affacciati prelievi sostitutivi con effetti differiti nel tempo.

Risulta, perciò, possibile operare, nell'ambito appunto dei prelievi di stampo opzionale, un'ulteriore partizione distinguendo, sul piano degli effetti, i prelievi con ricadute immediate e definitive da quelli che, invece, sono caratterizzati da

⁷⁵ Trattasi, si ripete, di regimi applicabili naturalmente purché ovviamente si possiedano i requisiti stabiliti dalla legge (cfr., con puntuale riferimento al regime dei c.d. contribuenti minimi, P. ROSSI, *Il nuovo regime fiscale per i contribuenti minimi*, cit., 274).

potenziale instabilità essendo possibile, al verificarsi di alcuni eventi, l'operare di specifici meccanismi di *recapture*.

Spostando l'attenzione sul profilo della finalizzazione si conoscono imposte sostitutive aventi rilievo strutturale ed imposte sostitutive concepite, invece, per rispondere ad esigenze di stampo eminentemente agevolativo e/o promozionale.

L'avvio, ad esempio, di una nuova iniziativa produttiva viene incentivato, nella prospettiva della legge di stabilità per il 2016 e sulla falsariga di quanto già accaduto in passato, con la previsione di un'imposta sostitutiva di grandissimo favore: ed invero, per i primi cinque anni sul reddito d'impresa o su quello di lavoro autonomo, in luogo della già esigua aliquota del 15 per cento, si applica quella del 5 per cento (cfr., nuovamente, l'art. 111, co. 1, lett. *d*, della l. n. 208 del 2015).

Molto diverso è il discorso da farsi per l'imposta sostitutiva richiesta per consentire il riallineamento o l'affrancamento dei maggiori valori iscritti in bilancio in esito ad operazioni di riorganizzazione aventi ad oggetto compendi aziendali.

Ed invero, se si muove dal condivisibile assunto secondo cui il paradigma della neutralità fiscale, siccome declinato dagli artt. 172, 173 e 176 del testo unico, non rappresenta "né un *accidente* né una scelta di (mera) incentivazione ma un regime del tutto fisiologico a cui è sottesa una innovativa visione fiscale della

circolazione dei compendi aziendali”⁷⁶, non si potrà che concludere nel senso che anche l’opzione per il riallineamento, che di quella visione fiscale è il naturale completamento, assume il rilievo proprio di una scelta normativa di carattere sistematico.

Guardando, invece, al *genus* delle imposte surrogate si può immaginare una classificazione tripolare: esistono, infatti, casi in cui la sostituzione coinvolge una pluralità di tributi eterogenei (il pensiero corre, tra le fattispecie citate in precedenza, alla c.d. cedolare secca sugli affitti che sostituisce, oltre all’imposta sul reddito delle persone fisiche e relative addizionali, anche l’imposta di registro e quella di bollo); ancora da questo punto di vista, si registrano fattispecie in cui la sostituzione interessa le sole imposte dirette (si consideri, tra le tante, l’appena citata imposta sostitutiva dovuta sui riallineamenti in ipotesi di conferimento di azienda, fusione e scissione di società la quale opera, come ricordato sia sul piano delle imposte sul reddito che su quello dell’imposta regionale sulle attività produttive); non mancano, infine, casi in cui il meccanismo sostitutivo opera con riferimento alla sola imposta sul reddito delle persone fisiche ed alle relative addizionali (tipico è il caso dell’imposta dovuta a

⁷⁶ Così, testualmente, M. DI SIENA, *La neutralità ai fini delle imposte sui redditi delle operazioni straordinarie che implicano la circolazione di compendi aziendali. Un’analisi ragionata fra applicazioni di sistema ed agevolative*, in <http://padis.uniroma1.it>, (31 ottobre 2016), 125; dello stesso Autore v. anche *Variazioni sul tema della neutralità fiscale nelle operazioni straordinarie*, in *Corr. trib.*, 2012, 200 ss. Per una lettura incline a valorizzare il carattere agevolativo e/o incentivante v., invece, P. BORIA, *Le operazioni straordinarie di impresa*, in A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, cit., 905; G. FRANSONI, *Le operazioni straordinarie*, in P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2002, 165, e A. FANTOZZI – F. PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario dell’impresa*, Padova, 2014, 340.

fronte della rideterminazione del valore dei terreni agricoli e delle aree edificabili oltreché delle quote partecipazione in società).

Ancora sul fronte delle imposte sostituite, un discorso a parte merita l'imposta sul valore aggiunto alto essendo, in questo comparto impositivo, il rischio di conflitti con le direttive comunitarie che regolano la materia⁷⁷.

Valga al riguardo considerare l'interessante caso dell'estromissione dei beni immobili destinati dalle persone fisiche all'esercizio dell'attività d'impresa e l'evoluzione normativa registratasi a partire dal primo provvedimento che tale estromissione ha consentito (ma lo stesso discorso può essere, ad esempio, replicato con riferimento alle assegnazioni agevolate dei beni ai soci).

Cinque lustri or sono, l'art. 58 della l. n. 413 del 1991 aveva consentito l'estromissione agevolata subordinandola al pagamento di una "somma a titolo

⁷⁷ Val la pena di ricordare che gli Stati membri possono applicare regimi speciali per le piccole imprese a norma del titolo XII della direttiva 2006/112/CE: stabilisce, in particolare, l'art. 285 della citata direttiva che "gli Stati membri [...] possono concedere una franchigia d'imposta ai soggetti passivi il cui volume d'affari annuo è al massimo pari alla somma di 5.000 EUR o al suo controvalore in moneta nazionale".

Di qui una serie di problemi di coordinamento di cui sono espressione le decisioni con le quali il Consiglio dell'Unione europea ha autorizzato il nostro Paese ad introdurre prima e a mantenere poi le previsioni che, in sostanza, prevedono la non applicazione del tributo sul valore aggiunto alle operazioni poste in essere dai soggetti che svolgono attività economiche caratterizzate da micro profili dimensionali: ci si riferisce, in particolare, alla decisione n. 2010/688/UE che ha autorizzato il nostro Paese a continuare ad applicare il regime dei minimi fino al 31 dicembre 2013 confermando quanto già previsto dalla decisione n. 2008/737/CE che dava il via libera all'applicazione, in deroga all'art. 285 della c.d. direttiva refusione, di una misura di esonero dall'IVA per i soggetti il cui volume di affari non supera i 30.000 euro ed alla successiva decisione n. 2013/678/UE che ha innalzato ad euro 65.000 la soglia di esenzione (decisione, quest'ultima, applicabile a decorrere dal 1° gennaio 2014 e fino al 31 dicembre 2016).

d'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta locale sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto"⁷⁸: nessun dubbio, dunque, circa l'ampia latitudine dell'effetto sostitutivo all'epoca previsto.

Con il trascorrere degli anni le cose sono, tuttavia, cambiate e, per rendersene conto, basti ricordare l'art. 1, co. 37, della l. n. 244 del 2007⁷⁹ che, offrendo una nuova *chance* agli imprenditori individuali interessati all'estromissione, la subordinava al pagamento di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto nella misura del 10 per cento, imposta sostitutiva aumentata di un importo pari al 30 per cento dell'imposta sul valore aggiunto applicabile al valore normale con l'aliquota propria del bene laddove l'estromissione stessa avesse avuto ad oggetto un bene la cui cessione fosse stata, a sua volta, soggetta al tributo sul valore aggiunto.

Il percorso di emarginazione dell'imposta sul valore aggiunto si è chiuso con il comma 121 dell'unico articolo della l. n. 208 del 2015 che richiama ai fini della produzione dell'effetto sostitutivo soltanto l'imposta sul reddito delle persone fisiche, le relative addizionali e l'imposta regionale sulle attività produttive; il

⁷⁸ A commento di questa disciplina, v. F. RANDAZZO, *Imprenditori individuali: esclusione degli immobili dal patrimonio dell'impresa*, in *Corr. trib.*, 1992, 987 ss., e D. STEVANATO, *La disciplina fiscale dell'immobile estromesso dall'impresa*, in *Rass. trib.*, 1994, 14 ss.

⁷⁹ In merito all'opportunità concessa dalla legge finanziaria per il 2008, v. l'approfondimento di R. LUPI, *Profili sistematici dell'estromissione agevolata degli immobili delle imprese individuali*, in AA.VV., *Finanziaria 2008. Saggi e commenti*, cit., 205 ss.

che equivale a dire, in buona sostanza, che all'estromissione dovrà essere applicata l'imposta sul valore aggiunto secondo le regole ordinarie⁸⁰.

Volendo proseguire in questo sforzo classificatorio, un'ulteriore distinzione può essere operata considerando la misura del prelievo sostitutivo, prelievo che, nella generalità dei casi, è variabile e commisurato alla grandezza di una base imponibile variamente determinata.

Sovente, l'applicazione del tasso alla base imponibile avviene in modo proporzionale con aliquote che variano da caso a caso e che risentono delle *rationes* sottese agli specifici assetti disciplinari oltreché delle diverse contingenze economiche.

Esiste, peraltro, un peculiare ambito in cui l'imposta sostitutiva è articolata secondo un modello di progressività per scaglioni aggiuntivi: il riferimento è al prelievo sostitutivo concepito per permettere il trasferimento dei maggiori valori iscritti in bilancio in dipendenza di un'operazione straordinaria dal campo dei valori fiscalmente non riconosciuti al campo di quelli fiscalmente riconosciuti (cfr. gli artt. 172, co. 10-*bis*, e 173, co. 15-*bis*, del testo unico).

⁸⁰ Alla base della scelta di limitare l'effetto sostitutivo alle sole imposte dirette v'è, come detto, l'esigenza di evitare potenziali attriti con l'ordinamento comunitario ed una conferma in questo senso può essere ricavata dalla lettura della Relazione illustrativa al disegno di legge recante disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità per il 2016) che, occupandosi delle assegnazioni agevolate dei bei ai soci, chiarisce che, a differenza delle passate esperienze, "ai fini Iva, la norma non prevede alcuna specifica disposizione, al fine di evitare che si pongano problemi di incompatibilità della norma emananda con le direttive dell'Unione Europea in materia".

Ed esiste, infine, un caso molto discutibile in cui l'imposta sostitutiva si applica in misura fissa: il pensiero corre, in particolare, all'imposta dovuta, sui redditi di fonte estera, dalle persone fisiche che trasferiscono la residenza nel nostro Paese (cfr. il neointrodotta art. 24-*bis* del testo unico).

Considerando poi le modalità di manifestazione del presupposto, si possono tenere separate le imposte sostitutive che danno vita ad obbligazioni periodiche da quelle che originano obbligazioni istantanee⁸¹.

Quanto alle prime, si consideri il caso della c.d. cedolare secca sugli affitti o quello dell'imposta sostitutiva dovuta dai soggetti (imprenditori e lavoratori autonomi) che svolgono attività economiche caratterizzate da micro profili dimensionali: in entrambi i casi, ci si trova al cospetto di un presupposto che si reitera con continuità nel tempo determinando l'insorgere di un'obbligazione avente carattere periodico.

Nella gran parte dei casi, tuttavia, ci si imbatte in obbligazioni istantanee essendo originato il prelievo sostitutivo da eventi isolati quali, ad esempio, la rivalutazione dei beni d'impresa ovvero l'assegnazione dei beni ai soci ovvero, ancora, l'estromissione dei beni immobili da parte dell'imprenditore individuale.

In ordine allo sviluppo temporale della misura che istituisce l'imposta sostitutiva è possibile, inoltre, distinguere le disposizioni permanenti (o, se si preferisce, ordinarie) da quelle temporanee (o, se si preferisce, straordinarie)⁸².

⁸¹ Sullo specifico punto, v. anche L. CARPENTIERI, *Appunti in tema di rapporto tra imposta sostitutiva e imposta sostituita*, cit., 896.

Si conoscono, infatti, misure che operano in modo permanente inserendo nella trama disciplinare del tributo sostituito meccanismi destinati ad operare senza soluzione di continuità (per un esempio, si può nuovamente considerare il caso dell'imposta dovuta per il riallineamento dei valori fiscali a seguito di operazioni straordinarie) e si conoscono, di converso, misure destinate ad operare in modo transitorio essendo consentita la produzione dell'effetto sostitutivo entro finestre temporali ben circoscritte (a titolo esemplificativo, si può ancora citare il caso delle rivalutazioni dei beni d'impresa o quello dell'assegnazione dei beni ai soci).

Interessante notare, sotto questo secondo profilo, la deprecabile propensione del legislatore a riproporre, per bieche ragioni di gettito, provvedimenti che finiscono con il perdere, proprio perché troppo frequentemente reiterati, coerenza istituzionale ed efficacia funzionale: ed invero, in disparte la discutibile tecnica legislativa utilizzata (talvolta si ricorre a delle mere "riaperture dei termini", talaltra si riproducono in ciclostile i testi normativi con semplici "aggiornamenti" sul piano temporale), non sfuggono le storture teoriche e pratiche insite nel rapido susseguirsi di provvedimenti che, mirando ad esempio a consentire la sterilizzazione degli effetti delle variazioni monetarie, dovrebbero essere piuttosto diradati nel tempo o, comunque, dovrebbero essere collegati alle dinamiche monetarie (l'esempio più eclatante è quello della rideterminazione del valore dei terreni agricoli, delle aree

⁸² A tale partizione si riferisce anche R. SCHIAVOLIN, *Sostitutive (imposte)*, cit., 58.

edificabili e delle quote di partecipazione con ben quattordici riaperture in un tempo, l'ultimo ventennio, caratterizzato da inflazione pressoché stabilizzata).

Ove poi si volesse circoscrivere l'attenzione all'oggetto dei prelievi sostitutivi operanti nel comparto dell'imposizione sul reddito, si potrebbero scorgere imposte sostitutive che colpiscono l'intero risultato ascrivibile alla singola categoria reddituale (si pensi, in particolare, al caso del reddito prodotto da persone fisiche che svolgono attività di lavoro autonomo ed attività d'impresa caratterizzate da micro profili dimensionali); esistono, inoltre, casi di imposte sostitutive che si applicano sull'insieme dei redditi di fonte estera (ancora, una volta, il pensiero corre all'imposta dovuta dalle persone fisiche che trasferiscono la residenza nel nostro Paese); non mancano, infine, casi in cui l'imposta sostitutiva agisce sul piano della singola componente reddituale evitando che la stessa sconti l'imposta in modo ordinario (emblematico è, da questo punto di vista, il caso dell'imposta sostitutiva un tempo applicabile alle plusvalenze realizzate mediante la cessione di aziende possedute per un periodo di tempo non inferiore a tre anni) o, addirittura ed in una logica di estrema parcellizzazione, sul fronte di alcuni elementi costitutivi la singola componente reddituale (si pensi al caso dell'imposta sostitutiva applicabile alle plusvalenze patrimoniali realizzate all'atto del conferimento di immobili e di diritti reali a favore di fondi comuni di investimento immobiliare, imposta applicabile al singolo immobile plusvalente).

Ulteriori partizioni si possono immaginare avendo cura di considerare gli obblighi strumentali (segnatamente: gli obblighi dichiarativi e quelli peritali):

trattandosi, tuttavia di profili prettamente procedurali, si preferisce rinviarne la trattazione ai capitoli successivi.

5. Le imposte sostitutive improprie e le ritenute alla fonte a titolo d'imposta

Prima di tentare di tirare le fila del discorso individuando un possibile approdo sul piano nozionistico, occorre svolgere qualche breve considerazione in ordine alla possibilità di considerare le imposte sostitutive improprie, le ritenute alla fonte a titolo d'imposta⁸³ e la tassazione separata⁸⁴ finite forme di manifestazione del medesimo fenomeno impositivo.

Presto individuata è la ragione che induce ad una simile verifica: guardando all'effetto ultimo prodotto sul piano della sottrazione di materia imponibile all'operare della progressività, si nota subito che tanto le ritenute alla fonte a titolo d'imposta quanto la tassazione separata producono effetti analoghi a quelli determinati dall'implementazione nel sistema di imposte sostitutive improprie.

Ciò ricordato sul piano dell'osservazione dei fenomeni considerati, è lecito chiedersi se la trama disciplinare e la *ratio* sottesa ai diversi istituti considerati

⁸³ In materia di ritenute alla fonte a titolo di imposta v., anche per la ricchezza dei richiami alla dottrina ed alla giurisprudenza, G.M. CIPOLLA, *Ritenuta alla fonte*, in *Dig. IV, disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1996, vol. XIII, 1 ss., e ID., *Ritenuta alla fonte*, in *Rass. trib.*, 1996, 828 ss.

⁸⁴ In tema di tassazione separata, sembra utile rinviare a A.E. GRANELLI, *I redditi soggetti a tassazione separata*, in AA.VV., *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, a cura di V. Uckmar - C. Magnani - G. Marongiu, Padova, 1988, 215 ss.; R. PERRONE CAPANO, *Tassazione separata dei redditi*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1993, vol. XXXV, 1 ss.; F. CROVATO, *L'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi*, Padova, 1996, *passim*, e A.M. PROTO, *Tassazione separata e lavoro autonomo*, in *Rass. trib.*, 2009, 935 ss.

consentano di riconoscere l'esistenza di una matrice comune capace, a sua volta, di spiegare la loro eventuale riconduzione ad unità.

Seguendo questa direttrice, devesi ricordare che la dottrina maggioritaria tende a ricondurre le ritenute d'imposta nell'alveo della tassazione sostitutiva in quanto, al pari degli altri regimi sostitutivi, queste sarebbero alternative all'imposta sostituita sottraendo taluni redditi all'ordinario regime di imposizione⁸⁵.

Esito questo che a ben vedere, e come è stato correttamente osservato da attenta dottrina, dipende dalla nozione di regime fiscale sostitutivo cui, di volta in volta, si ritiene di accedere⁸⁶.

Ai nostri fini, tuttavia, la questione si pone su di un piano diverso dovendosi evidentemente verificare se la ritenuta d'imposta possa essere considerata

⁸⁵ Si orientano in questa direzione, tra gli altri e senza pretesa di esaustività, F. BOSELLO, *Ritenute alla fonte*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1991, vol. XXXI, 1 s.; E. DE MITA, *Ritenuta d'imposta: l'asso pigliatutto del diritto tributario*, in *Fisco e costituzione. Questioni risolte e questioni aperte*, Milano, 1983, vol. I, 903; ID., *Principi di diritto tributario*, Milano, 2004, IV ed., 149, F. GALLO, *L'influenza della disciplina formale nella ricostruzione della natura giuridica di un tributo surrogatorio*, cit., 238; M. INGROSSO, *Imposte sostitutive*, cit., 1; R. MERLINO, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche e i tributi sostitutivi*, Milano, 1985, 543; E. POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, 178 e 349; R. RINALDI, *Contributo allo studio dei redditi di capitale*, Milano, 1989, 103, e F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, I, Parte generale*, Torino, 2016, XII ed., 118; in senso contrario, v. ancora A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 195, e G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 248.

⁸⁶ Il riferimento è ancora alla posizione di R. SCHIAVOLIN, *Sostitutive (imposte)*, cit., 59.

imposta sostitutiva (nella specie, impropria) e, sotto questo diverso profilo, almeno quattro sono le considerazioni da svolgere^{87 88}.

⁸⁷ Per la positiva, tra gli altri e seppur con accenti diversi, si esprimono: G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2016, IV ed., 209; I. MANZONI – G. VANZ, *Il diritto tributario*, Torino, 2008, 185, e E. POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, 178, il quale osserva che “nel settore dei tributi diretti l’imposta sostitutiva viene prelevata sotto forma di ritenuta alla fonte”; sulla necessità di tenere distinti i due fenomeni v., invece, R. RINALDI, *Contributo allo studio dei redditi di capitale*, cit., 103, la quale molto opportunamente rileva che “la sottrazione di alcuni redditi all’imposizione ordinaria viene attuata attraverso due istituti che andrebbero concettualmente distinti: la ritenuta alla fonte e l’imposta sostitutiva. La ritenuta a titolo d’imposta si risolve in una imposizione sostitutiva se si considera che sottrae, come si è ripetutamente affermato, alla tassazione personale talune categorie di redditi i quali vengono ad essere colpiti da una forma impositiva che ha carattere di realtà e che rinuncia ai principi di unicità dell’imponibile, personalità e progressività. La tassazione sostitutiva attiene alla sostanza dell’imposizione in quanto innova in ordine alle fattispecie imponibili, considerandole [...] nella loro analiticità: come determinati eventi istantanei da assoggettare ad imposta diversamente da quanto accade in ordine alla loro considerazione nell’Irpef”.

⁸⁸ Non mancano, peraltro, nell’esperienza normativa episodi in cui il legislatore ha dato prova di considerare immedesimabili i due istituti: il pensiero corre, in particolare, all’art. 9, co. 1, n. 3, della l. delega n. 925 del 1971 che, fissando i criteri direttivi che avrebbero dovuto guidare la revisione della materia delle esenzioni, delle agevolazioni e dei regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo, precisa che “i redditi delle persone fisiche derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali e da obbligazioni e titoli simili saranno esclusi dal computo del reddito complessivo ai fini dell’imposta sul reddito ed esentati dall’imposta locale sui redditi e saranno invece assoggettati ad una *imposta sostitutiva* con l’aliquota del trenta per cento, ridotta al venti per cento per le obbligazioni e titoli simili emessi da enti e società finanziari e da enti di gestione delle partecipazioni statali, e ridotta al quindici per cento per i depositi e conti correnti bancari e postali e al dieci per cento per le obbligazioni e titoli simili emessi da istituti di credito o da sezioni o gestioni di aziende e istituti di credito che esercitano il credito a medio e lungo termine. *L’imposta sostitutiva sarà applicata mediante ritenuta alla fonte con l’obbligo di rivalsa*”; di un certo interesse è anche la Relazione della Commissione Finanze e Tesoro della Camera al progetto di Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria (il riferimento è sempre alla delega del 1971): alla nota 4 si legge, in particolare, che “anche per i redditi di capitale si tende a rafforzare, nel limite del possibile la certezza dell’accertamento, introducendo, per di più, un regime sostitutivo mediante tassazione alla fonte”.

In primis, devesi prendere atto del fatto che la ritenuta è strumento che nasce e che vive nell'ambito della riscossione sicché devesi escludere che la stessa possa assumere, almeno sul piano della teoria generale, i caratteri propri di un'imposta⁸⁹.

In secondo luogo, e guardando alla fisiologia della sostituzione d'imposta, non sembra sia senza rilievo la circostanza che obbligato nei confronti dell'erario non è, salvo il particolare caso di cui all'art. 35 del d.P.R. n. 600 del 1973, il percettore delle somme aventi rilievo reddituale (ossia il soggetto che realizza il presupposto impositivo) quanto, piuttosto, il sostituto d'imposta il quale opera un prelievo in forza del rapporto di rivalsa.

In terzo luogo, v'è da considerare un importante dato normativo che, almeno a prima vista, sembra definitivamente chiudere le porte alla possibilità che vi possano essere forme di immedesimazione tra le imposte sostitutive e le ritenute d'imposta. Il riferimento è, in particolare, alla previsione recata dal già citato art. 3, co. 3, lett. a), del testo unico che, fissando i criteri generali di determinazione della base imponibile IRPEF, esclude espressamente "i redditi esenti dall'imposta e quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad *imposta sostitutiva*". Ebbene, l'identica norma di esclusione viene riferita distintamente ai due fenomeni considerati (ritenuta d'imposta, da una parte, e imposta sostitutiva, dall'altra) e ciò lascia presumere che il legislatore non

⁸⁹ In questo senso sia G.M. CIPOLLA, *Ritenuta alla fonte*, cit., 872, che R. SCHIAVOLIN, *Sostitutive (imposte)*, cit., 59.

ignori l'esistenza di una dicotomia strutturale che, per sua natura, travalica il dato nominalistico⁹⁰.

Sul piano strettamente letterale v'è, peraltro, da por mente all'impiego forse non casuale delle congiunzioni nella costruzione della preposizione normativa: ed invero, non sfugge che le prime due ipotesi considerate (*id est*: redditi esenti e redditi soggetti a ritenuta d'imposta) sono legate dalla congiunzione "e"; la seconda e la terza (*id est*: redditi soggetti a ritenuta d'imposta e redditi soggetti ad imposte sostitutive) sono, invece, legate dalla congiunzione "o". In buona sostanza, si potrebbe arguire che l'impiego della congiunzione "o" sottenda un giudizio di equivalenza fra le due ipotesi considerate e non, come pure è possibile, un giudizio di alternatività. Contro la tesi secondo cui le due ipotesi sarebbero legate da un nesso di equivalenza si può, peraltro, osservare che la specificazione, comunque presente nell'ordito normativo, sarebbe di fatto *inutiliter data* ove si percorresse la via che conduce al riconoscimento di una sorta di identità fenomenica: ed invero, se si assume che le ritenute a titolo d'imposta sono imposte sostitutive, non si comprende quale sia la ragione che

⁹⁰ Nella sistematica del testo unico esistono, peraltro, altre ipotesi di considerazione dicotomica delle ritenute d'imposta e delle imposte sostitutive: si consideri, ad esempio, nell'alveo dei redditi di capitale, la disciplina recata dal secondo comma dell'art. 48 e, quanto al reddito d'impresa, quella disegnata dal primo comma dell'art. 91 a mente della quale "non concorrono a formare il reddito d'impresa: a) i proventi dei cespiti che fruiscono di esenzione dall'imposta; b) i proventi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva". Ed è bene precisare che, in entrambi i casi considerati ed al pari di quanto si registra con riferimento alla disposizione recata dall'art. 3, siamo al cospetto di previsioni che operano sul piano della determinazione della base imponibile.

induce il legislatore a disegnare il perimetro dell'esclusione menzionando tanto le une quanto le altre.

Da ultimo, non sembra da trascurarsi l'indagine intorno all'invarianza del presupposto che, secondo il nostro punto di vista, consente di isolare e qualificare fenomeni riconducibili al *genus* delle imposte sostitutive improprie, invarianza che, di converso, non sembra caratterizzare il sistema delle ritenute di imposta le quali, almeno nella prospettiva ricostruttiva adottata da una parte autorevole della dottrina, finiscono con il trasformare il presupposto impositivo "dal fatto del possesso del reddito complessivo netto a quello della percezione del reddito distinto costituito da tali cespiti, considerato separatamente dal complesso dei redditi realizzati nell'anno di competenza"⁹¹.

Orbene, e quale che sia l'opinione circa la valenza del profilo ricostruttivo da ultimo considerato, non sembrano mancare argomenti convincenti a sostegno della tesi secondo cui le ritenute alla fonte a titolo d'imposta costituiscono un corpo estraneo alla sistematica delle imposte sostitutive improprie.

Il che, peraltro, non equivale ad escludere che il sistema conosca o possa conoscere ipotesi di "trasformazione" delle ritenute d'imposta in imposte sostitutive, "trasformazione" che, in effetti, potrebbe dimostrare l'inesistenza di ostacoli logici e giuridici alla ricostruzione in termini di fungibilità dei due istituti considerati.

⁹¹ Così, testualmente, F. GALLO, *L'influenza della disciplina formale nella ricostruzione della natura giuridica di un tributo surrogatorio*, cit., 256.

Sotto questo profilo, può essere utile ricordare che, per effetto di quanto previsto dal già citato art. 2 del d.lgs. n. 239 del 1996, non sono oggi soggetti, a differenza di quanto accadeva fino alla metà degli anni novanta, alla ritenuta di cui al primo comma dell'art. 26 del d.P.R. n. 600 del 1973, ma ad un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi con aliquota 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 pensione.

Non è necessario soffermarsi in questa sede sulle ragioni che hanno indotto il legislatore a modificare l'approccio al tema della tassazione dei proventi finanziari testé richiamati⁹²; è invece fondamentale porre l'accento sul carattere di intercambiabilità funzionale che viene riconosciuto alle ritenute d'imposta ed alle imposte sostitutive, carattere che induce autorevole dottrina a ritenere che le seconde costituiscano, in sostanza, un'evoluzione naturale delle prime⁹³.

⁹² Alla base della richiamata "trasformazione" v'è la necessità di "eliminare il problema dei rimborsi ai soggetti non residenti conseguenti all'applicazione di convenzioni contro le doppie imposizioni, e di quelli ai titolari di reddito d'impresa, cui la ritenuta si applicava a titolo di acconto su proventi lordi, nonché di spostare gli obblighi inerenti al meccanismo di prelievo, in linea di principio, dall'emittente i titoli all'intermediario finanziario presso cui questi sono depositati, o che interviene nel pagamento dei frutti": così, testualmente, R. SCHIAVOLIN, *Sostitutive (imposte)*, cit., 59; nello stesso senso, v. anche R. LUPI, *Prime osservazioni sulla nuova tassazione delle obbligazioni quotate in borsa (dalla ritenuta alla fonte all'imposta sostitutiva)*, cit., 790.

⁹³ Il riferimento è alla opinione palesata da R. LUPI, *Prime osservazioni sulla nuova tassazione delle obbligazioni quotate in borsa (dalla ritenuta alla fonte all'imposta sostitutiva)*, cit., 790.

Intercambiabilità funzionale che, sul piano dell'implementazione del meccanismo impositivo, non esclude il possibile coinvolgimento di un soggetto terzo che, essenzialmente nel comparto dei redditi di matrice finanziaria, può essere chiamato ad applicare l'imposta sostitutiva⁹⁴.

6. Le imposte sostitutive improprie e la tassazione separata

Escluso che la ritenuta d'imposta possa essere considerata alla stregua di un'imposta sostitutiva impropria⁹⁵, occorre ora chiedersi se un'analogha conclusione (di segno negativo) possa essere raggiunta anche per la diversa ipotesi della tassazione separata che parte della dottrina, seguendo uno schema teorico pressoché identico a quello testé preso in esame, riconduce alla macrocategoria dei regimi fiscali sostitutivi⁹⁶.

Ebbene, anche in questo caso, il richiamo ai regimi fiscali sostitutivi si spiega considerando l'epifenomeno determinato dall'applicazione del regime della tassazione separata ossia la sottrazione di alcuni redditi, e segnatamente quelli a formazione pluriennale, all'ordinario regime di imposizione; ed anche in questo caso, ed in modo non dissimile da quanto abbiamo appena visto a proposito

⁹⁴ Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Sostituzione tributaria*, in *Dig. IV, disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1998, vol. XV, 68, il quale considera il soggetto terzo alla stregua di un vero e proprio sostituto d'imposta.

⁹⁵ Per la verità, più di qualche dubbio è lecito nutrire anche sulla possibilità di considerarle alla stregua di imposte sostitutive proprie.

⁹⁶ In questo senso, v. F. GALLO, *L'influenza della disciplina formale nella ricostruzione della natura giuridica di un tributo surrogatorio*, cit., specialmente pagg. 238 e 256, e M. INGROSSO, *Imposte sostitutive*, cit., 9 s.; in senso contrario, v. tuttavia A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 195.

delle ritenute d'imposta, la correttezza del richiamato approdo ricostruttivo va misurata sul piano della latitudine della nozione di regime fiscale sostitutivo.

Ciò ricordato e precisato, ci si deve chiedere se l'imposta applicata ai redditi soggetti *ex artt.* 17 e 19 del testo unico a tassazione separata possa essere considerata imposta sostitutiva impropria e, in quest'ottica, la conclusione è, se possibile, ancor più netta non potendosi minimamente dubitare del fatto che l'imposta applicata separatamente è sempre e comunque l'IRPEF la quale, nel caso di specie, trova applicazione in misura proporzionale e non progressiva al precipuo fine di mitigare alcuni effetti evidentemente ritenuti non voluti dal legislatore⁹⁷.

Manca, in sostanza, un qualsivoglia rapporto duale (imposta sostituita vs. imposta sostitutiva) e tanto basta per stimare inconferente il richiamo alla categoria delle imposte sostitutive, proprie o improprie che siano.

Decisamente diverso è il discorso da farsi con riferimento alla neointrodotta "Imposta sul reddito d'impresa - IRI" di cui all'art. 68 del disegno di legge di stabilità per il 2017 che, all'esito di una gestazione durata quasi un ventennio⁹⁸,

⁹⁷ Non mancano, peraltro, prese di posizioni inclini a ritenere che anche su questo fronte si registri un fenomeno di mutazione del presupposto: cfr., in particolare, quanto osservato da F. GALLO, *L'influenza della disciplina formale nella ricostruzione della natura giuridica di un tributo surrogatorio*, cit., 256.

⁹⁸ Si può ricordare, in modo estremamente sintetico, che l'art. 2 della l. 13 maggio 1999, n. 133, aveva conferito delega al Governo per la ridefinizione del regime tributario dei redditi prodotti da persone fisiche imprenditrici e da società di persone prevedendo la possibilità di optare per l'assoggettamento ad imposta proporzionale, con applicazione dello stesso regime previsto per le persone giuridiche; successivamente, l'art. 9 della l. n. 388 del 2000 aveva introdotto il regime di tassazione del reddito d'impresa con aliquota proporzionale, regime che, tuttavia, non ha

introduce nel testo unico l'art. 55-*bis* a mente del quale "il reddito d'impresa degli imprenditori individuali e delle società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria [...] è escluso dalla formazione del reddito complessivo e assoggettato a tassazione separata con l'aliquota prevista dall'articolo 77"⁹⁹.

Nel caso di specie ci si trova, infatti, al cospetto di un tributo autonomo che, a presupposto impositivo invariato e previo esercizio di apposita opzione, consente alle persone fisiche (imprenditrici o socie di società di persone) di assoggettare a prelievo proporzionale il reddito d'impresa.

Il riferimento alla "tassazione separata", evocando un fenomeno di estrapolazione dal coacervo dei redditi di periodo di proventi che comunque restano soggetti ad IRPEF, appare, almeno a prima vista, improprio essendo come detto prevista, in costanza di opzione, l'applicazione di un tributo a se stante. Si può, però, ritenere che il legislatore, utilizzando il sintagma

mai visto la luce essendo stato abrogato dall'art. 5 della l. 18 ottobre 2001, n. 383. La questione è tornata di attualità nel 2007 con il varo di un nuovo e diverso regime che consentiva alle persone fisiche imprenditrici ed ai soci di società di persone di optare per l'assoggettamento, rispettivamente, dei redditi d'impresa e dei redditi di partecipazione a tassazione separata con l'aliquota del 27,5 per cento e ciò a condizione che i redditi prodotti ovvero imputati per trasparenza non fossero prelevati o distribuiti: cfr., in particolare, il regime di cui all'art. 1, co. da 40 a 43, della l. n. 244 del 2007 che, necessitando di un decreto ministeriale volto a regolare le disposizioni attuative, decreto mai emanato, non ha mai trovato attuazione (a commento di questo specifico regime, v. A. BALLANCIN, *La tassazione separata dei redditi delle imprese individuali e delle società di persone*, in AA.VV., *Finanziaria 2008. Saggi e commenti*, cit., 2, e G. FRANSONI, *La tassazione separata dei redditi delle imprese individuali e delle società di persone*, in *Rass. trib.*, 2008, 326 ss.).

⁹⁹ In argomento, v. G. FERRANTI, *La nuova imposta sul reddito d'impresa, ne il fisco*, 2016, 4308.

“tassazione separata” abbia voluto fare riferimento al trattamento isolato del reddito d’impresa rispetto all’insieme degli altri redditi del soggetto passivo, trattamento isolato che, nell’innovativa prospettiva dell’art. 55-*bis* del testo unico, implica, per un primo verso, l’assoggettamento del reddito di periodo ad un tributo sostitutivo e, per un altro verso, il successivo concorso degli utili prelevati alla formazione del reddito complessivo dell’imprenditore, dei collaboratori e dei soci¹⁰⁰.

Orbene e ferma restando lo scarsa fattura del testo di riferimento, testo che, sia detto per inciso, oltre a non contenere alcun richiamo espresso al fenomeno

¹⁰⁰ In ordine agli obiettivi che la misura di nuovo conio intende perseguire v. la Relazione illustrativa al disegno di legge di stabilità per il 2017 ove si precisa che “il nuovo sistema intende perseguire i seguenti effetti: 1) tassare alla medesima aliquota tutte le forme d’impresa, indipendentemente dalla natura giuridica assunta; 2) il reddito non distribuito è tassato sempre all’aliquota dell’imposta sulle società, che è generalmente inferiore all’aliquota marginale massima dell’imposta personale dell’imprenditore o dei soci; 3) considera l’impresa come “separata” dall’imprenditore ed evidenzia il contributo lavorativo che quest’ultimo vi apporta; 4) scindendo il reddito dell’impresa da quello dell’imprenditore diviene possibile sgravare in modo sostanziale e percepibile il reddito reinvestito nell’impresa e mantenere una tassazione analoga a quella degli altri redditi da lavoro (dipendente o da pensione) sulla parte di reddito che l’imprenditore ritrae dall’azienda per soddisfare i propri bisogni; in sostanza, mentre si mantiene un’equità orizzontale ai fini IRPEF sui redditi personali dei diversi tipi di lavoro (dipendente, autonomo, imprenditoriale), si riconosce, concedendo un carico fiscale ridotto, l’utilità sociale della patrimonializzazione e dell’investimento nell’azienda; 5) la tassazione del reddito d’impresa dei soggetti IRPEF, sia essa ad aliquota proporzionale IRI sia essa ad aliquota marginale IRPEF, resta idealmente riferibile in capo all’imprenditore ovvero ai soci in ragione della quota di partecipazione agli utili anche se versata dall’impresa o dalla società; 6) risultano deducibili dal reddito d’impresa le somme prelevate dall’imprenditore nei limiti dell’utile di esercizio e delle riserve di utili assoggettate a tassazione sostitutiva negli anni precedenti. In sostanza l’IRI è pagata sul reddito d’impresa che tiene conto delle variazioni fiscali, come pure le somme prelevabili e deducibili sono a carico dell’utile e delle riserve nei limiti del reddito dell’esercizio e dei redditi dei periodi d’imposta precedenti assoggettati a tassazione separata”.

sostitutivo, oblitera del tutto la disciplina dei profili procedimentali, si può ritenere, non senza fondamento ricostruttivo, che il tributo di nuovo conio colpisca il reddito di periodo palesando, ancorché in via transitoria, logiche tipiche di un'imposta sostitutiva impropria.

7. L'enucleazione di una possibile definizione

Volendo a questo punto chiudere il cerchio, si può tentare l'enucleazione di una definizione del fenomeno oggetto del presente approfondimento osservando che, nella pressoché totale generalità dei casi considerati, siamo al cospetto di imposte sostitutive "innestate", a presupposto impositivo invariato, nella struttura di una fattispecie preesistente rispetto alla quale fattispecie viene a prodursi un effetto sostitutivo circoscritto alle sole regole di determinazione della base imponibile e/o all'aliquota applicabile.

Ricostruita in questi termini l'essenza del fenomeno si possono, ovviamente, porre in evidenza le molteplici sfaccettature in cui lo stesso concretamente si manifesta; si potrà, quindi, porre l'accento: a) sul carattere obbligatorio o facoltativo del prelievo sostitutivo; b) sulla natura definitiva ovvero instabile degli effetti indotti dal meccanismo sostitutivo e, quindi, sulla previsione di specifici dispositivi di *recapture*; c) sulla valenza strutturale ovvero agevolativa e/o incentivante delle molteplici forme di tassazione sostitutiva conosciute dal sistema; d) sul marginale coinvolgimento, sul fronte delle imposte sostituite, di imposte diverse da quelle che colpiscono il possesso del reddito; e) sulla misura

del prelievo sostitutivo; e, infine, f) sulle modalità di manifestazione del presupposto e sull'insorgenza di obbligazioni periodiche ovvero istantanee.

Trattasi di caratteri oggettivamente eterogenei che, tuttavia, non sembrano compromettere la possibilità di studiare in chiave unitaria un fenomeno che, volente o nolente, tradisce la scarsa capacità del legislatore di concepire modelli di tassazione organici e ben integrati nel trama del sistema di imposizione sul reddito.

CAPITOLO SECONDO

L'INNESTO DEL PRELIEVO SOSTITUTIVO IMPROPRIO IN UNA FATTISPECIE COMPLESSA

Sommario: **1.** Considerazioni preliminari; **2.** La manipolazione prodotta da una norma additiva che, pur comportando l'insorgere di autonomi obblighi strumentali e di versamento, dà vita ad una fattispecie che si aggiunge a quella principale; una combinazione (di fattispecie) da cui scaturisce un effetto giuridico comunque riconducibile all'ordinaria dinamica impositiva; **3.** La natura opzionale di taluni prelievi sostitutivi impropri: un profilo regolamentare non privo di valenza ricostruttiva; **4.** La fattispecie complessa ed a formazione progressiva: uno schema logico capace di cogliere le peculiarità di un fenomeno segnato da (irrazionale) ibridismo strutturale; **5.** Il mancato perfezionamento della fattispecie e l'assenza di adeguati meccanismi di *recapture* dell'imposta sostitutiva versata.

1. Considerazioni preliminari

Varie e numerose, si è detto, sono le forme di prelievo sostitutivo improprio conosciute dal sistema di imposizione sul reddito e molteplici sono i caratteri cui si può guardare per cercare di enucleare una loro possibile tassonomia.

Ciò ricordato e volendo passare dalla semplice osservazione del fenomeno oggetto di indagine al tentativo di ricostruire una cornice di sistema entro cui ricondurre le sue diverse forme di manifestazione, ci si deve per prima cosa chiedere se la presenza di norme che regolano, in modo più o meno appagante, imposte testualmente definite sostitutive consenta di individuare autonomi presupposti impositivi cui si ricollegano effetti giuridici altri e diversi da quelli che contraddistinguono il presupposto dell'imposta sul reddito.

E, ancora sul piano ricostruttivo, occorre verificare se l'ordito normativo consenta di isolare fattispecie slegate, in tutto o in parte, dalla fattispecie impositiva madre disegnata dal testo unico delle imposte sui redditi o se, di converso, non sia più corretto parlare di una pluralità di fattispecie che, quantomeno sul piano effettuale, si completano reciprocamente.

Ebbene, e per cercare di dipanare l'intricata matassa, giova prendere le mosse dalla nozione di fattispecie la quale, in sede di teoria generale, viene tradizionalmente fatta coincidere con la condizione di fatto la cui realizzazione determina la produzione di uno o più effetti giuridici¹⁰¹.

¹⁰¹ La letteratura civilistica in materia di fattispecie è sconfinata; per alcune coordinate di riferimento si possono consultare, oltre alle due fondamentali opere di F. SANTORO PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1997, IX ed., 103 ss., e di E. BETTI, *Teoria generale del negozio giuridico*, Napoli, 1997, ristampa corretta della II edizione, 7 ss., le prestigiose e sempre attuali voci enciclopediche date alle stampe da C. MAIORCA, *Fatto giuridico – fattispecie*, in *Nov. Dig. It.*, Torino, 1961, vol. VII, 111 ss.; A. CATAUDELLA, *Fattispecie*, in *Enc. dir.*, Milano, 1967, vol. XVI, 926 ss.; R. SCOGNAMIGLIO, *Fattispecie*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1989, vol. XV, 1 ss., e P.G. MONATERI, *Fattispecie*, in *Dig. IV, disc. priv., sez. civ.*, Torino, 1992, vol. VIII, 223 ss.

Sul piano classificatorio si tende poi a distinguere le fattispecie semplici (categoria suscettibile di esaurirsi in un solo fatto)¹⁰² da quelle complesse (categoria, di contro, comprensiva di più elementi di fatto e di diritto)^{103 104} e non si esclude che effetti particolari possano derivare da “combinazioni di due o più fattispecie, o che l’effetto di una data fattispecie costituisca a sua volta, l’elemento di fatto di un’altra fattispecie”¹⁰⁵.

Si suole, inoltre, parlare di fattispecie complessa e a formazione progressiva o successiva laddove siano riscontrabili più elementi o fatti la cui produzione si

¹⁰² Sulla (im)possibilità di isolare fattispecie semplici nell’ordinamento finanziario e tributario, v. diffusamente M. INGROSSO, *Divisione e classificazione nella scienza giuridica finanziaria*, Napoli, 1977, 171; sulla stessa direttrice, è opportuno ricordare l’autorevole opinione di S. PUGLIATTI, *La trascrizione*, I, 1, *La pubblicità in generale*, Milano, 1957, 404, a giudizio del quale “occorre tener presente che nel sistema tributario i fatti si presentano come modelli o schemi astratti. Ciascuno di tali schemi, o fattispecie (*Thatbestand*), è costituito normalmente da una pluralità di elementi semplici, che si denominano elementi di fatto (*Thatsache*), sì che la fattispecie di un solo elemento costituisce una nozione teorica, difficilmente realizzabile”.

¹⁰³ Cfr., tra gli altri e senza pretesa alcuna di esaustività, C. MAIORCA, *Fatto giuridico – fattispecie*, cit., 125 s.; R. SCOGNAMIGLIO, *Fattispecie*, cit., 1, e A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per princìpi*, Milano, 2014, 45.

¹⁰⁴ L’ibridismo strutturale che caratterizza il presupposto dell’imposta sul reddito induce la migliore dottrina ad individuare nella fattispecie complessa lo schema logico che meglio si presta ad inquadrarlo concettualmente (cfr., in particolare, P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 139 s.).

¹⁰⁵ Così, testualmente, S. PUGLIATTI, *La trascrizione*, I, 1, *La pubblicità in generale*, cit., 407 s., il quale osserva ancora che “sarà sempre il riferimento all’esperienza concreta e l’analisi del diritto positivo che dovrà dare la risposta al quesito se si tratti della prima o della seconda delle ipotesi indicate: e da questo punto di vista è da respingere il procedimento in base al quale l’interprete, avendo in vista l’effetto derivante dalla combinazione delle fattispecie, sciogla l’unità che mantiene insieme gli elementi di fatto delle diverse descrizioni normative, e consideri i diversi elementi di fatto come complesso costituente la causa di quell’effetto”.

sussegue nel tempo, fattispecie che viene ridotta ad unità, quanto alla produzione dell'effetto finale o definitivo, allo scadere di un periodo dato o al completamento dello schema ipotizzato dalla norma ovvero, ancora, alla realizzazione di una determinata condizione¹⁰⁶.

Il fatto giuridico si sostanzia, per parte sua, in accadimenti materiali o in qualificazioni giuridiche di elementi materiali o in atti ovvero in situazioni o posizioni giuridiche o qualificazioni di legge che, assunte in ogni caso ad elementi oggettivi, concorrono ad integrare la fattispecie¹⁰⁷.

Resta a questo punto da dire dell'effetto.

Molto schematicamente, il nesso di causalità giuridica proprio di qualsiasi norma implica che, al verificarsi del fatto tipizzato dalla fattispecie, si produca un certo effetto giuridico ossia la costituzione, modificazione o estinzione di una situazione giuridica soggettiva così da garantire la tutela degli interessi dei soggetti sui quali gli interessi in questione vengono ad incidere (norma materiale o schema norma-fatto-effetto).

Ed è appena il caso di ricordare che, in materia tributaria, l'effetto ultimo riconducibile al fatto tipizzato si identifica nell'insorgere dell'obbligazione d'imposta e ciò, ovviamente, a condizione che si intenda ricostruire il rapporto

¹⁰⁶ Cfr. D. RUBINO, *La fattispecie e gli effetti giuridici preliminari*, Milano, 1939, 63 ss., e A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, cit., 57.

¹⁰⁷ Anche in questo caso, attesa l'ampia latitudine della letteratura di riferimento, è opportuno un richiamo alle sole voci enciclopediche e, segnatamente, a quelle curate da C. MAIORCA, *Fatto giuridico - fattispecie*, cit., 111 ss.; A. FALZEA, *Fatto giuridico*, in *Enc. dir.*, Milano, 1967, vol. XVI, 941 ss., e R. MOSCHELLA, *Fatto giuridico*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1989, vol. XV, 1 ss.

tra norma impositiva e obbligazione d'imposta nei termini elaborati dai sostenitori della c.d. teoria dichiarativa¹⁰⁸.

2. La manipolazione prodotta da una norma additiva che, pur comportando l'insorgere di autonomi obblighi strumentali e di versamento, dà vita ad una fattispecie che si aggiunge a quella principale; una combinazione (di fattispecie) da cui scaturisce un effetto giuridico comunque riconducibile all'ordinaria dinamica impositiva.

Seguendo il sentiero ricostruttivo tracciato in premessa, occorre a questo punto verificare se la disorganica previsione di un gran numero di imposte testualmente definite sostitutive consenta di individuare autonomi presupposti impositivi idonei a determinare, di volta in volta, la produzione di effetti giuridici altri e diversi da quelli che contraddistinguono la fattispecie tipica disegnata dal testo unico delle imposte sui redditi.

E, sotto questo specifico profilo, subito s'impone una precisazione.

In ambito IRPEF, ma lo stesso discorso può essere esteso all'IRES giusta la previsione recata dall'art. 72 del testo unico, il presupposto impositivo è articolato in due serie di fatti, autonomamente rilevanti pur se collegati consequenzialmente: la prima serie di fatti (evento-base) è rappresentata dallo svolgimento di un'attività ovvero dal compimento dell'atto di impiego o di gestione di un cespite patrimoniale, eventi che costituiscono la fonte di produzione del reddito secondo le regole previste in ciascuna delle sei categorie

¹⁰⁸ Cfr., per tutti, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2007, 125 ss.

redditali cui si riferisce l'art. 6 del testo unico; la seconda serie di fatti (evento-conseguenza) è rappresentata dalla determinazione del risultato reddituale complessivo riferibile al contribuente e conseguente all'applicazione delle norme generali del testo unico in tema di formazione e/o di determinazione del coacervo dei singoli redditi di categoria¹⁰⁹.

Siamo, in buona sostanza, al cospetto di una fattispecie ascrivibile al *genus* delle fattispecie complesse¹¹⁰.

Ricostruito in questi termini il presupposto impositivo dell'imposta sul reddito, occorre sgombrare il campo da qualsiasi dubbio in ordine alla possibilità di ammettere che le norme che istituiscono prelievi sostitutivi impropri consentano di isolare autonomi presupposti impositivi.

E ciò per un fondamentale motivo in merito al quale s'è, peraltro, già avuto modo di dire.

La lettera a) del terzo comma dell'art. 3 del testo unico, 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

¹⁰⁹ In questi termini nitidamente P. BORIA, *Il sistema tributario*, cit., 139; in argomento, v. anche L. FERLAZZO NATOLI, *Presupposto di fatto del tributo*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1996, vol. XXVII, 5, il quale, seguendo una diversa opzione ricostruttiva, osserva che "la fattispecie imponibile tipica per quanto attiene alle imposte sui redditi si compone delle seguenti fasi: a) possesso del reddito, b) determinazione del reddito, con o senza l'obbligo di tenere la contabilità, c) dichiarazione, d) liquidazione dell'imposta, con o senza versamento (credito d'imposta)".

¹¹⁰ Ancora in questo senso P. BORIA, *Il sistema tributario*, cit., 140, a giudizio del quale "l'automatismo della successione tra le due serie di fatti consente di escludere lo schema della fattispecie a formazione progressiva".

soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad *imposta sostitutiva*": ebbene, posto che l'esclusione *de qua* opera a livello di determinazione della base imponibile, chiaro è il rilievo ricostruttivo della previsione appena richiamata la quale, mirando a coordinare la regola generale relativa al presupposto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche con quelle speciali che individuano determinati fatti imponibili assoggettandoli ad imposte sostitutive, chiarisce inequivocabilmente, ancorché forse indirettamente, che tali fatti imponibili, in ogni caso, restano o devono restare ancorati al presupposto tipico ossia al possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art. 6 del testo unico.

Esclusa qualsivoglia forma di gemmazione di presupposti impositivi, è ora possibile passare alla trattazione del secondo tema introdotto in premessa ossia verificare quale sia il rapporto intercorrente tra le norme che individuano la fattispecie base nel comparto dell'imposizione sul reddito e quelle che, previo pagamento di imposte sostitutive variamente articolate, modificano esclusivamente la misura del tributo corrispondente ad una certa categoria reddituale o ad una determinata componente reddituale.

Alla luce del diritto positivo, ai noi sembra che il prefato rapporto debba essere ricostruito riconoscendo innanzi tutto carattere additivo alle norme che introducono prelievi sostitutivi impropri: si tratta, in buona sostanza, di norme che affiancano alla fattispecie principale o tipica disegnata dal testo unico una fattispecie ulteriore costituita da elementi di fatto o di diritto diversi e variamente combinati tra loro.

Alcuni esempi tratti dall'esperienza legislativa più recente possono contribuire a meglio chiarire i termini del discorso.

Si può per prima cosa richiamare il caso della c.d. cedolare secca sugli affitti la quale consente, previo esercizio di apposita opzione, di estrapolare dal coacervo dei redditi derivanti dai terreni e dai fabbricati situati nel territorio dello Stato quelli ritraibili dalla concessione in locazione di unità immobiliari, e relative pertinenze, volte a soddisfare il fabbisogno abitativo.

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 locate 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 fisiche e delle relative addizionali, nonché delle imposte di registro e di bollo sul contratto di locazione".

Viene, dunque, consentito l'assoggettamento del canone di locazione ad un'imposta sostitutiva nella misura del 21 per cento (ridotta al 19 per cento per i contratti a canone concordato; aliquote, peraltro, rispettivamente ridotte al 15 per cento ed al 10 per cento per il quadriennio 2014-2017 dall'art. 9, co. 1, del d.l.

n. 47 del 2014) con la conseguente disapplicazione dell'IRPEF in misura progressiva¹¹¹.

Ebbene, nel caso della c.d. cedolare secca sugli affitti nulla si modifica né in termini di presupposto né in termini di modalità di determinazione della base imponibile; l'esercizio dell'opzione consente semplicemente di estrapolare dal coacervo dei redditi di periodo taluni redditi fondiari o, ed a seconda dei casi, la totalità dei redditi di cui al capo II del titolo I del testo unico¹¹² assoggettandoli ad un prelievo sostitutivo di minore impatto quantitativo.

Volendo considerare un altro esempio, si può volgere lo sguardo all'imposta richiesta *una tantum* agli imprenditori individuali che desiderano "escludere" beni immobili strumentali dal patrimonio dell'impresa: più nel dettaglio, previo pagamento di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta regionale sulle attività produttive pari all'8 per cento ed applicabile alla differenza tra il valore normale di tali beni ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto, viene consentita l'estromissione dei beni immobili dalla cerchia dei beni relativi all'impresa così sterilizzando il rilievo della corrispondente plusvalenza patrimoniale (cfr., da ultimo, il comma 121 dell'unico articolo della l. n. 208 del 2015 la cui efficacia è stata prorogata dal

¹¹¹ Volendo considerare un esempio diverso si può richiamare il caso dell'imposta sostitutiva di cui all'art. 13 della l. n. 388 del 2000 applicabile, previo esercizio di apposita opzione, al reddito di lavoro autonomo e/o d'impresa prodotto da soggetti che avviavano una nuova iniziativa produttiva.

¹¹² Ovvio il riferimento all'ipotesi in cui si posseggano soltanto unità immobiliari utili a soddisfare il fabbisogno abitativo, unità tutte concesse, previo esercizio di apposita opzione, in locazione a persone fisiche non imprenditrici.

recentissimo disegno di legge di stabilità per il 2017; il riferimento è, ovviamente, alle plusvalenze patrimoniali tassabili, in capo alle persone fisiche imprenditrici, giusta quanto previsto dal terzo comma dell'art. 58 del testo unico).

Anche in questo caso si registra invarianza di presupposto e di regole di determinazione della base imponibile; ciò che muta è soltanto la misura del tributo corrispondente ad una singola componente reddituale.

Orbene, tanto nel caso della c.d. cedolare secca sugli affitti quanto in quello dell'estromissione, siamo al cospetto di una combinazione di due (o più) fattispecie nel cui ambito si produce un effetto giuridico proprio che, se confrontato con quello che discenderebbe dalla sola fattispecie principale o tipica, presenta identità di struttura ma profili contenutistici (e il riferimento è, quantomeno nel caso degli esempi considerati, alla misura del tributo dovuto) diversi¹¹³.

Ed è bene precisare che di combinazione di fattispecie può parlarsi e non certo di sostituzione propriamente detta giacché quest'ultima presuppone un fenomeno di differenziazione o, se si preferisce, di mutazione del

¹¹³ Sulla possibilità teorica di immaginare fenomeni di combinazione di fattispecie v., oltre al già citato lavoro di S. PUGLIATTI, *La trascrizione*, I, 1, *La pubblicità in generale*, cit., 407 s., anche il fondamentale contributo di D. RUBINO, *La fattispecie e gli effetti giuridici preliminari*, cit., 43 s., a giudizio del quale, in termini generali, elementi di una fattispecie "possono essere effetti giuridici, già prodotti da una precedente fattispecie".

presupposto¹¹⁴ che, avuto riguardo al versante disciplinare oggetto del presente approfondimento, è del tutto mancante.

3. La natura opzionale di taluni prelievi sostitutivi impropri: un profilo regolamentare non privo di valenza ricostruttiva.

Giunti a questo punto occorre prendere atto di un profilo regolamentare che caratterizza in modo non trascurabile il fenomeno oggetto di analisi: il pensiero corre, in particolare, al carattere opzionale che è tipico di alcuni dei prelievi sostitutivi impropri che qui interessano e che esclude, essendo normativamente subordinata la produzione dell'effetto ad un'espressa determinazione volitiva del contribuente, qualsiasi automatismo nella successione dei fatti giuridici che originano la fattispecie complessa cui s'è più sopra fatto cenno.

Ma procediamo con ordine.

Giova innanzi tutto ricordare che nella generalità dei casi in precedenza passati in rassegna ci troviamo al cospetto di fattispecie costruite in termini di opzione essendo, ad esempio, consentita l'assegnazione agevolata dei beni ai soci ovvero l'estromissione dei beni immobili posseduti dall'imprenditore individuale previo esercizio, appunto, di un'apposita opzione e coevo pagamento di un'imposta sostitutiva.

Non mancano, tuttavia, ipotesi in cui il pagamento dell'imposta sostitutiva costituisce il diretto o, per meglio dire, l'ineludibile portato del verificarsi di una o più condizioni di stampo oggettivo: il pensiero corre all'imposta

¹¹⁴ Cfr., nuovamente, R. SCHIAVOLIN, *Sostitutive (imposte)*, cit., 52.

sostitutiva dovuta da quanti esercitano attività economiche caratterizzate da micro profili dimensionali ovvero, ancora, all'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta sui redditi derivanti dalle rivalutazioni dei fondi per il trattamento di fine rapporto.

Ebbene, in questo secondo caso, la produzione dell'effetto prescinde da qualsivoglia manifestazione volitiva del contribuente e, mancando un evento capace di spezzare la continuità nella successione della serie di fatti individuati dalla fattispecie principale e da quella additiva, il modello della fattispecie a struttura complessa sembra essere quello che meglio aderisce al dato normativo.

Diverso è il discorso da farsi per il caso in cui la produzione dell'effetto risulti essere subordinata, oltre che al pagamento dell'imposta sostitutiva, all'esercizio di un'apposita opzione: in questa seconda ipotesi, infatti, non si registra alcuna automatica consecuzione nella serie di fatti tipizzati dal legislatore e la riconduzione a sistema della fattispecie implica, come si vedrà di qui a poco, il ricorso alla diversa figura della fattispecie complessa e a formazione progressiva o successiva.

Per chiudere il discorso non sembra fuori luogo una breve precisazione avente ad oggetto alcune recenti prese di posizioni del Supremo Collegio che, sulla scia di quanto sostenuto da autorevole dottrina¹¹⁵, ha avuto modo di qualificare

¹¹⁵ Il riferimento è, ancora una volta, a R. LUPI, *Un'imposta sostitutiva "consapevole", anche se non logicamente necessitata*, cit., pag. 1122 e spec. pag. 1125; M. BEGHIN, *Conferimenti d'azienda e nuove imposte "sostitutive"*, cit., 185, e D. STEVANATO, *Imposta "volontaria", imposte ordinarie sostituite e meccanismi di riconoscimento (e disconoscimento) fiscale del costo*, cit., 306.

l'imposta dovuta sulla rideterminazione del valore delle quote di partecipazione e dei terreni quale *imposta volontaria* e ciò a motivo del fatto che la stessa "è frutto di una libera scelta del contribuente, il quale opta per la rideterminazione del valore del bene [...] con conseguente versamento dell'imposta sostitutiva, nella prospettiva, in caso di futura cessione, di un risparmio sull'imposta ordinaria altrimenti dovuta sulla plusvalenza non affrancata; in cambio (per così dire), l'Amministrazione finanziaria riceve un immediato introito fiscale"¹¹⁶.

Subito agli occhi balza l'enfasi, forse eccessiva, adoperata dalla Corte nell'individuare la logica economica sottesa all'imposta richiesta per rideterminare il valore fiscale di terreni e quote di partecipazione possedute da persone fisiche non imprenditrici: quasi che si trattasse di uno studioso di scienza delle finanze, il Supremo Collegio si spinge a teorizzare l'esistenza di "uno scambio" tra valori attuali e valori futuri e, per quel che qui interessa, sembra prefigurare un meccanismo impositivo *sui generis*.

Ciò sottolineato, e ferma restando la condivisione o meno dell'approccio adottato dal Giudice di legittimità, approccio che, sia detto per inciso, sembra funzionale a corroborare la tesi secondo cui – esercitata l'opzione – la stessa è irrevocabile trattandosi di atto unilaterale dichiarativo di volontà, occorre qui limitarsi a segnalare che, sul piano della ricostruzione della fattispecie, il riferimento all'esercizio dell'opzione, e quindi alla volontarietà del prelievo,

¹¹⁶ Così, testualmente, Cass., sez. trib., sent. 12 novembre 2014, n. 24057, cit.; nello stesso senso e più di recente v. anche Cass., sez. trib., sent. 20 gennaio 2016, n. 939; Cass., sez. trib., sent. 30 giugno 2016, n. 13406, e Cass., sez. trib., sent. 3 agosto 2016, n. 16162, tutte già citate.

non deve essere oltremisura enfatizzato essendo l'opzione semplicemente uno degli elementi di una condizione di fatto la cui realizzazione comporta l'insorgere di un'obbligazione a titolo d'imposta¹¹⁷.

4. La fattispecie complessa ed a formazione progressiva: uno schema logico capace di cogliere le peculiarità di un fenomeno segnato da (irrazionale) ibridismo strutturale.

Il riferimento al modello della fattispecie complessa non consente, come si accennava poc'anzi, di descrivere prima e ricondurre a sistema poi forme di prelievo sostitutivo molto diffuse nella pratica le quali, oltre ad essere subordinate all'esercizio di un'opzione, presentano uno sviluppo diacronico molto peculiare.

Si consideri, ad esempio, il caso della varie volte citata imposta sostitutiva richiesta per la rideterminazione del valore dei terreni e delle quote di partecipazione in società: in questo caso si registra, previa redazione di una perizia giurata di stima e versamento di un'imposta sostitutiva, la produzione di un effetto che può essere, in tutto o in parte, slegato dal presupposto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta in relazione al periodo nel corso del quale il contribuente procede alla rideterminazione del costo di acquisto del bene.

¹¹⁷ Si può, in sostanza, ritenere che l'obbligo della prestazione a titolo di imposta sostitutiva impropria risulti subordinato ad una sorta di condizione potestativa, il cui avveramento dipende dall'esclusiva volontà del contribuente (in materia di condizione potestativa, v. per tutti A. FALZEA, *Condizione: I) Diritto civile*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1988, vol. VIII, 7 s.).

Detto altrimenti, può accadere che il contribuente ridetermini il costo di acquisto dell'*asset* e non proceda contestualmente alla sua cessione: in simili circostanze la fattispecie avente ad oggetto la rideterminazione del valore risulterà, sin dal momento del pagamento dell'imposta sostitutiva, assolutamente perfezionata; di converso, la fattispecie avente ad oggetto la produzione di reddito diverso (tali sono i redditi derivanti dalla realizzazione di plusvalenze speculative) non risulterà perfezionata non essendo stato ceduto il bene il cui valore è stato rideterminato¹¹⁸.

Il discorso si fa ancora più chiaro con riferimento al caso dell'imposta sostitutiva dovuta per ottenere il riallineamento o l'affrancamento dei maggiori valori iscritti in bilancio in esito ad operazioni di conferimento, fusione o scissione: in quest'ipotesi siamo, infatti, al cospetto di un prelievo sostitutivo concepito per permettere il trasferimento dei maggiori valori iscritti in bilancio in dipendenza di un'operazione straordinaria dal campo dei valori fiscalmente non riconosciuti al campo di quelli fiscalmente riconosciuti; molto interessante è lo sviluppo temporale della vicenda: ai fini del calcolo delle quote di ammortamento l'opzione è efficace dall'esercizio in cui la stessa è esercitata; per quel che concerne, invece, la quantificazione delle plusvalenze e delle minusvalenze, l'opzione spiega effetti a partire dall'inizio del quarto periodo d'imposta successivo.

¹¹⁸ Si può, peraltro, obiettare che non è affatto detto che le due fattispecie finiranno mai per intersecarsi: basti, infatti, pensare al caso in cui il corrispettivo pattuito per la vendita del bene (terreno o quota di partecipazione che sia) risulti essere inferiore al valore riferito al bene in epoca anteriore alla rideterminazione.

Detto altrimenti, alcuni effetti prodotti dal pagamento dell'imposta sostitutiva richiesta dal comma 2-ter dell'art. 176 del testo unico risultano essere differiti nel tempo: ed infatti, se è vero che la fattispecie avente ad oggetto il riallineamento è, quanto al calcolo delle quote di ammortamento, sin da subito efficace con immediate ricadute sul piano della determinazione del reddito d'impresa di periodo (e dunque con immediato impatto sulla fattispecie principale); è vero anche che, avuto riguardo alla quantificazione delle plusvalenze e delle minusvalenze, la produzione dell'effetto legato al riallineamento è differito di un triennio con evidente scollamento temporale del riallineamento rispetto alla produzione del reddito d'impresa di periodo.

Ciò ricordato in punto di esperienza normativa, occorre ora chiedersi come possano spiegarsi gli effetti che si generano in un periodo d'imposta diverso da quello in cui può dirsi perfezionata la fattispecie cui è ancorata la debenza dell'imposta sostitutiva e, soprattutto, occorre chiedersi quale sia la relazione funzionale che lega questa specifica fattispecie alla realizzazione del presupposto impositivo dell'imposta sul reddito (IRPEF o IRES, a seconda dei casi).

Come si anticipava nelle pagine che precedono, lo schema teorico al quale è possibile ricorrere per tentare di inquadrare il fenomeno testé descritto è quello della fattispecie complessa e a formazione progressiva o successiva e ciò a motivo del fatto che lo stesso consente di spiegare, anche nella prospettiva del principio della capacità contributiva, il pagamento dell'imposta sostitutiva in

un periodo d'imposta che non coincide necessariamente con quello in cui il presupposto dell'imposta reddituale si manifesta.

Se, infatti, si muove dall'assunto secondo cui è possibile "studiare il presupposto non come riflesso di una capacità contributiva monolitica, inscindibile sul piano temporale, ma come fatto suscettibile di frammentazione in seno ad un rapporto giuridico d'imposta unitario"¹¹⁹, risulta parimenti possibile attribuire rilievo al processo pluriennale di formazione delle grandezze reddituali¹²⁰ o, per essere più precisi, di talune grandezze reddituali e, soprattutto, ad un impianto legislativo che consente, previo pagamento di imposte sostitutive, di manipolare nel tempo la dimensione quantitativa di alcune di esse.

Se si segue questa direttrice non sembra fuori luogo immaginare la possibilità di isolare uno o più effetti preliminari ed un effetto finale i quali effetti, avvinti da un nesso funzionale, danno forma e sostanza ad una fattispecie costituita da una sequenza di atti, o di atti ed eventi, che vengono gradualmente ad integrare una fattispecie unitaria più complessa nel cui seno rimangono comunque assorbiti come parti rispetto al tutto¹²¹.

¹¹⁹ Così, testualmente, A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, cit., 59.

¹²⁰ Su tale processo v., diffusamente, F. CROVATO, *L'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi*, cit., 14 ss.

¹²¹ Sulla possibilità di isolare una fattispecie parziale e di rapportarla alla fattispecie completa come "parte del tutto", v. nuovamente D. RUBINO, *La fattispecie e gli effetti giuridici preliminari*, cit., 127.

Il riferimento ad una serie di effetti preliminari e ad un effetto finale va letto, però, *cum grano salis* non potendosi evidentemente immaginare una relazione di rigida propedeuticità che finirebbe per conferire ai primi un tratto di precarietà che, almeno nelle esperienze legislative ai noi più vicine, non è dato di scorgere; detto altrimenti, la fattispecie preliminare si perfeziona con il pagamento dell'imposta sostitutiva e l'effetto preliminare è parziale solo se riferito alla fattispecie completa ed agli effetti finali ossia al presupposto impositivo dell'imposta sul reddito.

Impostata in questi termini la questione, anche la natura opzionale del prelievo sostitutivo trova una sua più precisa dimensione ricostruttiva: se, infatti, la produzione dell'effetto sostitutivo risulta essere subordinata all'esercizio di un'apposita opzione, deve per forza di cose escludere un fenomeno di simultaneità nel perfezionamento della complessa fattispecie di riferimento.

Val quanto dire, l'esercizio dell'opzione colora in termini di progressione eventuale la formazione della fattispecie complessa e, in chiave ricostruttiva, conferma che il modello della formazione progressiva o successiva è quello che meglio si attaglia alle previsioni che impongono prelievi sostitutivi su base opzionale.

5. Il mancato perfezionamento della fattispecie e l'assenza di adeguati meccanismi di *recapture* dell'imposta sostitutiva versata.

Giunti a questo punto, resta da chiedersi quale sia il destino dell'imposta sostitutiva *medio tempore* versata laddove, per una qualsiasi ragione, la

fattispecie complessa e a formazione progressiva o successiva di cui si è poc'anzi detto non venga a perfezionarsi.

Di primo acchito, l'interrogativo sembra rasentare il pleonasma non potendosi, almeno in linea teorica, revocare in dubbio che il versamento dell'imposta, in ipotesi di mancata integrazione della fattispecie, si attegga ad indebito oggettivo con tutto quel che ne consegue sul piano del diritto del contribuente al rimborso delle somme versate.

Come spesso accade in materia tributaria, tuttavia, ciò che a prima vista appare chiaro e lineare si rivela alla prova dei fatti tutt'altro che tale.

Ma procediamo con ordine.

Cominciamo con il ricordare che, in taluni casi, il sistema conosce meccanismi idonei a dare il giusto rilievo al mancato perfezionamento della fattispecie. Viene, in particolare, da pensare al meccanismo di *recapture* previsto dall'ultima parte del comma 2-ter del varie volte citato art. 176 del testo unico che, occupandosi delle modalità di calcolo delle plusvalenze e delle minusvalenze in ipotesi di affrancamento dei maggiori valori iscritti in bilancio a seguito di operazioni straordinarie, prevede che gli effetti dell'opzione si producano a far data dal quarto periodo d'imposta successivo all'esercizio della stessa; se, tuttavia, il bene è ceduto anzitempo, nella quantificazione della plusvalenza o minusvalenza da inserire nel calcolo del reddito di periodo occorre rideterminare il valore fiscalmente riconosciuto cancellando ogni incidenza della rivalutazione a pagamento e, quanto al profilo qui d'interesse, l'imposta

sostitutiva versata in ragione del riallineamento nel frattempo divenuto inefficace è scomputabile dall'imposta ordinaria dovuta^{122 123}.

Orbene, nel caso appena richiamato la fattispecie complessa non si perfeziona nella sua interezza e, malgrado non sia riconosciuto il diritto al rimborso dell'imposta sostitutiva versata, viene comunque consentita la possibilità di scomputo della stessa dall'imposta sui redditi (IRPEF o IRES a seconda dei casi) dovuta a saldo: l'imposta sostitutiva si atteggia, in sostanza, a mo' di acconto.

Il sistema sembra dunque palesare una sua coerenza di fondo, coerenza che subito si smarrisce con riferimento ad una fattispecie assolutamente sovrapponibile e che, a differenza del caso appena passato in rassegna, ed in modo assolutamente irrazionale, non conosce analoghi meccanismi di *recapture*.

Il pensiero corre alla possibilità, prevista dalla legge di stabilità per il 2016 per mezzo del richiamo all'art. 14 della legge n. 342 del 2000, di affrancare i disallineamenti dei valori civilistici e fiscali adeguando il valore dei secondi (più basso) a quello dei primi (più elevato), previo pagamento di un'imposta sostitutiva con l'aliquota del 16 per cento, per i beni ammortizzabili, e del 12

¹²² Il medesimo meccanismo di differimento degli effetti è previsto, in materia di rivalutazione dei beni d'impresa dai commi 892 e 893 dell'unico articolo della legge di stabilità per il 2016: in questo caso, tuttavia, non si prevede alcun meccanismo di *recapture* dell'imposta per l'ipotesi in cui il bene sia ceduto prima che si compia il triennio.

¹²³ Sullo specifico punto, v. diffusamente G. ZIZZO, *Le operazioni straordinarie e la legge Finanziaria per il 2008*, cit., 348, il quale scorge alla base della disposizione l' "evidente intento di prevenire un abuso della misura (mediante arbitraggi, tra imposta sostitutiva assolta ed imposta ordinaria risparmiata, percepiti come troppo squilibrati a favore del contribuente)".

per cento, per quelli non ammortizzabili (cfr. l'art. 1, co. 895, della l. n. 208 del 2015).

Identica è la *ratio* sottesa alle due previsioni in esame (*id est*: spostare taluni valori dal campo dei valori fiscalmente non riconosciuti a quello dei valori fiscalmente riconosciuti) e sostanzialmente identica è la struttura sul piano della produzione degli effetti: ed invero, anche nel caso del riallineamento regolato dalla legge di stabilità per il 2016 il riconoscimento dei maggiori valori non è immediato, ma decorre dal terzo esercizio successivo a quello in relazione al quale è eseguito l'affrancamento.

Quid est per il caso in cui il bene riallineato venga ceduto prima del compimento del triennio? Molto semplicemente, si applicano le disposizioni recate dal comma 893 dell'unico articolo della legge di stabilità per il 2016 e, dunque, ai fini della determinazione delle plusvalenze o delle minusvalenze, si ha riguardo al costo del bene prima del riallineamento e quest'ultimo si ha come per non effettuato.

Nulla si precisa, però, in merito alla sorte dell'imposta sostitutiva *medio tempore* versata e, seguendo il brocardo *ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*, si deve ritenere essere escluso il diritto al rimborso o qualsiasi altra forma di utilizzo in compensazione dell'imposta sostitutiva versata.

Ma se così stanno le cose, palese è la violazione del principio in base al quale "a situazioni uguali devono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un trattamento tributario diseguale"¹²⁴.

¹²⁴ Cfr., per tutte, Corte Cost., sent. 6 luglio 1972, n. 120, in *Foro it.*, 1972, I, 1899.

Ma ancor più netta è la rottura sul piano della coerenza interna della complessa fattispecie: ed invero, se si assume, come si deve, che il versamento dell'imposta sostitutiva è funzionale alla produzione di un effetto ben determinato (affrancare i maggiori valori privi di riconoscimento fiscale a decorrere da un certo tempo) e se si ritiene che tale ultimo effetto è, a sua volta, a doppio filo legato al realizzo del presupposto dell'imposta sul reddito tanto da determinare l'affioramento di una fattispecie complessa a formazione progressiva o successiva, non può che concludersi ammettendo che il mancato perfezionamento di quest'ultima priva di titolo il versamento dell'imposta sostitutiva imponendo, al contempo, la sua restituzione al contribuente.

Parzialmente diverso è il discorso da farsi con riferimento all'imposta sostitutiva dovuta per la rideterminazione del valore dei terreni e delle quote di partecipazione.

In questo caso, infatti, può verificarsi un'ipotesi differente: più in particolare, può accadere che, rideterminato il valore dell'*asset*, lo stesso venga venduto ad un prezzo inferiore al valore ante rideterminazione.

Può parlarsi in questo caso di mancato perfezionamento della complessa fattispecie?

La risposta è negativa e ciò per una ragione molto semplice. L'effetto associato al pagamento dell'imposta sostitutiva è costituito dalla rideterminazione del valore fiscale di un certo *asset*, effetto che, a sua volta, viene a combinarsi con il presupposto dell'imposta sul reddito originando, anche in questo caso, una

fattispecie complessa a formazione progressiva o successiva, fattispecie che, a differenza del caso più sopra esaminato, può dirsi a tutti gli effetti perfezionata. Non si deve, infatti, confondere il mancato realizzo della plusvalenza con la produzione dell'effetto cui è subordinato l'esercizio dell'opzione: quest'ultimo, infatti, è un effetto di natura istantanea che si produce con il pagamento dell'imposta sostitutiva.

Non coglie, dunque, nel segno una recente presa di posizione del Supremo Collegio che, occupandosi della sussistenza del diritto al rimborso dell'imposta sostitutiva versata a fronte della rideterminazione del valore di una quota di partecipazione in società, ha avuto modo di precisare che "il mancato perfezionarsi della agevolazione consente il rimborso delle somme versate per tale causale"¹²⁵.

La pronuncia non brilla certo per chiarezza, ma un punto deve essere tenuto fermo per comprendere esattamente la portata dell'arresto: come s'è testé ricordato, l'effetto sostitutivo si produce con il pagamento dell'unica o della prima rata dell'imposta sostitutiva e non si registrano, a differenza di quanto previsto in materia di riallineamenti, differimenti temporali di qualsivoglia natura. Se è corretta questa premessa, del tutto fuori luogo si appalesa essere il riferimento al mancato perfezionamento della fattispecie complessa e a formazione progressiva o successiva¹²⁶ e, di conseguenza, va esclusa la

¹²⁵ Così, testualmente, Cass., sez. trib., sent. 24 aprile 2015, n. 8350, reperibile in banca dati *BIG Suite*, IPSOA.

¹²⁶ Ad onor del vero, la sentenza di cui alla nota che precede si riferisce al perfezionamento dell'agevolazione (leggi: rideterminazione); il riferimento operato alla mancanza di danno "per

coessenzialità di un qualche meccanismo di *recapture* dell'imposta sostitutiva *medio tempore* versata.

l'erario che incasserà l'irpef ad aliquota marginale intera anziché al 4 per cento come previsto per l'imposta sostitutiva" lascia, tuttavia, desumere che la Suprema Corte abbia inteso guardare al perfezionamento della fattispecie complessa.

CAPITOLO TERZO

IL PRELIEVO SOSTITUTIVO IMPROPRIO NELLA CORNICE DEI PRINCÌPI COSTITUZIONALI

Sommario: 1. Note introduttive; 2. L'evoluzione del quadro di riferimento: un filo sottile che lega la riforma dei primi anni settanta al recente, mancato riordino delle c.d. *tax expenditures*; 3. Le imposte sostitutive improprie ed i princìpi di eguaglianza e capacità contributiva; 4. Le imposte sostitutive improprie nel prisma della progressività; 5. Le imposte sostitutive improprie e l'autonomia tributaria dei minori enti territoriali. Quale coordinamento?

1. Note introduttive

La previsione di meccanismi impositivi che, agendo sul piano della disarticolazione della base imponibile, assoggettano significative quote di reddito a (più) miti forme di prelievo sostitutivo pone, e non potrebbe essere diversamente, delicati interrogativi sul piano della compatibilità di tali forme di prelievo con i princìpi costituzionali che presiedono al riparto tra i consociati dei carichi pubblici.

Non v'è, infatti, dubbio alcuno in merito alla distanza, spesso siderale, che separa le modalità di tassazione ordinarie da quelle che, previo pagamento di imposte sostitutive, consentono di manipolare la dimensione quantitativa di

talune grandezze reddituali ovvero di ridurre *sic et simpliciter* l'incidenza del prelievo ordinario gravante su alcune di queste; d'altra parte, giova precisare, apprezzabile sia sul fronte dell'entità del prelievo (quasi mai progressivo e sempre, comunque, inferiore a quello ordinario) che su quello degli obblighi strumentali facenti capo a soggetti passivi chiamati, non di rado previo esercizio di apposita opzione, al pagamento di imposte sostitutive variamente regolamentate.

È non v'è, parimenti, dubbio in merito al fatto che le oggettive differenze di trattamento determinate da scelte legislative così nette, e tanto diffuse nel nostro tempo, 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.

Sarebbe, peraltro, riduttivo ritenere che la coerenza complessiva del sistema debba essere saggiata sul solo piano della giustificazione di quelle che, almeno di primo acchito, appaiono essere opzioni capaci di alimentare oggettive forme di differenziazione nel trattamento impositivo riservato a situazioni identiche dal punto di vista dell'idoneità e/o dell'attitudine alla contribuzione.

Ed invero, e sempre sul fronte del complesso rapporto tra capacità contributiva e tassazione, ulteriori fattori di criticità si possono cogliere guardando, come fa la Corte dei Conti nell'ultimo rapporto sul coordinamento della finanza pubblica¹²⁷, all'effetto deleterio che le richiamate forme di prelievo sostitutivo vengono a determinare sul piano dell'annacquamento della progressività del sistema tributario: ricordano, in particolare, le Sezioni riunite in sede di controllo che i prelievi che qui interessano¹²⁸, introducendo una chiara deroga all'operare della progressività dell'imposta personale, finiscono con l'intaccarne la portata e l'efficacia redistributiva "sia per le distorsioni che introducono - per livelli e tipologie reddituali; per territorio e per settore economico - nel livello e nella distribuzione del prelievo; sia per le risorse che sottraggono ad impieghi in funzione redistributiva, siano essi sgravi di imposte o aumenti della quantità o qualità della spesa pubblica"¹²⁹.

E si tratta di un fenomeno tutt'altro che esiziale sul piano quantitativo.

Valga al riguardo ricordare che la stessa Corte dei Conti, alludendo ad un vero e proprio fenomeno di "fuga dall'Irpef", stima l'effetto erosivo prodotto dalla superfetazione dei regimi fiscali sostitutivi, delle agevolazioni e delle esenzioni in misura non inferiore ai 100 miliardi di euro (pari a circa il 15 per cento del

¹²⁷ Il riferimento è a Corte dei Conti, *Rapporto 2016 sul coordinamento della finanza pubblica*, marzo 2016, *passim*.

¹²⁸ La Corte dei Conti sviluppa il proprio ragionamento accorpando istituti di contenuto assai eterogeneo quali, in particolare, deduzioni, regimi sostitutivi e regimi forfettari di determinazione della base imponibile.

¹²⁹ Corte dei Conti, *Rapporto 2016 sul coordinamento della finanza pubblica*, cit., 89 ss.

reddito complessivamente assoggettato ad IRPEF); effetto erosivo che si riduce, si fa per dire, a 64 miliardi di euro considerando i soli prelievi sostitutivi di maggiore impatto, vale a dire: i regimi operanti sul fronte della tassazione dei redditi derivanti dall'impiego del capitale, la detassazione dei premi di produttività, il c.d. regime dei minimi e la c.d. cedolare secca¹³⁰.

Ebbene, e per concludere queste brevi note introduttive, le dimensioni quantitative del fenomeno e le scelte compiute dal legislatore sul piano della progressiva stabilizzazione dei prelievi in parola (basti pensare al caso della c.d. cedolare secca o, ancora, a quello della detassazione dei premi di produttività) inducono ad approfondire lo studio di una linea di tendenza che caratterizza in modo sempre più massiccio il nostro sistema impositivo colorandolo, come vedremo di qui a poco, in termini di marcata realtà.

2. L'evoluzione del quadro di riferimento: un filo sottile che lega la riforma dei primi anni settanta al recente, mancato riordino delle c.d. *tax expenditures*

Il varie volte operato riferimento al crescente radicamento nel nostro ordinamento di forme di prelievo sostitutivo improprio impone a questo punto una breve digressione intorno all'evoluzione storica del nostro sistema tributario e ciò al precipuo fine di verificare se l'attuale assetto normativo possa

¹³⁰ A tale risultato si arriva sommando gli imponibili relativi alla tassazione dei redditi da attività finanziaria (pari a circa 50.000 milioni di euro), alla detassazione dei premi produttività (pari a circa 3.114 milioni di euro), al c.d. regime dei minimi (pari a circa 3.772 milioni di euro) e, infine, alla c.d. cedolare secca (pari a circa 7.445 milioni di euro); cfr., sul punto, Corte dei Conti, *Rapporto 2016 sul coordinamento della finanza pubblica*, cit., 90, tavola 6.

dirsi coerente con le scelte compiute, in termini di personalità e progressività dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dal legislatore della riforma tributaria dei primi anni settanta¹³¹.

Seguendo questa direttrice, merita subito ricordare come l'ordinamento tributario vigente nella prima metà del secolo scorso risultasse essere il prodotto del consolidamento degli interventi di riforma susseguitesesi dall'inizio dello Stato unitario sino agli anni venti e constava di imposte a carattere reale e speciale che, complessivamente considerate, manifestavano l'idoneità ad incidere su ogni categoria di reddito (il riferimento è all'imposta sui terreni, all'imposta sui fabbricati ed all'imposta sui redditi mobiliari); a tali tributi si affiancava l'imposta complementare progressiva sul reddito delle persone fisiche (istituita nel 1923) e l'imposta sulle società (istituita nel 1954).

Delle tre imposte dirette fondamentali, quella che colpiva i redditi di ricchezza mobile (introdotta nel 1864) destava il maggior interesse giacché, applicandosi con aliquote proporzionali decrescenti e differenziate per categorie di reddito, attuava una vera e propria discriminazione qualitativa dei redditi garantendo, al contempo, un gettito cospicuo; carattere progressivo e ridotto impatto in

¹³¹ Agli attributi della personalità e della progressività dell'imposta personale sul reddito delle persone fisiche si riferisce espressamente Corte Cost., sent. 15 luglio 1976, n. 179, reperibile in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1977, II, 113, ed ivi nota di L. PERRONE, *Il cumulo dei redditi, il principio della capacità contributiva e la progressività del sistema tributario*.

termini di gettito palesavano, invece, l'imposta complementare e l'imposta di famiglia¹³².

Il sistema conosceva, inoltre, una vasta gamma di imposte sostitutive, di natura essenzialmente agevolativa, che finivano con l'alimentare disparità di trattamento da stimarsi, anche alla luce della neo emanata carta costituzionale e dei principi in essa radicati, senz'altro irragionevoli¹³³.

Questo è, in pochissime battute, il quadro normativo in cui viene a collocarsi la riforma dei primi anni settanta e, soprattutto, la scelta compiuta dal legislatore delegante di razionalizzare la materia delle esenzioni, delle agevolazioni e, per quanto qui di interesse, dei regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo limitando "nella maggior possibile misura le deroghe ai principi di generalità e di progressività dell'imposizione" (così, in particolare, l'art. 9 della già citata legge n. 825 del 1971).

Dando attuazione al richiamato criterio direttivo, l'art. 42 del d.P.R. n. 601 del 1973 dispose che, con effetto immediato, sarebbero state abrogate e avrebbero cessato "di avere applicazione le disposizioni concernenti esenzioni e agevolazioni tributarie, anche sotto forma di regimi fiscali sostitutivi, diverse da

¹³² Per una disamina circa l'evoluzione storica dell'ordinamento tributario italiano pre-riforma, v. P. BORIA, *Sistema tributario*, in *Dig. IV, disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1997, vol. XIV, 61 ss., e A. FEDELE, *Imposte reali ed imposte personali nel sistema tributario italiano*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2002, I, 469 ss.; per una breve panoramica sulle imposte introdotte all'inizio dello stato unitario finalizzata a dimostrare la risalente introduzione della progressività nel sistema delle imposte sul reddito, v. G. MARONGIU, *Personalità e progressività*, in *www.aipdt.it/atti-provvisori-convegno-annuale-aipdt-2015/*, (31 ottobre 2016).

¹³³ Cfr., quanto all'assente anteriore alla riforma dei primi anni settanta, E. ANTONINI, *I regimi fiscali sostitutivi*, cit., *passim*.

quelle considerate nel decreto stesso o in altri decreti emanati in attuazione della legge n. 825 del 1971”.

Ebbene, avuto riguardo all’inquadramento sistematico delle disposizioni appena richiamate, risulta piuttosto evidente la piena consapevolezza della natura derogatoria dei regimi in discorso e la conseguente necessità di riordinare la materia abrogando, per quanto possibile, la generalità dei regimi fiscali sostitutivi non espressamente regolati dai decreti attuativi. Quanto, invece, al dato testuale deve prendersi atto del fatto che tanto la legge delega quanto il successivo decreto attuativo si riferivano genericamente a regimi fiscali sostitutivi di carattere agevolativo ignorando, di fatto, che il fenomeno sostitutivo si manifesta in modalità differenziate (nella nostra prospettiva tendiamo, ad esempio, a distinguere il prelievo sostitutivo proprio da quello improprio) non sempre legate a finalità agevolative.

Val la pena, poi, di ricordare che quella che poteva apparire una chiara opzione di sistema è stata disattesa già in sede di stesura dei decreti delegati con la sottoposizione degli interessi, diversi da quelli dovuti sui titoli del debito pubblico (esenti), a regimi cedolari sostitutivi con aliquote differenziate per conti correnti, depositi e obbligazioni¹³⁴.

¹³⁴ In ordine al pregiudizio recato al requisito dell’uniformità dell’imposizione ed a quello della progressività dalla previsione di regimi fiscali sostitutivi, v. A. FEDELE, *Imposte reali ed imposte personali nel sistema tributario italiano*, cit., 458, e R. SCHIAVOLIN, *Il principio di “progressività del sistema tributario”*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006, 162.

Il che, peraltro, è poco o nulla rispetto a quanto si è registrato nel successivo decennio.

A cavallo degli anni ottanta si è assistito, infatti, alla moltiplicazione incontrollata di prelievi sostitutivi con la previsione di misure ora di carattere ordinario¹³⁵ ora di natura straordinaria¹³⁶.

Ed è probabilmente tale mutato scenario ad aver indotto il legislatore del testo unico a regolare la materia prevedendo, in particolare, che “sono in ogni caso esclusi dalla base imponibile Irpef i redditi esenti dall’imposta e quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva” (così, testualmente, la lett. *a* del terzo comma dell’art. 3).

Si è già avuto modo di dire in merito alla *ratio* della disposizione testé richiamata (v. retro); in questa sede sembra opportuna una precisazione di carattere, se si vuole, testuale: il legislatore del testo unico avverte chiaramente l’esigenza di superare l’angusto riferimento ai regimi fiscali sostitutivi di

¹³⁵ Cfr. R. LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale. I sistemi dei singoli tributi*, Milano, 1995, 46.

¹³⁶ Sullo specifico punto, v. R. SCHIAVOLIN, *Sostitutive (imposte)*, cit., 58, il quale puntualmente ricorda che, a partire dagli anni ottanta, “si assiste all’introduzione sempre più frequente di vere e proprie imposte sostitutive. Alcune di queste hanno carattere ordinario, applicandosi a determinati soggetti (in particolare, organismi di investimento) od a specifici proventi [...]; un’imposta sostitutiva è stata inoltre prevista come regime agevolativo di carattere temporaneo per le nuove iniziative produttive [...]. Va ricordata anche la propensione del legislatore a ricorrere, per soddisfare esigenze di gettito, ad imposte sostitutive di carattere straordinario, con le quali sono stati tassati in misura attenuata singoli componenti di reddito d’impresa, in particolare plusvalenze latenti ovvero riserve e fondi in sospensione d’imposta, la cui tassazione ordinaria avrebbe richiesto la realizzazione di fatti futuri e non immancabili quali il realizzo delle prime o la distribuzione o l’impiego dei secondi”.

matrice agevolativa riferendosi, in modo molto più asciutto e lineare, ai redditi soggetti ad imposta sostitutiva.

Ed è proprio questo puntuale riferimento normativo che può indurre a pensare che l'avvento del testo unico costituisca un passo in avanti sulla via che conduce alla sistemazione concettuale del fenomeno che qui interessa.

A distanza di pochi anni dal varo del testo unico, tuttavia, il legislatore sembra tornare (quantomeno parzialmente) sui suoi passi e, varando la l. delega 29 dicembre 1990, n. 408, ipotizza "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"¹³⁷.

Si torna, in buona sostanza, al generico riferimento ai regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo restando, in ogni caso, ferma la piena percezione del carattere derogatorio dei regimi in discorso.

La delega, oggettivamente ambiziosa (si stabiliva, tra l'altro, che il perimetro delle esenzioni, agevolazioni tributarie e dei regimi sostitutivi avrebbe dovuto ridursi del 50 per cento), è rimasta inattuata con tutto quel che ne consegue sul piano dello svilimento delle istanze di razionalizzazione di cui la stessa delega si era fatta generosa portatrice.

¹³⁷ A commento delle previsioni recate dalla delega, v. nuovamente S. LA ROSA, *Verso la scomparsa delle agevolazioni fiscali*, cit., 173 ss. e N. D'AMATI, *La revisione delle agevolazioni tributarie nella legge n. 408 del 1990*, cit., 723 ss.

E veniamo così ai giorni nostri.

Tre anni or sono, varando la l. delega n. 23 del 2014, il legislatore, seguendo la scia di notissimi studi elaborati in ambito OCSE¹³⁸, ha decisamente cambiato rotta e, occupandosi della questione nella “innovativa” prospettiva delle c.d. *tax expenditures*¹³⁹, ha immaginato un sentiero di riduzione, eliminazione o riforma delle “spese fiscali” (per tali dovendosi intendere qualunque forma di esenzione, esclusione, riduzione dell'imponibile o dell'imposta ovvero regime di favore¹⁴⁰) “che appaiono, in tutto o in parte, ingiustificate o superate alla luce delle mutate esigenze sociali o economiche ovvero che costituiscono una duplicazione, ferma restando la priorità della tutela dei redditi di lavoro dipendente e autonomo, dei redditi di imprese minori e dei redditi di pensione, della famiglia, della salute, delle persone economicamente o socialmente svantaggiate, del patrimonio artistico e culturale, della ricerca e dell'istruzione,

¹³⁸ Cfr., tra i tanti, *Tax Expenditures in OECD Countries*, Paris, 2010, *passim*.

¹³⁹ Sul piano nozionistico l'OCSE ricorda che “*Tax expenditures are 'provisions of tax law, regulation or practices that reduce or postpone revenue for a comparatively narrow population of taxpayers relative to a benchmark tax' [...]. For government, a tax expenditure is a loss in revenue; for a taxpayer, it is a reduction in tax liability. Tax expenditures are better known in many OECD countries as tax reliefs, tax subsidies and tax aids*” (così, testualmente, *Tax Expenditures in OECD Countries*, cit., 12).

¹⁴⁰ Per un tentativo di classificazione v., ancora, *Tax Expenditures in OECD Countries*, cit., 12, ove si precisa che “*Tax expenditures may take a number of different forms – allowances: amounts deducted from the benchmark to arrive at the tax base; exemptions: amounts excluded from the tax base; rate relief: a reduced rate of tax applied to a class of taxpayer or taxable transactions; tax deferral: a delay in paying tax; credits: amounts deducted from tax liability*”.

nonché dell'ambiente e dell'innovazione tecnologica" (così, in particolare, il secondo comma dell'art. 4 della richiamata legge delega)¹⁴¹.

La delega segue sul piano cronologico la pubblicazione della relazione finale del gruppo di lavoro sull'erosione fiscale, costituito dall'allora Ministro dell'Economia e delle Finanze Prof. Giulio Tremonti, gruppo di lavoro che sul finire del 2011, all'esito di un lungo lavoro di ricognizione, aveva individuato un articolato elenco di misure e regimi impositivi (in tutto 720 di cui 481 in materia di imposte dirette) che determinano fenomeni di erosione fiscale.

Ed è di estremo interesse notare come la quasi totalità delle forme di prelievo sostitutivo che catalizzano la nostra attenzione siano state considerate dal richiamato rapporto "spese fiscali" da attenzionare nella delicata prospettiva del contrasto all'erosione fiscale.

Basti ricordare, solo per citare alcuni esempi, il caso della cedolare sostitutiva dell'IRPEF sui canoni di locazione delle abitazioni (misura n. 21) e quello della tassazione sostitutiva dei premi di produttività (misura n. 51). Ancora, sotto questo profilo, merita menzione l'imposta sostitutiva dovuta sulle rivalutazioni del TFR (misura n. 106); l'imposta sostitutiva dovuta sulla rideterminazione del valore di quote di partecipazione e di terreni (misura n. 139); l'imposta sostitutiva dovuta sui maggiori valori attribuiti all'avviamento, ai marchi e ad altre attività in occasione di operazioni straordinarie (misura n. 224), e, infine,

¹⁴¹ A commento della delega, v. R. FANELLI, *La delega chiede il riordino delle "tax expenditures"*, in *Corr. trib.*, 2014, 1709 ss.

l'imposta sostitutiva, oggi abrogata, dovuta dai c.d. contribuenti minimi (misura n. 238).

A conclusione di questa rapida ricognizione affiorano alcune coordinate utili ad orientare il proseguo dell'analisi.

In primis, può dirsi senz'altro raggiunto un primo punto fermo nella classificazione del fenomeno qui di interesse: i prelievi sostitutivi impropri sono considerati, quantomeno nella moderna prospettiva di analisi adottata dalle discipline quantitative ed economiche, fenomeni di erosione della base imponibile.

In secondo luogo, l'analisi del quadro di riferimento conferma quanto matura sia la consapevolezza del deleterio impatto prodotto dalle forme di prelievo sostitutivo improprio sul fronte della caratterizzazione del sistema impositivo in termini di personalità e progressività: da questo punto di vista, il silenzio della recente l. delega n. 23 del 2014 non deve essere enfatizzato oltremisura giacché, rispetto alle nitide indicazioni ritraibili dalla l. delega. n. 825 del 1971 e dalla successiva l. delega n. 408 del 1990, il legislatore delegante del 2014 preferisce riferirsi al mutato contesto economico e sociale senza che ciò possa minimamente mettere in discussione la centralità dei principi della personalità e della progressività¹⁴².

Merita poi registrare il nitido riconoscimento legislativo dell'esistenza di vincoli di tutela che possono, quantomeno in potenza, giustificare il mantenimento nel sistema di forme di prelievo sostitutivo improprio: il riferimento è alla tutela dei

¹⁴² Principi scolpiti nella già citata pronuncia del Giudice delle leggi n. 179 del 1976.

redditi di lavoro dipendente e autonomo, dei redditi di imprese minori e dei redditi di pensione, della famiglia, della salute, delle persone economicamente o socialmente svantaggiate, del patrimonio artistico e culturale, della ricerca e dell'istruzione, nonché dell'ambiente e dell'innovazione tecnologica che, nella prospettiva della l. delega n. 23 del 2014, avrebbero dovuto ridurre l'area di intervento del Governo sul fronte del riordino complessivo delle c.d. *tax expenditures* (la delega è stata, infatti, esercitata limitatamente alla parte avente ad oggetto la stima ed il monitoraggio dell'erosione e dell'evasione fiscale - cfr. il d.lgs. 24 settembre 2015, n. 160¹⁴³).

Ed è proprio il recente, mancato riordino l'ultimo aspetto sul quale è opportuno soffermarsi: scorrendo la rassegna che precede appare chiaro che fortissime sono le resistenze "sistemiche" che si oppongono a qualsiasi tentativo di razionalizzare la materia circoscrivendo i prelievi sostitutivi impropri ai soli casi in cui la deroga ai principi di personalità e progressività possa giustificarsi in termini di minore capacità contributiva ovvero di scelte di politica economica conformi all'interesse generale.

3. Le imposte sostitutive improprie ed i principi di eguaglianza e capacità contributiva

I regimi sostitutivi impropri, consentendo in alcuni casi la possibilità di disarticolare la base imponibile assoggettandola ad aliquote eterogenee,

¹⁴³ A commento del decreto attuativo, v. A. SANTORO, *Monitoraggio di spese fiscali, evasione ed erosione tra difficoltà politiche e realizzative*, in *Corr. trib.*, 2015, 4403 ss.

introducono oggettive differenze di trattamento tra soggetti, categorie di reddito o tipologie di attività e, di conseguenza, pongono non pochi problemi sul piano della compatibilità con i principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria¹⁴⁴ in base ai quali, come noto, “a situazioni uguali devono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un trattamento fiscale diseguale”¹⁴⁵.

Detto altrimenti, la previsione di imposte sostitutive che consentono di rideterminare la dimensione quantitativa di talune grandezze reddituali ovvero di abbattere l’incidenza del prelievo ordinario gravante su alcune di esse incrina, ed a seconda dei punti di vista, rischia di incrinare la coerenza interna della disciplina dei tributi che colpiscono il possesso di reddito con conseguenze che

¹⁴⁴ A favore della tesi secondo cui dall’art. 53, combinato con il principio di uguaglianza, discende il principio di eguaglianza tributaria, v. G. FALSITTA, *Sub art. 3*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, t. I, *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, a cura di G. Falsitta, Padova, 2011, 45, e F. TESAURO, *Osservazioni sul principio di capacità contributiva*, in G. Gaffuri, *La nozione della capacità contributiva e un essenziale confronto di idee*, Milano, 2016, 291; per la tesi secondo cui, invece, il principio di uguaglianza sarebbe estraneo alla capacità contributiva, v. lo stesso G. GAFFURI, *Ancora dell’attitudine alla contribuzione: ripensamento e aggiornamento tematico*, in G. Gaffuri, *La nozione della capacità contributiva e un essenziale confronto di idee*, cit., 336 ss., e F. MOSCHETTI, *Profili generali*, in AA.VV., *La capacità contributiva*, a cura di F. Moschetti, Padova, 1993, 7.

Quanto alla giurisprudenza della Corte Costituzionale è sufficiente richiamare la recente sentenza n. 10 dell’11 febbraio 2015, reperibile in *Riv. giur. trib.*, 2015, 388, annotata da P. BORIA, *L’illegittimità costituzionale della “Robin Hood Tax”. E l’enunciazione di alcuni principi informatori del sistema di finanza pubblica*, ove si precisa che “la capacità contributiva è il presupposto e il limite del potere impositivo dello Stato e, al tempo stesso, del dovere del contribuente di concorrere alle spese pubbliche, dovendosi interpretare detto principio come specificazione settoriale del più ampio principio di uguaglianza di cui all’art. 3 Cost.”.

¹⁴⁵ Corte Cost., sent. 6 luglio 1972, n. 120, già citata.

ad oggi, a quanto consta, non risultano mai essere state censurate dal Giudice delle leggi¹⁴⁶.

Ma procediamo con ordine.

Cominciamo con il ricordare che secondo il costante insegnamento della Corte Costituzionale “non ogni modulazione del sistema impositivo [...] costituisce violazione del principio della capacità contributiva e del principio di eguaglianza. Tuttavia, ogni diversificazione del regime tributario, per aree economiche e per tipologia di contribuenti, deve essere supportata da adeguate giustificazioni, in assenza delle quali la differenziazione degenera in arbitraria discriminazione”¹⁴⁷.

Ora non v'è dubbio che la previsione di un prelievo sostitutivo che, nella generalità dei casi, consente ad alcuni soggetti passivi di manipolare la dimensione quantitativa di una certa componente reddituale ovvero di ridurre *sic et simpliciter* l'entità del prelievo che sulla stessa insiste costituisce, a

¹⁴⁶ Per alcune coordinate utili ad inquadrare il fenomeno nella prospettiva dei principi costituzionali, v. E. POTITO, *Imposta “cedolare” ed eguaglianza in materia tributaria*, cit., 1053 ss.; M. INGROSSO, *Imposte sostitutive*, 4 ss.; R. SCHIAVOLIN, *Sostitutive (imposte)*, cit., 55 ss., e da ultimo A. FEDELE, *Imposte reali ed imposte personali nel sistema tributario italiano*, cit., 475 ss.

¹⁴⁷ Così, testualmente, la già citata Corte Cost., sent. 11 febbraio 2015, n. 10, che, sul punto, riprende Corte Cost., ord. 24 luglio 2000, n. 341, reperibile in banca dati *BIG Suite*, IPSOA, ove, a chiare lettere, si ricorda che “la Costituzione non impone affatto una tassazione fiscale uniforme, con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione tributaria; ma esige invece un indefettibile raccordo con la capacità contributiva, in un quadro di sistema informato a criteri di progressività, come svolgimento ulteriore, nello specifico campo tributario, del principio di eguaglianza, collegato al compito di rimozione degli ostacoli economico-sociali esistenti di fatto alla libertà ed eguaglianza dei cittadini-persone umane, in spirito di solidarietà politica, economica e sociale (artt. 2 e 3 della Costituzione)”.

presupposto impositivo invariato, una peculiare “modulazione del sistema impositivo”.

Ed è parimenti indubbio che l’effetto ultimo che viene a prodursi in consimili ipotesi è quello di un’oggettiva diversificazione delle regole di determinazione della base imponibile le quali regole, al ricorrere delle condizioni fissate dalla caotica normativa di riferimento, vengono ad atteggiarsi in modo differente determinando, per un verso, un fenomeno di discriminazione qualitativa dei redditi¹⁴⁸ e, per un altro verso, un evidente alleggerimento del peso dell’onere impositivo¹⁴⁹.

¹⁴⁸ Sul piano terminologico, G. BIZIOLI, *L’incostituzionalità della Robin Hood Tax fra discriminazione qualitativa dei redditi ed equilibrio di bilancio*, in *Rass. trib.*, 2015, 1084, ricorda che “con l’espressione ‘discriminazione qualitativa’ s’individuano quelle ipotesi di differente trattamento tributario di fattispecie cui è riferibile il medesimo reddito imponibile. In altri termini, si individua una diversa capacità contributiva riferibile a indici economici di medesimo ammontare”.

Nella prospettiva del Giudice delle leggi “la discriminazione qualitativa dei redditi non implica soltanto che le rispettive fonti di produzione siano diverse; bensì richiede – per dimostrarsi costituzionalmente legittima – che a questa diversità corrisponda una peculiare e differenziata capacità contributiva, propria dei redditi incisi rispetto ai redditi esclusi dal tributo, a parità di ammontare della base imponibile” (così, testualmente, Corte Cost., sent. 26 marzo 1980, n. 42, reperibile in *Giur. it.*, 1980, I, I, 1797, annotata da A. FEDELE, *La “discriminazione” dei redditi di lavoro autonomo ed i principi di eguaglianza e di capacità contributiva*).

¹⁴⁹ A dire il vero, esistono alcune eccezioni che, a ben considerare, non sembrano mettere in discussione la cifra caratteristica del fenomeno qui d’interesse risultando essere il frutto di scelte legislative estemporanee: il pensiero corre, in particolare, all’imposta sostitutiva richiesta per rivalutare i beni d’impresa risultanti dal bilancio d’esercizio in corso al 31 dicembre 2014 (cfr., in particolare, i commi 892 e 893 dell’unico articolo della legge di stabilità per il 2016); ed invero, si è già dimostrato che l’ammontare complessivo dell’imposta sostitutiva richiesta per procedere alla rivalutazione e di quella dovuta per ottenere l’affrancamento del saldo attivo di rivalutazione è prossimo all’aliquota ordinaria IRES.

Da questo secondo punto di vista, si può certamente obiettare che la determinazione della misura del tributo rientra, quantomeno in linea di principio, nella discrezionalità di cui gode il legislatore nel delimitare il perimetro della fattispecie impositiva¹⁵⁰, ma non si può però trascurare un dato ricostruttivo di palmare evidenza: il fenomeno cui è dedicato il presente approfondimento si caratterizza, sempre e comunque, per l'invarianza del presupposto impositivo¹⁵¹. E se si registra comunanza dell'indice di attitudine alla contribuzione (*id est*: il possesso di reddito) la verifica del rispetto del principio di eguaglianza tributaria diviene viepiù decisiva a nessuno sfuggendo che la capacità contributiva, oltre ad essere presupposto e limite, è anche parametro del concorso alle spese pubbliche¹⁵².

Quali, dunque, i termini della verifica di compatibilità costituzionale?

¹⁵⁰ Sul punto sembra sufficiente richiamare Corte Cost., sent. 18 maggio 1972, n. 92, reperibile in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, II, 121, ed ivi nota di G.A. MICHELI, *Prestazioni imposte, sconto dei medicinali, capacità contributiva e sostituzione tributaria*, ove in particolare si legge che “per capacità contributiva deve intendersi l'idoneità soggettiva alla obbligazione d'imposta, deducibile dal presupposto al quale la prestazione è collegata. Questo collegamento ad un presupposto condiziona esclusivamente, e nello stesso tempo esaurisce, il riconoscimento di detta idoneità. Ciò senza che spetti al giudice della legittimità delle leggi valutare e determinare, in funzione dell'art. 53 Cost., l'entità e la proporzionalità dell'onere tributario imposto, trattandosi di compito riservato al legislatore (sent. n. 89 del 1966 e sent. n. 124 del 1971): salvo il controllo di legittimità sotto il profilo dell'assoluta arbitrarietà o irrazionalità delle norme”.

¹⁵¹ Per un analogo ordine di considerazioni, v. perspicuamente R. SCHIAVOLIN, *Sostitutive (imposte)*, cit., 57.

¹⁵² Sul punto, v. le sempre attuali riflessioni di F. MOSCHETTI, *Profili generali*, cit., 7 s.

In modo molto schematico e cercando di seguire pedissequamente i principi scolpiti nella giurisprudenza costituzionale, occorre verificare se le differenziazioni di trattamento – da non escludersi *a priori* non essendo necessaria, come ricordato, una “tassazione uniforme, con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione tributaria” – possano trovare giustificazione nella peculiarità della situazione soggetta ad imposta sostitutiva non risultando, al contempo, arbitrarie, irragionevoli o sproporzionate.

Occorre, in altri termini, verificare se le scelte compiute dal legislatore in sede di determinazione della base imponibile siano volte a favorire interessi per i quali la Costituzione prevede forme di agevolazione o di promozione e se le stesse siano incastonabili entro una cornice di ragionevolezza¹⁵³.

Orbene, ed avuto riguardo al primo profilo, corre subito l’obbligo di precisare che il nostro legislatore non ignora affatto che ogni variazione in tema di trattamento impositivo omogeneo debba essere adeguatamente giustificata¹⁵⁴: basti al riguardo nuovamente ricordare che agli inizi degli anni novanta del

¹⁵³ Valga al riguardo ricordare che, “in ordine ai principi di cui agli artt. 3 e 53 Cost., la Corte è, dunque, chiamata a verificare che le distinzioni operate dal legislatore tributario, anche per settori economici, non siano irragionevoli o arbitrarie o ingiustificate: cosicché in questo ambito il giudizio di legittimità costituzionale deve vertere ‘sull’uso ragionevole, o meno, che il legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di verificare la coerenza interna della struttura con il suo presupposto economico, come pure la non arbitrarietà dell’entità dell’imposizione’ ” (così, testualmente, Corte Cost., sent. 11 febbraio 2015, n. 10, già ampiamente citata).

¹⁵⁴ Espressione tratta dalla più volte citata Corte Cost., sent. 11 febbraio 2015, n. 10, punto 6.2. in particolare.

secolo scorso, immaginandosi un percorso di razionalizzazione della disciplina delle agevolazioni tributarie, si prevedeva che i regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo all'epoca esistenti avrebbero potuto "essere in tutto o in parte mantenuti solo se le finalità per le quali essi sono stati previsti dalla legislazione risultano [...] tuttora sussistenti e conformi a specifici indirizzi di natura costituzionale o a specifici obiettivi di politica economica, sociale o culturale compatibili con gli indirizzi della Comunità economica europea; in relazione a tali obiettivi verrà tenuto particolarmente conto della effettiva necessità di incentivazione di particolari settori economici o specifiche attività, anche in relazione alle dimensioni dell'attività, nonché delle aree territoriali nelle quali i benefici sono destinati ad essere applicati, con particolare riferimento al Mezzogiorno" (in questo senso la lett. b del primo comma dell'art. 17 della l. delega n. 408 del 1990)¹⁵⁵.

A ben vedere, trattasi di approccio non molto diverso da quello che anima la più recente l. delega n. 23 del 2014 che, guardando al medesimo problema nella "innovativa" prospettiva delle c.d. *tax expenditures*, ha immaginato un sentiero di riduzione, eliminazione o riforma delle "spese fiscali" (e, dunque, anche dei prelievi sostitutivi che qui interessano) "che appaiono, in tutto o in parte, ingiustificate o superate alla luce delle mutate esigenze sociali o economiche ovvero che costituiscono una duplicazione, ferma restando la priorità della tutela

¹⁵⁵ Più generico, ma comunque significativo, è il criterio direttivo enunciato dal primo comma dell'art. 9 della l. delega n. 825 del 1971 che, come si è già ricordato in precedenza, poneva l'accento sulla necessità di "limitare nella maggior possibile misura le deroghe ai principi di generalità e di progressività dell'imposizione".

dei redditi di lavoro dipendente e autonomo, dei redditi di imprese minori e dei redditi di pensione, della famiglia, della salute, delle persone economicamente o socialmente svantaggiate, del patrimonio artistico e culturale, della ricerca e dell'istruzione, nonché dell'ambiente e dell'innovazione tecnologica" (così, in particolare, il secondo comma dell'art. 4 della richiamata legge delega).

Orbene, e prima di passare alla valutazione in termini di ragionevolezza, cerchiamo di comprendere come in concreto possa essere individuato un sentiero ricostruttivo che, a sua volta, consenta di ritenere teoricamente compatibili con l'ordinamento costituzionale le differenziazioni di trattamento determinate dalla previsione di alcuni dei prelievi sostitutivi richiamati nelle pagine che precedono.

Cominciamo dalla c.d. cedolare secca sulla locazione di beni immobili, e relative pertinenze, destinati al soddisfacimento del fabbisogno abitativo.

In questo primo caso, almeno due sono le possibili chiavi di lettura.

Si può, in particolare, ritenere che la previsione di un'imposta piatta per la locazione di beni immobili ad uso abitativo sia funzionale al riconoscimento incondizionato del diritto all'abitazione ossia di un diritto sociale collegato all'universale principio della dignità umana rientrante tra "i requisiti essenziali caratterizzanti la socialità cui si conforma lo Stato democratico voluto dalla Costituzione"¹⁵⁶.

¹⁵⁶ Così, testualmente, Corte Cost., sent. 25 febbraio 1988, n. 217, reperibile in *Giur. cost.*, 1988, 842, con nota di G.F. FERRARI, *Diritto alla casa e interesse nazionale*, ove, tra l'altro, si legge che "creare le condizioni minime di uno Stato sociale, concorrere a garantire al maggior numero di cittadini possibile un fondamentale diritto sociale, quale quello all'abitazione, contribuire a che

Non sembra, infatti, sia revocabile in dubbio che la previsione di un'aliquota più bassa di quella ordinaria, applicata secondo i canoni della proporzionalità e non secondo quelli della progressività, favorisca l'incremento dell'offerta di beni locabili spingendo i locatori alla stipulazione di contratti che beneficino di un regime fiscale di grande vantaggio¹⁵⁷. Ed una chiara conferma nel senso dianzi indicato è ricavabile dalla specifica delimitazione oggettiva della misura oggetto di interesse (si applica solo alle locazioni abitative rimanendone, per converso, escluse quelle commerciali) e dalla previsione di un'aliquota ancor più favorevole per i contratti stipulati a canone concordato *ex artt. 2, co. 3, e 8* della l. 9 dicembre 1998, n. 431.

Di contro, sembra incoerente con la ricostruita *ratio* la rigida limitazione soggettiva che esclude dalla possibilità di esercitare l'opzione i soggetti diversi dalle persone fisiche che non possiedono il bene locato nell'esercizio di attività d'impresa e/o di arti e professioni.

Altra possibile chiave di lettura è quella legata all'esigenza di contrasto dei fenomeni evasivi in un comparto, quello delle locazioni immobiliari, particolarmente esposto al rischio di ingenti fenomeni di occultamento di materia imponibile.

la vita di ogni persona rifletta ogni giorno e sotto ogni aspetto l'immagine universale della dignità umana, sono compiti cui lo Stato non può abdicare in nessun caso".

¹⁵⁷ La Relazione illustrativa al d.lgs. n. 23 del 2011 sembra trascurare il citato effetto propulsivo focalizzando l'attenzione sul "vantaggio per gli inquilini [...] consistente nel venir meno dell'obbligo di applicazione dell'imposta di registro e nel risparmio della quota (1 per cento del canone) a loro carico".

Ora, se si assume, in linea con quanto osservato dalla migliore dottrina¹⁵⁸, che le difficoltà di controllo e riscossione per l'Erario derivanti dall'inadeguatezza della normativa ordinaria, rispetto alle caratteristiche di certe attività o settori economici, possono giustificare modificazioni della struttura della fattispecie dirette a semplificare le forme di attuazione del prelievo al fine ultimo di rendere più efficiente il contrasto dei fenomeni evasivi, si può ritenere che l'oggettiva semplificazione indotta dall'introduzione della c.d. cedolare secca sugli affitti¹⁵⁹ sia funzionale proprio al recupero di significative quote di reddito sottratte a tassazione. A ciò aggiungasi che anche la consistente riduzione della misura dell'aliquota può in un certo qual modo essere ascritta al novero delle strategie di contrasto all'evasione affievolendo, di molto, la "convenienza economica" sottesa alla scelta di occultare materia imponibile¹⁶⁰.

Parzialmente diverso è il discorso da farsi per il regime applicabile dagli imprenditori individuali e dai lavoratori autonomi che svolgono attività economiche caratterizzate da micro profili dimensionali.

Nelle pagine che precedono si è già avuto modo di descrivere la convulsa evoluzione del quadro di riferimento registratasi nell'ultimo decennio e le

¹⁵⁸ Il riferimento è ancora a R. SCHIAVOLIN, *Sostitutive (imposte)*, cit., 57.

¹⁵⁹ In questo senso anche la Relazione illustrativa al d.lgs. n. 23 del 2011.

¹⁶⁰ Sullo specifico punto, v. la Relazione tecnica al d.lgs. n. 23 del 2011 ove, tra l'altro, si precisa che "in considerazione del vantaggio fiscale che può derivare dall'applicazione della cedolare secca e del forte inasprimento del regime sanzionatorio [...] si ipotizza un effetto annuo di emersione di base imponibile, relativa a locazioni non dichiarate riguardante gli immobili ad uso abitativo tenuti a disposizione, del 15% per il primo anno e, rispettivamente del 25% e del 35% nei due anni successivi".

caratteristiche del regime introdotto dalla legge di stabilità per il 2015: trattasi, come si ricorderà, di un regime che abbandona la logica della determinazione differenziale della base imponibile e prevede, salvo il caso dell'avvio di una nuova iniziativa produttiva, l'applicazione di una imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi, delle addizionali regionali e comunali e dell'imposta regionale sulle attività produttive pari al 15 per cento.

In disparte le molte problematiche applicative che caratterizzano il regime *de quo*, interessa in questa sede interrogarsi sul profilo funzionale: occorre, in altre parole, individuare le ragioni che giustificano, anche sul piano della tenuta costituzionale, l'introduzione prima ed il mantenimento poi di un regime che, oltre alla previsione di consistenti semplificazioni contabili, si caratterizza per l'applicazione di un'aliquota proporzionale di ridotto impatto quantitativo.

Da questo punto di vista, vengono subito in soccorso alcuni precedenti legislativi che, a differenza di quanto è accaduto con la recente legge di stabilità per il 2015, esplicitavano a chiare lettere gli obiettivi dell'intervento riformatore. Il riferimento è, in particolare, a quanto previsto dal primo comma dell'art. 27 del d.l. n. 98 del 2011 che "spiegava" la riforma e la concentrazione dei regimi all'epoca in vigore facendo riferimento alla necessità di "*favorire la costituzione di nuove imprese da parte di giovani ovvero di coloro che perdono il lavoro e, inoltre, per favorire la costituzione di nuove imprese*".

Ebbene, ferma la discutibile tecnica utilizzata per la formulazione del precetto legislativo, un dato emerge con chiarezza: la previsione di regimi fiscali

agevolati è senz'altro funzionale all'avvio di nuove iniziative produttive ovvero al reimpiego di soggetti espulsi dal mercato del lavoro.

E che questo sia l'obiettivo verso cui tende il legislatore è confermato da ulteriori "indizi".

Per prima cosa, devono essere tenute in debita considerazione le consistenti semplificazioni contabili riconosciute agli imprenditori ed ai lavoratori autonomi ammessi a godere del regime in parola¹⁶¹, semplificazioni contabili che hanno un indubbio rilievo promozionale; in secondo luogo, non va trascurata l'ulteriore riduzione al 5 per cento dell'aliquota dell'imposta sostitutiva applicabile nei primi cinque periodi d'imposta, riduzione che è evidentemente finalizzata a favorire la fase di *start-up*.

L'avvio di nuove iniziative produttive è, dunque, interesse stimato meritevole di tutela e protezione e questa tensione promozionale, oltre ad essere valorizzata *expressis verbis* dallo stesso legislatore tributario¹⁶², sembra trovare forte radicamento nelle norme della Costituzione concernenti, tra l'altro, il

¹⁶¹ La Relazione illustrativa alla legge di stabilità per il 2015 pone in risalto il profilo delle semplificazioni precisando che "si tratta di una significativa revisione delle regole di tassazione dei redditi delle piccole imprese e, in parte, dei lavoratori autonomi, nell'ottica della semplificazione e della razionalizzazione, cercando di limitare complessità e incertezze applicative. L'obiettivo è quello di rendere più coerente il sistema di tassazione delle piccole imprese e più semplice l'applicazione delle norme e la determinazione delle basi imponibili, riducendo i costi di adempimento per i contribuenti".

¹⁶² La recente l. delega n. 23 del 2014, come si è già ricordato, immaginava un percorso di razionalizzazione delle c.d. *tax expenditures* ferma restando, in ogni caso, la priorità della tutela dei redditi di lavoro dipendente e autonomo e dei redditi delle imprese minori (cfr., in particolare, il secondo comma dell'art. 4 della richiamata legge delega).

lavoro (artt. 1, 4, 35 e ss.), l'iniziativa economica (art. 41), la piccola e media proprietà (art. 44, co. 1) e l'artigianato (art. 45, co. 2).

Un discorso parzialmente diverso può essere fatto con riferimento all'imposta sostitutiva applicabile, previo esercizio di apposita opzione, sui redditi di fonte estera posseduti da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza in Italia ai sensi e per gli effetti di quanto previsto dall'art. 24-*bis* del testo unico.

La misura di recente conio, discutibile sotto molti punti di vista, trova infatti la sua ragion d'essere in una particolare prospettiva extra-fiscale: mira, in poche parole, a favorire il rientro e/o il radicamento nel nostro Paese di capitali nomadi con conseguente, auspicabile rafforzamento del nostro apparato produttivo¹⁶³. Si tratta, dunque, di una sorta di calamita impositiva che risponde ad una logica che, in passato, ha già superato il vaglio di costituzionalità: il riferimento è, in particolare, alla pronuncia con cui il Giudice delle leggi, occupandosi della legittimità dell'esclusione da Ilor delle *royalties* percepite in Italia da imprese o società non residenti prive di stabili organizzazioni, ha avuto modo di precisare che "non può certamente considerarsi arbitrario e irrazionale lo scopo, perseguito dal legislatore, di

¹⁶³ Milita a favore di questa conclusione la Relazione illustrativa e la collocazione sistematica dell'intervento novellatore: l'art. 22 del disegno di legge di stabilità per il 2017 (rubricato: "Misure di attrazione degli investimenti. Rientro in Italia di ricercatori residenti all'estero") detta tutta una serie di disposizioni volte a favorire il rientro dei capitali esteri e/o detenuti all'estero.

*incoraggiare le imprese straniere ad operare in Italia, al fine di agevolare un mercato interno non adeguatamente sviluppato*¹⁶⁴.

Per concludere questo rapido *excursus*, occorre brevemente dire delle leggi di rivalutazione le quali consentono di sterilizzare, previo pagamento di imposte sostitutive, l'impatto della variazione del livello dei prezzi sul valore fiscalmente riconosciuto di taluni *asset*.

Il discorso non sembra particolarmente complesso giacché la Corte Costituzionale ha, in più di un'occasione, avuto modo di precisare che "l'apprezzamento della incidenza in campo tributario della svalutazione monetaria è rimesso [...] alla discrezionalità del legislatore"¹⁶⁵, il quale è libero di scegliere, col solo limite della irragionevolezza e della manifesta arbitrarietà, gli strumenti che meglio consentono di tenere in debita considerazione gli effetti della svalutazione della moneta.

Il che equivale a dire che il ricorso alle leggi di rivalutazione è, nella prospettiva indicata, assolutamente legittimo.

¹⁶⁴ In questi termini, Corte Cost., sent. 28 maggio 1987, n. 211, reperibile in *Dir. prat. trib.*, 1988, II, 487, ed ivi nota di C. GARBARINO, *Ancora sulla tassazione delle "royalties" percepite da soggetti non residenti*.

¹⁶⁵ Così, testualmente, Corte Cost., sent. 22 luglio 1999, n. 346, reperibile in *Giur. cost.*, 1999, 4015, ed ivi nota di B. RANDAZZO, *Ancora in tema di presunzioni fiscali assolute e tipizzazioni: una sentenza da leggersi 'nella parte in cui non dice'*; nello stesso senso, v. anche la successiva Corte Cost., sent. 9 luglio 2002, n. 328, reperibile in *Giur. it.*, 2003, 1081, con nota di V. TALIENTI, *Il regime delle plusvalenze speculative tra svalutazione monetaria e discrezionalità del legislatore*.

Resta, ovviamente, sullo sfondo il tema della ragionevolezza delle misure di volta in volta approntate dal legislatore e, su questo fronte, sono proprio le leggi di rivalutazione a destare i maggiori dubbi ricostruttivi.

Ma procediamo anche in questo caso con ordine.

In primo luogo occorre intendersi sui contenuti del giudizio di proporzionalità ossia di una delle possibili configurazioni del giudizio di ragionevolezza¹⁶⁶ e, in quest'ottica, conviene nuovamente rifarsi alla recente sentenza della Corte Costituzionale sulla *Robin Hood Tax* ove, a chiare lettere, si precisa che, "affinché il sacrificio recato ai principi di eguaglianza e capacità contributiva non sia sproporzionato e la differenziazione dell'imposta non degradi in arbitraria discriminazione", è necessario che la struttura del prelievo si raccordi con la relativa *ratio* giustificatrice¹⁶⁷.

Deve, in sostanza, registrarsi coerenza tra gli strumenti normativi prescelti e gli obiettivi dichiarati (talvolta) dallo stesso legislatore e, da questo punto di vista, non sembrano sussistere profili di particolare criticità: la scelta di disarticolare la base imponibile assoggettando parte di questa a prelievi sostitutivi di matrice proporzionale consente nella generalità dei casi di operare quella discriminazione qualitativa dei redditi funzionale a favorire interessi che trovano comunque riconoscimento e tutela nella Costituzione (*id est*: diritto

¹⁶⁶ Sulla poliedricità del giudizio di ragionevolezza v., in dottrina, G. SCACCIA, *Gli "strumenti" della ragionevolezza nel giudizio costituzionale*, Milano, 2000, 38 ss., e A. MORRONE, *Il custode della ragionevolezza*, Milano, 2001, 43 ss.

¹⁶⁷ Cfr., in particolare, il punto 6.5 della varie volte citata sentenza della Corte Costituzionale n. 10 del 2015.

all'abitazione; contrasto all'evasione; avvio e consolidamento di nuove attività economiche e via dicendo)¹⁶⁸.

Questo primo riconoscimento non esaurisce, tuttavia, i termini della verifica di coerenza.

Si registrano, infatti, dei casi in cui la previsione di un prelievo sostitutivo, pur essendo funzionale al raggiungimento di un dato obiettivo, non garantisce di per sé che tale obiettivo vengano nei fatti raggiunto.

Da questo punto di vista, viene da pensare al caso dell'imposta sostitutiva dovuta dalle persone fisiche che trasferiscono la residenza fiscale nel nostro Paese ed al suo peculiare profilo funzionale, vale a dire: favorire il rientro e/o il radicamento in Italia di capitali nomadi con conseguente, auspicabile rafforzamento del nostro apparato produttivo.

Ora se è vero, come è vero, che i redditi di fonte estera potrebbero finire con l'incrementare patrimoni detenuti in modo assolutamente lecito oltre confine, si deve necessariamente concludere nel senso che la misura in commento, per come è costruita, non garantisce affatto il raggiungimento dell'obiettivo dato.

Restando ancora al piano della proporzionalità, ci si deve chiedere se le scelte compiute dal legislatore in sede di regolamentazione dei prelievi che qui

¹⁶⁸ Il discorso va declinato in termini parzialmente diversi laddove il legislatore sceglie di non utilizzare forme di prelievo proporzionale: il pensiero corre all'ipotesi, già richiamata, dell'imposta dovuta in misura fissa sui redditi prodotti all'estero dalle persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia. In questo caso, infatti, non si pone tanto un problema di coerenza tra l'obiettivo perseguito dal legislatore e la scelta dello strumento impositivo, quanto, piuttosto di congruità della scelta di rinunciare ad un prelievo proporzionale a valere su redditi di sicuro impatto quantitativo.

interessano possano stimarsi irragionevoli in relazione al loro variegato sviluppo temporale.

È, infatti, noto che alcune di queste misure operano in modo permanente inserendo nella trama disciplinare del tributo sostituito meccanismi destinati ad operare senza soluzione di continuità (per un esempio, si può considerare il caso dell'imposta dovuta per il riallineamento dei valori fiscali a seguito di operazioni straordinarie) e si conoscono, di converso, misure destinate ad operare in modo transitorio essendo consentita la produzione dell'effetto sostitutivo entro finestre temporali più o meno ampie (a titolo esemplificativo, si può citare il caso delle rivalutazioni dei beni d'impresa o quello dell'assegnazione dei beni ai soci ovvero, ancora, quello dell'imposta dovuta dai soggetti che trasferiscono la residenza in Italia optando per l'applicazione del regime di cui all'art. 24-*bis* del testo unico).

Anche in questo caso il discorso va necessariamente contestualizzato.

Ed invero, i prelievi sostitutivi di carattere strutturale, essendo mantenuti nell'ordinamento senza limiti di tempo, potrebbero palesare, quantomeno in potenza, natura sproporzionata rispetto agli scopi che, di volta in volta, ne motivano o ne hanno motivato l'adozione.

Sotto questo profilo, si consideri il caso paradigmatico dell'imposta sostitutiva dovuta, previo esercizio di apposita opzione, sui canoni di locazione di beni immobili, e relative pertinenze, destinate a soddisfare il fabbisogno abitativo. Ebbene, se si ritiene che il trattamento derogatorio proprio della c.d. cedolare secca sia figlio della necessità di dare risposte concrete al problema

dell'emergenza abitativa, si dovrebbero escludere censure sul piano della proporzionalità, e ciò almeno fino a quando il problema della tensione abitativa non risulterà essere stato ricondotto entro canoni di normale tollerabilità. E ad esiti analoghi dovrà giungersi laddove si preferisca spiegare l'introduzione del regime della tassa piatta in termini di contrasto all'evasione nel comparto delle locazioni immobiliari: fin quando il livello delle locazioni "in nero" si manterrà elevato, il canone della proporzionalità non potrà dirsi di certo compromesso.

Avuto, invece, riguardo, al regime applicabile agli imprenditori individuali ed ai lavoratori autonomi che svolgono *ex art. 1, co. 64, della l. n. 190 del 2014* attività economiche caratterizzate da micro profili dimensionali, non sembra fuori luogo rammentare che anche in questo caso, al pari di quanto testé visto a proposito della c.d. cedolare secca sugli affitti, ci troviamo al cospetto di un regime di carattere strutturale applicabile senza limiti di tempo¹⁶⁹.

Di qui qualche dubbio sul piano della proporzionalità di una previsione legislativa che, accordando a tempo indeterminato un regime di particolare favore, rischia di essere incongrua rispetto all'obbiettivo di favorire l'incubazione di nuove iniziative economiche¹⁷⁰.

¹⁶⁹ Resta ferma la limitazione quinquennale per la fruizione della riduzione al 5 per cento dell'aliquota dell'imposta sostitutiva per i soggetti avviano una nuova iniziativa economica.

¹⁷⁰ In questo senso sembra spiegarsi la scelta compiuta dal legislatore nel regolare il regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile ed i lavoratori in mobilità di cui all'art. 27 del d.l. n. 98 del 2011: l'applicazione di tale regime veniva, infatti, circoscritta al periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata ed ai quattro successivi; il regime in parola risultava applicabile anche oltre il quarto periodo di imposta successivo a quello di inizio dell'attività, ma non oltre, comunque, il periodo di imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età.

Dubbi peraltro destinati a dissolversi ove si consideri che, per un primo verso, un limite quinquennale è comunque previsto per il caso dello *start-up* propriamente detto e che, per un secondo verso, il regime in parola prevede soglie di accesso in termini di ricavi e compensi oltrepassate le quali è previsto un fenomeno di automatica migrazione verso il regime ordinario¹⁷¹.

Un discorso molto diverso va fatto per le leggi di rivalutazione e per la deprecabile propensione del legislatore a riproporre, per bieche ragioni di gettito, provvedimenti che finiscono con il perdere, proprio perché troppo frequentemente reiterati, coerenza istituzionale ed efficacia funzionale: ed invero, il rapido susseguirsi di provvedimenti che – mirando in teoria a consentire la sterilizzazione degli effetti delle variazioni monetarie, dovrebbero essere piuttosto diradati nel tempo o, comunque, dovrebbero essere collegati alle dinamiche monetarie – compromette in modo, a nostro avviso, irreversibile la coerenza e la proporzionalità della misura.

Per chiedere il discorso, resta da dire della misura del tributo sostitutivo.

Si è già avuto modo di ricordare che la determinazione della misura del tributo rientra, quantomeno in linea di principio, nella discrezionalità di cui gode il legislatore nel plasmare la fattispecie impositiva, discrezionalità che, come pure si è ricordato, non può e non deve sfociare in arbitrio ed irragionevolezza.

¹⁷¹ Il che sta a significare che, raggiunto l'obiettivo di avviare l'iniziativa economica incubata, il regime di favore viene definitivamente meno.

Ciò ricordato in linea generale, occorre anche qui confrontarsi con i dati ritraibili dal sistema e, su questo versante, almeno due sono le ipotesi di dubbio inquadramento.

Il primo caso da considerare è quello dell'imposta sostitutiva dovuta per rideterminare il valore di quote di partecipazione e terreni, imposta che, in origine, risultava essere richiesta in misura pari, rispettivamente, al 2 per cento (per rideterminare il valore di quote di partecipazione non qualificate e terreni agricoli) ed al 4 per cento (per rideterminare il valore di quote di partecipazione qualificate e terreni edificabili).

Evidente, oltretutto consistente, si appalesa essere il differenziale con l'aliquota progressiva IRPEF: basti considerare che lo *spread* tra l'aliquota prevista per rivalutare una quota di partecipazione non qualificata e l'aliquota marginale IRPEF è pari, o meglio, era pari a ben 41 punti percentuali e ciò senza considerare l'incidenza delle addizionali comunali e regionali.

Si può certamente discutere sulla possibilità teorica di spiegare la misura dell'aliquota in termini di anticipazione e/o di attualizzazione dell'imposta dovuta sul realizzo della plusvalenza, ma non sfugge che l'esiguità dell'aliquota dell'imposta sostitutiva in un'epoca di tendenziale deflazione e, soprattutto, le continue riaperture di finestre temporali per procedere alla rideterminazione vanificano qualsiasi sforzo ricostruttivo rendendo estremamente discutibile la previsione di un'aliquota che ben poco ha a che fare con il canone della ragionevolezza.

E che il rilievo sia tutt'altro che campato in aria è confermato dalle recenti scelte compiute dal legislatore che, perseverando sulla via della continua reiterazione dei provvedimenti in parola, ha elevato le aliquote dell'imposta sostitutiva, rispettivamente, al 4 per cento (per rideterminare il valore dei terreni agricoli) ed all'8 per cento (per rideterminare il valore delle aree edificabili e delle quote di partecipazione) riducendo, seppur non di molto, l'entità del differenziale con le aliquote ordinarie.

Il secondo, e per certi versi ancor più eclatante, caso da considerare è quello della neo-introdotta imposta sostitutiva dovuta, previo esercizio di opzione, dalle persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia.

Stabilisce, in particolare, il secondo comma del neo-introdotta art. 24-*bis* del testo unico che, per effetto dell'opzione e relativamente ai soli redditi prodotti all'estero, "è dovuta un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi delle persone fisiche calcolata in via forfettaria, a prescindere dall'importo dei redditi percepiti, nella misura di euro centomila per ciascun periodo d'imposta in cui è valida la predetta opzione. Tale importo è ridotto a euro venticinquemila per ciascun periodo d'imposta per ciascuno dei familiari".

Fa dunque ingresso sulla scena dell'imposizione sul reddito un tributo dovuto, al pari di quanto ad esempio accade sul fronte dell'imposta di registro, in misura fissa e viene abbandonato lo schema che caratterizza la massa dei prelievi sostitutivi impropri ossia la tassazione su base proporzionale.

Ed è proprio l'abbandono del paradigma dell'imposta variabile a destare i maggiori dubbi giacché, seguendo questa parabola involutiva, si mette in

discussione uno dei capisaldi del sistema di imposizione sul reddito e ciò, si badi, senza una plausibile giustificazione concettuale.

Si può, infatti, perorare la causa del consolidamento dell'apparato produttivo stimando opportuno un più mite prelievo a carico dei soggetti che trasferiscono la propria residenza in Italia, ma non si può di certo rinunciare al collegamento tra l'entità del sacrificio richiesto a ciascun consociato e la dimensione quantitativa dell'indice di forza economica a lui stesso riferibile.

E ciò senza dimenticare che un sistema così concepito finisce con l'introdurre gravi forme di sperequazione anche tra i soggetti che esercitano l'opzione: a nessuno sfugge, infatti, che ai soggetti più abbienti viene richiesto un sacrificio identico a quello richiesto ai soggetti, si fa per dire, meno abbienti. Siamo, in buona sostanza, al cospetto di una calamita impositiva con capacità attrattiva fortemente polarizzata, profilo che rischia di non essere senza conseguenze sul piano della verifica della tenuta costituzionale della misura.

4. Le imposte sostitutive improprie nel prisma della progressività

Le scelte compiute dal legislatore ordinario sul fronte della misura del tributo sostitutivo incidono, come detto, sulla coerenza dei meccanismi impositivi qui analizzati e finiscono con il lambire, evidentemente compromettendolo, il principio costituzionale della progressività del sistema tributario¹⁷².

¹⁷² Introducendo il tema della progressività fiscale, P. BORIA, *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, in AA.VV., *Diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012, 111, nitidamente osserva che "la scelta tra un'imposta proporzionale ed un'imposta progressiva non è indifferente sul piano degli effetti redistributivi dei carichi fiscali tra gli appartenenti ad una

Ed invero, sotto questo secondo profilo, è quasi banale osservare come – fatta eccezione per l'imposta sostitutiva dovuta dalle persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia (imposta richiesta in misura fissa: cfr. l'art. 24-*bis* del testo unico) e per quella richiesta per permettere il trasferimento dei maggiori valori iscritti in bilancio in dipendenza di un'operazione straordinaria dal campo dei valori fiscalmente non riconosciuti al campo di quelli fiscalmente riconosciuti (imposta dovuta in misura progressiva: cfr. gli artt. 172, co. 10-*bis*, e 173, co. 15-*bis*, del testo unico) – tutti i prelievi sostitutivi qui passati in rassegna sono applicati secondo il paradigma della proporzionalità con aliquote di molto inferiori a quelle che caratterizzano la scala della progressività disegnata dall'art. 11 del testo unico.

Di qui lo spunto per qualche ulteriore considerazione.

Il principio della progressività si sostanzia, come noto, in un criterio di giusto riparto del carico tributario a petto del quale, a parità di condizioni personali e/o familiari, la decurtazione del patrimonio del soggetto inciso deve – in una cornice di ragionevolezza e, quindi, senza dare luogo a forme di imposizione distorte e sperequate – crescere più che proporzionalmente all'aumentare della dimensione quantitativa dell'indice di forza economica colpito dal tributo.

comunità. È infatti evidente che l'imposta proporzionale tende ad allinearsi ad un concetto di eguaglianza formale così da determinare una distribuzione omogenea e lineare delle prestazioni tributarie tra i consociati indipendente dalla situazione personale e dalla ricchezza complessiva di ciascuno di essi. Al contrario, l'imposta progressiva produce un riparto dei carichi fiscali orientato verso un programma di redistribuzione del reddito nazionale, determinando un depauperamento più che proporzionale nei soggetti dotati di maggiore ricchezza ed un depauperamento meno che proporzionale nei soggetti più poveri”.

Quanto alla *ratio* che anima la scelta compiuta in sede costituente, non sembra fuori luogo rammentare che la progressività, implicando un incremento del prelievo più che proporzionale all'aumento della ricchezza posseduta e palesata dal soggetto passivo, postula che il sacrificio che possono sostenere i soggetti più abbienti, per essere comparabile ed uguale a quello che possono sostenere i soggetti meno abbienti, deve essere proporzionalmente più elevato. Detto altrimenti, mano a mano che il reddito o, più in generale, la dimensione dell'indice di forza economica colpito cresce, l'impatto del prelievo fiscale aumenta o, per meglio dire, dovrebbe aumentare più che proporzionalmente restando, in ogni caso, impregiudicata la frazione di capacità economica strettamente necessaria alla soddisfazione del c.d. minimo vitale ossia di quanto necessario a garantire un'esistenza libera e dignitosa al contribuente ed alla sua famiglia (chiara è, sul piano della sistemazione concettuale del tema, l'influenza delle teorie economiche dell'utilità marginale decrescente della ricchezza le quali finiscono con il porsi alla base della regola della progressività dell'imposizione)¹⁷³.

Tradizionalmente il principio in discorso viene collegato ai doveri di solidarietà sociale ed ai principi di eguaglianza sostanziale¹⁷⁴ e capacità contributiva¹⁷⁵ e la

¹⁷³ Cfr., la dichiarazione dell'On. S. Scoca nella seduta dell'Assemblea costituente del 23 maggio 1947, in *Atti parlamentari. Assemblea Costituente*, Roma, Tipografia della Camera dei deputati, 1947, CXXX, 4204; per una critica alla teoria dell'utilità marginale decrescente, v. G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991, 141 ss., e V. UCKMAR, *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Padova, 1999, 93.

¹⁷⁴ A giudizio di A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, cit., 35, l'attributo della progressività costituisce "una particolare accezione del principio di eguaglianza sostanziale di

ragione, pur se agevolmente intuibile, è ben illustrata da alcune pronunce della Corte Costituzionale nelle quali la progressività viene definita, talvolta, come “svolgimento ulteriore, nello specifico campo tributario, del principio di eguaglianza, collegato al compito di rimozione degli ostacoli economico-sociali esistenti di fatto alla libertà ed eguaglianza dei cittadini-persone umane, in spirito di solidarietà politica, economica e sociale”¹⁷⁶; talaltra, come, “fine politico sociale, che potrà essere attuato, nei limiti consentiti dalle particolari esigenze, ricorrendo di preferenza a tipi di tributi i quali consentano di fare gravare maggiormente il carico sui redditi personali più elevati, e rendano quindi la partecipazione di ciascuno alle spese pubbliche adeguata alla capacità contributiva individuale”¹⁷⁷.

In questa prospettiva, la progressività assurge, almeno in via di principio, a strumento di giustizia sociale e, in chiave redistributiva, tende a garantire

cui all'art. 3, c. 2, Cost.”; su tale aspetto v. anche P. BORIA, *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, cit., 112, e C. SACCHETTO, *Il dovere di solidarietà nel diritto tributario: l'ordinamento italiano*, in AA.VV., *Il dovere di solidarietà*, Atti del Convegno. Giornate europee di diritto costituzionale tributario, V ed., Bergamo 14-15 novembre 2003, a cura di B. Pezzini e C. Sacchetto, Milano, 2005, 186 s.

¹⁷⁵ Sul rapporto tra il principio di capacità contributiva e quello di progressività, v. diffusamente F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, 284 ss., il quale lo declina in una particolare prospettiva equitativa.

¹⁷⁶ Così, testualmente, Corte Cost., ord. 24 luglio 2000, n. 341, reperibile in banca dati *BIG Suite*, IPSOA; nello stesso senso, Corte Cost., sent. 21 maggio 2001, n. 155, reperibile in *Foro it.*, 2002, I, 2259, ed ivi nota di M. ANNECCHINO, *Accantonamento al fondo t.f.r.: debito o “disponibilità”?*.

¹⁷⁷ In questi termini, Corte Cost., sent. 29 dicembre 1966, n. 128, reperibile in *Giur. it.*, 1967, I, 755, annotata da A. CHIAPPETTI, *Efficacia del principio della progressività nel sistema fiscale nell'ordinamento italiano*.

l'attuazione del programma progressista di stampo sociale che, ancor'oggi, anima il *framework* costituzionale; è evidente, infatti, che l'obiettivo di ridurre le diseguaglianze tra soggetti più abbienti e soggetti meno abbienti non può essere perseguito chiamando in via prioritaria a concorrere alle spese pubbliche coloro che meno dispongono¹⁷⁸.

Quanto agli auspicati effetti redistributivi, è bene tenere a mente che la progressività non è suscettibile, di per sé, di attuare la riallocazione del reddito in modo tale da appianare le diseguaglianze o, almeno, da ridurle ad un livello socialmente accettabile e ciò in considerazione del fatto che l'utilizzo delle risorse derivanti dal maggior prelievo fiscale gravante sui soggetti più abbienti dipende dalle scelte di politica economica e di *welfare* compiute, tempo per tempo, dal legislatore ordinario¹⁷⁹; resta, tuttavia, fermo che, quantomeno in linea teorica, uno spostamento "istantaneo" di ricchezza può essere conseguito se, e nella misura in cui, al maggior aggravio di imposta a carico dei soggetti

¹⁷⁸ Cfr., sul punto, R. SCHIAVOLIN, *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio di progressività*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, 312.

¹⁷⁹ A tal proposito v. G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, 250, il quale non manca di precisare che "la progressività è, in sé, inidonea a realizzare autonomamente l'obiettivo funzionale di spostare ricchezza dai più ai meno abbienti. Essa può ridurre le diseguaglianze tra ricchi e poveri direttamente mediante l'impoverimento dei più ricchi. Ma l'obiettivo 'redistributivo' può essere realizzato indirettamente a condizione che il maggior carico fiscale su chi si trovi in condizioni comparativamente migliori sia effettivamente destinato a finanziare spese a favore di chi versi nella situazione opposta. Si concorre progressivamente alle spese, ma sta alle scelte (politiche) concernenti la spesa ridurre le diseguaglianza, elevando il tenore di vita dei meno abbienti"; nello stesso senso, v. anche R. SCHIAVOLIN, *Il principio di "progressività del sistema tributario"*, cit., 152, nota 2.

più ricchi corrisponde una riduzione del medesimo a carico dei soggetti meno ricchi¹⁸⁰.

Ebbene, definito il contenuto essenziale del principio di progressività e la *ratio* ad esso sottesa, occorre stabilire se lo stesso abbia efficacia precettiva o meramente programmatica. Occorre, in buona sostanza, verificare se il principio che qui ne occupa sia capace di condizionare l'agire del legislatore ordinario ponendo limiti e/o vincoli che, nella nostra prospettiva, potrebbero o, a seconda dei punti di vista, dovrebbero contenere l'istituzione di imposte non progressive ossia imposte dovute in misura fissa o, come nella stragrande maggioranza dei casi qui esaminati, in misura proporzionale.

Sullo specifico punto, l'orientamento prevalente in dottrina è quello favorevole a ritenere che la norma recata dal secondo comma dell'art. 53 della Costituzione abbia portata programmatica¹⁸¹ e direttiva non indicando, per un verso, i parametri cui il legislatore dovrebbe attenersi per rendere effettivamente progressiva l'imposizione¹⁸² ed essendo impossibile, per un altro verso,

¹⁸⁰ In argomento, v. diffusamente A. GIOVANNINI, *Equità impositiva e progressività*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, I, 690.

¹⁸¹ Riconoscono alla disposizione che qui ne occupa carattere programmatico, tra gli altri e senza pretesa di esaustività, S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2009, III ed., 11; V. UCKMAR, *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, cit., 101, e G. GRECO, *Capacità contributiva e progressività del sistema tributario con riferimento all'art. 53 della Costituzione della Repubblica*, in *Giur. it.*, 1955, I, I, c. 389 s.

¹⁸² In questo senso si orienta P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, 117, osservando che l'art. 53, co. 2, della Costituzione enuncia solo "un obiettivo generale ed indeterminato verso il quale l'azione legislativa deve potersi orientare"; dello stesso Autore v. *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, cit., 112, e ID., *Sistema tributario*, cit., 83 s. e 87.

sottoporre a sindacato di legittimità costituzionale le norme tributarie il cui contenuto contrasta con il prefato principio costituzionale¹⁸³.

E che il principio recato dal secondo comma dell'art. 53 abbia carattere evanescente¹⁸⁴ ed indeterminato parrebbe essere confermato dalla stessa *littera legis* che, in luogo di un puntuale riferimento ad aliquote progressive¹⁸⁵, opera un generico richiamo a "criteri di progressività"¹⁸⁶ e, quanto all'ambito di applicazione, anziché riferirsi a singoli tributi e/o a singole classi di tributo, preferisce uno sfuggente rimando al "sistema tributario".

Ciò detto, non sembra si possa radicalmente escludere, pur dovendosi evidentemente prendere atto delle notevoli difficoltà insite nell'accertamento

¹⁸³ Il carattere programmatico del principio è affermato anche da E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1962, 464 s., ma nel senso di negare rispetto ad esso non tanto un valore vincolante per il legislatore, quanto la pratica possibilità del controllo di legittimità costituzionale.

¹⁸⁴ Nel senso che il vincolo posto dal secondo comma dell'art. 53 della Costituzione sia piuttosto evanescente, per non dire inconsistente, v. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 190.

¹⁸⁵ Cfr. F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 38.

¹⁸⁶ Il riferimento alla sola dinamica delle aliquote non deve, peraltro, essere oltremisura enfatizzato giacché il carattere della progressività cui si riferisce il secondo comma dell'art. 53 non è riferito alla sola aliquota né alla disciplina di altri specifici profili del tributo: "possono infatti realizzare effetti di progressività sia discriminazioni qualitative fra le fattispecie assoggettabili ad una data imposta (con aggravio, ad es., per i consumi 'voluttuari'), sia l'istituzione di tributi aventi determinate caratteristiche (ad es., le imposte patrimoniali), sia opzioni circa il peso relativo in termini di gettito di talune categorie di imposte rispetto ad altre (è opinione risalente, infatti, che la prevalenza di imposte dirette - sui redditi e sul patrimonio - orienti il sistema in senso progressivo)" (così, nitidamente, A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, cit., 35; diverso è l'avviso palesato da I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 199 ss., a giudizio del quale il principio si riferisce essenzialmente alle aliquote).

dell'eventuale difetto di progressività¹⁸⁷, che la previsione in parola abbia un qualche valore precettivo¹⁸⁸; e, del resto, proprio in questa direzione sembra essersi mossa in passato la giurisprudenza della Corte Costituzionale che, nella celebre sentenza sul cumulo dei redditi, ebbe modo di porre l'accento sulla "esigenza che i principi della personalità e della progressività dell'imposta siano esattamente applicati"¹⁸⁹.

Peraltro, la circostanza che l'attributo della progressività afferisca al sistema tributario nel suo complesso e non ai singoli tributi non sembrerebbe assumere rilievo ricostruttivo decisivo: ed invero, pur se tecnicamente arduo e difficile da argomentare sul piano delle scelte politiche, potrebbe essere astrattamente possibile valutare il grado di progressività insito in un sistema tributario con tutto quel che, a sua volta, ne potrebbe conseguire sul piano

¹⁸⁷ Sullo specifico punto P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 61, non manca di precisare che la disposizione qui d'interesse "è tale da rendere assai difficile l'esercizio sulla base di essa del controllo di legittimità costituzionale, posto che la disposizione medesima non risulta violata per ciò che vi siano nell'ordinamento positivo vigenti tributi applicati con l'aliquota proporzionale".

¹⁸⁸ Si orientano in questo senso I. MANZONI, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino 1965, 194 ss.; F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, cit., 316; A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, cit., 35; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 61, e, da ultimo, R. SCHIAVOLIN, *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio di progressività*, cit., 303; ID., *Il principio di "progressività del sistema tributario"*, cit., 154 ss., a giudizio del quale "occorre dunque distinguere il profilo dell'efficacia vincolante del principio, la cui attuazione è per il legislatore doverosa, da quello del contenuto di esso, meditatamente formulato in modo da consentire al legislatore medesimo tutta la necessaria ampiezza di scelte politiche, come tali sottratte a valutazioni di merito della Corte costituzionale".

¹⁸⁹ Così, testualmente, la già citata sentenza n. 179 del 1976.

dell'apprezzamento della conformità al precetto costituzionale delle scelte compiute dal legislatore ordinario in sede di articolazione del sistema stesso.

A tale ultimo proposito, occorre comunque prendere atto del fatto che vi sono tributi legittimamente proporzionali essendo la loro struttura incompatibile con il principio di progressività¹⁹⁰; di contro, ve ne sono altri (ed il pensiero corre alle imposte dirette sul reddito e sul patrimonio) che, essendo caratterizzati da un rapporto diretto tra la decurtazione derivante dall'imposizione e l'indice di forza economica colpito, si prestano naturalmente ad essere applicati secondo

¹⁹⁰ Cfr. la già citata Corte Cost., sent. del 29 dicembre 1966, n. 128, ove si legge che “la norma costituzionale non vieta che i singoli tributi siano ispirati a criteri diversi da quello della progressività, ma si limita a dichiarare che il sistema tributario deve avere nel suo complesso un carattere progressivo. Ed invero - nella molteplicità e varietà di imposte, attraverso le quali viene ripartito fra i cittadini il carico tributario - non tutti i tributi si prestano, dal punto di vista tecnico, all'adattamento al principio della progressività, che - inteso nel senso dell'aumento di aliquota col crescere del reddito - presuppone un rapporto diretto fra imposizione e reddito individuale di ogni contribuente. Pertanto il principio della progressività, applicabile alle imposte personali ma non a tutte le altre diverse imposte, non può riguardare quelle di bollo”; sulla stessa lunghezza d'onda, v. Corte Cost., ord. 15 dicembre 2005, n. 453, reperibile in *Dir. prat. trib.*, 2007, II, 39, ed ivi nota di G. MARONGIU, *Ancora dubbi di incostituzionalità sulla cosiddetta “tassa sul morto”*, e Corte Cost., sent. 13 gennaio 2006, n. 2, reperibile ne *il fisco*, 2006, fasc. n. 1, 2516.

A favore della tesi secondo cui sarebbe sufficiente, per attuare il principio, che siano progressive soltanto alcune imposte, purché abbastanza importanti da caratterizzare il “sistema tributario”, v. in dottrina G. GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 2006, V ed., 43; I. MANZONI, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit., 187 e 191; F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, cit., 300; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 61, e F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. 1. Parte generale*, cit., 81.

moduli progressivi¹⁹¹. Indi per cui, per comprendere se il sistema tributario sia effettivamente informato a criteri di progressività, potrebbe essere sufficiente stabilire se il tributo che più e meglio lo caratterizza (e cioè l'imposta personale sul reddito delle persone fisiche) sia informato, a sua volta, a criteri di oggettiva progressività¹⁹².

Giunti a questo punto, si possono cominciare a tirare le fila del discorso.

La discrezionalità del legislatore ordinario, pur se particolarmente ampia, trova un limite nel dover essere conformato il sistema tributario in modo tale da garantirne la progressività nei suoi tratti essenziali pena, evidentemente, la violazione non solo del secondo comma dell'art. 53, ma anche degli artt. 2 e 3 della Costituzione; il che equivale a dire, rovesciando i termini del discorso, che le scelte compiute dal legislatore ordinario in termini di affievolimento del grado di progressività del sistema segnano una sorta di rinuncia alla fondamentale funzione perequativa e redistributiva che la Carta costituzionale riconosce al prelievo fiscale.

Occorre ovviamente intendersi sulla significatività di un eventuale affievolimento e, in questa prospettiva, si potrebbero ritenere rilevanti i soli annacquamenti della regola della progressività di natura macroscopica quali

¹⁹¹ Corte Cost., sent. 24 giugno 1994, n. 263, reperibile in *Foro Amm.*, 1996, 704, e Corte Cost., sent. del 4 maggio 1995, n. 143, reperibile in *Riv. dir. trib.*, 1995, II, 476, ed ivi nota di G. FALSITTA, *Lo scippo del Governo Amato salvato dalla Consulta*, ove si ribadisce che "il principio di progressività è da rapportare al complesso del sistema tributario e non invece a ciascun tributo, venendo così, in definitiva, a governare le imposte personali".

¹⁹² Cfr. R. SCHIAVOLIN, *Il principio di "progressività del sistema tributario"*, cit., 159.

possono essere, ad esempio, quelli derivanti dall'introduzione della c.d. *flat tax* o imposta piatta (imposta sul reddito ad aliquota unica e con ampia base imponibile), senza il necessario correttivo costituito da una quota di reddito esente: un'imposta siffatta, sostanzialmente proporzionale, sarebbe diretta, almeno secondo i suoi sostenitori, al raggiungimento di una maggiore equità orizzontale (in base alla quale, a parità di reddito, l'aggravio determinato dall'imposta personale deve modularsi al mutare delle condizioni personali) e ad una maggiore competitività del sistema Paese rispetto a quella garantita attualmente; il tutto, ovviamente, a discapito dell'equità verticale¹⁹³.

Ed è proprio il dibattito sviluppatosi intorno all'opportunità di introdurre un regime di imposizione sul reddito incentrato sulla *flat tax* a confermare la consistenza e l'attualità delle istanze favorevoli alla necessità di una riforma dell'imposta personale sul reddito con attenuazione significativa della progressività del carico fiscale.

Attenuazione della progressività che, tuttavia, e veniamo così al cuore del problema, già caratterizza il moderno assetto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche il quale, volente o nolente, finisce con il "subire" (anche)

¹⁹³ Cfr. R. SCHIAVOLIN, *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio di progressività*, cit., 306, e A. GIOVANNINI, *Equità impositiva e progressività*, cit., 689 ss.

Quanto alla *flat tax*, alla sua storia ed alle proposte relative all'introduzione di soluzioni intermedie rispetto alla *flat tax* "pura", quali quelle recepite nella legge delega del 7 aprile 2003, n. 80, rimasta inattuata, secondo la quale si sarebbero dovute ridurre a due le aliquote dell'imposta sul reddito, rispettivamente pari al 23 per cento fino a 100.000 euro e al 33 per cento oltre tale importo, v. da ultimo R. PERRONE CAPANO, *L'imposta personale a base piana tra vincoli di progressività e di coerenza del sistema*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., 350 ss., e L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, Roma, 2012, 156 ss.

l'indiscriminata proliferazione dei prelievi sostitutivi che, previo pagamento di imposte di stampo proporzionale, consentono di disarticolare la base imponibile sottraendo ingenti quote di reddito all'operare della progressività.

E che tale profilo sia tutt'altro che trascurabile sembra confermato, seppur non direttamente, anche dall'analisi della giurisprudenza costituzionale. Venti anni or sono, il Giudice delle leggi, occupandosi della legittimità costituzionale del computo ai fini della maggiorazione di conguaglio Irpeg dei dividendi distribuiti ai soci non aventi diritto al credito d'imposta perché non residenti, ebbe a precisare che lo scomputo di essi avrebbe accentuato la difformità della disciplina dal canone costituzionale della progressività dell'imposizione cui già *"non si ispira l'(eccezionale) regime della ritenuta a titolo d'imposta (e non già d'acconto)"*¹⁹⁴.

Ebbene, ferma restando la necessità di tenere distinto sul piano ricostruttivo il fenomeno delle ritenute a titolo d'imposta da quello del prelievo sostitutivo improprio, un punto sembra catalizzare l'attenzione dell'interprete: nella valutazione operata dalla Corte si coglie, con sufficiente chiarezza, la piena consapevolezza dell'assoluta estraneità di un determinato meccanismo impositivo (nella specie del prelievo alla fonte a titolo d'imposta) al dispiegarsi della progressività, estraneità che caratterizza *mutatis mutandis* anche il meccanismo impositivo cui è dedicato il presente approfondimento.

¹⁹⁴ Il riferimento è a Corte Cost., sent. 5 febbraio 1992, n. 44, reperibile in *Foro it.*, 1993, I, 714, con nota redazionale.

Ciò ricordato e precisato, v'è ancora da chiedersi se il veduto assetto istituzionale risponda ad un preciso disegno politico-economico o se, di converso, esso non rappresenti altro che il frutto acerbo di scelte dettate dalla congiuntura e dalla carenza di capacità progettuale.

E, da questo punto di vista, non è forse superfluo ricordare come la migliore dottrina da tempo ritenga che la riforma degli anni 1971-1973 abbia conformato l'IRPEF in modo tale da renderla *ab origine* in "crisi" essendo la stessa caratterizzata da elementi di forte diseguaglianza (basti pensare, sotto questo profilo, alla previsione di aliquote progressive su manifestazioni diverse del medesimo indice di capacità economica); crisi dell'imposta personale sul reddito che si è venuta accentuando con il progressivo consolidamento di un sistema che vede coesistere categorie di reddito assoggettate ad elevate aliquote progressive (sostanzialmente i redditi da lavoro) e categorie reddituali ovvero singole componenti reddituali soggette ad imposte sostitutive proporzionali ben più miti¹⁹⁵.

¹⁹⁵ Il riferimento è all'opinione di A. FEDELE, *Imposte reali ed imposte personali nel sistema tributario italiano*, cit., 458 ss., e ID., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, cit., 35 s., il quale osserva che "dopo la riforma degli anni 1971-1973, ultimo dichiarato tentativo di aumentare la progressività del sistema, si è diffusa anche nel nostro Paese, con un certo ritardo rispetto ad altri contesti economici e sociali, la convinzione che effetti non meramente simbolici di redistribuzione in un momento di fiscalità di massa comportano oneri notevoli per buona parte dei contribuenti con un 'costo' politico non sostenibile. In coerenza con gli orientamenti di politica fiscale che prevalgono nei paesi economicamente più progrediti, il legislatore italiano non sembra quindi, specie nell'ultimo ventennio, molto sensibile all'indirizzo espresso nell'art. 53, c. 2, Cost."

Ora, vuoi che la previsione di un sempre più consistente numero di prelievi sostitutivi impropri risponda ad un preciso disegno politico vuoi che l'opzione di cui si discute sia motivata da valutazioni di natura prettamente tecnica (si pensi alle difficoltà di accertare e trattenere redditi più "volatili", quali i redditi da capitale, ovvero dalla necessità di inserire taluni correttivi per evitare che la progressività dell'imposizione produca effetti distorsivi), un dato sembra emergere con sufficiente chiarezza: il sistema impositivo finisce con il concentrare la progressività sui redditi medi da lavoro accentuando, anziché ridurre, le diseguaglianze di cui è da sempre intriso il tessuto sociale¹⁹⁶.

Ebbene ed avviandoci a concludere, la diffusione delle imposte sostitutive improprie e, più in generale, dei regimi fiscali sostitutivi ed il loro rilevante impatto in termini di erosione dell'imponibile concorre a minare il carattere progressivo dell'imposta personale sul reddito consolidando una linea di tendenza che caratterizza, in modo sempre più marcato, il nostro sistema impositivo¹⁹⁷: si abbandona, in sostanza, l'idea di un'accentuata progressività delle aliquote e si compiono scelte normative che mirano a potenziare la personalità dell'imposizione valorizzando, non sempre in modo pieno, occorre

¹⁹⁶ Per un analogo ordine di considerazioni, v. L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, cit., 146 ss.; A. GIOVANNINI, *Equità impositiva e progressività*, cit., 692 ss., e R. PERRONE CAPANO, *L'imposta personale a base piana tra vincoli di progressività e di coerenza del sistema*, cit., 348 ss.

¹⁹⁷ Il che, comunque, non dovrebbe essere sufficiente a configurare il contrasto con il parametro costituzionale giacché non si rende proporzionale un tributo che caratterizza il sistema in chiave progressiva: ci si limita, si fa per dire, a rendere la progressività meno intensa (a tale conclusione giunge R. SCHIAVOLIN, *Il principio di "progressività del sistema tributario"*, cit., 158 s.).

dire, istanze altrimenti destinate a restare prive di ascolto (il pensiero corre, ad esempio, all'emergenza abitativa ovvero alla promozione dell'iniziativa economica)¹⁹⁸.

5. Le imposte sostitutive improprie e l'autonomia tributaria dei minori enti territoriali. Quale coordinamento?

Un ultimo tema da considerare è quello che attiene al rapporto tra potestà impositiva statale e autonomia impositiva dei minori enti territoriali, rapporto da declinare avendo cura di considerare l'impatto prodotto sulla seconda dall'istituzione di prelievi sostitutivi che indirettamente contraggono la base imponibile IRPEF.

Da questo punto di vista e volendo correttamente inquadrare il tema, è opportuno ricordare che negli ultimi tre lustri l'attuazione del c.d. federalismo fiscale ha seguito una traiettoria di tipo parabolico: ed invero, dopo il lungo stallo seguito alla riforma del titolo V della seconda parte della Costituzione, si è riscontrato un picco "attuativo" con il varo della l. delega n. 5 maggio 2009, n. 42 (c.d. delega "Calderoli") e la successiva stesura dei decreti delegati; a partire dal mese di dicembre 2011 si è registrata, tuttavia, una pesante battuta di arresto con alcune scelte legislative, soprattutto in materia di fiscalità

¹⁹⁸ Questa linea evolutiva è colta da P. BORIA, *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, cit., 113, il quale non manca di rimarcare che "evidentemente il meccanismo redistributivo del reddito, cui si raccorda funzionalmente il criterio della progressività, viene ripensato in una logica 'sociale' e correlato alla sussistenza di ostacoli di fatto che impediscono il pieno sviluppo della personalità individuale".

municipale, in controtendenza rispetto alle linee evolutive di un sistema effettivamente orientato in senso federalista.

Quali le determinanti di un simile sviluppo?

Per cercare di rispondere al quesito, e lasciando da parte considerazioni di matrice prettamente politica, è essenziale ripercorrere, seppur brevemente, le tappe fondamentali del cammino iniziato all'alba del nuovo millennio con la riforma del titolo V della Costituzione.

Come si ricorderà, all'esito di una lunga e faticosa gestazione, la l. costituzionale 31 gennaio 2001, n. 3, riformando il sistema delle autonomie, ha introdotto significative novità in punto di potestà normativa tributaria. Il primo comma del novellato art. 117 Cost., ponendo su di un piano di sostanziale equiordinazione il legislatore statale e quello regionale, ha stabilito che "la potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali". Lo stesso articolo, plasmando nei successivi commi il criterio della competenza per materia, ha disposto che: (i) è riservata in via esclusiva alla legislazione statale la disciplina del "sistema tributario e contabile dello Stato"; (ii) è materia di legislazione concorrente quella relativa al "coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario"; (iii) spetta alle Regioni, nelle materie di legislazione concorrente, "la potestà legislativa, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato"; (iv) compete, infine, "alle Regioni la potestà legislativa in

riferimento ad ogni materia non espressamente riservata alla legislazione dello Stato”.

In via di estrema sintesi, lo Stato legifera in materia di sistema tributario statale; la materia del “coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario” è, invece, riservata alla legislazione statale, per i principi fondamentali, ed alla legislazione regionale quanto al resto.

In tema di autonomie e potestà normativa tributaria, il *framework* costituzionale è completato dal successivo art. 119 Cost. che, dopo aver riconosciuto alle Regioni a statuto ordinario ed agli Enti locali autonomia finanziaria e di spesa, definisce il perimetro entro il quale detta autonomia deve estrinsecarsi: si prevede, in particolare, che le Regioni e gli Enti locali abbiano risorse autonome e stabiliscano, applicandoli, “tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”.

Il disegno riformatore che si ricava dalla complessiva lettura dell’art. 119 Cost. risponde ad una precisa logica di sistema: nell’ottica del c.d. clausola di congruità, i Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni devono poter integralmente finanziare le funzioni pubbliche loro attribuite potendo a tal fine contare, oltre che sulle menzionate entrate tributarie proprie, sulla compartecipazione al gettito di tributi erariali riferibili al singolo territorio e sulla quota di un fondo perequativo a garanzia dei territori “con minore capacità fiscale per abitante”.

Definita la cornice dei principi costituzionali, la piena esplicazione di potestà regionali autonome necessita(va) di un decisivo contributo del Parlamento: ed invero, secondo l'orientamento della Corte Costituzionale, l'attuazione del nuovo assetto della finanza pubblica richiede(va), come necessaria premessa, l'intervento del legislatore statale che, nell'individuare i principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario, ha il potere di fissare, con propria legge, "non solo [...] i principi cui i legislatori regionali dovranno attenersi, ma anche determinare le grandi linee del sistema tributario, e definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente, di Stato, regioni ed enti locali"¹⁹⁹.

Ed è proprio seguendo questo sentiero che si è giunti, a distanza di otto anni dal varo della riforma costituzionale, all'approvazione della l. delega n. 42 del 2009 che, autoqualificandosi come attuativa dell'art. 119 Cost., detta una lunga serie di principi e criteri direttivi di non sempre agevole, occorre dire, riconduzione a sistema.

Più in particolare, ed avuto riguardo al quadro di coordinamento delle diverse fiscalità facenti capo a Stato, Regioni, ed Enti locali, l'art. 2 della legge delega avverte la necessità di precisare che, nella fase attuativa, non deve essere alterato "il criterio della progressività del sistema tributario" e deve essere rispettato il "principio della capacità contributiva ai fini del concorso alle spese pubbliche"; esclude, facendo salvo il caso delle addizionali, che vi possano

¹⁹⁹ Così, testualmente, Corte Cost., sent. 15 aprile 2008, n. 102, reperibile in *Giur. cost.*, 2008, 2641, con nota di L. ANTONINI, *La sent. 102 del 2008: una tappa importante per l'autonomia impositiva regionale*.

essere spazi per fenomeni di “doppia imposizione sul medesimo presupposto”; ammette che “la legge regionale possa, con riguardo ai presupposti non assoggettati ad imposizione da parte dello Stato: 1) istituire tributi regionali e locali; 2) determinare le variazioni delle aliquote o le agevolazioni che comuni, province e città metropolitane possono applicare nell’esercizio della propria autonomia con riferimento ai tributi locali di cui al numero 1)”; indica, infine, richiamando uno dei cardini della sistematica federalista, l’obiettivo della “tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa”, nonché la “continenza e responsabilità nell’imposizione di tributi propri”.

Quanto invece ai principi ed ai criteri direttivi in materia di fiscalità locale, il successivo art. 12 stabilisce che la legge statale individua “i tributi propri dei comuni e delle province, anche in sostituzione o trasformazione di tributi già esistenti e anche attraverso l’attribuzione agli stessi comuni e province di tributi o parti di tributi già erariali”; apre alla possibilità che siano istituiti, valorizzando la riconosciuta autonomia di entrata, sia tributi comunali che tributi provinciali; ammette che le Regioni, nell’ambito dei propri poteri legislativi in materia tributaria, “possano istituire nuovi tributi dei comuni, delle province e delle città metropolitane nel proprio territorio”; consente, infine, che gli Enti locali, entro i limiti fissati dalle leggi, “possano disporre del potere di modificare le aliquote dei tributi loro attribuiti da tali leggi e di introdurre agevolazioni”.

Individuate le concrete direttrici di attuazione del disegno di riforma, restavano da varare i decreti delegati ed in effetti il cerchio sembra essersi chiuso, quanto ai temi di squisita matrice tributaria, nel primo semestre 2011 con l'entrata in vigore del d.lgs. n. 23 del 2011 (recante le disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale) e del d.lgs. 6 maggio 2011, n. 68 (recante, tra l'altro, le disposizioni in materia di autonomia di entrata delle Regioni a statuto ordinario e delle province).

Un rapido cenno al contenuto dei due decreti.

In tema di fiscalità regionale, il decreto n. 68 del 2011 prefigura un sistema basato, tra l'altro, sul potere di agire *sull'aliquota base dell'addizionale regionale Irpef²⁰⁰*; sulla possibilità di ridurre le aliquote dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) e di introdurre deduzioni dalla base imponibile; sulla compartecipazione regionale all'IVA e sulla possibilità di istituire, a far data dal 2013, tributi propri.

Quanto invece alla fiscalità municipale, il decreto n. 23 del 2011 prevede, innanzi tutto, la devoluzione ai Comuni, relativamente agli immobili ubicati nel loro territorio, del gettito (totale o parziale) di alcuni tributi statali (imposta di registro ed imposta di bollo sugli atti di trasferimento immobiliare e sui contratti di locazione relativi ad immobili, imposte ipocatastali, IRPEF sui

²⁰⁰ Cfr., in particolare, il primo comma dell'art. 6 del d.lgs. n. 68 del 2011 ove, tra l'altro, si precisa che "a partire dall'anno 2013 ciascuna regione a Statuto ordinario può, con propria legge, aumentare o diminuire l'aliquota dell'addizionale regionale all'IRPEF di base"; sullo specifico punto, v. D. STEVANATO, *Progressività dell'imposta e federalismo fiscale*, in www.forumcostituzionale.it/siste/, (31 ottobre 2016).

redditi fondiari, tributi speciali catastali, tasse ipotecarie e cedolare secca sugli affitti); ai Comuni viene, inoltre, attribuita una compartecipazione del gettito Iva in una percentuale da individuarsi “assumendo a riferimento il territorio su cui si è determinato il consumo che ha dato luogo al prelievo”. La seconda colonna su cui avrebbe dovuto poggiare la fiscalità municipale era quella dei tributi propri derivati e, su questo fronte, il decreto n. 23 del 2011 istituiva l’imposta municipale unica (Imu) che, a partire dal 2014, avrebbe dovuto sostituire l’IRPEF e le addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati e l’imposta comunale sugli immobili (ICI)²⁰¹.

Orbene e volendo tralasciare gli sviluppi legislativi successivi in materia di tributi propri derivati²⁰², emerge da quanto sopra un riparto delle competenze tra legislatore statale ed enti locali fortemente limitante per i secondi essendo, in particolare, questi ultimi titolari di un’autonomia tributaria che può esplicarsi nel solo perimetro disegnato dal legislatore statale e cioè modulando le aliquote delle addizionali all’IRPEF ovvero istituendo tributi propri che, non potendo assumere quali presupposti quelli già assoggettati ad imposizione a livello centrale, potranno essere confinati ad ipotesi obiettivamente residuali.

²⁰¹ A commento della complessa evoluzione del quadro domestico di riferimento, v. diffusamente R. MICELI, *Federalismo fiscale e principi europei*, Milano, 2014, 53 ss.

²⁰² Si ricorda, incidentalmente, che l’art. 1, co. 11, del d.l. 13 agosto 2011, n. 138, ha abrogato l’art. 5 del d.lgs. n. 23 del 2011 a mente del quale, con apposito regolamento, avrebbe dovuto essere “disciplinata la graduale cessazione, anche parziale, della sospensione del potere dei comuni di istituire l’addizionale comunale all’imposta sul reddito delle persone fisiche, ovvero di aumentare la stessa nel caso in cui sia stata istituita”.

Una conformazione così attenuata dell'impianto federalista, unitamente alla soppressione dei trasferimenti statali (tipici di un'epoca caratterizzata da finanza derivata accentrata a livello statale), ha determinato un aumento progressivo in termini di gettito delle entrate locali, aumento derivante soprattutto dalla tassazione immobiliare, dalla tassazione dei redditi d'impresa (attraverso ovviamente il gettito IRAP) e dalla tassazione dei redditi da lavoro (attraverso gli aumenti di aliquota dell'addizionale regionale all'IRPEF disposti dal d.l. 6 dicembre 2011, n. 201), ma non un effettivo radicamento dell'autonomia impositiva dei minori enti territoriali.

A ben vedere, infatti, l'aumento delle entrate locali è stato determinato da scelte di politica tributaria adottate dal legislatore statale e dalla facoltà, riconosciuta ai minori enti territoriali, di modulare le aliquote dell'IRAP e delle addizionali IRPEF entro ambiti comunque predeterminati dal legislatore statale.

Ebbene, e venendo al cuore del problema, la già poco significativa autonomia impositiva degli enti in parola si è ulteriormente affievolita per effetto del fenomeno erosivo determinato dalla varie volte menzionata proliferazione di imposte sostitutive improprie le quali, come si è già segnalato, sottraggono materia imponibile all'applicazione delle ordinarie aliquote IRPEF alimentando di fatto una spirale viziosa: non sfugge, infatti, che le addizionali, non rappresentando altro che l'incremento di una certa percentuale dell'aliquota del

tributo base, producono un gettito decrescente al ridursi della base imponibile del medesimo²⁰³.

Siamo, in buona sostanza, al cospetto di un pernicioso effetto collaterale stigmatizzato, di recente, anche dalla Corte dei Conti che, nell'ultimo rapporto sul coordinamento della finanza pubblica, ha avuto modo di riferirsi senza mezzi termini a deprecabili "incursioni della politica fiscale nazionale, dettate, più che da logiche di coordinamento tra livelli di governo, dal coinvolgimento delle Autonomie locali nello sforzo di consolidamento dei conti pubblici"²⁰⁴, "incursioni" che finiscono per ridimensionare la già debole autonomia tributaria dei minori enti territoriali.

²⁰³ In materia di addizionali, v. P. BORIA, *Le scelte di federalismo fiscale realizzate con il D. Lgs. n. 446/1997*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria*, cit., 880 ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 249, e L. PEVERINI, *Addizionali e sovrainposte*, [www.treccani.it/enciclopedia/addizionali-e-sovrainposte_\(Diritto-on-line\)/](http://www.treccani.it/enciclopedia/addizionali-e-sovrainposte_(Diritto-on-line)/), (31 ottobre 2016).

²⁰⁴ Cfr. nuovamente Corte dei Conti, *Rapporto 2016 sul coordinamento della finanza pubblica*, cit., 93 s., ove si fa espresso riferimento a quanto avvenuto "in materia di addizionali all'Irpef, che hanno visto ridursi la propria base imponibile di pari passo con il moltiplicarsi di regimi sostitutivi (la cedolare secca sui redditi da locazione, la dilatazione del regime dei 'minimi')".

CAPITOLO QUARTO

LA DISCIPLINA POSITIVA DEI PRELIEVI SOSTITUTIVI IMPROPRI

Sommario: 1. Premessa; 2. L'assetto giuspositivo dei prelievi sostitutivi impropri: una ricognizione condizionata da un approccio legislativo sommario e bipolare. La regolamentazione dei profili sostanziali (segue); 3. (continua) La regolamentazione dei profili procedurali e sanzionatori; 4. La disciplina della rideterminazione del valore dei terreni agricoli, delle aree edificabili e delle quote di partecipazione quale momento di novità che impone un supplemento di riflessione sul gradiente di autonomia disciplinare del prelievo sostitutivo; 5. Le ricadute di un approccio legislativo caratterizzato da scarsa visione di sistema.

1. Premessa

Anche i precetti legislativi che regolano le imposte sostitutive improprie, al pari di quelli che disciplinano la struttura dei tributi sui cui esse si innestano, sovente non brillano per chiarezza e completezza ed è proprio tale circostanza a complicare il tentativo di ricondurle a sistema individuando una solida dorsale disciplinare.

Tutt'altro che sconosciute sono le cause di un fenomeno che, in materia tributaria, è talmente radicato da aver indotto il legislatore dello Statuto dei

diritti del contribuente a dettare una serie di lodevoli raccomandazioni destinate, purtroppo, a tramutarsi nella classica *vox clamantis in deserto* (cfr., in particolare, l'art. 2 della l. n. 212 del 2000)²⁰⁵.

A che cosa, in particolare, si vuole fare riferimento?

In primo luogo, piuttosto scarsa si appalesa essere la fattura dei precetti legislativi che regolano le fattispecie sostitutive improprie, precetti scritti in modo frettoloso ed approssimativo con disinteresse sistematico per il contesto disciplinare in cui gli stessi vengono ad essere calati, deprecabile condotta che può ricondursi alla piaga della c.d. ipertrofia della legge tributaria.

Degna di nota è poi la diffusa e riprovevole tendenza all'utilizzo delle "leggi a termine"²⁰⁶ con provvedimenti reiterati che aprono finestre temporali in cui viene consentita, previo pagamento di imposte sostitutive, la produzione di determinati effetti. Paradigmatico è, da questo punto di vista, il caso della rideterminazione del costo di acquisto di terreni agricoli ed aree edificabili oltreché di quello delle quote di partecipazione in società possedute da persone fisiche non imprenditrici: a partire dal 2002, con cadenza periodica, il

²⁰⁵ In tal senso, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 102; a commento dell'art. 2 dello Statuto dei diritti del contribuente v., senza pretesa di completezza, F. VARAZI, *Contributo alla certezza della norma tributaria*, in AA.VV., *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. Fantozzi e A. Fedele, Milano, 2005, 65 ss.; M. GREGGI, *Sub art. 2*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, t. I, *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, a cura di G. Falsitta, Padova, 2011, 480 ss., e G. MARONGIU, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008, 61 ss.

²⁰⁶ Con riferimento alle leggi *ad tempus*, v. F. CUOCOLO, *Legge*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1990, XX, 9, e, quanto alla legge tributaria, A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, cit., 113 s.

legislatore ha consentito, per ben quattordici volte, la predetta rideterminazione varando provvedimenti che hanno finito con il privare di coerenza sistematica una misura che dovrebbe restare legata alla mutazione del metro monetario. Sul piano della tecnica di confezione del precetto normativo, ci si può peraltro chiedere se, in tale specifica ipotesi, l'intenzione del legislatore sia quella di prorogare gli originari termini ovvero di riaprirli²⁰⁷, interrogativo quest'ultimo che, a prescindere dall'intrinseco valore sistematico, ha dato la stura negli anni passati a perniciose contrapposizioni sul fronte della spettanza, o meno, del diritto al rimborso dell'imposta versata in occasione di una precedente rideterminazione²⁰⁸.

Last but not least, l'omeomorfismo legislativo ossia la tecnica di confezione del messaggio legislativo consistente nel rinvio di una legge ad altre leggi: ebbene, in alcuni casi i precetti normativi che regolano taluni profili del fenomeno sostitutivo improprio vengono individuati in modo assolutamente insoddisfacente ricorrendo, in particolare, alla tecnica del rinvio normativo

²⁰⁷ A favore della tesi secondo cui ci si troverebbe al cospetto di una riapertura dei termini si esprime la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 27/E del 9 maggio 2003, reperibile ne *il fisco*, 2003, fasc. n. 2, 2999, ove, in particolare, si esclude che gli interventi legislativi varati a partire dal 2002 vadano considerati alla stregua di proroghe "degli articoli 5 e 7 della legge n. 448 del 2001, concernenti le partecipazioni e i terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2002".

²⁰⁸ Cfr., in particolare, la presa di posizione dell'Agenzia delle entrate condensata nella già citata circolare n. 27/E del 9 maggio 2003; per la confutazione di tale approdo ermeneutico v., ad esempio, Comm. trib. prov.le Prato, sez. V, sent. 23 aprile 2009, n. 24, reperibile in banca dati *BIG Suite*, IPSOA.

infrasettoriale o infraistituzionale²⁰⁹. Emblematica è, sotto questo profilo, la regolamentazione dei profili procedurali e sanzionatori che, nella generalità dei casi, si risolve nel generico richiamo all'applicazione delle disposizioni dettate in materia di imposte sui redditi.

2. L'assetto giuspositivo dei prelievi sostitutivi impropri: una ricognizione condizionata da un approccio legislativo sommario e bipolare. La regolamentazione dei profili sostanziali (segue).

Ciò precisato in linea generale, occorre approfondire il discorso prendendo le mosse da quella che appare essere una costante nell'assetto giuspositivo dei prelievi sostitutivi impropri: ci si vuole, in particolare, riferire alla netta differenza di approccio riscontrabile nella regolamentazione dei profili sostanziali, da una parte, ed in quella dei profili procedurali e sanzionatori, dall'altra parte; differenza di approccio da valutarsi, ovviamente, sul piano della tecnica utilizzata per normare profili ontologicamente diversi.

Ed invero, quanto ai profili sostanziali, si registra una lunga serie di norme che, in maniera più o meno soddisfacente, si preoccupano di: a) individuare l'evento o gli eventi al verificarsi dei quali è dovuta l'imposta sostitutiva; b) selezionare i

²⁰⁹ Per l'abuso dei rinvii nella tecnica di confezione dei precetti legislativi, v. A. BERLIRI, *Sulle cause della incertezza nell'individuazione e interpretazione della norma tributaria applicabile ad una determinata fattispecie*, in *Dir. prat. trib.*, 1979, I, 18 ss.; sulla classificazione delle norme di rinvio v., tra gli altri e senza pretesa alcuna di esaustività, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 96 ss., A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 172 s., G. MELIS, *L'interpretazione del diritto tributario*, Padova, 2003, 143 ss., e M. TRIMELONI, *Diritto tributario*, in *Dig. IV, disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1989, vol. IV, 694 s.

soggetti chiamati, eventualmente previo esercizio di apposita opzione, al pagamento dell'imposta sostitutiva; c) descrivere gli effetti prodotti dall'assoggettamento di un determinato fatto al pagamento dell'imposta sostitutiva; d) definire gli elementi di calcolo della base imponibile e, infine, e) fissare la misura dell'imposta dovuta.

Valga al riguardo richiamare, quale archetipo di riferimento, la disciplina dei profili sostanziali della c.d. cedolare secca sugli affitti e quella dell'imposta sostitutiva dovuta per la rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola oltreché delle quote di partecipazione in società.

Quanto alla prima, stabilisce l'art. 3, co. 1, del già citato d.lgs. n. 23 del 2011 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 locate ad uso abitativo può optare per il seguente regime"; sussistendo le richiamate condizioni soggettive ed oggettive, "il canone di locazione relativo ai contratti aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e le relative pertinenze locate congiuntamente all'abitazione, può essere assoggettato, in base alla decisione del locatore, ad un'imposta, operata nella forma della cedolare secca, sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle relative addizionali, nonché delle imposte di registro e di bollo sul contratto di locazione; [...] sul canone di locazione annuo stabilito dalle parti la cedolare

secca si applica in ragione di un'aliquota del 21 per cento"²¹⁰ (così, testualmente, il successivo secondo comma).

Ebbene, in disparte l'interessante richiamo operato alle modalità di declinazione dell'imposta dovuta (da operarsi "nella forma della cedolare secca"), la locazione di un'unità immobiliare ad uso abitativo costituisce l'evento al verificarsi del quale è possibile esercitare l'opzione per la tassazione sostitutiva; il riferimento al proprietario o titolare di un diritto reale di godimento di un'unità immobiliare concessa in locazione ad uso abitativo consente, invece, di individuare il soggetto cui fa capo l'obbligazione di pagamento; l'applicazione di un'imposta in luogo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle relative addizionali, nonché delle imposte di registro e di bollo sul contratto di locazione, realizza l'effetto sostitutivo voluto dalla norma; il canone di locazione annuo stabilito dalle parti costituisce, infine, la base imponibile cui applicare la richiesta imposta in misura proporzionale.

Quanto all'imposta sostitutiva dovuta per la rideterminazione del valore di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola oltreché delle quote di partecipazione in società, devesi nuovamente ricordare che, agli effetti della quantificazione delle plusvalenze e delle minusvalenze di cui all'art. 67, co. 1, lett. a) e b), del testo unico, può essere assunto, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore determinato sulla base di una perizia giurata di stima e ciò a

²¹⁰ L'aliquota è ridotta al 19 per cento per i contratti a canone concordato; l'art. 9, co. 1, del d.l. n. 47 del 2014, n. 47, ha peraltro ulteriormente ridotto, con riferimento al quadriennio 2014-2017, le citate aliquote rispettivamente al 15 per cento ed al 10 per cento.

condizione che il predetto valore sia assoggettato ad una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi.

Orbene, la rideterminazione del valore delle aree edificabili e dei terreni agricoli oltreché delle quote di partecipazione in società costituisce l'effetto alla cui produzione è diretto l'esercizio dell'opzione per la tassazione sostitutiva; il riferimento operato alle plusvalenze di cui al primo comma dell'art. 67 del testo unico consente, invece, di individuare nelle persone fisiche non imprenditrici il soggetto cui fa capo l'obbligazione di pagamento; l'applicazione di un'imposta sostitutiva in luogo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche altrimenti applicabile sul valore non rideterminato realizza l'effetto sostitutivo voluto dalla norma; il valore stimato sulla base di una perizia giurata costituisce, infine, la base imponibile cui applicare la richiesta imposta in misura proporzionale.

Con puntuale riguardo a tale ultima forma di prelievo sostitutivo merita, peraltro, richiamare l'attenzione su di un profilo sostanziale di rilievo ricostruttivo tutt'altro che trascurabile: la base imponibile cui viene commisurata l'imposta sostitutiva è, come noto, costituita sempre e comunque dall'intero valore del bene periziato; l'imposta sostituita, per contro, segue una logica prettamente reddituale e colpisce il solo valore incrementale ossia la differenza tra il corrispettivo percepito nel periodo d'imposta ed il valore fiscalmente riconosciuto da identificarsi nel prezzo di acquisto aumentato di

ogni altro costo inerente (cfr., in particolare, il primo comma dell'art. 68 del testo unico)²¹¹.

Siamo, in buona sostanza e volendo utilizzare un'espressione atecnica, al cospetto di un prelievo sostitutivo che ogni volta "riparte da zero" finendo così con il colorare di tinte patrimoniali la rideterminazione di uno dei due termini (in specie, il sottraendo) dell'operazione matematica che è alla base della quantificazione della plusvalenza tassabile²¹².

Sul piano ricostruttivo chiara è la conclusione che se ne può trarre: l'assetto ibrido cui s'è appena fatto cenno, figlio probabilmente di una scellerata considerazione del modesto (almeno in origine) livello di imposizione²¹³, rende arduo il tentativo di ricondurre a sistema una forma di prelievo che, per come è concepita, destabilizza il quadro di riferimento mettendo in discussione uno dei capisaldi del sistema di tassazione delle plusvalenze patrimoniali e, per quanto

²¹¹ Sullo specifico punto, v. le puntuali osservazioni di D. STEVANATO, *L'imposta sostitutiva sull'affrancamento dei valori dei terreni e delle partecipazioni: un'imposizione di stampo patrimoniale nel sistema delle imposte sul reddito*, in *Dialoghi tributari*, 2009, 28, il quale pone l'accento sul carattere "per così dire forfetario dell'affrancamento, che anziché avere ad oggetto l'incremento di valore del bene (ovvero la plusvalenza latente), è invece incentrato sull'intero valore del bene, in un'ottica 'patrimoniale' e non 'reddituale'".

²¹² Osserva ancora D. STEVANATO, *L'imposta sostitutiva sull'affrancamento dei valori dei terreni e delle partecipazioni: un'imposizione di stampo patrimoniale nel sistema delle imposte sul reddito*, cit., 28, che "il meccanismo previsto dalla legge n. 448/2001 ha in sé l'effetto potenziale di "duplicare" il prelievo su una ricchezza già tassata, assumendo che il dante causa del soggetto che effettua la rivalutazione abbia assolto le imposte sulle plusvalenze nel precedente trasferimento".

²¹³ Si può, cioè, ritenere, che quanto descritto nel testo sia una sorta di effetto collaterale delle scelte compiute dal legislatore in materia di determinazione dell'aliquota dell'imposta sostitutiva, aliquota assai modesta se, ovviamente, comparata con le aliquote ordinarie IRPEF.

qui di interesse, di quelle (c.d. speculative) attratte a tassazione nell'orbita dei redditi diversi²¹⁴.

Ancora a proposito dei profili sostanziali, meritano di essere richiamate alcune criticità nascoste tra le pieghe della disciplina dell'imposta sostitutiva dovuta sul riallineamento o, se si preferisce, sull'affrancamento dei maggiori valori iscritti in bilancio in esito ad operazioni di conferimento di azienda, fusione o scissione.

Quanto, in particolare, alla latitudine dell'effetto sostitutivo, il comma 2-ter dell'art. 176 del testo unico nulla precisa in ordine alla possibilità che il richiamato affrancamento spieghi effetto anche ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive; il regolamento di attuazione, per parte sua, precisa che "i maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva si considerano riconosciuti ai fini dell'imposta sul reddito e dell'Irap a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata l'opzione" (così, testualmente, l'art. 1, co. 7, del d.m. 25 luglio 2008)²¹⁵.

Parrebbe, dunque, assolutamente pacifica l'estensione all'IRAP degli effetti prodotti dal riallineamento a pagamento; ad un più attento esame, tuttavia, ci si

²¹⁴ In argomento v., per tutti, G. FALSITTA, *Plusvalenze e minusvalenze patrimoniali (dir. trib.)*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1990, XXVI, 1 ss.

²¹⁵ Commentando la citata disposizione regolamentare, l'Agenzia delle entrate rileva che "l'opzione per il regime di imposizione sostitutiva - che consente di 'affrancare', in tutto o in parte, il disallineamento tra valori civili e fiscali emergente nel bilancio della società 'ricevente' a seguito di un'operazione di conferimento d'azienda, di fusione o di scissione - esplica la sua efficacia tanto ai fini delle imposte sui redditi quanto ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive" (così, testualmente, la circolare n. 57/E del 25 settembre 2008, reperibile ne *il fisco*, 2008, fasc. n. 1, 6692).

avvede del fatto che le cose non stanno nei termini ora succintamente riepilogati.

Ed invero, la collocazione della norma primaria e, soprattutto, la carenza di richiami testuali all'IRAP non sembrano autorizzare una fuga in avanti tanto pronunciata qual è, appunto, quella condensata nella lettura fornita dal regolamento di attuazione, regolamento che, peraltro, in modo piuttosto curioso, sembra esprimersi in termini ricognitivi quasi che l'effetto espansivo fosse da considerarsi logico corollario della norma primaria.

Sotto questo profilo, non può non tenersi conto delle specificità in materia di determinazione della base imponibile IRAP delle società di capitali e degli enti commerciali residenti, base imponibile che, a seguito delle novità introdotte dalla legge finanziaria per il 2008, viene determinata attribuendo rilievo decisivo ai criteri di qualificazione, quantificazione ed imputazione temporale previsti dal diritto contabile.

Val quanto dire, i maggiori valori contabilizzati a seguito di operazioni di conferimento di azienda, fusione e scissione si ripercuotono sulla base imponibile IRAP sotto forma di maggiori ammortamenti (ovvero di minori plusvalenze o maggiori minusvalenze non aventi carattere straordinario) a prescindere, si badi, dal pagamento dell'imposta sostitutiva²¹⁶.

²¹⁶ In questo senso, nitidamente, G. ZIZZO, *Le operazioni straordinarie e la legge Finanziaria per il 2008*, cit., 348 s. Val la pena di ricordare che l'Agenzia delle entrate, ignorando quello che oggi è uno dei tratti distintivi della disciplina dell'IRAP, ritiene che la già citata previsione regolamentare autorizzi a pensare "che, in linea generale (ossia in assenza dell'applicazione dell'imposta sostitutiva) i maggiori valori iscritti in bilancio dalla società 'avente causa' a seguito delle predette operazioni di riorganizzazione aziendale, non sono riconosciuti

L'effetto sostitutivo dell'IRAP cui allude il regolamento si produce, dunque, soltanto nell'ipotesi in cui l'operazione di riorganizzazione coinvolga imprenditori individuali²¹⁷ e società di persone che non esercitano l'opzione per l'applicazione delle regole previste per le società di capitali e per gli enti commerciali residenti giacché, solo in questo caso, giusta quanto previsto dall'ultima parte del primo comma dell'art. 5-bis del d.lgs. n. 446 del 1997, "i componenti rilevanti si assumono secondo le regole di qualificazione, imputazione temporale e classificazione vevoli per la determinazione del reddito d'impresa ai fini dell'imposta personale"²¹⁸.

Ancora sulla latitudine dell'effetto sostitutivo, sembra utile un rapido cenno anche alla dimensione temporale.

Come si è già avuto modo di rilevare, e per espressa previsione di legge, i maggiori valori resi disponibili dall'affrancamento previsto dal varie volte citato art. 176, co. 2-ter, del testo unico, non concorrono immediatamente alla formazione del reddito imponibile: si registra, infatti, un differimento temporale nella produzione dell'effetto sostitutivo riversandosi tali valori nel conteggio dell'imponibile ordinario dei futuri periodi d'imposta e determinando solo allora un abbattimento della relativa imposta sotto forma di fiscalmente neppure ai fini del tributo regionale" (cfr., ancora, la circolare di cui alla nota che precede); sicché, per ottenere il riconoscimento dei maggiori valori iscritti in bilancio, occorre necessariamente procedere sempre al pagamento dell'imposta sostitutiva.

²¹⁷ Limitatamente, ovviamente, all'operazione di conferimento di azienda.

²¹⁸ Sulle regole di determinazione della base imponibile IRAP v., da ultimo, R. SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, cit., 1043 ss.

maggiori ammortamenti (rispetto a quelli che sarebbero inclusi nell'imponibile in assenza dell'opzione) e di minori plusvalenze o maggiori minusvalenze (rispetto a quelle che sarebbero affiorate in assenza dell'opzione)²¹⁹.

In buona sostanza, e per concludere sul punto, l'effetto sostitutivo non è contestuale al pagamento dell'imposta sostitutiva essendo posticipata la sua produzione al momento in cui gli ammortamenti, le plusvalenze e le minusvalenze calcolate sui maggiori valori affrancati concorreranno alla formazione del reddito di periodo²²⁰.

3. (continua) La regolamentazione dei profili procedurali e sanzionatori.

Molto più insidioso è il discorso da farsi per la regolamentazione dei profili procedurali e sanzionatori giacché, da questo specifico punto di vista e fatta eccezione per la definizione delle modalità di versamento dell'imposta dovuta²²¹, nella migliore delle ipotesi si registra un rinvio puro e semplice alle disposizioni dettate in materia di imposte dirette o, ed a seconda dei casi, in

²¹⁹ Per essere più precisi, i maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva si considerano riconosciuti ai fini dell'ammortamento a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata l'opzione; per quel che, invece, riguarda il realizzo di eventuali plusvalenze o minusvalenze, i maggiori valori si considerano disponibili a partire dal quarto periodo d'imposta successivo a quello di esercizio dell'opzione (cfr., ancora, l'ultima parte del comma 2-ter dell'art. 176 del testo unico).

²²⁰ In argomento v. sia D. STEVANATO, *Imposta "volontaria", imposte ordinarie sostituite e meccanismi di riconoscimento (e disconoscimento) fiscale del costo*, in *Dialoghi tributari*, 2009, 307, che G. ZIZZO, *Le operazioni straordinarie e la legge Finanziaria per il 2008*, cit., 347.

²²¹ In alcuni casi è prevista, anche in chiave incentivante, la possibilità di effettuare il versamento dell'imposta dovuta in modo rateale.

materia di imposte sul reddito; non mancano, tuttavia, casi in cui si ode un'assordante silenzio disciplinare la cui valenza sul piano ricostruttivo è tutta da valutare.

Ma procediamo con ordine.

Cominciamo con il dire che il legislatore, allorquando si premura – benché, occorre subito sottolineare, in modo assolutamente insoddisfacente – di fornire qualche coordinata di riferimento, lo fa utilizzando la tecnica del rinvio normativo infrasettoriale o infraistituzionale.

Si limita, in poche parole, a richiamare il complesso delle disposizioni dettate per disciplinare compiutamente il momento del procedimento nel comparto dell'imposizione sul reddito.

Quanto alla c.d. cedolare secca sulle locazioni di unità immobiliari ad uso abitativo, ad esempio, lo sforzo regolamentare si esaurisce nella precisazione giusta la quale, “per la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi ed il contenzioso ad essa relativi si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi” (così, testualmente, il quarto comma dell'art. 3 del già citato d.lgs. n. 23 del 2011)²²².

Nel caso di specie il rinvio all'assetto disciplinare delle imposte sui redditi si appalesa particolarmente significativo giacché la tassa piatta sugli affitti

²²² Fatto salvo il richiamo alla disciplina dei rimborsi e degli interessi, analoga è la formula utilizzata dal nono comma dell'art. 15 del d.l. n. 185 del 2008 che, occupandosi dell'ennesima rivalutazione a pagamento dei beni d'impresa, richiama(va) l'applicazione delle “norme in materia di liquidazione, accertamento, riscossione, contenzioso e sanzioni previste ai fini delle imposte sui redditi”.

sostituisce, oltre all'imposta sul reddito delle persone fisiche ed alle relative addizionali, anche l'imposta di registro e l'imposta di bollo dovute in dipendenza del contratto di locazione.

Un analogo rinvio all'assetto disciplinare delle imposte sui redditi si coglie in tema di imposta sostitutiva dovuta dalle imprese di assicurazione sulle riserve matematiche dei rami vita²²³: in questo caso, tuttavia, la norma rinviante richiama esclusivamente le disposizioni dettate in materia di accertamento, riscossione, sanzioni e contenzioso (cfr., in particolare, il comma 2-ter dell'art. 1 del d.l. n. 209 del 2002)²²⁴.

Quid est della disciplina della liquidazione, dei rimborsi e degli interessi?

La risposta non sembra molto complessa: *in parte qua* si registra un'oggettiva lacuna disciplinare non potendosi, ad esempio, negare *a priori* che possano verificarsi circostanze di fatto (*id est*: errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento) che rendano necessaria la presentazione di istanze di rimborso.

Ciò posto, non sembra vi possa essere altra strada oltre quella che porta a verificare la possibilità di ricorrere all'integrazione analogica per colmare una

²²³ Nelle pagine che precedono si è, peraltro, dato conto della particolare natura dell'imposta sostitutiva in parola la quale si risolve in un'anticipazione del carico fiscale latente ossia del prelievo potenzialmente gravante sulle riserve matematiche delle imprese di assicurazione.

²²⁴ Identica formula è utilizzata con riferimento alla disciplina dell'imposta sostitutiva applicabile, nella misura del 10 per cento e salvo espressa rinuncia scritta del prestatore di lavoro, sui premi di risultato di ammontare variabile spettanti ai produttori di lavoro dipendente (cfr., in particolare, l'art. 1, co. 185, della l. n. 208 del 2015).

lacuna altrimenti destinata a creare grave nocimento alle ragioni del contribuente.

Diverso è il discorso da farsi per il regime forfettario cui possono accedere le imprese ed i lavoratori autonomi di piccolissime dimensioni: ed invero, in questo terzo caso, la norma rinviante, muovendo probabilmente dalla supposta natura ibrida del prelievo sostitutivo, precisa che “per l’accertamento, la riscossione, le sanzioni e il contenzioso, si applicano, in quanto compatibili, le ordinarie disposizioni in materia di imposte dirette, imposta sul valore aggiunto e imposta regionale sulle attività produttive” (cfr. l’art. 1, co. 74, della l. n. 190 del 2014)²²⁵.

Almeno due sono i rilievi critici che possono essere mossi ad un rinvio così concepito.

In primis, nulla si dice in merito alla liquidazione così lasciandosi scoperto un delicato profilo regolamentare a nessuno sfuggendo che il controllo avente ad oggetto il calcolo dell’imposta ed il suo puntuale versamento rappresenta un passaggio cruciale nello schema di attuazione del tributo qui d’interesse, tributo dovuto, come si è già ricordato, con cadenza periodica ed in autoliquidazione.

In secondo luogo, sembra doversi stimare inconferente il rinvio alle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposta regionale sulle attività produttive e ciò a motivo del fatto che i contribuenti in discorso, ricorrendo i requisiti fissati dalla legge, non addebitano l’imposta sul valore aggiunto a

²²⁵ Negli stessi identici termini l’art. 1, co. 114, della l. n. 244 del 2007; cfr., per un approfondimento sullo specifico punto, P. ROSSI, *Il nuovo regime fiscale per i contribuenti minimi*, cit., 292.

titolo di rivalsa e non hanno diritto alla detrazione dell'imposta assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti anche intracomunitari e sulle importazioni; l'imposta dovuta dagli imprenditori e dai lavoratori autonomi che beneficiano del regime forfettario, inoltre e per espressa previsione normativa, sostituisce anche l'imposta regionale sulle attività produttive.

Se così stanno le cose, il richiamo alla disciplina di tributi diversi da quelli che colpiscono il reddito (segnatamente, IVA ed IRAP) rischia di essere un palese fuor d'opera.

Val la pena, peraltro, di ricordare che il legislatore, avendo probabilmente di mira possibili abusi consistenti nella fruizione di un regime di favore in assenza delle condizioni fissate dalla legge, prevede un incremento del 10 per cento dei limiti minimi e massimi delle sanzioni previste dal d.lgs. n. 471 del 1997 e ciò nel caso di infedele indicazione, da parte dei contribuenti forfettari, dei dati attestanti i requisiti e le condizioni di accesso al regime agevolato e sempreché il reddito accertato superi del 10 per cento quello dichiarato; identico regime sanzionatorio "aggravato" risulta applicabile nelle ipotesi in cui venga accertato il venir meno dei requisiti per continuare ad utilizzare, negli anni successivi all'esercizio dell'opzione, il regime agevolato.

Si registra, in buona sostanza, un rinvio generale alla disciplina delle sanzioni regolate dal d.lgs. n. 471 del 1997 su cui si innesta, in modo abbastanza curioso, un appesantimento del relativo regime punitivo, appesantimento regolato dalla stessa disposizione operante il rinvio.

Per chiudere questa sintetica rassegna dei casi in cui la regolamentazione dei profili procedurali e sanzionatori trova forma e sostanza attraverso il rinvio alla disciplina delle imposte sui redditi, resta da dire dell'imposta sostitutiva dovuta in ipotesi di assegnazione e/o cessione ai soci di beni immobili, diversi da quelli strumentali per destinazione, ovvero di beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali, e di quella richiesta per consentire all'imprenditore individuale l'estromissione dei beni immobili strumentali dal patrimonio dell'impresa: su questo fronte si assiste all'utilizzo di una formula ancor, se possibile, più stringata prevedendosi, in particolare, che "per la riscossione, i rimborsi ed il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi"²²⁶.

Ora, si può senz'altro ritenere non necessario il rinvio alla disciplina dell'accertamento ovvio essendo che l'eventuale inesatta applicazione delle disposizioni in materia di assegnazione agevolata e di estromissione sarà oggetto di approfondimento allorquando verranno verificate le modalità di corretta determinazione ed imputazione delle plusvalenze patrimoniali *ex art. 86 del testo unico*²²⁷, ma non può di certo dirsi irrilevante il (mancato) rinvio

²²⁶ Il rinvio alle disposizioni in materia di riscossione previste per le imposte sui redditi consente, ad esempio, di ritenere possibile l'iscrizione a ruolo *ex art. 10 ss. del d.P.R. n. 602 del 1973* degli importi delle rate successive alla prima non versate in ipotesi, ovviamente, di pagamento rateale dell'imposta sostitutiva (per una presa di posizione ufficiale conforme, v. la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 55/E del 20 febbraio 2008, reperibile in banca dati *BIG Suite*, IPSOA).

²²⁷ Sullo specifico punto prende posizione D. STEVANATO, *Imposta "volontaria", imposte ordinarie sostituite e meccanismi di riconoscimento (e disconoscimento) fiscale del costo*, cit., 307, rilevando, in modo assolutamente condivisibile, "che, in caso di denegata rivalutazione,

alla disciplina della liquidazione dell'imposta essendo, ad esempio, consentita la rateizzazione del pagamento ed essendo, di conseguenza, ben possibile il mancato o l'insufficiente pagamento di una o più rate con tutto quel che ne consegue sul piano dell'opportunità e/o della necessità di un momento di liquidazione mediante procedure automatizzate *ex art. 36-bis* del d.P.R. n. 600 del 1973.

Volendo a questo punto cercare di tirare le fila del discorso, almeno quattro sono i profili sui quali è necessario appuntare l'attenzione.

In primo luogo, non sembra si possa far a meno di rilevare il carattere (talvolta) ridondante che caratterizza la struttura di alcuni dei rinvii appena passati in rassegna. Il reiterato richiamo, ad esempio, alla disciplina del contenzioso poteva avere un senso allorquando l'ambito di cognizione del nostro giudice veniva individuato precisando, sul versante dei cosiddetti limiti esterni (anche detti orizzontali o materiali), che appartengono (o, per essere più precisi, appartenevano) alla giurisdizione tributaria le controversie concernenti le imposte indicate nell'elenco di cui al previgente primo comma dell'art. 2 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (elenco in cui, giova ricordare, non era ricompresa alcuna imposta sostitutiva²²⁸); a seguito delle modifiche apportate

verranno contestate e riprese a tassazione le imposte ordinarie 'sostituite' (che verranno fatte rivivere), ovvero l'imposta dovuta sulla plusvalenza in sede di cessione a seguito del disconoscimento degli effetti della rivalutazione, oppure degli ammortamenti sul valore rivalutato".

²²⁸ Sullo specifico punto, v. L. DEL FEDERICO, *La giurisdizione*, in AA.VV., *Il processo tributario*, nella collana *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauro, Torino, 1998, 36

nel 2001 al citato art. 2, tuttavia, i richiamati limiti esterni sono venuti meno essendo stata riconosciuta la competenza del giudice tributario a conoscere “tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati”²²⁹. Orbene ed in via di estrema sintesi, la generalizzazione dell’ambito di cognizione del giudice tributario rende superflua una specificazione che, se un tempo aveva una sua logica, oggi appare del tutto anacronistica.

In altri casi, e veniamo così al secondo profilo di interesse, il rinvio, ben lungi dall’essere ridondante, è semplicemente “latitante”. Si consideri, in particolare, la varie volte richiamata disciplina recata dall’art. 176, co. 2-ter, del testo unico che, occupandosi dell’imposta sostitutiva sui riallineamenti del valore dei beni d’impresa emersi in occasione di operazioni di conferimento di azienda, di fusione e di scissione, oblitera qualsiasi riferimento alla disciplina dei profili procedurali e sanzionatori²³⁰.

s., e la circolare Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Centr. Affari giuridici e contenzioso tributario del 23 aprile 1996, n. 98/E/II-3-1011, reperibile ne *il fisco*, 1996, 4526.

²²⁹ Sulla novella recata dalla legge finanziaria per il 2002 v., tra gli altri e senza pretesa di esaustività, G.M. CIPOLLA, *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2003, 471 ss.; L. PERRONE, *I limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2006, 423 ss.; F. PISTOLESI, *Le nuove materie devolute alla giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Giur. imp.*, 2002, 1466 ss., e P. RUSSO, *I nuovi confini della giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2002, 416 ss.

²³⁰ Lo stesso è a dirsi per la neo introdotta imposta sostitutiva dovuta dai soggetti che trasferiscono in Italia la propria residenza fiscale beneficiando del regime di cui all’art. 24-bis del testo unico.

In questo specifico contesto, la scelta del legislatore potrebbe (forse) spiegarsi ritenendo non necessario un rinvio espresso alle norme in materia di liquidazione, accertamento, riscossione e sanzioni previste ai fini delle imposte sui redditi risultando l'imposta di cui trattasi organicamente inserita nel tessuto della disciplina ordinaria recata dal testo unico delle imposte sui redditi.

Con buona probabilità, però, il riferimento alla *sedes materiae* prova troppo giacché la collocazione nel testo unico offre certamente la possibilità di apprezzare il carattere strutturale, e non episodico, del prelievo sostitutivo, ma non consente di negare l'autonomia concettuale e disciplinare dell'imposta sostitutiva dovuta sul riallineamento volontario rispetto, ovviamente, all'imposta ordinaria²³¹.

Ed una conferma indiretta in questo senso può ricavarsi scorrendo altri provvedimenti che, pur essendo caratterizzati da analoghe lacune disciplinari, risultano collocati in contesti estranei al testo unico delle imposte sui redditi (si pensi, solo per fare un esempio, al caso dell'imposta sostitutiva dovuta a fronte di conferimenti effettuati a favore di fondi comuni di investimento immobiliare): ebbene, se fosse vera la tesi secondo cui rilevanza decisiva assume la *sedes materiae*, si dovrebbe ritenere, in modo assai poco razionale, che

²³¹ Autonomia concettuale e disciplinare che, avuto riguardo ad un significativo numero di imposte sostitutive aventi caratteri prossimi a quella dovuta sui riallineamenti *ex art. 176, co. 2-ter*, del testo unico (viene da pensare, ad esempio, al caso della rivalutazione dei beni d'impresa *ex d.l. n. 185 del 2008* ovvero, ancora, all'assegnazione agevolata dei beni ai soci ed all'estromissione dei beni immobili posseduti dall'imprenditore individuale consentita dalla legge di stabilità per il 2016), spiega il rinvio espresso ai profili disciplinari dettati in materia di imposte sul reddito.

la regolamentazione di fenomeni di identica matrice viene a dipendere da scelte compiute dal legislatore sul versante della relativa collocazione sistematica, scelte che, tuttavia, non sempre costituiscono la voluta risultante di un coerente disegno di modellazione della fattispecie impositiva.

Se si condivide quest'impostazione si apre un diverso fronte di analisi dovendosi, evidentemente, individuare la via da percorrere per colmare quelle che, tanto per le imposte sostitutive improprie che albergano nel testo unico quanto per quelle ne sono estranee, si appalesano essere oggettive lacune disciplinari.

Da questo punto di vista, e veniamo così al terzo profilo da mettere a fuoco, non sembra vi siano ostacoli concettuali alla possibilità di integrare il lacunoso tessuto normativo ricorrendo all'*analogia legis* e ciò tanto con riguardo al procedimento che porta, ove necessario, all'accertamento quanto con riferimento alla liquidazione ed alla riscossione dell'imposta dovuta e non versata. Ed invero, se si muove dall'assunto secondo cui il meccanismo (pseudo) sostitutivo tipico delle forme di prelievo oggetto del presente approfondimento non incide sull'autonomia e sulla tipicità del presupposto colpito dai due tributi sul reddito conosciuti dal nostro sistema impositivo, non v'è alcuna preclusione alla possibilità di estendere in via analogica alle imposte sostitutive principi e regole proprie di quelle sostituite, vale a dire delle imposte sul reddito.

Il discorso è ben diverso con riferimento al diritto punitivo essendo, come noto, espressamente previsto che "le leggi penali e quelle che fanno eccezione a

regole generali o ad altre leggi non si applicano oltre i casi e i tempi in esse considerati” (così, testualmente, l’art. 14 delle preleggi)²³²; in materia di sanzioni amministrative e penali, dunque, laddove manchi un espresso rinvio alla disciplina recata dai due decreti legislativi del 1997 (nn. 471 e 472, in materia di sanzioni amministrative) ed al d.lgs. n. 74 del 2000 (in materia di sanzioni penali), deve ritenersi impedita la possibilità di applicare in via analogica la fattispecie disegnata per punire violazioni consumate in materia di imposte sul reddito.

Da ultimo, devesi prendere atto del fatto che, in alcuni specifici casi, la necessità del rinvio va esclusa in radice e ciò a motivo del fatto che è la stessa disciplina positiva (cui in potenza sarebbe necessario fare rinvio) a prevedere l’applicabilità di taluni istituti (anche) alle imposte sostitutive. Il pensiero corre alla disciplina della cessione del credito d’imposta siccome regolata dall’art. 43-bis del d.P.R. n. 602 del 1973 e dal successivo regolamento di attuazione²³³.

²³² Sul divieto di analogia in materia di sanzioni amministrative e penali, v. R. MICELLI, *Il sistema sanzionatorio tributario*, in AA.VV., *Il diritto tributario*, cit., 918, ove ulteriori riferimenti bibliografici.

²³³ Il primo comma dell’art. 1 del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, delineando l’ambito di applicazione del procedimento di accertamento con adesione, si limita a precisare che “l’accertamento delle imposte sui redditi e dell’imposta sul valore aggiunto può essere definito con adesione del contribuente”; commentando la disposizione in parola, M. VERSIGLIONI, *Accertamento con adesione*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, t. II, *Accertamento e sanzioni*, a cura di F. Moschetti, Padova, 2011, 424, osserva che “possono essere definiti mediante adesione gli accertamenti concernenti le imposte sui redditi quali l’Irpef, l’Ires, l’Ilor, le imposte sostitutive delle imposte sui redditi (ad es., l’imposta sulla rivalutazione obbligatoria dei beni immobili delle imprese, l’imposta sull’affrancamento delle riserve in sospensione di imposta, ecc.), le imposte le cui norme disciplinano la liquidazione, l’accertamento, la riscossione o il

Stabilisce, in particolare, il secondo comma dell'art. 1 del d.m. 30 settembre 1997, n. 384, che "la cessione, da operarsi con atto pubblico o con scrittura privata autenticata da un notaio, deve riguardare l'intero ammontare del credito chiesto a rimborso per ciascuna delle imposte sui redditi, ivi compreso quello derivante da imposte sostitutive": ebbene, se si avverte la necessità di specificare che la cessione deve avere ad oggetto l'intero ammontare del credito chiesto a rimborso compreso quello relativo ad imposte sostitutive, non v'è motivo di dubitare della possibilità di cedere il credito relativo alle seconde purché, ovviamente, lo stesso sia oggetto di esposizione nella dichiarazione annuale²³⁴.

4. La disciplina della rideterminazione del valore dei terreni agricoli, delle aree edificabili e delle quote di partecipazione quale momento di novità che impone un supplemento di riflessione sul gradiente di autonomia disciplinare del prelievo sostitutivo.

L'evoluzione della disciplina dell'imposta sostitutiva dovuta per la rideterminazione del costo di acquisto di terreni agricoli ed aree edificabili, oltreché di quote di partecipazione in società, offre l'occasione per svolgere qualche breve considerazione in merito ai processi di emancipazione che, di

contenzioso facendo rinvio alle corrispondenti norme dedicate alle imposte sui redditi"; nello stesso senso, per la prassi amministrativa, v. la circolare Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Centr. Accertamento dell'8 agosto 1997, n. 235/E/855/SP, reperibile ne *il fisco*, 1997, 9188.

²³⁴ In materia di cessione del credito d'imposta v., per tutti, F. PAPARELLA, *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in AA.VV., *Diritto tributario*, cit., 489 ss.

tanto in tanto, sembrano caratterizzare la disciplina di alcune imposte sostitutive improprie.

Come si ricorderà, a seguito delle modifiche recate dal d.l. n. 70 del 2011, è stato consentito di portare direttamente in detrazione dall'imposta dovuta per la nuova rideterminazione i versamenti già effettuati in occasione di una precedente rivalutazione e sono stati disciplinati in maniera del tutto innovativa le modalità ed i termini di rimborso dell'imposta sostitutiva.

Utile è, da questo punto di vista, un breve *excursus* intorno al percorso che ha portato alle novità recate dal c.d. decreto sviluppo.

Il legislatore, a partire dal 2001, ha più volte concesso alle persone fisiche non imprenditrici la possibilità di rideterminare il valore di terreni e quote di partecipazione la cui cessione genera, come noto, plusvalenze da ricondursi alla categoria dei redditi diversi; assai peculiari sono poi le modalità di determinazione della base imponibile: ed invero, seguendo una logica di tipo patrimoniale, la richiamata rideterminazione risulta essere subordinata al pagamento di un'imposta sostitutiva da applicarsi all'intero valore dell'*asset*.

Ebbene, la particolare struttura del meccanismo sostitutivo e la pressoché continua possibilità riconosciuta ai contribuenti di accedere alla rideterminazione hanno nel tempo creato i presupposti per un vero e proprio cortocircuito: applicandosi, infatti, l'imposta sostitutiva sull'intero valore dell'*asset* e non essendo previsti, quantomeno in origine, meccanismi di scomputo dell'imposta versata in occasione di precedenti rideterminazioni veniva progressivamente meno, salvo ovviamente considerare tollerabile

un'oggettiva duplicazione di prelievo, l'interesse per la rideterminazione del costo di acquisto.

Interesse, di converso, salvaguardato laddove fosse stato riconosciuto il diritto al rimborso dell'imposta versata in occasione di precedenti rideterminazioni o, comunque, fosse stata riconosciuta la possibilità di compensare l'imposta versata in precedenza con l'imposta dovuta in occasione delle successive rideterminazioni²³⁵.

Senonché, l'originario *framework* di riferimento (il pensiero corre agli artt. 5 e 7 della l. n. 448 del 2001) nulla disponeva al riguardo e l'unica strada percorribile per ottenere la restituzione di quanto versato in precedenza appariva essere quella che portava a ritenere applicabile la previsione di cui al secondo comma dell'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992.

Diverso è, tuttavia, l'avviso palesato dall'Agenzia delle entrate che, occupandosi della particolare ipotesi in cui il contribuente abbia interesse a rideterminare il valore di un *asset* già oggetto di una precedente rivalutazione, ha individuato nell'istanza di rimborso *ex art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973* l'unica strada percorribile per evitare quella che, almeno a prima vista, appare un'oggettiva duplicazione di prelievo²³⁶.

²³⁵ È fin troppo ovvio rilevare che l'interesse per queste problematiche sussiste fintantoché si registra sul mercato una crescita del livello dei prezzi.

²³⁶ Questa posizione è stata sostenuta a partire dal commento all'intervento legislativo con cui ha avuto inizio l'incredibile sequela di provvedimenti a mezzo dei quali si è reiteratamente concessa alle persone fisiche non imprenditrici la possibilità di rideterminare il valore dei terreni e delle quote di partecipazione (il riferimento è, in particolare, alla già citata circolare n. 27/E del 9 maggio 2003; nello stesso senso, e più di recente, v. anche la risoluzione n. 236/E del

Almeno due sono le ragioni che inducono a ritenere poco convincente il richiamo all'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973²³⁷.

In primis, v'è da ricordare che il diritto al rimborso, nella prospettiva del citato art. 38, si colloca sul terreno della mera riscossione e non su quello del regime dell'obbligazione tributaria, "onde esso torna applicabile solo quando si discuta dell'obbligo di versamento (ad esempio, in quanto sia stata versata una ritenuta che non doveva essere effettuata); quando invece si discute dell'*an* e/o del *quantum* dell'obbligazione suddetta la disposizione in proposito operante è quella contenuta nell'art. 21 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546"²³⁸.

10 giugno 2008, reperibile ne *il fisco*, 2008, fasc. n. 1, 4565, ove si legge che "le norme successive alla legge finanziaria 2002, legge che ha introdotto l'agevolazione in oggetto, non hanno mai contemplato la possibilità di poter compensare le somme versate a titolo di imposta sostitutiva qualora successivamente il contribuente abbia usufruito della possibilità di rideterminare il valore del terreno in epoche più recenti. Ed infatti l'Agenzia delle Entrate ha più volte precisato che il contribuente, ove lo ritenga opportuno, può usufruire delle successive disposizioni agevolative, procedendo al versamento integrale dell'imposta sostitutiva dovuta sul valore della nuova perizia e richiedere il rimborso, ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973, dell'imposta precedentemente versata [...] ovviamente entro i termini dallo stesso previsti").

²³⁷ Per un approfondimento sul punto, v. L. BELLINI, *Rideterminazione del valore dei terreni edificabili e con destinazione agricola. Rimborso di pagamenti effettuati per precedente rivalutazione. Decadenza, segnalazioni, novità prassi, prassi interpretative*, in CNN notizie del 29 luglio 2008; ID., *Rideterminazione dei valori di riferimento di immobili in caso di aumento di valore*, in *Dialoghi tributari*, 2009, 25 ss.; N. FORTE, *La giurisprudenza tributaria affronta il rimborso dell'imposta per precedente rivalutazione*, in *Corr. trib.*, 2010, 358 ss., e D. STEVANATO, *L'imposta sostitutiva sull'affrancamento dei valori dei terreni e delle partecipazioni: un'imposizione di stampo patrimoniale nel sistema delle imposte sui redditi*, cit., 28 ss.

²³⁸ Così, testualmente, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 404; nello stesso senso, v. F. PAPARELLA, *Il rimborso dei tributi*, in AA.VV., *Diritto tributario*, cit., 883, e G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2010, 372.

Il che, in sostanza, equivale a dire che ogniqualvolta l'istanza di rimborso è originata dalla supposta non debenza del tributo, dovrà trovare applicazione la disposizione generale recata dal già citato art. 21 e non v'è dubbio alcuno in merito al fatto che, nel caso qui ipotizzato, materia del contendere sia l'an dell'obbligazione tributaria.

In secondo luogo, devesi dire dell'impossibilità, logica prima che giuridica, di ricondurre l'ipotesi formulata allo schema tipizzato dall'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973 ossia al caso dell'errore materiale, della duplicazione e dell'inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento evidente essendo che, nel caso che qui ne occupa, non si registra alcun errore (materiale o di diritto) connesso, più o meno direttamente, al versamento dell'imposta²³⁹.

Sullo sfondo resta semmai un tema di fissazione del *dies a quo*²⁴⁰, ma ciò, ovviamente, non dovrebbe condizionare l'individuazione della procedura attivabile per ottenere la restituzione di quanto versato in occasione di una precedente rideterminazione.

²³⁹ In questo senso si è peraltro orientata la giurisprudenza di merito che, affrontando la questione, ha avuto modo di precisare che "la fattispecie in esame non risulta affatto sovrapponibile a quella configurata dall'art. 38 [...] ove il presupposto per il rimborso è integrato dalla sussistenza di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento": così, testualmente, Comm. trib. prov.le Prato, sez. V, sent. 23 aprile 2009, n. 24; nello stesso senso, v. Comm. trib. reg.le Lombardia, sez. XIII, sent. 1° dicembre 2010, n. 160; Comm. trib. reg.le Piemonte, sez. I, sent. 12 luglio 2010, n. 43; Comm. trib. prov.le Forlì, sez. IV, sent. 3 agosto 2009, n. 117, e Comm. trib. prov.le Modena, sez. VII, sent. 14 aprile 2009, n. 71, tutte reperibili in banca dati *BIG Suite*, IPSOA.

²⁴⁰ Termine da fissarsi tenendo conto del fatto che il pagamento del dovuto può essere effettuato in un'unica soluzione o, ed a seconda dei casi, in più rate annuali.

Così ricostruito il quadro di riferimento, stupisce alquanto la scelta operata dal legislatore nel 2011 che, evidentemente consapevole dello scarso *appeal* indotto dalla posizione di retroguardia dell’Agenzia in materia di rimborsi, ha ravvisato l’opportunità di precisare che, laddove non ci si avvalga della facoltà di detrarre l’imposta versata in occasione di una precedente rideterminazione dall’imposta dovuta per la nuova rivalutazione, è possibile “chiedere il rimborso della imposta sostitutiva già pagata, ai sensi dell’articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e il termine di decadenza per la richiesta di rimborso decorre dalla data del versamento dell’intera imposta o della prima rata relativa all’ultima rideterminazione effettuata” [così, testualmente, l’art. 7, co. 2, lett. ee), del d.l. n. 70 del 2011]²⁴¹.

In buona sostanza, si chiarisce che il procedimento di rimborso da attivarsi è quello tracciato dall’art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973 e si precisa, quanto al *dies a quo*, che il termine quadriennale decorre dalla data di pagamento dell’intera imposta o della prima rata dell’ultima rideterminazione²⁴².

²⁴¹ Per un primo commento alle novità recate dal d.l. n. 78 del 2011, v. G. ANDREANI - I. AVANZINI, *Nuova riapertura dei termini per la rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni non quotate*, in *Corr. trib.*, 2011, 1883; L. BELLINI, *Rivalutazione dei terreni: compensazione o rimborso dell’imposta relativa a precedenti adeguamenti del valore, ne il fisco*, 2011, 4153 ss.; C. BOLLO - C. PESSINA, *D.l. 13 maggio 2011, n. 70. La rivalutazione del valore dei terreni e delle partecipazioni in società non quotate, ne il fisco*, 2011, 3975 ss.; A. LO PRESTI, *Rideterminazione del valore di partecipazioni e terreni (artt. 67 e 68 del T.U.I.R.)*, cit., 123 ss., e M. MASTROMATTEI, *Il rimborso dell’imposta sostitutiva sulla rideterminazione del costo dei terreni, ne il fisco*, 2011, 3782 ss.

²⁴² Il riconoscimento del diritto al rimborso è stimato tutt’altro che scontato da D. STEVANATO, *L’imposta sostitutiva sull’affrancamento dei valori dei terreni e delle partecipazioni: un’imposizione di stampo patrimoniale nel sistema delle imposte sul reddito*, cit., 29, il quale osserva che, “se infatti si tengono presenti le logiche ‘patrimoniali’ e non ‘redditali’ con cui opera la rivalutazione a

Ora, ferme le perplessità circa la riconducibilità alla procedura di rimborso regolata dal d.P.R. n. 602 del 1973, è fuor di dubbio che, in materia di imposta sostitutiva dovuta per la rideterminazione dei terreni e delle quote di partecipazione, il procedimento di rimborso viene oggi ad essere regolato in maniera peculiare ed è parimenti indubbio il rilievo che viene ad assumere, *in parte qua*, la richiamata procedura di compensazione, procedura che, a quanto consta, costituisce un *unicum* nel panorama delle imposte sostitutive improprie.

Ciò detto, quali le conseguenze sul piano dell'inquadramento sistematico?

Può, in particolare, ritenersi raggiunto un grado di autonomia disciplinare tale da potersi considerare spezzato il cordone che lega l'imposta sostitutiva a quella sostituita?

Per la negativa, depone un duplice ordine di rilievi.

Per prima cosa, va rimarcata la specificità dell'ambito disciplinare entro cui vanno a collocarsi le novità introdotte dal c.d. decreto sviluppo: trattasi, in particolare, di disposizioni relative alla sola fase dell'adempimento dell'obbligazione tributaria (per quel che concerne, in particolare, la disciplina della possibile compensazione) ed a quella del rimborso dell'imposta (per quel che, invece, concerne la disciplina del rimborso *ex art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973*).

pagamento dei terreni e delle partecipazioni, ci si avvede come la eventualità di una 'doppia imposizione' - in una prospettiva reddituale e quindi 'differenziale' - sia comunque nel dna della norma agevolativa. Si vuole dire, se l'imposta volontaria che stiamo esaminando insiste per definizione anche su quella parte del valore del bene corrispondente al suo valore già fiscalmente riconosciuto, la stessa è strutturalmente inidonea a scongiurare 'doppie imposizioni' dello stesso reddito".

In secondo luogo, devesi tener conto della *ratio* sottesa all'intervento dell'estate del 2011, *ratio* che, con buona probabilità, deve essere individuata nel tentativo di conferire maggior interesse ad una misura che, oltre ad essere stata "spremuta" sul piano del gettito dalle ripetute finestre temporali aperte nel corso degli anni, non offre o, per meglio dire, non offriva un quadro sufficientemente chiaro e stabile in ordine agli strumenti attivabili per evitare che, a causa di reiterate rivalutazioni, il prelievo sostitutivo venisse a cumularsi determinando un deprecabile incremento del tasso effettivo di imposizione.

Orbene e per concludere sul punto, tanto l'angusto ambito disciplinare in cui vengono ad inserirsi le novità del 2011 quanto la particolare *ratio* alle stesse sottesa consentono di ritenere meramente embrionale o, se si preferisce, assolutamente episodico il processo di emancipazione della disciplina dell'imposta sostitutiva: si tratta, in definitiva, di innesti di sicuro rilievo operativo che, tuttavia, non recidono, salvo forse il caso della compensazione, il legame con la disciplina dell'imposta sostituita.

5. Le ricadute di un approccio legislativo caratterizzato da scarsa visione di sistema

L'impressione complessiva che si ricava dall'analisi sviluppata nelle pagine che precedono è quella di un approccio alla regolamentazione del fenomeno sostitutivo improprio segnato da sommarietà e scarsa capacità di guardare in modo coerente ed organico a vicende che, nella sostanza, sono riconducibili ad una matrice fenomenica unitaria ossia la manipolazione, mediante la previsione

di un prelievo sostitutivo più o meno favorevole, del trattamento impositivo riservato ad una certa categoria reddituale o ad una determinata componente reddituale.

E tale impressione si rafforza considerando le non poche difficoltà incontrate dalla prassi amministrativa nello sciogliere nodi operativi che, a ben vedere, non sono altro che il frutto avvelenato di precetti legislativi scritti in modo sciatto e frettoloso.

L'affanno della prassi nell'individuare, in assenza di specifiche indicazioni legislative, il momento di perfezionamento dell'opzione.

Paradigmatiche sono, da questo punto di vista, due opposte prese di posizione dell'Agenzia dell'entrate che, dovendo individuare il momento in cui può considerarsi perfezionata l'opzione per l'affrancamento del saldo attivo di rivalutazione iscritto in bilancio in conseguenza della rivalutazione dei beni d'impresa operata ai sensi dell'art. 1, co. 469, della l. n. 23 dicembre 2004, n. 266²⁴³, ha nel breve volgere di qualche mese sposato linee interpretative pressoché antitetiche.

Ed invero, in un primo momento, l'Agenzia, rispondendo ad un'istanza di interpello presentata da un soggetto interessato a conoscere quali fossero le

²⁴³ Giusta quanto previsto dall'art. 1, co. 472, della l. n. 266 del 2005, il saldo attivo di rivalutazione "può essere assoggettato, in tutto o in parte, ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP, nella misura del 7 per cento. L'imposta sostitutiva deve essere obbligatoriamente versata in tre rate annuali, senza pagamento di interessi, entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi, rispettivamente secondo i seguenti importi: 10 per cento nel 2006; 45 per cento nel 2007; 45 per cento nel 2008".

conseguenze determinate dal mancato pagamento di una delle rate successive alla prima, ha avuto modo di precisare che il versamento dell'unica rata o, nell'ipotesi in cui si acceda ad un pagamento rateale, il versamento della prima rata rappresenta "il momento in cui si perfeziona l'operazione di affrancamento del predetto saldo attivo"²⁴⁴.

A distanza di pochissimi mesi, l'Agenzia è, tuttavia, tornata sui suoi passi e, occupandosi di un caso identico a quello cui s'è poc'anzi fatto cenno, ha cambiato radicalmente opinione osservando che l'operazione di affrancamento si perfeziona con l'indicazione in dichiarazione dei redditi dei dati alla stessa correlati essendo questa, in particolare, la modalità "attraverso cui il contribuente manifesta la volontà di avvalersi dell'istituto"²⁴⁵.

Ebbene, scorrendo lo sfilacciato *framework* di riferimento subito ci si avvede del fatto che né la l. n. 266 del 2005 né, tantomeno, i provvedimenti legislativi cui la stessa fa rinvio si preoccupano di individuare il momento a partire dal quale l'affrancamento può dirsi perfezionato.

Ciò detto, lascia perplessi il maldestro tentativo dell'Agenzia delle entrate di individuare il momento di perfezionamento dell'affrancamento prescindendo

²⁴⁴ Così, testualmente, la già citata risoluzione n. 55/E del 20 febbraio 2008, ove, in particolare, si legge che "il regolare versamento della prima rata per un importo almeno pari alla misura percentuale prevista, infatti, è sufficiente a individuare l'effettiva volontà del contribuente di voler procedere all'affrancamento del saldo attivo di rivalutazione".

²⁴⁵ A tale conclusione approda la risoluzione n. 362/E del 29 settembre 2008, reperibile ne *il fisco*, 2008, fasc. n. 1, 6866, che, sul punto, supera le considerazioni formulate nella risoluzione del 20 febbraio 2008, n. 55/E.

dalla comprensione dello sviluppo contabile della rivalutazione dei beni d'impresa e dal relativo assetto regolamentare²⁴⁶.

Valga al riguardo ricordare che, a mente del primo comma dell'art. 11 della l. n. 342 del 2000, "la rivalutazione [...] deve essere eseguita nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo [...] deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea e deve essere annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa"; quanto alla debenza dell'imposta sostitutiva, il successivo art. 11 a chiare lettere prevede che "sui maggiori valori dei beni iscritti in bilancio [...] è dovuta un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta regionale sulle attività produttive pari al 19 per cento relativamente ai beni ammortizzabili e pari al 15 per cento relativamente ai beni non ammortizzabili"; avuto, infine, riguardo alle modalità di contabilizzazione del saldo attivo di rivalutazione, l'art. 13 si preoccupa di precisare che "il saldo attivo risultante dalle rivalutazioni [...] deve essere imputato al capitale o accantonato in una speciale riserva designata con riferimento alla presente legge"²⁴⁷.

Come detto, nulla dispone la legge n. 342 del 2000 in materia di affrancamento del saldo attivo di rivalutazione e ciò si spiega considerando che è soltanto con il già citato comma 472 dell'unico articolo della legge finanziaria per il 2006 che

²⁴⁶ Il riferimento è, ovviamente, alla l. n. 342 del 2000 cui, tra le altre cose, rinvia anche la l. n. 266 del 2005.

²⁴⁷ Il comma 469 dell'unico articolo della legge finanziaria per il 2006 rinvia espressamente alle disposizioni di cui alla sezione II del capo I della l. n. 342 del 2000.

viene consentita, per la prima volta, occorre ricordare, la possibilità di affrancare, previo pagamento di un'imposta sostitutiva, la riserva che accoglie la contropartita contabile del maggior valore attribuito ai beni in conseguenza della rivalutazione operata²⁴⁸.

Così ricostruito il quadro di riferimento, non sembra vi sia spazio per convenire con quanto sostenuto dall'Agenzia delle entrate e, quindi, per condividere l'assunto secondo cui il momento di perfezionamento dell'affrancamento andrebbe individuato ora nel pagamento dell'imposta ora nell'indicazione in dichiarazione.

Non si può condividere la prima lettura perché il versamento dell'imposta rappresenta, almeno nel caso qui d'interesse, l'adempimento di un'obbligazione già evidentemente sorta; e non si può condividere nemmeno la seconda ricostruzione poiché nessuna disposizione di legge obbliga all'indicazione in dichiarazione dei dati concernenti l'affrancamento effettuato²⁴⁹.

²⁴⁸ In argomento, v. G. FERRANTI, *L'affrancamento del saldo attivo di rivalutazione*, in *Corr. trib.*, 2006, 747 ss.

²⁴⁹ È appena il caso di ricordare che l'Agenzia delle entrate, occupandosi della rideterminazione del valore dei terreni e delle quote di partecipazione in società, ha teorizzato la sussistenza dell'obbligo di indicare in dichiarazione "i dati relativi alla rideterminazione del valore delle partecipazioni nel modello di dichiarazione UNICO Persone Fisiche relativo al periodo d'imposta in cui è stata operata la rideterminazione (quadro RT). Analogamente, nel quadro RM del modello di dichiarazione devono essere indicati i dati relativi alla rideterminazione del valore dei terreni" (così, testualmente, la circolare n. 35/E del 4 agosto 2004).

Sull'assoluta irrilevanza, ai fini della produzione dell'effetto cui è subordinato il pagamento di imposte sostitutive, della compilazione di quadri presenti nella dichiarazione dei redditi, v. da ultimo Cass., sez. trib., sent. 20 febbraio 2015, n. 3410, reperibile in banca dati *BIG Suite*, IPSOA.

Ed allora, qual è il momento cui occorre guardare per considerare perfezionato l'affrancamento? Molto semplicemente, ed in linea con le indicazioni ritraibili dalla l. n. 342 del 2000, a noi sembra si debba guardare ai comportamenti contabili adottati dal soggetto che rivaluta i beni d'impresa iscrivendo, come necessaria contropartita, la riserva di rivalutazione: ed invero, l'iscrizione in bilancio della riserva al netto dell'imposta dovuta unitamente alla coeva rilevazione del debito verso l'erario segnano, in modo indelebile, l'intenzione del contribuente di voler procedere all'affrancamento.

Viene in rilievo, in sostanza, il comportamento concludente tenuto dal contribuente²⁵⁰.

Ed è proprio muovendo dalla lettura delle disposizioni recate dal d.P.R. 10 novembre 1997, n. 442, che di recente l'Agenzia delle entrate ha avuto modo di precisare che, in materia di estromissione dei beni immobili dal patrimonio dell'impresa gestita da persone fisiche, "assumono rilevanza adempimenti dell'imprenditore che presuppongano la volontà di escludere i beni strumentali per destinazione dal patrimonio dell'impresa"²⁵¹.

²⁵⁰ In materia di opzioni e comportamento concludente, v. M. BASILAVECCHIA, *In tema di opzioni ha rilevanza decisiva il comportamento concludente*, in *Corr. trib.*, 2005, 2701 ss., e P. BORIA, *La dichiarazione tributaria*, in AA.VV., *Diritto tributario*, cit., 581 s.

²⁵¹ Così, testualmente, la circolare n. 26/E del primo giugno 2016, reperibile in banca dati *BIG Suite*, IPSOA, che, sul punto, cita la contabilizzazione dell'estromissione sul libro giornale (nel caso di impresa in contabilità ordinaria) oppure sul registro dei beni ammortizzabili (nel caso di impresa in contabilità semplificata).

È appena il caso di ricordare che, in passato, l'Agenzia delle entrate aveva avuto modo di prendere posizione ritenendo perfezionata l'estromissione con il pagamento della prima o

Sotto questo profilo, e fermo restando il contraddittorio riferimento al “perfezionamento dell’opzione con l’indicazione in dichiarazione”²⁵², desta sicuro interesse il richiamo operato ai comportamenti che, a prescindere dall’indicazione nella scheda dichiarativa, rendono palese l’intenzione del contribuente di volersi avvalere del regime previsto dal comma 121 dell’unico articolo della l. n. 208 del 2015.

Il medesimo documento di prassi, occupandosi dell’ipotesi assolutamente affine sul piano disciplinare dell’assegnazione agevolata dei beni d’impresa ai soci (cfr., in particolare, i commi da 115 a 120 dell’unico articolo della l. n. 208 del 2015), ignora i *facta concludentia* stimando, invece, decisiva “l’indicazione in dichiarazione dei redditi dei valori dei beni assegnati e della relativa imposta sostitutiva”.

Anche in questo caso, ed al pari di quanto detto a proposito dell’affrancamento del saldo attivo di rivalutazione, non può non prendersi atto del fatto che la legge di stabilità per il 2016, disciplinando sia l’assegnazione dei beni d’impresa ai soci che l’estromissione dei beni immobili dal patrimonio dell’impresa gestita da persone fisiche, omette qualsiasi riferimento all’esposizione in dichiarazione dei dati relativi alle due opzioni d’interesse, sicché deve ritenersi assolutamente priva di copertura legislativa la posizione interpretativa sostenuta con una certa caparbia, occorre dire, dall’Agenzia delle entrate.

dell’unica rata dell’imposta sostitutiva dovuta (cfr., in particolare, la circolare n. 39/E del 15 aprile 2008, reperibile ne *il fisco*, 2008, fasc. n. 1, 3126).

²⁵² La circolare di inizio giugno 2016 richiama le conclusioni condensate nella risoluzione n. 82/E del 30 marzo 2009, reperibile in banca dati *BIG Suite*, IPSOA.

Assai diverso è il discorso da farsi per il perfezionamento dell'operazione di rideterminazione del valore dei terreni e delle quote di partecipazione.

In questo caso, infatti, la legge subordina l'effetto sostitutivo al pagamento dell'imposta sostitutiva²⁵³ e non sembrano esservi dubbi in merito al fatto che la produzione dello stesso abbia luogo con la redazione della perizia giurata di stima e, soprattutto, con il successivo versamento dell'imposta calcolata sul valore periziato²⁵⁴.

Ebbene, e per concludere sul punto, le opposte conclusioni si giustificano alla luce del diverso quadro di riferimento, ma è del tutto lecito chiedersi se sul piano sistematico, pur trattandosi di fenomeni strutturalmente analoghi, abbia

²⁵³ A petto del primo comma dell'art. 5, co. 1, della l. n. 448 del 2001, "agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze [...] per i titoli, le quote o i diritti non negoziati nei mercati regolamentati [...] può essere assunto, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore a tale data della frazione del patrimonio netto della società, associazione o ente, determinato sulla base di una perizia giurata di stima [...] a condizione che il predetto valore sia assoggettato ad una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi".

²⁵⁴ Alle stesse conclusioni approda sia la prassi amministrativa che quella giurisprudenziale. Quanto alla prima, devesi ricordare che l'Agenzia delle entrate ha preso posizione precisando che "l'opzione per la rideterminazione dei valori e la conseguente obbligazione tributaria si considerano perfezionate con il versamento dell'intero importo dell'imposta sostitutiva ovvero, in caso di pagamento rateale, con il versamento della prima rata. Infatti, il contribuente può avvalersi immediatamente del nuovo valore di acquisto ai fini della determinazione delle plusvalenze di cui all'art. 67 del T.U.I.R." (così, testualmente, la circolare n. 35/E del 4 agosto 2004, reperibile ne *il fisco*, 2004, fasc. n. 2, 5025). Avuto, invece, riguardo alla prassi giurisprudenziale sembra sufficiente ricordare che, a giudizio della Suprema Corte, "assumono efficacia determinante, ai fini del perfezionamento dette procedure in questione, da un lato, la redazione di una perizia giurata di stima, e, dall'altro, l'assoggettamento del detto valore ad imposta sostitutiva attraverso il versamento della stessa" (così, testualmente, la già citata Cass., sez. trib., sent. 20 febbraio 2015, n. 3410).

senso postulare una così radicale differenza nella declinazione di uno snodo essenziale nel funzionamento del meccanismo sostitutivo.

L'esercizio dell'opzione e l'impossibilità, per il contribuente, di tornare sui suoi passi

Esercitata l'opzione per una delle tante forme di prelievo sostitutivo improprio passate in rassegna nelle pagine che precedono, il contribuente potrebbe trovarsi nella condizione di voler riconsiderare i termini della scelta effettuata ovvero, ed a seconda dei casi, potrebbe rendersi conto di aver commesso errori materiali nel versamento dell'imposta dovuta o, perché no, nell'esposizione dei dati rilevanti in dichiarazione.

Trattasi di profili da trattare disgiuntamente ovvio essendo che un conto è rimettere in discussione i contenuti della scelta effettuata, altro è chiedere il rimborso dell'imposta versata senza titolo, altro ancora è correggere errori commessi nella compilazione della scheda dichiarativa.

Quanto al primo tema, non sembrano sussistere grossi margini per dare corso a quella che, a tutti gli effetti, deve considerarsi una rettifica di una determinazione volitiva esplicitata ora con l'effettuazione del versamento dell'imposta sostitutiva (il riferimento è alla rideterminazione del valore dei terreni e delle quote di partecipazione) ora con l'adozione di specifici comportamenti contabili (il pensiero corre, in questo caso, alla rivalutazione dei beni d'impresa ed all'estromissione dei beni immobili strumentali dal

patrimonio dell'impresa individuale²⁵⁵) ora, ancora, con la stipula di appositi atti notarili (come accade, ad esempio, nel caso di assegnazione dei beni ai soci). Ed una chiara conferma in questo senso viene da una recente presa di posizione del Supremo Collegio che - occupandosi della spettanza del diritto al rimborso rivendicato da un contribuente che, versata la prima rata, non intendeva procedere al versamento delle restanti rate - ha avuto modo di esplicitare il principio secondo cui la "scelta del contribuente di optare (attraverso la perizia giurata di stima ed il versamento anche solo della prima rata dell'imposta sostitutiva) per la rideterminazione del costo o valore di acquisto delle partecipazioni costituisce atto unilaterale dichiarativo di volontà, che, giunto a conoscenza del destinatario Amministrazione Finanziaria (attraverso il detto pagamento dell'imposta sostitutiva), comporta di per sé quale suo effetto [...] la rideterminazione del valore della partecipazione, e, pertanto, in base ai principi generali di cui all'art. 1324 c.c. e art. 1334 c.c. e segg., non può essere revocato per scelta unilaterale del contribuente"²⁵⁶.

²⁵⁵ Una chiara conferma in questo senso può essere tratta dalla lettura della già citata circolare dell'Agenzia delle entrate n. 39/E del 15 aprile 2008, ove, in particolare, si precisa che "anche per l'esercizio dell'opzione in commento, assumono rilevanza adempimenti dell'imprenditore che presuppongano la volontà di escludere i beni immobili strumentali per destinazione dal patrimonio dell'impresa, fermo restando il perfezionamento dell'opzione con il pagamento dell'imposta sostitutiva. Ad esempio, può considerarsi comportamento che esprime in modo concludente la volontà di estromettere gli immobili la contabilizzazione dell'estromissione sul libro giornale (nel caso di impresa in contabilità ordinaria) oppure sul registro dei beni ammortizzabili (nel caso di impresa in contabilità semplificata)".

²⁵⁶ Così, testualmente, Cass., sez. trib., sent. 20 febbraio 2015, n. 3410, già citata; sulla stessa lunghezza d'onda, v. Cass., sez. trib., ord. 5 marzo 2010, n. 5477, reperibile in banca dati *BIG Suite*, IPSOA, ove si precisa che l'art. 7 della l. n. 448 del 2001 "consente al contribuente [...] di

Il ragionamento del Supremo Collegio non fa una grinza; non sembra, infatti, possibile negare la solidità concettuale del richiamo alla categoria degli atti unilaterali dichiarativi di volontà ed agli effetti prodotti da tale ricostruzione in termini, evidentemente, di non revocabilità in via unilaterale dell'opzione esercitata. Così come appare comprensibile il rilievo sistematico attribuito all'intervenuta conoscenza, da parte dell'Amministrazione finanziaria, dell'avvenuto esercizio dell'opzione per il tramite dell'acquisizione dei dati relativi al versamento effettuato.

Ma a questo punto viene da chiedersi quale sia il destino di tutte quelle opzioni che si perfezionano con la semplice adozione di determinati comportamenti contabili, senza, cioè, che agli stessi faccia seguito il versamento dell'imposta dovuta (il pensiero corre al già citato caso della rivalutazione dei beni d'impresa o a quello dell'estromissione dei beni immobili da parte dell'imprenditore individuale).

Se si segue alla lettera il ragionamento del Supremo Collegio si deve ammettere la possibilità di revocare l'esercizio di un'opzione già perfezionatasi e ciò in ragione del fatto che la stessa opzione non è stata portata a conoscenza

rideterminare il valore iniziale con il pagamento di un'imposta sostitutiva del 4 per cento del valore accertato con stima. Si tratta come è pacifico di una facoltà del contribuente. L'esercizio di tale facoltà, mediante presentazione di perizia di stima ed il pagamento dell'imposta sostitutiva, è libero ed essendo diretto ad un beneficio consentito dall'ordinamento costituisce attività negoziale come tale, in mancanza di previsione contraria, irrevocabile secondo il principio generale di cui all'art. 1372 c.c."; per la tesi, a quanto consta assolutamente minoritaria, favorevole alla possibilità di revocare l'opzione di rivalutare un bene d'impresa, v. Comm. trib. prov.le Ravenna, sez. II, sent. 20 novembre 2014, n. 883, reperibile in *Notariato*, 2015, fasc. 1, 104.

dell'Amministrazione finanziaria attraverso l'effettuazione del versamento e/o l'indicazione in dichiarazione degli estremi dell'operazione (indicazione, peraltro, non richiesta dalla legge).

Il discorso è oggettivamente complesso toccando le delicatissime corde dell'efficacia degli atti unilaterali ossia degli atti risultanti dalla manifestazione di volontà di una sola parte²⁵⁷ e della possibilità che le istanze di affidamento del terzo (terzo che, nel nostro caso, veste i panni dell'Amministrazione finanziaria) trovino albergo nella nostra materia.

Non sfugge, tuttavia, il rischio che si nasconde dietro letture rigide degli approdi giurisprudenziali cui s'è appena fatto cenno: ed invero, trincerandosi dietro il requisito della conoscenza del terzo (*id est*: dell'Amministrazione finanziaria), si finisce con l'ammettere che, anche in materia di rettificabilità dell'opzione, sia possibile addivenire a soluzioni differenziate le quali, come si è già avuto modo di rilevare, non tengono conto della natura sostanzialmente unitaria dei fenomeni regolati.

In materia di errori materiali commessi nell'esecuzione dei versamenti²⁵⁸ il discorso appare più semplice poiché, esclusa l'intenzione del contribuente di emendare la scelta compiuta in sede di esercizio dell'opzione, il tema si riduce all'individuazione della procedura da attivare per ottenere il rimborso di

²⁵⁷ Sul punto, v. diffusamente C. DONISI, *Atti unilaterali: I) Diritto civile*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1990, IV, 1 ss., ove ampi riferimenti bibliografici.

²⁵⁸ Viene da pensare al caso in cui si versi un'imposta sostitutiva applicando all'importo periziato un'aliquota maggiore rispetto a quella prevista per il bene il cui valore s'intende rideterminare.

quanto versato in eccesso e, sotto questo profilo, non sembra possibile far altro che presentare istanza ai sensi e per gli effetti di quanto stabilito dall'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, previsione che, come si è già avuto modo di precisare, disciplina il diritto al rimborso in tutti i casi in cui siano stati commessi errori materiali nell'esecuzione dei versamenti.

Sullo sfondo resta poi il tema del mancato esercizio in dichiarazione dell'opzione e della possibilità di emendare quella che resta, comunque, un'espressa determinazione volitiva.

Sotto questo profilo, non sembra vi sia molto da dire: trascorsi inutilmente i termini fissati dalla legge, non potrà che concludersi nel senso che il mancato esercizio dell'opzione chiude le porte a qualsiasi possibile ripensamento.

Parzialmente diverso è l'avviso palesato dall'Agenzia delle entrate che, seguendo la linea interpretativa che individua il momento di perfezionamento dell'opzione nell'esposizione in dichiarazione dei relativi dati ed occupandosi della specifica ipotesi dell'estromissione dei beni dal patrimonio dell'impresa gestita da persone fisiche, ritiene possibile "sanare" l'eventuale mancata compilazione della corrispondente sezione della scheda dichiarativa con l'invio di una dichiarazione emendata entro e non oltre il termine di cui all'art. 2, co. 7, del d.P.R. n. 322 del 1998 ossia entro i novanta giorni dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi²⁵⁹.

²⁵⁹ Cfr., ancora, la già citata circolare n. 26/E dello scorso mese di giugno 2016; a ben altre conclusioni era in passato giunta la prassi rilevando, in particolare, che "la mancata compilazione del quadro RQ è riconducibile ad un ipotesi di errore od omissione sanabile mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa e non già ad una ipotesi di mero

ripensamento sull'indicazione di precise scelte già operate dal contribuente. Pertanto, trattandosi di una fattispecie di rettifica della dichiarazione a favore del contribuente, si ritiene corretta l'integrazione della dichiarazione effettuata ai sensi del comma 8-*bis* del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322" (così, testualmente, la risoluzione del 18 agosto 2009, n. 228/E, reperibile in banca dati *BIG Suite*, IPSOA).

CAPITOLO QUINTO

LE IMPOSTE SOSTITUTIVE IMPROPRIE ED IL LECITO RISPARMIO D'IMPOSTA

Sommario: 1. Premessa; 2. L'evoluzione del concetto di divieto di abuso del diritto tributario; 3. I confini dell'abuso del diritto tributario: una terra di mezzo stretta tra legittimo risparmio d'imposta ed evasione; 4. L'arbitraggio determinato dall'applicazione di imposte sostitutive improprie: un vantaggio fiscale voluto, e non riprovato, dal sistema.

1. Premessa

L'ultima area di problematicità su cui occorre soffermarsi è quella che attiene ai possibili risvolti abusivi/elusivi insiti nell'arbitraggio tra l'adesione a regimi di tassazione sostitutiva e la conseguente mancata o, a seconda dei casi, attenuata tassazione delle singole componenti reddituali²⁶⁰.

La questione, a prima vista, potrebbe ritenersi talmente chiara da non meritare particolari approfondimenti: è ben vero che l'adesione ad uno dei molteplici regimi di tassazione esaminati nelle pagine che precedono comporta l'applicazione di aliquote (di norma) più basse di quelle ordinarie, ma è

²⁶⁰ Diversità di trattamento impositivo da apprezzarsi, evidentemente, rispetto agli schemi impositivi ordinari.

parimenti vero che tale effetto è il naturale portato di una opzione espressamente prevista (e spesso incoraggiata) dall'ordinamento tributario sicché non v'è spazio alcuno per considerare indebito il conseguente risparmio d'imposta.

Siamo, in buona sostanza, al cospetto di un evidente caso di legittima pianificazione fiscale che nulla ha a che fare con condotte abusive/elusive meritevoli di essere censurate e/o contrastate.

Talune discutibili prassi adottate dagli uffici²⁶¹ ed alcuni, a quanto consta, isolati arresti giurisprudenziali consigliano, tuttavia, cautela.

Ed invero, e per quanto paradossale possa apparire, è stato ritenuto elusivo l'assoggettamento della plusvalenza da conferimento all'imposta sostitutiva un tempo prevista dagli artt. 1 e 4, co. 2, del d.lgs. n. 358 del 1997 con conseguente iscrizione, in capo alla conferitaria, dei beni conferiti a valore corrente: si è stimato, in sostanza, "deprecabile" l'arbitraggio tra la mite aliquota dell'imposta sostitutiva e l'aliquota ordinaria applicabile ad un reddito alla cui formazione concorrono, in capo alla società beneficiaria del conferimento, maggiori quote di ammortamento²⁶².

²⁶¹ Dà conto di queste opinabili prassi operative G. ALBANO, *Abuso del diritto e adesione a regimi di tassazione sostitutiva*, ne *La gestione straordinaria delle imprese*, 2014, 62 ss.

²⁶² A tali curiose conclusioni giunge Comm. trib. prov.le Udine, sez. V, sent. 6 marzo 2008, n. 187, reperibile in *Dialoghi tributari*, 2009, 84, con nota di D. STEVANATO - A. TRABUCCHI - G. CARBONE, *Distribuzione di riserve ai soci come atti estranei all'impresa: quando la realtà (giudiziale) supera ogni immaginazione*; la sentenza è stata successivamente riformata dalla pronuncia della Comm. trib. reg.le Friuli Venezia Giulia, sez. VII, sent. 11 gennaio 2010, n. 84, reperibile in *Dialoghi tributari*, 2010, 625, commentata da D. STEVANATO, *Aderire a un "regime agevolativo" fondato su un'imposta volontaria non significa eludere*.

Ancora in materia di elusione ed operazioni straordinarie²⁶³, è stato ritenuto *sic et simpliciter* elusivo il risparmio d'imposta conseguito mediante l'utilizzo del disavanzo di fusione affrancato previo pagamento dell'imposta sostitutiva di cui all'oggi abrogato art. 6 del d.lgs. n. 358 del 1997, beneficio conseguito in dipendenza della riconosciuta possibilità di calcolare le quote di ammortamento sui maggiori valori iscritti a seguito dell'affrancamento a pagamento della citata differenza di fusione²⁶⁴.

Parimenti elusivo è stato ritenuto il comportamento di una società che, avvalendosi di uno dei tanti provvedimenti che in passato hanno consentito l'assegnazione agevolata dei beni non strumentali ai soci²⁶⁵, aveva ceduto, previo pagamento della richiesta imposta sostitutiva, alla propria controllante una quota di partecipazione e ciò sul presupposto che, nel caso controverso, "si è trattato di un 'passaggio di mano' all'interno dello stesso gruppo societario, che ha soltanto prodotto la realizzazione di una plusvalenza a prelievo ridotto"²⁶⁶.

²⁶³ In materia di elusione ed operazioni straordinarie, v. diffusamente S. CAPOLUPO, *Il carattere elusivo delle operazioni straordinarie*, in AA.VV., *Il regime fiscale delle operazioni straordinarie*, a cura di E. della Valle - V. Ficari - G. Marini, Torino, 2009, 406 ss.

²⁶⁴ Il riferimento è al caso affrontato da Comm. trib. reg.le Lombardia, sez. LXIII, sent. 7 febbraio 2008, n. 290, reperibile in *Corr. trib.*, 2009, 2353 s., ed ivi nota di A. CONTRINO, *Disavanzi di fusione, imposizione sostitutiva ed elusione fiscale*.

²⁶⁵ Cfr., quanto al caso di specie, l'art. 29 della l. 29 dicembre 1997, n. 449, come modificato dall'art. 13 della l. 18 febbraio 1999, n. 28.

²⁶⁶ Così, testualmente, Cass., sez. trib., sent. 8 aprile 2009, n. 8487, reperibile in *Dialoghi tributari*, 2009, 408 s., con nota critica di R. LUPI - D. STEVANATO, *Estromissione agevolata dei beni d'impresa ed elusione fiscale*; per una contestazione di elusione/abuso basata sulla strumentale

Seguendo la stessa direttrice si è, infine, contestata l'elusione in una sequenza negoziale caratterizzata da una serie di atti autonomi culminati nella cessione, previa rideterminazione a pagamento del loro valore fiscale, delle quote di partecipazione possedute da due persone fisiche non imprenditrici in una società di capitali che, a sua volta, aveva acquistato un ramo d'azienda: in questo singolarissimo caso si è ritenuto che la rideterminazione del valore delle quote di partecipazione fosse stata strumentalizzata dai soci per evitare la tassazione dei plusvalori in capo alla società proprietaria del ramo d'azienda plusvalente²⁶⁷.

Ebbene, fermi i dubbi che circondano la ricostruzione del fatto che ha originato la controversia sfociata nel pronunciamento del Giudice del gravame meneghino²⁶⁸, non sfugge l'audacia dello schema contestato: non vi sarebbe

applicazione delle disposizioni in materia di scioglimento agevolato della società e successiva assegnazione dei beni ai soci *ex art. 3, co. 38 e ss., della l. 23 dicembre 1996, n. 662, v. Comm. trib. prov.le Reggio Emilia, sez. I, sent. 8 febbraio 2008, n. 10, reperibile in Corr. trib., 2009, 2346 ss., annotata criticamente da S.M. MESSINA, Inapplicabile il divieto di abuso su questioni fiscali meramente interne.*

²⁶⁷ Il riferimento è al caso deciso con sentenza favorevole al contribuente dalla Comm. trib. reg.le Lombardia, sez. XXII, sent. 27 settembre 2013, n. 87, reperibile in banca dati *BIG Suite*, IPSOA.

²⁶⁸ Secondo l'Agenzia delle entrate i vari atti sarebbero tra loro collegati e sarebbero stati posti in essere con chiari intenti elusivi allo scopo di non far emergere la plusvalenza in capo alla società che aveva ceduto il ramo d'azienda plusvalente spostando la tassazione sulle persone fisiche che, rideterminando il valore delle quote possedute, avrebbero ottenuto un notevole risparmio d'imposta; di qui il recupero a tassazione della plusvalenza *ex art. 37-bis del d.P.R. n. 600 del 1973* considerando inopponibili gli atti suddetti. La sensazione che si ricava scorrendo la sentenza è che l'Agenzia abbia tentato di recuperare, attraverso il richiamo a tale disposizione,

piena fungibilità tra cessione di un'azienda e/o di un ramo d'azienda (bene di primo grado) e cessione di quote di partecipazione (bene di secondo grado) e sarebbe, addirittura, possibile imputare alla società che cede il compendio aziendale la plusvalenza realizzata dai soci che hanno ceduto le quote di partecipazione nella società terza che ha acquistato il ramo d'azienda e ciò sul presupposto che questi ultimi hanno beneficiato di una più mite tassazione.

Come sempre accade, gli arresti giurisprudenziali sono condizionati dalle specificità del caso controverso ed è estremamente delicato il tentativo di decontestualizzare la vicenda cercando di enucleare indicazioni aventi portata generale; nelle vicende testé richiamate, tuttavia, viene radicalmente messa in discussione l'essenza stessa dell'adesione a regimi opzionali di tassazione sostitutiva e, di conseguenza, è più che opportuno un supplemento di approfondimento volto ad individuare, anche alla luce delle recentissime novità legislative in materia di abuso del diritto tributario o elusione fiscale, la cornice entro cui deve essere correttamente collocata la questione qui di interesse.

2. L'evoluzione del concetto di divieto di abuso del diritto tributario

L'irruzione sulla scena del concetto del divieto di abuso del diritto tributario costituisce indubbiamente una delle novità di maggior impatto registratesi nell'ultimo decennio e ciò per un triplice ordine di ragioni²⁶⁹.

una situazione che è probabilmente riconducibile alla mera evasione ossia all'occultamento, da parte della società che ha ceduto il compendio plusvalente, di una fetta del corrispettivo.

²⁶⁹ La letteratura in materia di divieto di abuso del diritto tributario e di elusione è sconfinata. V., tra i contributi più recenti, S. CIPOLLINA, *Elusione fiscale*, in *Dig. IV, disc. priv., sez. comm.*,

In primis, perché trattasi di tema che si è imposto all'attenzione degli operatori del diritto tributario grazie al contributo creativo della giurisprudenza della Corte di Cassazione. In secondo luogo, ed a prescindere da ogni considerazione in merito alla matrice genetica del principio in parola, perché la sua affermazione tradisce il tentativo, operato non senza forzature logico-sistematiche, di ricondurre ad un'unica categoria concettuale fenomeni di diversa estrazione (frode, simulazione, interposizione e via dicendo). Infine, ed adottando una prospettiva di analisi prettamente economica, perché la sempre più frequente contestazione di condotte abusive introduce nel sistema un

Torino, 2007, Agg. ***, 371; G. ZIZZO, *Elusione ed evasione tributaria*, in AA.VV., *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, Milano, 2006, vol. III, 2173 ss.; G. FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in AA.VV., *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di G. Maisto, Milano, 2009, 3 ss.; G. FRANSONI, *Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, in *Corr. trib.*, 2011, 13 ss.; A. PARLATO, *Rilevabilità d'ufficio e sanzionabilità dell'elusione fiscale e dell'abuso nel diritto tributario: riflessioni e spunti interpretativi*, in AA.VV., *Studi in onore di Andrea Amatucci*, Bogotà-Napoli, 2011, t. V, 403 ss.; M. MICCINESI, *Riflessioni sull'abuso del diritto*, in AA.VV., *Studi in onore di Enrico De Mita*, Napoli, 2012, t. II, 593 ss.; S. LA ROSA, *Ancora sugli incerti confini tra abuso del diritto, elusione ed illecito fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, II, 353 ss.; F. TESAURO, *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, 683 ss.; M. BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013, *passim*; A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, cit., 115 ss.; M. BEGHIN, *Elusione e abuso del diritto (dir. trib.)*, in http://www.treccani.it/enciclopedia/elusione-e-abuso-del-diritto-dir-trib_%28Diritto-on-line%29/#02halifax-1, (31 ottobre 2016); I. VACCA, *L'abuso e la certezza del diritto*, in *Corr. trib.*, 2014, 1127 ss.; A. CONTRINO - A. MARCHESELLI, *Luci e ombre della struttura dell'abuso fiscale "riformato"*, in *Corr. trib.*, 2015, 3787 ss.; F. GALLO, *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rass. trib.*, 2015, 1315 ss.; P. RUSSO, *Profili storici e sistematici in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, 1 ss., e i contributi raccolti in AA.VV., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, a cura di E. Della Valle - V. Ficari - G. Marini, in corso di pubblicazione per i tipi di Giappichelli.

elemento di pesante condizionamento delle scelte imprenditoriali (tanto gestionali quanto strategiche) non potendosi evidentemente trascurare il deprecabile grado di incertezza che l'affermarsi del principio in parola ha finito con il conferire al nostro (già di suo instabile) ordinamento²⁷⁰.

Ebbene, trattasi di fenomeno, quello dell'abuso del diritto, sovrapponibile, quanto almeno ai profili definatori, all'elusione fiscale: ed invero, tanto nell'uno quanto nell'altro caso, il contribuente non occulta il presupposto e, dunque, non evade; egli si limita, se così si può dire, ad adottare un comportamento che gli permette di conseguire un risparmio d'imposta "altrimenti indebito", ossia di subire un prelievo tributario inferiore a quello cui andrebbe incontro in assenza del comportamento medesimo.

Ciò ricordato in termini generalissimi, quali gli strumenti di reazione approntati dall'ordinamento?

Nel nostro Paese il contrasto ai fenomeni elusivi/abusivi, pur avendo radici antiche, si è manifestato nel corso del tempo in forme diverse e con intensità non sempre costante²⁷¹.

In una prima fase, in assenza di una *Generalklausel* capace di costituire un valido baluardo a comportamenti di dubbia fedeltà fiscale, era maturata la consapevolezza che, fatta eccezione per i casi in cui era prevista una specifica

²⁷⁰ In questi termini, tra gli altri, E. DELLA VALLE, *Abuso del diritto*, in *IX Appendice della Enciclopedia Italiana di Scienze, Lettere ed Arti*, Roma, MMXV, vol. I, 2.

²⁷¹ Per un'accurata ricostruzione del quadro storico di riferimento, v. diffusamente F. GALLO, *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, cit., 1317 ss.

risposta legislativa, l'elusione non era di per sé fenomeno illecito e, come tale, inidoneo a produrre effetti in termini di inopponibilità al fisco.

A partire dagli anni novanta lo spartito cambia e, facendosi strada la necessità di rispondere in modo più adeguato alla proliferazione di comportamenti avvertiti dal comune sentire come deprecabili, vengono adottate le prime contromisure. Il nuovo corso si apre con il primo comma dell'art. 10 della l. 29 dicembre 1990, n. 408, che, seppur in modo impreciso e settoriale, consentiva all'Amministrazione finanziaria la possibilità di disconoscere, ai fini fiscali, gli effetti di talune operazioni "poste in essere senza valide ragioni economiche ed allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta".

Negli anni successivi, la pratica operativa e la riflessione teorica hanno creato i presupposti per un progressivo affinamento della risposta dell'ordinamento e, con l'introduzione nel d.P.R. n. 600 del 1973 dell'art. 37-bis, si è espressamente prevista l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria degli atti, dei fatti e dei negozi, anche collegati tra loro "privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti".

Restava, tuttavia, ferma una chiara opzione di sistema: pur potendosi leggere le previsioni recate dai due primi commi dell'art. 37-bis come espressivi di una norma generale antielusiva (in questo senso, cfr. anche la Relazione di accompagnamento all'art. 7 del d.lgs. n. 358 del 1997)²⁷², il legislatore ha

²⁷² Sul piano dell'inquadramento sistematico, G. ZIZZO, *Elusione ed evasione tributaria*, cit., 2178, rileva che, nell'ordinamento italiano, la clausola generale antielusiva non opera soltanto da

ravvisato l'opportunità di circoscrivere la contestabilità dell'elusione ad una serie di operazioni ritenute maggiormente significative ed in quest'ottica si deve leggere l'elenco, da intendersi tassativo, recato dal successivo terzo comma (ivi si citano, tra l'altro, le operazioni di trasformazione, di fusione, di scissione, di conferimento in società e di cessione di crediti)²⁷³.

Ancora sul piano dell'individuazione dell'ambito di applicazione del principio antielusivo enucleabile dall'art. 37-*bis*, non sembrava essere senza rilievo la sua collocazione nel contesto del d.P.R. n. 600 del 1973 (che si occupa, come noto, dell'accertamento di un particolare gruppo di imposte, quelle sui redditi): ed invero, la *sedes materiae* inevitabilmente finisce con il condizionarne la sfera di applicazione, limitandola alle imposte sui redditi ed a quelle altre il cui accertamento è regolato mediante rinvio alla normativa in materia di imposte sui redditi²⁷⁴.

chiusura del sistema, ma "altresi da modulatore del suo funzionamento. Le norme antielusive in senso improprio (come, per citarne alcune, quelle previste dagli art. 88, co. 5, 123, co. 2, 172, co. 7, 173, co. 10, 175, co. 2, t.u.i.r. 1986), che concorrono con la clausola alla formazione del sistema, nell'integrare o modificare la disciplina di altre norme al fine di fermarne o prevenirne l'elusione, senza tuttavia a questa riferirsi in modo espreso, sollevano infatti sia [...] un problema di sottocopertura, al quale la clausola sopperisce colpendo le condotte elusive atipiche, sia un problema di sopracopertura, perché idonee ad intercettare anche comportamenti in concreto privi di carattere elusivo"; nello stesso senso, v. S. CIPOLLINA, *Elusione fiscale*, cit., 382.

²⁷³ Nel senso della tassatività si sono espressi, tra gli altri, I. MANZONI – G. VANZ, *Il diritto tributario*, cit., 500; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 227, e G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 134 ss.; per l'orientamento favorevole all'abbandono della linea della tassatività, v. invece G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 212.

²⁷⁴ A tale conclusione giunge, tra gli altri, G. ZIZZO, *Elusione ed evasione tributaria*, cit., 2175.

Questo è, in poche battute, lo scenario su cui viene ad innestarsi, a partire dal biennio 2005-2006, il nuovo orientamento della Corte di Cassazione che, operando una repentina virata rispetto alla sua pregressa giurisprudenza, esclude che le operazioni elusive possano considerarsi legittime sol perché non riconducibili all'alveo del citato art. 37-bis.

Prendendo, in particolare, le mosse dal principio comunitario antiabuso elaborato dalla Corte di Giustizia in termini di dovere di lealtà reciproca tra contribuente e fisco²⁷⁵, la Suprema Corte ha ravvisato l'esistenza di spazi per generalizzare il principio *de quo* applicandolo tanto alle operazioni assoggettabili ad imposte armonizzate (si pensi, ad esempio, all'imposta sul valore aggiunto ed alle accise) quanto alle operazioni assoggettabili ad imposte non armonizzate (è il caso del comparto delle imposte sui redditi) ed espressamente ricomprendendo tra le seconde anche le operazioni non riconducibili all'ambito di applicazione dell'art. 37-bis²⁷⁶.

Non occorrono grosse speculazioni teoriche per individuare il punto debole del ragionamento seguito dalla Corte di Cassazione: è quantomeno forzato ritenere applicabile un principio di derivazione comunitaria, quello dell'abuso del diritto, a comparti impositivi non armonizzati e, quindi, estranei alla sfera d'influenza dell'ordinamento comunitario.

²⁷⁵ Cfr. Corte di Giustizia, sent. 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*, reperibile in *Riv. giur. trib.*, 2006, 377, ed ivi nota di A. SANTI, *Il divieto di comportamenti abusivi si applica anche al settore dell'IVA*, che costituisce nella vicenda che qui interessa un vero e proprio *leading case*.

²⁷⁶ Cfr., tra le tante, Cass., sez. trib., sent. 29 settembre 2006, n. 21221, reperibile in banca dati *BIG Suite*, IPSOA.

Ed è proprio muovendo da tale limite ricostruttivo che le Sezioni Unite hanno successivamente “corretto il tiro” precisando che la fonte del generale principio antiabuso, per quanto concerne i tributi non armonizzati, non va rinvenuta nella giurisprudenza comunitaria quanto, piuttosto, negli stessi principi costituzionali che informano l’ordinamento tributario italiano e, segnatamente, nei principi di capacità contributiva e di progressività dell’imposizione; si afferma, in particolare, “che non può non ritenersi insito nell’ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall’utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l’operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale”²⁷⁷.

Nel pensiero della Suprema Corte, dunque, le molte disposizioni antielusive espresse (sia generali che specifiche) altro non sarebbero che il portato di un principio immanente al nostro sistema tributario.

Il dibattito teorico seguito all’affermazione del richiamato indirizzo giurisprudenziale non ha mancato di denunciare i limiti di una ricostruzione che, pur muovendo dalla consapevolezza dell’insufficienza della risposta approntata dall’ordinamento al proliferare di complessi comportamenti elusivi, non poggia su solide basi concettuali.

²⁷⁷ Cass., S.U., sent. 23 dicembre 2008, n. 30055, reperibile in *Riv. giur. trib.*, 2009, 216, ed ivi nota di A. LOVISOLO, *L’art. 53 Cost. come fonte della clausola generale antielusiva ed il ruolo delle “valide ragioni economiche” tra abuso del diritto, elusione fiscale ed antieconomicità delle scelte imprenditoriali*.

Il richiamo al principio della capacità contributiva è, sotto questo profilo, il vero *punctum dolens*: è stato in particolare osservato che, seguendo la via tracciata dalla Corte di Cassazione, si finisce con il sovradimensionare l'art. 53 della Costituzione attribuendogli una funzione che allo stesso non compete: la funzione cioè di selezionare, attraverso la lente della capacità contributiva ed in assenza di una disposizione di legge specifica, le fattispecie da accertare attraverso il principio del divieto di abuso e quelle che, invece, da tale accertamento debbono restare immuni²⁷⁸.

Ancora sul piano dell'inquadramento sistematico, tutt'altro che trascurabili sono i rilievi legati alla sostanziale sovrapposibilità del fenomeno dell'elusione con quello dell'abuso. È sufficiente un rapido sguardo ai profili definatori per rendersene conto: mentre il principio antiabuso di matrice giurisprudenziale si riferisce agli "indebiti vantaggi fiscali", il primo comma dell'art. 37-bis fa (o, per

²⁷⁸ In questo senso, perspicuamente, M. BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, cit., 21 s.; per una radicale critica all'impostazione seguita dalla Suprema Corte, v. anche P. RUSSO, *Profili storici e sistematici in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi*, cit., 6 s., a giudizio del quale "è piuttosto agevole individuare la norma costituzionale, idonea a fungere da fondamento con riguardo all'abuso del diritto nella nostra materia, nell'art. 41 Cost.: il quale, dopo aver proclamato che l'iniziativa economica privata è libera, essa assurgendo ad oggetto di un vero e proprio diritto, vi appone tuttavia un limite stabilendo che essa non può svolgersi, tra l'altro, in contrasto con l'utilità sociale. Ora, non credo possibile dubitare che oggi, più che mai, le entrate tributarie costituiscano strumento essenziale affinché l'ente impositore possa svolgere le funzioni istituzionali ad esso assegnate nell'interesse della collettività; onde emerge all'evidenza che il conseguimento di un vantaggio fiscale indebito (costituente in ultima analisi, e come preciseremo meglio tra poco, il fulcro contenutistico dell'abuso del diritto), si ponga in antitesi con quell'utilità sociale individuata dall'art. 41 Cost. quale limite invalicabile in sede di svolgimento dell'attività economica dei privati".

meglio dire, faceva) riferimento a “riduzioni di imposta o rimborsi, altrimenti indebiti”; ancora da questo punto di vista, mentre il primo principio richiama “l’utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici”, la seconda disposizione prende(va) a riferimento “gli atti, i fatti e i negozi, anche tra loro collegati (...) diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall’ordinamento tributario”; da ultimo, mentre l’abuso del diritto ha ad oggetto operazioni realizzate “in difetto di ragioni economicamente apprezzabili”, la clausola antielusione di cui all’art. 37-bis riguarda(va) gli atti “privi di valide ragioni economiche”. Ed alla medesima conclusione (fattispecie sostanzialmente sovrapponibili) si giunge considerando il profilo degli effetti: ed invero, in entrambi i casi, il comportamento tenuto dal contribuente è inopponibile al fisco²⁷⁹.

Si registra, dunque, un concorso di norme che, sulla scorta del principio di specialità, dovrebbe (o meglio, avrebbe dovuto) essere risolto applicando la norma di natura speciale e, quindi, ed in linea con quanto riconosciuto dalla migliore dottrina, la regolamentazione recata dall’art. 37-bis.

Sullo sfondo resta poi un enorme problema di certezza dei rapporti giuridici, certezza messa a repentaglio dalle oggettive difficoltà che si riscontrano nell’individuare la concreta latitudine del comportamento abusivo e dal

²⁷⁹ Chiarissima è l’analisi sviluppata sul punto da G. FRANSONI, *Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, cit., 14; sulla corretta declinazione dei concetti di abuso del diritto, elusione e simulazione, v. anche M. BEGHIN, *Fatti economici «apparenti» e obbligazione tributaria: l’abuso del diritto entra nel «recinto» della simulazione*, in *Riv. giur. trib.*, 2010, 221 ss., e A. FEDELE, *Assetti negoziali e «forme d’impresa» tra opponibilità simulazione e riqualificazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 1093 ss.

moltiplicarsi, quasi esponenziale, di contestazioni che, sindacando nel merito le scelte compiute dagli operatori economici, escludono *tout court* la legittimità del risparmio d'imposta.

Ed una conferma in questo senso, ammesso che ce ne sia bisogno, può essere tratta dagli approdi giurisprudenziali citati in premessa nei quali si contesta l'elusione o, a seconda dei casi, l'abuso del diritto focalizzando l'attenzione sulla sussistenza di un oggettivo risparmio d'imposta ottenuto in assenza di valide ragioni extrafiscali e ciò, si badi, a prescindere dalla circostanza che il vantaggio fiscale possa essere considerato come indebito²⁸⁰.

Problema di certezza dei rapporti giuridici che, peraltro, investe (o, per meglio dire, investiva) non solo il diritto sostanziale ma anche quello punitivo risultando fino a pochi mesi fa tutt'altro che definita la questione della rilevanza sanzionatoria della condotta elusiva/abusiva. Ed invero, in mancanza di chiare indicazioni normative, il pendolo del dibattito oscilla(va) tra chi non ravvisa(va) ragioni per differenziare, sul piano del diritto punitivo, le condotte in parola da quelle evasive e chi, all'opposto, stima(va) non sanzionabili le condotte medesime. Per quanto riguarda specificamente la sanzionabilità penale, prevale(va) nettamente in dottrina la posizione contraria, la quale si basa(va), tra l'altro, vuoi su una pretesa distinzione tra dolo di evasione e dolo di elusione, vuoi sulla particolare conformazione, sul piano meramente oggettivo,

²⁸⁰ Cfr., per l'appunto, le tre sentenze citate in premessa.

delle condotte incriminate dal d.lgs. n. 74 del 2000²⁸¹. Parzialmente diverso era l'avviso palesato dalla giurisprudenza di legittimità che, con una serie di arresti piuttosto noti, aveva preso posizione affermando la rilevanza sanzionatoria (penale) della sola elusione codificata ossia dell'elusione contrastata dal legislatore mercé specifiche disposizioni, appunto, antielusive²⁸².

Su questo quadro viene ad innestarsi l'art. 5 della l. delega n. 23 del 2014 che, sotto la rubrica "disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale", conferiva delega al Governo affinché si procedesse alla "revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto".

Scorrendo i princìpi ed i criteri direttivi dettati al legislatore delegato si coglie abbastanza agevolmente l'obiettivo verso cui tende la riforma: ridurre i margini di incertezza che per quasi un decennio hanno caratterizzato il *framework* di riferimento riconducendo, nei limiti del possibile, il potere di accertamento entro ambiti ben delimitati. Ed una chiara conferma in questo senso viene, ad esempio, dall'analisi dei riferimenti operati dalla delega alla necessità di "escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione o la serie

²⁸¹ In questi termini, M. BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, cit., 18; per un approfondimento sul punto, v. diffusamente E. DELLA VALLE, *Rilevanza sanzionatoria dell'elusione*, in AA.VV., *Il libro dell'anno del diritto 2013*, Roma, 2013, 428 ss., e S. SAMMARTINO, *Sanzionabilità dell'elusione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2015, 428 ss.

²⁸² Cfr. Cass. pen., sez. II, sent. 28 febbraio 2012, n. 7739, reperibile in *Riv. giur. trib.*, 2012, 381, ed ivi nota di M. BASILAVECCHIA, *Quando l'elusione costituisce reato*, e Cass. pen., sez. III, sent. 3 maggio 2013, n. 19100, reperibile in *Riv. dir. trib.*, 2013, III, 61, ed ivi nota di A. PERINI, *La "società non necessaria" come frontiera dell'elusione fiscale penalmente rilevante?*

di operazioni è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali” e di stabilire, al contempo, “che costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell’operazione, ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell’azienda del contribuente” (art. 5, co. 1, lett. *a*, n. 2).

Fermo ciò, non sembra che la nuova disciplina dell’ “abuso del diritto o elusione fiscale”, siccome delineata dal d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, apporti significative novità alla sistematizzazione del tema oggetto di analisi.

Ed invero, l’unificazione, sotto l’ombrello dell’abuso del diritto, di elusione e, appunto, abuso era nei fatti e nella giurisprudenza della Suprema Corte e di tale giurisprudenza il legislatore delegato ha evidentemente tenuto conto anche rapportandosi, come prescritto dalla delega, alla Raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del dicembre 2012 (relativa alla sola imposizione diretta).

Il cuore dell’abuso doveva essere, ed in effetti è, nel nuovo art. 10-*bis* della l. n. 212 del 2000, il vantaggio fiscale indebito; le valide ragioni extrafiscali non marginali, per parte loro, rappresentano un passaggio logico successivo e meramente eventuale (per così dire, una mera esimente) cui non è necessario ricorrere allorquando il vantaggio fiscale non è affatto indebito²⁸³.

²⁸³ Scompare il varie volte citato art. 37-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, sostituito, appunto, dall’art. 10-*bis* della l. n. 212 del 2000 e ciò nell’evidente prospettiva di superare, così dando seguito alle precise indicazioni della delega, il binomio elusione/abuso e, soprattutto, l’insidiosa bipartizione tributi armonizzati/tributi non armonizzati. Rimangono interpellato preventivo e

Ciò dovrebbe valere, alla luce della giurisprudenza europea, anche per i tributi armonizzati giacché la nozione di abuso dalla giurisprudenza medesima enucleata non pare discostarsi da quella delineata nella disposizione in oggetto²⁸⁴ ed in tal senso si esprime anche la relazione accompagnatoria allo schema di decreto attuativo della delega (c.d. “Relazione Gallo”)²⁸⁵.

ruling negativo e si estende il contraddittorio endo-procedimentale, attivato a pena di nullità con la richiesta di chiarimenti, all’intera area dell’abuso. In tema di contraddittorio si impongono due brevi precisazioni. In primo luogo, devesi ricordare che la Suprema Corte ha di recente sollevato la questione di legittimità costituzionale del vigente quarto comma dell’art. 37-*bis* nella parte in cui commina la sanzione di nullità dell’avviso di accertamento non preceduto dalla richiesta di chiarimenti; ciò sul presupposto della specialità della norma antielusiva contenuta nell’anzidetta disposizione rispetto al principio generale dell’abuso del diritto, per il quale non è previsto espressamente alcun obbligo di preventivo contraddittorio (cfr. Cass., sez. trib., ord. 5 novembre 2013, n. 24739, reperibile in banca dati *BIG Suite*, IPSOA). In secondo luogo ed in termini più generali, occorre essere ben consapevoli del fatto, anche per impostare e risolvere correttamente le delicate questioni legate alla sorte degli atti emessi prima dell’entrata in vigore delle nuove disposizioni, che il diritto del contribuente al contraddittorio non rappresenta una gentile concessione costituendo, di converso, uno “strumento diretto non solo a garantire il contribuente, ma anche ad assicurare il miglior esercizio della potestà impositiva” (così, da ultimo, Cass., S.U., sent. 29 luglio 2013, n. 18184, reperibile in banca dati *BIG Suite*, IPSOA).

²⁸⁴ Cfr. Corte di giustizia UE, sent. 12 luglio 2012, causa C-284/11, *EMS*, par. 74, reperibile in *Corr. trib.*, 2012, 2966, ed ivi nota di M. PEIROLO, *Il principio di simmetria per la detrazione IVA sugli acquisti intracomunitari*, e Corte di giustizia UE, sent. 17 luglio 2014, causa C-272/13, *Equoland*, par. 39, reperibile in *Dir. prat. trib.*, 2015, II, 3 ss., con nota di A. BALDASSARRE, *Sui depositi iva fa chiarezza la Corte di giustizia UE: la virtualità del deposito non legittima la duplicazione dell’imposta*.

²⁸⁵ Si legge, in particolare, nella citata Relazione che “la disciplina dell’abuso del diritto o elusione fiscale è stata inserita in un apposito e nuovo articolo, l’art. 10-*bis*, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (statuto dei diritti del contribuente). Questa collocazione muove dall’esigenza di introdurre un istituto che, conformemente alle indicazioni della legge delega, unifichi i concetti di elusione e di abuso e conferisca a questo regime valenza generale con riguardo a tutti i

Resta fermo il principio per cui il contribuente è libero di pianificare la propria attività nel modo fiscalmente più conveniente, scegliendo, come si legge nel quarto comma del suddetto art. 10-*bis*, “tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale”²⁸⁶.

3. I confini dell’abuso del diritto tributario: una terra di mezzo stretta tra legittimo risparmio d’imposta ed evasione

Notevole è, ai nostri fini, il rilievo sistematico della disposizione da ultimo richiamata: ivi, infatti, si esclude la possibilità di contestare l’abuso ogniqualvolta la condotta oggetto di attenzione configuri un’ipotesi di lecito risparmio d’imposta così chiarendosi, anche sul piano normativo²⁸⁷, che

tributi, sia quelli armonizzati, per i quali l’abuso trova fondamento nei principi dell’ordinamento dell’Unione europea, sia quelli non armonizzati, per i quali – come si è visto – è stato individuato dalla Corte di Cassazione nel principio costituzionale della capacità contributiva”.

²⁸⁶ La disposizione richiamata dà attuazione alla lettera b) dell’unico comma del citato art. 5 della l. n. 23 del 2014 ove, in particolare, si fa riferimento alla necessità di “garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale”.

²⁸⁷ Sulla necessità di una specifica previsione volta a riconoscere la piena liceità del risparmio d’imposta si può a lungo disquisire non potendosi omettere di considerare che la possibilità di percorrere la via fiscalmente meno onerosa è “principio immanente del sistema, costituendo espressione delle libertà fondamentali riconosciute dalla Costituzione e dall’ordinamento europeo” (così, testualmente, A. CONTRINO – A. MARCHESELLI, *Disciplina dell’abuso del diritto o elusione fiscale*, in AA.VV., *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, Milano, 2016, 27); parzialmente diversa è l’opinione di P. RUSSO, *Profili storici e sistematici in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi*, cit., 12, a giudizio del quale “la norma distingue opportunamente e correttamente tra l’ipotesi in cui oggetto dell’opzione da parte del contribuente sia, in modo diretto e specifico, un regime previsto dalla legge e l’ipotesi in cui la scelta venga operata tra operazioni soggette a trattamenti fiscali differenziati (più o

legittimo risparmio d'imposta e abuso del diritto tributario sono nozioni che appartengono ad ambiti normativi diversi e che si pongono su di un piano di reciproca esclusione²⁸⁸.

In buona sostanza, il contribuente, esercitando la propria libertà di iniziativa economica, è libero di scegliere, tra i diversi, possibili assetti negoziali, quello meno oneroso dal punto di vista impositivo e ciò con l'unico limite costituito "dal divieto di perseguire un vantaggio fiscale indebito"²⁸⁹.

Il vantaggio fiscale indebito è, dunque, la chiave di volta per distinguere le condotte lecite da quelle disapprovate dal sistema e, in quest'ottica, si tratta di individuare una linea di demarcazione che, evitando un clima da caccia alle streghe, consenta di capire se "tale vantaggio possa considerarsi o meno in armonia rispetto al sistema, accettato o reietto dall'ordinamento"²⁹⁰.

Sotto questo specifico profilo, alcune utili coordinate di riferimento possono, peraltro, essere tratte dalla Relazione di accompagnamento all'ormai superato art. 37-bis la quale, ancorché sia stata spesso ignorata dalla prassi e sovente

meno favorevoli per il contribuente medesimo) contemplati da norme tributarie che le disciplinano".

²⁸⁸ In questi termini, nitidamente, sia M. BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, cit., 1 e 257, che G. FRANSONI, *La "multiforme" efficacia nel tempo dell'art. 10-bis dello Statuto su abuso ed elusione*, in *Corr. trib.*, 2015, 4346.

²⁸⁹ Così, testualmente, la Relazione illustrativa che, in chiave esemplificativa, esclude la configurabilità di una condotta abusiva laddove il contribuente scelga, per dare luogo all'estinzione di una società, di procedere a un'operazione fiscalmente neutrale (*id est*: una fusione) anziché ad una operazione realizzativa (*id est*: la liquidazione volontaria).

²⁹⁰ Il riferimento è a M. BEGHIN, *Una strana idea di libertà economica e di vantaggio fiscale asistematico (su elusione fiscale e abuso del diritto)*, in *Corr. trib.*, 2015, 733.

anche dalla giurisprudenza, fornisce ancora oggi un validissimo supporto ricostruttivo.

Con rara chiarezza espositiva e lodevole attenzione ai risvolti applicativi, ivi si precisava che il mero risparmio d'imposta "si verifica quando, *tra vari comportamenti posti dal sistema fiscale su un piano di pari dignità, il contribuente adotta quello fiscalmente meno oneroso*. Non c'è aggiramento fintanto che il contribuente si limita a *scegliere tra due alternative che in modo strutturale e fisiologico l'ordinamento gli mette a disposizione*. Una diversa soluzione finirebbe per contrastare con un principio diffuso in tutti gli ordinamenti tributari dei paesi sviluppati, che consentono al contribuente di 'regolare i propri affari nel modo fiscalmente meno oneroso', e dove le norme antielusione scattano solo quando l'abuso di questa libertà dà luogo a manipolazioni, scappatoie e stratagemmi, che - pur formalmente legali - finiscono per stravolgere i principi del sistema. *La norma antielusiva non può quindi vietare la scelta, tra una serie di possibili comportamenti cui il sistema fiscale attribuisce pari dignità, quello fiscalmente meno oneroso*. Tra gli strumenti giuridici fungibili, ma che il sistema pone su un piano di sostanziale parità, si pensi ad esempio alla scelta sul tipo di società da utilizzare, alla scelta tra cedere aziende o cedere partecipazioni sociali, o al sistema di finanziamento basato su capitale proprio o di debito, sul periodo d'imposta in cui incassare proventi o pagare spese, fino ad arrivare alla misura degli ammortamenti, degli accantonamenti e di tutte le altre valutazioni di bilancio, in cui è prima di tutto la norma a indicare margini di flessibilità da utilizzare anche a seconda della convenienza fiscale. In tutti questi casi la scelta

della via fiscalmente meno onerosa non è implicitamente vietata dal sistema, ma al contrario esplicitamente o implicitamente consentita, e non è configurabile alcun aggiramento di obblighi o divieti”²⁹¹.

Non v’è dunque aggiramento, e quindi vantaggio indebito, laddove il contribuente si limiti a scegliere tra due alternative che l’ordinamento, ora in modo permanente (o, come spesso accade, in modo sistematico) ora in modo transitorio (o, come pure è accaduto, per mere ragioni di gettito), gli mette a disposizione e questo è, come si vedrà nel paragrafo immediatamente successivo, il passaggio ricostruttivo che consente di ritenere prive di fondamento alcune delle (se non proprio tutte le) contestazioni di elusività/abusività che negli anni scorsi sono state sollevate, con non poca superficialità, in materia di accesso ai regimi che consentono, previo pagamento di imposte sostitutive, di disarticolare la base imponibile.

Contestazioni che, peraltro, non dovrebbero destare particolare meraviglia ove solo si consideri che, poco meno di due anni fa, il Supremo Collegio ha avuto modo di ritenere abusivo l’acquisto da parte di una società immobiliare delle

²⁹¹ Il passo della Relazione è ripreso anche nella circolare Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Centr. Affari giuridici e contenzioso tributario del 19 dicembre 1997, n. 320/E/6-1375, reperibile ne *il fisco*, 1997, 14412, ove, peraltro, si aggiunge “che il risparmio di imposta che la norma in commento intende contrastare è quello che l’ordinamento tributario non consente, in quanto sostanzialmente contrario al principio costituzionale della capacità contributiva”; riflessi della Relazione si possono cogliere anche in taluni arresti giurisprudenziali ove, tra l’altro, si legge che “il sindacato dell’amministrazione finanziaria non può spingersi ad imporre una misura di ristrutturazione diversa tra quelle giuridicamente possibili (e cioè una fusione) solo perché tale misura avrebbe comportato un maggior carico fiscale” (così, testualmente, Cass., sez. trib., sent. 21 gennaio 2011, n. 1372, reperibile in banca dati *BIG Suite*, IPSOA).

partecipazioni totalitarie in tre società a responsabilità limitata, ciascuna delle quali era proprietaria di aree edificabili, e ciò sul presupposto che la società avrebbe dovuto acquistare, in luogo delle partecipazioni in regime di esenzione ex art. 10 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, direttamente i terreni la cui cessione, di contro, avrebbe originato un'operazione imponibile ai fini del tributo sul valore aggiunto²⁹².

Episodi di questo tipo non dovrebbero, ma l'utilizzo del condizionale è d'obbligo, più ripetersi e ciò sia in ragione della novella recata dal quarto comma dell'art. 10-*bis* della l. n. 212 del 2000 che alla luce di alcune apprezzabili linee di tendenza rinvenibili nella più recente giurisprudenza del Giudice di legittimità²⁹³.

Ed invero, con due sentenze pressoché gemelle, la Suprema Corte, occupandosi di una serie di contestazioni in materia di *sale and leaseback*, ha nei mesi scorsi avuto modo di chiarire che "l'opzione del soggetto passivo per la operazione

²⁹² Cfr. Cass., sez. trib., sent. 15 gennaio 2014, n. 653, reperibile ne *il fisco*, 2014, 679, ed ivi nota di A. BORGOGGIO, *Abuso del diritto e limiti dell'efficacia espansiva del giudicato formale*.

Val la pena di rimarcare la siderale distanza che separa le conclusioni appena compendiate da quelle cui perviene la Corte di Giustizia che, a partire dal caso Halifax, ha sempre avuto modo di rimarcare che "il soggetto passivo ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permetta di limitare la sua contribuzione fiscale" e che affinché "possa parlarsi di un comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della Sesta direttiva e dalla legislazione nazionale che la traspone, portare ad ottenere un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni" (così, testualmente, i paragrafi 73 e 74 della già citata Corte di Giustizia, sent. 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*).

²⁹³ In questo senso si orientano anche A. CONTRINO - A. MARCHESELLI, *Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*, cit., 35 s.

negoziale che risulti fiscalmente meno gravosa non costituisce *ex se* condotta 'contraria' allo scopo della disciplina normativa tributaria, laddove sia lo stesso ordinamento a prevedere tale facoltà di scelta"²⁹⁴.

4. L'arbitraggio determinato dall'applicazione di imposte sostitutive improprie: un vantaggio fiscale voluto, e non riprovato, dal sistema

Volendo allora cercare di tirare le fila del discorso, non sembra vi siano dubbi in merito al fatto che vi è lecito risparmio d'imposta ogniqualvolta l'ordinamento pone il contribuente dinanzi ad un bivio consentendogli di imboccare la via fiscalmente meno onerosa; ed è parimenti indubbio che questo proprio questa sia la situazione in cui viene a trovarsi il contribuente allorquando, ricorrendo le condizioni di volta in volta fissate dalla legge, opta per l'applicazione di un regime fiscale sostitutivo di natura impropria²⁹⁵.

²⁹⁴ Cfr., in particolare, Cass., sez. trib., 5 dicembre 2014, n. 25758, reperibile in *Corr. trib.*, 2015, 735 ss., e Cass., sez. trib., sez. trib., 26 agosto 2015, n. 17175, reperibile ne *il fisco*, 2015, 3297; nel commentare la prima delle due sentenze, M. BEGHIN, *Una strana idea di libertà economica e di vantaggio fiscale asistemico (su elusione fiscale e abuso del diritto)*, cit., 731, si chiede se fosse effettivamente necessario l'intervento della Suprema Corte "per sentir dire, in sintesi, ciò che a tutti appare ovvio, perché incardinato nei nostri principi fondamentali e, metaforicamente, scritto nelle tavole della legge: il contribuente è libero di impostare come crede la propria attività economica, scegliendo, tra più regimi strutturali offerti dall'ordinamento giuridico, quello meno impegnativo dal punto di vista dei carichi fiscali".

²⁹⁵ In termini generali, guardando alla prima delle due ipotesi contemplate dal quarto comma del neointrodotta art. 10-bis della l. n. 212 del 2000 ossia al caso in cui sia consentito al contribuente di scegliere "tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge", autorevole dottrina ha avuto modo di chiarire che "la scelta non soggiace in assoluto ed *ex se* alla possibilità di configurare un abuso del diritto, con conseguente legittimità del risparmio d'imposta

Non rileva, da questo punto di vista, il fatto che il regime sostitutivo abbia carattere strutturale (come accade, ad esempio, in ipotesi di riallineamento o affrancamento dei maggiori valori iscritti in bilancio in esito ad operazioni di riorganizzazione aventi ad oggetto compendi aziendali) ovvero che sia il frutto di scelte contingenti prive di particolare significato sistematico (il pensiero corre, in questo caso, alla reiterata possibilità concessa ai contribuenti persone fisiche di rideterminare il valore dei terreni agricoli e delle aree edificabili oltreché quello delle quote di partecipazione) ovvero, ancora, che sia il portato di una scelta di mera incentivazione (quale, forse, potrebbe essere il caso dell'assegnazione agevolata dei beni ai soci nella prospettiva di una sorta di *exit strategy* dal regime delle c.d. società non operative).

Così come non rilevano le *rationes* che sul finire degli anni novanta hanno indotto l'Amministrazione finanziaria ad affermare, in risposta ad un'istanza di interpello proposta da un contribuente coinvolto in un complesso processo di riorganizzazione delle proprie strutture produttive, il principio secondo cui "assoggettare la plusvalenza derivante dalla cessione ad imposta sostitutiva rientra tra quelle alternative che consapevolmente e incondizionatamente l'ordinamento mette a disposizione degli operatori"²⁹⁶; ed invero l'Amministrazione, nell'enunciare un principio assolutamente condivisibile, per un verso, prende atto del fatto che, una volta esercitata l'opzione per il

eventualmente conseguito" (così, testualmente, P. RUSSO, *Profili storici e sistematici in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi*, cit., 12).

²⁹⁶ Così, testualmente, la risoluzione Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Centr. Affari giuridici e contenzioso tributario del 15 luglio 1999, n. 117/E/1229, reperibile in banca dati *BIG Suite*, IPSOA.

pagamento dell'imposta sostitutiva, quest'ultimo non può essere evitato e, per un altro verso, rimarca l'aleatorietà del risparmio d'imposta derivante dalla deducibilità di quote di ammortamento (dell'avviamento, nel caso di specie) essendo quest'ultima condizionata all'emersione, nei periodi d'imposta successivi, di un reddito capace di assorbire i maggiori costi scaturenti dall'intervenuto affrancamento²⁹⁷.

In buona sostanza, la supposta irreversibilità dell'opzione per l'applicazione del regime sostitutivo e l'oggettiva alea che circonda la fruizione del beneficio sarebbero, nella richiamata prospettiva, condizioni necessarie e sufficienti affinché possa colorarsi di lecito il risparmio d'imposta conseguente all'esercizio dell'opzione.

Trattasi, tuttavia, di rilievi che non sembrano cogliere nel segno e ciò a motivo del fatto che tanto l'irreversibilità quanto l'aleatorietà nella produzione dell'effetto costituiscono un *posterius* logico e cronologico rispetto al momento in cui si manifesta concretamente l'esercizio di una facoltà di scelta riconosciuta, giova ribadire, in modo coerente, consapevole ed incondizionato dall'ordinamento tributario.

Quanto alla coerenza ordinamentale è, peraltro, opportuna qualche ulteriore precisazione.

Occorre, in primo luogo, ricordare che la previsione di forme di prelievo sostitutivo non spezza mai la continuità dei valori fiscalmente riconosciuti: ed invero, in tutti i casi in cui il pagamento dell'imposta sostitutiva è funzionale

²⁹⁷ In questi termini, ancora, la risoluzione di cui alla nota che precede.

all'affrancamento di valori privi di valenza fiscale, non è dato di riscontrare alcun salto d'imposta essendo funzionale il pagamento volontario proprio al riconoscimento di valori altrimenti destinati a restare relegati in una zona grigia di irrilevanza impositiva²⁹⁸.

Non si registrano, in altre parole, cesure nella continuità dei valori fiscalmente riconosciuti tali da rendere, almeno in potenza, indebito il vantaggio fiscale determinato dall'applicazione di un'aliquota ridotta rispetto a quella ordinaria.

Ancora a proposito della coerenza ordinamentale, v'è da ricordare che, laddove il legislatore ha stimato essere concreto il rischio di possibili forme di "abuso" nella fruizione dei regimi di imposizione sostitutiva, ha approntato specifiche "contromisure".

È questo, ad esempio, il caso della rideterminazione, da parte di persone fisiche non imprenditrici, del costo di acquisto di terreni agricoli e aree edificabili oltreché di quote di partecipazione in società la cui efficacia è subordinata, come si è già più volte ricordato, al versamento dell'imposta sostitutiva ed alla redazione di una perizia giurata di stima finalizzata, evidentemente, all'individuazione di un valore del bene che sia congruo e coerente con le dinamiche del mercato di riferimento²⁹⁹.

²⁹⁸ Riferimenti alla valenza sistematica del principio di simmetria si possono cogliere nell'analisi di D. STEVANATO, *Aderire a un "regime agevolativo" fondato su un'imposta volontaria non significa eludere*, cit., 624, ed in quella di G. ALBANO, *Abuso del diritto e adesione a regimi di tassazione sostitutiva*, cit., 65.

²⁹⁹ Merita, per inciso, ricordare che a giudizio dell'Agenzia delle entrate "alle predette valutazioni si applica la disposizione antielusiva contenuta nell'articolo 37-bis, comma 3, lettera

Chiaramente volto a prevenire forme di abusiva fruizione di regimi di imposizione sostitutiva è anche il requisito del possesso triennale cui era subordinato l'esercizio dell'opzione per la tassazione sostitutiva applicabile, giusta quanto previsto dall'oggi abrogato art. 1 del d.lgs. n. 358 del 1997³⁰⁰, alle cessioni di azienda e/o di partecipazioni di controllo o di collegamento: evidente è in questo caso la volontà di estromettere dal godimento del beneficio tutte quelle plusvalenze frutto di mera attività di *trading*.

Ad analoghe finalità di prevenzione e/o contrasto di possibili forme di "abuso" nella fruizione dei regimi sostitutivi qui d'interesse rispondono poi le previsioni recate dall'art. 176, co. 2-ter, del testo unico³⁰¹ le quali - avuto riguardo all'ipotesi in cui viene esercitata l'opzione per il riallineamento a pagamento dei maggiori valori iscritti in bilancio a seguito di operazioni di conferimento di azienda, fusione e scissione - stabiliscono che, ai fini del calcolo delle plusvalenze e delle minusvalenze, l'opzione è efficace a partire dall'inizio del quarto periodo d'imposta successivo a quello in cui l'opzione stessa è stata esercitata; se il bene è ceduto nel triennio di vigilanza, nella quantificazione della plusvalenza o minusvalenza da inserire nel calcolo dell'imponibile da assoggettare a tassazione ordinaria, occorre rideterminare il valore fiscalmente

f), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600" (così, testualmente, la circolare n. 81/E del 6 novembre 2002, reperibile in banca dati *BIG Suite*, IPSOA).

³⁰⁰ Sulla richiamata disciplina, v. diffusamente M. BEGHIN, *Le operazioni di riorganizzazione delle attività produttive*, cit., 337 ss., e F. PEDROTTI, *Cessioni di aziende e di partecipazioni sociali nel reddito d'impresa ai fini dell'IRES*, Milano, 2010, *passim*.

³⁰¹ In questo senso si orienta anche G. ZIZZO, *Le vicende straordinarie nel reddito d'impresa*, in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, cit., 621.

riconosciuto del bene rivalutato sterilizzando ogni effetto della rivalutazione a pagamento³⁰², ivi compreso quello imputabile ai maggiori ammortamenti dedotti³⁰³.

Ed identica è la *ratio* sottesa alla previsione recata dal comma 137 dell'art. 1 della l. n. 296 del 2006 che, occupandosi del regime dei conferimenti a favore delle società di investimento immobiliare quotate, prevede a chiare lettere che "l'applicazione dell'imposta sostitutiva è subordinata al mantenimento, da parte della società conferitaria, della proprietà o di altro diritto reale sugli immobili per almeno tre anni"³⁰⁴.

Fatte queste precisazioni, si potrebbe ritenere sostanzialmente chiuso il discorso. Ed invero, la linea di confine fissata dalla prima parte del quarto comma del neintrodotto art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente è talmente netta da non consentire particolari fraintendimenti: la facoltà di scelta

³⁰² Un meccanismo di *recapture* pressoché analogo è previsto nell'ambito della rivalutazione dei beni di impresa e delle partecipazioni possedute da società di capitali ed enti non commerciali che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio d'esercizio (cfr., in particolare, il comma 893 dell'unico articolo della l. n. 208 del 2015).

³⁰³ In simili circostanze l'imposta sostitutiva versata in dipendenza della rivalutazione "disconosciuta" è scomputabile dall'imposta ordinaria come se si trattasse di un versamento in acconto.

³⁰⁴ In argomento v. T. DI TANNO, *SIQ*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, cit., 1038, il quale non manca di ricordare che "in caso di 'realizzo' dell'immobile prima del triennio, la società conferitaria - anche se nel frattempo sia decaduta dal regime speciale - deve calcolare la plusvalenza realizzata assumendo come costo fiscale l'ultimo costo riconosciuto in capo al conferente prima del conferimento e l'imposta sostitutiva versata da quest'ultimo all'atto del conferimento costituisce credito d'imposta scomputabile dalla medesima società conferitaria dal proprio reddito imponibile".

prevista dalla legge tra diversi regimi fiscali di per sé esclude la possibilità che si possano configurare comportamenti abusivi/elusivi.

Semplificando forse eccessivamente il quadro si potrebbe dire che, in consimili ipotesi, la valutazione circa la compatibilità con il sistema del vantaggio fiscale accordato al contribuente è operata a monte dal legislatore e tanto potrebbe bastare per chiudere il cerchio³⁰⁵.

Traendo spunto proprio dalle sentenze citate in premessa si può, tuttavia, cercare di aggiungere qualche ulteriore tassello ad una conclusione che, altrimenti, rischia di essere superficiale e sbrigativa: si può, in altre parole, cercare di dimostrare che il vantaggio fiscale accordato mediante il riconoscimento della possibilità di beneficiare dell'applicazione di un'imposta sostitutiva è, comunque, in armonia con la struttura del sistema impositivo.

Si consideri, ad esempio, il primo dei quattro casi citati in premessa. Ivi si censura, in particolare, il comportamento di un contribuente che, rispettando le condizioni all'epoca fissate dalla legge, si era avvalso della possibilità di assoggettare la plusvalenza da conferimento al medesimo trattamento sostitutivo riservato alla cessione di azienda e/o di partecipazioni di controllo o di collegamento e si era, quindi, vista eccepire dall'Agenzia delle entrate la

³⁰⁵ A commento delle recenti novità legislative, A. ROSSI, *L'abuso del diritto nelle operazioni di scissione e di "leveraged buy out"*, in *Corr. trib.*, 2015, 492, rileva che "la scelta di un regime opzionale, ove comportasse un risparmio d'imposta, è lecita, ed il risparmio non è quindi indebito" di guisa che i contribuenti, "ad esempio, possono liberamente scegliere di affrancare i disavanzi di fusione o scissione con imposizioni sostitutive mitigate; possono scegliere di rivalutare le partecipazioni con imposizioni sostitutive mitigate; possono scegliere il regime tributario del consolidato o della trasparenza fiscale".

tortuosità di uno schema negoziale basato sul conferimento di azienda e sulla successiva cessione delle quote di partecipazione nella società conferitaria.

Ora, in disparte le considerazioni circa il carattere opzionale del comportamento contestato e la conseguente rilevanza di tale profilo ai fini del giudizio intorno alla pretesa elusività dell'operazione³⁰⁶, occorre qui mettere in evidenza l'assoluta fungibilità delle due opzioni presenti sul tappeto: *share deal* (cessione di partecipazioni), da una parte, e *asset deal* (cessione diretta del complesso aziendale), dall'altra; siamo, in buona sostanza, al cospetto di due alternative che sul piano impositivo, all'epoca dei fatti, erano trattate allo stesso identico modo³⁰⁷, sicché non v'è spazio alcuno per ritenere che il vantaggio fiscale fosse reietto dal sistema.

Conclusione questa confortata anche dalla successiva evoluzione del quadro normativo. Ed invero, in occasione dell'introduzione dell'imposta sul reddito delle società e del regime di esenzione delle plusvalenze realizzate su partecipazioni immobilizzate, la disciplina del conferimento d'azienda si è

³⁰⁶ Il Giudice del gravame, accogliendo il ricorso del contribuente, ha avuto modo di precisare che "nel caso di specie è il legislatore (D.Lgs. del 1997 n. 358) ad aver introdotto una tassazione sostitutiva sulle plusvalenze derivanti da operazioni di riorganizzazione aziendale. È vero che nel caso concreto l'imposta non è stata versata, ma compensata; ma questa è una possibilità di legge. In altre parole il puntuale rispetto della norma tributaria non costituisce elusione per il sol fatto che vi è un concreto vantaggio patrimoniale, ma lecito, del contribuente. È il legislatore ad aver previsto una imposta sostitutiva, da pagare subito; la norma è chiara" (così, testualmente, la già citata sentenza della Comm. trib. reg.le Friuli Venezia Giulia, sez. VII, sent. 11 gennaio 2010, n. 84).

³⁰⁷ Ed invero, l'imposta sostitutiva era applicabile, indifferentemente, alla cessione d'azienda, al conferimento d'azienda ed alla cessione di partecipazioni di controllo o di collegamento.

arricchita di una importante specificazione: stabilisce, in particolare, il terzo comma dell'art. 176 del testo unico che non rileva ai fini dell'art. 37-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 il conferimento dell'azienda secondo i regimi di continuità dei valori fiscali riconosciuti o di imposizione sostitutiva seguito, a sua volta, dalla cessione della partecipazione riveniente dal conferimento effettuata al fine di usufruire del regime di *participation exemption*; si equipara, in buona sostanza, "la posizione dei soggetti che gestiscono l'azienda tramite società, i quali inevitabilmente hanno la scelta tra la cessione dell'azienda e quella delle partecipazioni, alla posizione dei soggetti che gestiscono l'azienda direttamente, e che detta scelta non hanno, se non appunto previo conferimento in società dell'azienda"³⁰⁸.

In questo senso se ne può ricavare la fungibilità del realizzo di plusvalenze mediante la cessione di beni di primo o di secondo grado e, ancora più a monte, la pari dignità tra la circolazione diretta del compendio aziendale e quella indiretta sotto forma di partecipazioni³⁰⁹.

Se si condivide tale approccio, e veniamo così alla quarta sequenza negoziale citata in premessa, si può meglio comprendere la portata dirompente dell'affermazione secondo cui è possibile strumentalizzare la rideterminazione, previo pagamento di un'imposta sostitutiva, del valore delle quote di partecipazione possedute in società per veicolare indirettamente compendi

³⁰⁸ Così, testualmente, G. ZIZZO, *Le vicende straordinarie nel reddito d'impresa*, cit., 624 s.

³⁰⁹ In argomento, v. anche E. DELLA VALLE, *Profili elusivi/"abusivi" della circolazione indiretta del complesso aziendale, ne il fisco*, 2014, 3409 ss.

aziendali e beneficiare, al contempo, di un livello di tassazione inferiore rispetto a quello cui andrebbe incontro la società partecipata cedendo direttamente l'azienda³¹⁰.

Ebbene, ribadita ancora una volta la piena fungibilità tra la circolazione diretta e quella indiretta del compendio aziendale, non può certamente reputarsi riprovato dal sistema il vantaggio consistente nell'applicazione, alla rideterminazione del valore della quota di partecipazione, di un'imposta sostitutiva: ed invero, la previsione di un'aliquota inferiore (*id est*: quella dell'imposta sostitutiva) si inserisce nella logica di uno "scambio" tra l'anticipazione del prelievo ed uno sconto a valere sull'aliquota applicabile ordinariamente, sconto che, a sua volta, dovrebbe tener conto di un congruo fattore di attualizzazione³¹¹.

Che poi questa logica risulti annacquata dai continui interventi legislativi volti a consentire la rivalutazione è discorso altro e diverso che non intacca, tuttavia, la solidità della conclusione raggiunta.

Per finire, occorre brevemente dire dell'intervento del Supremo Collegio con cui si è giudicato elusivo il comportamento di un contribuente che, avvalendosi di uno dei tanti provvedimenti che in passato hanno consentito l'assegnazione

³¹⁰ Conclusioni correttamente censurate dalla già citata pronuncia della Comm. trib. reg.le Lombardia, sez. XXII, sent. 27 settembre 2013, n. 87, seguendo, tuttavia, un percorso motivazionale piuttosto avaro di spunti di interesse.

³¹¹ Cfr., in argomento, S. MARCHESE, *Rivalutazione del costo fiscale delle partecipazioni detenute da persone fisiche e abuso del diritto*, ne *La gestione straordinaria delle imprese*, 2016, 20 ss.

agevolata dei beni d'impresa ai soci, aveva ceduto una quota di partecipazione alla controllante optando per l'applicazione del regime dell'imposta sostitutiva.

Dove si annida in questo caso l'elusione?

Molto semplicemente, nel caso di specie, ci si troverebbe al cospetto "di un 'passaggio di mano' all'interno dello stesso gruppo societario, che ha soltanto prodotto la realizzazione della plusvalenza a prelievo ridotto"³¹².

Il passo appena citato lascia molto perplessi e ciò per almeno due diverse ragioni.

In primo luogo, perché pretende di far leva su due dati di fatto del tutto ovvi e privi di apprezzabile rilievo ricostruttivo: ed invero, e per un primo verso, si rimarca che la cessione ha avuto luogo all'interno del medesimo gruppo quasi a voler ignorare il fatto che l'assegnazione di un bene al socio presuppone, per sua natura, un rapporto partecipativo che, a sua volta, è proprio di ogni gruppo di società; per un secondo verso, si sottolinea la minore incidenza dell'imposta così trascurandosi che tale "tratto quantitativo" caratterizza la generalità dei prelievi sostitutivi impropri.

In secondo luogo, e volendo per un momento obliterare il carattere opzionale di tutti i provvedimenti che nel tempo hanno consentito l'assegnazione agevolata dei beni ai soci, occorre anche in questo caso rimarcare l'assoluta coerenza del comportamento del contribuente con quelle che sono le finalità perseguite dal legislatore: ed invero, la *ratio* dei provvedimenti di assegnazione e di cessione agevolata dei beni ai soci va individuata nella necessità di favorire la fuoriuscita

³¹² Così, nuovamente, la già citata Cass., sez. trib., sent. 8 aprile 2009, n. 8487.

dal patrimonio societario di beni che, considerata l'elevata tassazione sulle plusvalenze maturate, difficilmente verrebbero estromessi.

Ed è proprio questo il legittimo risultato verso cui tendeva la condotta del malcapitato contribuente. Ben diversa è, tuttavia, la lettura che della vicenda hanno dato i diversi collegi chiamati a dirimere la controversia: muovendo, infatti, dall'assunto secondo cui è il contribuente a dover indicare le ragioni economiche che gli consentono di accedere al regime incentivato³¹³, sono state giudicate inconsistenti le ragioni addotte per giustificare la cessione e, quindi, l'assegnazione del bene al socio³¹⁴.

Evidente è il salto logico che caratterizza un simile approccio: nella sistematica dell'abuso/elusione le valide ragioni extrafiscali non marginali rappresentano un passaggio logico successivo e meramente eventuale (per così dire, una mera esimente) cui non è necessario ricorrere allorché il vantaggio fiscale non è affatto indebito e, come si più volte ribadito nelle pagine che precedono, tale è il vantaggio cui va incontro il contribuente allorché gli viene riconosciuta

³¹³ Sul punto, nitida è la presa di posizione del Supremo Collegio a giudizio del quale è "il contribuente che deve fornire le ragioni economiche che gli consentono di accedere al risparmio fiscale, mentre gli obblighi aggirati sono, evidentemente, quelli derivanti del regime ordinario di tassazione del redditi" (così, testualmente, la più volte citata Cass., sez. trib., sent. 8 aprile 2009, n. 8487).

³¹⁴ Cfr. Comm. trib. reg.le Piemonte, sez. XX, sent. 18 aprile 2007, n. 14, reperibile in banca dati *BIG Suite*, IPSOA.

dalla legge la libertà di scelta tra regimi opzionali diversi e, nella sostanza, assolutamente equipollenti³¹⁵.

³¹⁵ Ineccepibile è la serrata critica mossa sul punto da R. LUPI - D. STEVANATO, *Estromissione agevolata dei beni d'impresa ed elusione fiscale*, cit., 407 s., i quali non mancano di rilevare che, "a fronte di una disposizione espressa, finalizzata fra l'altro a far emergere volontariamente materia imponibile, destinata in caso contrario a restare latente, viene addossato sul contribuente l'onere di provare le ragioni economiche che gli consentono di accedere al risparmio fiscale. Ciò che nella norma antielusiva doveva fungere da esimente, quale ultimo baluardo difensivo dopo che l'Amministrazione finanziaria avesse dimostrato l'aggiramento diventa confusamente l'unico elemento rilevante nel giudizio di elusività".

Considerazioni conclusive

Il fenomeno indagato fornisce numerose e stimolanti occasioni di riflessione, occasioni che spaziano dalla tipizzazione della fattispecie di riferimento alla verifica della compatibilità delle imposte sostitutive improprie rispetto ai principi costituzionali di eguaglianza e di capacità contributiva.

Si può, certamente, dissentire rispetto agli approdi cui si perviene in relazione alle singole questioni trattate nelle pagine che precedono e si possono, al contempo, immaginare sentieri ricostruttivi diversi forieri, magari, di risultati ermeneutici più appaganti.

Ma non sembra francamente revocabile in dubbio un dato di plastica evidenza ossia l'essere il fenomeno qui indagato il portato di una tendenza evolutiva da tempo in atto nell'ordinamento tributario italiano.

Ci si vuole, in particolare, riferire alla "diffusione di approcci 'oggettivi' alla definizione delle fattispecie imponibili"³¹⁶ con un progressivo ritorno a forme di imposizione su base reale a tutto detrimento del carattere di personalità e progressività che pervade(va) la riforma degli anni settanta, ritorno che, a sua volta, può essere letto guardando alla crescente mobilità dei fattori della

³¹⁶ Così, testualmente, A. FEDELE, *Imposte reali ed imposte personali nel sistema tributario italiano*, cit., 475, il quale non manca di precisare che "la disciplina positiva sembra evolvere 'naturalmente' verso l'istituzione di nuove imposte a carattere 'reale' (ad. l'Irap); si diffondono sempre più 'imposte sostitutive', anche nel settore dei redditi d'impresa; si accentuano progressivamente i fattori di 'discriminazione' dei singoli redditi (tassazioni separate, *dual income tax*, differenziazione di aliquota nell'imposizione delle 'plusvalenze da partecipazioni', ecc.)".

produzione ed alla conseguente crisi dei tradizionali criteri soggettivi di territorialità.

Sennonché, un conto è leggere simili tendenze guardando alle modalità di tassazione di redditi per definizione mobili, quali possono essere i redditi di capitale e/o quelli di lavoro, altro è pensare di inquadrare nella stessa prospettiva ricostruttiva forme di prelievo sostitutivo riferite a redditi che tutto sono fuorché mobili (il pensiero corre, in questo secondo caso, a tutte le sostitutive richieste per incrementare il valore fiscale di beni immobili o per tassare i redditi che derivano dalla locazione degli stessi).

Ed allora - preso atto dell'esistenza di una linea di sviluppo difficilmente arrestabile e/o ridimensionabile ed accertata la carenza di strumenti di analisi capaci di spiegare, almeno in alcuni casi, una tendenza che mette a repentaglio una delle assi portanti la riforma dei primi anni settanta - ci si deve attentamente interrogare sulla portata e sulla latitudine di scelte legislative che introducono nel comparto dell'imposizione sul reddito forti elementi di realtà senza che ciò risponda ad preciso ed organico disegno di sistema.

Bibliografia

AA.VV., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, a cura di E. Della Valle – V. Ficari – G. Marini, in corso di pubblicazione per i tipi di Giappichelli.

ALBANO, G., *Abuso del diritto e adesione a regimi di tassazione sostitutiva*, ne *La gestione straordinaria delle imprese*, 2014, 62 ss.

ANDREANI, G., – AVANZINI, I., *Nuova riapertura dei termini per la rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni non quotate*, in *Corr. trib.*, 2011, 1883 ss.

ANTONINI, L., *La sent. 102 del 2008: una tappa importante per l'autonomia impositiva regionale*, in *Giur. cost.*, 2008, 2641 ss.

ANNECCHINO, M., *Accantonamento al fondo t.f.r.: debito o "disponibilità"?*, in *Foro it.*, 2002, I, 2259 ss.

ANTONINI, E., *I regimi fiscali sostitutivi*, Milano, 1969.

ARQUILLA, N., *Disciplina delle SIIQ e fondi d'investimento*, in *Corr. trib.*, 2007, 797 ss.

BAGNOLI, M., *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 materia di IAS, reddito di impresa, CFC, cedolare secca, fondi comuni d'investimento e premi di produttività*, Milano, 2011, 17 ss.

BALDASSARRE, A., *Sui depositi iva fa chiarezza la Corte di giustizia UE: la virtualità del deposito non legittima la duplicazione dell'imposta*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, II, 3 ss.

BALLANCIN, A., *La tassazione separata dei redditi delle imprese individuali e delle società di persone*, in AA.VV., *Finanziaria 2008. Saggi e commenti*, a cura di G. Frasoni, Milano, 2008, 2.

BASILAVECCHIA, M., *Sostituzione tributaria*, in *Dig. IV, disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1998, vol. XV, 68 ss.

BASILAVECCHIA, M., *In tema di opzioni ha rilevanza decisiva il comportamento concludente*, in *Corr. trib.*, 2005, 2701 ss.

BASILAVECCHIA, M., *Surrogati interpretativi in difetto di norma antielusiva?*, in *Riv. giur. trib.*, 2009, 593 ss.

BASILAVECCHIA, M., *Quando l'elusione costituisce reato*, in *Riv. giur. trib.*, 2012, 381 ss.

BEGHIN, M., *Le operazioni di riorganizzazione delle attività produttive*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria*, a cura di M. Miccinesi, Padova, 1999, 337 ss.

BEGHIN, M., *Conferimenti d'azienda e nuove imposte "sostitutive"*, in *Corr. trib.*, 2008, 185 ss.

BEGHIN, M., *Fatti economici «apparenti» e obbligazione tributaria: l'abuso del diritto entra nel «recinto» della simulazione*, in *Riv. giur. trib.*, 2010, 221 ss.

BEGHIN, M., *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013.

BEGHIN, M., *Diritto tributario*, Padova, 2015.

BEGHIN, M., *Una strana idea di libertà economica e di vantaggio fiscale asistemico (su elusione fiscale e abuso del diritto)*, in *Corr. trib.*, 2015, 733 ss.

BEGHIN, M., *Elusione e abuso del diritto (dir. trib.)*, in http://www.treccani.it/enciclopedia/elusione-e-abuso-del-diritto-dir-trib_%28Diritto-on-line%29/#02halifax-1, (31 ottobre 2016).

BELLINI, L., *Rideterminazione del valore dei terreni edificabili e con destinazione agricola. Rimborso di pagamenti effettuati per precedente rivalutazione. Decadenza, segnalazioni, novità prassi, prassi interpretative*, in CNN notizie del 29 luglio 2008.

BELLINI, L., *Rideterminazione dei valori di riferimento di immobili in caso di aumento di valore*, in *Dialoghi tributari*, 2009, 25 ss.

BELLINI, L., *Rivalutazione dei terreni: compensazione o rimborso dell'imposta relativa a precedenti adeguamenti del valore, ne il fisco*, 2011, 4153 ss.

BERLIRI, A., *Sulle cause della incertezza nell'individuazione e interpretazione della norma tributaria applicabile ad una determinata fattispecie*, in *Dir. prat. trib.*, 1979, I, 18 ss.

BETTI, E., *Teoria generale del negozio giuridico*, Napoli, 1997.

BIZIOLI, G., *Il disallineamento dell'avviamento ex articolo 15, commi 10-bis e 10-ter del d.l. n. 185/2008 (come modificato dal d.l. n. 98/2011)*, in AA.VV., *L'avviamento nel diritto tributario*, a cura di E. della Valle - V. Ficari - G. Marini, Torino, 2012, 151 ss.

BIZIOLI, G., *L'incostituzionalità della Robin Hood Tax fra discriminazione qualitativa dei redditi ed equilibrio di bilancio*, in *Rass. trib.*, 2015, 1079 ss.

BOLLO, C., - PESSINA, C., *D.l. 13 maggio 2011, n. 70. La rivalutazione del valore dei terreni e delle partecipazioni in società non quotate, ne il fisco*, 2011, 3975 ss.

BORIA, P., *Sistema tributario*, in *Dig. IV, disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1997, vol. XIV, 29 ss.

BORIA, P., *Le scelte di federalismo fiscale realizzate con il D. Lgs. n. 446/1997*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria*, a cura di M. Miccinesi, Padova, 1999, 880 ss.

BORIA, P., *L'interesse fiscale*, Torino, 2002.

BORIA, P., *Le operazioni straordinarie di impresa*, in A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 905 ss.

BORIA, P., *Il sistema tributario*, Torino, 2008.

BORIA, P., *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, in AA.VV., *Diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012, 59 ss.

BORIA, P., *La dichiarazione tributaria*, in AA.VV., *Diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012, 571 ss.

BORIA, P., *L'illegittimità costituzionale della "Robin Hood Tax"*, in *Riv. giur. trib.*, 2015, 388 ss.

BORGOGLIO, A., *Abuso del diritto e limiti dell'efficacia espansiva del giudicato formale, il fisco*, 2014, 679 ss.

BOSELLO, F., *Ritenute alla fonte*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1991, vol. XXXI, 1 ss.

CAPOLUPO, S., *Il carattere elusivo delle operazioni straordinarie*, in AA.VV., *Il regime fiscale delle operazioni straordinarie*, a cura di E. della Valle - V. Ficari - G. Marini, Torino, 2009, 406 ss.

CARPENTIERI, L., *Appunti in tema di rapporto tra imposta sostitutiva e imposta sostituita*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, II, 890 ss.

CARPENTIERI, L., *L'illusione della progressività*, Roma, 2012.

CASTALDI, L., *I redditi di capitale*, in AA.VV., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, nella collana *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauro, Torino, 1994, t. I, 231.

CATAUDELLA, A., *Fattispecie*, in *Enc. dir.*, Milano, 1967, vol. XVI, 926 ss.

CAZZATO, A., *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. Frasoni, Milano, 2008, 49 ss.

CHIAPPETTI, A., *Efficacia del principio della progressività nel sistema fiscale nell'ordinamento italiano*, in *Giur. it.*, 1967, I, 755 ss.

CIPOLLA, G.M., *Ritenuta alla fonte*, in *Dig. IV, disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1996, vol. XIII, 1 ss.

CIPOLLA, G.M., *Ritenuta alla fonte*, in *Rass. trib.*, 1996, 828 ss.

CIPOLLA, G.M., *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2003, 471 ss.

CIPOLLINA, S., *Elusione fiscale*, in *Dig. IV, disc. priv., sez. comm.*, Torino, 2007, *Agg. ****, 371 ss.

COLLEONI, C., *Ritorna la rivalutazione dei beni di impresa*, in *Corr. trib.*, 2016, 571 ss.

COMMITTERI, G.M., - SCIFONI, G., *Importanti agevolazioni per le assegnazioni e le cessioni di beni ai soci*, in *Corr. trib.*, 2015, 4419.

CONTRINO, A., *Disavanzi di fusione, imposizione sostitutiva ed elusione fiscale*, in *Corr. trib.*, 2009, 2353 ss.

CONTRINO, A., - MARCHESELLI, A., *Luci e ombre della struttura dell'abuso fiscale "riformato"*, in *Corr. trib.*, 2015, 3787 ss.

CONTRINO, A., - MARCHESELLI, A., *Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*, in AA.VV., *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, Milano, 2016, 27 ss.

CORASANITI, G., *L'imposta sostitutiva nelle operazioni straordinarie*, in *Rass. trib.*, 2008, 662 ss.

CORASANITI, G., *Diritto tributario delle attività finanziarie*, Milano, 2012.

CROVATO, F., *L'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi*, Padova, 1996.

CUOCOLO, F., *Legge*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1990, XX, 1 ss.

DAMIANI, M., *Riforma del fisco municipale tra esigenze di autonomia finanziaria e tributaria*, in *Corr. trib.*, 2011, 2289 ss.

D'AMATI, N., *La revisione delle agevolazioni tributarie nella legge n. 408 del 1990*, in *Boll. trib.*, 1992, 723 ss.

DE MITA, E., *Ritenuta d'imposta: l'asso pigliatutto del diritto tributario*, in *Fisco e costituzione. Questioni risolte e questioni aperte*, Milano, 1983, vol. I, 903 ss.

DE MITA, E., *Principi di diritto tributario*, Milano, 2004, IV ed.

DE NISI, A., - STRAFILE, M., *Il nuovo regime fiscale del trattamento di fine rapporto, delle altre indennità e somme e delle indennità equipollenti, ne il fisco*, 2001, 7713 ss.

DEL FEDERICO, L., *La giurisdizione*, in AA.VV., *Il processo tributario*, nella collana *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauero, Torino, 1998, 26 ss.

DELLA VALLE, E., *Rilevanza sanzionatoria dell'elusione*, in AA.VV., *Il libro dell'anno del diritto 2013*, Roma, 2013, 428 ss.

DELLA VALLE, E., *Profili elusivi/"abusivi" della circolazione indiretta del complesso aziendale, ne il fisco*, 2014, 3409 ss.

DELLA VALLE, E., *Abuso del diritto*, in IX Appendice della *Enciclopedia Italiana di Scienze, Lettere ed Arti*, Roma, MMXV, vol. I, 2 ss.

DELLA VALLE, E., - STRAFILE, M., *La nuova imposta sostitutiva sui redditi di fonte estera, ne il fisco*, 2016, 4346 ss.

DELLI FALCONI, F., *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 materia di IAS, reddito di impresa, CFC, cedolare secca, fondi comuni d'investimento e premi di produttività*, Milano, 2011, 105 ss.

DEOTTO, D., - MIELE, L., *Nella Finanziaria 2001 nuovi regimi fiscali agevolati*, in *Corr. trib.*, 2000, 3045 ss.

DI SIENA, M., *La neutralità ai fini delle imposte sui redditi delle operazioni straordinarie che implicano la circolazione di compendi aziendali. Un'analisi ragionata fra applicazioni di sistema ed agevolative*, in <http://padis.uniroma1.it>, (31 ottobre 2016).

DI SIENA, M., *Variazioni sul tema della neutralità fiscale nelle operazioni straordinarie*, in *Corr. trib.*, 2012, 200 ss.

DI TANNO, T., *SIQ*, 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, 1034 ss.

DOLFIN, N., *Rivalutazione monetaria nel diritto tributario*, in *Dig. IV, disc. priv.*, sez. comm., Torino, 1996, vol. XIII, 52 ss.

DONISI, C., *Atti unilaterali: I) Diritto civile*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1990, IV, 1 ss.

ESPOSITO, R., *I redditi di capitale*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria*, a cura di M. Miccinesi, Padova, 1999, 527 ss.

- FALZEA, A., *Fatto giuridico*, in *Enc. dir.*, Milano, 1967, vol. XVI, 941 ss.
- FALZEA, A., *Condizione: I) Diritto civile*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1988, vol. VIII, 1 ss.
- FANELLI, R., *La delega chiede il riordino delle "tax expenditures"*, in *Corr. trib.*, 2014, 1709 ss.
- FANTOZZI, A., - PAPARELLA, F., *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Padova, 2014.
- FANTOZZI, A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003.
- FALSITTA, G., *Plusvalenze e minusvalenze patrimoniali (dir. trib.)*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1990, XXVI, 1 ss.
- FALSITTA, G., *Lo scippo del Governo Amato salvato dalla Consulta*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, II, 476 ss.
- FALSITTA, G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008.
- FALSITTA, G., *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in AA.VV., *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di G. Maisto, Milano, 2009, 3 ss.
- FALSITTA, G., *Sub art. 3*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, t. I, *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, a cura di G. Falsitta, Padova, 2011, 12 ss.
- FALSITTA, G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2012.
- FEDELE, A., *La "discriminazione" dei redditi di lavoro autonomo ed i principi di eguaglianza e di capacità contributiva*, in *Giur. it.*, 1980, I, I, 1797 ss.

FEDELE, A., *Imposte reali ed imposte personali nel sistema tributario italiano*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2002, I, 450 ss.

FEDELE, A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005.

FEDELE, A., *Assetti negoziali e «forme d'impresa» tra opponibilità simulazione e riqualificazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 1093 ss.

FICHERA, F., *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992.

FERLAZZO NATOLI, L., *Presupposto di fatto del tributo*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1996, vol. XXVII, 1 ss.

FERRANTI, G., *Il nuovo regime del trattamento di fine rapporto*, in *Corr. trib.*, 2001, 1312 ss.

FERRANTI, G., *L'affrancamento del saldo attivo di rivalutazione*, in *Corr. trib.*, 2006, 747 ss.

FERRANTI, G., *Riproposta la rivalutazione dei beni d'impresa ma senza "appeal"*, in *Corr. trib.*, 2015, 4335 ss.

FERRANTI, G., *Il nuovo regime forfetario dopo la Legge di stabilità 2016*, in *Corr. trib.*, 2016, 820 ss.

FERRANTI, G., *La rivalutazione dei beni d'impresa si perfeziona in UNICO 2016*, in *Corr. trib.*, 2016, 1849 ss.

FERRANTI, G., *La nuova imposta sul reddito d'impresa, ne il fisco*, 2016, 4308 ss.

FERRARI, G.F., *Diritto alla casa e interesse nazionale*, in *Giur. cost.*, 1988, 842 ss.

FORMICHETTI, S., *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, 26 ss.

FORTE, N., *La giurisprudenza tributaria affronta il rimborso dell'imposta per precedente rivalutazione*, in *Corr. trib.*, 2010, 358 ss.

FORTE, N., *Riaperta la rivalutazione di quote e terreni con imposta sostitutiva raddoppiata*, in *Corr. trib.*, 2015, 4431 ss.

FORTUNATO, N., *Assegnazione (dir. trib.)*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 2006, vol. III, 1 ss.

FORTUNATO, N., *Profili tributari delle assegnazioni dei beni ai soci*, Torino, 2012.

FRANSONI, G., *Le operazioni straordinarie*, in P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2002, 165.

FRANSONI, G., *La tassazione separata dei redditi delle imprese individuali e delle società di persone*, in *Rass. trib.*, 2008, 326 ss.

FRANSONI, G., *Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, in *Corr. trib.*, 2011, 13 ss.

FRANSONI, G., *La "multiforme" efficacia nel tempo dell'art. 10-bis dello Statuto su abuso ed elusione*, in *Corr. trib.*, 2015, 4346 ss.

GAFFURI, G., *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 2006, V ed.

GAFFURI, G., *Ancora dell'attitudine alla contribuzione: ripensamento e aggiornamento tematico*, in G. Gaffuri, *La nozione della capacità contributiva e un essenziale confronto di idee*, Milano, 2016, 301 ss.

GAIANI, L., *Assegnazione di beni ai soci e trasformazione in società semplice, ne il fisco*, 2015, 4315 ss.

GALLI, C., - MANCINELLI, S., *Maggiori oneri tributari per imprese di assicurazione e polizze vita*, in *Corr. trib.*, 2013, 195 ss.

- GALLO, F., *L'influenza della disciplina formale nella ricostruzione della natura giuridica di un tributo surrogatorio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1977, I, 237 ss.
- GALLO, F., *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rass. trib.*, 2015, 1315 ss.
- GARBARINO, C., *Ancora sulla tassazione delle "royalties" percepite da soggetti non residenti*, in *Dir. prat. trib.*, 1988, II, 487 ss.
- GAVELLI, G., *Nuovo "round" per assegnazioni e altre operazioni agevolate*, in *Corr. trib.*, 2016, 3469 ss.
- GIAMBANCO, C., *Il trattamento di fine rapporto (T.F.R.)*, in AA.VV., *I redditi di lavoro dipendente*, a cura di V. Ficari, Torino, 2003, 138 ss.
- GIANNINI, A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1960, VIII ed.
- GIARDINA, E., *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1962.
- GIOVANNINI, A., *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014.
- GIOVANNINI, A., *Equità impositiva e progressività*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, I, 690 ss.
- GRANELLI, A.E., *I redditi soggetti a tassazione separata*, in AA.VV., *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, a cura di V. Uckmar – C. Magnani – G. Marongiu, Padova, 1988, 215 ss.
- GRECO, G., *Capacità contributiva e progressività del sistema tributario con riferimento all'art. 53 della Costituzione della Repubblica*, in *Giur. it.*, 1955, I, I, c. 389.
- GREGGI, M., *Sub art. 2*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, t. I, *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, a cura di G. Falsitta, Padova, 2011, 480 ss.

INGROSSO, M., *Divisione e classificazione nella scienza giuridica finanziaria*, Napoli, 1977.

INGROSSO, M., *Annotazioni sulle imposte sostitutive*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 440 ss.

INGROSSO, M., *Imposte sostitutive*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1989, vol. XVI, 1 ss.

LA ROSA, S., *Verso la scomparsa delle agevolazioni fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, 173 ss.

LA ROSA, S., *Ancora sugli incerti confini tra abuso del diritto, elusione ed illecito fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, II, 353 ss.

LEO, L., *Sub art. 66*, in AA.VV., *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, a cura di G. Tinelli, Padova, 2009, 561 ss.

LEO, M., *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 2006.

LO PRESTI, A., *Rideterminazione del valore di partecipazioni e terreni*, in M. Leo, *Le imposte sui redditi nel testo unico. Commento alle recenti novità in materia di IAS, reddito di impresa, CFC, cedolare secca, fondi comuni d'investimento e premi di produttività*, Milano, 2011, 123 ss.

LOVISOLO, A., *L'art. 53 Cost. come fonte della clausola generale antielusiva ed il ruolo delle "valide ragioni economiche" tra abuso del diritto, elusione fiscale ed antieconomicità delle scelte imprenditoriali*, in *Riv. giur. trib.*, 2009, 216 ss.

LUPI, R., *Le imposte sui redditi, sui trasferimenti e sul valore aggiunto*, Milano, 1991.

LUPI, R., *Diritto tributario. Parte speciale. I sistemi dei singoli tributi*, Milano, 1995.

LUPI, R., *Prime osservazioni sulla nuova tassazione delle obbligazioni quotate in borsa (dalla ritenuta alla fonte all'imposta sostitutiva)*, in *Rass. trib.*, 1996, 789 ss.

LUPI, R., *Un'imposta sostitutiva "consapevole", anche se non logicamente necessitata*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2007, 1122 ss.

LUPI, R., *Regime dei "minimi" e sua inadeguatezza alla tassazione delle microimprese*, in *Corr. trib.*, 2007, 3769 ss.

LUPI, R., *Profili sistematici dell'estromissione agevolata degli immobili delle imprese individuali*, in AA.VV., *Finanziaria 2008. Saggi e commenti*, a cura di G. Frasoni, Milano, 2008, 205 ss.

MAFFEZZONI, F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970.

MANZONI, I., *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino 1965.

MASTROMATTEI, M., *Il rimborso dell'imposta sostitutiva sulla rideterminazione del costo dei terreni, ne il fisco*, 2011, 3782 ss.

MAFFEZZONI, F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970.

MAIORCA, C., *Fatto giuridico – fattispecie*, in *Nov. Dig. It.*, Torino, 1961, vol. VII, 111 ss.

MANZONI, I., - VANZ, G., *Il diritto tributario*, Torino, 2008.

MARCHESE, S., *Rivalutazione del costo fiscale delle partecipazioni detenute da persone fisiche e abuso del diritto*, ne *La gestione straordinaria delle imprese*, 2016, 20 ss.

MARIANETTI, G., *Dalla Legge di bilancio novità per "Welfare" aziendale e produttività*, in *Corr. trib.*, 2016, 3475 ss.

MARONGIU, G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991.

MARONGIU, G., *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008.

MARONGIU, G., *Personalità e progressività*, in www.aipdt.it/atti-provvisori-convegno-annuale-aipdt-2015/, (31 ottobre 2016).

MELIS, G., *L'interpretazione del diritto tributario*, Padova, 2003.

MELIS, G., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2016, IV ed.

MENCARELLI, S., *Sub art. 3*, in AA.VV., *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, a cura di G. Tinelli, Padova, 2009, 39 ss.

MENCARELLI, S., *Sub art. 18*, in AA.VV., *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, a cura di G. Tinelli, Padova, 2009, 211 ss.

MENCARELLI, S., *Sub art. 19*, in AA.VV., *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, a cura di G. Tinelli, Padova, 2009, 213 ss.

MERLINO, R., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche e i tributi sostitutivi*, Milano, 1985.

MESSINA, S.M., *Inapplicabile il divieto di abuso su questioni fiscali meramente interne*, in *Corr. trib.*, 2009, 2346 ss.

MICCINESI, M., *Riflessioni sull'abuso del diritto*, in AA.VV., *Studi in onore di Enrico De Mita*, Napoli, 2012, t. II, 593 ss.

MICELI, R., *Il sistema sanzionatorio tributario*, in AA.VV., *Diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012, 897 ss.

MICELI, R., *Federalismo fiscale e principi europei*, Milano, 2014.

MICHELI, G.A., *Prestazioni imposte, sconto dei medicinali, capacità contributiva e sostituzione tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, II, 121 ss.

- MIELE, L., *Regime fiscale agevolato per le attività marginali soggette a studi di settore*, in *Corr. trib.*, 2001, 171 ss.
- MIELE, L., - BERNARDINI, A., *Regime forfetario tra semplificazioni e valutazioni di convenienza*, in *Corr. trib.*, 2015, 412 ss.
- MIELE, L., - PICCININI, G., *Valutazioni di convenienza per l'assegnazione agevolata di beni ai soci*, in *Corr. trib.*, 2016, 404.
- MONATERI, P.G., *Fattispecie*, in *Dig. IV, disc. priv., sez. civ.*, Torino, 1992, vol. VIII, 223 ss.
- MORRONE, A., *Il custode della ragionevolezza*, Milano, 2001.
- MOSCHELLA, R., *Fatto giuridico*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1989, vol. XV, 1 ss.
- MOSCHETTI, F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973.
- MOSCHETTI, F., *Profili generali*, in AA.VV., *La capacità contributiva*, a cura di F. Moschetti, Padova, 1993, 3 ss.
- NUZZO, E., *Riflessioni in tema di rivalutazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, 218 ss.
- ODOARDI, F., *Redditi da lavoro autonomo (dir. trib.)*, in www.treccani.it/enciclopedia/redditi-da-lavoro-autonomo_%28Diritto-on-line%29/, (31 ottobre 2016).
- PAOLILLO, B., - DE SENA, E., *Sub art. 18*, 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, 141 ss.
- PANSIERI, S., *La liquidazione dell'imponibile e dell'imposta*, in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2013, 164 ss.

PAPARELLA, F., *Profili tributari delle operazioni societarie disciplinate dalla "legge Amato"*, Milano, 1993.

PAPARELLA, F., *Riflessioni sulla nuova disciplina sostanziale della cessione di aziende (e di partecipazioni di controllo o di collegamento) e dello scambio di partecipazioni ai fini delle imposte sui redditi*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 355 ss.

PAPARELLA, F., *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in AA.VV., *Diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012, 477 ss.

PAPARELLA, F., *Il rimborso dei tributi*, in AA.VV., *Diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012, 865 ss.

PARLATO, A., *Regimi fiscali sostitutivi*, in *Nov. Dig. It., App.*, Torino, 1986, vol. VI, 504 ss.

PARLATO, A., *Rilevabilità d'ufficio e sanzionabilità dell'elusione fiscale e dell'abuso nel diritto tributario: riflessioni e spunti interpretativi*, in AA.VV., *Studi in onore di Andrea Amatucci*, Bogotà-Napoli, 2011, t. V, 403 ss.

PASSARO, G., *Condono nel diritto tributario*, in *Dig. IV, disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1988, vol. III, 384 ss.

PEDROTTI, F., *Cessioni di aziende e di partecipazioni sociali nel reddito d'impresa ai fini dell'IRES*, Milano, 2010.

PEIROLO, M., *Il principio di simmetria per la detrazione IVA sugli acquisti intracomunitari*, in *Corr. trib.*, 2012, 2966 ss.

PERINI, A., *La "società non necessaria" come frontiera dell'elusione fiscale penalmente rilevante?*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, III, 61 ss.

PERRONE, L., *Il cumulo dei redditi, il principio della capacità contributiva e la progressività del sistema tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1977, II, 113 ss.

- PERRONE, L., *I limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2006, 423 ss.
- PERRONE, L., *La dimensione e la quantificazione del reddito*, in AA.VV., *La dimensione fiscale dell'impresa tra ordinamento e mercati*, a cura di A. Di Pietro, Bari, 2014, 63 ss.
- PERRONE CAPANO, R., *Note critiche sul regime forfettario nell'Iva e nell'Irpef*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1979, I, 474 ss.
- PERRONE CAPANO, R., *Tassazione separata dei redditi*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1993, vol. XXXV, 1 ss.
- R. PERRONE CAPANO, *L'imposta personale a base piana tra vincoli di progressività e di coerenza del sistema*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006, 339 ss.
- PEVERINI, L., *Addizionali e sovrainposte*, [www.treccani.it/enciclopedia/addizionali-e-sovrainposte_\(Diritto-on-line\)/](http://www.treccani.it/enciclopedia/addizionali-e-sovrainposte_(Diritto-on-line)/) (31 ottobre 2016).
- PICCIAREDDA, F., *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 ottobre 2016).
- PISTOLESI, F., *Le nuove materie devolute alla giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Giur. imp.*, 2002, 1466 ss.
- POLANO, M., *Spunti teorici e prospettive in tema di regimi tributari sostitutivi*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, I, 254 ss.
- POTITO, E., *Imposta "cedolare" ed eguaglianza in materia tributaria*, in *Giur. cost.*, 1966, 1053 ss.
- POTITO, E., *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978.
- PROTO, A.M., *Tassazione separata e lavoro autonomo*, in *Rass. trib.*, 2009, 935 ss.

- PUDDU, L., *L'imposta sostitutiva sulle rivalutazioni del trattamento di fine rapporto, ne il fisco*, 2001, 8059.
- PUGLIATTI, S., *La trascrizione*, I, 1, *La pubblicità in generale*, Milano, 1957.
- RANDAZZO, B., *Ancora in tema di presunzioni fiscali assolute e tipizzazioni: una sentenza da leggersi 'nella parte in cui non dice'*, in *Giur. cost.*, 1999, 4015 ss.
- RANDAZZO, F., *Imprenditori individuali: esclusione degli immobili dal patrimonio dell'impresa*, in *Corr. trib.*, 1992, 987 ss.
- RINALDI, R., *Contributo allo studio dei redditi di capitale*, Milano, 1989.
- RIZZARDI, R., *L'estromissione degli immobili dell'imprenditore individuale*, in *Corr. trib.*, 2016, 319 ss.
- ROSSI, A., *L'abuso del diritto nelle operazioni di scissione e di "leveraged buy out"*, in *Corr. trib.*, 2015, 492 ss.
- ROSSI, P., *Il nuovo regime fiscale per i contribuenti minimi*, in AA.VV., *Finanziaria 2008. Saggi e commenti*, a cura di G. Frasoni, Milano, 2008, 273 ss.
- RUBINO, D., *La fattispecie e gli effetti giuridici preliminari*, Milano, 1939.
- RUSSO, P., *I nuovi confini della giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2002, 416 ss.
- RUSSO, P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2007.
- RUSSO, P., *Profili storici e sistematici in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, 1 ss.
- SACCHETTO, C., *Il dovere di solidarietà nel diritto tributario: l'ordinamento italiano*, in AA.VV., *Il dovere di solidarietà*, Atti del Convegno. Giornate europee di diritto costituzionale tributario, V ed., Bergamo 14-15 novembre 2003, a cura di B. Pezzini e C. Sacchetto, Milano, 2005.

- SAMMARTINO, S., *Sanzionabilità dell'elusione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2015, 428 ss.
- SANTI, A., *Primi dubbi sul regime delle imprese di assicurazione*, in *Corr. trib.*, 2002, 40 ss.
- SANTI, A., *Il divieto di comportamenti abusivi si applica anche al settore dell'IVA*, in *Riv. giur. trib.*, 2006, 377 ss.
- SANTORO, A., *Monitoraggio di spese fiscali, evasione ed erosione tra difficoltà politiche e realizzative*, in *Corr. trib.*, 2015, 4403 ss.
- SANTORO PASSARELLI, F., *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1997, IX ed.
- SCACCIA, G., *Gli "strumenti" della ragionevolezza nel giudizio costituzionale*, Milano, 2000.
- SCHIAVOLIN, R., *Sostitutive (imposte)*, in *Dig. IV, disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1998, vol. XV, 48 ss.
- SCHIAVOLIN, R., *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio di progressività*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, 312 ss.
- SCHIAVOLIN, R., *Il principio di "progressività del sistema tributario"*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006, 151 ss.
- SCHIAVOLIN, R., *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2013, 1023 ss.
- SCOGNAMIGLIO, R., *Fattispecie*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1989, vol. XV, 1 ss.
- SPAZIANI TESTA, G., *La cedolare secca si applica anche ai contratti di foresteria*, in *Riv. giur. trib.*, 2015, 634 ss.

STEVANATO, D., *La disciplina fiscale dell'immobile estromesso dall'impresa*, in *Rass. trib.*, 1994, 14 ss.

STEVANATO, D., *L'imposizione sostitutiva sui disallineamenti provocati da operazioni di riorganizzazione societaria*, in AA.VV., *Finanziaria 2008. Saggi e commenti*, a cura di G. Fransoni, Milano, 2008, 325 ss.

STEVANATO, D., *L'imposta sostitutiva sull'affrancamento dei valori dei terreni e delle partecipazioni: un'imposizione di stampo patrimoniale nel sistema delle imposte sul reddito*, in *Dialoghi tributari*, 2009, 28 ss.

STEVANATO, D., *Imposta "volontaria", imposte ordinarie sostituite e meccanismi di riconoscimento (e disconoscimento) fiscale del costo*, in *Dialoghi tributari*, 2009, 306 ss.

STEVANATO, D., *Aderire a un "regime agevolativo" fondato su un'imposta volontaria non significa eludere*, in *Dialoghi tributari*, 2010, 625 ss.

STEVANATO, D., *Progressività dell'imposta e federalismo fiscale*, in www.forumcostituzionale.it/siste/, (31 ottobre 2016).

STEVANATO, D., - TRABUCCHI, A., - CARBONE, G., *Distribuzione di riserve ai soci come atti estranei all'impresa: quando la realtà (giudiziale) supera ogni immaginazione*, in *Dialoghi tributari*, 2009, 84 ss.

STEVANATO, D., - LUPI, R., *Estromissione agevolata dei beni d'impresa ed elusione fiscale*, in *Dialoghi tributari*, 2009, 408 ss.

TALIENTI, V., *Il regime delle plusvalenze speculative tra svalutazione monetaria e discrezionalità del legislatore*, in *Giur. it.*, 2003, 1081 ss.

TESAURO, F., *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, 683 ss.

TESAURO, F., *Istituzioni di diritto tributario, I, Parte generale*, Torino, 2016, XII ed.

TESAURO, F., *Osservazioni sul principio di capacità contributiva*, in G. Gaffuri, *La nozione della capacità contributiva e un essenziale confronto di idee*, Milano, 2016, 283 ss.

TINELLI, G., *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2010.

TOMASSINI, A., - MARTINELLI, A., *Il regime italiano dei "neo domiciliati"*, in *Corr. trib.*, 2016, 3533 ss.

TOSI, L., *Le imprese minori*, in AA.VV., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, nella collana *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauro, Torino, 1994, t. II, 927 ss.

TRIMELONI, M., *Diritto tributario*, in *Dig. IV, disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1989, vol. IV, 694 ss.

UCKMAR, V., *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Padova, 1999.

VACCA, I., *L'abuso e la certezza del diritto*, in *Corr. trib.*, 2014, 1127 ss.

VARAZI, F., *Contributo alla certezza della norma tributaria*, in AA.VV., *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. Fantozzi e A. Fedele, Milano, 2005, 65 ss.

VERSIGLIONI, M., *Accertamento con adesione*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, t. II, *Accertamento e sanzioni*, a cura di F. Moschetti, Padova, 2011, 4219 ss.

ZIZZO, G., *Elusione ed evasione tributaria*, in AA.VV., *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, Milano, 2006, vol. III, 2173 ss.

ZIZZO, G., *Le operazioni straordinarie e la legge Finanziaria per il 2008*, in AA.VV., *Finanziaria 2008. Saggi e commenti*, a cura di G. Frasoni, Milano, 2008, 335 ss.

G. ZIZZO, *Le vicende straordinarie nel reddito d'impresa*, in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2013, 611 ss.