



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI “M.
FANNO”**

**CORSO DI LAUREA MAGISTRALE IN
ECONOMIA E DIRITTO**

TESI DI LAUREA

**“GLI ILLECITI AMMINISTRATIVI DEL SOSTITUTO D’IMPOSTA
TRA ECONOMIA E DIRITTO”**

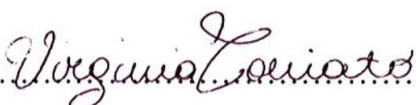
**RELATORE:
CH.MO PROF. MARCELLO POGGIOLI**

**LAUREANDA: VIRGINIA TONIATO
MATRICOLA N. 2057918**

ANNO ACCADEMICO 2022 – 2023

Dichiaro di aver preso visione del “Regolamento antiplagio” approvato dal Consiglio del Dipartimento di Scienze Economiche e Aziendali e, consapevole delle conseguenze derivanti da dichiarazioni mendaci, dichiaro che il presente lavoro non è già stato sottoposto, in tutto o in parte, per il conseguimento di un titolo accademico in altre Università italiane o straniere. Dichiaro inoltre che tutte le fonti utilizzate per la realizzazione del presente lavoro, inclusi i materiali digitali, sono state correttamente citate nel corpo del testo e nella sezione ‘Riferimenti bibliografici’.

I hereby declare that I have read and understood the “Anti-plagiarism rules and regulations” approved by the Council of the Department of Economics and Management and I am aware of the consequences of making false statements. I declare that this piece of work has not been previously submitted – either fully or partially – for fulfilling the requirements of an academic degree, whether in Italy or abroad. Furthermore, I declare that the references used for this work – including the digital materials – have been appropriately cited and acknowledged in the text and in the section ‘References’.

Firma (signature) 

A Riccardo e alla mia Famiglia.

INDICE ANALITICO

| | |
|--|------------|
| 1. INTRODUZIONE | 6 |
| 2. LA FIGURA DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA NELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO ITALIANO..... | 9 |
| 2.1. IL SOSTITUTO D'IMPOSTA..... | 14 |
| 2.2. IL CONTRASTO DI INTERESSI TRA SOSTITUTO E SOSTITUITO | 17 |
| 2.3. RITENUTE D'IMPOSTA E RITENUTE D'ACCONTO | 18 |
| 2.4. RITENUTE CHE INGLOBANO LE IMPOSTE SOSTITUTIVE | 20 |
| 2.5. LA CERTIFICAZIONE RILASCIATA DAL SOSTITUTO AL SOSTITUITO | 22 |
| 2.6. LA DICHIARAZIONE DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA..... | 23 |
| 2.7. L'ORGANIZZAZIONE DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA | 24 |
| 2.8. LA CONTABILITÀ DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA | 27 |
| 2.9. IL SOSTITUTO D'IMPOSTA NELLA TASSAZIONE DEI NON RESIDENTI | 33 |
| 3. LE PATOLOGIE DEL RAPPORTO DI SOSTITUZIONE D'IMPOSTA | 40 |
| 3.1. IL "LAVORO NERO" COME CASO PARADIGMATICO DI VIOLAZIONE DEGLI OBBLIGHI DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA..... | 41 |
| 3.2. IL TERRENO FERTILE DEL "LAVORO NERO" E PERCHÉ: LA CONTRAPPOSIZIONE TRA <i>LAVORATORI INDIPENDENTI AL CONSUMO FINALE</i> E <i>AZIENDE PLURIPERSONALI PUBBLICHE E PRIVATE</i> | 47 |
| 3.3. LA RITENUTA NON EFFETTUATA E NON VERSATA | 57 |
| 3.4. LA RITNEUTA NON EFFETTUATA MA VERSATA..... | 66 |
| 3.5. LA RITENUTA EFFETTUATA MA NON VERSATA..... | 68 |
| 3.6. QUANDO L'OMESSO VERSAMENTO DI RITENUTE CONFIGURA UN ILLECITO PENALE | 70 |
| 3.7. VIOLAZIONE DEGLI OBBLIGHI DICHIARATIVI DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA.... | 75 |
| 4. GLI STRUMENTI DI CONTROLLO E LE SANZIONI | 80 |
| 4.1. I CONTROLLI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA: PARADISO DELLA RICCHEZZA OCCULTATA E INFERNO DI QUELLA DICHIARATA..... | 81 |
| 4.2. LE SANZIONI AMMINISTRATIVE..... | 88 |
| 4.3. BREVI CENNI ALLE SANZIONI PENALI | 97 |
| 5. CONCLUSIONI | 102 |

1. INTRODUZIONE

Nel sistema tributario attuale, le società commerciali, gli imprenditori individuali, gli enti e i liberi professionisti operano come “*moderni esattori*”¹. Ad essi, infatti, la Legge ha attribuito il ruolo di sostituti d'imposta in virtù della posizione assunta nel tessuto economico-giuridico.

In particolare, tali soggetti sono chiamati a riscuotere le imposte ascrivibili a terzi, con i quali intrattengono rapporti economici e commerciali, nell'esercizio della propria attività.

Questa esternalizzazione della funzione tributaria trova la sua origine nel contesto della Rivoluzione industriale e della produzione in serie: la nascita di una realtà economico-sociale caratterizzata dal dinamismo produttivo ha reso infatti inadeguate le precedenti modalità di tassazione della ricchezza e gli antichi tributi su base catastale.

In tale epoca si è assistito alla nascita di aziende quali “*gruppi sociali a carattere economico*”²: si tratta di aziende c.d. pluripersonali, in cui lo sviluppo dell'attività d'impresa ha reso necessaria la ripartizione di compiti tra addetti e la delega di funzioni, anche amministrative e contabili.

La stretta correlazione dei compiti di ciascun collaboratore con quelli altrui e l'esigenza di controllo da parte della proprietà hanno fatto sì che ogni operazione aziendale, tanto interna quanto con soggetti esterni all'organizzazione medesima, fosse tracciata e, dunque, documentata.

Sulla base di tale documentazione, in tempi brevi, si è giunti dalla “produzione in serie” alla “tassazione in serie”, passando da una determinazione valutativa³ dei tributi, da parte di organi preposti a tale funzione, ad una “tassazione attraverso le aziende”: le organizzazioni

¹ BEGHIN M., TUNDO F., *Manuale di Diritto Tributario*, Giappichelli, Torino, 2022, p. 114.

² LUPI R., *Diritto amministrativo dei tributi, ovvero: si pagano le imposte quando qualcuno le impone*, Castelveccchi, Roma, 2017, p. 92.

³ La determinazione valutativa dei tributi è tipica dell'epoca preindustriale e si basa sull'intervento degli Uffici tributari per la riscossione dei tributi medesimi. Tali Uffici, infatti, erano chiamati a stimare la ricchezza, ascrivibile a determinati soggetti, da sottoporre a tassazione.

pluripersonali, aziendali ma anche istituzionali⁴, hanno preso il posto dei funzionari addetti alla riscossione dei tributi, per tutta quella ricchezza che transita attraverso le organizzazioni medesime.

Ciò in virtù del fatto che tale ricchezza è documentata nella contabilità aziendale: si tratta dei consumi dei clienti e dei redditi di dipendenti, consulenti, fornitori e soci.

Infatti, proprio “*seguendo le procedure contabili delle organizzazioni, la ricchezza – è diventata – facilmente determinabile ai fini tributari*”⁵. Per tale ragione, le vecchie stime valutative degli Uffici tributari hanno ceduto il passo alla contabilità delle aziende e delle Pubbliche Amministrazioni, sulla quale si è innestata la determinazione dei tributi.

Ne deriva che la rilevanza cruciale delle aziende e del loro ruolo all’interno dell’ordinamento tributario risiede proprio in questo aspetto, ossia nella determinazione non tanto dei propri presupposti economici d’imposta quanto dei presupposti economicamente riferibili a terzi soggetti⁶ con i quali esse intrattengono rapporti economici – appunto – e commerciali⁷.

Si vedrà, tuttavia, nel corso del presente elaborato, che la documentazione delle aziende e la loro contabilità non sempre rappresentano un punto di appoggio *affidabile* per la determinazione dei tributi. Il ruolo di sostituto d’imposta, infatti, è stato assegnato non solo alle organizzazioni pluripersonali ma anche a realtà in cui l’azienda esiste nel solo senso materiale del termine, sulla base di una scelta di sistema compiuta dal nostro Legislatore fiscale.

Il presente elaborato si propone di analizzare tutte le criticità che si celano dietro al rapporto di sostituzione d’imposta, con specifico riferimento alle imposte sui redditi, e tutte le patologie che possono, in concreto, caratterizzare tale istituto.

L’obiettivo del lavoro è di rintracciare il legame tra gli illeciti del sostituto d’imposta e le diverse tipologie di azienda, al fine di comprendere in quali realtà aziendali tali patologie, inerenti al rapporto di sostituzione, possano verificarsi.

⁴ Si pensi alle c.d. *aziende pubbliche di erogazione*, finanziate da entrate pubbliche e finalizzate a soddisfare bisogni della collettività (ad es. l’Università o l’Azienda ospedaliera locale): anch’esse sono tenute a svolgere il ruolo di sostituti d’imposta. A tal proposito si veda BEGHIN M., *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, Giappichelli, Torino, 2016, p. 99; ma anche LUPI R., *op. cit.*, *passim*.

⁵ LUPI R., *op. cit.*, p. 36.

⁶ LUPI R., *L’imposizione tributaria come diritto amministrativo speciale*, LGS, Roma, 2023, p. 55-56.

⁷ L’intervento valutativo degli Uffici tributari è divenuto, in tale contesto, marginale. Tuttavia, va sin d’ora precisato che esso non ha perso *in toto* la sua necessità. La tassazione valutativa, “per ordine di grandezza”, dovrebbe infatti continuare ad operare nei contesti in cui le aziende “non arrivano”, per tassare quella ricchezza che non passa attraverso le aziende medesime, intese come organizzazioni pluripersonali (DAMIANI M., LUPI R., *Tassazione attraverso le aziende: dai numeri ai concetti in una recente monografia*, in *Dialoghi*, 4/2013, p. 375).

Si vedrà che le patologie della sostituzione tributaria molto spesso sono determinate dai contesti aziendali nei quali manca la dimensione pluripersonale dell'azienda, costituita dalla presenza di molti soggetti accomunati da un unico fine economico e in una condizione di controllo reciproco. Tali tematiche verranno ampiamente discusse in seguito.

L'analisi che si intende svolgere è di tipo giuridico, ma con significativi e pregnanti elementi sociologici, volti a calare le fattispecie di diritto nei casi reali e concreti che caratterizzano il tessuto imprenditoriale italiano.

Ciò muove dalla consapevolezza che il Diritto trova la sua espressione solo all'interno della società. Esso, infatti, non è un testo polveroso e statico, racchiuso in una carta. Il Diritto è "*dimensione intersoggettiva, è relazione fra più soggetti*"⁸ e per questo racchiude in sé stesso una essenziale socialità.

La Legge nasce dalla storia e dall'esigenza di codificare le regole della collettività per avvicinarsi ad una dimensione di civiltà. Per questo la Società non esiste senza il Diritto e il Diritto non esiste senza la Società. Il Diritto vive nella storia e dalla storia trae la sua linfa vitale, arricchendosi e lasciandosi segnare ed incidere dalle esperienze storiche, in grado di formare una coscienza comune⁹.

Come scrisse il Grossi, "*il diritto non è mai una nuvola che galleggia sopra il paesaggio storico. È esso stesso paesaggio*"¹⁰. Per questo le norme esistono solo grazie ad un'eterna dialettica tra le disposizioni e coloro che manifestano il diritto stesso, ovvero i soggetti che nella collettività rappresentano l'applicazione particolare della regola generale racchiusa nel testo di Legge.

Ne deriva che non può esservi analisi giudica senza che questa sia calata nella realtà, e senza che quest'ultima possa influenzare, con il suo modo d'essere, il Diritto, il quale è dinamico proprio perché solo nella società e nelle situazioni della realtà comune può assumere significato.

Dunque, Diritto ed Economia non possono che procedere congiunti, nell'analisi che ci si accinge a compiere.

⁸ GROSSI P., *Prima lezione di diritto*, Laterza, 2003, p. 12.

⁹ Così si esprime GROSSI P., *op. cit.*, p. 21, nella sua opera dedicata all'essenza del Diritto.

¹⁰ GROSSI P., *op. cit.*, p. 43.

La prima parte del lavoro sarà dedicata ad inquadrare la figura del sostituto d'imposta nell'ordinamento tributario italiano, al fine di mettere in luce le caratteristiche imprescindibili per il corretto svolgimento del ruolo assegnatogli dal Legislatore fiscale.

L'analisi si focalizzerà, poi, sulle patologie che possono caratterizzare la sostituzione d'imposta. Nello specifico, verranno ricercate le tipologie aziendali che per le loro caratteristiche, per il tipo di attività svolta e per i soggetti con i quali si interfacciano sono maggiormente esposte al compimento di illeciti riconducibili al meccanismo della sostituzione tributaria. Il filo conduttore dell'analisi riguarderà quello che è il rapporto di sostituzione d'imposta per eccellenza, sussistente tra datore di lavoro e lavoratore dipendente. In proposito, si vedrà che il "lavoro nero" è realizzabile solo in determinati contesti e al verificarsi di specifiche condizioni.

I singoli illeciti che il sostituto d'imposta può compiere verranno trattati in maniera analitica, cercando di ricondurre i casi "di scuola" a fattispecie concrete che caratterizzano il tessuto economico del nostro Paese.

Per concludere, si tratterà il ruolo che possono giocare i sistemi di controllo attuati dall'Amministrazione finanziaria e l'impianto sanzionatorio, tanto tributario quanto penale, nel contrasto alle condotte evasive riconducibili alla sostituzione tributaria.

Le conclusioni raggiunte cercheranno di offrire qualche spunto di riflessione su possibili strade da percorrere, alla luce dell'analisi sulle diverse tipologie aziendali e sui malfunzionamenti che oggi si verificano nella sostituzione d'imposta, per rendere il sistema tributario maggiormente efficace e, al contempo, efficiente, nel contrasto al c.d. "lavoro nero".

2. LA FIGURA DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA NELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO ITALIANO

A partire dalla Riforma tributaria degli anni Settanta, il sistema del prelievo fiscale ha subito importanti cambiamenti. La rilevanza sempre maggiore che ha assunto nel tempo l'imposizione reddituale, infatti, ha reso necessario il coinvolgimento di un numero elevatissimo di contribuenti nell'adempimento fiscale¹¹. Si è delineata, in questo modo, una "fiscalità di massa", con il passaggio da una tassazione statica della ricchezza, ad una tassazione dinamica su base – appunto – reddituale.

¹¹ INGRAO G., *Versamenti Diretti*, in Enciclopedia giuridica Treccani, 2015.

L'Amministrazione finanziaria, dato l'esponentiale numero di contribuenti tassabili, non era più in grado di riscuotere i tributi in capo a ciascun soggetto. In tale contesto è stato introdotto il sistema della c.d. "autotassazione", con un ruolo centrale dell'adempimento "spontaneo" del contribuente nel sistema impositivo. In particolare, al fine di liquidare le imposte, è stata assegnata rilevanza giuridica alla determinazione autonoma da parte del contribuente della propria base imponibile e dell'imposta da versare all'Ente impositore. La riscossione dei tributi ha cessato, dunque, di basarsi sugli atti promanati dall'Agenzia delle Entrate, il cui ruolo è significativamente mutato.

Molte delle funzioni tipicamente svolte dagli Uffici tributari sono state affidate ai contribuenti¹²: le funzioni svolte dall'Agenzia delle Entrate non riguardano più la diretta riscossione delle imposte, bensì l'implementazione di controlli e l'analisi, anche incrociata, dei dati e delle informazioni fornite dai contribuenti medesimi.

Si tratta di un fenomeno di profonda trasformazione, caratterizzato, di fatto, da un'inversione di ruoli tra contribuente e Agenzia. Tale cambiamento è stato fortemente agevolato anche dallo sviluppo tecnologico, che nel tempo ha innovato la trasmissione, su base elettronica, delle informazioni e delle dichiarazioni da parte del contribuente, così come l'effettuazione dei controlli da parte dell'Autorità fiscale.

L'attuale sistema tributario italiano, figlio della grande riforma poc'anzi richiamata e basato sulla c.d. autotassazione, prevede che il contribuente determini e liquidi le proprie imposte in maniera autonoma, senza l'intervento degli Uffici tributari. Egli, infatti, è tenuto a presentare la dichiarazione fiscale annuale, nella quale viene indicato il reddito percepito nel periodo e le conseguenti imposte dovute all'Erario.

In particolare, il contribuente espone all'interno della dichiarazione fiscale i propri redditi, qualificando giuridicamente ciascuno di essi nei vari "quadri" della dichiarazione medesima; egli provvede poi a calcolare l'imposta dovuta, sulla base di tali redditi, quantificando il proprio debito tributario; infine, provvede a versare allo Stato un ammontare pari all'imposta così determinata.

In tale sistema, nel quale spetta al contribuente l'individuazione della ricchezza fiscalmente rilevante, nonché la sua qualificazione giuridica, la quantificazione del tributo dovuto, la dichiarazione e la liquidazione delle imposte, l'intervento dell'Amministrazione finanziaria si

¹² Si è entrati, in questo modo, nell'epoca del c.d. "adempimento spontaneo del contribuente". Si veda, in proposito, FREGNI M. C., GIOVANNINI A., LOGOZZO M., PIERRO M., SAMMARTINO S., SARTORI N. (a cura di), *Studi in memoria di Francesco Tesauro*, Tomo II, CEDAM, Milano, 2023, p. 262 ss..

rivela essere significativamente marginale¹³. Esso è successivo rispetto alla determinazione e liquidazione dei tributi e riguarda la fase di controllo del dichiarato e della correttezza dei versamenti, nonché eventuali contestazioni e contenziosi fiscali.

Ne deriva che, rispetto al precedente sistema di determinazione valutativa dei tributi¹⁴, attuato da organi amministrativi preposti a tale funzione, il sistema di autotassazione (o autoliquidazione) trasferisce l'iniziativa del prelievo fiscale in capo allo stesso contribuente¹⁵.

In un tale sistema, in cui l'individuo "si tassa da solo", è necessaria una combinazione di aliquote, controlli e sanzioni idonea a garantire il corretto adempimento da parte del contribuente dei propri obblighi dichiarativi e fiscali. Infatti, il contribuente medesimo dichiarerà i propri redditi in maniera trasparente e liquiderà correttamente l'imposta dovuta in base alla possibilità di venire individuato e sanzionato a seguito di violazione dei medesimi obblighi a suo carico.

Tuttavia, il sistema di autotassazione italiano va coordinato con il ruolo ricoperto dal sostituto d'imposta¹⁶, nella riscossione dei tributi.

Infatti, per la tassazione di una parte significativa della ricchezza su cui grava il carico tributario il Legislatore ha previsto l'intervento di tale figura giuridica.

I sostituti d'imposta, in un sistema in cui il contribuente si muove autonomamente nella determinazione e liquidazione dei propri tributi, svolgono una funzione fondamentale di garanti e di segnalatori, a beneficio del Fisco. Essi, infatti, intercettano la ricchezza attribuibile ai contribuenti con i quali si interfacciano e per questo sono chiamati a riscuotere, in tutto o in parte, le imposte dovute da tali soggetti.

In particolare, il sostituto d'imposta, nel momento in cui eroga redditi ai soggetti con i quali intrattiene rapporti economici e commerciali, è tenuto per Legge a trattenere una parte di tale ricchezza, da versare in un secondo momento all'Erario, a titolo di imposta, totale o parziale, per conto del percettore del reddito.

¹³ BEGHIN M., *Diritto delle imposte, Principi, istituti e regole per la tassazione dei redditi e dei consumi*, Milano, 2023, p. 71 ss..

¹⁴ La determinazione valutativa dei tributi è tipica dell'epoca preindustriale e si basa sull'intervento degli Uffici tributari per la riscossione dei tributi medesimi. A tali Uffici, infatti, spetta il ruolo di stimare la ricchezza, ascrivibile a determinati soggetti, da sottoporre a tassazione. Si veda in proposito LUPI R., *Diritto amministrativo*, cit., p. 30 ss..

¹⁵ Cfr. LUPI R., *Società, diritto e tributi*, il Sole 24 Ore, Milano, 2005, p. 131 ss..

¹⁶ Si tratta delle società commerciali, degli imprenditori individuali, degli enti e dei liberi professionisti, i quali oltre a determinare e liquidare le proprie imposte di periodo, sulla base della contabilità, sono chiamati a riscuotere anche le imposte di terzi soggetti con i quali intrattengono relazioni economiche e commerciali.

Ciò comporta effetti significativi in capo al contribuente, il quale è chiamato ad inserire nella propria dichiarazione fiscale solo i redditi che non hanno ancora scontato alcuna tassazione, o che l'hanno scontata solo in misura parziale. Il medesimo contribuente, invece, è legittimato ad omettere l'inserimento in dichiarazione di quei redditi sui quali la tassazione è già avvenuta in maniera piena ad opera del sostituto. Tali aspetti verranno ampiamente approfonditi in seguito.

Ciò che rileva sin d'ora evidenziare è che il sostituto d'imposta può tassare i redditi altrui in maniera definitiva, oppure può tassarli solo in parte, segnalando però al Fisco tali medesimi redditi e il proprio percettore ed inducendo, di conseguenza, quest'ultimo ad inserire tale ricchezza nella propria dichiarazione fiscale, liquidando la restante parte dell'imposta dovuta¹⁷.

Si evince che il sostituto d'imposta gioca, pertanto, un ruolo decisivo nell'attuale panorama fiscale.

Ciò che si vuole rappresentare è che il passaggio dal precedente sistema valutativo a quello attuale di autotassazione è stato possibile perché una parte significativa della ricchezza da sottoporre a tassazione transita nelle grandi organizzazioni di uomini e mezzi, che tracciano tale medesima ricchezza per ragioni gestionali e organizzative, rendendola in questo modo visibile al Fisco.

Tali organizzazioni aziendali, infatti, sono dotate di un apparato amministrativo e contabile, imprescindibile per lo svolgimento della propria attività, che consente di segnalare la ricchezza spettante a soggetti terzi che entrano in contatto con esse.

Questo apparato amministrativo-contabile si presta ad essere un ausilio oggettivo per il Fisco nella determinazione dei tributi, in quanto rappresenta il punto di appoggio per il calcolo della ricchezza ascrivibile ad un'ampia platea di soggetti, quali i lavoratori dell'azienda, i soci, i finanziatori, i locatori, i consulenti, i fornitori o i clienti.

Tali organizzazioni svolgono un ruolo di riscossori e di segnalatori al Fisco della ricchezza di cui il singolo contribuente è titolare, contrastando la possibilità di occultamento di tale medesima ricchezza. Per tutta la ricchezza che non transita, invece, per tali organizzazioni, la manifestazione al Fisco da parte del contribuente dipenderà dalla combinazione di aliquote, controlli e sanzioni, secondo quanto detto poc'anzi.

¹⁷ Si vedrà in maniera approfondita, nel prosieguo del capitolo, il funzionamento della sostituzione c.d. totale e della sostituzione c.d. parziale e le loro finalità.

Da ciò è facile intuire che il sistema di autotassazione, per una buona parte dei redditi imponibili, si regge sulle organizzazioni aziendali c.d. pluripersonali, dotate di una struttura amministrativa tale da offrire al Fisco una garanzia documentale-contabile circa la ricchezza dichiarata dai singoli contribuenti che con tali organizzazioni entrano in contatto. Dunque, solo grazie alla funzione garantista svolta da tali aziende il sistema di autotassazione risulta efficacemente applicabile nell'ordinamento fiscale attuale.

In tale contesto, le organizzazioni aziendali non si limitano a operare come sostituti d'imposta, effettuando le ritenute alla fonte sui redditi erogati e versandole all'Erario, ma svolgono un vero e proprio ruolo di presidio all'acquisizione del gettito¹⁸.

Il sistema di autotassazione, senza la funzione segnaletica e di riscossione svolta dalle organizzazioni pluripersonali, risulterebbe estremamente poco affidabile e ricco di insidie. I singoli contribuenti, infatti, si troverebbero nella condizione di poter scegliere arbitrariamente cosa inserire in dichiarazione e cosa no, senza documentare in alcun modo una parte dei loro redditi, o addirittura la loro totalità, consapevoli della difficoltà dell'Amministrazione finanziaria di rintracciare quanto occultato in sede di successivi controlli.

È sufficiente reperire i dati statistici relativi al gettito annuale, per comprendere la portata del sistema di autotassazione e l'importanza, in tale contesto, del ruolo attribuito alle organizzazioni aziendali nella riscossione dei tributi.

Nel 2022, su 300.339 milioni di euro di entrate tributarie erariali derivanti dalle imposte dirette, il 55,48% (166.656 milioni di euro) è costituito da ritenute effettuate dai sostituti d'imposta sui redditi erogati a lavoratori dipendenti e il 4,19% (12.606 milioni di euro) da ritenute effettuate su redditi da lavoro autonomo; il 7,6% (23.016 milioni di euro) da versamenti in autoliquidazione; 2,9% (8.904 milioni di euro) da ritenute effettuate sui redditi di capitale e da imposte sostitutive di imposte sui redditi.

Il gettito acquisito mediante attività di accertamento e controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria rappresenta, invece, una percentuale irrisoria sull'ammontare complessivo delle entrate di periodo (pari a 550.417 milioni di euro). Si tratta del 2,2% (in valori assoluti l'entrata da accertamento ammonta a 12.271 milioni di euro, di cui 5.773 derivanti dalle imposte dirette)¹⁹.

¹⁸ Cfr. LUPU R., *Società, diritto e tributi*, cit., p. 131 ss.

¹⁹ Fonte dei dati: Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Bollettino delle Entrate tributarie 2022*, marzo 2023. Reperibile al seguente link:

Da questi numeri emerge con chiarezza la centralità del sostituto d'imposta nel sistema di autotassazione italiano. Si procederà, pertanto, a presentare tale figura, le sue peculiarità e gli obblighi gravanti su di essa, nel prosieguo del presente capitolo.

2.1. IL SOSTITUTO D'IMPOSTA

È noto che, nell'ordinamento tributario italiano, il soggetto tenuto al pagamento del tributo non sempre coincide con il soggetto che realizza il presupposto impositivo²⁰.

In particolare, in taluni casi, il fatto economico sul quale si innesta l'obbligazione tributaria è ascrivibile ad un determinato soggetto, detto contribuente di fatto, mentre l'obbligo di versare all'Erario l'imposta, che da tale fatto economico ha avuto origine, è attribuito *ex lege* ad un altro e diverso soggetto, detto contribuente di diritto.

Quest'ultimo può essere chiamato a versare l'imposta *insieme con* i soggetti che realizzano il presupposto impositivo ovvero *in luogo di* questi, per ragioni di maggior efficienza e garanzia nella riscossione dei tributi. In ragione di ciò, la Legge gli riconosce ora il diritto ora l'obbligo di esercitare la rivalsa nei loro confronti.

Se il contribuente di diritto è chiamato ad adempiere all'obbligazione tributaria *insieme con*²¹ il contribuente di fatto la rivalsa è, generalmente, facoltativa; nel caso in cui egli sia chiamato ad adempiere *in luogo* del contribuente di fatto la rivalsa è, di regola, obbligatoria. Quest'ultimo è il caso del sostituto d'imposta.

Il sostituto d'imposta è quel soggetto tenuto al pagamento del tributo "*in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto*"²², con conseguente obbligo di rivalsa nei loro confronti²³.

https://www.finanze.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/entrate_tributarie_2022/Bollettino-entrate-Dicembre2022.pdf

²⁰Scrive RUSSO che "*lo spettro dei soggetti tenuti all'adempimento della prestazione impositiva non coincide con la categoria di coloro che risultano titolari del fatto indice di capacità contributiva assoggettato al prelievo (...) ma abbraccia altre figure soggettive; prima fra tutte il cosiddetto sostituto d'imposta*" (RUSSO P., FRANSONI G., CASTALDI L., *Istituzioni di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2016, p. 101).

²¹ Il riferimento è alla figura del responsabile d'imposta, il quale è tenuto al pagamento dell'imposta *insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi*: ad egli la Legge, all'art. 64, comma 3, del D.P.R. 600/1973, riconosce il diritto, non già l'obbligo, di rivalsa, nei confronti del contribuente di fatto.

²² Art. 64, comma 1, D.P.R. 600/1973 – *Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*.

²³ BEGHIN M., TUNDO F., *op. cit.*, p. 113. Così anche PARLATO A., *Il sostituto d'imposta*, CEDAM, Padova, 1969. Secondo l'autore la figura del sostituto va individuata sulla base di due presupposti, quali: l'obbligo di pagare l'imposta in luogo di altri, anche a titolo di acconto; l'obbligo "*al pagamento per fatti o situazioni riferibili a questi altri*" (PARLATO A., *Il sostituto d'imposta*, CEDAM, Padova, 1969, p. 30). A tali due presupposti si collega, come conseguenza necessaria, il diritto a rivalersi nei loro confronti.

Tale soggetto è, dunque, chiamato ad adempiere all'obbligazione tributaria sostituendosi²⁴ al contribuente di fatto, che assume la qualifica di sostituto d'imposta.

Si realizza in questo modo una vera e propria deviazione rispetto al tradizionale schema di applicazione del tributo²⁵.

Questa deviazione si giustifica in virtù della posizione assunta dal sostituto d'imposta nei rapporti privatistici intercorrenti con il sostituto. Egli, infatti, è un soggetto che eroga redditi e che si qualifica, dunque, come debitore nei confronti del sostituto. In particolare, il suo debito lo colloca in una posizione intermedia tra il sostituto (contribuente di fatto) e l'Amministrazione finanziaria, nell'assolvimento dell'obbligazione tributaria.

Egli è, per questo, nella condizione di trattenere una parte della ricchezza che deve corrispondere al sostituto, realizzando così la tassazione di tale medesima ricchezza prima che questa giunga nelle tasche del sostituto medesimo, percettore del reddito. La tassazione effettuata dal sostituto può essere totale e definitiva, ovvero solo parziale.

In un secondo momento, il sostituto dovrà versare tale somma trattenuta all'Erario, in ottemperanza al dettato normativo²⁶.

Questa preventiva decurtazione del reddito che spetta al sostituto prende il nome di ritenuta alla fonte: mediante l'effettuazione di tale ritenuta, ad opera del sostituto, avviene la tassazione della ricchezza di cui il sostituto è titolare. In questo modo, il reddito viene percepito dal sostituto medesimo già al netto dell'imposta (o di una parte di essa)²⁷.

La ritenuta alla fonte, dunque, come indica l'espressione medesima, è lo strumento utilizzato per operare il prelievo tributario "alla fonte", ossia prima che il reddito venga corrisposto al suo percettore²⁸.

²⁴ Il termine non deve trarre in inganno: come chiarisce il TESAURO, "non vi è, infatti, una doppia movenza legislativa. E cioè, dapprima, l'istituzione dell'imposta a carico di colui che realizza il presupposto; e, in un successivo momento la "sostituzione" di tale soggetto. Non esiste, in altri termini, un fenomeno giuridico di versa sostituzione, perché vi è dall'origine, nella legge, l'imposizione di un obbligo a carico del sostituto" (TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, Utet, Milano, 2020, p. 130).

²⁵ In proposito MELIS G., *Manuale di Diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2019, p. 202; BASILAVECCHIA M., *Sostituzione tributaria*, in *Dig. Comm.*, IV, Torino, 1998, p. 3; BURELLI S., *Sostituto d'imposta*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, 2013; e PURIP., *Il mandato nell'interesse del fisco*, Roma, 2013, p. 58 e ss..

²⁶ In particolare, il sostituto è tenuto a versare le ritenute d'imposta entro il 16 del mese successivo a quello in cui le ritenute stesse sono state effettuate.

²⁷ Si vedrà nel paragrafo 2.3 la distinzione tra ritenute d'imposta e ritenute d'acconto.

²⁸ Così CIPOLLA G. M., *Ritenuta alla fonte*, in *Dig. Comm.*, XIII, Torino, 1996, p. 1.

Inoltre, nello svolgimento fisiologico del rapporto di sostituzione di imposta, è proprio nel momento in cui il sostituto effettua tale ritenuta che egli adempie all'obbligo *ex lege* di agire in rivalsa²⁹ nei confronti del sostituito.

Come affermato all'inizio del paragrafo, la rivalsa è obbligatoria: tale obbligo, sanzionato in caso di omissione, discende dalla necessità di coordinare l'istituto della sostituzione d'imposta con il principio costituzionale della Capacità Contributiva³⁰. Se così non fosse si esporrebbe il sostituto d'imposta al carico tributario relativo a ricchezze di cui egli non è titolare: ciò contrasterebbe con l'articolo 53 della Costituzione, il quale stabilisce che ognuno è tenuto a concorrere alla Spesa pubblica in virtù della propria capacità contributiva, non già per la capacità contributiva altrui³¹. Si deve, infatti, tenere presente che il soggetto che manifesta la capacità contributiva è il sostituito; pertanto, il sostituto non può restare patrimonialmente inciso da un tributo a lui non riconducibile.

La rivalsa è esercitabile agevolmente dal sostituto che, come anticipato in precedenza, dispone di ricchezza che spetta al soggetto sostituito. Egli può, dunque, trattenere una parte di tale ricchezza senza correre il rischio di rimanere inciso dall'imposta altrui e senza risultare inadempiente con riguardo al debito che detiene nei confronti del sostituito.

A tal proposito si deve sottolineare che la rivalsa, nella sostituzione d'imposta, non ha natura privatistica, ma assume una rilevanza tributaria e pubblicistica. L'esercizio della rivalsa, infatti, è necessario affinché rimanga inciso dal tributo il soggetto che effettivamente realizza il presupposto impositivo, quale manifestazione di capacità contributiva che ha determinato il sorgere di quel medesimo tributo³².

²⁹ Tuttavia, va evidenziata la differente natura degli istituti della rivalsa e della ritenuta (così CIPOLLA G. M., *op. cit.*, ma anche SALVINI L., *Rivalsa nel diritto tributario*, in Dig. Comm., 1996). In particolare, tra i due istituti sussiste un rapporto di genere – specie (a tal proposito si veda MELIS G., *op. cit.*, p. 203; ma anche BASILAVECCHIA M., *op. cit.*, p. 11. Infatti, nella maggior parte dei casi, il sostituto assolve all'obbligo di rivalsa nei confronti del sostituito mediante la ritenuta alla fonte. Tuttavia, in alcune fattispecie, sebbene rientranti nell'ambito di uno svolgimento fisiologico del rapporto di sostituzione, la rivalsa non è *in re ipsa* esercitabile mediante ritenuta: si pensi alla distribuzione di redditi in natura, in cui il sostituito è tenuto a corrispondere al sostituto una somma in denaro pari all'ammontare della ritenuta medesima; ma anche alla percezione delle provvigioni dell'agente, che vengono trattenute direttamente da quest'ultimo sull'ammontare delle somme riscosse. In tale ultimo caso il percipiente (l'agente appunto) deve corrispondere al committente, che riveste il ruolo di sostituto, un importo pari alla ritenuta alla fonte relativa a quelle provvigioni. Da ultimo, si richiama un caso di patologia del rapporto di sostituzione nel quale il sostituto, al momento dell'erogazione del reddito, omette di effettuare la ritenuta: si prevede in tale circostanza la possibilità di esercitare la *rivalsa successiva* (per un esame più approfondito della fattispecie si rimanda al prossimo capitolo dell'elaborato).

³⁰ Contenuto nell'articolo 53 della Carta costituzionale.

³¹ BEGHIN M., TUNDO F., *op. cit.*, p. 118.

³² In linea con tale posizione si veda: BURELLI S., *op. cit.*, secondo cui “l'esistenza di un vero e proprio obbligo porta a ritenere che il rapporto di rivalsa non abbia natura privatistica, ma assuma una rilevanza tributaria e pubblicistica in quanto il suo esercizio è funzionale a determinare l'incidenza del tributo in capo al soggetto che ne realizza la manifestazione di capacità contributiva” (BURELLI S., *Sostituto d'imposta*, in Enciclopedia

Ne deriva che, sebbene il sostituto corrisponda al sostituito una somma inferiore all'ammontare del proprio debito, per un importo pari all'imposta (totale o parziale) che grava su tale ricchezza, il sostituito non potrà contestare alcunché.

In altre parole, la costituzionalità dell'istituto è garantita dall'obbligatorietà della rivalsa, che prescinde e si eleva rispetto al rapporto tra privati. Per tale ragione – si insiste sul punto – essa assume un connotato pubblicistico.

In questo modo, le esigenze di efficienza, maggior certezza e celerità nella riscossione del tributo³³, che il legislatore ha perseguito con l'istituto della sostituzione d'imposta, non entrano in contrasto con i dettati costituzionali del nostro sistema e delle regole di ripartizione dell'incidenza dei tributi.

2.2. IL CONTRASTO DI INTERESSI TRA SOSTITUTO E SOSTITUITO

L'obbligo, gravante sul sostituto, di rivalersi nei confronti del sostituito mediante la ritenuta, instaura un contrasto di interessi tra i due soggetti.

Da un lato, infatti, il sostituto non ha interesse ad omettere l'effettuazione della ritenuta. In primo luogo, perché – come specificato in precedenza – l'imposta grava su un reddito che spetta al sostituito: al sostituto risulterà pertanto indifferente se corrispondere l'intero ammontare al suo creditore oppure se destinare una parte di tale somma all'Erario³⁴. In secondo luogo, per non incorrere nelle sanzioni amministrative che l'ordinamento prevede a suo carico³⁵, nei casi di violazione di tale obbligo.

Dall'altro lato, il sostituito, soggetto destinatario delle somme assoggettate a ritenuta, “*si vede costretto a dichiarare all'Amministrazione finanziaria quella ricchezza*”³⁶, che, altrimenti, nell'ordinario meccanismo di liquidazione dell'imposta, avrebbe potuto occultare.

È evidente come l'istituto della sostituzione, nella sua implementazione, sia finalizzato a contrastare la possibilità che il contribuente di fatto scelga di evadere le imposte. Tuttavia, si

giuridica Treccani, 2013); ma si veda anche BASILAVECCHIA M., *op. cit.*; SALVINI L., *op. cit.*; RANDAZZO F., *Rivalsa*, in Enciclopedia giuridica Treccani, 2015; TESAURO F., *Compendio di Diritto tributario*, Utet, Milano 2020.

³³ Per una completa elencazione delle finalità racchiuse nell'istituto della sostituzione d'imposta si veda BURELLI S., *op. cit.*; ma anche PURIP., *op. cit.*, p. 56 e ss.; PARLATO A., *op. cit.*.

³⁴ Purché, s'intende, egli disponga della liquidità necessaria ad assolvere all'obbligazione. In merito a tale questione si rimanda al capitolo successivo del presente elaborato.

³⁵ Il riferimento normativo è all'art. 14 del D. lgs. 471/1997, il quale recita: “*chi non esegue, in tutto o in parte, le ritenute alla fonte è soggetto alla sanzione amministrativa pari al venti per cento dell'ammontare non trattenuto*”.

³⁶ BEGHIN M., TUNDO F., *op. cit.*, p. 119.

vuole sin d'ora specificare che l'obbligo di rivalsa non può risolvere in maniera assoluta il problema della ricchezza occultata all'Amministrazione finanziaria mediante i pagamenti c.d. "al nero"³⁷.

Infatti, la convenienza ad occultare ricchezza al Fisco, che può accomunare entrambi i soggetti coinvolti nella sostituzione d'imposta – tanto il sostituito quanto il sostituto – dipende dalle fattispecie concrete, dalla tipologia di azienda, dai soggetti con i quali si interfaccia e, in generale, dalle caratteristiche che essa presenta.

Si vedrà, nel prossimo capitolo dell'elaborato, che le "aziende fiscali", cui il legislatore ha affidato il ruolo di sostituti d'imposta, rappresentano un gruppo eterogeneo di soggetti: in alcuni casi, per ragioni strutturali e organizzative delle aziende medesime e per il tipo di attività svolta, l'istituto in esame non è in grado di risolvere alla radice il problema dell'evasione fiscale e dei pagamenti in nero, che rimangono la scelta più conveniente; infatti, l'efficacia del contrasto di interessi è fortemente influenzata dal contesto nel quale avviene l'operazione economica fiscalmente rilevante³⁸.

2.3. RITENUTE D'IMPOSTA E RITENUTE D'ACCONTO

La ritenuta alla fonte operata dal sostituto può essere a titolo di imposta oppure a titolo di acconto³⁹.

La ritenuta a titolo d'imposta – detta anche *totale* o *a titolo definitivo* – "esaurisce il rapporto tra Ente impositore e contribuente"⁴⁰. Ciò significa che il corretto versamento di tale ritenuta, da parte del sostituto, pone fine all'obbligazione tributaria. Pertanto, il sostituto, che riceve il reddito al netto dell'imposta, non è tenuto ad adempiere ad alcun obbligo con riferimento a quel medesimo reddito. In altre parole, la ricchezza percepita non dovrà essere inserita nella

³⁷ BEGHIN M., TUNDO F., *op. cit.*, p. 119.

³⁸ Riguardo all'efficacia del contrasto di interessi rispetto alle tipologie di soggetti coinvolti nell'operazione economica, si veda BEGHIN M., *La bellezza delle tasse, Manuale (breve) di evasione fiscale*, Giappichelli, Torino, 2022, p. 88 ss.. Per un esame approfondito delle diverse fattispecie aziendali e dell'efficacia del contrasto di interessi si veda il paragrafo 2 del successivo capitolo del presente elaborato.

³⁹ I redditi assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta e i redditi assoggettati a ritenuta d'acconto sono indicati agli art. 23 e ss. del D.P.R. 600/1973. In particolare, senza pretesa di esaustività, sono sottoposti alla *ritenuta a titolo d'imposta*: i redditi prodotti in Italia da soggetti non residenti; i redditi derivanti da interessi attivi di conto corrente corrisposti alle persone fisiche che non esercitano attività d'impresa, nonché i redditi sui premi e sulle vincite e i redditi sulle provvigioni spettanti ai soggetti incaricati alla vendita a domicilio. Sono, invece, sottoposti a *ritenuta d'acconto*, a titolo esemplificativo: i redditi da lavoro dipendente; i redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente; i redditi da lavoro autonomo; i redditi sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari.

⁴⁰ BEGHIN M., TUNDO F., *op. cit.*, p. 121.

dichiarazione d'imposta del sostituito; essa, infatti, ha già scontato la relativa tassazione in maniera piena.

Ne deriva che la ritenuta a titolo definitivo produce un effetto di sostituzione totale d'imposta: il sostituito rimane completamente estraneo al rapporto con l'Amministrazione finanziaria.

La ritenuta a titolo di acconto, detta anche pseudo-sostituzione, non esaurisce invece l'obbligazione tributaria, che rimane imperniata sul sostituito.

Si verifica in questo caso una sostituzione parziale: la ritenuta rappresenta solo un'anticipazione dell'imposta complessiva che il soggetto passivo deve corrispondere all'Erario. Infatti, il sostituito, pur percependo il reddito decurtato di un ammontare pari alla ritenuta, è comunque tenuto ad inserire tale reddito all'interno della propria dichiarazione, al lordo della ritenuta medesima. Una volta determinata l'imposta complessiva da versare all'Erario, sulla base dei redditi di periodo dichiarati, egli potrà scomputare da tale somma la ritenuta d'acconto precedentemente subita. A seguito di tale scomputo, il sostituito dovrà versare le restanti imposte dovute, oppure potrà richiedere il rimborso o la compensazione delle eventuali eccedenze a credito nel caso in cui l'ammontare della ritenuta subita sia superiore all'imposta complessiva calcolata in dichiarazione.

Tale meccanismo, relativo alla sola ritenuta a titolo d'acconto, ha comportato un'attenta scelta del Legislatore circa i soggetti da sottoporre a tale tipologia di ritenuta. Infatti, al fine di evitare una frequente situazione creditoria dei sostituiti nei confronti del Fisco⁴¹, il Legislatore fiscale ha previsto l'applicazione della ritenuta d'acconto a soggetti che esercitano attività ad elevato valore aggiunto, ovvero attività in cui i costi hanno un impatto trascurabile sui margini di redditività. È questo il caso di lavoratori dipendenti e professionisti, ma anche degli agenti di commercio, i quali, sebbene prestino servizi di intermediazione e siano per questo riconducibili ai soggetti che dichiarano redditi di impresa, si avvicinano molto di più alla figura del professionista che a quella dell'imprenditore⁴².

Un ultimo aspetto che caratterizza le ritenute a titolo d'acconto, come si vedrà meglio in seguito⁴³, riguarda la loro funzione segnaletica della ricchezza. In particolare, nella sostituzione parziale tale funzione di segnalazione si affianca a quella di riscossione, tipica delle ritenute a titolo d'imposta.

⁴¹ Situazione che si verificherebbe in tutti quei casi in cui la ritenuta d'acconto ecceda l'ammontare dell'imposta d'esercizio dovuta.

⁴² Cfr. BEGHIN M., TUNDO F., *op. cit.*, p. 129.

⁴³ In particolare, quando si tratterà della Certificazione e della Dichiarazione del sostituito d'imposta.

Mediante la ritenuta d'acconto, infatti, il sostituto è chiamato a segnalare all'Amministrazione finanziaria tanto la ricchezza ad essa assoggettata quanto il suo titolare. Ne deriva che il sostituto sarà disincentivato ad occultare il relativo reddito in sede dichiarativa.

La distinzione tra ritenute d'imposta e ritenute d'acconto, dal punto di vista pratico, determina conseguenze diverse nei casi di eventuale violazione del corretto meccanismo di sostituzione d'imposta; il riferimento, in particolare, riguarda i casi patologici di sostituzione d'imposta, che verranno compiutamente illustrati nel capitolo successivo dell'elaborato.

Prima di procedere, si ritiene opportuna un'ultima precisazione. Le ritenute alla fonte, siano esse a titolo di imposta o a titolo di acconto, prevedono l'applicazione di un'aliquota proporzionale al reddito erogato. Tuttavia, per i redditi da lavoro dipendente, che vengono erogati da parte di soggetti che esercitano attività di impresa ovvero arti e professioni, l'aliquota è progressiva e va adeguata a quella prevista per l'intero reddito imponibile, al netto delle spettanti detrazioni⁴⁴. In particolare, il datore di lavoro dovrà ragguagliare al singolo periodo di paga gli scaglioni annui di reddito applicabili ad un determinato lavoratore, tenendo conto delle detrazioni d'imposta previste⁴⁵.

2.4. RITENUTE CHE INGLOBANO LE IMPOSTE SOSTITUTIVE

Alla luce dell'analisi svolta, relativa alle due diverse tipologie di ritenute, è possibile ricondurre le ritenute a titolo d'imposta a delle vere e proprie imposte sostitutive⁴⁶.

Esse, infatti, come si è specificato in precedenza, esauriscono la pretesa impositiva su un determinato reddito, che non dovrà, dunque, scontare alcunché in sede di dichiarazione del suo titolare. Da ciò deriva che, nella sostituzione totale d'imposta, la ritenuta definitiva, con aliquota proporzionale⁴⁷, viene applicata in luogo di altri tributi⁴⁸, analogamente a ciò che accade per l'imposta sostitutiva. Quest'ultima, infatti, determina che una certa fattispecie

⁴⁴ Le detrazioni spettanti ai lavoratori dipendenti sono indicate agli art. 12 e 13, d.p.r. n. 917 del 1986.

⁴⁵ Cfr. CIPOLLA G. M., *op. cit.*, p. 21; in particolare, l'autore scrive: "entro due mesi dalla fine dell'anno o, in caso di cessazione del rapporto di lavoro, alla data di cessazione, il sostituto dovrà effettuare, a norma dell'art. 23, comma 3, d.p.r. n. 600 del 1973, il conguaglio tra le ritenute operate e l'imposta dovuta sull'ammontare complessivo dei compensi di lavoro dipendente".

⁴⁶ Si veda in proposito: BASILAVECCHIA M., *op. cit.*, ma anche CARPENTIERI L., *Appunti in tema di rapporti tra imposta sostitutiva e imposta sostituita*, in *Dir. Prat. Trib.*, LXIV, 1993, II, p. 894 e ss.; MELIS G., *op. cit.*; BORIA P., *Diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2019, p. 296; LUPI R., *Diritto tributario, parte generale*, Giuffrè, Milano, 2005, p. 258.

⁴⁷ La ritenuta alla fonte a titolo definitivo viene applicata sulla base di un'aliquota proporzionale, che varia a seconda della tipologia di reddito assoggettato a ritenuta.

⁴⁸ Per tale motivo le ritenute definitive sono dette anche, in gergo, "ritenute secche", espressione che, come scrive LUPI, deriva da "cedolari secche" riferite "alle cedole dei titoli azionari ed obbligazionari, che venivano colpite dall'imposta (attraverso la ritenuta) al momento del pagamento, senza che sul percettore gravasse alcun ulteriore obbligo" (LUPI R., *Diritto tributario, parte generale*, Giuffrè, Milano, 2005, p. 258, nota 12).

impositiva venga assoggettata, in via derogatoria, ad un regime fiscale differente rispetto a quello normalmente previsto per tale fattispecie⁴⁹.

In particolare, un regime fiscale sostitutivo può essere attuato mediante *“l’assunzione ad autonoma fattispecie imponibile “istantanea” di un fatto manifestativo di capacità contributiva che, in assenza del regime sostitutivo, confluirebbe nel presupposto di un’imposta periodica”*⁵⁰. L’adozione del regime fiscale sostitutivo, in tale ipotesi, può riguardare particolari finalità perseguite dal Legislatore fiscale, come ad esempio una più agevole modalità di riscossione del tributo.

È questo il caso delle ritenute alla fonte a titolo d’imposta, le quali *“colpiscono singole componenti reddituali che altrimenti confluirebbero nel reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi”*⁵¹.

Per tale motivo tutte le ritenute alla fonte a titolo di imposta vengono ricondotte nel regime della tassazione sostitutiva: *“esse sono alternative alla – o, più esattamente derogano la – imposta sostituita sottraendo alcuni redditi al regime ordinario di imposizione”*⁵².

L’elemento caratterizzante delle imposte sostitutive è quello di colpire la medesima capacità contributiva che si manifesta nei presupposti delle imposte sostituite, ma che viene individuata mediante una diversa fattispecie impositiva⁵³.

Nonostante una parte della dottrina escluda l’ipotesi⁵⁴, si ritiene di poter affermare che le ritenute a titolo d’imposta inglobino delle vere e proprie imposte sostitutive.

Ciò in quanto nella sostituzione totale viene sottoposto al prelievo alla fonte il singolo provento del sostituito, non già il suo reddito complessivo. Inoltre, la ritenuta alla fonte a titolo d’imposta sostituisce all’ordinario regime personale e, per le persone fisiche, progressivo (IRPEF), una tassazione reale e proporzionale, intervenendo sui criteri di ripartizione del carico tributario. Si tratta, pertanto, di una vera e propria deroga al regime fiscale ordinario, non già di una mera modalità di riscossione del tributo.

⁴⁹ Si veda in proposito MELIS G., *op. cit.*, p. 205.

⁵⁰ CARPENTIERI L., *op. cit.*, p. 895-896.

⁵¹ *Ivi*, p. 896.

⁵² CIPOLLA G. M., *op. cit.*, p. 16.

⁵³ Cfr. SCHIAVOLIN R., *Sostitutive (imposte)*, in Dig. Comm., 1998, p. 6.

⁵⁴ FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Utet, Torino, 1991, p. 146; TESAURO F., *Compendio*, cit., p. 68; gli autori ritengono che si tratti di una particolare modalità di riscossione del tributo, non già di un regime fiscale sostitutivo, in quanto le fattispecie originarie di imposizione rimangono le medesime. Esse vengono tutt’al più frammentate e considerate in maniera isolata.

Non possono, invece, annoverarsi tra le imposte sostitutive le ritenute a titolo d'acconto, che costituiscono solamente un'anticipazione del prelievo che grava sul sostituto, necessario a garantire la riscossione del tributo e funzionale all'accertamento del reddito del sostituto medesimo⁵⁵. Infatti, come esposto in precedenza, la ritenuta d'acconto non esaurisce la pretesa impositiva, e lascia in capo al sostituto l'obbligo di inserire il provento assoggettato alla ritenuta medesima all'interno della propria dichiarazione fiscale. Quest'ultimo concorrerà pertanto alla determinazione della base imponibile del sostituto, nonché alla determinazione dell'imposta complessiva, da cui verrà poi scomputata la ritenuta d'acconto.

2.5. LA CERTIFICAZIONE RILASCIATA DAL SOSTITUTO AL SOSTITUITO

Oltre all'obbligo di esercitare la rivalsa, mediante l'effettuazione di una ritenuta alla fonte sui redditi erogati, il sostituto d'imposta è gravato di ulteriori obblighi che possono considerarsi "formali". Uno di questi è la consegna ai sostituiti di un'apposita certificazione.

Il sostituto d'imposta, infatti, ha l'obbligo di rilasciare ai sostituiti una *certificazione* attestante le ritenute effettuate⁵⁶. Tale certificazione, detta "certificazione unica", deve attestare l'ammontare delle somme corrisposte ai sostituiti e delle ritenute operate, oltre alle detrazioni di imposta effettuate e ai contributi previdenziali e assistenziali⁵⁷.

La certificazione unica va rilasciata entro il 16 marzo dell'anno successivo a quello in cui le ritenute sono state effettuate⁵⁸. Entro la stessa data la certificazione va trasmessa telematicamente anche all'Agenzia delle Entrate, per finalità di controllo.

La funzione della certificazione unica è di comprovare l'*effettuazione* delle ritenute. Da essa, infatti, emerge che il corrispettivo pattuito è stato assoggettato alla ritenuta fiscale e per questo è giunto nelle mani del suo percettore per un ammontare inferiore rispetto a quanto dovuto.

Per questo motivo tale documento risulta particolarmente importante con riferimento alle ritenute a titolo di acconto.

⁵⁵ Cfr. BASILAVECCHIA M., *op. cit.*, p. 5.

⁵⁶ Il riferimento normativo è l'articolo 4, comma 6-ter e seguenti, del D.P.R. n. 322 del 22 luglio 1998.

⁵⁷ La certificazione rilasciata ai sostituiti è detta "certificazione unica", in virtù del fatto che attesta, appunto, non solo le ritenute operate ma anche i contributi previdenziali e assistenziali.

⁵⁸ Nel caso del lavoratore dipendente il cui rapporto di lavoro sia cessato, l'obbligo, in capo al datore di lavoro, di rilasciare la certificazione scade entro 12 giorni dalla richiesta da parte del medesimo lavoratore.

Infatti, il contribuente che ha subito una ritenuta a titolo di acconto, nel momento in cui riceve tale certificazione, è in grado di dimostrare che il prelievo alla fonte è stato operato e potrà quindi scomputarlo, in sede di dichiarazione dei redditi, dall'imposta dovuta.

Tuttavia, nell'ipotesi in cui la certificazione non gli venga rilasciata, il sostituto che abbia effettivamente subito la ritenuta avrà comunque diritto allo scomputo in sede dichiarativa. Ciò in quanto tale soggetto ha in concreto sopportato il prelievo fiscale, e per questo gli spetta di diritto la possibilità di abbattere l'imposta dovuta per l'ammontare già decurtato in precedenza dal reddito percepito. Se così non fosse il sostituto concorrerebbe alla Spesa pubblica in misura maggiore rispetto a quanto stabilito per Legge.

Ne deriva che la certificazione unica ha una valenza formale, non già sostanziale.

Il sostituto potrà, infatti, ricorrere a qualunque mezzo a sua disposizione per provare di aver effettivamente subito la ritenuta e di avere quindi diritto allo scomputo in dichiarazione dei redditi⁵⁹.

A titolo esemplificativo, egli potrebbe produrre le fatture dalle quali si evince lo scomputo della ritenuta dall'importo complessivo dovuto; oppure potrebbe presentare la documentazione bancaria a dimostrazione che il versamento nel conto corrente è avvenuto per un importo inferiore, rispetto al totale pattuito con la controparte, proprio di un ammontare pari alla ritenuta medesima.

2.6. LA DICHIARAZIONE DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA

Nell'adempire al proprio ruolo, il sostituto d'imposta è altresì tenuto a presentare un'apposita dichiarazione.

In particolare, egli deve “*dichiarare manifestazioni di ricchezza economicamente riguardanti (...) i beneficiari di redditi erogati (...) e soggetti alle ritenute alla fonte*”⁶⁰.

Si è detto in precedenza che la ritenuta, operata nel momento in cui il reddito viene corrisposto al suo percettore, deve essere versata all'Erario entro il 16 del mese successivo a quello di effettuazione.

⁵⁹ In questi termini si è pronunciata la Corte di Cassazione: Cass. Civ., sez. trib., del 7 giugno 2017, n. 14138; ma anche Cass. Civ., sez. trib., del 17 luglio 2018, n. 18910.

⁶⁰ LUPU R., *Diritto amministrativo dei tributi*, cit., p. 110.

Tutti i versamenti effettuati vanno, poi, riepilogati nella dichiarazione dei sostituti d'imposta: quest'ultima dev'essere presentata entro il 31 ottobre di ciascun anno, con riferimento alle ritenute effettuate e versate nell'annualità precedente.

Tale dichiarazione, c.d. 770⁶¹, ha una finalità riepilogativa ed informativa, non già determinativa. Infatti, la dichiarazione del sostituto non rappresenta la sede di calcolo dell'imposta da versare all'Erario, ma *“riepiloga (...) calcoli e versamenti che (di regola) devono essere effettuati in precedenza in modo del tutto autonomo”*⁶² da parte del sostituto medesimo.

Oltre alle somme erogate e alle ritenute versate, nei casi di ritenute d'acconto, la dichiarazione deve indicare anche le generalità dei percettori del relativo reddito. In questo modo i sostituiti, titolari del reddito assoggettato a tale tipologia di ritenuta, vengono segnalati all'Amministrazione finanziaria ed incentivati a dichiarare il reddito medesimo in sede dichiarativa⁶³.

In particolare, la dichiarazione dell'identità dei percettori del reddito assoggettato a ritenuta d'acconto è finalizzata a consentire all'Amministrazione finanziaria da un lato di verificare la correttezza sostanziale e la veridicità della dichiarazione presentata dal sostituto d'imposta⁶⁴, dall'altro di effettuare un controllo c.d. incrociato tra la dichiarazione del sostituto d'imposta e la dichiarazione presentata dal sostituto.

Nel caso di ritenute operate a titolo d'imposta, invece, *“i dati da enucleare, conservare e dichiarare al fisco sono sintetici, cumulativi e anonimi”*⁶⁵.

2.7. L'ORGANIZZAZIONE DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA

Alla luce degli obblighi gravanti sul sostituto d'imposta, emerge che non tutti i soggetti possono ricoprire tale ruolo.

Il corretto adempimento degli obblighi previsti a carico del sostituto, infatti, è possibile solo se quest'ultimo dispone di una organizzazione amministrativa tale da consentire che la

⁶¹ Dal modello previsto dall'Agenzia delle Entrate per la sua redazione.

⁶² LUPI R., *Diritto amministrativo dei tributi*, cit., p. 110.

⁶³ Cfr. LUPI R., *Diritto amministrativo dei tributi*, cit., p. 121.

⁶⁴ Cfr. BASILAVECCHIA M., *op. cit.*, p. 6.

⁶⁵ BASILAVECCHIA M., *op. cit.*, p. 6.

riscossione dei tributi altrui avvenga mediante l'attuazione di ritenute⁶⁶, operate sulla base di una documentazione contabile affidabile.

Il riferimento è alle aziende c.d. “*pluripersonali*”⁶⁷, quali “*gruppi sociali a carattere economico*”⁶⁸, in cui opera un insieme di soggetti, accomunati da un unico fine e che si trovano in una condizione di controllo reciproco.

In particolare, in tali organizzazioni, il crescere delle dimensioni aziendali ha reso necessaria la ripartizione dei compiti e l'aumento del numero di addetti. Il titolare, infatti, con lo sviluppo della propria attività, non è stato più in grado di portare avanti da solo l'intera azienda, sentendo il bisogno di dotarsi di collaboratori⁶⁹.

Si è verificata, in questo modo, una graduale spersonalizzazione dell'azienda medesima e la nascita di una “*organizzazione autonoma, in grado di sopravvivere anche senza la persona del titolare*”⁷⁰.

Ciò ha reso necessario lo sviluppo di un sistema di controllo interno: il titolare non può controllare “a vista” i numerosi collaboratori che lavorano in azienda, nelle diverse aree di attività, e ha, dunque, la necessità che l'operato di ciascun dipendente sia documentato.

Alle esigenze di controllo si aggiungono, poi, quelle di coordinamento: ogni collaboratore è tenuto a rendere conto agli altri del proprio operato, in quanto la sua attività risulta necessariamente collegata all'attività altrui e l'attività di ogni singolo addetto va coordinata con quella generale dell'azienda.

In altre parole, “*la pluripersonalità aziendale, nelle (...) aree di produzione, vendita e amministrazione, richiede una certa proceduralizzazione*”⁷¹, funzionale a coordinare e controllare l'attività di ciascun collaboratore all'interno dell'organizzazione.

⁶⁶ Cfr. BEGHIN M., TUNDO F., *op. cit.*, p. 114.

⁶⁷ LUPI R., *Diritto amministrativo dei tributi*, cit., *passim*; ma anche BEGHIN M., *Principi, istituti e strumenti*, cit., p. 99 ss..

⁶⁸ LUPI R., *Diritto amministrativo dei tributi*, cit., p. 92.

⁶⁹ Questa cessione dei compiti relativi all'attività aziendale e alla sua gestione si realizza, generalmente, in maniera graduale. Inizialmente, il titolare affida ad alcuni collaboratori incarichi nell'area della produzione; man mano che la produzione aumenta, egli avverte la necessità di dotarsi di collaboratori anche nell'area delle vendite, mantenendo però su di sé il controllo e la *gestione* dell'azienda. In un secondo momento, a seguito dell'aumento delle dimensioni aziendali e del numero di collaboratori, la gestione *personale* dell'azienda diventa, tuttavia, impraticabile e il titolare ha l'esigenza di conferire deleghe anche con riferimento alla funzione amministrativa e gestionale.

⁷⁰ LUPI R., *Società, diritto*, cit., p. 132, nota 25.

⁷¹ LUPI R., *L'imposizione tributaria*, cit., p. 110-111.

Si crea, in questo modo, una struttura organizzativa e amministrativa rigida, che deriva da una naturale *esigenza* dell'azienda. Tale rigidità, infatti, è necessaria per il corretto funzionamento aziendale e discende da ragioni connaturate nell'azienda medesima.

Si pensi all'ipotesi in cui un'azienda di produzione riceva un ordine di merce da parte di un cliente. Tale ordine, richiesto tramite mail o telefonicamente, presupporrà che l'azienda e il cliente si accordino sul prezzo e sulle condizioni contrattuali dell'operazione. L'area commerciale, che si occupa delle vendite, trasmetterà le informazioni relative all'acquisto del cliente agli uffici del magazzino, che dovranno preparare la spedizione e registrare l'uscita della merce. Successivamente, la merce verrà spedita, con l'emissione di tutti i documenti necessari (si pensi alla bolla di trasporto). L'intera operazione, nelle sue fasi, verrà, inoltre, segnalata, dalle diverse aree coinvolte, all'ufficio contabile, a cui dovrà essere trasmessa la relativa documentazione. Quest'ultimo ufficio si occuperà, infatti, dell'emissione della fattura al cliente, della registrazione dell'operazione in contabilità e, in generale, di tutti gli adempimenti contabili e fiscali necessari.

Ma ancora si pensi al caso in cui l'azienda decida di assumere un nuovo collaboratore. Il responsabile del personale, assieme ad alcune figure chiave dell'azienda medesima svolgerà una serie di colloqui per individuare il candidato più idoneo, al quale verrà proposto un contratto di lavoro. Egli potrà accettare l'offerta e sottoscrivere il contratto aziendale. Questo verrà registrato dall'ufficio del personale che dovrà indicare agli uffici contabili la retribuzione prevista. Ogni mese il medesimo ufficio del personale redigerà la busta-paga del collaboratore e la trasmetterà agli uffici amministrativi che registreranno tale costo in contabilità. La retribuzione confluirà dunque nella voce "costo del personale", in bilancio. Inoltre, per l'inserimento del lavoratore si individuerà un tutor che dovrà seguirlo nell'inserimento aziendale e istruirlo nelle mansioni a lui affidate.

Da questi semplici esempi è agevole comprendere che nelle aziende pluripersonali, la ripartizione dei compiti tra diverse aree di attività e diversi addetti richiede una determinata proceduralizzazione e, dunque, – si insiste sul punto – una struttura organizzativa rigida, che a sua volta si basa su una serie di flussi informativi aziendali.

In particolare, tale struttura organizzativa rigida, necessaria al fine di coordinare l'operato di ciascuno e di consentire l'espletamento dell'attività aziendale, lascia traccia nella documentazione aziendale "*che passa da un ufficio all'altro*"⁷².

⁷² BEGHIN M., *La bellezza delle tasse*, cit., p. 121.

Si crea, così, “una ragnatela di informazioni basata su documentazione contabile ed extracontabile”⁷³, che attesta l’attività di ognuno.

In tale contesto, ogni dipendente tenderà a delimitare le proprie attività e le proprie responsabilità al fine di non essere ritenuto responsabile di eventuali inadempimenti altrui⁷⁴.

Ciò avverrà anche all’interno degli uffici contabili, in cui si genera un vero e proprio conflitto di interessi tra collaboratori⁷⁵: questo non è altro che una precisa delimitazione dei compiti attribuiti a ciascuno. Ogni collaboratore, infatti, accetterà di rispondere solo per lo svolgimento dei compiti che sono sotto la propria responsabilità e sotto il suo controllo.

Tale conflitto di interessi tra i delegati alle varie funzioni determina, dunque, un controllo reciproco, che deriva dall’esigenza di ciascuno di evitare l’attribuzione di colpe o negligenze altrui.

Si è giunti ad un aspetto cruciale: il funzionamento della tassazione attraverso le aziende è strettamente correlato alla ripartizione dei compiti e delle funzioni all’interno dell’area amministrativa aziendale⁷⁶, perché tale ripartizione rende necessario il controllo della proprietà attraverso la documentazione aziendale e fa sorgere un conflitto di interessi tra i collaboratori, il quale, a sua volta, garantisce un controllo reciproco di ognuno verso gli altri, conferendo affidabilità alla documentazione contabile aziendale.

È qui che si inserisce il Fisco: quest’ultimo può avvalersi delle tracce lasciate dai collaboratori, nei documenti che attestano il proprio operato, al fine di determinare la ricchezza che transita attraverso le organizzazioni aziendali.

Infatti, la necessità di registrare le operazioni e le rigide procedure amministrative delle aziende pluripersonali rendono la documentazione contabile affidabile, al fine di determinare la base di calcolo delle imposte riferibili non solo all’azienda, ma anche ai soggetti che entrano in contatto con essa.

2.8. LA CONTABILITÀ DEL SOSTITUTO D’IMPOSTA

⁷³ BEGHIN M., *La bellezza delle tasse*, cit., p. 121

⁷⁴ Cfr. LUPI R., *Diritto amministrativo dei tributi*, cit., p. 100.

⁷⁵ Cfr. LUPI R., *Diritto amministrativo dei tributi*, cit., p. 100.

⁷⁶ Appoggia tale teoria LUPI R., *Diritto amministrativo dei tributi*, cit., p. 60.

Da quanto esposto in precedenza emerge che una caratteristica delle aziende c.d. pluripersonali è di garantire, in linea generale, l'affidabilità della documentazione contabile e della contabilità aziendale.

Ciò risulta particolarmente importante, in quanto la "tassazione attraverso le aziende" trova il suo punto d'appoggio proprio nella contabilità aziendale⁷⁷.

Partendo dalla contabilità delle aziende è possibile, infatti, determinare la ricchezza, rilevante ai fini tributari, ascrivibile sia alle aziende medesime sia ai soggetti con cui esse intrattengono rapporti economici e commerciali.

In particolare, la determinazione della ricchezza di terzi è possibile in virtù del fatto che, nello svolgimento della propria attività, le aziende acquisiscono consumi ed erogano redditi: i consumi dei clienti⁷⁸ rappresentano proventi aziendali, mentre i redditi di dipendenti, fornitori, consulenti, locatori costituiscono i costi che l'azienda deve sostenere nell'esercizio dell'impresa; inoltre, i finanziatori e i soci ricevono dall'azienda reddito di capitale come remunerazione del denaro⁷⁹ investito nell'attività. Tutta questa ricchezza, che transita attraverso le aziende, viene registrata nella contabilità aziendale.

Tuttavia, la contabilità, altro non è che "*una procedura di organizzazione di previe informazioni documentali*"⁸⁰, queste ultime già di per sé idonee a tracciare la ricchezza fiscalmente rilevante.

Se è vero, infatti, che la tassazione attraverso le aziende si basa sulla contabilità, quest'ultima – a sua volta – si basa sulla documentazione aziendale, predisposta per rappresentare i fatti economici posti in essere dall'azienda nei rapporti con terzi soggetti⁸¹.

In particolare, nel momento in cui si instaura una relazione economica o commerciale con un soggetto terzo, quest'ultimo e l'azienda devono definire le condizioni alla base di tale rapporto: prima, fra tutte, il corrispettivo.

⁷⁷ L'affidabilità della contabilità gioca, dunque, un ruolo decisivo nel successo di tale modalità di tassazione.

⁷⁸ I proventi aziendali rappresentano *consumi* nel caso in cui l'azienda si rivolga a consumatori finali. Se invece opera nel *Business to business (B2B)*, ovvero intrattiene rapporti commerciali con altri operatori economici, i proventi dell'azienda rappresentano per il cliente costi per l'esercizio della propria attività. Tuttavia, tale rapporto commerciale non rientra nella sostituzione d'imposta, in quanto non è prevista, in questa fattispecie, l'effettuazione della ritenuta (salvo il caso dell'agente di commercio, il cui reddito è assoggettato a ritenuta alla fonte).

⁷⁹ Ma anche come remunerazione di altri beni, nel caso di conferimenti in natura, o di conferimento d'opera o servizio.

⁸⁰ LUPU R., *Diritto amministrativo dei tributi*, cit., p. 108.

⁸¹ Tale *formalizzazione* dei fatti economici deriva – si insiste sul punto – da esigenze organizzative e gestionali connaturate nelle stesse aziende, secondo quanto esposto al paragrafo precedente.

È su quest'ultimo, prima ancora che sulla documentazione aziendale e sulla contabilità, che si incardina la tassazione attraverso le aziende. Infatti, il corrispettivo rappresenta da un lato il ricavo del fornitore e dall'altro il consumo, oppure il costo, per colui che acquista il bene o servizio⁸². Esso, una volta pattuito, viene formalizzato, ovvero documentato.

Si pensi, a titolo esemplificativo, al contratto di lavoro tra azienda e dipendenti, che stabilisce la retribuzione in base alla quale vengono elaborate le buste-paga, o al contratto di locazione di un immobile che determina il canone dovuto; ancora, alla corrispondenza relativa alla richiesta di fornitura di merce da parte di un cliente, in base alla quale l'azienda emette una fattura di vendita; oppure alla corrispondenza rivolta dall'azienda a un fornitore, sulla base della quale l'azienda stessa riceve una fattura in acquisto; infine, ad un contratto di finanziamento, il quale definisce il piano di ammortamento e gli interessi richiesti sul capitale.

Tutta questa documentazione, che raccoglie i corrispettivi dovuti o da ricevere, e, dunque, i redditi erogati o i consumi acquisiti, viene trasmessa agli uffici amministrativi e contabili.

Qui, le entrate, le uscite, i costi e i ricavi vengono registrati e ordinati nei libri contabili: in essi avviene una classificazione per gruppi omogenei di tutta la documentazione⁸³. Infine, sulla base dei libri contabili, viene effettuata la redazione del bilancio di esercizio⁸⁴.

Tutto ciò si verifica per esigenze di organizzazione e di gestione aziendale: è per questo motivo che la ricchezza di terzi, acquisita o erogata dall'azienda, venga tracciata nei documenti aziendali e viene organizzata all'interno della contabilità. In particolare, l'obiettivo alla base dell'attività compiuta dagli uffici contabili è di analizzare l'andamento del reddito aziendale e le variazioni di patrimonio dell'azienda⁸⁵ per fini puramente aziendali – appunto – di pianificazione e di controllo.

Tuttavia, le aziende servendosi delle informazioni racchiuse nella contabilità sono nella condizione di tassare i consumi delle persone, così come sono in grado di definire e di tassare i redditi di dipendenti, soci, investitori, professionisti a cui applicano le ritenute alla fonte.

⁸² Come scrive il LUPI, “*il medesimo corrispettivo, simmetricamente, dà luogo sia al ricavo per il fornitore, sia al consumo o al costo per l'acquirente*” LUPI R., *Diritto amministrativo dei tributi*, cit., p. 417.

⁸³ Tutti gli operatori economici sono tenuti *ex lege* alla redazione dei libri contabili. Tuttavia, è facile intuire che l'utilità di tali *registri* si manifesta quando i documenti contabili aziendali sono numerosi; essi si rivelano, invece, un'inutile prassi burocratica per quegli operatori economici che hanno pochi documenti, i quali “*potrebbero essere conservati comodamente in qualche cartellina*” LUPI R., *Diritto amministrativo*, cit., p. 423.

⁸⁴ In particolare, ciò che l'area contabile-amministrativa fa riguarda l'emissione di documenti di incasso, la classificazione di documenti di spesa, la tenuta delle scritture dei costi sostenuti dall'azienda; nonché la registrazione di tali documenti nella contabilità aziendale, e la loro conservazione.

⁸⁵ Cfr. LUPI R., *Diritto amministrativo*, cit., p. 102.

Infatti, nonostante l'attività degli uffici contabili aziendali non sia direttamente finalizzata ad aiutare il Fisco nella riscossione dei tributi, essa rappresenta una esternalità positiva delle aziende ai fini fiscali⁸⁶. In tal senso, le procedure amministrative che caratterizzano le organizzazioni pluripersonali si rivelano perfettamente aderenti alle esigenze tributarie di individuare la ricchezza, ascrivibile ad un'ampia platea di soggetti, da ricondurre a tassazione.

Tale modalità di tassazione del reddito di terzi, attraverso le aziende, è possibile perché la documentazione aziendale, che traccia la ricchezza rilevante ai fini fiscali, racchiude una sufficiente quantità di informazioni sui titolari della ricchezza medesima⁸⁷.

Per l'azienda, infatti, è fondamentale acquisire informazioni relative ai propri fornitori⁸⁸, al fine di garantire l'affidabilità della fornitura, la qualità e quantità della merce richiesta, ma soprattutto i dati di pagamento, per assolvere correttamente al proprio debito nei confronti dei soggetti che le forniscono un bene o un servizio. Analogamente accade per le informazioni relative a *“consulenti, percettori di canoni di locazione e soprattutto dipendenti, di cui l'azienda conosce per definizione tutti i dati”*⁸⁹.

Ne deriva che, sulla base della contabilità e prima ancora della documentazione contabile aziendale, i redditi dell'azienda e dei terzi che con essa entrano in contatto vengono dichiarati al Fisco. In altre parole, è grazie alla documentazione aziendale, resa necessaria dall'impianto amministrativo dell'azienda, che i fatti economici rilevanti per la tassazione sono resi visibili al Fisco, consentendone, dunque, la tassazione.

A ciò si aggiunga che, sfruttando la contabilità e l'apparato amministrativo-contabile aziendale, il Legislatore ha previsto un ulteriore obbligo contabile specifico, in capo al sostituto d'imposta, oltre a quelli già esposti in precedenza⁹⁰. In particolare, il sostituto, in qualità di datore di lavoro⁹¹, deve redigere il libro unico del lavoro⁹² – già previsto nella disciplina lavoristica – con riferimento a tutti i lavoratori subordinati che lavorano in azienda. In tale registro vanno annotati, ai fini fiscali, i compensi erogati a ciascun collaboratore,

⁸⁶ Così LUPI R., in *Diritto amministrativo*, cit., ma anche in *L'imposizione tributaria*. cit..

⁸⁷ Si pensi, ancora una volta, alle fatture d'acquisto dei fornitori, ai contratti di lavoro dei dipendenti, ai finanziamenti, ai conferimenti dei soci, ai contratti di locazione.

⁸⁸ Per quanto riguarda i clienti, invece, soprattutto se si tratta di consumatori finali, l'interesse *proprio* dell'azienda nel reperire informazioni riguardanti tali soggetti, si concretizza solo in merito alla bontà di eventuali mezzi di pagamento diversi dal denaro contante (si pensi ad assegni, cambiali, carte di credito).

⁸⁹ LUPI R., *Diritto amministrativo dei tributi*, cit., p. 103.

⁹⁰ Ovvero: l'obbligo di effettuare la ritenuta alla fonte, di versarla all'Erario nel mese successivo, di certificare l'avvenuta effettuazione e di presentare la dichiarazione riepilogativa, in qualità di sostituto d'imposta.

⁹¹ Ai sensi dell'articolo 21 del D.P.R. 600/1973.

⁹² Tale registro, già previsto dalla disciplina lavoristica, richiede di indicare: il nome e il cognome di ciascun dipendente, il codice fiscale, la qualifica e il livello, la retribuzione base, l'anzianità di servizio, le relative posizioni assicurative.

comprese le somme a titolo di rimborso spese, le ritenute operate, i conguagli erogati o effettuati, le detrazioni fiscali, i dati relativi agli assegni per il nucleo familiare, le prestazioni ricevute da enti e istituti previdenziali.

Per concludere, si vuole evidenziare che questo “*lavoro gratuito dell’azienda, a beneficio del fisco, per determinare i presupposti economici d’imposta*”⁹³, sulla base dell’utilizzo della documentazione aziendale e delle procedure dell’azienda ai fini fiscali, si rivela efficace solo qualora la documentazione e la rigidità organizzativa derivino da un interesse proprio ed effettivo dell’azienda medesima a documentare e proceduralizzare la propria attività.

L’azienda, invece, non viene efficacemente coinvolta in tale meccanismo, di riscossione dei tributi altrui, qualora non abbia alcun interesse gestionale a documentare le informazioni di cui il Fisco necessita. La medesima azienda, infatti, non può essere gravata dall’onere di controllare la veridicità di informazioni di cui non abbia alcun interesse organizzativo, finalizzato al corretto svolgimento dell’impresa.⁹⁴

Ne deriva che lo svolgimento del ruolo di sostituto d’imposta è destinato ad avere successo nelle aziende pluripersonali rigidamente organizzate e amministrate, mentre mostra significative criticità nel momento in cui le aziende non hanno interessi propri a documentare lo svolgimento dell’attività e i rapporti con i terzi. In altre parole, la determinazione del reddito su base contabile funziona e può avere una credibilità solo nelle realtà in cui le dimensioni, la numerosità dei collaboratori, le procedure organizzative, la separazione tra la proprietà e la gestione aziendale, la presenza di protocolli interni e di sistemi di controlli, ma anche la tipologia della clientela e le rigidità organizzative, sviluppano, nell’azienda, il bisogno di documentare e proceduralizzare le operazioni economiche per fini propri⁹⁵. Il riferimento è ancora una volta alle aziende pluripersonali⁹⁶.

Le considerazioni sin qui esposte – in merito alle caratteristiche organizzative e amministrativo-contabili necessarie per l’attribuzione del ruolo di sostituto d’imposta ad un determinato soggetto – non sono state valorizzate dal legislatore fiscale, nel definire la riforma degli anni Settanta.

Il medesimo Legislatore, infatti, ha compiuto una scelta di sistema nell’assegnare il ruolo di sostituto d’imposta è stato assegnato ad un gruppo eterogeneo di soggetti: si tratta delle società

⁹³ LUPI, R., *L’imposizione tributaria*. cit., p. 113.

⁹⁴ Cfr. LUPI, R., *L’imposizione tributaria*, cit., p. 113-114.

⁹⁵ Cfr. BEGHIN M., *La bellezza delle tasse*, cit., p. 156.

⁹⁶ Tali aspetti saranno ampiamente trattati nel prossimo capitolo dell’elaborato.

commerciali, degli imprenditori individuali⁹⁷, degli enti e dei liberi professionisti, nonché dei curatori fallimentari, dei commissari liquidatori, dei condòmini.

Sono state coinvolte, nell'interesse del Fisco, diverse tipologie aziendali, significativamente differenti da un punto di vista organizzativo: ciò ha determinato che il loro approccio al meccanismo della sostituzione d'imposta risulti molto diverso e non sempre auspicabile.

Infatti, con riferimento all'applicazione pratica di tale meccanismo di sostituzione d'imposta e considerando le finalità di tale istituto, non si può non notare che, nell'attribuzione di tale ruolo, sono stati messi in secondo piano elementi oggettivi determinanti per il successo dell'istituto medesimo, tra i quali le dimensioni dell'azienda, la separazione tra assetto proprietario e gestione aziendale, la rigidità amministrativa, il sistema dei controlli interni.

In altre parole, il legislatore nel definire i sostituti d'imposta ha scelto di adottare un criterio soggettivo, investendo di tale ruolo un gruppo ampio di soggetti, sacrificando invece un criterio oggettivo che valorizzasse la pluripersonalità aziendale⁹⁸.

In questo modo, le caratteristiche organizzative e amministrative necessarie al fine di garantire un'affidabilità documentale, e quindi contabile, risultano *“molto dilatate nella normativa attuale”*⁹⁹.

Il riferimento è ai piccoli artigiani, commercianti al dettaglio e liberi professionisti, che non hanno un'organizzazione rigida perché l'azienda coincide con il titolare, che svolge in maniera autonoma la propria attività (tutt'al più con l'aiuto di uno o due collaboratori). In tali casi, in cui mancano le aziende pluripersonali (e l'azienda è configurabile nel mero senso materiale del termine, quale insieme organizzato di beni) lo svolgimento del ruolo di sostituti d'imposta presenta significativi punti di debolezza.

Si vedrà nel prossimo capitolo dell'elaborato che nei casi in cui mancano le aziende intese come organizzazioni pluripersonali la “tassazione attraverso le aziende” non viene implementata nella maniera auspicata dal Legislatore. Infatti, non è possibile implementare

⁹⁷ Anche agricoltori, piccoli commercianti e artigiani, magari con un solo dipendente.

⁹⁸ Ciò che, invece, si sta verificando negli ultimi tempi è che la platea di soggetti investiti di tale ruolo si sta ampliando. Il riferimento è ai portali di prenotazione, tenuti a riscuotere e versare allo Stato la “cedolare secca” sugli affitti brevi, agendo quali veri e propri sostituti d'imposta nell'effettuazione di tali ritenute alla fonte a titolo definitivo. Si veda, in proposito: BRONZO E., *“Airbnb e altri affitti brevi, i portali devono riscuotere la cedolare secca”*, in Sole 24 ore, 24 ottobre 2023. Inoltre: Sentenza del Consiglio di Stato, del 24 ottobre 2023, n. 9188.

⁹⁹ LUPU R., *L'imposizione tributaria*, cit., p. 127.

dall'esterno un apparato amministrativo-contabile affidabile se questo non si è sviluppato per esigenze proprie ed interne delle singole realtà aziendali.

2.9. IL SOSTITUTO D'IMPOSTA NELLA TASSAZIONE DEI NON RESIDENTI

Prima di procedere con l'analisi delle patologie della sostituzione tributaria è necessario soffermarsi su un ulteriore aspetto che riguarda il ruolo del sostituto d'imposta nell'ordinamento tributario italiano.

In particolare, nonostante il presente elaborato non si occupi di fiscalità internazionale, si rendono necessarie alcune precisazioni in merito alla funzione assegnata al sostituto d'imposta nella tassazione dei redditi prodotti da soggetti non residenti nel territorio nazionale.

Si precisa sin d'ora che si tratta di una tematica che verrà affrontata all'interno del lavoro in maniera tangenziale, toccando ma non approfondendo i rapporti fiscali internazionali. Inoltre, la trattazione di tale argomento richiede alcune precisazioni preliminari, che si procede ad esporre di seguito.

La potestà impositiva di ciascuno Stato non è assoluta. Essa è esercitabile secondo determinati e tassativi criteri. In un'epoca in cui la circolazione internazionale dei soggetti e dei capitali è significativa ciascuno Stato ha l'esigenza di delineare in maniera chiara il perimetro entro cui può esercitare la propria pretesa fiscale.

Attualmente, in Italia, così come nella maggior parte dei Paesi sviluppati, la tassazione avviene su base mondiale per i soggetti residenti nel territorio nazionale (c.d. *Worldwide principle*) e su base territoriale per i soggetti non residenti che producono ricchezza all'interno dello Stato italiano: si tratta del criterio c.d. del collegamento territoriale¹⁰⁰.

È chiaro che tale sistema, applicato – come si diceva – da numerosi Stati, può comportare spesso situazioni di doppia imposizione del medesimo reddito. Quest'ultimo, infatti, viene tassato sia nello Stato della fonte, nel quale viene prodotto, sia dallo Stato di residenza fiscale del suo percettore¹⁰¹.

¹⁰⁰ Ciò è coerente con il principio di c.d. territorialità formale, secondo cui ogni Stato può esercitare la propria potestà impositiva all'interno del proprio territorio, mentre la pretesa fiscale non è coercibile al di fuori di esso.

¹⁰¹ In particolare, “*le cause della doppia imposizione internazionale sono molteplici e di diversa natura. Tuttavia, esse paiono tutte riconducibili alla sovrapposizione dei criteri di collegamento fissati da due o più ordinamenti giuridici per la tassabilità di una determinata fattispecie*” (CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale, Istituzioni*, CEDAM, Milano, 2016, p. 367). L'autore precisa che la doppia imposizione

Al fine di attenuare o, talvolta, eliminare tale doppia imposizione internazionale, i singoli Stati hanno assunto iniziative tanto di diritto interno¹⁰² quanto di diritto europeo ed internazionale.

In particolare, dal punto di vista internazionale, molti Paesi hanno stipulato convenzioni, prevalentemente bilaterali, al fine di delimitare la potestà impositiva di ognuno degli Stati coinvolti con riferimento ad una medesima ricchezza¹⁰³.

L'Italia ha siglato numerose Convenzioni, quasi sempre bilaterali, con la maggior parte dei Paesi sviluppati, le quali prevedono specifici metodi per attenuare le doppie imposizioni. Tali metodi di contrasto alla duplice tassazione del medesimo reddito possono concretizzarsi ora nella concessione di un credito d'imposta da parte dello Stato di residenza ora nell'esenzione nello Stato della fonte, ora nella ripartizione a priori del potere impositivo esercitabile da ciascuno dei due Stati coinvolti.

Solitamente le convenzioni internazionali prevedono una tassazione limitata per lo Stato della fonte del reddito, con aliquote ridotte rispetto a quelle applicabili secondo la legislazione nazionale¹⁰⁴.

internazionale deriva dalla presenza di due pretese fiscali, le quali promanano da diversi ordinamenti giuridici, ciascuno autonomo e sovrano. Tali pretese non possono essere risolte se non con accordi tra i due Stati.

¹⁰² CORDEIRO GUERRA individua una connessione tra le iniziative di ciascuno Stato volte al contrasto della doppia imposizione internazionale e i criteri di tassazione perseguiti dall'ordinamento giuridico di tale medesimo Stato: i paesi maggiormente orientati a criteri di collegamento oggettivi prevedono tendenzialmente l'esenzione di tali redditi; quelli invece nei quali predominano i tributi a carattere personale optano solitamente per il riconoscimento di un credito d'imposta (così CORDEIRO GUERRA R, *op. cit.*, p. 371). Tali due metodi, l'uno dell'esenzione, l'altro del credito d'imposta sono stati ripresi dagli accordi bilaterali internazionali tra Stati.

¹⁰³ Tali convenzioni sono state sottoscritte sulla base del Modello OCSE. Si tratta di un modello di convenzione contro le doppie imposizioni, elaborato dall'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico ed utilizzato come riferimento per la stipula di convenzioni bilaterali tra Paesi. Tale modello è stato elaborato avendo come riferimento le legislazioni che adottano la tassazione dei redditi dei soggetti residenti su base mondiale, mentre la tassazione su base territoriale per i soggetti che non hanno la residenza all'interno del territorio nazionale.

¹⁰⁴ Si veda di seguito, a titolo esemplificativo, la disciplina nazionale e quella convenzionale per i redditi di capitale. Questi ultimi si considerano prodotti nel territorio nazionale se vengono corrisposti dallo Stato o da soggetti ivi residenti o, ancora, da stabili organizzazioni collocate in Italia (si tratta del criterio della residenza del debitore, come chiarito da CARPENTIERI L., LUPI R., STEVANATO D., *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Il Sole 24 ore, Milano, 2003, p. 170 ss.). Le ritenute alla fonte a titolo definitivo per tale categoria di redditi sono previste, nella normativa interna, all'art. 26 del D.P.R. 600/1973, secondo cui, nel caso in cui i percipienti siano soggetti non residenti, l'applicazione della ritenuta alla fonte a titolo definitivo va effettuata anche sui proventi di tale natura conseguiti nell'esercizio d'impresa commerciale (comma 5 dell'articolo 26, del D.P.R. 600/1973). Il modello OCSE e le convenzioni internazionali prevedono, tuttavia, che lo Stato alla fonte possa tassare tali redditi entro certi limiti. Per gli interessi la tassazione da parte dello Stato alla fonte può avvenire con un'aliquota massima del 10%, a condizione che il soggetto "effettivo beneficiario" sia effettivamente residente nell'altro Stato contraente. La limitazione della potestà impositiva dello Stato alla fonte opera solo se sussiste il requisito della *beneficial ownership*, ovvero se il percettore del reddito sia l'effettivo beneficiario di tale ricchezza. Con specifico riferimento ai dividendi, invece, il modello OCSE precisa che qualora il percettore del reddito sia l'effettivo beneficiario della ricchezza, lo Stato alla fonte non può applicare una tassazione superiore al 15% della ricchezza erogata. Tuttavia, tale limite alla potestà impositiva dello Stato della fonte vale solo qualora il beneficiario effettivo del dividendo sia residente nell'altro Stato contraente.

Qualora la tassazione prevista per i non residenti dalle norme di diritto interno contrasti con le disposizioni contenute nelle convenzioni internazionali, prevalgono queste ultime¹⁰⁵. Tuttavia, in Italia, è prevista l'applicazione delle norme di diritto interno se più favorevoli per il contribuente rispetto alle disposizioni di tipo convenzionale¹⁰⁶.

Alla luce di tale breve inquadramento proposto emerge che il legame tra l'Italia, quale Stato della fonte di produzione del reddito, e il soggetto non residente titolare della ricchezza è labile e sfuggente.

Ne deriva l'inopportunità, per l'autorità fiscale nazionale, di stabilire in capo a tali soggetti non residenti gli adempimenti previsti per i contribuenti che hanno la propria residenza in Italia¹⁰⁷.

Per tale ragione, ai fini della tassazione di questi redditi, il Legislatore è ricorso al prelievo alla fonte, o all'applicazione di imposte sostitutive ad opera del sostituto d'imposta.

La riscossione in luogo del fisco assegnata a tali figure normative ricade, dunque, anche sui redditi la cui titolarità riguarda soggetti non residenti nel territorio dello Stato.

In particolare, il sostituto d'imposta, al momento di erogazione del reddito, è tenuto ad effettuare ritenute a titolo definitivo, che esauriscano la pretesa impositiva su tale ricchezza. Tale modalità di riscossione fiscale è finalizzata ad assicurare la tassazione di redditi che altrimenti sarebbero difficilmente rintracciabili dall'Autorità fiscale nazionale.

Ne deriva che nel caso in cui provento, riconducibile ad una determinata categoria reddituale per la quale è prevista, di regola, l'applicazione di una ritenuta d'acconto, risulti di titolarità di

Inoltre, qualora il dividendo venga corrisposto da una società c.d. "figlia" ad una società c.d. "madre", la quale detiene almeno il 25% del suo capitale sociale, l'aliquota massima applicabile non può superare il 5%. Il fine di tale previsione è di incentivare gli investimenti internazionali. Per quanto riguarda, infine, le royalties, ovvero i proventi derivanti dalla proprietà letteraria e artistica, intellettuale e industriale, dal *know-how* commerciale e scientifico, esse, secondo il modello OCSE, sono assoggettabili a tassazione esclusivamente nello Stato di residenza del beneficiario effettivo. Tuttavia, ancora una volta, ciò vale solo se il percettore di tali redditi risulta l'effettivo titolare della ricchezza. Per completezza va da ultimo precisato che il diritto interno prevede diverse eccezioni in merito alla tassazione dei redditi di capitale volte ad attrarre tale tipologia di ricchezza in Italia: non si considerano prodotti nel nostro territorio gli interessi corrisposti a non residenti da Banche italiane, nonché gli interessi obbligazionari se percepiti da soggetti che non abbiano la residenza in un c.d. "paradiso fiscale".

Per un'analisi compiuta delle convenzioni internazionali e, in generale del Diritto internazionale, si veda SACCHETTO C., ALEMANNI L., *Materiali di Diritto Tributario Internazionale*, Ipsoa, Milano, 2002; UCKMAR V., *Diritto Tributario internazionale*, CEDAM, Milano 2005; infine, CORDEIRO GUERRA R., *op. cit.*

¹⁰⁵ Per un'analisi approfondita delle fonti del diritto e della prevalenza delle norme comunitarie e internazionali su quelle domestiche si veda; si veda BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010, ma anche SACCHETTO C., ALEMANNI L., *op. cit.*

¹⁰⁶ Il riferimento normativo è all'articolo 169 del T.U.I.R.. In proposito, si veda BORIO G. F., *La tassazione dei non residenti*, Giuffrè, Milano, 2004.

¹⁰⁷ In questo modo CARPENTIERI L., LUPI R., STEVANATO D., *op. cit.*, p. 165 ss..

un non residente è prevista la deroga a tale tipologia di ritenuta ordinariamente prevista, al fine di operare un prelievo definitivo da parte del sostituto. In altre parole, per il reddito di soggetti non residenti, l'effettuazione di ritenute a titolo d'imposta è prevista anche per quei redditi che nella tassazione di soggetti residenti in Italia prevedono l'applicazione di ritenute d'acconto. Ciò al fine di garantire la completa tassazione della ricchezza prima che questa esca dai confini nazionali.

È questo il caso dei redditi da lavoro autonomo che, mentre per i soggetti residenti scontano al momento dell'erogazione una ritenuta d'acconto, qualora destinati a soggetti residenti al di fuori del territorio nazionale subiscono, secondo la normativa nazionale, una ritenuta d'imposta¹⁰⁸.

Nel caso in cui la tassazione della medesima ricchezza sia disciplinata sia dalle disposizioni di matrice domestica, sia dalle disposizioni di matrice convenzionale, il sostituto d'imposta può applicare, su richiesta del beneficiario del reddito, la tassazione convenzionale, qualora più favorevole rispetto alle disposizioni domestiche¹⁰⁹.

Tuttavia, le convenzioni contro le doppie imposizioni solitamente contengono una clausola che prevede la spettanza del trattamento fiscale convenzionale alla sola condizione che il percettore della ricchezza ne sia l'effettivo beneficiario.

Tale clausola è volta a contrastare fattispecie di elusione fiscale di matrice internazionale¹¹⁰, in cui il soggetto che è il reale beneficiario del reddito si avvale di un soggetto interposto c.d.

¹⁰⁸ Nello specifico, i redditi da lavoro autonomo si considerano percepiti in Italia da soggetti non residenti se lo svolgimento della prestazione avviene nel territorio dello Stato. In tal caso l'articolo 25 del D.P.R. 600/1973 prevede l'applicazione, da parte del sostituto d'imposta, di una ritenuta alla fonte pari al 30%, da applicarsi anche qualora le prestazioni di lavoro autonomo siano effettuate nell'esercizio d'impresa. Secondo il modello OCSE fino a poco più di vent'anni fa i redditi da lavoro autonomo godevano dell'esenzione dalla tassazione dello Stato della fonte. Successivamente tali redditi sono stati assimilati, dall'OCSE medesimo, ai redditi d'impresa.

¹⁰⁹ Un caso da considerare è quello dei redditi da lavoro dipendente prodotti in Italia da soggetti non residenti per cui viene operata, secondo la normativa nazionale, analogamente ai soggetti residenti, una ritenuta d'acconto, che il soggetto non residente andrà a scomputare nella propria dichiarazione fiscale italiana. Tuttavia, il Modello OCSE prevede che tali redditi siano tassati esclusivamente nello Stato di residenza del percettore. Ciò sulla base del fatto che generalmente il luogo di svolgimento dell'attività lavorativa dipendente è riconducibile al luogo di residenza del soggetto che percepisce il reddito. Tale limitazione alla tassazione dello Stato della fonte opera nel caso in cui sussistano contestualmente le seguenti tre condizioni: a) il beneficiario del reddito soggiorni nello Stato della fonte per periodi non superiori a 183 giorni nell'arco annuale; b) i redditi siano stati corrisposti da un datore di lavoro non residente nello Stato della fonte; c) il pagamento dei compensi non avvenga da parte di una stabile organizzazione o da una sede fissa che il datore di lavoro possiede nello Stato della fonte (CORDEIRO GUERRA R., *op. cit.*, p. 471). Qualora lo Stato della fonte operi la tassazione prevista dalla propria normativa interna, lo Stato di residenza è tenuto a eliminare la doppia imposizione secondo i meccanismi previsti dal medesimo modello OCSE.

¹¹⁰ L'abuso nel diritto tributario internazionale è affrontato da UCKMAR V., *op. cit.*, p. 813 ss..

reale al fine di ottenere il trattamento convenzionale di favore che altrimenti non gli spetterebbe¹¹¹.

Il sostituto d'imposta può, dunque, decidere, sotto la propria responsabilità, di effettuare, nel momento di erogazione del reddito al soggetto non residente, la ritenuta alla fonte applicando direttamente i benefici fiscali che le Convenzioni contro le doppie imposizioni prevedono¹¹², così come può applicare l'eventuale esenzione stabilita dal testo convenzionale.

Tuttavia, egli è tenuto preventivamente a verificare che il percettore del reddito risulti l'effettivo beneficiario della ricchezza, nonché che egli sia effettivamente residente nell'altro stato contraente della Convenzione.

In particolare, la documentazione che il sostituto d'imposta deve richiedere riguarda: un'attestazione rilasciata dall'autorità fiscale del Paese di residenza del percettore del reddito, che garantisca l'effettiva residenza fiscale del soggetto sostituito e l'assoggettamento, in tale Stato di residenza, alle imposte cui si applica la Convenzione internazionale; infine, egli deve verificare l'inesistenza di una stabile organizzazione nello Stato della fonte, qualora si tratti di persone giuridiche¹¹³.

In generale, l'applicazione della tassazione convenzionale presuppone che il sostituto d'imposta adotti la necessaria diligenza al fine di verificare i requisiti oggettivi e soggettivi necessari per l'applicazione di tali benefici convenzionali. Infatti, qualora le valutazioni compiute siano erranee ed infondate egli potrebbe incorrere in responsabilità nei confronti dell'Amministrazione finanziaria italiana, per la parte di ritenute omesse e di conseguenza non versate.

Per quanto concerne i requisiti oggettivi, il sostituto d'imposta deve assicurarsi della corretta qualificazione reddituale attribuita alla ricchezza erogata; con riferimento ai requisiti soggettivi, deve verificare che il soggetto percettore del reddito sia il beneficiario effettivo della ricchezza corrisposta.

¹¹¹ CARPENTIERI L., LUPI R., STEVANATO D., *op. cit.*, p. 84 ss..

¹¹² Così le Circolari della Direzione Generale delle Imposte Dirette n. 86/1977, n. 115/1978 e n. 147/1978, nonché la Risoluzione n. 95/E del 10 giugno 1999 e la n. 68 del 24 maggio 2000, del Dipartimento delle Entrate, Direzione Centrale Affari Giuridici e Contenzioso Tributario.

¹¹³ Ciò è particolarmente rilevante per l'erogazione di redditi d'impresa, per i quali il Modello OCSE prevede che lo Stato della fonte possa assoggettare a tassazione la ricchezza prodotta da un'impresa fiscalmente residente in altro Stato qualora questa abbia nello stato della fonte una c.d. "stabile organizzazione".

Sotto tale profilo soggettivo, relativo alla verifica che il soggetto percipiente risulti l'effettivo beneficiario del reddito, si tratta di un adempimento necessario per individuare eventuali interposizioni tra il soggetto beneficiario finale del reddito e il suo erogatore¹¹⁴.

Ci si chiede, in merito, il livello di profondità dei controlli che il sostituto d'imposta debba attuare al fine di poter applicare tali benefici convenzionali; dunque, quale sia la diligenza a lui richiesta nell'operare tali medesimi controlli.

Ad oggi, non si rinviene né da parte dell'Amministrazione finanziaria né da parte della giurisprudenza di legittimità un'indicazione puntuale degli adempimenti cui il sostituto d'imposta deve attenersi al fine di non incorrere in contestazioni dell'Agenzia delle Entrate. È stato, tuttavia, richiamato il principio di ordinaria diligenza. Ne deriva che il sostituto deve porre in essere tutte le verifiche che risultino ragionevoli, nella loro attuazione, da parte di un operatore economico privato.

In proposito, la giurisprudenza di merito ha assegnato rilevanza probatoria ad elementi quali il bilancio del soggetto titolare del reddito e l'esistenza di contratti in essere con tale soggetto, riconoscendo la non sanzionabilità del sostituto d'imposta che omettesse di applicare le ritenute nazionali "piene" basandosi su certificazioni fiscali degli Stati di residenza del beneficiario o conformandosi a contratti regolarmente in essere¹¹⁵.

Tuttavia, in tal senso la posizione non è unanime. Infatti, di recente la Suprema Corte¹¹⁶ ha disconosciuto la valenza della certificazione attestante la residenza fiscale del sostituto, rilasciata dall'autorità fiscale del proprio Stato, quale elemento probatorio per l'applicazione del regime fiscale convenzionale. Tale elemento, per contro, è stato valorizzato in molteplici circostanze dalla giurisprudenza di merito.

La questione che si pone riguarda la possibilità che il percettore del reddito retroceda successivamente le somme incassate all'effettivo beneficiario, determinando così l'erronea

¹¹⁴ UCKMAR V., *op. cit.*, p. 813 ss..

¹¹⁵ Si veda C.T.P. Milano, sez. I, del 1 febbraio 2013, n. 66; C.T.R. Torino, sez. XII, del 4 maggio 2012, n. 28; cerca di ricostruire l'onere probatorio gravante sul sostituto AVELLA F., *Nuove pronunce nella giurisprudenza di merito in materia di beneficio effettivo nelle convenzioni contro le doppie imposizioni*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2/2014, p. 18.

¹¹⁶ Cass. Civ., sez. V, del 22 giugno 2021, n. 17746, secondo cui: "*poiché la società italiana è il sostituto d'imposta che ha operato la ritenuta convenzionale, non può che gravare su di essa l'onere di provare la qualità di "beneficiario effettivo" della società destinataria dei canoni riguardanti l'utilizzo della proprietà intellettuale, in quanto quest'ultima, quale soggetto sostituto, è come se fosse la destinataria dei canoni stessi. Pertanto, l'onere della prova del fatto che giustifica il più favorevole regime convenzionale incombe sul contribuente divenendo irrilevante la produzione della "certificato di residenza fiscale rilasciato dalle autorità fiscali"*.

valutazione del sostituto d'imposta in merito all'effettivo soggetto titolare della ricchezza erogata.

Quanto al profilo oggettivo, relativo alla corretta classificazione dei redditi, la classificazione reddituale operata dalla normativa internazionale può non coincidere con quella prevista dalle Convenzioni internazionali. A tal riguardo, la gerarchia delle fonti vuole che la prevalenza sia del trattato contro le doppie imposizioni e che solo qualora questo non fornisca una specifica definizione su una particolare tipologia reddituale sia possibile ricorrere ad un'interpretazione della convenzione, basata anche sulle norme domestiche¹¹⁷.

Risulta evidente il carico di adempimenti che ricade sul sostituto d'imposta, anche per quanto concerne la fiscalità internazionale. Tali adempimenti possono esporlo, in caso di erronee valutazioni sul soggetto percettore del reddito, a profili di responsabilità nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, che si provvederà a richiamare ed esporre nel capitolo che segue.

¹¹⁷ Si veda in proposito, DRAGONETTI A., PIACENTINI V., SFONDRINI A., *Manuale di fiscalità internazionale*, Milano, 2019, p. 164 ss..

3. LE PATOLOGIE DEL RAPPORTO DI SOSTITUZIONE D'IMPOSTA

Questo capitolo costituisce il cuore dell'elaborato: l'analisi delle fattispecie patologiche che possono verificarsi nel rapporto di sostituzione d'imposta.

Il filo conduttore riguarderà la tipologia di sostituzione d'imposta più diffusa e maggiormente significativa a livello di entrate tributarie: quella tra datore di lavoro e lavoratore dipendente¹¹⁸.

Per cominciare, si inquadrerà tale fattispecie, evidenziando quelli che possono essere i malfunzionamenti del meccanismo di sostituzione d'imposta tra datore di lavoro e lavoratore. Si procederà poi ad analizzare quei contesti che rappresentano il terreno fertile per il c.d. "lavoro nero", distinguendo le diverse tipologie di azienda e i fattori critici significativi, in grado di incidere sulla possibilità che il rapporto di lavoro sia condotto, in tutto o in parte, in maniera irregolare.

Queste considerazioni, relative alle patologie della sostituzione d'imposta e alle caratteristiche delle realtà aziendali che maggiormente si prestano al verificarsi di tali patologie, seppur focalizzate sul rapporto di lavoro dipendente, si possono estendere a tutti i casi di sostituzione, come si preciserà in seguito.

Il capitolo andrà poi ad analizzare *ad hoc* ogni illecito amministrativo che può verificarsi nel meccanismo di sostituzione, mantenendo il focus sul rapporto di lavoro e sulle sue irregolarità.

L'analisi riguarderà i casi relativi alla violazione degli obblighi di effettuazione e versamento della ritenuta, con le conseguenze che tali violazioni comportano, tanto in capo al sostituto quanto in capo al sostituito. Si tratta dei casi di: omessa effettuazione di ritenute e conseguente omesso versamento; omessa effettuazione di ritenute, che vengono però versate dal sostituto; ritenute effettuate dal sostituto ma da questo non versate. Talune di queste fattispecie di illecito, a determinate condizioni, possono assumere una rilevanza penale, oltre che tributaria.

¹¹⁸ La rilevanza di tale tipologia di sostituzione si evince dai dati riportati dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, nel Bollettino delle entrate tributarie 2022 ed esposti all'inizio del precedente capitolo, i quali indicano la percentuale, sul totale delle entrate erariali derivanti da imposte dirette, relativa alle ritenute effettuate ai lavoratori dipendenti.

Inoltre, si analizzeranno le violazioni degli obblighi dichiarativi previsti in capo al sostituto d'imposta; anche in tale caso, si evidenzieranno le ipotesi che possono assumere una rilevanza penale.

L'obiettivo è quello di esporre in maniera critica i punti di forza e di debolezza che caratterizzano l'attuale sistema tributario italiano in merito al rapporto di sostituzione, al fine di poter ragionare sulle possibili strade da seguire per contrastare le patologie di tale rapporto.

3.1. IL "LAVORO NERO" COME CASO PARADIGMATICO DI VIOLAZIONE DEGLI OBBLIGHI DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA

Il lettore avrà compreso, dalla lettura del precedente capitolo, l'*iter* che riguarda il corretto svolgimento del rapporto di sostituzione d'imposta.

Nel momento in cui il sostituto eroga redditi al sostituito, egli deve effettuare una ritenuta alla fonte, con un'aliquota che varia in base agli specifici dettati normativi sopra richiamati. A seguito della ritenuta, il sostituito percepirà la ricchezza che gli spetta per un importo inferiore a quello concordato, avendo tale ricchezza già scontato, in tutto o in parte, il peso del tributo gravante su di essa. Successivamente il sostituto deve versare all'Erario le ritenute operate, entro il 16 del mese successivo a quello di effettuazione. A febbraio dell'anno seguente, egli deve, inoltre, rilasciare al sostituito una certificazione (c.d. certificazione unica), attestante le ritenute effettuate. Tale certificazione va altresì trasmessa all'Agenzia delle Entrate.

Se le ritenute subite sono a titolo definitivo il sostituito non dovrà inserire i redditi erogati dal sostituto nella propria dichiarazione fiscale annuale, in quanto questi hanno già scontato per intero la relativa tassazione. Se, invece, le ritenute operate sono a titolo di acconto, il sostituito dovrà inserire il reddito percepito nella propria dichiarazione, per poi scomputare la ritenuta subita dall'imposta complessiva che deve versare all'Erario.

La certificazione, pur avendo valenza meramente formale, è funzionale a dimostrare che il sostituito ha effettivamente subito la ritenuta medesima ed è, dunque, legittimato a scomputarla in sede dichiarativa. Il sostituito, tuttavia, può dimostrare con ogni altro mezzo equivalente di aver subito la ritenuta in sede di percezione del reddito, per garantirsi il diritto al suddetto scomputo.

Infine, a novembre dell'anno successivo a quello in cui le ritenute sono state operate (si tratta del medesimo anno in cui viene rilasciata la certificazione ai sostituiti e in cui questi ultimi

presentano la propria dichiarazione d'imposta), il sostituto è tenuto a presentare l'apposita dichiarazione riepilogativa, nella quale indica i redditi erogati e le ritenute effettuate e versate allo Stato. Si conclude, in questo modo, il meccanismo della sostituzione d'imposta.

Tale meccanismo si presta a numerose patologie, derivanti dalla violazione di uno o più obblighi tra quelli poc'anzi riepilogati.

Per introdurre le diverse ipotesi di illecito, si consideri il caso di sostituzione d'imposta più diffuso e maggiormente significativo in termini di entrate erariali: quello tra datore di lavoro e lavoratore dipendente.

Sono numerosi i casi di cronaca nazionale nei quali vengono individuati dalla Guardia di Finanza o dall'Agenzia delle Entrate realtà che impiegano lavoratori irregolari c.d. "in nero": si pensi ai magazzini sotterranei utilizzati per il commercio illecito di merce, di cui nessuno conosce l'esistenza; alle piantagioni e coltivazioni agricole in cui lavoratori, spesso stranieri, sono impiegati in condizioni di scarsa sicurezza e in cambio pochi euro al giorno; ai cantieri edili nei quali operano lavoratori privi di qualsivoglia contratto di lavoro; o più semplicemente a piccoli bar e ristoranti dislocati dal centro città, in cui molti camerieri non risultano in regola; gli esempi potrebbero continuare.

Si tratta di rapporti di lavoro non formalizzati, che appartengono alla c.d. "economia sommersa": tali rapporti vengono svolti senza il supporto di alcun contratto scritto e per questo sfuggono al Fisco.

Altrettanto numerosi sono, poi, i casi in cui il rapporto tra datore di lavoro e lavoratore dipendente è regolare e risulta contrattualizzato, ma una parte della retribuzione viene erogata "fuori busta". Può trattarsi di una formula adottata periodicamente, ogni mese, rispetto alla busta paga di questo o quel dipendente, ovvero di un premio *una tantum* erogato, per l'appunto, "al nero".

Tutte queste fattispecie sono, generalmente, riconducibili ad un'intesa tra il titolare dell'attività e i collaboratori di cui si avvale per l'esercizio dell'attività medesima.

Il titolare potrebbe, ad esempio, disporre di un determinato ammontare di corrispettivi incassati "al nero", dunque non contabilizzati, e potrebbe volerne utilizzare una parte per pagare a sua volta "al nero" i dipendenti impiegati nell'impresa. In questo modo il risparmio fiscale è evidente: non solo l'imprenditore è in grado di "togliere da sopra" i proventi della

propria attività dalla falciata fiscale, ma è altresì in grado di omettere il versamento delle imposte altrui¹¹⁹, ovvero dei propri dipendenti.

Ne deriva che, erogando retribuzioni in maniera occulta ed omettendo di effettuare e versare la ritenuta alla fonte, il datore di lavoro può garantirsi un'uscita di liquidità inferiore, nonostante l'imposta racchiusa nella ritenuta medesima gravi su ricchezza di cui è titolare il lavoratore dipendente e non già lo stesso datore di lavoro.

Ciò non deve stupire. Ipotizzando una retribuzione “in bianco” pari a 100, da corrispondere al dipendente, e calcolando la ritenuta dovuta su tale ammontare, è chiaro che, nel rapporto di lavoro regolare, il datore di lavoro si troverebbe a versare una parte di tale somma al dipendente, a titolo di retribuzione netta, e una parte all'Erario, a titolo di acconto d'imposta, per un'uscita complessiva – appunto – di 100. Nell'ipotesi, invece, di “lavoro nero”, il datore di lavoro potrebbe erogare al lavoratore un ammontare di retribuzione poco più alto rispetto a quello che gli avrebbe corrisposto nella situazione di rapporto di lavoro “in bianco”, a titolo di retribuzione netta; allo stesso tempo, però, potrebbe risparmiare la liquidità relativa alla ritenuta, che non versa all'Erario perché l'Erario non conosce il rapporto di lavoro in essere tra i due soggetti. In questo caso l'uscita di liquidità complessiva sarà inferiore a 100, e corrisponderà al solo importo attribuito al lavoratore dipendente.

Il lavoratore, oltre ad incassare una somma maggiore di retribuzione, può avere un'ulteriore convenienza ad occultare il rapporto di lavoro in essere: ad esempio per non perdere i benefici sociali e assistenziali che gli vengono riconosciuti in virtù della propria condizione di disoccupato; oppure il medesimo lavoratore potrebbe essere interessato a ricevere la somma in nero, perché tale reddito si aggiunge a quello percepito per lo svolgimento del suo “lavoro principale”, che risulta, invece, in regola.

Si evince, dunque, che entrambi i soggetti ottengono un evidente vantaggio dall'occultamento del rapporto di lavoro: il datore di lavoro verserà al dipendente un importo più basso rispetto a quello complessivo dovuto (in parte al dipendente, in parte all'Erario) nel caso di rapporto di lavoro regolare; ma tale ammontare sarà un poco più alto rispetto alla retribuzione netta che il lavoratore avrebbe percepito nel caso di lavoro “in bianco”. Anche quest'ultimo, dunque, risulterà arricchito rispetto alla fattispecie fisiologica.

Richiamando poi il meccanismo della ritenuta d'acconto, il lavoratore, oltre ad incassare un ammontare superiore, risulterà agevolato anche dal fatto di non essere “segnalato”, mediante

¹¹⁹ Omettendo inoltre il versamento dei contributi previdenziali e assistenziali.

l'effettuazione della ritenuta, dal datore di lavoro all'Agenzia delle Entrate; egli può così omettere di inserire il reddito percepito nella propria dichiarazione annuale, conseguendo un ulteriore risparmio fiscale.

Si entra in questo modo nel terreno degli arbitraggi fiscali: il contrasto di interessi tra sostituto e sostituito c'è, ma le parti trovano un accordo più conveniente per entrambe, che garantisce rispettivamente un minor esborso e un maggior guadagno¹²⁰.

Nei casi sopra prospettati, il rapporto *de facto* tra datore di lavoro e lavoratore dipendente prevede un occultamento, sia esso totale o parziale, della retribuzione effettivamente corrisposta dal primo soggetto al secondo: si tratta del c.d. “fuori busta totali” e del c.d. “fuori busta parziali”. Tali fattispecie si caratterizzano per dichiarare meno di quanto corrisposto o per non dichiarare affatto.

Nella prima ipotesi, relativa al “lavoro nero totale”, è chiaro che il rapporto di sostituzione d'imposta non viene affatto in essere. Il datore di lavoro non effettua alcuna ritenuta, né la versa allo Stato; certamente non rilascia alcuna certificazione e spesso omette *in toto* la presentazione della dichiarazione di sostituto d'imposta, in quanto, nella piccola realtà azienda di cui è titolare si avvale dell'ausilio di uno, due o tre addetti, tutti con rapporti di lavoro irregolari e occultati al Fisco.

In tale ipotesi vi è un'ulteriore criticità da sottolineare: il “lavoro nero totale” può derivare da una complicità tra datore di lavoro e dipendente, ma può anche derivare da una non curanza del lavoratore in merito alle formalità che devono caratterizzare un rapporto di lavoro. La situazione di rapporto irregolare può “andare bene così” al lavoratore, che preferisce non porsi troppe domande in merito agli adempimenti formali che gravano sul reddito percepito, quasi fosse una questione che non lo riguarda. Egli si “affida” al suo titolare che gli offre un'occasione di impiego e lascia al commercialista, che lo segue nella dichiarazione dei redditi annuale, ogni adempimento fiscale che incombe sui redditi percepiti.

In tali casi, non appena il “lavoro nero totale” emerge, il lavoratore potrebbe difendersi, per tutelare la sua posizione, proprio sulla base di questa teoria, forse con astuzia o forse per effettiva incoscienza. Egli, in particolare, potrebbe tentare di riscattarsi dichiarando di essere totalmente all'oscuro circa l'omissione delle ritenute da parte del datore di lavoro, e convinto

¹²⁰ In merito agli arbitraggi fiscali che possono “scavalcare” il meccanismo della sostituzione d'imposta si veda BEGHIN M., *La bellezza delle tasse*, cit., p. 85 ss..

che il reddito percepito venisse da lui incassato dopo aver già scontato ogni relativo onere fiscale.

Il tema che si pone è, pertanto, il seguente: non essendo il rapporto di lavoro regolarizzato, come è dimostrabile che la retribuzione percepita dal lavoratore sia al netto o al lordo della ritenuta d'acconto? Come individuare l'ammontare pattuito? Si ritiene che l'ipotesi di una retribuzione "in nero" al netto della ritenuta non sia verosimile, e risulti, per contro, quasi bizzarra. Ciò in quanto la ragione dell'occultamento del rapporto di lavoro risiede proprio nella ricerca di un risparmio fiscale. Dunque, in tale contesto, un eventuale accordo tra le parti sugli adempimenti fiscali previsti nel rapporto regolare sarebbe inverosimile e contraddittorio. Dunque, a parere di chi scrive, le somme percepite "in nero" dal lavoratore vanno considerate al lordo della ritenuta alla fonte.

Nel caso, invece, del "lavoro nero parziale", il sostituto d'imposta effettua le ritenute, probabilmente le versa anche all'Erario, ma si tratta solo di una parte di quelle che dovrebbe, in concreto, effettuare e versare, dato l'importo complessivo erogato al lavoratore dipendente. Ne deriva che anche la certificazione rilasciata al sostituito e la dichiarazione fiscale indicheranno un importo inferiore rispetto alle ritenute dovute. Analogamente, il lavoratore dipendente, in sede dichiarativa, indicherà un reddito inferiore a quello percepito, dal quale potrà in ogni caso scomputare solo l'ammontare pari alla ritenuta effettivamente subita.

Per completezza si segnala un caso opposto a quello relativo all'occultamento totale o parziale della retribuzione, costituito dalla seguente fattispecie: gli emolumenti che vengono indicati, *in primis* nella busta-paga e, di conseguenza, nella certificazione unica e nella dichiarazione, sono superiori rispetto a quelli effettivamente corrisposti. In questi casi, il datore di lavoro effettua la ritenuta, ma su un importo maggiore rispetto a quello erogato al lavoratore. Ne deriva un evidente problema di manomissione della documentazione aziendale.

La ragione che si cela dietro a tale ipotesi riguarda la volontà del datore di lavoro di gonfiare i suoi costi, in modo da ottenere un risparmio fiscale abbattendo "da sotto"¹²¹ il reddito imponibile. Si tratta di un caso che la giurisprudenza di legittimità ha affrontato con una pronuncia del 2013¹²² e – va chiarito – non riguarda la violazione di obblighi *propri* del sostituto d'imposta. Tuttavia, tale fattispecie, che trova il suo punto d'appoggio proprio nel

¹²¹ Abbattere l'imponibile da sotto significa ridurre il reddito da sottoporre a tassazione mediante l'aumento fittizio di costi aziendali. È noto, infatti, che il reddito d'impresa è dato dal differenziale tra proventi e costi di esercizio. L'indicazione di costi maggiori rispetto a quelli sostenuti riduce l'imponibile fiscale e consentirà di subire una imposizione più bassa rispetto a quella effettivamente dovuta.

¹²² Cfr. Cass. Pen., sez. III, del 27 marzo 2013, n. 36900.

rapporto di sostituzione, ha dei risvolti significativi con riferimento agli illeciti dichiarativi, tanto tributari quanto penali previsti dall'ordinamento normativo.

Infine, oltre ai casi di lavoro nero totale o parziale, in cui il datore di lavoro omette di effettuare e di versare, in tutto o in parte, le ritenute, potrebbero verificarsi ulteriori ipotesi di patologia del rapporto di sostituzione, scaturenti da un contesto di rapporto di lavoro pienamente regolare.

In particolare, il sostituto potrebbe omettere di effettuare la ritenuta, magari per negligenza o per un errore di sistema. Una volta accortosi di tale errore potrebbe procedere comunque con il versamento allo Stato di un ammontare pari alla ritenuta che avrebbe dovuto effettuare.

Ancora, il sostituto potrebbe effettuare la ritenuta, rilasciando la certificazione e presentando l'apposita dichiarazione, omettendo però di versare la medesima ritenuta. Ciò potrebbe essere dovuto ad una carenza di liquidità, ovvero ad una scelta volontaria del sostituto, che in questo modo si "finanzia" con le ritenute effettuate al sostituto, ma può riguardare anche negligenze od errori meramente materiali.

Si ritiene opportuno sottolineare, infatti, che in tutti i casi sin qui esposti la violazione degli obblighi in capo al sostituto non sempre è riconducibile ad intenti frodati di quest'ultimo. In particolare, tali violazioni possono riguardare delle sviste o dei malfunzionamenti amministrativi, ma anche errori nell'inquadramento giuridico di una determinata fattispecie¹²³: si pensi al caso in cui all'Ufficio amministrativo aziendale sfugga una scadenza, ovvero non rilasci una determinata certificazione, od ometta di effettuare la ritenuta per un errore dovuto al sistema informativo aziendale, o ancora al caso in cui si riconduca una determinata fattispecie ad un regime agevolativo che in realtà non le spetta, sbagliando l'inquadramento giuridico del fatto economico fiscalmente rilevante.

Tuttavia, in tutte queste fattispecie, che vi sia o meno l'intento di evadere da parte del sostituto, il valore dell'ammontare complessivo di ritenute non versate può giocare un ruolo decisivo in merito alla rilevanza anche penale, oltre che tributaria, della fattispecie.

Nel successivo paragrafo si vedrà che l'erogazione di retribuzioni "al nero", così come la violazione di alcuni obblighi in capo al sostituto non possono realizzarsi in tutti i contesti

¹²³ Si tratta in questi casi della c.d. "evasione interpretativa": la valutazione giuridica operata dal contribuente ricollega un determinato fatto economico ad un inquadramento normativo inesatto, determinando in questo modo un vantaggio fiscale. Si tratta di una questione meramente interpretativa, di puro diritto, che non ha nulla a che vedere con l'occultamento di ricchezza rilevante ai fini fiscali.

aziendali. Le ragioni sono state anticipate nel precedente capitolo dell'elaborato e riguardano le caratteristiche delle diverse realtà d'impresa.

Si cercherà di passare in rassegna tutte le tipologie di azienda e i fattori che possono creare le condizioni favorevoli al c.d. "lavoro nero", consentendo di scavalcare i meccanismi tipici della sostituzione d'imposta.

L'obiettivo è di individuare in maniera analitica il terreno fertile del "lavoro nero", esponendo allo stesso tempo le ragioni per le quali, in taluni contesti, rapporti di lavoro irregolari non siano, invece, immaginabili e realizzabili. In tali ultime ipotesi gli illeciti relativi alla sostituzione d'imposta possono tutt'al più derivare da errori materiali, dal malfunzionamento delle procedure aziendali o informatiche, da negligenza con riferimento ad una determinata scadenza, oppure da un errore nell'inquadramento giuridico di una determinata fattispecie economica, secondo quanto sopra specificato.

Si procede, dunque, all'individuazione e all'analisi del terreno fertile per il "lavoro nero".

3.2. IL TERRENO FERTILE DEL "LAVORO NERO" E PERCHÉ: LA CONTRAPPOSIZIONE TRA *LAVORATORI INDIPENDENTI AL CONSUMO FINALE* E *AZIENDE PLURIPERSONALI PUBBLICHE E PRIVATE*

Il legislatore fiscale, nell'attribuire la qualifica di sostituto d'imposta, ha seguito un criterio soggettivo¹²⁴.

In questo modo, per finalità fiscali, il ruolo di sostituto d'imposta è stato assegnato ad un gruppo eterogeneo di soggetti, in parte privi dell'organizzazione amministrativa necessaria per garantire un'affidabilità della documentazione contabile aziendale. Ciò assume particolare rilevanza poiché è proprio su tale documentazione contabile che si basa la determinazione di tributi, tanto relativi alle aziende quanto ai soggetti che entrano in contatto con esse: tutto ciò che non entra nella contabilità aziendale sfugge, in molti casi, all'imposizione fiscale. Ciò vale anche per le retribuzioni assegnate ai dipendenti e per le ritenute d'acconto gravanti su di esse.

Oltre all'organizzazione amministrativa, vi sono ulteriori fattori che possono favorire la violazione degli obblighi relativi alla sostituzione d'imposta, agevolando il lavoro nero.

¹²⁴ Tale aspetto è stato anticipato nella parte conclusiva del precedente capitolo.

In particolare, il terreno fertile del “lavoro nero” riguarda le piccole realtà aziendali, in cui l’azienda coincide con il suo titolare, il quale gestisce in maniera autonoma l’attività e intrattiene direttamente i rapporti con i clienti, derogando tutt’al più qualche compito produttivo ad uno o due addetti.

In tali realtà, infatti, l’organizzazione aziendale è assente, perché non necessaria: il titolare deve rispondere solo a sé stesso ed è perfettamente in grado di controllare personalmente l’operato dei pochi collaboratori di cui si avvale. Egli non ha alcun bisogno di tenere la contabilità perché è lui stesso che, di volta in volta, definisce il prezzo di vendita e contratta il costo di acquisto della merce. Dunque, sebbene tale contabilità gli sia stata imposta dal legislatore fiscale, egli è perfettamente in grado di manovrarla a suo piacimento, scegliendo cosa registrare e cosa no. Nessuno lo controlla e nessuno può agevolmente individuare le sue eventuali malversazioni.

Il commercialista, a cui egli si rivolge per la tenuta della medesima contabilità, è un soggetto esterno all’azienda, non certo presente nel momento in cui il titolare “incassa in nero” o “paga in nero” i suoi collaboratori. Tale professionista si limita a recepire i documenti forniti dal proprietario dell’impresa, o dal professionista, e ad organizzarli ai fini contabili e fiscali. Nulla di più, nulla di meno.

Il contesto sopra descritto riguarda gli artigiani, i piccoli commercianti, i lavoratori autonomi e i liberi professionisti “non organizzati”, in cui l’azienda può definirsi tale nella concezione materiale del termine, quale insieme organizzato di mezzi gestiti dal titolare per il perseguimento di un fine economico.

In tali realtà, prive di una rigida organizzazione amministrativa, la possibilità di evadere e di intrattenere rapporti di lavoro sommerso può essere ulteriormente agevolata dalla tipologia di clientela dell’azienda, costituita solo o prevalentemente da consumatori finali.

Questi ultimi, infatti, non hanno interesse a documentare il loro acquisto, sia esso relativo ad un paio di scarpe, ad un caffè, o ad una visita dentistica. Anche le detrazioni previste per determinate tipologie di spese, a beneficio del contribuente persona fisica, e finalizzate ad evitare che il pagamento venga effettuato con modalità non tracciabili, sono agevolmente scavalcabili mediante accordi con l’imprenditore o il professionista. Quest’ultimo, infatti, può “giocare al ribasso” con il prezzo del bene o servizio offerto, nel caso in cui il cliente paghi in contanti. Si torna, ancora una volta, nel terreno degli arbitraggi fiscali. La detrazione delle spese mediche nella propria dichiarazione fiscale certamente può incentivare il consumatore a

pagare il bene o servizio con una modalità tracciabile; tuttavia, molto spesso, il vantaggio che il medesimo consumatore può conseguire con il pagamento “in nero” ad un prezzo nettamente più basso è maggiore e l’intento delle detrazioni fiscali fallisce.

Analoga situazione si verifica per i due o tre collaboratori di cui l’imprenditore o il professionista si avvale. I benefici che derivano dalla regolarizzazione del rapporto di lavoro non sono abbastanza allettanti rispetto al maggior ammontare di retribuzione che questi possono ottenere “in nero” e senza pagare le imposte. Inoltre, tali lavoratori irregolari, come anticipato all’inizio del capitolo, potrebbero avere ulteriori interessi a tenere nascosto il rapporto di lavoro, ad esempio quello di continuare a beneficiare di agevolazioni e meccanismi assistenziali previsti dallo Stato, che vengono loro riconosciuti per la propria condizione di disoccupati; oppure, i lavoratori potrebbero voler nascondere le proprie prestazioni di lavoro perché hanno già un impiego principale, condotto in maniera regolare.

Può accadere, però, che l’azienda o il lavoratore autonomo si trovino ad interfacciarsi non solo con consumatori finali persone fisiche, ma anche con delle realtà aziendali maggiormente strutturate, che necessitano di una fattura per documentare i propri costi e per poterli, quindi, far valere in sede di dichiarazione IRES. In questi casi l’imprenditore autonomo e il professionista non hanno scelta e devono dichiarare i proventi incassati.

Ne deriva che quando il piccolo imprenditore, il lavoratore autonomo o il professionista si rivolgono prevalentemente ad organizzazioni aziendali che hanno la necessità di documentare i propri costi, la possibilità di non registrare i proventi si riduce drasticamente. Di conseguenza, anche l’uscita di denaro “al nero” per pagare i collaboratori viene, in qualche modo, ostacolata. Infatti, la possibilità di sostenere costi “in nero” è strettamente correlata alla disponibilità di una provvista altrettanto “in nero”, la quale non può che derivare dagli incassi non documentati dell’attività. Ciò anche in considerazione del fatto che la realizzazione di un ricavo presuppone sempre il sostenimento di costi minimi per la realizzazione del bene o per l’erogazione del servizio. Sarebbe inverosimile documentare la realizzazione di ricavi, senza la registrazione del sostenimento di alcun costo per conseguire il ricavo medesimo.

Dunque, anche la modalità di produzione della ricchezza incide sull’opportunità di intrattenere rapporti di lavoro in nero, favorendo o meno l’evasione da ritenuta. Se si è in grado di incassare proventi “in nero” si è maggiormente agevolati nel sostenimento di costi altrettanto “in nero”.

Spesso i piccoli commercianti al dettaglio, artigiani, lavoratori autonomi che si rivolgono prevalentemente a consumatori finali, persone fisiche, dichiarano un reddito davvero irrisorio, al limite della sopravvivenza, considerando che essi vivono dell'attività d'impresa. Tali realtà, infatti, potrebbero decidere di dichiarare esclusivamente quei proventi derivanti dai pochi rapporti commerciali intrattenuti con realtà aziendali strutturate, che hanno richiesto la fattura. Tutto il resto viene occultato¹²⁵.

Sono stati individuati a questo punto diversi elementi in grado di favorire il lavoro nero: *in primis* l'assenza di un'organizzazione amministrativa rigida all'interno dell'azienda; *in secundis* la tipologia di clientela costituita prevalentemente o totalmente da consumatori finali; tali elementi influiscono, a loro volta, sulla modalità di produzione della ricchezza (dichiarata o occultata), e dunque sulla capacità di generare provviste di denaro "in nero" per pagare i collaboratori aziendali.

A questo punto occorre, però, evidenziare un ulteriore elemento capace di creare il terreno fertile per il "lavoro nero": si tratta della visibilità dell'attività svolta.

Operare in un locale visibile al pubblico – quindi anche alla Guardia di finanza – e lasciare tracce del proprio lavoro, è un elemento che contrasta la possibilità di avvalersi di collaboratori totalmente in nero; tale aspetto contrasta, prima ancora, con la possibilità di occultare la quasi totalità dei proventi aziendali. Ciò vale anche per i contesti in cui non esiste una organizzazione aziendale rigida e la clientela è costituita prevalentemente da consumatori finali.

Infatti, in base alla visibilità dell'azienda o dello studio professionale, il titolare dovrà compiere una valutazione per stabilire un fatturato minimo, verosimile da dichiarare. Tale valutazione è finalizzata ad evitare che sussista una palese discrepanza tra la dichiarazione fiscale e l'immagine esteriore dell'attività aziendale.

È chiaro che il negoziante di orologi di lusso che possiede un locale in centro città, aperto otto ore al giorno, con una discreta affluenza di clienti, non può fatturare una cifra che sfiora la soglia di povertà, per lui che vive dei guadagni d'impresa. Ciò non sarebbe credibile e prima o poi qualcuno se ne accorgerebbe.

¹²⁵ Questi casi vengono definiti da LUPI "evasione da sopravvivenza": il piccolo imprenditore individuale e, in generale, gli autonomi hanno bisogno di evadere e di occultare la ricchezza realizzata per poter condurre un discreto stile di vita mediante il guadagno della propria attività, il quale rappresenta la loro unica entrata. In tali realtà, la tassazione viene percepita come una vera e propria privazione di qualcosa di strettamente proprio, necessario per sopravvivere. Si veda in proposito LUPI R., *Diritto amministrativo dei tributi*, cit., *passim*.

Coloro, invece, che svolgono un'attività senza una sede fissa sono maggiormente agevolati nell'intrattenere rapporti di lavoro "sommersi". Si tratta di soggetti che spesso risultano "evasori totali": essi non dichiarano nulla della propria attività; agli occhi del Fisco è come se l'impresa individuale o la professione svolta non esistessero. Il riferimento è ai venditori ambulanti, ai prestatori di servizi a domicilio che lavorano "in proprio" come, idraulici, elettricisti, giardinieri, o che offrono servizi alla persona, come il fisioterapista, il parrucchiere, l'estetista etc.¹²⁶.

Da tutto ciò si giunge ad una prima conclusione: il terreno fertile per il "lavoro nero totale" risiede in quelle piccole realtà aziendali, gestite interamente dal titolare, rivolte prevalentemente o totalmente a consumatori finali, senza una sede fissa per lo svolgimento dell'attività. Quest'ultimo aspetto, in particolare, rende l'attività svolta, nella maggior parte dei casi, non rintracciabile dall'Amministrazione finanziaria. Si ricordi però che tali considerazioni sono fortemente impattate dalla circostanza che i titolari di queste realtà – d'impresa o professionali – possano entrare in contatto con aziende organizzate e strutturate dal punto di vista amministrativo. È questa la cerniera che rende rintracciabili anche le attività del c.d. "lavoro liquido"¹²⁷.

Si è giunti così ad individuare il terreno fertile per il c.d. "lavoro nero totale".

Tuttavia, come anticipato nel paragrafo precedente, sono altrettanto frequenti i casi in cui, a fronte di un rapporto di lavoro regolare, il reddito effettivamente percepito dal lavoratore è in realtà maggiore rispetto al dichiarato. Si tratta del "lavoro nero parziale" o "fuori busta parziale".

Il piccolo artigiano, commerciante, libero professionista, che operano in un locale adibito all'esercizio d'impresa, in base alla visibilità della propria attività, devono compiere – come si è detto – una valutazione sul reddito che sia verosimile dichiarare. Tali soggetti potranno occultare una buona parte dei proventi, con cui pagare in nero i collaboratori, ma devono fare i conti con quello che si vede, dall'esterno, della propria impresa.

Per tutti quei soggetti che operano in un locale aperto al pubblico, o comunque visibile ai passanti, l'assenza di un'organizzazione amministrativa e la clientela totalmente composta da consumatori finali non bastano, e qualcosa bisogna dichiarare.

¹²⁶ LUPI R., *Diritto amministrativo dei tributi*, cit, p. 151 e ss..

¹²⁷ L'espressione è utilizzata da LUPI, nelle sue opere, per indicare le attività d'impresa svolte senza una sede fissa.

In particolare, man mano che l'attività cresce e che il via vai per il locale dell'azienda o dello studio professionale è maggiore, sarà sempre più difficile giustificare l'esercizio di un'attività senza collaboratori.

Anche le attività a forte contenuto professionale e personale, come quella dell'avvocato, dello psicologo o del dentista, con il crescere del giro d'affari non possono essere condotte senza l'ausilio di qualcuno che – quantomeno – programmi gli appuntamenti e gestisca formalità ed aspetti burocratici del servizio.

Ciò non vuol dire che il ristoratore che possiede una piccola locanda, dislocata dal centro città, non possa avvalersi di un cameriere o di un cuoco totalmente al nero, magari convocati nei soli momenti di maggior affluenza del locale e pagati in base agli incassi della giornata, rigorosamente in contanti. È chiaro, però, che tutto ciò può diventare estremamente rischioso: quando la clientela cresce e l'attività è ben visibile dall'esterno, anche se in luoghi meno trafficati rispetto a quelli maggiormente "turistici", il rischio di essere scoperti dal Fisco aumenta significativamente¹²⁸.

L'imprenditore o il professionista sono altresì chiamati, dunque, a compiere una valutazione del rischio che intendono assumersi: l'avvalersi di collaboratori irregolari diventa sempre meno conveniente con il crescere della possibilità che vengano effettuati controlli e applicate sanzioni salate.

Ne deriva che il "lavoro nero totale" diventa sempre meno realizzabile al crescere delle dimensioni aziendali, nonché al crescere della visibilità dell'azienda medesima.

L'imprenditore e il professionista sanno che la prima cosa "visibile", man mano che le dimensioni dell'attività crescono, sono i lavoratori¹²⁹. Tale visibilità non riguarda solo lo svolgimento dell'attività in locali esposti all'esterno, ma anche eventuali contestazioni dei lavoratori, che finiscono con il palesare un rapporto di lavoro sommerso.

In tali realtà aziendali, comunque piccole ma in crescita e che devono fare i conti con una determinata visibilità, è molto più frequente che i rapporti di lavoro con i pochi collaboratori di cui l'imprenditore o il professionista si avvale siano regolarizzati, nonostante il reddito da

¹²⁸ Tuttavia, si vedrà nel prossimo capitolo che molto spesso i controlli dell'Amministrazione finanziaria sono assenti sul territorio e questo incentiva le piccole realtà imprenditoriali a non dichiarare, anche se la loro attività è visibilmente esposta.

¹²⁹ Cfr. LUPI R., (a cura di), *Manuale professionale di diritto tributario, la tassazione attraverso le aziende tra diritto ed economia*, Milano, 2011, p. 447 ss.. L'autore sottolinea che la risorsa più difficile da nascondere sono proprio i collaboratori.

lavoro dipendente effettivamente percepito venga sotto-dichiarato. Si entra così nel terreno del “fuori busta parziale”.

Tali redditi fuori busta, possono essere erogati con regolarità, mensilmente, oppure in maniera sporadica ai collaboratori. Questa “frequenza” nell’erogazione di fuori busta è strettamente collegata alle dimensioni aziendali.

Infatti, le condizioni favorevoli al lavoro nero parziale dipendono dalla numerosità dei dipendenti: esse sussistono fino a che i collaboratori sono pochi e vengono impiegati prevalentemente nell’area produttiva. Man mano, invece, che il numero di collaboratori aumenta e che le deleghe di funzione iniziano a coinvolgere anche l’area delle vendite, c.d. commerciale, tutto ciò diventa complicato da gestire.

In particolare, in tali contesti, le dimensioni aziendali in crescita rendono sempre più difficile l’evasione in generale, salvo l’architettura di meccanismo frodatore complessi, di cui però non ci si occupa in questa sede. Delegare le funzioni dell’area commerciale significa, infatti, affidare la gestione dei rapporti con clienti e fornitori ad alcuni collaboratori. In questo modo le provviste “al nero” diventano sempre più difficili da realizzare.

Ciò non vuol dire che l’evasione c.d. materiale non possa riguardare le grandi aziende organizzate, ma tale evasione non può che derivare – quantomeno in linea teorica – da meccanismi frodatore. Tali meccanismi, spesso, riguardano non tanto l’occultamento di proventi quanto la creazione di “fondi neri”, o ancora le c.d. “frodi carosello”, di cui il presente elaborato – si ribadisce – non si occupa.

Si potrebbe affermare che l’erogazione di “fuori busta parziali” può essere gestita in quelle realtà che non hanno più di una decina di collaboratori, impiegati prevalentemente nella produzione e tutt’al più nell’area commerciale (se questi ultimi, addetti alle vendite, sono persone di stretta fiducia e operano in complicità con il titolare, come ad esempio i suoi familiari). Oltre a tale soglia, la conduzione di rapporti di lavoro parzialmente irregolari non è praticabile, quanto meno in maniera seriale¹³⁰.

Quando i collaboratori iniziano ad essere numerosi, ma la proprietà mantiene un intervento diretto nella gestione, avvalendosi in tale area – gestionale appunto – dell’ausilio di pochi fidati soggetti con cui vanta una grande complicità, l’erogazione di fuori busta può, tuttavia, consistere in premi di risultato, gratifiche ed incentivi che vanno ad integrare sporadicamente

¹³⁰ Cfr. LUPU R., (a cura di), *Manuale professionale*, cit., p. 547 ss..

la “paga-base” contrattualizzata di tali dipendenti e dei manager che rivestono ruoli cruciali all’interno dell’azienda.

Tuttavia, con l’ulteriore crescita dell’azienda e con la delega sempre maggiore delle funzioni anche amministrative e gestionali, questo “fuori busta occasionale” diventa altrettanto ingestibile. La ragione è che le dimensioni aziendali arrivano ad un punto in cui la proprietà si separa, progressivamente, sempre di più dalla gestione dell’impresa, proprio a seguito della suddetta delega relativa all’area amministrativo-contabile.

Si giunge, in questo modo alle organizzazioni c.d. pluripersonali, richiamate nel precedente capitolo, in cui l’azienda esiste non solo nel suo significato materiale ma soprattutto come gruppo sociale¹³¹. Queste realtà aziendali sono caratterizzate dalla ripartizione di compiti, strettamente collegati tra loro, e dalla delega di funzioni, tanto produttive e commerciali quanto gestionali e contabili, che portano ad una spersonalizzazione dell’azienda rispetto al suo proprietario. Tutto ciò determina la necessità di stabilire rigide procedure aziendali al fine di garantire il controllo da parte della proprietà e il coordinamento dell’attività di ognuno nell’espletamento dell’impresa.

Infatti, le mansioni di ogni addetto rappresentano un piccolo segmento della catena di compiti necessari alla realizzazione di una determinata operazione aziendale e sono strettamente collegate all’operato altrui. In questo contesto si viene a creare un controllo reciproco tra collaboratori, determinato dalla volontà di ognuno di non essere chiamato a rispondere per negligenze o malversazioni altrui.

Ne deriva che il tentativo da parte di un individuo, all’interno di una simile realtà aziendale, di compiere un illecito, verrebbe presto alla luce, grazie alle procedure aziendali e ai flussi informativi dell’azienda.

In altre parole, nelle organizzazioni pluripersonali le malversazioni di un soggetto emergono, con relativa facilità, dalle medesime procedure aziendali e dai flussi informativi dell’azienda.

Per tale motivo ogni collaboratore tenderà a definire in maniera chiara i propri compiti, ma soprattutto a controllare l’operato altrui: per evitare di essere coinvolto in errori o comportamenti frodati commessi da terzi. Nessuno vuole essere corresponsabile di operazioni illecite, perché il rischio che la notizia si diffonda tra gli altri collaboratori è troppo

¹³¹ Cfr. LUPU R., *Diritto amministrativo dei tributi*, cit, *passim*. L’azienda è qualificabile come tale – secondo l’autore – non nella sua definizione di diritto ma in quanto gruppo sociale. Per l’autore è la pluripersonalità che connota l’azienda nella sua essenza.

alto. Né un collaboratore vuole veder ricadere su di sé un errore che non ha commesso, ma che è stato realizzato da un collega, magari addetto alle medesime mansioni.

Inoltre, il vantaggio economico che gli addetti potrebbero conseguire dal compimento dell'illecito, può essere basso rispetto al rischio che essi devono correre per commetterlo e alle conseguenze che potrebbero derivare dall'essere scoperti. È questa la ragione per cui sussiste tale meccanismo di controllo reciproco tra i medesimi addetti e un flusso informativo aziendale idoneo a consentire l'affidabilità documentale e contabile dell'azienda. In questi contesti il lavoro nero è irrealizzabile.

Certamente il proprietario potrebbe erogare ingenti premi ai manager aziendali, suoi più fidati collaboratori, ma per farlo dovrebbe prima crearsi una provvista di denaro esterna all'organizzazione, oppure scavalcare le procedure aziendali, venendo scoperto dai propri collaboratori, che potrebbero anche scegliere, nei casi più gravi, di denunciare il suo operato.

Ne deriva che nelle aziende pluripersonali eventuali illeciti relativi alla sostituzione d'imposta riguardano tendenzialmente sviste, errori dei sistemi informatici e gestionali aziendali, o la perdita di una determinata scadenza fiscale, l'erroneo inquadramento giuridico di un determinato rapporto di lavoro o, ancora, l'eventuale attribuzione di agevolazioni che in realtà non spettano. Si tratta di casi di negligenza e di errori materiali, ovvero di questioni interpretative di diritto, non già di una precisa volontà di occultare ricchezza al Fisco.

L'impossibilità di erogare "fuori busta occasionali", anche solo ai manager o alla dirigenza, si riduce ulteriormente quando la proprietà inizia a frammentarsi. È noto, tuttavia, che le realtà aziendali a proprietà frammentata, magari quotate, non caratterizzano il tessuto economico-giuridico italiano, che pullula invece del c.d. capitalismo familiare, in cui le famiglie fondatrici dell'azienda ne mantengono per diverse generazioni la proprietà.

In ogni caso, è opportuno sottolineare che la frammentazione del capitale sociale è un vero e proprio fattore di contrasto all'evasione in generale, in quanto genera un controllo reciproco non solo tra i collaboratori impiegati in azienda, ma anche tra i diversi proprietari. Ne deriva che la scelta di evadere, in capo al socio che può avere maggiori punti di contatto con l'attività di impresa, esporrebbe quest'ultimo al rischio, anche reputazionale, di essere scoperto dagli altri detentori di capitale sociale, siano essi azionisti o quotisti.

Si può concludere che le aziende pluripersonali non rappresentano affatto il terreno fertile per il "lavoro nero", né totale né parziale.

Tali organizzazioni pluripersonali non riguardano solo aziende private, ma anche le realtà istituzionali. Si pensi alle c.d. aziende pubbliche di erogazione, che offrono alla collettività servizi di interesse pubblico e che si finanziano con le entrate fiscali, acquisite direttamente o mediante trasferimenti di denaro da parte di altre Pubbliche Amministrazioni. Il riferimento, a titolo meramente esemplificativo, è alle Università, alle aziende ospedaliere locali, agli Enti previdenziali e assistenziali e gli esempi potrebbero continuare.

Si tratta di organizzazioni che “non sono di nessuno”, se non del gruppo sociale che le compone¹³². In tali realtà non vi è un titolare con un interesse personale ed egoistico ad evadere le imposte per il tramite dell’organizzazione: è questo il motivo per cui il “lavoro nero” qui non può sussistere e sarebbe, in un certo senso, paradossale.

Certamente, un dipendente pubblico, magari con incarichi dirigenziali, potrebbe avere il desiderio di evadere le imposte per intascarsi un qualche guadagno, da integrare con uno stipendio per lui non soddisfacente. Egli però non è in un contesto che glielo consente. Il punto è tutto qui. Tale soggetto non avrebbe modo di incassare denaro “in nero”, né avrebbe modo di aggirare i meccanismi della sostituzione d’imposta. Se non altro perché, qualora lo facesse, le rigide procedure amministrative, la burocrazia e i flussi informativi aziendali lo porterebbero “allo scoperto”, e il suo “guadagno” sarebbe irrisorio rispetto alle conseguenze che la sua condotta potrebbe comportare¹³³.

Dalle considerazioni sin qui svolte si può giungere ad una conclusione significativa, che, in qualche modo, funge da cartina tornasole per l’individuazione delle tipologie di azienda propense a scavalcare i meccanismi di sostituzione d’imposta: ad evadere non sono mai le aziende, bensì gli uomini, che agiscono per il tramite delle aziende medesime¹³⁴; e l’evasione è possibile solo se le condizioni aziendali lo consentono e se l’uomo ha la possibilità di concretizzare in azione la propria “inclinazione ad evadere”¹³⁵.

Sono gli uomini, infatti, a possedere l’inclinazione all’evasione, che deriva da esigenze diverse ma tendenzialmente riconducibili a bisogni personali e alla volontà di condurre un elevato stile di vita. Le organizzazioni aziendali, invece, non hanno bisogni personali da

¹³² LUPI R., *Diritto amministrativo dei tributi*, cit. p. 240, nota 1233.

¹³³ I dipendenti pubblici sono, oltretutto, sottoposti alla giurisdizione della Corte dei conti, per tutti quei comportamenti lesivi della Pubblica amministrazione, in ottemperanza all’articolo 103 della nostra Costituzione italiana.

¹³⁴ Cfr. LUPI R., *Diritto amministrativo dei tributi*, cit., *passim*; ma anche COVINO E., LUPI R., secondo cui: “evadono gli uomini per fini egoistici e non le organizzazioni; queste ultime evadono quando sono usate da uomini, come i titolari dell’azienda, magari indotti da altri individui, che sollecitano fondi in cambio di favori di vario genere” (COVINO E., LUPI R., *Grandi evasori “assoluti e relativi”*, in *Dialoghi*, 3/2009, p. 247).

¹³⁵ Si veda, in proposito, BEGHIN M., *La bellezza delle tasse*, cit., p. 99.

soddisfare: è errata l'opinione diffusa che tende ad identificare l'azienda con il suo titolare, attribuendole caratteristiche antropomorfe¹³⁶. L'azienda è, invece, composta da mezzi ed individui, che operano per il raggiungimento di un obiettivo economico che li accomuna, e non assume certo sembianze umane.

Per concludere, vi sono realtà che favoriscono il lavoro nero "totale": si tratta delle piccole imprese senza sede fissa, rivolte al consumatore finale, prive di ogni rigidità amministrativa, in cui viene meno anche l'azienda nel senso materiale del termine, in quanto essa coincide con il suo titolare.

Anche le realtà del commercio al dettaglio, dell'artigianato e dei liberi professionisti si prestano ad essere terreno fertile del lavoro nero, ma ciò deve fare i conti con la sede dell'attività e con la sua visibilità esteriore. In molti di questi casi, di frequente, il lavoro nero non è totale, bensì parziale, e consiste nell'erogazione, periodica od occasionale, di denaro "fuori busta".

Man mano che l'azienda cresce le possibilità per "l'evasione da ritenuta" si riducono sempre di più, fino a che si arriva alle aziende pluripersonali, intese come gruppi sociali, costituiti da soggetti che operano accomunati da un unico fine economico. In queste aziende la proprietà è separata dalla gestione e vi sono rigide procedure amministrative e contabili che rendono affidabile lo svolgimento del ruolo di sostituti d'imposta.

Tale affidabilità aumenta ulteriormente, quando la proprietà dell'azienda è frammentata, o, ancor di più, è pubblica; in tali realtà un rapporto di lavoro irregolare o l'erogazione di "fuori busta parziali" si rivelano inattuabili. Si giunge così al contesto diametralmente opposto a quello del c.d. "lavoro liquido": quello delle aziende pubbliche di erogazione, nelle quali il lavoro nero è, senza dubbio, irrealizzabile¹³⁷.

3.3. LA RITENUTA NON EFFETTUATA E NON VERSATA

Come anticipato all'inizio del capitolo, gli illeciti che possono verificarsi nel rapporto di sostituzione d'imposta sono riconducibili a due macrocategorie: la prima riguarda gli illeciti relativi alla ritenuta, la seconda gli illeciti relativi alla dichiarazione del sostituto d'imposta.

¹³⁶ Si veda ancora una volta: LUPI R., *Diritto amministrativo dei tributi*, cit., *passim*; ma anche LUPI R., MELCHIORRE E., *Lotta all'evasione e "grandi evasori" come ostacoli mediatici a una teoria della determinazione dei tributi*, in *Dialoghi*, 1/2015, p. 11.

¹³⁷ Per un riscontro puntuale dei dati relativi alla c.d. economia sommersa si rimanda al Report Istat del 14 ottobre 2022 – "L'economia sommersa nei conti nazionali": <https://www.istat.it/it/files/2020/10/Economia-non-osservata-nei-conti-nazionali.pdf>.

La fattispecie presentata in questo paragrafo appartiene alla prima delle suddette categorie: si tratta della ritenuta alla fonte non effettuata né versata dal sostituto d'imposta.

Tale violazione può riguardare tanto le ritenute a titolo definitivo, quanto le ritenute a titolo di acconto. Tuttavia, si precisa sin d'ora che le due tipologie di ritenuta determinano effetti sostanzialmente differenti in merito alle responsabilità ascrivibili ai soggetti coinvolti.

Ci si soffermerà innanzitutto sull'omessa effettuazione e l'omesso versamento della ritenuta a titolo definitivo.

Un esempio concreto di tale fattispecie riguarda la distribuzione occulta di utili extracontabili dalla società ai soci. È noto, infatti, che nelle società di capitali è prevista l'applicazione di una ritenuta alla fonte a titolo definitivo¹³⁸, operata dalle società medesime al momento della distribuzione di dividendi a soci persone fisiche che non esercitano attività di impresa.

Qualora l'Amministrazione finanziaria individui "utili occultati" da parte della società di capitali, e nel caso in cui tale società sia caratterizzata da una ristretta base partecipativa o da una base partecipativa familiare, la medesima Amministrazione può presumere che tali utili non contabilizzati siano stati distribuiti, in maniera altrettanto occulta, ai soci. Va precisato che questa presunzione è percorribile solo per le società a ristretta base partecipativa o a base partecipativa familiare, in cui i soci sono nella condizione di accordarsi sulla ripartizione della ricchezza non contabilizzata, beneficiando di proventi "in nero" della società partecipata.

È chiaro che, in tale contesto, sulla base della presunzione operata dall'Amministrazione finanziaria, i redditi sottoforma di dividendi erogati ai soci "fuori dalla contabilità" non hanno scontato la suddetta ritenuta a titolo definitivo.

Nell'ipotesi di omessa effettuazione e omesso versamento di ritenute d'imposta rientra anche il caso in cui il sostituto, al momento dell'erogazione di redditi ad un soggetto non residente, abbia erroneamente applicato il regime impositivo convenzionale. Il percettore della ricchezza, infatti, si è rivelato non esserne l'effettivo beneficiario finale.

L'erronea applicazione dell'aliquota di favore e la violazione dell'apposita clausola convenzionale antiabuso¹³⁹ derivano solitamente da negligenza del sostituto d'imposta o dalla impossibilità di quest'ultimo di effettuare gli approfondimenti necessari in merito al soggetto che risulta residente nell'altro Stato contraente. È chiaro, infatti, che il sostituto d'imposta non

¹³⁸ Il riferimento normativo è l'articolo 27 del D.P.R. 600 del 1973, che prevede in tali casi l'applicazione di una ritenuta a titolo definitivo del 26%.

¹³⁹ Si rimanda, in merito, all'ultimo paragrafo del precedente capitolo.

è abilitato ad effettuare indagini specifiche, né è in grado di acquisire informazioni approfondite circa il proprio creditore: non è un compito, questo, che spetta a tale soggetto, rientrando piuttosto nella sfera di compiti dell’Autorità fiscale nazionale. Ci sono casi in cui il sostituto può accorgersi, mediante controlli formali, che le strutture con le quali effettivamente si sta interfacciando non risultano residenti nell’altro Stato contraente, ma oltre questo aspetto, egli non può spingersi¹⁴⁰.

Tuttavia, il soggetto sostituito, valutato dal sostituto d’imposta quale effettivo beneficiario della ricchezza erogata, può ribaltare in un momento successivo il reddito percepito al soggetto realmente titolare di tale ricchezza, c.d. interponente, che non avrebbe avuto diritto al trattamento fiscale previsto dalla Convenzione di riferimento qualora avesse intrattenuto direttamente i rapporti con il sostituto. In particolare, può verificarsi che il percettore delle somme, che hanno beneficiato del regime impositivo di favore, siano state trasferite ad un altro soggetto, collocato in un paese con il quale l’Italia non presenta alcuna convenzione, senza che il percettore di tali somme, c.d. interposto, abbia in qualche modo contribuito alla produzione di tale medesima ricchezza (si tratta della c.d. “interposizione reale” mediante uno schermo societario). Ancora, può verificarsi che il reddito percepito dal soggetto valutato erroneamente quale beneficiario effettivo venga distribuito al “beneficiario finale” sottoforma di dividendo.

In questi casi, le considerazioni compiute dal sostituto d’imposta in merito alla verifica del soggetto percettore del reddito si sono rivelate, a posteriori, inesatte. Per questo il sostituto d’imposta medesimo può essere chiamato a rispondere nei confronti dell’Amministrazione finanziaria per le ritenute non effettuate e non versate, risultanti dalla differenza tra la tassazione prevista dalla normativa interna e l’aliquota convenzionale erroneamente applicata¹⁴¹.

¹⁴⁰ Si veda l’ultimo paragrafo del precedente capitolo per quanto riguarda la diligenza richiesta in tale ruolo al sostituto d’imposta, nonché la documentazione che egli deve reperire al fine di applicare il regime convenzionale di favore.

¹⁴¹ Richiamando il ruolo del sostituto d’imposta nella tassazione di redditi prodotti in Italia da soggetti non residenti, sono frequenti le situazioni in cui, a livello internazionale, vengono utilizzate le c.d. *conduit companies* o *base companies*, al fine di dirottare i flussi di reddito in Stati a bassa o nulla tassazione. Spesso tali società sono le holding companies intermedie, le finance o le royalty companies. Si tratta di un caso, tipico dei c.d. “redditi passivi”, quali dividendi, interessi o royalties, in cui la società effettiva beneficiaria di tali redditi, la quale controlla direttamente una società c.d. *conduit*, fa confluire in quest’ultima tutti i redditi di capitali al fine di beneficiare della più vantaggiosa tassazione basata sulla Convenzione internazionale sottoscritta tra lo stato di residenza della controllata e lo Stato della fonte del reddito. Tale fenomeno è detto “treaty shopping”. In questi casi l’effettivo beneficiario delle Convenzioni non avrebbe avuto diritto a tali agevolazioni fiscali contro le doppie imposizioni qualora si fosse interfacciato direttamente con lo Stato della fonte del reddito. Per un’analisi approfondita si veda DRAGONETTI A., PIACENTINI V., SFONDRINI A., *op. cit.*, p. 166 ss.. nonché UCKMAR V., *op. cit.*, p. 813 ss..

Ne deriva che il sostituto d'imposta è esposto al rischio di un accertamento dell'Amministrazione finanziaria in base a circostanze verificabili solo a posteriori rispetto alla corresponsione delle somme da egli dovute. Tali casi di elusione fiscale internazionale riguardano prevalentemente i redditi c.d. "passivi" come i redditi finanziari e le royalties, per la corresponsione dei quali non vi deve essere l'effettuazione di alcuna prestazione concreta da parte del beneficiario, cui è semplicemente attribuibile la titolarità di un determinato diritto di credito.

Si veda di seguito cosa accade in simili circostanze nelle quali si verifica l'omissione e il conseguente mancato versamento delle ritenute a titolo d'imposta.

Nella fattispecie fisiologica del rapporto di sostituzione totale, con l'effettuazione di una ritenuta a titolo d'imposta la tassazione su una determinata ricchezza è da considerarsi compiuta. Il sostituto, infatti, percependo il reddito che ha già scontato in maniera piena la relativa tassazione, non è tenuto ad inserire quella ricchezza nella propria dichiarazione fiscale e non è gravato da alcun obbligo di versamento con riferimento alla relativa imposta. Egli, dunque, non intrattiene, in merito, alcun rapporto con il Fisco.

Il fatto che il sostituto non abbia alcun obbligo di versamento, relativo all'imposta gravante sulla ricchezza assoggettata a ritenuta definitiva, è una premessa di fondamentale importanza per comprendere i risvolti che l'omissione di tale ritenuta e il suo mancato versamento comportano in capo a ciascuno dei due soggetti coinvolti.

Infatti, qualora il sostituto non effettui la ritenuta definitiva, al momento dell'erogazione del reddito, e conseguentemente non la versi all'Erario, egli soltanto rimarrà esposto nei confronti dell'Agenzia delle Entrate¹⁴², che solo a lui potrà rivolgersi per ottenere quanto non le è stato corrisposto. L'evasore in tale fattispecie è il sostituto d'imposta, non già il sostituto, nonostante l'imposta gravi su una ricchezza di cui l'effettivo titolare è quest'ultimo soggetto. Ciò in quanto è il sostituto che intrattiene i rapporti con il Fisco ed è su di lui che grava l'obbligazione tributaria. In altre parole, è il sostituto che ha violato il proprio obbligo di versamento dell'imposta che avrebbe dovuto trattenere sulla ricchezza erogata al sostituto. Al medesimo sostituto, invece, non è richiesto di fare nulla e, per questo, egli non può violare alcunché.

¹⁴²BEGHIN M., *La bellezza delle tasse*, cit., secondo cui "qualora il sostituto non effettui la ritenuta a titolo definitivo e non la versi, egli stesso rimarrà esposto nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, che soltanto a lui dovrà rivolgersi per accertare e riscuotere ciò che non le è stato versato" (BEGHIN M., *La bellezza delle tasse, Manuale (breve) di evasione fiscale*, Giappichelli, Torino, 2022., p. 69).

Riprendendo l'esempio fatto in precedenza, sulla distribuzione occulta di dividendi, l'evasore è la società che non ha effettuato la ritenuta e ad essa, in qualità di sostituto d'imposta, sarà destinato l'avviso di accertamento relativo all'imposta non versata. Così come per la tassazione dei redditi di non residenti: il soggetto accertato per l'erronea applicazione della Convenzione sarà l'erogatore di tali medesimi redditi.

Al sostituto, invece, l'Amministrazione finanziaria non potrà rivolgere alcuna contestazione. Infatti, nonostante egli abbia incassato il reddito al lordo della ritenuta definitiva, non è previsto a suo carico alcun obbligo normativo di versamento dell'imposta.

Se così non fosse e si ipotizzasse che, in caso di omissione della ritenuta a titolo definitivo, il sostituto debba inserire tale reddito in dichiarazione ed essere tassato su quel medesimo provento, si verificherebbe uno svuotamento del regime tributario previsto nella sostituzione totale d'imposta¹⁴³. Si è detto, infatti, nel precedente capitolo, che le ritenute a titolo definitivo sostituiscono la tassazione IRPEF, personale e progressiva, con una tassazione reale e proporzionale (costituita, nell'esempio sopra proposto, dall'aliquota del 26% effettuata sul dividendo erogato).

Tuttavia, nonostante il sostituto rimanga estraneo alla pretesa impositiva nella fattispecie patologica analizzata, il Legislatore ha previsto in capo al sostituto medesimo un vincolo di coobbligazione con il sostituto¹⁴⁴. Dunque, il sostituto risponderà in solido con il sostituto per le ritenute a titolo d'imposta¹⁴⁵ non effettuate e non versate, nonché per i relativi interessi e le sanzioni¹⁴⁶.

Questo vincolo di coobbligazione è volto a contrastare le situazioni nelle quali sostituto e sostituito sono complici nell'occultamento della ricchezza su cui grava la ritenuta definitiva.

¹⁴³ Così BEGHIN M., *La bellezza delle tasse* cit., p. 65 ss.

¹⁴⁴ Il riferimento normativo è all'articolo 35 del D.P.R. 602/1973) che recita quanto segue: "*Quando il sostituto viene iscritto a ruolo per imposte, soprattasse e interessi relativi a redditi sui quali non ha effettuato né le ritenute a titolo di imposta né i relativi versamenti, il sostituto è coobbligato in solido*" (art. 35 D.P.R. 602 del 1973).

¹⁴⁵ Si sottolinea che solo a queste ultime, ovvero alle ritenute a titolo d'imposta (definitive), fa espresso riferimento il dettato normativo.

¹⁴⁶ La sanzione prevista per l'omessa effettuazione della ritenuta è pari al 20% dell'ammontare della ritenuta medesima. Prima della riforma del 2015, che ha modificato il sistema sanzionatorio amministrativo e penale tributario, alla fattispecie in esame venivano applicate tanto le sanzioni per omessa effettuazione della ritenuta (ex art. 14 del D. lgs. 471/1997) quanto le sanzioni per il loro omesso versamento (ex art. 13 del medesimo decreto). Tuttavia, a seguito della riforma contenuta nel D. lgs. 158 del 2015, è prevista, nella fattispecie analizzata, l'applicazione delle sole sanzioni per omessa effettuazione della ritenuta alla fonte, non anche quelle per l'omesso versamento.

Si fa notare, però, che il sostituto assume la qualifica di mero coobbligato, non già di evasore dell'imposta¹⁴⁷.

Si badi che la disposizione di Legge non prevede che sostituto e sostituito siano entrambi obbligati, in generale, verso l'Amministrazione finanziaria nel pagamento del tributo. La coobbligazione, infatti, entra in gioco nella sola circostanza patologica in cui la ritenuta definitiva non sia stata né effettuata né versata¹⁴⁸.

In ogni caso, è fatto salvo il diritto, in capo al sostituto che adempia al versamento dell'imposta sulla base della contestazione mossa dall'Amministrazione finanziaria, di rivalersi successivamente sul sostituito (c.d. rivalsa successiva)¹⁴⁹. Ciò al fine di tutelare il principio di Capacità Contributiva e, quindi, di colpire il soggetto che realizza concretamente il presupposto impositivo.

La rivalsa successiva, nei confronti del sostituito, potrà essere senz'altro esercitata per l'ammontare che riguarda la ritenuta omessa, ma non anche per gli interessi e le sanzioni qualora l'omessa ritenuta sia ascrivibile ad un comportamento proprio del sostituto¹⁵⁰.

Qualora, invece, sia il sostituito ad adempiere alla richiesta del Fisco, in virtù del vincolo di coobbligazione, egli potrà eventualmente agire in regresso nei confronti del sostituto con riferimento alle sanzioni irrogate, ma solo nel caso in cui l'omissione riguardi – ancora una volta – un fatto esclusivamente ascrivibile al sostituto d'imposta, e non i casi di complicità tra i due soggetti. Si tratta, in questo caso, di un rapporto di natura privatistica intercorrente tra i sostituto e sostituito.

Nel caso in cui l'omissione delle ritenute e il loro mancato versamento riguardi la sostituzione parziale, lo scenario muta radicalmente.

Nella sostituzione parziale l'obbligazione tributaria rimane in capo al sostituito, mentre il sostituto è chiamato a trattenere e a versare solo un anticipo dell'imposta, al fine di segnalare la ricchezza erogata e il suo percettore. Infatti, il sostituito che subisca una ritenuta a titolo

¹⁴⁷Tale coobbligazione vale anche nel caso in cui il sostituito sia un soggetto non residente. Ne deriva che in sede di accertamento l'Amministrazione finanziaria potrà pretendere dal soggetto non residente, quale percettore del reddito sostituito, l'importo della ritenuta medesima, in virtù del vincolo di coobbligazione contenuto all'art. 35 del D.P.R. 602/1973. In proposito: CARPENTIERI L., LUPI R., STEVANATO D., *op. cit.*, p. 165 ss.

¹⁴⁸ Cfr. TESAURO F., *Compendio*, cit., p. 70.

¹⁴⁹ Questo è uno dei casi in cui l'esercizio obbligatorio della rivalsa non avviene mediante l'effettuazione della ritenuta alla fonte. Ci si trova infatti all'interno di una patologia del rapporto di sostituzione, e la rivalsa successiva prevista in capo al sostituto garantisce che il soggetto patrimonialmente inciso dal tributo coincida con l'effettivo titolare della ricchezza.

¹⁵⁰ In proposito si veda MELIS G., *op. cit.*, p. 206, ma anche CIPOLLA G. M., *op. cit.*

d'acconto è comunque tenuto ad inserire il relativo reddito nella propria dichiarazione fiscale, andando poi a scomputare la ritenuta subita dall'imposta complessiva di periodo. Tutte considerazioni, queste, già svolte nel capitolo dedicato alla figura del sostituto d'imposta.

Si veda, dunque, cosa accade qualora il sostituto non effettui la ritenuta d'acconto e non la versi allo Stato.

In questo caso, l'evasore della ritenuta d'acconto non effettuata e non versata è il sostituto, non già il sostituito. Ciò in quanto l'obbligazione tributaria, nella sostituzione parziale, rimane incardinata sul sostituto medesimo. È quest'ultimo che è tenuto a versare all'Erario l'imposta che grava sulla ricchezza percepita, di cui la ritenuta d'acconto rappresenta un mero anticipo. Inoltre, tale ritenuta d'acconto è scomputabile in sede dichiarativa solo se effettivamente subita.

Sul sostituto e sul sostituito gravano, pertanto, due obblighi distinti e il sostituto non prende il posto del sostituito nell'adempimento dell'obbligazione tributaria. Il sostituto, infatti, opera soltanto una trattenuta d'acconto sulla ricchezza percepita dal sostituito, finalizzata – appunto – a segnalare tale soggetto e il relativo reddito al Fisco. Il sostituito, invece, è il soggetto tenuto alla liquidazione dell'imposta complessiva, calcolata su un imponibile che comprende anche il reddito erogato dal sostituto e dalla quale può scomputare un ammontare pari alla ritenuta in concreto subita.

Per tale ragione, in caso di mancata effettuazione della ritenuta d'acconto non è previsto alcun vincolo di coobbligazione tra i due soggetti. La coobbligazione, infatti, comporta che due o più soggetti siano chiamati ad adempiere, insieme, ad una medesima obbligazione, ma in questa fattispecie le obbligazioni sono due distinte e non coincidono.

Richiamando il filo conduttore del capitolo, il caso di omessa effettuazione e omesso versamento di ritenute d'acconto riguarda, in genere, il “lavoro nero totale”, in cui il reddito da lavoro dipendente viene erogato senza che sia operata, né tantomeno versata, alcuna ritenuta. L'intento, infatti, è di occultare al Fisco l'intero rapporto di lavoro. Ma tale caso riguarda altresì il “lavoro nero parziale”, per tutta quella parte di reddito che non rientra nella busta-paga del dipendente e che gli viene corrisposta in maniera occulta.

Va precisato, tuttavia, che, con riferimento all'omissione della ritenuta d'acconto e del suo versamento, si possono in concreto verificare due diverse situazioni, in base alla condotta assunta dal sostituito in sede di liquidazione dell'imposta di periodo.

La prima è la seguente: il sostituto percepisce il reddito al lordo della ritenuta d'acconto, lo inserisce nella propria dichiarazione e versa l'imposta dovuta senza scomputarvi alcunché, dato che non ha subito, a suo tempo, alcuna decurtazione parziale della ricchezza. In questo modo, il sostituto viene automaticamente liberato dai propri obblighi, grazie all'adempimento da parte del sostituto dell'intera imposta dovuta. In altre parole, il fatto che il sostituto adempia al versamento dell'imposta in maniera piena determina che l'obbligazione tributaria si completi, anche se il sostituto non ha effettuato la ritenuta d'acconto.

Al sostituto d'imposta saranno, comunque, applicate le sanzioni per l'omessa effettuazione della ritenuta¹⁵¹; l'Amministrazione finanziaria, invece, non potrà chiedergli anche l'ammontare pari alla ritenuta d'acconto. Si verificherebbe, altrimenti, una fattispecie di doppia imposizione del medesimo reddito: il tributo, infatti, è stato pagato in maniera piena dal sostituto in sede dichiarativa, poiché quest'ultimo ha inserito il reddito in dichiarazione e non ha scomputato dall'imposta dovuta alcun ammontare.

La seconda fattispecie che può verificarsi – ben più frequente – riguarda l'ipotesi in cui da una parte il sostituto omette di effettuare e versare la ritenuta d'acconto e, dall'altra, il sostituto ometta di inserire nella propria dichiarazione i redditi percepiti.

È questo il caso del dipendente che incassa il reddito, totalmente o parzialmente, “fuori busta”. L'omessa ritenuta d'acconto e il suo mancato versamento, infatti, determinano che il percettore del reddito non venga segnalato al Fisco, consentendogli, dunque, di non dichiarare tale medesimo reddito in sede dichiarativa¹⁵².

In questo caso il Fisco potrà rivolgersi, in sede di accertamento, ad entrambi i soggetti. Nei confronti del sostituto, accertando l'omessa effettuazione e versamento delle ritenute d'acconto ed irrogando le relative sanzioni¹⁵³. Nei confronti del sostituto, al fine di accertare il reddito non dichiarato e la relativa imposta dovuta.

È discusso se l'imposta da accertare in capo al sostituto debba includere o meno l'ammontare della ritenuta non effettuata. Quel che è certo è che l'Amministrazione finanziaria non può richiedere tanto al sostituto l'ammontare della ritenuta d'acconto non effettuata, quanto al sostituto l'imposta complessiva per il reddito non dichiarato. Altrimenti, si verificherebbe una duplicazione d'imposta e l'Amministrazione incasserebbe una parte del tributo due volte:

¹⁵¹ Ex art. 14 del D. lgs. 471/1997.

¹⁵² Si veda, in proposito, la finalità specifica della ritenuta d'acconto, trattata nel precedente capitolo.

¹⁵³ Ovvero le sanzioni per omessa ritenuta. Non anche le sanzioni per l'omesso versamento, a seguito della modifica introdotta dalla riforma del D. lgs. 158/2015.

l'una dal sostituto, che tra l'altro potrà, in ragione di ciò, rivalersi sul sostituto (c.d. rivalsa successiva); l'altra dal sostituto a cui l'imposta verrebbe richiesta non già al netto della ritenuta d'acconto bensì al lordo della medesima.

L'Amministrazione potrebbe, dunque, in una prima ipotesi: rivolgersi al sostituto per ottenere l'ammontare pari alla ritenuta d'acconto omessa¹⁵⁴, salvo poi il diritto di quest'ultimo di rivalersi sul sostituto; inoltre, richiedere al sostituto l'ammontare dell'imposta, calcolata considerando i redditi erogati dal sostituto ed omessi in dichiarazione al netto della ritenuta d'acconto. In alternativa la medesima Amministrazione potrebbe richiedere: al sostituto le sole sanzioni per omessa effettuazione della ritenuta; al sostituto l'imposta calcolata sui redditi erogati dal sostituto per il suo intero ammontare. In questo caso il sostituto non dovrà corrispondere alcunché al sostituto.

In entrambe le ipotesi la situazione finale è la medesima: l'Erario incassa l'imposta complessiva dovuta; il sostituto rimane inciso per le sole sanzioni relative ad una violazione dei propri obblighi; il sostituto è l'unico soggetto inciso dal tributo, gravante su una ricchezza di cui è l'effettivo titolare.

Il sostituto non può, invece, trovarsi nella condizione in cui: da un lato viene chiamato a versare l'intera imposta all'Agenzia delle Entrate; dall'altro si trova a corrispondere al sostituto un ammontare pari alla ritenuta, in virtù della rivalsa successiva esercitata da quest'ultimo. Verrebbe altrimenti violato il divieto di doppia imposizione previsto dal nostro sistema tributario¹⁵⁵.

Infatti – si insiste sul punto – qualora l'Amministrazione agisca nei confronti del sostituto per l'intero ammontare dell'imposta¹⁵⁶, al lordo della ritenuta d'acconto, nulla potrà richiedere al sostituto con riferimento alla ritenuta d'acconto omessa.

Ad avviso di chi scrive, vi sono alcuni aspetti da valorizzare per comprendere chi debba versare cosa all'Erario. In particolare, l'obbligazione tributaria è in capo al sostituto, il quale è tenuto ad inserire in dichiarazione anche i redditi assoggettati a ritenuta d'acconto; in sede dichiarativa, egli può scomputare dall'imposta dovuta solo le ritenute d'acconto effettivamente subite, dovendo altrimenti versare all'Erario l'intera imposta determinata. Si ricordi, infatti, che l'obbligo di versamento dell'imposta, nella sostituzione parziale, grava sul

¹⁵⁴ Oltre alle sanzioni per l'omessa effettuazione della ritenuta alla fonte.

¹⁵⁵ L'articolo di riferimento è il 67 del D.P.R. 600/1973.

¹⁵⁶ Parte della dottrina esclude l'ipotesi in cui l'Amministrazione possa accertare sul sostituto l'imposta al lordo della ritenuta d'acconto non effettuata. In particolare, si veda TESAURO F., *Compendio*, cit., p. 72.

sostituito. In ragione di ciò, si ritiene che l'Amministrazione finanziaria debba accertare il reddito percepito e l'intera l'imposta – al lordo della ritenuta d'acconto – in capo al sostituto medesimo, irrogando al sostituto le sole sanzioni per omessa effettuazione della ritenuta. Ciò – si ribadisce – in ragione del fatto che è il sostituto il soggetto gravato dell'obbligo di dichiarare i redditi percepiti e di versare l'imposta complessiva calcolata su tali redditi; quest'ultima, se la ritenuta d'acconto non è stata effettuata, non potrà essere ridotta per il corrispondente ammontare¹⁵⁷.

Il sostituto, inoltre, sarà colpito dalle sanzioni per infedele dichiarazione, poiché ha occultato, in sede dichiarativa appunto, una parte dei propri redditi al Fisco¹⁵⁸.

Prima di concludere si vuole sottolineare che l'omessa effettuazione e l'omesso versamento della ritenuta, sia essa d'imposta o d'acconto, può derivare, non solo da intenti frodati, ma anche da erronei inquadramenti giuridici di una determinata ricchezza, ovvero dall'attribuzione di agevolazioni che in realtà non spettano. Le conseguenze amministrative circa la responsabilità dei soggetti coinvolti, sono analoghe a quelle descritte nel corso del paragrafo, con riferimento alla distribuzione occulta di utili extracontabili e ai casi di lavoro nero totale e parziale.

3.4. LA RITNEUTA NON EFFETTUATA MA VERSATA

Può accadere che il sostituto, il quale ometta erroneamente di effettuare la ritenuta su un determinato reddito, si accorga successivamente dell'errore e adempia, comunque, al versamento all'Erario dell'importo dovuto.

Tale fattispecie si verifica per errori materiali, per *bug* del sistema gestionale aziendale, o per sviste dei collaboratori addetti alle funzioni amministrative. In particolare, si tratta di una fattispecie patologica che generalmente riguarda le grandi aziende organizzate c.d. pluripersonali e quelle realtà che adempiono al proprio ruolo di sostituti d'imposta dichiarando correttamente al Fisco la ricchezza erogata. Pertanto, è una fattispecie non caratterizzata da intenti frodati.

¹⁵⁷ Di contrario avviso è TESAURO F., *Compendio*, cit., p. 72. Secondo l'autore l'Amministrazione finanziaria può richiedere al sostituto solo l'ammontare dell'imposta al netto della ritenuta d'acconto.

¹⁵⁸ CONTRINO A., CORSANITI E., DELLA VALLE, E., *Fondamenti di diritto tributario*, CEDAM, Milano, 2022, p. 51.

Richiamando il rapporto tra datore di lavoro e lavoratore dipendente, potrebbe trattarsi dell'ipotesi in cui una componente retributiva venga erroneamente considerata esente da imposizione e corrisposta al lordo della ritenuta.

In questi casi, il sostituto, che corrisponde al sostituito l'ammontare dovuto al lordo della ritenuta e che, successivamente, versa allo Stato un ammontare corrispondente alla ritenuta medesima, avrà diritto di rivalersi successivamente nei confronti del sostituito.

Si tratta della c.d. rivalsa successiva, già incontrata nel precedente paragrafo, che garantisce il rispetto del principio di Capacità Contributiva, costituzionalmente tutelato. Infatti, mediante tale azione di regresso successiva, da parte del sostituto nei confronti del sostituito, il carico tributario va a gravare in concreto sull'effettivo titolare della ricchezza sottoposta a tassazione. In questo modo, il sostituto, che non manifesta la capacità contributiva su cui si basa l'imposta in questione, non rimane patrimonialmente inciso dal tributo.

Ciò vale tanto per la ritenuta a titolo d'imposta quanto per la ritenuta a titolo d'acconto. Tuttavia, nel caso della ritenuta a titolo d'acconto, si ritiene vi sia un limite temporale entro cui il sostituto può esercitare la rivalsa c.d. successiva nei confronti del sostituito: esso coincide con il termine che il sostituito medesimo ha per presentare la propria dichiarazione fiscale, nella quale è tenuto ad includere il reddito erogato dal sostituto¹⁵⁹.

Il sostituito infatti, a fronte della percezione del reddito lordo, potrebbe aver provveduto ad inserire la relativa ricchezza nella propria dichiarazione dei redditi, calcolando l'imposta complessiva senza effettuare alcuno scomputo.

In tal caso, qualora il sostituto, in ragione del versamento effettuato all'Erario, si rivalesses sul sostituito, determinerebbe una duplicazione dell'imposta in capo a quest'ultimo.

Si dovrebbe ricorrere, in questa circostanza, alla richiesta rimborso all'Agenzia delle Entrate. Quest'ultima, infatti, si troverebbe ad aver incassato un ammontare superiore rispetto a quanto dovuto, per un importo pari alla medesima ritenuta.

Quanto alle sanzioni, pur trattandosi di negligenza o di un mero errore materiale compiuto dal sostituto d'imposta, a quest'ultimo vengono comunque irrogate le sanzioni amministrative per omessa effettuazione della ritenuta, delle quali non può certo rivalersi nei confronti del

¹⁵⁹ FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, CEDAM, Padova, 2014, p. 167.

sostituito. Tali sanzioni, infatti, sono la diretta conseguenza ad una propria condotta, seppur priva di intenti frodatori, non già di un comportamento riconducibile al sostituito.

3.5. LA RITENUTA EFFETTUATA MA NON VERSATA

L'ultima fattispecie patologica appartenente alla categoria degli illeciti "da ritenuta" si verifica quando quest'ultima viene correttamente effettuata dal sostituito, ma non viene poi versata all'Erario.

Nel caso della ritenuta a titolo definitivo, tale fattispecie non comporta la coobbligazione solidale del sostituito, la quale è espressamente prevista dal legislatore per i soli casi in cui la ritenuta a titolo d'imposta, oltre a non essere versata, non sia stata nemmeno effettuata¹⁶⁰.

Se così non fosse, il sostituito, pur avendo già subito l'imposizione mediante la ritenuta definitiva applicata dal sostituito, potrebbe essere chiamato a pagare una seconda volta con riferimento alla medesima imposta.

Ne deriva che il solo soggetto coinvolto nell'accertamento fiscale sarà il sostituito, il quale dovrà corrispondere all'Erario un ammontare pari alla ritenuta effettuata. Inoltre, ad egli verranno irrogate le sanzioni previste per l'omesso versamento della ritenuta¹⁶¹.

Anche nel caso di omesso versamento della ritenuta d'acconto regolarmente effettuata, il Fisco potrà pretendere la somma dovuta dal solo sostituito d'imposta¹⁶². Se così non fosse, si verificherebbe in capo al sostituito – analogamente al caso di ritenuta definitiva – una duplicazione d'imposta¹⁶³. Dunque, anche nella sostituzione parziale, il sostituito rimane estraneo all'accertamento fiscale per ritenute effettuate ma non versate.

¹⁶⁰ Ancora una volta il riferimento è all'articolo 35 del D.P.R. 602/1973.

¹⁶¹ Il riferimento normativo è l'art. 13 del D. lgs. 471/1997.

¹⁶² Tale posizione, in passato, non è stata abbracciata dalla giurisprudenza di legittimità, la quale, per ragioni contrastanti e talvolta contraddittorie, riteneva che, in caso di ritenuta d'acconto effettuata ma non versata, l'Amministrazione finanziaria potesse rivolgersi anche al sostituito per il recupero della somma dovuta. Si vedano in proposito Cass. Civ., sez. trib., del 16 giugno 2006, n. 14033; Cass. Civ., sez. trib., del 11 ottobre 2013, n. 23121; Cass. Civ., sez. trib., del 7 dicembre 2018, n. 31742. Tuttavia, stante il contrasto giurisprudenziale della Suprema Corte, la questione è stata rimessa alle Sezioni Unite che hanno affermato l'estraneità del sostituito e l'assenza di qualsivoglia vincolo solidale con il sostituito nella fattispecie prospettata. La pronuncia è la seguente: Cass. Civ., sez. un., del 12 aprile 2019, n. 10378.

¹⁶³ Si veda BEGHIN M., *La bellezza delle tasse*, cit., p. 77 ss..

Inoltre, il sostituto medesimo, in virtù della decurtazione subita a titolo di acconto, avrà salvo il diritto di scomputare tale ammontare dall'imposta di periodo dovuta, in accordo con quanto previsto nella sostituzione parziale.

Ciò anche nel caso il cui non gli venga rilasciata la c.d. certificazione unica. Si è detto infatti, nel precedente capitolo, che tale certificazione ha valenza meramente formale e che il sostituto può scomputare in sede dichiarativa le ritenute d'acconto effettivamente subite, a prescindere dall'attestazione di tale documento.

Egli, a tal proposito, potrà provare l'effettiva applicazione delle ritenute da parte del sostituto con qualsiasi mezzo equivalente alla suddetta certificazione unica. Con riferimento a tale aspetto, anche la giurisprudenza e la prassi dell'Agenzia delle Entrate, oltre alla dottrina, appoggiano la tesi con parere unanime¹⁶⁴.

Infine, analogamente nel caso dell'omesso versamento di ritenuta definitiva, anche per le ritenute d'acconto effettuate ma non versate, al sostituto saranno irrogate le sanzioni per il mancato versamento della somma dovuta.

La circostanza in cui il sostituto d'imposta non versi le somme preventivamente trattenute sul reddito dovuto al sostituto può dipendere da diversi fattori. Può trattarsi del mancato rispetto di una scadenza, causato da negligenza o da un errore informatico del sistema gestionale, oppure della volontà del sostituto di finanziarsi con le ritenute operate al sostituto, ovvero da una carenza di liquidità nella quale versa il sostituto medesimo e che gli impedisce di adempiere correttamente al proprio ruolo. Infatti, avere un debito nei confronti del sostituto non significa disporre della corrispondente liquidità.

Si pensi al caso in cui l'imprenditore debba erogare al proprio collaboratore una somma pari a 80 a titolo di retribuzione netta, e, al contempo, debba versare 20 all'Erario a titolo di ritenuta d'acconto. In questo caso il datore di lavoro potrebbe disporre della sola liquidità per far fronte al pagamento di 80 al lavoratore, ma non anche del denaro necessario per versare allo Stato la ritenuta d'acconto gravante sulla retribuzione. Si tratta di una fattispecie in cui il rapporto di lavoro è regolarizzato, non c'è "lavoro nero", ma c'è una carenza di liquidità del datore di lavoro che gli impedisce di far fronte ai propri debiti. Ciò determina il mancato assolvimento dell'obbligo di versamento all'Erario.

¹⁶⁴ Cfr. Cass. Civ., sez. trib., del 17 luglio 2018, n. 18910; ma anche Cass. Civ., sez. trib., del 7 giugno 2017, n. 14138. Nonché la risoluzione 68/E/2009 elaborata dall'Agenzia delle Entrate.

3.6. QUANDO L'OMESSO VERSAMENTO DI RITENUTE CONFIGURA UN ILLECITO PENALE

La fattispecie sopra prospettata, relativa all'omesso versamento di ritenute effettuate, a determinate condizioni, può assumere una rilevanza anche penale, oltre che tributaria, configurandosi quale vero e proprio reato fiscale.

In particolare, nell'ordinamento attuale, l'illecito penale¹⁶⁵ si configura quando il sostituto effettua la ritenuta sui redditi corrisposti al sostituito; rilascia l'apposita certificazione unica; ma non versa l'ammontare dovuto entro la scadenza per la presentazione della dichiarazione di sostituto d'imposta¹⁶⁶. Tuttavia, affinché si possa parlare di reato, l'omesso versamento di ritenute deve riguardare un ammontare pari o superiore a centocinquantamila euro; quest'ultimo, infatti, rappresenta il valore-soglia per attribuire rilevanza penale alla condotta del sostituto d'imposta.

In proposito, vi sono alcuni aspetti che meritano di essere valorizzati.

La configurazione dell'illecito penale non prevede come termine ultimo per il versamento delle ritenute operate la scadenza stabilita dal legislatore tributario, che coincide, nello svolgimento fisiologico del rapporto di sostituzione, con il 16 del mese successivo a quello in cui le ritenute sono state operate. L'illecito si configura, invece, qualora le ritenute non vengano versate entro il termine ultimo per presentare la dichiarazione del sostituto d'imposta.

Ne deriva che la data del 31 ottobre di ciascun anno segna il termine entro cui il sostituto può versare all'Erario le ritenute dovute, o una parte di esse (funzionale a garantirsi di non superare la soglia di rilevanza penale), per poter escludere la configurazione del reato. Si precisa, però, che tale termine è comunque tardivo rispetto alla normativa tributaria, secondo la quale il versamento deve avvenire entro la metà del mese successivo a quello in cui le ritenute sono state operate. Il sostituto potrà, pertanto, evitare le sanzioni penali, versando quanto dovuto entro il suddetto termine relativo alla dichiarazione, ma si vedrà in ogni caso applicate le sanzioni amministrative per omesso versamento delle ritenute alla fonte, che scattano qualora tali ritenute non siano versate nel mese successivo a quello in cui sono state,

¹⁶⁵ Il riferimento normativo è all'articolo 10-bis del D. lgs. 74/2000, che disciplina i reati tributari in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

¹⁶⁶ Si ricordi dal precedente capitolo che tale scadenza coincide con il 31 ottobre di ciascun anno per le ritenute relative all'anno precedente.

appunto, effettuate. In sostanza, non vi è coincidenza tra le scadenze che determinano la configurazione dei due illeciti, l'uno amministrativo, l'altro penale.

Inoltre, ai fini della rilevanza penale dell'illecito, un presupposto è costituito dal rilascio della certificazione unica dal sostituto al sostituito¹⁶⁷. Per contro, il mancato rilascio di tale documento esclude a priori che si possa trattare di reato.

La ragione, per la quale il legislatore ha previsto che il rilascio della certificazione costituisca presupposto del reato, riguarda la funzione di tale documento. La certificazione unica, infatti, attesta le ritenute effettuate e, con particolare riferimento alle ritenute d'acconto, dà diritto al sostituito di scomputare il corrispondente ammontare dall'imposta dovuta in sede dichiarativa. L'effettuazione delle ritenute, il rilascio della certificazione e il successivo omesso versamento comporterebbero, a tal proposito, un duplice danno per l'Erario: da un lato il sostituto non versa le ritenute, dall'altro il sostituito è nella condizione di poter scomputare il corrispondente ammontare dalla dichiarazione fiscale.

In realtà la posizione assunta dalla giurisprudenza sopra richiamata e dalla stessa Agenzia delle Entrate, secondo la quale lo scomputo della ritenuta subita può avvenire anche senza l'attestante certificazione purché la decurtazione sia dimostrabile con mezzi equivalenti, svuota di significato il ruolo della certificazione, che rimane una pura formalità. Ne deriva che l'ipotesi di reato poggia su un documento che non cambia la sostanza dei fatti: se le ritenute sono state effettivamente operate il sostituito ha diritto allo scomputo, anche se non vi è la certificazione. In altri termini, a prescindere dal rilascio della certificazione unica, si verifica il duplice danno erariale di cui sopra.

La rilevanza della certificazione quale presupposto di reato può indurre, dunque, il sostituto a non produrre tale documento, anche se le ritenute sono state effettivamente operate. In questo modo egli non potrà *ab origine* essere incriminato per la propria condotta.

¹⁶⁷ Per completezza è opportuno rilevare che il D. lgs. 158/2015 aveva esteso la fattispecie di reato non solo alle ritenute certificate e non versate ma anche a quelle dovute sulla base della dichiarazione di sostituto d'imposta, anch'esse non versate. Tale nuova formulazione dell'articolo 10-bis comportava conseguenze quasi paradossali: il sostituto che redigesse una dichiarazione corretta ma non versasse le ritenute per un ammontare pari o superiore alla soglia sarebbe rientrato nella fattispecie incriminatrice; il sostituto, invece, che dichiarasse un importo di ritenute inferiore a quelle dovute, presentando una dichiarazione infedele, non sarebbe rientrato nell'ipotesi di reato. La Corte costituzionale, con la recente pronuncia del 14 luglio 2022, n. 175, ha dichiarato l'illegittimità di tale novella normativa, ripristinando la precedente versione dell'articolo in esame, che coincide con quella esposta nel presente paragrafo.

Dal dettato normativo dell'art. 10-bis si deduce, infatti, che, ai fini di evitare la configurazione di reato, è sufficiente per il sostituto d'imposta non rilasciare alcuna certificazione circa le ritenute operate¹⁶⁸.

Ciò comporta alcuni profili di violazione del Principio di Uguaglianza, previsto dalla nostra Carta costituzionale¹⁶⁹. Infatti, alla luce della sentenza delle Sezioni Unite di Cassazione, più volte richiamata¹⁷⁰, che consente lo scomputo al sostituto delle ritenute d'acconto effettivamente subite a prescindere dalla certificazione unica, il reato di cui all'art. 10-bis risulta quasi illogico. Il fatto che il rilascio della certificazione costituisca presupposto dell'illecito penale, pur avendo tale documento valenza puramente formale, determina che due situazioni fattuali identiche (omesso versamento di ritenute effettuate per un valore superiore ai centocinquanta mila euro) subiscano un trattamento giuridico significativamente differente.

Dunque, il reato di cui si discute non è stato adeguato alle posizioni giurisprudenziali attuali e al significato che ad oggi la certificazione unica assume, arrivando in questo modo ad allontanarsi addirittura dall'obiettivo del legislatore penal-tributario, che ha introdotto tale medesimo reato. Infatti, la finalità del medesimo legislatore di contrastare la lesività allo Stato della frequente situazione di omesso versamento di ritenute effettuate, risulta solo in parte perseguita.

Un ulteriore aspetto da evidenziare è il seguente: dalla lettura del dettato normativo che racchiude la fattispecie di illecito penale si evince che, ai fini della configurazione del reato, non è necessario che vi sia, da parte del sostituto, la volontà di evadere, ma è sufficiente che si verifichino i presupposti sopra richiamati.

Ciò significa che il sostituto che abbia provveduto ad effettuare la ritenuta, che l'abbia certificata, che abbia presentato una dichiarazione veritiera, ma che non abbia la liquidità necessaria ad effettuare il versamento, possa ricadere nell'illecito penale, qualora venga superata la soglia dei centocinquanta mila euro¹⁷¹.

Tale fattispecie non riguarda il caso di "lavoro nero", in cui i soggetti si accordano per frodare il Fisco, ma riguarda un rapporto assolutamente regolare, caratterizzato magari da una

¹⁶⁸ Cfr. MARZULLO F., *Gli illeciti penali del sostituto d'imposta*, Giappichelli, Torino, 2023, p. 63.

¹⁶⁹ In particolare, all'art. 3 della Costituzione.

¹⁷⁰ Si tratta della pronuncia della Cass. Civ., Sez. Un., del 12 aprile 2019, n. 10378.

¹⁷¹ Nel diritto penale si parla, in questo caso, di "dolo generico", per cui il reato si configura a seguito del compimento di un atto od una serie di atti, anche se nel compimento del o dei medesimi non è perseguito alcun fine specifico, nemmeno quello di evadere le imposte. I reati, invece, che richiedono la condotta fraudolenta del soggetto sono detti reati con "dolo specifico".

scrupolosa diligenza del sostituto nell'adempire al proprio incarico, anche se quest'ultimo si trova a non essere in grado, con la liquidità di cui dispone, di far fronte ai debiti tributari.

In proposito si è a lungo discusso, in sede giurisprudenziale, sulla possibilità che la crisi di liquidità del sostituto potesse costituire una "scriminante" dell'illecito penale. La giurisprudenza di legittimità¹⁷², tuttavia, si è espressa in senso negativo, ritenendo che solo nel caso di impossibilità al versamento per causa di forza maggiore si possano escludere i risvolti penali sulla fattispecie analizzata.

L'ipotesi più frequente che si è verificata nel tempo, richiamando ancora una volta il filo conduttore del capitolo, è il caso del datore di lavoro che disponendo delle sole risorse liquide per pagare i dipendenti al netto della ritenuta, abbia poi omesso il relativo versamento all'Erario.

In tali casi, la rilevanza dello stato di illiquidità entra in gioco solo nel caso in cui il sostituto si trovi oggettivamente impossibilitato a reperire le risorse necessarie all'adempimento dell'obbligo di versamento fiscale: si tratta appunto della c.d. forza maggiore. Ciò significa che egli deve aver posto in essere tutto ciò che è in suo potere per recuperare la liquidità necessaria, anche ricorrendo all'indebitamento bancario. Dunque, solo per forza maggiore lo stato di illiquidità rappresenta una "scriminante" al mancato versamento di ritenute.

Infatti, secondo la giurisprudenza di legittimità, il sostituto deve organizzare le proprie risorse in modo da riuscire a far fronte ai propri debiti, ed il fatto che egli riesca a soddisfare la retribuzione del dipendente ma non l'obbligazione tributaria verso l'Erario, non mitiga le proprie responsabilità.

È chiaro che se si attribuisse valenza scriminante alla mera carenza di liquidità, si incentiverebbe l'occultamento di ricchezza da parte del titolare dell'azienda, che potrebbe poi giustificarsi per l'omesso versamento di ritenute invocando la mancanza di denaro. Tuttavia, non si può non notare che in molti casi la sopravvivenza delle aziende è compromessa proprio dagli adempimenti fiscali e dal versamento di imposte tanto proprie quanto di terzi, che comportano significative crisi di liquidità in realtà aziendali in cui l'andamento dell'attività d'impresa è, tutto sommato, discreto.

¹⁷² Si vedano, tra le più recenti: Cass. Pen., sez. III, del 14 settembre 2023, n. 37513; Cass. Pen., sez. III, del 27 luglio 2023, n. 32722.

Va rilevato, in ogni caso, che il legislatore ha previsto una “causa di non punibilità”¹⁷³, la quale determina, appunto, l’impunibilità penale del sostituto qualora, prima dell’apertura del dibattimento di primo grado, il relativo debito tributario, comprensivo di sanzioni ed interessi, sia stato estinto. Analogamente, nel caso in cui il debito sia stato rateizzato e venga estinto entro tre mesi (con ulteriore proroga di tre mesi valutabile dal giudice di caso in caso) dall’apertura del dibattimento di primo grado.

Inoltre, è stata di recente introdotta una modifica normativa che estende tale causa di non punibilità per l’omesso versamento di ritenute certificate. Infatti, il Decreto-legge n. 34 del 2023 ha stabilito che tale illecito non è punibile se le relative violazioni vengono definite in maniera agevolata secondo le modalità previste dalla Legge di Bilancio per il 2023¹⁷⁴, purché il contribuente provveda al relativo integrale versamento nei termini ivi stabiliti. Ciò a condizione che le procedure di definizione agevolata vengano stabilite prima della pronuncia della sentenza di appello.

Delicata è poi la questione relativa al calcolo delle ritenute certificate e non versate che, come chiarisce la giurisprudenza di legittimità¹⁷⁵, non può limitarsi ad una sola verifica “a campione” delle certificazioni rilasciate dal sostituto. Deve invece essere effettuata da parte dell’Agenzia delle Entrate una verifica che coinvolga tutte le certificazioni prodotte dal sostituto d’imposta.

Per concludere, qualche breve considerazione.

La ragione per la quale il legislatore ha attribuito rilevanza penale alla fattispecie esposta risponde a due ordini di motivi: il primo riguarda la lesività e il danno per lo Stato derivante dall’omesso versamento di ritenute effettuate (e dunque scomutate dal o dai sostituiti) per valori che raggiungano o superino la soglia dei centocinquanta mila euro; il secondo riguarda invece la frequenza di tale condotta nel periodo storico in cui tale reato è stato introdotto¹⁷⁶. Tuttavia, come precisato in precedenza, sulla base del testo letterale della norma, l’obiettivo risulta solo in parte perseguito, nel sistema giuridico attuale: ciò è dovuto alla valenza riconosciuta alla certificazione unica, che costituisce presupposto di reato.

¹⁷³ Si veda l’articolo 13 del D. lgs. 74/2000.

¹⁷⁴ Si tratta della Legge n. 197 del 29 dicembre 2022.

¹⁷⁵ Cfr. Cass Pen., sez. III, del 28 marzo 2019, n. 13610.

¹⁷⁶ Tali aspetti sono ricavabili dalla Relazione governativa alla legge n. 311/2004; in proposito si veda anche MARZULLO F., *op. cit.*

Inoltre, con una simile ipotesi di illecito penale si arriva ad incriminare, di fatto, l'evasione c.d. "da riscossione": il sostituto dichiara tutto, effettua le ritenute e le certifica, determina correttamente il debito tributario, ma non lo versa. Non c'è nulla di occultato.

In questo modo, si finisce per esporre alla rilevanza penale le grandi aziende, nelle quali il meccanismo della sostituzione d'imposta funziona, ma che possono versare in crisi di liquidità. Ciò appesantisce ulteriormente il loro ruolo, con un fardello sempre più grande da portare sulle spalle, nell'interesse del Fisco. Per contro, vengono lasciate fuori dalla rilevanza penale le piccole realtà aziendali in cui la sostituzione d'imposta presenta, come si è già avuto modo di evidenziare, forti criticità. È chiaro, infatti, che le piccole realtà d'impresa, che non dichiarano affatto o che dichiarano solo in parte, difficilmente raggiungeranno la soglia di rilevanza penale prevista per l'ipotesi di reato, garantendosi in questo modo una relativa tranquillità, data dal fatto che tutt'al più saranno chiamate a rispondere dal punto di vista amministrativo-tributario, a seguito di eventuali ispezioni e verifiche operati sempre più di rado dall'Amministrazione finanziaria.

Da ciò si può affermare che, nell'attuale sistema tributario, la risposta penale del legislatore per contrastare l'evasione risulta poco "a fuoco".

3.7. VIOLAZIONE DEGLI OBBLIGHI DICHIARATIVI DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA

Molto spesso gli illeciti dichiarativi del sostituto d'imposta sono una conseguenza di altri illeciti compiuti in precedenza con riguardo alle ritenute alla fonte.

Si riprende, in merito, il *fil rouge* del capitolo, ossia il "lavoro nero". Nel caso del lavoro nero parziale, con "fuori busta" erogati periodicamente od occasionalmente ai collaboratori, e nel caso di lavoro nero totale, in cui il rapporto di lavoro risulta interamente "sommerso", le ritenute vengono effettuate, rispettivamente, solo per una parte del reddito o non vengono effettuate affatto. Di conseguenza, non vengono poi nemmeno versate allo Stato. Tutto ciò trova nella dichiarazione del sostituto d'imposta un punto di appoggio. Tale dichiarazione, infatti, a seconda della condotta del sostituto medesimo, può essere infedele od omessa.

In particolare, la dichiarazione del sostituto d'imposta è "infedele" quando espone solo una parte dei redditi erogati e delle ritenute effettuate.

Spesso la redazione di una dichiarazione infedele poggia su documenti altrettanto falsi, redatti con intenti frodatori o basati sulla realizzazione di meccanismi artificiosi volti ad evadere. Si pensi, nello specifico, ad un rapporto di “lavoro nero parziale”, in cui il datore di lavoro eroga periodicamente al proprio collaboratore una metà del reddito mediante busta-paga, e l'altra metà “al nero”. È chiaro che la busta-paga in questo caso non rappresenta la realtà dei fatti, così come la contabilità registra un costo del lavoro inferiore a quello effettivo. Di conseguenza anche l'ammontare delle ritenute d'acconto sarà più basso rispetto al dovuto e ciò che andrà a confluire nella dichiarazione riepilogativa del sostituto d'imposta non sarà, pertanto, rispondente al vero.

In tale fattispecie, in cui i redditi erogati e le ritenute effettuate e versate sono dichiarati per un ammontare inferiore a quello effettivo, il legislatore ha previsto una sanzione che va dal novanta al centottanta per cento delle ritenute non versate¹⁷⁷. È previsto, inoltre, un aggravio sanzionatorio nel caso in cui la violazione dichiarativa sia avvenuta mediante l'utilizzo di documentazione falsa o di altri artifici e condotte fraudolente¹⁷⁸.

La dichiarazione del sostituto d'imposta è da considerarsi, invece, “omessa” se essa non viene affatto presentata¹⁷⁹.

Il caso di omessa presentazione della dichiarazione di sostituto d'imposta riguarda, generalmente, il “lavoro nero totale”, in cui la ricchezza erogata viene occultata al Fisco e non vengono operate le ritenute sul reddito corrisposto ai lavoratori. In quest'ipotesi è chiaro che non viene, di conseguenza, redatto alcun modello dichiarativo.

In particolare, il rapporto di lavoro viene svolto completamente al nero in situazioni di evasione totale, che, come si è approfondito all'inizio del capitolo, riguardano piccole realtà aziendali senza rigidità organizzative e spesso prive anche di una sede fissa in cui esercitare l'attività d'impresa. La dichiarazione del sostituto d'imposta in questi contesti viene omessa perché è occultata l'intera attività svolta, e la ricchezza prodotta ed erogata non viene dichiarata al Fisco.

¹⁷⁷ Con un minimo di 250 euro. Si veda in proposito l'articolo 2, comma 2, del D. Lgs. 471/1997.

¹⁷⁸ In particolare, la sanzione è aumentata della metà.

¹⁷⁹ In proposito, la Legge prevede, all'articolo 13 del D. Lgs. 472/1997, che la dichiarazione inviata all'Agenzia delle Entrate oltre i termini fisiologici, ma, in ogni caso, entro novanta giorni dalla scadenza, sia da considerarsi, comunque, presentata, non già omessa. Per contro, trascorsi anche i novanta giorni dal termine di presentazione, la dichiarazione si considera omessa. Tale previsione normativa è destinata a tutelare coloro i quali non abbiano, per errore, rispettato la scadenza, o i professionisti che, oberati da incombenze e burocrazia, omettono di inviare la dichiarazione 770 (si tratta del modello dichiarativo del sostituto d'imposta) di uno o più clienti.

È questo il più grave tra gli illeciti dichiarativi del sostituto d'imposta che, a determinate condizioni, può assumere anche una rilevanza penale.

Infatti, a fronte di una dichiarazione non presentata l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria è estremamente ostacolata, poiché la ricchezza occultata non è rintracciabile mediante controlli.

Ci si chiede in proposito quale debba essere "l'operatività del Fisco"¹⁸⁰ in simili fattispecie. Ciò in quanto, nel caso in cui manchi la dichiarazione, il Fisco non può andare a rettificare nulla, ma dovrà agire cercando di ricostruire il giro d'affari dell'azienda e quanto è stato da questa occultato. In particolare, l'Amministrazione finanziaria dovrebbe individuare lo svolgimento occulto dell'attività mediante ispezioni e verifiche sul territorio, trovandosi, a quel punto, ad operare una valutazione del fatturato in maniera del tutto presuntiva, determinando in modo induttivo la ricchezza prodotta e dunque la base imponibile del tributo¹⁸¹.

La gravità della condotta, in questi casi, determina una sanzione che, tra quelle previste per gli illeciti dichiarativi, è la più salata¹⁸². Tale sanzione viene però dimezzata qualora la dichiarazione venga presentata entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo e, in ogni caso, prima dell'inizio di qualsivoglia attività di accertamento di cui il sostituto d'imposta abbia avuto formale conoscenza. Ma, ancora una volta, tale ipotesi difficilmente può riguardare i casi di lavoro nero totale.

Va precisato che il legislatore prevede un'ulteriore riduzione sanzionatoria nel caso in cui, pur a fronte di un'omessa dichiarazione del sostituto d'imposta, le somme corrispondenti alle ritenute dovute siano state interamente versate¹⁸³. A maggior ragione se la dichiarazione viene presentata tardivamente ma entro il termine per la presentazione di quella successiva. Si tratta chiaramente di una tutela per tutte quelle circostanze in cui al sostituto, in buona fede, sfugga la scadenza per la presentazione o vi siano errori informativi/amministrativi dell'azienda, o analoghe sviste del commercialista incaricato degli adempimenti fiscali.

¹⁸⁰ BEGHIN M., *La bellezza delle tasse*, cit., p. 96.

¹⁸¹ Cfr. BEGHIN M., *La bellezza delle tasse*, cit., p. 96 ss.

¹⁸² Tale sanzione, per omessa dichiarazione del sostituto, va dal 120 al 240 per cento delle ritenute non versate.

¹⁸³ Il comma 3 dell'articolo 2, del D. lgs. 471/1997, prevede in questi casi una sanzione da 250 a 2.000 euro, ulteriormente ridotta se la dichiarazione viene presentata entro il termine per la presentazione della successiva.

Quanto alla rilevanza penale della fattispecie di omessa dichiarazione del sostituto d'imposta, tale reato è stato introdotto recentemente, nel 2015¹⁸⁴. Esso si configura qualora il sostituto d'imposta non presenti la relativa dichiarazione, entro novanta giorni dalla scadenza del termine previsto, a condizione che l'ammontare delle ritenute non versate superi i cinquantamila euro: si tratta di un valore-soglia, ritenuto idoneo a configurare un danno erariale, tale da giustificare l'intervento penale in materia tributaria.

Infatti, rispetto all'illecito tributario che si configura sulla base della dichiarazione omessa a prescindere dall'ammontare di ritenute non effettuate e non versate, l'illecito penale invece si configura solo al superamento della suddetta soglia. Sussiste quindi tra i due illeciti una "progressione criminosa"¹⁸⁵, volta a limitare la rilevanza penale degli illeciti in materia tributaria, ai soli casi particolarmente dannosi per lo Stato¹⁸⁶.

Proprio perché finalizzato a colpire le condotte che comportano un danno significativo per l'Erario, che si configura al superamento della suddetta soglia, anche per questo reato *proprio*¹⁸⁷ del sostituto d'imposta non è previsto il fine specifico di evadere. È, invece, sufficiente la sola condotta realizzativa dei presupposti sopra riportati.

Al principio del capitolo si è fatto cenno ad un altro caso patologico che può verificarsi, ovvero l'ipotesi in cui le ritenute effettuate siano maggiori di quelle effettivamente dovute. La fattispecie è stata analizzata dalla Suprema Corte nel 2013¹⁸⁸, stabilendo in tal caso l'applicazione delle sanzioni tributarie per indebita deduzione e la possibile configurazione del reato di "dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici", qualora vengano superate le soglie di rilevanza penale previste¹⁸⁹.

Per concludere, il compimento di tali illeciti dichiarativi, ad opera del sostituto d'imposta, tanto relativi all'elaborazione di una dichiarazione infedele quanto alla sua omissione, dipendono da una valutazione di rischio compiuta dal sostituto medesimo. In particolare, il datore di lavoro che sceglie di condurre un rapporto di lavoro totalmente o parzialmente in nero deve valutare la possibilità di essere scoperto dall'Amministrazione finanziaria¹⁹⁰. Ciò

¹⁸⁴ Il riferimento normativo è all'art. 5, comma 1-bis, del D. lgs. 74/2000, introdotto, appunto, dal D. lgs. 158/2015.

¹⁸⁵ MARZULLO F., *op. cit.*, p. 118.

¹⁸⁶ Anche per tale reato è prevista una causa di non punibilità, all'art. 13 comma 2 del D. lgs. 74/2000, per cui non è punibile la condotta qualora il debito tributario, compresi sanzioni e interessi vengano assolti integralmente, a seguito di ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione entro il termine per presentare quella successiva.

¹⁸⁷ "Proprio" significa che è specificamente previsto per tale soggetto.

¹⁸⁸ Cass. Pen., sez. III, del 27 marzo 2013, n. 36900.

¹⁸⁹ Art. 3 del D. lgs. 74/2000.

¹⁹⁰ Si torni, in proposito, sulle considerazioni svolte nel secondo paragrafo del presente capitolo.

dipende dai controlli che quest'ultima attua nello svolgimento del proprio ruolo e dalla tipologia di tali medesimi controlli, nonché dalle sanzioni irrogabili qualora egli venisse scoperto dal Fisco. Di questo tema, tuttavia, si tratterà nel capitolo successivo.

4. GLI STRUMENTI DI CONTROLLO E LE SANZIONI

Al fine di contrastare gli illeciti del sostituto d'imposta e l'evasione da "lavoro nero"¹⁹¹ serve una giusta combinazione di aliquote, controlli e sanzioni.

Infatti, le aliquote, a parità di sanzioni, rappresentano il vantaggio conseguibile mediante l'evasione tributaria, ossia il risparmio di imposta. Le sanzioni, invece, unite alle aliquote costituiscono il danno futuro che il contribuente può subire se viene scoperto: l'Amministrazione, dopo aver individuato l'evasore, gli chiederà la maggior imposta accertata, applicando gli interessi e le relative sanzioni. Dunque, sanzioni troppo basse o poco significative potrebbero incentivare l'occultamento di ricchezza, poiché il possibile danno futuro risulterebbe trascurabile. Tuttavia, la probabilità di subire tale pregiudizio futuro, e quindi la convenienza o meno ad evadere, dipende prevalentemente dai controlli. In particolare, il vantaggio che deriva dal non pagare le imposte si riduce progressivamente sia all'aumentare delle sanzioni, ma soprattutto all'aumentare della probabilità di essere scoperti. Le sanzioni, infatti, per quanto significative, non saranno mai in grado di disincentivare l'occultamento di ricchezza o la conduzione di rapporti di lavoro irregolari se i controlli sul territorio risultano pressoché assenti.

Ne deriva che, la mancata attuazione o l'inefficacia dei controlli determina un vantaggio immediato sempre maggiore e un pregiudizio futuro sempre più improbabile: l'inasprimento delle sanzioni non è in grado di incidere sul rischio di subire un danno futuro se la possibilità di essere scoperti è quasi nulla. In altre parole, le sanzioni non potranno mai colmare l'assenza o la carenza di controlli da parte dell'Agenzia delle Entrate¹⁹².

Tale aspetto merita di essere valorizzato perché l'inefficacia e l'inefficienza dei controlli, messi in atto dall'Amministrazione finanziaria, è una delle grandi criticità del nostro attuale sistema tributario, che lascia spazio, in molti casi, al malfunzionamento del meccanismo della sostituzione d'imposta.

¹⁹¹ Così come per il contrasto all'evasione in generale.

¹⁹² Si veda in proposito PALESTRINI S., LUPI, R., *Dalla tassazione attraverso le aziende alla c.d. "autotassazione": nessun individuo si tassa da solo*, in *Dialoghi Tributarî*, 3/2014, p. 231 ss.; ma anche LUPI R., *Diritto amministrativo dei tributi*, cit., *passim*.

4.1. I CONTROLLI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA: PARADISO DELLA RICCHEZZA OCCULTATA E INFERNO DI QUELLA DICHIARATA

L'Agenzia delle Entrate è un'organizzazione istituzionale che svolge la funzione pubblica di riscuotere, accertare ed eventualmente contestare le entrate tributarie.

Essa rientra tra le c.d. “aziende pubbliche di erogazione”. È, infatti, un'organizzazione istituzionale che incarna i modelli aziendalistici, pur svolgendo un'attività che non è destinata ad un mercato ma è finalizzata a tutelare un interesse pubblico; inoltre, essa viene finanziata non da ricavi acquisiti nell'esercizio di un'attività d'impresa, bensì da denaro pubblico.

Essendo un'azienda pubblica di erogazione, l'Agenzia delle Entrate presenta molte delle caratteristiche tipiche delle aziende pluripersonali, tra cui le rigidità organizzative interne, accentuate dalla burocrazia tipica del settore pubblico, le rigorose procedure operative, i flussi informativi e i controlli reciproci tra addetti che garantiscono la sua affidabilità documentale.

A differenza delle aziende pluripersonali private, però, essa è controllata dalla Politica, eletta dai cittadini, la quale opera come fosse “l'azionista di riferimento” di tale realtà aziendale.

Nella tutela dell'interesse pubblico che le è affidato l'Agenzia delle Entrate deve rendere conto alla collettività. Quest'ultima rappresenta, infatti, il controllo esterno dell'istituzione, ed esprime il proprio gradimento o meno sull'operato dell'Agenzia medesima.

In particolare, l'interesse tutelato dall'Agenzia è relativo alla determinazione della ricchezza dei cittadini e alla riscossione delle imposte che gravano sulla ricchezza medesima. Si tratta, dunque, di un aspetto che riguarda tutti i soggetti e per questo, rispetto ad altre istituzioni, il suo operato risulta, in maniera particolare, “sotto i riflettori”.

Una peculiarità di tale organizzazione istituzionale è data dal fatto che i cittadini non cercano, nell'esercizio della sua funzione, una maggiore efficienza, ma assumono invece, molto spesso, una posizione di contrasto al suo operato, opponendosi a quanto viene loro richiesto in termini di tributi e sanzioni. A ciò si aggiunga che gli evasori, anch'essi appartenenti alla collettività, nell'occultare ricchezza al Fisco, hanno interesse ad una vera e propria inefficienza dell'istituzione, che gli garantisce di non poter essere scoperti.

In tale contesto, la Politica – cui l'Agenzia delle Entrate risponde – interessata ad accaparrarsi il favore dell'elettorato, introduce con molta cautela iniziative volte all'efficientamento

dell'esercizio pubblico di riscossione e accertamento dei tributi. Simili iniziative, infatti, potrebbero addirittura determinare il venir meno del consenso da parte della collettività.

L'attenzione della Politica, e dei dirigenti a cui sono assegnati i ruoli di maggior rilevanza nell'organizzazione istituzionale, è rivolta piuttosto a salvaguardare l'immagine e la reputazione nei confronti dei cittadini. L'obiettivo, dunque, è quello di evitare notizie clamorose, imbarazzi, evidenti malfunzionamenti ed azioni senza risultati messe in atto dai funzionari.

Tutto ciò determina, all'interno dell'organizzazione, un clima di timore e di diffidenza reciproca. La paura di intraprendere azioni di controllo che non vadano a buon fine o non raggiungano i risultati sperati, disincentiva i funzionari degli Uffici tributari dal porre in atto iniziative troppo rischiose, che potrebbero determinare un apparente spreco di risorse, discutibili da colleghi o superiori in termini di risultati raggiunti e in cui la valutazione, sulla stima di ricchezza e dei tributi, operata dal singolo funzionario potrebbe essere esposta a critiche altrui. Ognuno guarderà con sospetto i propri colleghi per intercettare negligenze o potenziali casi di corruzione, al fine di non essere coinvolto in criticità che non lo riguardano, in un clima di controllo reciproco analogo a quello delle aziende pluripersonali, e forse anche maggiormente pregnante.

Il settore pubblico, infatti, porta con sé il problema della corruzione: ogni iniziativa individuale, ogni valutazione discrezionale espone il soggetto che la compie all'accusa di essere corrotto. Si pensi al caso in cui un funzionario, nell'accertare un evasore totale, determini in maniera valutativa il suo fatturato. Le sue congetture, se valutate troppo basse e prudenti, potranno essere esposte a critiche, ipotizzando che egli sia complice dell'evasore e per questo lo stia aiutando. Si crea in questo modo una sorta di paura ad entrare in relazione con soggetti, evasori totali, proprio per i sospetti che ciò può generare in capo ai pubblici ufficiali.

Molto spesso proprio i "superiori" che accusano il funzionario di corruzione sono a loro volta soggetti effettivamente corrotti, o uomini di politica con interessi da salvaguardare e favori da elargire, che potrebbero "coprire" la propria posizione accusando chi, sotto di loro, cerca di esercitare al meglio la propria attività.

Le rigidità procedurali, il clima di diffidenza reciproca e il timore di rimanere esposti a critiche od obiezioni da parte di superiori e colleghi spinge ogni funzionario ad evitare di esporsi con iniziative troppo rischiose e a limitare l'esercizio della propria discrezionalità

nell'adempimento del suo incarico. Egli preferisce cercare riparo nell'unica certezza che ha ed in ciò che sarà sempre in grado di giustificare il suo operato, "mettendolo al sicuro" da eventuali contestazioni: la Legge.

In questo modo l'attività di accertamento degli Uffici fiscali si è appiattita nel contestare solo questioni di diritto, colpendo il dichiarato, e lasciando indisturbato tutto ciò che è, invece, occultato: troppo rischioso da valutare e troppo difficile da scoprire. Il funzionario può così operare "con le spalle coperte" rispetto ad eventuali critiche.

La tendenza è, dunque, ad orientare i controlli su questioni giuridiche, contestando l'inquadramento normativo di un determinato fatto economico inserito nella dichiarazione fiscale del contribuente o del sostituto d'imposta.

Tali controlli, poi, vengono effettuati in realtà in cui l'applicazione di un regime giudico poco più oneroso per il contribuente può determinare la riscossione di cifre che toccano i milioni di euro. È questo, infatti, il vero obiettivo del funzionario: ottenere un "grande bottino in un colpo solo", per garantirsi i riconoscimenti dei superiori, avvicinare la riscossione agli obiettivi annuali, facendo carriera, senza tante "grane".

I controlli finalizzati ad intercettare la ricchezza non dichiarata sono molto rischiosi e, per come concepiti oggi, anche molto costosi. Essi richiedono di perlustrare il territorio, andando alla ricerca di ciò che non si vede, con il rischio di non trovare nulla.

Al contrario la contestazione sull'inquadramento giuridico del dichiarato non comporta problemi probatori, è più rapida da attuare, è giustificabile con motivazioni che, anche se molto fumose, si basano, in ogni caso, su norme di Legge e, per questo, difficilmente possono comportare critiche, anche solo per il fatto che criticarle significherebbe comprendere la loro complessità¹⁹³. In altri termini, sebbene il filo logico proposto nelle contestazioni dell'Agenzia per collegare il fatto economico alla norma può risultare illogico, esso è comunque basato sulla Legge e questo basta per mettere al sicuro il funzionario che lo ha elaborato.

Le contestazioni sulla ricchezza occultata richiedono invece di sporcarsi le mani, elaborando proprie valutazioni e stime e ciò incontra notevoli difficoltà in un ambiente impregnato di "formalismo giuridico"¹⁹⁴. Tali contestazioni richiedono di esporsi, ricorrendo alla propria

¹⁹³ LUPI R., *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, Milano, 2008, p. 264 ss..

¹⁹⁴ LUPI R., *Diritto amministrativo dei tributi*, cit., p. 240.

capacità di argomentare e di produrre ragionamenti logici sulle stime del fatturato e sugli ordini di grandezza dell'attività.

Ecco il motivo per cui la maggior parte delle contestazioni si basano sulla competenza, sull'imputazione a periodo, o su zoppicanti teorie di abuso del diritto, dalle quali emerge la confusione diffusa tra evasione ed elusione fiscale.

In questo modo, viene rimossa la discrezionalità dei funzionari e gli operatori degli Uffici tributari diventano dei “*meccanici applicatori di regole*”¹⁹⁵, il cui obiettivo è deresponsabilizzarsi e non assumere posizioni. Tutti vogliono delegare ad altri ogni presa di posizione, finendo così per delegare alla Legge la risoluzione delle questioni mosse contro questo o quel contribuente. Si decide di non decidere, nascondendosi dietro alle disposizioni normative, perché quelle nessuno può contestarle.

Tutto questo svilimento dell'attività accertativa determina uno spreco di risorse, scarse, nell'esercizio della funzione pubblica, ma soprattutto lascia le strade spianate agli evasori totali, alle frodi messe in atto da contribuenti, e alla ricchezza nascosta.

Probabilmente, in un simile contesto, il titolare di una piccola azienda familiare può occultare ricchezza indisturbato proprio grazie all'accertamento “interpretativo” compiuto sulla propria medesima azienda. La proprietà e i dirigenti escogitano meccanismi artificiosi per occultare ricchezza al Fisco, senza lasciare tracce della “contabilità nera”, parallela a quella ufficiale, oppure emettono fatture false, che vengono registrate nella medesima contabilità ufficiale, ma dietro alle quali non si è realizzata alcuna operazione economica; intanto, l'azienda viene accertata per questioni di imputazione a periodo di alcune voci di bilancio.

Insomma, ciò che appare è che i controlli dell'Agenzia ricadono dove l'evasione manca, e non intervengono dove essa si verifica. Tutto questo determina l'inferno della ricchezza dichiarata e il paradiso di quella occultata¹⁹⁶.

Viene aggravato il peso degli adempimenti fiscali sopportato dalle grandi aziende pluripersonali, maggiormente esposte, per le loro dimensioni e la loro complessità, a questi accertamenti basati sul diritto. Mentre rimangono estranei ai rapporti con l'Agenzia delle Entrate le piccole realtà aziendali nelle quali si nasconde, spesso, la vera evasione.

¹⁹⁵ LUPI R., *Diritto amministrativo dei tributi*, cit., p. 282.

¹⁹⁶ LUPI R., *Evasione fiscale*, cit., p. 264 ss..

Il Fisco va a penalizzare i soggetti che davvero lavorano per lui, lasciando imperturbate le realtà che ignorano i meccanismi della sostituzione d'imposta e che non dichiarano nulla, occultando per intero la propria attività d'impresa.

Inoltre, questa pignoleria sul dichiarato produce l'effetto "a catena" di incentivare ulteriormente i contribuenti, che sono nelle condizioni di farlo, ad occultare sempre più ricchezza, sottraendola così al *fumus* del diritto. Il riferimento non è certo a chi, per esigenze interne, deve documentare e tracciare ogni operazione, ma a chi può modellare a proprio piacimento le scritture contabili aziendali.

Chi dovrebbe combattere davvero l'evasione, ovvero l'organizzazione istituzionale incaricata di tale ruolo, pensa al raggiungimento di risultati "monetari" e a tutelare la propria immagine rispetto all'opinione pubblica, a scapito delle grandi aziende organizzate, che di fatto sono il vero ausilio nella riscossione dei tributi e che pagano lo scotto di non poter nascondere nulla, per le ormai note ragioni organizzative e gestionali.

Per accontentare la collettività, si inneggia alla "lotta all'evasione", appoggiata da chi è convinto, sulla base di qualche malinteso diffuso, che il male del Fisco siano le grandi aziende; ma in realtà l'operatività dell'Agenzia non fa altro che consentire alle piccole realtà aziendali non organizzate, in cui si annida l'evasione fiscale, di agire indisturbate, sapendo che difficilmente potranno essere coinvolte nei controlli fiscali, data l'impostazione della attività amministrativa.

Inoltre, a livello internazionale, questa indifferenza diffusa alla ricchezza nascosta attrae nel nostro territorio nazionale chi è intenzionato a nascondere la propria ricchezza e la propria capacità contributiva, mentre disincentiva l'insediarsi di grandi aziende organizzate che non vogliono rischiare di entrare nel mirino delle questioni giuridiche mosse dall'Agenzia delle Entrate.

Quello che sembra mancare è la necessaria coesistenza e coordinazione tra la "tassazione attraverso le aziende" e la vecchia determinazione valutativa dei tributi, nell'attuale sistema di autotassazione.

In particolare, si deve partire dalla consapevolezza che le imposte vengono pagate solo se qualcuno le impone¹⁹⁷. I tributi devono essere richiesti da qualcuno, e dove non può arrivare l'azione delle organizzazioni aziendali pluripersonali, nel proprio ruolo di riscossori, devono

¹⁹⁷ LUPI R., *Diritto amministrativo dei tributi*, cit., p. 267.

entrare in campo gli Uffici tributari, mediante l'attuazione di controlli mirati e di determinazioni valutative della ricchezza.

Se, invece, il contribuente dovesse percepire che le imposte non vengano richieste da nessuno, verosimilmente sceglierà di non versarle. Da ciò deriva l'importanza dei c.d. "controlli sul territorio"¹⁹⁸, per tutta quella ricchezza che non viene intercettata dalle grandi organizzazioni pluripersonali.

Il sistema attuale, che ha consentito di esternalizzare sulle grandi aziende e sulle loro organizzazioni contabili la riscossione dei tributi per tutta la ricchezza che transita nelle organizzazioni medesime, non può eliminare completamente l'intervento valutativo basato sulle stime per ordine di grandezza.

È necessario un coordinamento tra il sistema di autotassazione attuale, in cui il sostituto d'imposta gioca un ruolo di estrema importanza, e la determinazione valutativa dei tributi, su base presuntivo-induttiva, in tutte quelle realtà dove la sostituzione d'imposta non arriva, perché i soggetti incaricati di tale funzione non ne presentano i presupposti necessari.

Ciò non significa, a parere di chi scrive, che l'Agenzia delle Entrate debba operare controlli a tappeto in tutte le piccole realtà aziendali; questo sarebbe infattibile, date anche le risorse limitate di cui essa dispone.

L'obiettivo, invece, è da un lato quello di indurre i contribuenti a dichiarare un reddito verosimile rispetto all'attività svolta e alla sua visibilità, dall'altro di cercare di individuare quelle realtà che, per le caratteristiche viste in precedenza nell'elaborato, sfuggono totalmente al Fisco.

Tale obiettivo è raggiungibile solo incrementando i controlli sul territorio e basandoli non sulla ricerca di tracce documentali e contabili, bensì su valutazioni circa la credibilità del dichiarato e su stime e valutazioni del giro d'affari dell'attività, compiute valorizzando elementi quali l'esteriorità dell'impresa, l'affluenza di clienti, e in generale l'immagine aziendale.

¹⁹⁸ LUPI R., *Diritto amministrativo dei tributi*, cit., *passim*.

Cercare un appoggio contabile per individuare l'evasione non può infatti funzionare, proprio perché nelle realtà aziendali non organizzate è la stessa contabilità che non funziona.

È necessario incrementare la possibilità per gli evasori di essere scoperti. L'operatività dei controlli dovrebbe ricercare ed individuare prima di tutto le realtà che presentano le condizioni per evadere, analizzando il territorio. Individuate le realtà maggiormente esposte all'occultamento di ricchezza, l'Agenzia potrebbe analizzare il loro andamento nel corso del tempo, cercando di intercettare eventuali profili critici. A questo mediante ispezioni e verifiche, rapide ed efficaci, potrebbe intercettare ciò che è nascosto determinando in maniera valutativa una fascia reddituale attribuibile all'azienda, sulla quale calcolare i tributi.

Non si tratta di andare a recuperare il singolo carico tributario sulla ricchezza nascosta, e controllare a tappeto gli innumerevoli operatori economici non organizzati, ma di farsi sentire presente e attiva sul territorio, spingendo i piccoli commercianti, gli artigiani e i lavoratori autonomi a dichiarare la propria ricchezza in modo verosimile e credibile rispetto alle informazioni che l'Amministrazione può recuperare sulla loro attività. In questo senso, anche i controlli sul territorio, non dovrebbero avvenire cercando una contabilità, e basando su di essa qualche timida presunzione, senza risultato. Questo perché, ancora una volta, la contabilità in queste realtà, di frequente, non c'è. E la ricchezza registrata non è affidabile, ma è definita a piacimento dell'imprenditore o del professionista.

I controlli dovrebbero, allora, riguardare una considerazione generale sul tipo di attività, sulle caratteristiche proprie della specifica realtà aziendale, sulla sua visibilità e affluenza, andando a determinare in maniera induttiva e presuntiva un fatturato verosimile e un reddito imponibile sul quale basare la richiesta di imposte.

Ne potrebbe, in questo senso, derivare una maggior efficacia degli interventi dell'Amministrazione finanziaria, con controlli più brevi, e quindi anche maggiormente efficienti; ma, soprattutto, l'operato dell'Agenzia interverrebbe sulla percezione che il contribuente ha di poter essere scoperto nel suo esercizio d'impresa "in nero", riducendo il vantaggio immediato dell'evasione, poiché aumenta il rischio di essere rintracciato e, quindi, di subire un pregiudizio futuro. In questo modo ne beneficerebbe il meccanismo di sostituzione d'imposta e l'emersione del c.d. "lavoro nero", su cui ci si è concentrati in questo elaborato.

Quello che si verifica, invece, nella lotta all'evasione fiscale e al "lavoro nero", è un inasprimento delle sanzioni, tanto amministrative quanto penali. Si è però già accennato al

fatto che tali sanzioni non possono colmare la carenza di controlli sostanziali messi in campo dall’Agenzia.

4.2. LE SANZIONI AMMINISTRATIVE

A fronte del compimento di illeciti fiscali individuati dall’Amministrazione finanziaria, mediante controlli formali o sostanziali, al sostituto d’imposta vengono irrogate le sanzioni amministrative previste dal nostro ordinamento tributario¹⁹⁹.

Senza pretesa di compiere un’analisi completa del sistema sanzionatorio tributario – che non è l’obiettivo che il presente elaborato si pone – si cercherà di fornire al lettore un inquadramento degli aspetti maggiormente rilevanti che toccano da vicino la sanzionabilità degli illeciti del sostituto d’imposta.

Lo strumento sanzionatorio è un elemento pregnante nell’attuale sistema di c.d. autotassazione, in cui il contribuente è chiamato ad adempiere in maniera autonoma alla determinazione e alla liquidazione delle imposte dovute, siano esse proprie o altrui, come nel caso del sostituto d’imposta. In particolare, l’intervento successivo dell’Amministrazione finanziaria rende necessario un sistema di contrasto di eventuali condotte illecite, del contribuente e del sostituto d’imposta, nell’adempimento degli obblighi tributari a loro attribuiti, per disincentivare l’evasione e il compimento di meccanismi frodatori a discapito del Fisco²⁰⁰.

L’illecito tributario viene punito con sanzioni amministrative e, talvolta, penali, a seconda della gravità attribuitagli dal legislatore fiscale e del danno che tale illecito arreca allo Stato.

¹⁹⁹ In particolare, le specifiche sanzioni tributarie sono contenute nel D. lgs. 471/1997 e dal D. lgs. 473/1997 e sono regolate dai principi generali contenuti nel D. lgs. 472/1997.

²⁰⁰ Nel sistema di determinazione valutativa dei tributi da parte di autorità pubbliche, tipico dell’era preindustriale, lo strumento sanzionatorio era molto più circoscritto. In particolare, la sanzione era prevista per i soli casi in cui il contribuente mettesse in atto comportamenti di resistenza verso la richiesta di imposte da parte dei funzionari, oppure realizzasse condotte illecite di vero e proprio occultamento di ricchezza come nel caso del contrabbando, o ancora attuasse comportamenti di incentivazione alla disobbedienza fiscale. Si veda in proposito LUPI R., *Diritto amministrativo dei tributi*, cit., p. 386.

La sanzione amministrativa tributaria è una sanzione pecuniaria, costituita dall'obbligo, in capo al contribuente, di pagare una determinata somma di denaro, cui possono accompagnarsi delle sanzioni accessorie²⁰¹ espressamente previste dalla Legge.

Il bene giuridico protetto da tale sanzione è l'interesse dello Stato ad una tempestiva partecipazione di ognuno alla Spesa pubblica, in ragione della propria capacità contributiva. Tale bene giuridico protetto è, dunque, inevitabilmente connesso con il Principio costituzionale contenuto all'articolo 53 della nostra Carta costituzionale. Alla tutela di tale bene giuridico si affianca l'esigenza di contrastare l'evasione fiscale²⁰².

Sulla base di ciò, va sin d'ora precisato che il ricorso a diverse tipologie di sanzione – l'una amministrativo-tributaria, l'altra penale²⁰³ – risponde all'esigenza di una minore o maggiore tutela dell'oggetto protetto dal sistema sanzionatorio. Infatti, l'esigenza di sanzioni che rappresentino la progressiva gravità dell'illecito ha fatto sì che il Legislatore fiscale abbia introdotto la repressione anche penale di alcune puntuali fattispecie, che hanno assunto la consistenza di reato.

In particolare, le sanzioni amministrative e le sanzioni penali si pongono in rapporto di progressiva gravità della condotta illecita posta in essere dal soggetto²⁰⁴.

La sanzione amministrativa può concretizzarsi in una sanzione proporzionale all'imposta evasa, stabilita in misura fissa, oppure può essere determinata tra un minimo e un massimo previsti dalla Legge²⁰⁵.

²⁰¹ Le sanzioni accessorie, indicate all'articolo 21 del D. Lgs. 472/1997 sono: a) l'interdizione dalle cariche di amministratore, sindaco o revisore di società o enti con personalità giuridica; b) l'interdizione dalla partecipazione di gare per l'affidamento di appalti pubblici e forniture per la durata massima di sei mesi; c) l'interdizione dal conseguimento di licenze, concessioni o autorizzazioni per l'esercizio di imprese o di attività di lavoro autonomo, e la loro sospensione per la durata massima di sei mesi; d) la sospensione dall'attività di impresa o di lavoro autonomo, per la durata massima di sei mesi.

²⁰² Come evidenziano COPPA e SAMMARTINO nel principio del loro scritto, rinvenibile nell'Enciclopedia del Diritto (COPPA D., SAMMARTINO S., *Sanzioni tributarie*, in Enciclopedia del Diritto, XXXVI, Milano, 1989).

²⁰³ Si è visto, nel precedente capitolo, che alcuni degli illeciti fiscali del sostituto d'imposta possono assumere una rilevanza anche penale.

²⁰⁴ Scrive MICELI: "*si ritiene che l'illecito fiscale si caratterizzi per la presenza di un unico oggetto di protezione (...) e, conseguentemente, la sanzione tributaria si definisca come reazione alla lesione di quest'unico bene giuridico. Il ricorso a differenti tipi di sanzioni è così giustificato non per la diversità di beni di tutela, ma in ragione della maggiore o minore pericolosità delle modalità delle condotte poste in essere dal contribuente (...). In questo senso le sanzioni sono graduate progressivamente a seconda della rimproverabilità della condotta e quelle amministrative sono meno gravi delle sanzioni penali.*" (MICELI R., *Sanzioni amministrative tributarie*, in Enciclopedia giuridica Treccani, 2014).

²⁰⁵ In particolare, gli elementi che l'Amministrazione finanziaria valuta ai fini della puntuale definizione della sanzione sono: la gravità della violazione in base alla condotta di colui che l'ha posta in essere, il tentativo di nascondere o attenuare le conseguenze che derivano dall'illecito, la personalità del soggetto nonché le sue condizioni economiche. Il riferimento normativo è l'art. 7 del D. lgs. 472/1997 – *Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie*.

L'apparato sanzionatorio applicabile al sostituto d'imposta appare complesso e tutt'altro che agevole nei termini della sua implementazione. Si cercherà di seguito di ricostruirne i tratti essenziali.

Dall'analisi degli illeciti del sostituto d'imposta è emerso che alla violazione degli obblighi "da ritenuta" generalmente si accompagna, quale conseguenza diretta, un illecito dichiarativo del sostituto d'imposta medesimo.

In particolare, nei casi in cui tale soggetto ometta di effettuare le ritenute e di versarle egli è solitamente intenzionato ad omettere altresì la presentazione della relativa dichiarazione. Analoghe considerazioni valgono per l'effettuazione parziale delle ritenute, derivante da un occultamento parziale – appunto – della ricchezza erogata (ancora una volta si richiama il "lavoro nero parziale"), che determinerà la redazione di una dichiarazione infedele.

Qualora un soggetto, nell'ordinamento tributario attuale, compia più illeciti sono previste regole sanzionatorie specifiche, riprese dal Diritto penale. In particolare, nel sistema sanzionatorio tributario è richiamato il principio di matrice penale del c.d. "cumulo materiale" delle sanzioni. Ciò significa che, di regola, ogni violazione prevede l'irrogazione della relativa sanzione: nel caso di più violazioni vengono applicate in maniera cumulativa (per somma algebrica) le relative sanzioni amministrative. Tuttavia, nel caso in cui molteplici violazioni vengano commesse con un'unica condotta o nel medesimo disegno evasivo del contribuente, la sanzione irrogata non corrisponde alla somma delle sanzioni relative a ciascun illecito, bensì alla sanzione più grave tra quelle applicabili, "maggiorata" di un certo ammontare, a seconda dei casi ed in base a quanto previsto dalle disposizioni di Legge (si tratta del c.d. "cumulo giuridico")²⁰⁶. Tra le due forme di "cumulo" – materiale e giuridico – si applica quella più favorevole per il contribuente. Ciò in base al principio del *favor rei*²⁰⁷.

²⁰⁶ Per una compiuta disamina delle ipotesi si veda l'art. 12 del D. Lgs. 472/1997. In sintesi: nel caso in cui un soggetto, con una sola azione od omissione violi molteplici disposizioni normative (siano esse relative al medesimo tributo o riconducibili a tributi differenti) viene applicata la sanzione più grave, aumentata da un quarto al doppio. Analogamente avviene nel caso di c.d. "progressione", ovvero nel compimento di più illeciti, anche in momenti diversi, tali per cui, nella loro progressione, "pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo" (art. 12, comma 2, D. lgs. 472/1997). Inoltre, se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, la sanzione base è costituita da quella più grave tra le applicabili aumentata di un quinto (art. 12, comma 3, D. lgs. 472/1997). Infine, quando violazioni "della stessa indole" (art. 12, comma 5, D. lgs. 472/1997) vengono compiute in diversi periodi fiscali, viene applicata la sanzione base aumentata dalla metà al triplo.

²⁰⁷ In merito a ciò, in Dottrina si veda tra tutti Tesaurò F., *Compendio*, cit, p. 193.

Le sanzioni applicabili al sostituto d'imposta possono essere suddivise in due categorie: quelle riconducibili alla fase di accertamento e quelle riconducibili alla fase di riscossione delle ritenute alla fonte²⁰⁸.

Le prime riguardano l'occultamento della ricchezza e una conseguente dichiarazione non veritiera o non presentata. Le seconde, invece, si basano su una dichiarazione corretta, alla quale non ha fatto seguito una altrettanto corretta liquidazione delle ritenute dovute.

Dunque, le sanzioni derivanti dalla fase di accertamento riguardano le ipotesi in cui il reddito erogato sia stato occultato – in maniera parziale o totale – e, pertanto, non siano state effettuate né versate le ritenute; di conseguenza, la dichiarazione del sostituto d'imposta risulti infedele od omessa (fattispecie ampiamente esaminate nel precedente capitolo con riferimento al lavoro nero parziale e totale). In questi casi, le sanzioni applicabili sono quelle previste per l'omessa effettuazione – sia essa parziale o totale – delle ritenute²⁰⁹, nonché per la dichiarazione infedele od omessa²¹⁰.

Non si applica invece la sanzione per l'omesso versamento di ritenute. Infatti, il testo di Legge²¹¹ dell'articolo 13, D. lgs. 471/1997 ritiene sanzionabile l'omesso versamento delle ritenute *dovute sulla base della dichiarazione* e, pertanto, risultanti dalla dichiarazione medesima. Ne deriva che tale sanzione è relativa alla sola riscossione delle imposte e la sua applicabilità dipende dal fatto che le ritenute non versate siano state correttamente indicate nella dichiarazione del sostituto d'imposta.

Chiaro che nell'ipotesi soprarichiamata, in cui il reddito erogato viene occultato, le ritenute oltre a non essere state effettuate e dichiarate non sono state nemmeno versate. Ma ciò non significa che l'omesso versamento, nello specifico, sia sanzionabile dalla disposizione contenuta nell'articolo 13 poc'anzi citato.

Nella formulazione dell'articolo 13 del D. Lgs. 471/1997 precedente alla riforma del 2015²¹² si ritenevano congiuntamente applicabili, in determinate fattispecie, tanto la sanzione per omessa effettuazione di ritenute quanto la sanzione per omesso versamento. Ciò, tuttavia, al verificarsi del presupposto, raramente riscontrabile, in cui tali medesime ritenute venissero poi correttamente dichiarate nel modello 770. La riforma del sistema sanzionatorio del 2015 ha

²⁰⁸ CARROLI T., *Le sanzioni amministrative per omesso versamento di ritenute*, in Rassegna Tributaria, 3/2012, p. 639.

²⁰⁹ Articolo 14 del D. lgs. 471/1997.

²¹⁰ Articolo 2 del D. lgs. 471/1997. L'applicazione di tali sanzioni segue le regole del c.d. cumulo (materiale o giuridico) poc'anzi richiamate.

²¹¹ Articolo 13 del D. lgs. 471/1997.

²¹² Il riferimento è al D. lgs. 158/2015.

revisionato tale aspetto intervenendo nel testo letterale dell'articolo 13. In merito si è creata molta confusione applicativa.

Sul punto, la Suprema Corte è intervenuta esprimendosi per l'esclusione dell'applicabilità di entrambe le sanzioni (di omessa effettuazione e di omesso versamento di ritenute) in quanto il Legislatore, nell'introdurre la modifica normativa ha voluto *“ritenere l'omesso versamento come un post factum non oggetto di autonoma considerazione ed incluso, quanto a disvalore, nella stessa mancata effettuazione delle ritenute”*²¹³.

Tuttavia, si vuole ancora una volta sottolineare che l'ipotesi diffusa in cui la dichiarazione del sostituto d'imposta risulti omessa o infedele, a seguito di ritenute omesse e non versate, non riguarda l'ipotesi sanzionata dall'articolo 13 del D. lgs. 471/1997, la quale è riferibile esclusivamente al caso in cui – si insiste sul punto – le ritenute non versate siano state dichiarate dal sostituto d'imposta.

Ne deriva che la dichiarazione infedele od omessa esclude a priori la sanzione per l'omesso versamento delle ritenute.

Risulta evidente che le sanzioni per omessa effettuazione delle ritenute e le sanzioni per omesso versamento possono coesistere ma non possono essere applicate con riferimento alle medesime ritenute e con riferimento ad una medesima condotta del sostituto. In altre parole, il sostituto può, in un determinato periodo di imposta, omettere di effettuare, di versare e dichiarare un ammontare di ritenute; può al contempo effettuare e dichiarare ma non versare un altro e diverso ammontare. In questo caso, per la prima violazione si vedrà applicata la sanzione per omessa effettuazione delle ritenute e per dichiarazione infedele, mentre per la seconda violazione la sanzione irrogabile sarà la sola sanzione per l'omesso versamento delle ritenute. I due “pacchetti” sanzionatori, però, fanno riferimento ad ipotesi distinte perché si basano su diversi ed opposti presupposti. Infatti, la sanzione per omesso versamento di ritenute presuppone che esse risultino dalla dichiarazione riepilogativa²¹⁴.

Alla luce di quanto sin qui esposto, è possibile identificare tre ipotesi di applicabilità delle sanzioni amministrative.

La prima riguarda il caso in cui l'Amministrazione finanziaria rettifichi la dichiarazione del sostituto d'imposta, irrogando le sanzioni per l'omessa effettuazione delle ritenute – non

²¹³ Cass. Civ., sez. Trib., del 26 novembre 2021, n. 36886.

²¹⁴ Il parametro per l'applicazione della sanzione prevista dall'articolo 13 è non già l'imposta accertata bensì quella dichiarata. Così CARROLI T., *Le sanzioni amministrative per omesso versamento di ritenute*, in *Rassegna Tributaria*, 3/2012, p. 641.

applicate sul reddito corrisposto al sostituto – e le sanzioni per la dichiarazione infedele. La seconda riguarda l'ipotesi in cui la dichiarazione del sostituto d'imposta non venga affatto presentata e tale omissione sia individuata dall'Amministrazione medesima: in questo caso le ritenute non sono state effettuate né versate e nessuna dichiarazione è stata predisposta né trasmessa all'Agenzia delle Entrate. Le sanzioni applicabili sono, quindi, relative all'omessa effettuazione di ritenute e all'omessa dichiarazione. La terza ipotesi, infine, riguarda il caso di ritenute – solitamente effettuate – correttamente dichiarate ma non versate: in tale circostanza il sostituto è sanzionabile per l'omesso versamento delle ritenute medesime. Se invece tali ritenute non sono state effettuate, né versate ma il sostituto ha provveduto alla loro corretta dichiarazione²¹⁵, la sanzione applicabile è la sola prevista per l'omessa effettuazione di ritenute, la quale assorbe la sanzionabilità anche del loro omesso versamento secondo la riforma sanzionatoria del 2015 e quanto espresso dalla Suprema Corte di Cassazione.

Infine, nell'ulteriore caso in cui il sostituto ometta per errore di trattenere un ammontare pari alla ritenuta al momento dell'erogazione del reddito e, successivamente, rendendosi conto dell'omissione, proceda con il versamento all'Erario dell'ammontare dovuto a titolo di ritenuta, nonché con la corretta dichiarazione di tale medesima ritenuta, la sanzione amministrativa applicabile sarà relativa all'omessa effettuazione della ritenuta.

A questo punto e alla luce delle fattispecie che possono, nel concreto, verificarsi, si vedano di seguito le specifiche sanzioni irrogabili nei casi di lavoro nero totale o parziale, nonché, in generale, in tutti i casi in cui le ritenute vengano omesse e non versate, in misura parziale o totale, e la dichiarazione risulti, di conseguenza, infedele od omessa.

In particolare, nel caso di dichiarazione infedele la sanzione applicabile è compresa tra il novanta e il centoottanta per cento delle ritenute non versate, con un minimo di duecentocinquanta euro²¹⁶. Tale sanzione è aumentata della metà se la violazione è stata realizzata ricorrendo a "*documentazione falsa, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente*"²¹⁷. Se, invece, non vi sono raggiri o condotte fraudolente, la sanzione è ridotta di un terzo qualora le ritenute non dichiarate e non versate siano inferiori al tre per cento delle ritenute relative all'ammontare dei compensi e altre somme dichiarate, e in ogni caso, inferiori a trentamila euro²¹⁸.

²¹⁵ Ipotesi estremamente rara e difficilmente verificabile.

²¹⁶ Art. 2, comma 2, del D. lgs. 471/1997.

²¹⁷ Art. 2, comma 2-bis, del D. lgs. 471/1997.

²¹⁸ Art. 2, comma 2-ter, del D. lgs. 471/1997.

Nel caso di dichiarazione omessa, la sanzione va dal centoventi al duecentoquaranta per cento delle ritenute non versate²¹⁹. Tuttavia, se la dichiarazione viene presentata entro il termine per l'invio della dichiarazione relativa all'anno successivo, purché prima dell'inizio di ogni attività di accertamento, di cui il sostituto sia venuto a conoscenza, la sanzione applicabile si dimezza, andando da un minimo del sessanta ad un massimo del centoventi per cento dell'ammontare delle ritenute non versate, con un minimo sanzionatorio di duecento euro.

Inoltre, se la dichiarazione non viene presentata ma le ritenute vengono in ogni caso versate la sanzione applicabile va dai duecentocinquanta ai duemila euro. Essa può essere poi ulteriormente ridotta se le ritenute vengono versate e la dichiarazione omessa viene presentata entro il termine per la presentazione della dichiarazione successiva (il carico sanzionatorio in questo caso va dai centocinquanta ai cinquecento euro).

Va precisato che, tanto nel caso di dichiarazione infedele quanto nel caso di dichiarazione omessa, è prevista un'ulteriore sanzione amministrativa di cinquanta euro per ogni soggetto sostituito, percettore del reddito, non indicato nella dichiarazione presentata o che avrebbe dovuto essere presentata. Tuttavia, se le ritenute sono comunque versate e la dichiarazione omessa viene presentata entro il termine per l'invio della successiva, anche questa sanzione viene ridotta; in particolare, la riduzione è del quaranta per cento per ciascun percettore del reddito non indicato in dichiarazione.

Per concludere, nel caso il sostituto effettui la ritenuta, ma non la versi, dichiarandola in seguito correttamente nella relativa dichiarazione, egli, dal punto di vista amministrativo, si vedrà applicata la sanzione per l'omesso versamento della ritenuta, pari al trenta per cento dell'importo non versato²²⁰. Se però i versamenti sono effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione del trenta per cento è ridotta della metà (con ulteriori riduzioni se il ritardo non supera i 30 o i 15 giorni). Tale attenuazione è volta a tutelare le sviste di scadenze o i bug dei sistemi informativi aziendali di coloro che hanno adempiuto correttamente ai propri obblighi e che, scevri da ogni intento di sottrarre ricchezza al Fisco, adempiano con un po' di ritardo ai propri obblighi normativi.

Va precisato che le norme di Legge prevedono alcune puntuali cause di non punibilità, al verificarsi delle quali l'illecito commesso risulta non sanzionabile. Si tratta, tra gli altri, dei casi di forza maggiore, di errore non dovuto a colpa, di *ignorantia legis* scusabile, ma anche

²¹⁹ Art. 2, comma 1, del D. lgs. 471/1997.

²²⁰ Art. 13 del D. lgs. 471/1997.

di obiettiva incertezza sulla portata applicativa di una determinata disposizione²²¹; inoltre, il contribuente, il sostituto o il responsabile d'imposta non sono punibili qualora dimostrino che la mancata esecuzione del pagamento di un tributo è avvenuto per un fatto attribuibile a terzi e denunciato all'Autorità giudiziaria.

Un aspetto che caratterizza il nostro ordinamento tributario è la possibilità per il contribuente, e dunque anche per il sostituto d'imposta, di beneficiare di riduzioni sanzionatorie in caso di ravvedimento o di raggiungimento di un accordo con il Fisco²²².

In particolare, il contribuente può "sanare" il suo illecito se decide di ravvedersi, ovvero se provvede a versare, oltre a imposte ed interessi, anche le sanzioni ridotte nel loro ammontare in maniera proporzionale al tempo di ravvedimento²²³. Inoltre, egli può "definire" la propria posizione secondo le possibilità che l'ordinamento giuridico gli mette a disposizione, o, ancora, può trovare un accordo con l'Amministrazione finanziaria in riferimento alle maggiori imposte accertate, evitando il contenzioso e beneficiando di una riduzione del carico sanzionatorio.

In proposito, merita una riflessione la c.d. "definizione agevolata delle sanzioni"²²⁴: tale strumento consente al sostituto di rimediare alla propria violazione versando, entro il termine per la presentazione del ricorso, un terzo della sanzione irrogata, evitando altresì eventuali sanzioni accessorie. Si tratta di un istituto funzionale a deflazionare il contenzioso²²⁵.

²²¹ Si veda in proposito MICELI R., *Sanzioni amministrative tributarie*, in Enciclopedia giuridica Treccani, 2014, secondo cui l'obiettiva incertezza può derivare da una previsione normativa oggettivamente oscura e caratterizzata da una obiettiva carenza strutturale del testo di Legge.

²²² Non è questa la sede per una compiuta analisi degli istituti previsti, in merito, dal nostro ordinamento. Basti citare che oltre al c.d. "ravvedimento operoso", sempre più esteso dal legislatore nella sua portata applicativa, vi sono ulteriori strade che il contribuente può percorrere per "rimediare" all'illecito commesso. Si pensi all'istituto dell'acquiescenza, che prevede una riduzione ad un terzo delle sanzioni se il contribuente non impugna l'avviso di accertamento o di liquidazione e presenta un'istanza di accertamento con adesione. Mediante l'adesione, quale procedimento di confronto tra contribuente e Agenzia delle Entrate è possibile raggiungere un accordo per evitare la strada del contenzioso: in tale ipotesi e al raggiungimento di tale accordo le sanzioni sono ridotte ad un terzo del minimo (Art. 2 D.lgs. 218/1997). Il contribuente, poi, nel caso in cui riceva la comunicazione di irregolarità dall'Agenzia delle Entrate a seguito di controlli automatizzati o formali da questa attuati, può scegliere di "definire", ossia di regolarizzare, la propria posizione entro trenta giorni, pagando la sanzione indicata nell'atto medesimo ridotta rispettivamente ad un terzo se si tratta di controlli automatizzati, a due terzi se si tratta di controlli formali. La distinzione concerne il fatto che mentre i controlli automatizzati sono – appunto – automatici, i controlli formali riguardano un controllo di correttezza delle informazioni dichiarate che richiede anche un confronto tra le informazioni raccolte dall'Agenzia sia in base alla documentazione del contribuente sia di altri soggetti con i quali è entrato in contatto.

²²³ Art. 13 del D. lgs. 472/1997: articolo cui si rinvia in merito al ravvedimento operoso.

²²⁴ Prevista dagli articoli 16, comma 3 e 17 comma 2 del D. lgs. 472/1997.

²²⁵ Così CARROLI T., *Le sanzioni amministrative per omesso versamento di ritenute*, in *Rassegna Tributaria*, 3/2012, p. 646.

Secondo la formulazione del comma 3 dell'articolo 17 del D. lgs. 472/1997²²⁶ è di dubbia interpretazione se la definizione agevolata sia applicabile anche alle sanzioni per omesso o ritardato pagamento, le quali possono essere – in conformità al testo di Legge – irrogate direttamente con l'iscrizione a ruolo e senza preventiva contestazione al contribuente. Tuttavia, per le imposte dirette, a seguito di un controllo automatico della dichiarazione da parte dell'Agenzia delle Entrate, che eventualmente riscontri un omesso versamento di ritenute dichiarate con la possibile iscrizione a ruolo del contribuente, è prevista l'applicabilità dell'articolo 2 D. lgs. 462/1997, secondo il quale se il contribuente provvede a versare le imposte dovute entro trenta giorni dalla relativa comunicazione trasmessa dall'Agenzia non avviene l'iscrizione a ruolo e l'ammontare delle sanzioni amministrative è ridotto ad un terzo.

Qualora, dunque, non fosse applicabile la definizione agevolata di cui agli articoli 16 e 17 del Decreto legislativo poc'anzi richiamato è prevista in ogni caso l'applicabilità del sopra menzionato articolo 2 per tutti i casi in cui la sanzione venga irrogata non già con atto di contestazione ma con la diretta iscrizione a ruolo²²⁷.

Per quanto concerne, infine, l'istituto del ravvedimento operoso è generalmente applicabile a tutti i tipi di violazione, siano esse meramente formali o sostanziali²²⁸.

Il disegno normativo di tali vie d'uscita per il contribuente, previste dal legislatore fiscale e valide anche per le condotte più gravi, connotate da frode fiscale, fa emergere la prevalenza del bene giuridico tutelato in materia fiscale rispetto alla funzione punitiva delle sanzioni, graduate rispetto agli illeciti e alla loro gravità. In altre parole, la priorità rimane il

²²⁶ Per consentire al lettore di comprendere la questione si riporta di seguito il testo dei commi 2 e 3 dell'articolo 17, D. lgs. 472/1997. Comma 2: *“E' ammessa definizione agevolata con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso”*.

Comma 3: *“Possono essere irrogate mediante iscrizione a ruolo, senza previa contestazione, le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi, ancorché risultante da liquidazioni eseguite ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, concernente disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi, e ai sensi degli articoli 54-bis e 60, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, recante istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto. Per le sanzioni indicate nel periodo precedente, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista nel comma 2 e nell'articolo 16, comma 3”*.

²²⁷ “Nelle imposte dirette e nell'Iva, quando vengono effettuati i “controlli automatici” della dichiarazione, le sanzioni per omesso versamento sono riscosse mediante diretta iscrizione a ruolo. In presenza di questo tipo di controllo, dunque, sembra corretto interpretare l'art. 17, comma 3, D.lgs. n. 472 del 1997, nel senso che la definizione ivi prevista non è applicabile, in quanto un'analogia forma di definizione è già ammessa dall'art. 2, comma 2, D.lgs. n. 462 del 1997” (CARROLI T., *Le sanzioni amministrative per omesso versamento di ritenute*, in *Rassegna Tributaria*, 3/2012, p. 648).

²²⁸ In merito, DEL FEDERICO si esprime come segue: *“si dissente dalla prassi secondo cui l'espresso riferimento dell'art. 13, 1 co., lett. b), alla “regolarizzazione degli errori o delle omissioni” implicherebbe “inevitabilmente una preclusione, circa la possibilità del ravvedimento, nei confronti di quei comportamenti antigiuridici che non abbiano origine da un errore o da un'omissione”, quali le violazioni caratterizzate da condotte fraudolente”* (DEL FEDERICO L. *Sanzioni amministrative, dir. trib.*, in AA. VV., *Dizionario di diritto pubblico*, S. Cassese, VI, Milano, 2006, p. 5431 ss..).

conseguimento tempestivo delle entrate fiscali sulla base della capacità contributiva ascrivibile a ciascun contribuente. Per perseguire la tutela di tale bene protetto viene meno, in alcuni casi, la proporzionalità sanzionatoria in relazione alla consistenza dell'illecito amministrativo-tributario commesso.

Ne deriva che tali strade agevolative, che consentono di ridurre il trattamento sanzionatorio applicabile al contribuente, costituiscono un'opportunità allettante per tutti i soggetti agevolati nel proprio contesto aziendale all'evasione e al "lavoro nero", filo conduttore del presente elaborato. Questi soggetti, infatti, nell'ipotesi in cui dovessero essere individuati, potrebbero ricorrere a tali istituti per ridurre il danno sanzionatorio sopportato²²⁹.

Si tratta di un aspetto di non trascurabile rilevanza, tale per cui l'interesse erariale di incassare quanto dovuto comporta, come conseguenza, la possibilità per gli evasori di mitigare la punizione prevista per la propria condotta.

Per concludere, dal sistema sanzionatorio tributario si rinviene, come molti autori sostengono²³⁰, la mancata distinzione tra ricchezza occultata al Fisco e le maggiori imposte accertate sulla base di questioni interpretative della ricchezza dichiarata. Ciò determina che vengano messi sullo stesso piano gli evasori e coloro che incorrono in sanzioni per errori meramente formali o erronee interpretazioni di diritto. Vero che la sanzione amministrativa è prevista, nella maggior parte dei casi, tra un minimo e un massimo, ed è determinata tenendo in considerazione specifici elementi riconducibili alle fattispecie concrete, ma ciò non basta per eliminare la sproporzione tra eccesso sanzionatorio per le questioni di diritto sul dichiarato e l'insufficienza sanzionatoria della ricchezza volutamente occultata.

4.3. BREVI CENNI ALLE SANZIONI PENALI

Prima di procedere all'analisi delle sanzioni penali applicabili agli illeciti del sostituto d'imposta è necessario fare chiarezza sul rapporto che sussiste tra il trattamento sanzionatorio penale e quello amministrativo e, in generale, sul doppio binario processuale che caratterizza il sistema italiano.

Dal decreto legislativo che disciplina i reati tributari si evince il principio di specialità²³¹, secondo cui qualora un medesimo fatto sia punito da due diverse disposizioni, l'una penale, l'altra tributaria, si applica la disposizione speciale, ovvero quella che è interamente contenuta

²²⁹ Cfr. LUPI R., (a cura di), *Manuale professionale*, cit., p. 429.

²³⁰ Primo tra tutti LUPI che si sofferma su tale aspetto in LUPI R., (a cura di), *Manuale professionale*, cit..

²³¹ Art. 19 del D. Lgs. 74/2000.

nell'altra ma presenta degli elementi ulteriori "specializzanti"²³². In questo caso la norma speciale da applicare è quella penale. Ne deriva che in simili ipotesi di illecito la sanzione amministrativa non dovrebbe essere irrogata.

Tuttavia, tale principio è di fatto disapplicato dalla giurisprudenza tributaria, in virtù del fatto che le due sanzioni, l'una amministrativa l'altra penale, hanno funzioni diverse nell'ordinamento penal-tributario e sono per questo entrambe applicabili e cumulabili²³³.

Ciò ha posto a livello comunitario, la questione sulla potenziale violazione del noto principio di *ne bis in idem* all'interno del nostro ordinamento nazionale. Secondo tale principio, infatti, un soggetto non solo non può essere punito due volte per la medesima condotta (*ne bis in idem* "sostanziale") ma non può nemmeno essere sottoposto a due processi diversi per il medesimo illecito (*ne bis in idem* "processuale"). Ciò in realtà avviene regolarmente nel nostro Paese: quando un illecito assume rilevanza tanto tributaria quanto penale si verifica un doppio binario processuale, per cui lo stesso soggetto viene processato due volte, sia a livello penale sia a livello tributario appunto, con la possibile irrogazione di sanzioni tanto amministrative quanto penali.

In passato la CEDU sembrava aver valutato in senso negativo questa prassi italiana, escludendo la possibilità di un doppio processo e di un doppio carico sanzionatorio in capo ad un medesimo soggetto. In realtà, la Corte Europea si è successivamente pronunciata²³⁴ ammettendo l'instaurazione di due differenti percorsi processuali e l'applicazione di sanzioni tanto tributarie quanto penali, purché i due processi siano coordinati e purché le sanzioni rispettino i principi di proporzionalità e adeguatezza del trattamento sanzionatorio²³⁵.

Ne deriva che i processi tributari e penali relativi ad un medesimo illecito si svolgono in maniera autonoma e l'esito dell'uno non influisce necessariamente sull'esito dell'altro. Il giudice penale può infatti quantificare l'imposta evasa in misura differente dal giudice tributario ed arrivare ad una conclusione diametralmente opposta rispetto a quest'ultimo.

²³² Secondo CONTRINO A., CORSANITI E., DELLA VALLE, E "la relazione di specialità è un rapporto logico tra fattispecie previste dalle norme, tale che una è interamente contenuta nell'altra, ma presenta degli elementi aggiuntivi (specializzanti, appunto) che la differenziano" (CONTRINO A., CORSANITI E., DELLA VALLE, E., *Fondamenti*, cit., p. 434).

²³³ "Il principio di specialità, invece, è sostanzialmente disapplicato dalla giurisprudenza tributaria. Essa tende a ritenere che le norme concorrano sempre nella loro applicazione, anche quando le fattispecie si presentano effettivamente nella relazione logica di specialità" (CONTRINO A., CORSANITI E., DELLA VALLE, E., *Fondamenti*, cit., p. 435).

²³⁴ Corte EDU, Grande Camera, 15 novembre 2016, *A e B c. Norvegia*, ric. nn. 24130/11 e 29758/11.

²³⁵ Per un'attenta analisi del tema si veda: LONATI S., *Doppio binario e giurisprudenza europea*, in *Rivista delle Società*, 1/2023, p. 138 ss..

Tuttavia, nulla vieta che l'uno tenga in considerazione la posizione assunta dall'altro nel proprio giudizio.

Questa premessa coinvolge da vicino l'analisi del presente elaborato; si è, infatti, evidenziato più volte che alcuni illeciti del sostituto d'imposta possono assumere una rilevanza penale, oltre che tributaria, con l'irrogazione, dunque, di sanzioni anche penali a seguito della condotta messa in atto.

I reati tributari sono disciplinati dal D. Lgs. 74/2000 che racchiude anche gli illeciti penali propri del sostituto d'imposta. Si tratta del caso di omesso versamento di ritenute certificate e dell'omessa dichiarazione del sostituto d'imposta.

La sanzione penale prevista per l'omessa dichiarazione del sostituto d'imposta è la reclusione da due a cinque anni, mentre la sanzione penale per l'omesso versamento di ritenute certificate è la reclusione da sei mesi a due anni.

Tali reati tributari risultano non punibili in presenza di determinate condizioni previste dal testo normativo²³⁶. In particolare, il reato di omesso versamento di ritenute non è punibile se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario viene estinto nella sua totalità. L'illecito penale di omessa dichiarazione del sostituto d'imposta, invece, non è punibile qualora il debito tributario venga assolto con ravvedimento operoso o mediante la presentazione della dichiarazione omessa entro il termine per la dichiarazione successiva, purché ciò avvenga prima che il sostituto abbia avuto conoscenza formale di attività di accertamento amministrativo o procedimenti penali intrapresi nei suoi confronti.

Inoltre, qualora prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado il debito tributario sia in fase di estinzione con modalità rateizzata, viene concesso un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo e in tale periodo la prescrizione è sospesa. Il giudice può prorogare tale termine di ulteriori tre mesi se lo ritiene necessario²³⁷.

Al di fuori di queste cause di non punibilità, le pene previste per i reati tributari vengono dimezzate, e non si applicano sanzioni accessorie, se *“prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e*

²³⁶ Art. 13 D. lgs. 74/2000.

²³⁷ Art 13 D. lgs. 74/2000.

*interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito di speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste*²³⁸.

Si evince la maggior rilevanza, attribuita dal Legislatore, all'esigenza erariale di ricevere il pagamento di quanto dovuto rispetto alla punibilità della condotta illecita commessa dal soggetto. Anche nel penale, come nel diritto tributario, è, dunque, prevista la possibilità di "uscire" dal perimetro dell'incriminazione assolvendo al proprio debito fiscale²³⁹.

A tal proposito, un recente testo normativo²⁴⁰ amplia la portata delle sopracitate cause di non punibilità. In particolare, per quanto concerne il reato di omesso versamento di ritenute certificate, esso non è punibile qualora le violazioni siano definite in maniera agevolata secondo la legge di bilancio 2022²⁴¹, purché le procedure di definizione vengano stabilite prima della pronuncia della sentenza di appello (si noti: non già di primo grado). È un chiaro segnale del Legislatore di indirizzare l'ordinamento normativo verso la riduzione e la circoscrizione della rilevanza penale in materia tributaria.

Tuttavia, come si è già avuto modo di evidenziare, l'assenza di dolo specifico che coinvolge nella rilevanza penale per l'omesso versamento di ritenute certificate anche le realtà che si trovano in crisi di liquidità finisce per coinvolgere le grandi aziende pluripersonali, uniche vere ausiliarie del Fisco nella riscossione dei tributi. Si tratta di un punto estremamente critico del sistema sanzionatorio penal-tributario, anche alla luce della valenza attribuita alla certificazione unica dall'attuale giurisprudenza di legittimità.

La rilevanza penale assegnata a determinate fattispecie di illeciti intimorisce le grandi aziende, che hanno un'immagine e una reputazione da tutelare nei confronti del mercato. Lascia, invece, quasi indifferenti gli evasori totali, che hanno ben poco da perdere, qualora il Fisco dovesse scoprire l'attività esercitata. L'unico modo per incentivare le piccole imprese, gli artigiani, i commercianti e in generale gli autonomi è di intervenire sul territorio, facendo sentire presente e vicino l'operato dell'Amministrazione finanziaria. In caso contrario, nessuna sanzione sarà in grado di intervenire in quella che è la vera evasione. Ciò riguarda anche i casi in cui le grandi aziende pongono in essere meccanismi frodati articolati, ricorrendo a documentazione falsa o a società cartiere. Anche questo tipo di evasione, come

²³⁸ Art 13-bis D. lgs. 74/2000.

²³⁹ Si veda l'art. 13-bis, e l'art. 14 del D. lgs. 74/2000.

²⁴⁰ Si tratta del D. L. 34/2023, art. 23, secondo cui: "I reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, non sono punibili quando le relative violazioni sono correttamente definite e le somme dovute sono versate integralmente dal contribuente secondo le modalità e nei termini previsti dall'articolo 1, commi da 153 a 158 e da 166 a 252, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, purché le relative procedure siano definite prima della pronuncia della sentenza di appello".

²⁴¹ Legge n. 197 del 29 dicembre 2022.

l'evasione da occultamento delle piccole realtà organizzate, richiede controlli sostanziali. In tali ipotesi, né le sanzioni amministrative, né le sanzioni penali saranno in grado di intimorire gli artefici di tali condotte evasive, fino a che non ci sarà la percezione di una verosimile possibilità di essere individuati mediante controlli.

L'inasprimento sanzionatorio, invece, ricade su chi per necessità gestionali, è trasparente con il Fisco, e non può nascondere nulla. Non può, ad esempio, non certificare le ritenute, e dunque rischia – per indisponibilità liquide – di vedersi coinvolto in procedimenti penali a suo carico. Si colpisce in questo modo l'organizzazione pluripersonale, l'unica vera alleata del Fisco nella riscossione tributaria, chiamata a sopportare un peso sanzionatorio sempre più pesante, anche senza che vi sia alcun intento evasivo.

Quel che si vuole rappresentare è che il ruolo dissuasivo attribuito alla rilevanza penale di alcuni illeciti tributari riferibili al sostituto d'imposta ha una valenza solo con riferimento alla grande impresa, ai suoi manager e agli industriali, che devono tutelarsi agli occhi del mercato. Tutto ciò lascia, invece, pressoché imperturbate le piccole imprese, nonché i loro titolari che non devono rendere conto a nessuno e che, soprattutto, che non hanno un'immagine da salvaguardare. Come si è avuto modo di rilevare, è in queste ultime realtà che si annida la grande evasione: seppur con cifre non esorbitanti nelle singole realtà aziendali, la somma della ricchezza occultata in ciascuna delle numerose piccole imprese che caratterizzano il nostro territorio può arrivare ad una portata evasiva ben superiore rispetto a quella della grande azienda organizzata.

Emerge da questo quadro che la risposta penale agli illeciti del sostituto d'imposta non risulta efficacemente orientata agli obiettivi di contrasto all'evasione e ai malfunzionamenti del meccanismo di sostituzione d'imposta.

5. CONCLUSIONI

In seguito all'analisi della figura del sostituto d'imposta e delle sue caratteristiche essenziali, l'elaborato ha posto l'attenzione sul rapporto di sostituzione tributaria più diffuso e maggiormente rilevante in termini di entrate tributarie erariali: quello tra datore di lavoro e lavoratore dipendente.

Muovendo dall'esame di tale rapporto di sostituzione d'imposta sono state approfondite le diverse tipologie di azienda, al fine di intercettare le caratteristiche che agevolano la corretta effettuazione e il corretto versamento delle ritenute alla fonte, nonché gli obblighi dichiarativi gravanti sul sostituto d'imposta.

È emerso che la ripartizione di compiti e la delega di funzioni, anche e soprattutto amministrative e contabili, determina la progressiva separazione tra proprietà e gestione aziendale e comporta l'instaurarsi, all'interno delle organizzazioni aziendali, di rigidità organizzative e procedurali, necessarie al fine di coordinare l'operato di ognuno e di controllare l'attività nel suo complesso da parte del titolare dell'azienda.

In particolare, la pluripersonalità aziendale, ovvero la presenza, nell'azienda, di numerosi collaboratori incaricati di specifici compiti strettamente collegati tra loro, determina un'attenzione da parte di ciascuno ad individuare e definire in maniera chiara la propria area di responsabilità, nonché a controllare l'operato dei colleghi al fine di non essere coinvolto in eventuali negligenze o malversazioni altrui.

In tali contesti, dunque, le rigidità organizzative e amministrative si sviluppano per esigenze puramente aziendali e proprio per questo motivo sono in grado, in linea generale, di garantire l'affidabilità contabile e documentale delle aziende.

L'affidabilità contabile, in altre parole, deriva dal fatto che le esigenze di trasparenza, tracciabilità e correttezza documentale servono *in primis* alle aziende stesse, e nascono da esigenze puramente aziendali.

È chiaro però che tale aspetto rappresenta un'evidente esternalità positiva per il Fisco, che si inserisce nella contabilità delle aziende per la determinazione dei tributi, non solo delle aziende medesime ma anche dei soggetti con i quali esse entrano in contatto.

L'esigenza di controllo da parte della proprietà, che non gestisce direttamente l'impresa, nonché il controllo reciproco che si instaura tra i collaboratori – elementi che derivano dalla

delega di funzioni e dunque dalla pluripersonalità aziendale – sono idonei a garantire l'affidabilità documentale e contabile e si rivelano di significativo ausilio per il Fisco, che proprio sulla contabilità delle aziende poggia la determinazione e la liquidazione di una parte significativa delle imposte gravanti sui redditi dei contribuenti.

In tali contesti aziendali pluripersonali, la separazione tra proprietà e gestione, derivante dalla delega di funzioni amministrative e contabili, rende difficile e talvolta rischioso l'intervento del titolare dell'azienda finalizzato a porre in essere meccanismi frodatori di evasione nei confronti del Fisco.

A tal proposito, si è sottolineato che ad evadere – tanto le imposte proprie quanto le imposte altrui, aggirando il meccanismo di sostituzione d'imposta – non è l'azienda, che di fatto costituisce un insieme di mezzi organizzati per il perseguimento di un fine economico e, talvolta, un vero e proprio gruppo sociale; ad evadere sono invece gli uomini, per il tramite delle aziende.

L'azienda può però possedere le condizioni che consentono ai suoi titolari e agli uomini che operano al suo interno di scavalcare il meccanismo di sostituzione d'imposta, nonché la dichiarazione della propria ricchezza.

Qualora manchi la ripartizione di compiti e la delega di funzioni amministrative e contabili e qualora i collaboratori siano pochi ed operanti principalmente nel settore produttivo e, dunque, non vi sia alcuna rigidità organizzativa, la possibilità di aggirare tale meccanismo di sostituzione tributaria cresce sensibilmente.

Ne deriva che i malfunzionamenti della sostituzione d'imposta risiedono in quelle realtà in cui l'azienda coincide con il suo titolare, il quale si avvale tutt'al più di due o tre addetti nell'area produttiva e che non ha alcun bisogno di tenere la contabilità o di instaurare rigide procedure amministrative. Egli, infatti, risponde solo a sé stesso e gestisce direttamente le proprie vendite e i propri costi.

A maggior ragione, le condizioni favorevoli all'evasione e al mancato adempimento al ruolo di sostituto si presentano quando la clientela è composta da consumatori finali, interessati a beneficiare di un prezzo più basso “in nero” a scapito della tracciabilità del loro acquisto.

Ne deriva che la modalità di produzione della ricchezza è un ulteriore elemento che impatta sulle patologie di sostituzione d'imposta. Infatti, la possibilità di incassare proventi “in nero”, per le realtà aziendali che si interfacciano con consumatori finali e che sono prive di rigidità

organizzative, consente di creare una provvista di denaro occultata al Fisco da utilizzare per pagare i collaboratori con i quali l'azienda intrattiene rapporti di lavoro irregolari.

Altro elemento in grado di creare le condizioni favorevoli all'evasione "da ritenuta" è poi la mancanza di una sede fissa, che determina l'assenza di "visibilità" dell'attività d'impresa o professionale. In particolare, l'analisi svolta ha posto l'attenzione sul c.d. "lavoro liquido", nel cui contesto viene meno anche la visibilità esteriore dell'azienda. L'imprenditore o il professionista, nel dichiarare la ricchezza propria e altrui, non dovranno in questo caso preoccuparsi di quel che si vede dall'esterno. Si pensi al caso del venditore ambulante, all'estetista che eroga il proprio servizio a domicilio, all'idraulico, al fisioterapista, e gli esempi potrebbero continuare.

In altre parole, l'occultamento della ricchezza e dei rapporti di lavoro con collaboratori esterni deve fare i conti con la visibilità esterna dell'azienda e con la possibilità che controlli sostanziali dell'Agenzia delle Entrate possano rintracciare l'evasione fiscale messa in campo dal sostituto.

Se ne deduce che visibilità dell'attività incide significativamente sulla possibilità di nascondere ricchezza al Fisco. Essa, infatti, richiede che il reddito dichiarato sia verosimile rispetto a quello che dall'esterno appare dell'attività medesima. Qualora la visibilità manchi, l'occultamento di ricchezza può essere anche totale.

È questo, dunque, il terreno fertile del c.d. "lavoro nero": l'azienda senza sede fissa, ovvero il c.d. "lavoro liquido".

La coincidenza tra titolare e azienda, l'assenza di deleghe nelle funzioni di vendita ma soprattutto nell'area amministrativa e contabile, la clientela composta da consumatori finali e l'assenza di un luogo stabile in cui esercitare l'attività d'impresa sono gli elementi che possono favorire il malfunzionamento della sostituzione d'imposta.

Si è altresì osservato, tuttavia, che la relazione economica che può instaurarsi tra soggetti con le caratteristiche poc'anzi richiamate – e dunque esposti all'occultamento di ricchezza – e aziende organizzate, che necessitano della tracciabilità delle proprie operazioni e dei propri costi, obbliga i primi soggetti a dichiarare la ricchezza relativa a questi rapporti economici. Ciò ostacola l'evasione fiscale. In altre parole, entrare in contatto, nelle proprie relazioni commerciali, con aziende pluripersonali organizzate rende necessaria la dichiarazione della ricchezza che transita da o a tali realtà: ciò anche per i soggetti in cui l'occultamento di ricchezza è facilmente attuabile.

Alla luce di tali aspetti, è possibile affermare che il “lavoro nero” è inversamente proporzionale alle dimensioni aziendali e dunque alla loro complessità²⁴².

Nelle aziende pluripersonali – tanto private quanto istituzionali²⁴³ – caratterizzate da rigidità amministrative e contabili, il “lavoro nero” è irrealizzabile. Invece, le piccole realtà aziendali che riguardano prevalentemente i piccoli commercianti, gli artigiani e i lavoratori autonomi, nonché i professionisti, rappresentano i contesti in cui con maggior frequenza può verificarsi la conduzione di rapporti di lavoro irregolari.

Il lavoro nero, e dunque l’omissione di ritenute d’imposta, il loro omesso versamento e la mancata presentazione della relativa dichiarazione, riguardano principalmente il “lavoro liquido” e le realtà poco visibili all’esterno. Si pensi, ancora una volta, a magazzini sotterranei che nessuno conosce, alle coltivazioni dislocate in luoghi isolati, ai bar e ristoranti lontani dal centro città.

Man mano che le dimensioni aziendali crescono il rapporto di lavoro deve essere, almeno in parte, regolarizzato, e dunque l’omissione di ritenute e del loro versamento può essere tutt’al più parziale, con la redazione di una dichiarazione del sostituto d’imposta non già omessa bensì infedele.

L’erogazione di “fuori busta” può essere operata regolarmente, con riferimento ad ogni mensilità, oppure può riguardare la corresponsione di denaro *una tantum* ai più fidati collaboratori dell’imprenditore. Ancora una volta, ciò dipende dalle dimensioni aziendali e dalla tipologia di compiti che vengono delegati dal titolare.

Di fronte ad un tale contesto economico-aziendale, il contrasto alle patologie del rapporto di sostituzione si rivela essere poco efficace, tanto con riferimento ai controlli quanto con riguardo al sistema sanzionatorio.

Sul fronte dei controlli, la presenza dell’Amministrazione finanziaria sul territorio risulta certamente migliorabile. L’Agenzia, infatti, destina la maggior parte delle sue risorse umane all’effettuazione dei controlli formali concernenti l’esponentiale quantità di documenti e informazioni trasmessi da contribuenti e sostituti d’imposta. Non vengono, invece, messi in atto significativi controlli sostanziali sul territorio, volti a ricercare la ricchezza occultata, con stime e presunzioni che vadano al di là della contabilità delle realtà aziendali, che in molti casi, come si è visto, non risulta affidabile.

²⁴² Così COVINO E., LUPI R., *Grandi evasori “assoluti e relativi”*, in *Dialoghi Tributarî*, 3/2009, p. 246.

²⁴³ Si veda, in proposito, quanto detto in precedenza in merito alle c.d. aziende pubbliche di erogazione.

Gli accertamenti dell’Agenzia delle Entrate attengono soprattutto a questioni meramente giuridiche, basate sulla ricchezza dichiarata, tralasciando, invece, la ricerca della ricchezza occultata. Per tale ragione, essi risultano distanti dall’intercettare la vera evasione e dal cogliere le patologie più gravi della sostituzione d’imposta. Ciò richiederebbe, infatti, la presenza sul territorio, con valutazioni e stime discrezionali sul giro d’affari di determinate attività.

A ciò si aggiunga che le contestazioni dell’Amministrazione finanziaria su tali questioni di diritto spesso ricadono sulle grandi aziende organizzate, nelle quali il meccanismo di sostituzione d’imposta risulta, in linea generale, funzionare. In particolare, le grandi aziende sono chiamate a rispondere dell’inquadramento giuridico adottato, mentre i piccoli imprenditori possono gestire la propria attività senza che nessuno cerchi di intercettarli.

Dal lato delle sanzioni, invece, l’Amministrazione finanziaria appesantisce sempre di più il carico sanzionatorio, attribuendo una rilevanza anche penale, oltre che tributaria, a determinate tipologie di illecito.

Inoltre, il sistema sanzionatorio non prevede una distinzione sufficientemente netta tra gli illeciti derivanti da condotte fraudolente del sostituto – e in generale del contribuente – e le violazioni determinate da mere questioni interpretative di puro diritto. Queste ultime ipotesi spesso riguardano le aziende più strutturate che, come poc’anzi sottolineato, sono il vero ausilio del Fisco nella riscossione dei tributi e che, ciò nonostante, si vedono contestati gli inquadramenti giuridici attribuiti a specifiche voci reddituali.

In altre parole, tali aziende organizzate sono al contempo i primari alleati dell’Amministrazione finanziaria nella determinazione e liquidazione delle imposte ed i soggetti maggiormente esposti alla rilevanza sanzionatoria, anche penale. Ciò a causa del fatto che, date le loro dimensioni, esse raggiungono più facilmente le soglie di punibilità normativamente previste, anche a seguito di condotte prive di qualsivoglia intento di occultare ricchezza all’Ente impositore.

Ne deriva una progressione criminosa sanzionatoria non rispondente alla gravità delle condotte messe in atto dai soggetti, ma piuttosto orientata al *quantum* delle entrate erariali che possono derivare dagli accertamenti fiscali.

Si vuole sottolineare, poi, che un carico sanzionatorio – tanto tributario quanto penale – sempre maggiore intimorisce soltanto – ed ancora una volta – le grandi aziende e i loro manager, che hanno qualcosa da perdere e un’immagine da tutelare. Lasciano invece

pressoché indisturbati gli evasori totali, e le piccole realtà, che sono nelle condizioni di occultare ricchezza all'Amministrazione finanziaria e nelle quali la sostituzione d'imposta non viene affatto implementata.

Infine, si vuole ribadire che il carico sanzionatorio, per contrastare gli illeciti del sostituto d'imposta, non può compensare la carenza di controlli sostanziali. La possibilità per i soggetti di vedersi irrogate le sanzioni dipende, infatti, dalla probabilità di essere individuati dall'Agenzia e, dunque, dai controlli che essa mette in atto.

A ciò si aggiunga la possibilità, qualora tali evasori dovessero essere individuati dall'Agenzia, di contenere il medesimo carico sanzionatorio mediante gli istituti deflattivi che il nostro ordinamento prevede, applicabili a tutti i tipi di illeciti: tanto alle violazioni derivanti da errori o inesatte qualificazioni giuridiche del reddito, quanto agli illeciti caratterizzati da una precisa volontà dei contribuenti di nascondere la propria attività d'impresa e il reddito che ne deriva.

Per concludere, al di fuori di un contesto astratto ed esclusivamente curvato sulla dimensione giuridica della sostituzione d'imposta, è possibile compiere qualche considerazione anche sulla realtà empirica del sostituto. In particolare, alla luce dell'analisi svolta, merita di essere evidenziato l'aspetto economico-sociale che riguarda la sostituzione tributaria.

Il legislatore fiscale, nell'assegnazione del ruolo di sostituto d'imposta, ha compiuto una scelta di sistema.

La direzione presa, a partire dalla riforma degli anni Settanta, ha risposto all'esigenza di gestire un sistema di fiscalità di massa e una tassazione basata sul reddito. In un simile contesto era impensabile, e lo è tutt'ora, che l'Agenzia delle Entrate potesse determinare in maniera analitica, in capo ad ogni singolo contribuente, le imposte da questo dovute.

Si è entrati, dunque, in un sistema di autotassazione – o autoliquidazione – dei tributi, in cui la riscossione ricade sui contribuenti. In tale contesto ai sostituti d'imposta è assegnato un ruolo di fondamentale importanza per la riuscita stessa del sistema di autotassazione. I sostituti, infatti, non solo autoliquidano le imposte proprie ma riscuotono anche le imposte di molti dei soggetti con i quali entrano in contatto nell'esercizio dell'attività di impresa, nel duplice ruolo di riscossori e segnalatori della ricchezza altrui.

Nel compiere tale scelta di sistema, relativa all'assegnazione del ruolo di sostituti d'imposta, il legislatore ha scontato in partenza che potessero esserci dei risvolti pratici non

perfettamente efficienti ed efficaci rispetto alle soluzioni adottate e all'idea di partenza che intendeva attuare.

Ciò che è riscontrabile, in proposito, è che i meccanismi normativi plasmati dal legislatore fiscale si realizzano con successo nelle organizzazioni pluripersonali tipiche delle grandi imprese; presentano, invece, talune criticità nelle piccole realtà aziendali che sono carenti di una rigida struttura organizzativa, poiché in tali medesime realtà l'organizzazione amministrativa proceduralizzata non è avvertita come necessaria allo svolgimento dell'impresa.

In questi contesti si verificano dunque potenziali collusioni, in cui la proprietà, spesso familiare, è caratterizzata da alleanze e complicità volte a ridurre significativamente, se non ad annullare, il carico impositivo. Ciò anche mediante l'aggiramento del meccanismo di sostituzione d'imposta.

Di fronte ad un tale quadro fattuale, il Legislatore potrebbe attribuire una curvatura diversa e maggiormente puntuale delle sanzioni, rispetto alle fattispecie di illeciti più gravi che possono verificarsi nella sostituzione d'imposta, finalizzando l'impianto sanzionatorio all'effettiva deterrenza di condotte opportunistiche e collusioni che hanno luogo nelle piccole realtà imprenditoriali.

Egli potrebbe altresì rafforzare i controlli messi in campo dall'Agenzia, prevedendo una maggior presenza sul territorio, con il ricorso a stime valutative sul giro di affari di quelle attività d'impresa la cui contabilità non rappresenta un punto d'appoggio affidabile per stimare la ricchezza prodotta ed erogata.

Un'ulteriore strada da percorrere, infine, concerne l'attribuzione più selettiva del ruolo di sostituto d'imposta, ricercando un criterio oggettivo basato sulla pluripersonalità aziendale, cui lasci spazio il criterio soggettivo, attualmente adottato, volto a coinvolgere una categoria ampia ed eterogenea di soggetti nella riscossione in luogo del Fisco.

In altre parole, si può ipotizzare che il Legislatore consideri in futuro la possibilità di un approccio meno totalizzante e più selettivo nell'individuazione delle figure cui assegnare il ruolo di sostituto d'imposta. Al contempo, è auspicabile l'implementazione di sistemi di controllo maggiormente pregnanti e orientati alle situazioni di maggior pericolosità fiscale.

È chiaro che nell'assumere decisioni strutturali, di sistema, si scontreranno sempre aree di inefficienza e, come si suol dire, "la coperta sarà sempre troppo corta". Tuttavia, l'analisi

empirica può sempre rivelarsi la cartina tornasole per individuare gli aspetti migliorabili del sistema normativo.

La direzione legislativa è sempre più marcata nel lasciare l'iniziativa della determinazione della propria ricchezza al contribuente²⁴⁴ e nel destinare all'Amministrazione finanziaria un intervento a posteriori, relativo alla fase di controllo e verifica. Ciò comporta un costo esorbitante in capo all'Agenzia delle Entrate per l'effettuazione di tutti i controlli formali necessari alla enorme quantità di dati ad essa trasmessi, lasciando sempre meno risorse al contrasto dell'occultamento di ricchezza.

La conclusione del presente elaborato, dunque, è che sia necessario un bilanciamento tra le esigenze del Fisco, che deve fare i conti con la disponibilità di risorse limitate, e le esigenze di contrasto all'evasione e ai malfunzionamenti della sostituzione d'imposta, che non possono non basarsi su un sano pragmatismo.

A parere di chi scrive, si dovrebbe ricercare una proporzionalità nella divisione di incarichi e compiti dei funzionari dell'Agenzia delle Entrate addetti ai controlli, nel tentativo di non sfociare in un'eccessiva burocratizzazione.

Anche il coinvolgimento delle aziende in un ruolo che non è proprio, quale quello di riscossione dei tributi altrui, va ponderato, nella ricerca di un giusto equilibrio, affinché l'incarico attribuito alle aziende medesime non si riveli contrario alla Ragionevolezza.

L'auspicio, a chiusura dell'elaborato, è che la Legislazione tenga sempre più in considerazione la realtà economica, che costituisce la sua linfa vitale, e, sulla base di questa, tenda sempre di più alla *μετριότης*²⁴⁵, quale principio ispiratore dei grandi pensatori di un tempo²⁴⁶, che si rivela ancora oggi di estrema attualità.

²⁴⁴ Si pensi alla normativa attuale sui crediti fiscali spettanti al contribuente medesimo.

²⁴⁵ Il termine greco significa letteralmente "moderazione, giusto mezzo" e richiama al concetto di equilibrio.

²⁴⁶ Il riferimento è ad Isocrate, retore greco che ha plasmato tale ideale, poi ampiamente ripreso dal poeta latino Orazio.

BIBLIOGRAFIA

Manuali, voci enciclopediche, monografie:

- BASILAVECCHIA M., *Sostituzione tributaria*, in *Digesto Commerciale*, IV, Torino, 1998;
- BEGHIN M., *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, Giappichelli, Torino, 2016;
- BEGHIN M., TUNDO F., *Manuale di Diritto Tributario*, Giappichelli, Torino, 2022;
- BEGHIN M., *La bellezza delle tasse, Manuale (breve) di evasione fiscale*, Giappichelli, Torino, 2022;
- BEGHIN M., *Diritto delle imposte, principi, istituti e regole per la tassazione dei redditi e dei consumi*, CEDAM, Milano, 2023;
- BORIA P., *Diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2019;
- BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010;
- BORIO G. F., *La tassazione dei non residenti*, Giuffrè, Milano, 2004.
- BOSELLO F., *Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta*, CEDAM, Padova, 1972;
- BURELLI S., *Sostituto d'imposta*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, 2013;
- CARACCIOLI I., *I nuovi reati tributari: commento al D. lgs. 24 settembre 2015, n. 158*, Giuffrè, Milano, 2016;
- CARINCI A., TASSANI T., *Manuale di Diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2019;
- CARPENTIERI L., LUPI R., STEVANATO D., *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Il Sole 24 ore, Milano, 2003;
- CIPOLLA G. M., *Ritenuta alla fonte*, in *Digesto Commerciale*, XIII, Torino, 1996;
- CONTRINO A., CORSANITI E., DELLA VALLE, E., *Fondamenti di diritto tributario*, CEDAM, Milano, 2022;
- COPPA D., SAMMARTINO S., *Sanzioni tributarie*, in *Enciclopedia del Diritto*, XXXVI, Milano, 1989;
- CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale, Istituzioni*, CEDAM, Milano, 2016;
- DRAGONETTI A., PIACENTINI V., SFONDRINI A., *Manuale di fiscalità internazionale*, Milano, 2019;
- DEL FEDERICO L. *Sanzioni amministrative (dir. trib.)*, in *AA. VV., Dizionario di diritto pubblico*, S. Cassese (a cura di), VI, Milano, 2006, p. 5431 ss..

- ESPOSITO G. M., *Il sistema amministrativo tributario italiano*, CEDAM, Milano, 2017;
- FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, CEDAM, Padova, 2014;
- FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Utet, Torino, 1991;
- FREGNI M. C., GIOVANNINI A., LOGOZZO M., PIERRO M., SAMMARTINO S., SARTORI N. (a cura di), *Studi in memoria di Francesco Tesauro*, Tomo II, CEDAM, Milano, 2023.
- GIOVANNINI A. (a cura di), *Trattato di Diritto sanzionatorio tributario*, Giuffrè, Milano, 2016;
- GROSSI P., *Prima lezione di diritto*, Laterza, 2003;
- INGRAO, G., *Versamenti Diretti*, in Enciclopedia giuridica Treccani, 2015;
- LUPI R., *Diritto tributario, parte generale*, Giuffrè, Milano, 2005;
- LUPI R., *Società, diritto e tributi*, il Sole 24 Ore, Milano, 2005;
- LUPI R., *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, Milano, 2008.
- LUPI R. (a cura di), *Manuale professionale di diritto tributario, la tassazione attraverso le aziende tra diritto ed economia*, Milano, 2011;
- LUPI R., *Diritto amministrativo dei tributi, ovvero: si pagano le imposte quando qualcuno le impone*, Castelveccchi, Roma, 2017;
- LUPI R., *L'imposizione tributaria come diritto amministrativo speciale*, LGS, Roma, 2023;
- MARZULLO F., *Gli illeciti penali del sostituto d'imposta*, Giappichelli, Torino, 2023;
- MELIS G., *Manuale di Diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2019;
- MICELI R., *Sanzioni amministrative tributarie*, in Enciclopedia giuridica Treccani, 2014;
- PARLATO A., *Il sostituto d'imposta*, CEDAM, Padova, 1969;
- PIGNATONE R., *Sostituzione tributaria e prelievo alla fonte*, CEDAM, Padova, 1993;
- POTITO E., *Soggetto passivo d'imposta*, in Enciclopedia del Diritto, XLII, Giuffrè, 1990;
- PURI P., *Il mandato nell'interesse del fisco*, Roma, 2013;
- RANDAZZO F., *Rivalsa*, in Enciclopedia giuridica Treccani, 2015;
- RUSSO P., FRANSONI G., CASTALDI L., *Istituzioni di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2016;
- SACCHETTO C., ALEMANNI L., *Materiali di Diritto Tributario Internazionale*, Ipsoa, Milano, 2002;
- SALVINI L., *Rivalsa nel diritto tributario*, in Digesto Commerciale, 1996;
- SCHIAVOLIN R., *Sostitutive (imposte)*, in Digesto Commerciale, 1998;

- TESAURO F., *Compendio di Diritto tributario*, Utet, Milano 2020;
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, Utet, Milano, 2020;
- UCKMAR V., *Diritto Tributario internazionale*, CEDAM, Milano 2005.

Articoli di Riviste:

- ANTONINI P., *Sanzione fiscale e penale in parallelo per gli omessi versamenti – L’omesso versamento di ritenute certificate tra sanzioni amministrative e penali: ragionevole applicazione del “ne bis in idem”?*, in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 8-9/2014, p. 649;
- AVELLA F., *Nuove pronunce nella giurisprudenza di merito in materia di beneficio effettivo nelle convenzioni contro le doppie imposizioni*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2/2014, p. 18;
- BRONZO E., *Airbnb e altri affitti brevi, i portali devono riscuotere la cedolare secca*, in *Sole 24 Ore*, 24 ottobre 2023;
- CARROLI T., *Le sanzioni amministrative per omesso versamento di ritenute*, in *Rassegna Tributaria*, 3/2012, p. 639 ss.;
- COVINO E., LUPI R., *Grandi evasori “assoluti e relativi”*, in *Dialoghi Tributari*, 3/2009, p. 245;
- DAL SANTO F., LUPI R., *Dalla confusione sull’evasione alla confusione sulle sanzioni penali*, in *Dialoghi Tributari*, 6/2014, p. 643;
- DAMIANI M., LUPI R., *Tassazione attraverso le aziende: dai numeri ai concetti in una recente monografia*, in *Dialoghi Tributari*, 4/2013, p. 375;
- DI SIENA, *La criminalizzazione del sostituto d’imposta nel rinnovato assetto del diritto penale tributario*, in *Rivista di diritto tributario*, 3/2016, parte 3, p. 31-44;
- DI SIENA M., LUPI R., *Evasione fiscale: necessità di “mirare” la risposta penale*, in *Dialoghi Tributari*, 4/2014, p. 427;
- FICARI V., *Crisi di liquidità, omesso versamento e forza maggiore: quid iuris*, in *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, 4/2014, p. 823;
- INDRIZZI C., LUPI R., *L’equivoco dei “metodi di accertamento” tra determinazione ragionieristica e valutativa della ricchezza*, in *Dialoghi Tributari*, 1/2014, p. 7;
- LONATI S., *Doppio binario e giurisprudenza europea*, in *Rivista delle Società*, 1/2023, p. 138 ss.;
- LUPI R., *L’impossibile supplenza penale alla mancata sistematicità nella richiesta delle imposte*, in *Dialoghi Tributari*, 2/2013, p. 210;

- LUPI R., MELCHIORRE E., *Lotta all'evasione e "grandi evasori" come ostacoli mediatici a una teoria della determinazione dei tributi*, in *Dialoghi Tributari*, 1/2015, p. 11;
- MOBILI M., PARENTE G., *Stop alle sanzioni penali se c'è l'accordo col Fisco*, in *Sole 24 Ore*, 29 marzo 2023;
- PALESTRINI S., LUPI R., *Dalla tassazione attraverso le aziende alla c.d. "autotassazione": nessun individuo si tassa da solo*, in *Dialoghi Tributari*, 3/2014, p. 231;
- TURRI G., *I reati penali tributari nella disciplina del d.lgs. 10 marzo 2000 (Parte prima)*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2/2023, p. 685.

Note a sentenza:

- ANTONINI P., *Il sostituito è solidalmente obbligato ab origine al pagamento dell'imposta – il sostituito ancora con le spalle al muro. e i giudici fanno fuoco*, in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 5/2017, p. 441;
- BEGHIN M., *Alle Sezioni unite la questione della solidarietà passiva tra sostituto e sostituito – IL COMMENTO* (Cass. Civ., sez. trib., del 7 dicembre 2018, n. 31742), in *Corr. Trib.*, 4/2019, p. 330;
- BEGHIN M., *Il sostituito non è responsabile se il sostituto non versa la ritenuta d'acconto – Ancora incerto il perimetro della solidarietà tributaria tra sostituto e sostituito* (Cass. Civ., sez. un., del 12 aprile 2019, n. 10378), in *GT – Riv. di Giurisprudenza Tributaria*, 7/2019, p. 574;
- BEGHIN M., *La "nuova grammatica" della sostituzione tributaria: l'abbattimento degli steccati tra ritenute a titolo definitivo e ritenute a titolo d'acconto e la nascita, contra legem, di un singolare rapporto di solidarietà passiva tra sostituto e sostituito* (Cass. Civ., sez. trib., del 11 ottobre 2013, n. 23121), in *Rivista di Diritto Tributario*, 1/2014, p. 32;
- BORIA P., *Le Sezioni Unite sull'obbligazione tra sostituto e sostituito per la ritenuta operata ma non versata – Il commento* (Cass. Civ., sez. un., del 12 aprile 2019, n. 10378), in *Corriere Tributario*, 8-9/2019, p. 798;
- BURELLI S., *La tutela del credito del sostituto nella cosiddetta "rivalsa successiva"* (Cass. Civ., sez. un., del 19 febbraio 2004, n. 3343), in *Rass. Trib.*, 3/2005, p. 908;
- CARPENTIERI L., *Appunti in tema di rapporti tra imposta sostitutiva e imposta sostituita*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, LXIV, 1993, Parte II, p. 879-910;

- FONTANA F., *Rilevanza penale-tributaria delle false indicazioni in busta paga* (Cass. Pen., sez. III, del 27 marzo 2013, n. 36900), in *Corriere Tributario*, 6/2014, p. 496;
- INGRAO G., *Omesso versamento delle ritenute Irpef: è ipotizzabile una modifica normativa che dia esclusivo rilievo alle ritenute scomputabili dal sostituto?* (Corte Cost. del 14 luglio 2022, n. 175), in *Giurisprudenza Costituzionale*, 4/2022, p. 1996 ss.;
- RANDAZZO F., *Ritenuta d'acconto operata ma non versata: responsabile il solo sostituto d'imposta. Il nuovo indirizzo delle Sezioni unite della Cassazione* (Cass. Civ., sez. un., del 12 aprile 2019, n. 10378), in *Diritto e Pratica Tributaria*, 4/2019, p. 1843;
- TERLIZZI A., *Il mancato pagamento legittima l'accertamento a carico del lavoratore* (Cass. Civ., sez. trib., del 11 ottobre 2013, n. 23121), in *Diritto & Giustizia*, 2013, p. 1410.

Giurisprudenza costituzionale:

- Corte Cost., del 14 luglio 2022, n. 175.

Giurisprudenza europea:

- Corte EDU, Grande Camera, 15 novembre 2016, *A e B c. Norvegia*, ric. nn. 24130/11 e 29758/11.

Giurisprudenza di legittimità:

- Cass. Civ., sez. un., del 12 aprile 2019, n. 10378;
- Cass. Civ., sez. un., del 26 giugno 2009, n. 15031;
- Cass. Civ., sez. trib., del 17 luglio 2018, n. 18910;
- Cass. Civ., sez. trib., del 28 dicembre 2017, n. 31028;
- Cass. Civ., sez. un., del 6 giugno 2013, n. 14309;
- Cass. Civ., sez. trib., del 7 giugno 2017, n. 14138;
- Cass. Civ., sez. trib., del 7 giugno 2022, n. 18179;
- Cass. Civ., sez. I, del 9 febbraio 2000, n. 1433;
- Cass. Civ., sez. trib., del 22 settembre 2000, n. 12578;
- Cass. Civ., sez. trib., del 16 giugno 2006, n. 14033;
- Cass. Civ., sez. trib., del 11 ottobre 2013, n. 23121;
- Cass. Civ., sez. trib., del 7 dicembre 2018, n. 31742;
- Cass. Civ., sez. trib., del 17 luglio 2018, n. 18910;
- Cass. Civ., sez. trib., del 26 novembre 2021, n. 36886;
- Cass. Civ., sez. V, del 22 giugno 2021, n. 17746;

- Cass. Pen., sez. un., del 22 marzo 2018, n. 24782;
- Cass. Pen., sez. un., del 28 marzo 2013, n. 37425;
- Cass. Pen., sez. III, del 27 marzo 2013, n. 36900;
- Cass. Pen., sez. III, del 14 settembre 2023, n. 37513;
- Cass. Pen., sez. III, del 27 luglio 2023, n. 32722;
- Cass. Pen., sez. III, del 28 marzo 2019, n. 13610.

Giurisprudenza di merito:

- Consiglio di Stato, del 24 ottobre 2023, n. 9188;
- C.T.P. Milano, sez. I, del 1° febbraio 2013, n. 66;
- C.T.R. Torino, sez. XII, del 4 maggio 2012, n. 28.

Circolari, risoluzioni e documentazione ufficiale:

- Circolare della Direzione Generale delle Imposte Dirette n. 86/1977;
- Circolare della Direzione Generale delle Imposte Dirette n. 115/1978;
- Circolare della Direzione Generale delle Imposte Dirette n. 147/1978;
- Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Bollettino delle entrate tributarie 2022*, marzo 2023²⁴⁷;
- Relazione governativa alla Legge n. 311/2004;
- Risoluzione n. 449 del 25 giugno 2021, dell'Agenzia delle Entrate;
- Risoluzione n. 68/E del 19 marzo 2009, dell'Agenzia delle Entrate;
- Risoluzione n. 95/E del 10 giugno 1999, del Dipartimento delle Entrate, Direzione Centrale Affari Giuridici e Contenzioso Tributario;
- Risoluzione n. 68 del 24 maggio 2000, del Dipartimento delle Entrate, Direzione Centrale Affari Giuridici e Contenzioso Tributario.
- Report Istat, *L'economia sommersa nei conti nazionali*, del 14 ottobre 2022²⁴⁸.

²⁴⁷ https://www.finanze.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/entrate_tributarie_2022/Bollettino-entrate-Dicembre2022.pdf

²⁴⁸ <https://www.istat.it/it/files//2020/10/Economia-non-osservata-nei-conti-nazionali.pdf>