

Sostituto d'imposta? Sì, ma del Fisco

di Antonella Belforte, Raffaello Lupi

La teoria della tassazione attraverso le aziende spinge ad una rivisitazione, in chiave «amministrativistico-economica», delle definizioni tradizionali del diritto tributario. Riprendiamo le riflessioni già svolte su una di esse, il sostituto d'imposta, di cui ci eravamo occupati nel precedente n. 3/2012 di *Dialoghi*, senza però chiederci, davanti a questa definizione, «chi fosse sostituto di chi». Si cerca ora di riposizionare quanto sostenuto dalla manualistica tradizionale, secondo cui il sostituto sarebbe «chi prende il posto del contribuente nel rapporto col Fisco». Nella nostra logica amministrativistico-economica, corollario della necessità che le imposte siano (appunto) «imposte da qualcuno», la spiegazione è diversa. Il sostituto non prende il posto del sostituito, ma prende il posto del Fisco nel «chiedere le imposte» al sostituito. L'erogante del reddito, nella richiesta delle imposte, è quindi il «sostituto del Fisco».

■ E se il vero «sostituito» fosse il Fisco?

Antonella Belforte

In un precedente articolo sulle ritenute alla fonte (1) avevamo osservato come la dottrina fosse ancora ferma su una concezione civilistico-processuale del sostituto d'imposta e come la matrice amministrativistica di questo istituto fosse, ad oggi, ancora fortemente trascurata.

Secondo gli orientamenti prevalenti la sostituzione tributaria si caratterizza per la formazione di due tipi di contribuenti: un contribuente di diritto (il sostituto) e un contribuente di fatto (il sostituito), dove il primo sostituisce il secondo nei rapporti col Fisco, da cui proviene pur sempre la richiesta delle imposte. Il sostituto viene perlopiù inquadrato come soggetto passivo dell'obbligazione e il percettore del reddito come soggetto detentore della ricchezza.

Il sostituto come soggetto passivo d'imposta

In prima battuta, bisogna sottolineare come la maggioranza della dottrina veda nel sostituto il soggetto passivo dell'imposta, non un «sostituto del Fisco», come indichiamo nell'abstract dell'articolo e nel suo titolo.

De Mita, ad esempio, sostiene che quando la legge prevede la figura del sostituto d'imposta, debitore verso il Fisco sia tale soggetto (2); sarebbe invece più corretto definire il sostituto d'imposta come un intermediario tra Amministrazione finanziaria e

reddituario e, pertanto, espressione del principio, da tempo sostenuto su *Dialoghi*, secondo cui il sostituto d'imposta nell'effettuare la ritenuta d'acconto è esattore, svolgendo un adempimento sostanzialmente amministrativo.

Per questi motivi non v'è chi vede la ragione con la quale lo si voglia definire debitore, egli ha solo l'obbligo di effettuare la ritenuta e diventa responsabile soltanto nel caso in cui, operata la ritenuta, non la versa, perché in tal caso il reddituario è legittimato comunque ad effettuare la detrazione, e l'Ente impositore si rifarà sul sostituto inadempiente per recuperare la somma detratta a titolo di ritenuta d'acconto con tanto di sanzione. Ma nemmeno in questo caso il sostituto può essere definito debitore, in quanto il Fisco agisce contro di lui, non in quanto debitore, ma perché non ha versato il denaro relativo all'imposta che ha trattenuto e, infine, perché comunque è venuto meno ad un obbligo di diritto amministrativo.

Quest'ultimo è il grande assente della manualistica, con Russo che addirittura considera il sostituto

Note:

(1) F. Brisacani, L.R. Corrado, RL, «Ritenute alla fonte: gli equivoci delle spiegazioni civilistico-processuali», in *Dialoghi Tributari* n. 3/3012, pag. 307.

(2) E. De Mita, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2007, pag. 23.

d'imposta come unico soggetto passivo della prestazione, ancorché estraneo alla manifestazione di capacità contributiva specificamente assoggettata a prelievo; si viene così a spezzare il nesso fra quest'ultima e l'imposizione, il che secondo Russo contrasterebbe con il dettato costituzionale, di cui all'art. 53 Cost. E, più precisamente, sarebbe in palese contrasto con i vincoli che ne discendono in tema di individuazione dei soggetti passivi con riferimento a ciascun tributo; chiedere al sostituto di concorrere in base alla ricchezza di un altro soggetto violerebbe la formula secondo cui «tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in base alla propria capacità contributiva»; attraverso il sistema delle rivalse non sembra però che ci sia la rottura sostenuta da Russo, tra manifestazione della capacità contributiva e imposizione.

Entrambe vengono infatti pur sempre calcolate e addebitate al titolare della ricchezza, cioè al reddituario. Questo problema interpretativo continuerà ad emergere fino a quando non verrà preso in considerazione che il sostituto d'imposta è un obbligato amministrativo e non un coobbligato civilistico, e ancora che il sostituto si sostituisce al Fisco nell'effettuare il prelievo, e non al titolare del reddito nel pagamento dell'imposta!

Russo sostiene inoltre che, siccome nel momento del prelievo fiscale della ritenuta d'imposta non c'è rapporto tra sostituto e Finanza, questo indurrebbe a pensare che egli non sia debitore, ma lo sia il sostituto e continua dicendo che il sostituto diventa debitore dell'imposta soltanto nella situazione prevista dall'art. 35 del D.P.R. n. 602/197 (3).

Ancora Russo cerca di sostenere la tesi della titolarità del debito in capo al sostituto d'imposta attraverso l'interpretazione dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973. Secondo tale tesi, il secondo comma legittima anche il sostituto alla proposizione della domanda di rimborso, oltre al sostituto, ma quest'ultimo sarebbe da considerare come principale proponente della domanda stessa; ciò dovrebbe avvalorare la tesi secondo cui unico soggetto passivo sia soltanto il sostituto (4).

Da segnalare, invece, che, se il legislatore ha voluto incardinare la domanda di rimborso in capo al sostituto in prima battuta e poi anche al sostituto, ciò dipende soltanto da un problema di opportunità, nel senso che essendo il sostituto ad operare la ritenuta, è logico pensare che sia lui *in primis* ad

accorgersi se la ritenuta effettuata sia eccessiva o addirittura errata. Il sostituto il più delle volte infatti è all'oscuro dei parametri con i quali gli viene calcolato il *quantum* del prelievo e, di conseguenza, non è nemmeno in grado di capire se l'ammontare della ritenuta sia esatto o meno.

Falsitta fa una distinzione tra sostituzione con rivalsa facoltativa, nella quale il sostituto non è mai soggetto passivo, e sostituzione con rivalsa obbligatoria, nella quale vi è un ampliamento eventuale del novero dei soggetti passivi, precisamente quando il sostituto non esercita la rivalsa obbligatoria e quando non versa le ritenute omesse (5).

Nel primo caso il sostituto potrebbe rendersi un eventuale soggetto passivo, ma questo dipende da una sua scelta, vista la facoltatività della rivalsa.

Nel secondo caso, come più volte affermato, non si può parlare di ampliamento dei soggetti passivi, perché quando il sostituto non esercita rivalsa obbligatoria non si rende debitore dell'imposta, ma semplicemente viola una legge che espressamente glielo impone. Quando invece non versa le ritenute omesse, ancor meno lo si può definire soggetto passivo, in quanto è invece inadempiente di fronte ad un obbligo amministrativo.

Fantozzi invece, osserva correttamente come, mentre nel diritto privato e processuale la teoria della sostituzione è stata elaborata per spiegare ipotesi in cui determinati soggetti, fuori dai casi di rappresentanza legale e negoziale, avevano il potere di incidere nella sfera giuridica altrui modificando situazioni e rapporti ad altri facenti capo; nel diritto tributario, invece, la nozione non ha nulla a che vedere con l'idea dell'agire con effetti nella sfera giuridica altrui e pone l'accento sul riferimento di situazioni giuridiche soggettive a un soggetto diverso da quello cui esse sarebbero ordinariamente riferibili (6).

Ancora Fantozzi prosegue ritenendo che la peculiarità dell'istituto vada spiegata sulla base del collegamento tra due norme: la prima, considerata principale, fissa il presupposto-base in capo al sostituto, e la seconda, collegata alla prima, deter-

Note:

(3) A. Fantozzi, *Corso di diritto tributario*, Torino, 2003, pag. 152.

(4) P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002, pag. 167.

(5) G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1997, pag. 285.

(6) A. Fantozzi, *op. cit.*, pag. 152.

mina l'imputazione dell'obbligo in capo al sostituto, realizzando lo «sviamento» dell'effetto giuridico «tributo» che avrebbe dovuto sorgere, in virtù della norma primaria, in capo al sostituito (7).

Il tributo sorge però effettivamente in capo al sostituito e sempre su di esso pende, sia pure per il tramite della richiesta del sostituto.

La duplicità dei contribuenti: di diritto (il sostituto) e di fatto (il sostituito)

In seconda analisi bisogna rilevare come alcuni in dottrina sostengano la teoria della duplicità dei contribuenti, un contribuente di diritto (il sostituto) e un contribuente di fatto (il sostituito).

La Rosa osserva come, secondo alcuni orientamenti, la sostituzione tributaria dia luogo a una distinzione tra contribuente di diritto (il sostituto) e contribuente solo di fatto (il sostituito) (8).

Secondo altra parte della dottrina la sostituzione tributaria si concretizza nell'innestarsi di un obbligo tributario di un distinto rapporto civilistico di debito/credito tra chi deve effettuare la ritenuta e chi la deve subire. Ma non è possibile parlare di rapporto civilistico dato che il creditore qui non è colui che effettua la ritenuta, cioè il sostituto, ma è lo Stato. Non è nemmeno esatta la creazione di due tipi di contribuenti di fatto e di diritto: il contribuente resta pur sempre il sostituito e il sostituto è uno strumento coatto dell'Amministrazione finanziaria, da non confondersi con uno pseudo-contribuente!

Il tentativo di utilizzare istituti civilistici

È facile rendersi conto delle forzature derivanti dal tentativo di utilizzare istituti civilistici per spiegare il fenomeno del sostituto d'imposta.

Russo fa ricorso allo schema della delegazione per spiegare l'istituto del sostituto d'imposta quando opera ritenute d'acconto, una volta chiarito che soggetto passivo d'imposta è il sostituito (9); non ci sono però punti di contatto tra delegazione e sostituzione tributaria, come lo stesso Russo conferma individuando le differenze tra i due istituti: ad esempio, nella sostituzione non c'è un specifico accordo fra sostituto e sostituito.

È facile rilevare la lontananza dalla teoria del fondamento amministrativistico del sostituto d'imposta, e del diritto tributario in generale.

Un riflesso di queste forzature è la sensazione di

un cambiamento di opinione di Russo, a proposito del sostituto come soggetto passivo d'imposta, quando sostiene l'inesattezza della definizione legislativa contenuta nel primo comma dell'art. 64 D.P.R. 600/1973, soprattutto nella parte in cui essa pretende di imputare soggettivamente l'obbligazione d'imposta al sostituto, anziché al sostituito, ed in luogo di quest'ultimo (10); per tutto il resto del manuale indicato in nota, egli però sostiene che il debito vada imputato al sostituto.

Un passo avanti è quello di Falsitta, che considera una «forzatura» ogni tentativo di voler inquadrare la sostituzione nell'ambito di una particolare categoria giuridica, ritenendola figura tipica del diritto tributario, non suscettibile di assimilazione ad alcun altro istituto di natura sostanziale o processuale. Dunque è esclusivamente sulla base delle norme di diritto positivo tributario che occorre procedere alla ricostruzione dei rapporti che vengono instaurati tra sostituto, sostituito e Amministrazione finanziaria (11).

L'attribuzione di competenza in sede processuale

Un altro punto da toccare, è quello relativo alla attribuzione di competenza in sede processuale, quando attore e convenuto della lite sono sostituto e sostituito.

Fantozzi ritiene che per evitare duplici accertamenti giudiziali bisogna fare ricorso al litisconsorzio necessario, ma prosegue dicendo che a questo si oppone la disciplina civilistica delle obbligazioni solidali e che dall'art. 1306 c.c. si evince la frazionabilità del giudizio (12).

Fantozzi, inoltre, sostiene, come gran parte della dottrina, che le liti, al di fuori delle liti d'imposta in cui sia coinvolto il Fisco, ovvero quelle che coinvolgono solo sostituto d'imposta e sostituito, siano da considerarsi liti di natura privata e pertanto sottoponibili al giudice civile (13).

De Mita, invece, in una opinione più conforme al

Note:

(7) A. Fantozzi, *op. cit.*, pag. 152.

(8) S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006, II Ed., pag. 152.

(9) P. Russo, *op. cit.*, pag. 169.

(10) P. Russo, *op. cit.*, pag. 171.

(11) G. Falsitta, *op. cit.*, pag. 282.

(12) A. Fantozzi, *op. cit.*, pag. 151.

(13) A. Fantozzi, *op. cit.*, pag. 154.

principio del fondamento amministrativistico del sostituto d'imposta, rileva come l'inadempimento di obblighi tributari non possa essere considerato una vicenda privatistica e sostiene che occorrerebbe modificare la legge tributaria-processuale e fare in modo che su tali obblighi sia solo il giudice tributario a pronunciarsi allo scopo di evitare conflitti di giudicati (14).

Sul punto comunque la mancanza di inquadramento emerge anche dalle oscillazioni giurisprudenziali sulla giurisdizione in tema di liti tra sostituto e sostituito, dove la ventennale giurisprudenza che attribuiva tali controversie al giudice tributario è stata inopinatamente invertita (15).

È un riflesso del disorientamento sulla natura amministrativistica del sostituto d'imposta, che è invece la cornice all'interno della quale devono inserirsi anche gli istituti civilistici, opportunamente reinterpretati, e adeguati al contesto. Come abbiamo già rilevato su *Dialoghi* (16) a proposito della giurisdizione sulle controversie tra sostituto e sostituito, che si presentano effettivamente come un ibrido, col rischio di un contrasto di giudicati. Il punto nodale è però che, quando il percettore di reddito lamenta che gli è stata prelevata dal sostituto una ritenuta eccessiva o errata, sfugge che chi si sostituisce lo fa nella veste di ausiliario del Fisco, di «sostituto del Fisco», come diciamo nel titolo di questo articolo. Ecco perché è sensato che la competenza sia del giudice tributario, e che il giudice civile, invece, sia competente in fase di risarcimento del danno, per i costi diretti e indiretti di una ritenuta negligente, di cui non sussistevano i presupposti.

Le doglianze del percettore devono essere indirizzate al Fisco in quanto è l'Ufficio tributario che esige l'imposta e per acquisirla si avvale del sostituto.

Possiamo quindi affermare che il vero sostituto non è il reddituario, ma è l'Ufficio tributario!

Il sostituto diventa una sorta di *longa manus* del Fisco, che ne fa le veci; è il Fisco che attua la ritenuta, ma per mezzo del sostituto che appunto lo sostituisce *ex lege*. Il sostituto opera per conto dell'Ufficio tributario, diventa un suo tramite. Quindi, tutte le volte che un'azienda funge da ausiliario del Fisco, sussistendone i presupposti, la lite è di competenza del giudice tributario. Le azioni, a questo punto, devono essere promosse nei con-

fronti del giudice tributario, chiamando in causa, cautelativamente, anche il sostituto.

Si può ben percepire che il legislatore chiede al sostituto di sostituirsi all'Ufficio tributario e che il vero sostituto di cui la dottrina non parla è il Fisco!

Si tratta di una cooperazione amministrativa forzata, tipica di tutti i Paesi in cui la tassazione è esternalizzata verso terzi, come confermano i Paesi in cui il sostituto non c'è ma l'imposta viene versata dal contribuente perché segnalato dal datore di lavoro o dal cliente; la dottrina non si è invece resa conto di questa tassazione esternalizzata, e continua a discutere sull'idea che il sostituto d'imposta si sostituisca nel pagamento del debito del percettore di reddito. Non sorprende quindi che non sia stato intuito che la tassazione attraverso le aziende sia tutta un'enorme sostituzione.

Note:

(14) E. De Mita, *op. cit.*, pag. 25.

(15) Portata avanti fino alla sentenza 2 luglio 2008, n. 18034 (in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA), ribadita dalla sentenza delle Sezioni Unite 26 giugno 2009, n. 15047 (in *GT - Riv. giur. trib.* n. 12/2009, pag. 1046, con commento di G. Tabet e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA), che però, in pari data, con la sentenza n. 15031 (in *GT - Riv. giur. trib.* n. 12/2009, pag. 1046, con commento di G. Tabet e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA), invertirono la tendenza, dichiarando la giurisdizione del giudice ordinario, confermata dalle successive sentenze 8 aprile 2010, n. 8312 (in *GT - Riv. giur. trib.* n. 9/2010, pag. 772, con commento di G. Tabet e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA) e 8 novembre 2012, n. 19289 (in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA).

(16) L.R. Corrado, «La ritenuta alla fonte, tra matrice amministrativistica e oggetto economico del diritto tributario», in *Dialoghi Tributari* n. 3/3012, pagg. 310-313.

■ Una sostituzione del Fisco nella tassazione attraverso le aziende: il pasticcio processuale

Raffaello Lupi

L'articolo di Belforte, sviluppando i precedenti pubblicati su *Dialoghi* n. 3/2012, mette in risalto l'esternalizzazione della richiesta delle imposte su altri soggetti; il Fisco perde sempre più il controllo del territorio; non basta apparire in televisione, come peraltro è giusto, o reinterpretare la ricchezza palese, per fronteggiare la ricchezza che sfugge alle aziende in qualità di suoi forzati esattori.

Per questo è molto calzante il filo conduttore dell'articolo che precede, secondo cui «il Fisco è stato sostituito», lasciando il campo appunto ai «sostituti».

Denominazioni a parte, i privati coinvolti nell'applicazione delle imposte possono poi litigare tra di loro, e qui, come rileva Belforte, si è assistito a uno dei più clamorosi ripensamenti giurisprudenziali degli ultimi decenni. Che su *Dialoghi* avevamo trascurato, pur avendolo segnalato su www.fondazionestudistributari.com (17), e che ora attira la nostra attenzione, proprio per lo sforzo motivazionale della sentenza n. 15031 del 2009, meritevole di essere riproposta in stralcio (18).

È da chiedersi però se tale sentenza abbia superato le critiche mosse vent'anni fa sul possibile contrasto di giudicati, con l'epilogo di poter essere «sostituito e mazziato» (19), cioè soccombente, sia in sede civile, davanti al sostituito, sia in sede tributaria, davanti al Fisco.

La sentenza dedica questo passaggio all'obiezione, affermando che «quanto al rischio di giudicati logicamente contraddittori, si tratta, come pure è stato rilevato, di un inconveniente che può sempre verificarsi e non di una ragione dirimente. Peraltro, diversi sono gli effetti delle pronunce: la decisione del giudice tributario, che legittimi la pretesa tributaria (eventualmente per rinuncia ad un appello più che fondato del contribuente), non esclude che il giudice ordinario possa poi disapplicare il provvedimento impositivo (ritenendolo illegittimo) nei confronti del terzo convenuto».

Forse non l'ho capita, ma mi sembra una risposta tortuosa, e inconcludente. In attesa che qualcuno me la spieghi, mi sembra inidonea a dare soddisfazione ad un sostituito ipoteticamente soccombente davanti al Fisco, che pretende la ritenuta, e davanti

al sostituito, che pretende l'intero suo credito senza decurtazione alcuna.

Non capisco poi la paventata mancanza di tutela del sostituito, per via del mancato atto impositivo che dovrebbe essere il solo modo di intraprendere il contenzioso tributario, come se nel processo tributario non esistessero le azioni di rimborso, esercitabili appunto dal sostituito; forse è proprio pensando a questa obiezione che la sentenza soggiunge che il sostituito potrebbe non sapere di aver subito la ritenuta, ma questo vuol dire anche non sapere a quanto ammontava il proprio credito, e quindi *vigilantibus iura succurrunt*.

Comunque, anche questa obiezione prova troppo, perché se il sostituito ignora di aver subito la ritenuta, neppure proporrà azione davanti al giudice civile, per la differenza. Se sa di aver subito la ritenuta, come è normale, in quanto il debitore-sostituito deve informarlo per documentare il regolare adempimento dell'obbligazione, può rivolgersi al Fisco nella suddetta azione di rimborso, superando così il problema della mancanza di tutela. Che onestamente mi continua ad apparire meno grave del contrasto di giudicati indicato sopra.

Accenno, solo come ipotesi di lavoro, ad un contrasto di giudicati inverso, dove il sostituito vince il processo ordinario contro il sostituito, nel senso che la ritenuta viene considerata legittima, ma poi vince anche la lite di rimborso contro il Fisco, ne ottiene la restituzione e - forte del giudicato civile - ne trattiene l'importo. Segnalo solo la possibilità di una azione di arricchimento indebito, ma per fortuna non sono controversie frequenti; sono eventualità di scuola e tanto peggio per chi ci capita.

Il ripensamento è comunque diligentemente moti-

Note:

(17) In un tempestivo post dal titolo «Liti sostituito sostituito: vent'anni dopo vent'anni indietro», reperibile con la funzione search del sito.

(18) Cfr. pag. 476.

(19) Un epilogo di questo genere è qualche volta diventato realtà: vedasi, con questo titolo («Sostituito e mazziato»), Cass., 14 luglio 1993, n. 7771, in *Rass. Trib.*, 1994, pag. 512 e *Comm. trib. centr.*, 7 ottobre 1993, n. 2702, *ivi*, 528, con note di chi scrive e di L. Carpentieri; entrambe in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

vato, almeno sul piano quantitativo (20), anche se lo stesso giorno veniva depositata una sentenza di segno opposto delle stesse Sezioni Unite, già segnalata da Belforte (21).

Capisco la tendenza della Cassazione a controbalanciare la posizione di forza del sostituto, debitore del sostituto, con la materiale possibilità di pagare il suo debito trattenendo e versando al Fisco la ritenuta da lui considerata applicabile. È stato avvertito il rischio di esporre il sostituto alle ritenute più cervelotiche, costringendolo a chiedere all'Amministrazione finanziaria un rimborso che può tardare anni e spesso comporta le notevoli spese di un lungo contenzioso.

C'era però un rimedio, privo di esplicito supporto normativo e sul quale non constava giurisprudenza: si trattava di limitare l'arbitrio del sostituto, concedendo al sostituto un'azione di risarcimento

danni nei confronti del sostituto che, per superficialità o eccessiva prudenza, operasse ritenute chiaramente non dovute. In questo caso il sostituto avrebbe dovuto pur sempre rivolgersi alle Commissioni tributarie per ottenere il rimborso della ritenuta, ma avrebbe potuto poi rivolgersi al giudice civile per ottenere il rimborso delle spese di giudizio (tributario) e il risarcimento del danno per la mancata tempestiva disponibilità della somma indebitamente trattenuta (22).

Note:

(20) E fa giustizia delle superficiali affermazioni della tesi precedente, secondo cui sussisteva la giurisdizione tributaria per decidere la controversia tra sostituto e sostituto, come se le commissioni potessero decidere su una lite tra privati.

(21) Cfr. nota 15.

(22) Si tratta dell'equilibrata tesi enunciata quasi quarant'anni fa da P. Russo, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, pag. 248 ss.

■ La sentenza

Cassazione, SS.UU., Sent. 26 giugno 2009 (28 aprile 2009), n. 15031 - Pres. Carbone - Rel. Merone (stralcio)

(Omissis)

3. Con il secondo motivo, viene eccepito il difetto di giurisdizione del giudice ordinario adito, considerato incompetente a decidere la questione relativa alla legittimità della ritenuta IRPEF operata sull'onorario corrisposto all'avvocato C. Il quesito sottoposto alla Corte è formulato nei seguenti termini: «se la questione relativa alla legittimità della ritenuta d'acconto IRPEF esorbita dalla giurisdizione del giudice ordinario e rientra nella giurisdizione del giudice tributario». Il problema è mal posto e tuttavia ritiene il Collegio che debba essere ricondotto nei suoi corretti termini, ai sensi dell'art. 363, terzo comma, c.p.c., trattandosi di questione di particolare importanza. A ben vedere, infatti, nelle controversie tra sostituto d'imposta e sostituto, la materia del contendere non è costituita dalla sussistenza e/o dal contenuto dell'obbligo di effettuare la ritenuta (*an* e *quantum*), che sono questioni che attengono al rapporto tributario tra sostituto ed Erario (e che certamente rientrano nella competenza del giudice tributario). Le questioni relative all'indebito pagamento dei tributi (*rectius*: versamento della ritenuta) o all'omesso pagamento, seguono la regola generale della devoluzione al giudice tributario attraverso l'impugnazione dell'atto (espresso o presunto) che segue la richiesta del rimborso o dell'atto impositivo con il quale viene fatta valere la pretesa tributaria rimasta insoddisfatta. Ciò che è oggetto di lite nel rapporto tra sostituto e sostituto, è il le-

gittimo e corretto esercizio del diritto di rivalsa, che il sostituto esercita nei confronti del sostituto nell'ambito di un rapporto di tipo privatistico, quindi di competenza del giudice ordinario, il fatto che il diritto alla rivalsa sia previsto da una norma tributaria non trasforma il rapporto tra soggetti privati in un rapporto tributario, di tipo pubblicistico, che implica invece l'esercizio del potere impositivo nell'ambito di un rapporto sussumibile allo schema potestà-soggezione. Se manca un soggetto investito di *potestas* impositiva manca anche il rapporto tributario, così come se manca un provvedimento che sia espressione di tale potere non si configura la speciale lite tributaria che, per definizione, nasce dal contrasto rispetto ad una concreta ed autoritativa pretesa impositiva. Le controversie tra sostituto e sostituto, invece, nascono o dal fatto che il sostituto contesta il diritto di rivalsa esercitato dal sostituto - per mancanza del presupposto di fatto (omesso versamento diretto della ritenuta) o per mancanza del presupposto giuridico (il sostituto non doveva versare la ritenuta) - ovvero dal fatto che il Fisco pretenda, dal sostituto o dal sostituto, mediante notifica di un atto impositivo, un maggior versamento rispetto a quello effettuato ed il destinatario di tale pretesa intenda rivalersi sull'altro soggetto. In tutti questi casi, la lite nasce perché le parti private, nei loro rapporti diretti (privati), ritengono che siano state erroneamente interpretate e/o applicate le norme che regolano quei rapporti, e non rileva che successiva-

mente il Fisco eserciti una azione *ex autoritate*, in relazione alla quale le parti possono difendersi direttamente (nei confronti dell'ente impositore) dinanzi al giudice speciale tributario. I rapporti tra le due giurisdizioni, civile e tributaria, in caso di contemporanea pendenza dei due processi, vanno disciplinati, ricorrendone i presupposti, in base all'art. 295 c.p.c.

In linea di principio, la riscossione volontaria delle imposte mediante versamenti diretti può essere effettuata dal contribuente o dal sostituto che opera la ritenuta alla fonte. Entrambi sono destinatari di specifici ed autonomi obblighi tributari (per la cui violazione sono previste sanzioni «pubbliche»), i cui effetti soltanto indirettamente si riflettono sui rapporti interpersonali. L'Erario si rivolge al sostituto, gravandolo di particolari obblighi (di dichiarazione e di versamento diretto della ritenuta) per agevolare e garantire la riscossione, che viene anticipata al momento in cui viene corrisposta al contribuente una somma che partecipa del presupposto impositivo. Finisce qui il versante pubblico del rapporto (sostituto-Fisco) ed inizia quello privatistico, nel cui ambito si sviluppano le controversie di dare ed avere tra sostituto e sostituto, in relazione all'esercizio del diritto di rivalsa da parte del sostituto, cui corrisponde un'obbligazione *ex lege* a carico del sostituto. Né rileva che il sostituto abbia eventualmente effettuato il versamento nelle casse pubbliche, invece che spontaneamente, in forza di un apposito atto impositivo i cui effetti, comunque, riguardano soltanto il sostituto destinatario. Al punto che, ove mai il sostituto abbia erroneamente pagato somme non dovute (per la mancata impugnazione dell'atto impositivo o perché si sia mal difeso), non potrà rivalersene sul sostituto, il quale ben potrà difendere i propri diritti dinanzi al giudice ordinario, eccependo che il sostituto non può riversare sul sostituto i propri errori, anche se, per ipotesi, siano indotti da un provvedimento illegittimo della Pubblica amministrazione, provvedimento che il giudice ordinario può sempre disattendere, se ne riconosce l'illegittimità.

Se, invece, il sostituto adempie correttamente al proprio obbligo di ritenuta e versamento, due sono i casi: o se ne accolla l'onere finanziario (ipotesi oggi prevista in linea di principio dalla legge n. 212/2000, cd. statuto del contribuente), rinunciando a trasferirlo sul sostituto, il quale quindi di nulla potrà dolersi (in tal caso, però, se la rivalsa è obbligatoria, il sostituto si espone all'applicazione di sanzioni da parte dell'ente impositore e l'eventuale contenzioso che ne segue appartiene certamente alla giurisdizione speciale), ovvero esercita il diritto di rivalsa in relazione al quale il soggetto economicamente inciso (sostituto) può contestare (nell'ambito di un rapporto paritario) che la ritenuta non andava effettuata e/o non andava effettuata in una certa misura e/o che la stessa non è stata poi integralmente vergata, citando in giudizio il suo contraddittore dinanzi al giudice ordinario. Lo stesso dicasi se il sostituto erroneamente ometta di esercitare tempestivamente il

diritto/dovere di rivalsa e il sostituto si opponga alla tardiva richiesta di rimborso, in tutti i casi i rapporti tributari, intesi in senso proprio come rapporti di tipo pubblicistico con il Fisco (obbligo di effettuare la ritenuta che grava sul sostituto ed obbligo di pagare i tributi che grava sul contribuente sostituto) restano fuori dell'oggetto diretto della controversia, che rientra quindi nella giurisdizione del giudice ordinario, come qualsiasi causa avente ad oggetto l'adempimento di obbligazioni tra privati (con l'unica «particolarità» che la legittimità dell'*an* e del *quantum* del *petitum* va valutata in relazione alla corretta interpretazione ed applicazione di una norma giuridica di contenuto fiscale, i cui effetti comunque rimangono in ambito interprivatistico e non incidono sulle entrate dell'Amministrazione finanziaria, la quale può tutelare la integrità del gettito fiscale esercitando i propri poteri impositivi direttamente nei confronti dei soggetti inadempienti).

L'interesse che muove l'azione del creditore (sostituto-inciso o sostituto che agisce in rivalsa), nelle controversie sostituto-sostituto, ha ad oggetto un interesse di tipo privato connesso al legittimo esercizio del diritto di rivalsa (contrastato dal sostituto e invocato dal sostituto), in relazione all'adempimento di una obbligazione pecuniaria.

Ritiene, dunque, il Collegio che soltanto le controversie che abbiano ad oggetto direttamente i rapporti tributari (caratterizzati, per definizione, dalla presenza di un soggetto dotato di potestà impositiva in senso lato e dall'esercizio di tale potere attraverso l'emissione di un atto di imposizione) rientrano nella competenza del giudice speciale, come si evince chiaramente dal sistema delle disposizioni legislative che definiscono i limiti della giurisdizione del giudice tributario, non soltanto in base all'oggetto (art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992, in forza del quale la controversia deve avere appunto natura tributaria), ma anche in base:

- a) alla tipologia dei soggetti tra i quali insorge la lite, che non possono che essere gli stessi del rapporto tributario (art. 10 del D.Lgs. n. 546/1992);
- b) all'esistenza o inesistenza di un atto che sia espressione della potestà impositiva (art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992).

Quindi, non tutte le liti che abbiano ad oggetto l'interpretazione e/o l'applicazione di una norma tributaria possono essere portate dinanzi al giudice tributario: è necessario che il contribuente, o comunque il destinatario di un obbligo tributario, chiami in causa uno dei soggetti elencati nell'art. 10 del D.Lgs. n. 546/1992, cioè l'altro soggetto del rapporto tributario (ente impositore o concessionario) in relazione ad un atto che sia espressione dell'esercizio del potere impositivo, riferibile al modello di cui all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992. La controversia tributaria atiene alla patologia del rapporto tributario e quindi, strutturalmente, nasce e si evolve all'interno di tale tipo di rapporto. La speciale giurisdizione tributaria è nata per consentire al contri-

buente (o comunque a colui che sia gravato di obblighi tributari, anche soltanto di tipo formale) di rivolgersi ad un giudice per contrastare le «pretese potestative del Fisco» e non per risolvere controversie tra privati, relative al mero esercizio di un diritto, anche se si tratti di un diritto fondato su una disposizione di carattere fiscale. Naturalmente, la giurisdizione appartiene al giudice ordinario anche quando la controversia non riguarda l'interpretazione della norma fiscale, ma il suo adempimento da parte di chi esercita la rivalsa (sostituto che agisce in rivalsa senza avere effettuato il versamento della ritenuta). Non importa se si tratti di adempimento spontaneo o coatto, quando l'interpretazione di una norma fiscale sia oggetto di lite tra privati, può e deve essere interpretata dal giudice ordinario, anche se, in ipotesi, la norma sia stata malamente interpretata ed applicata a monte in forza di un atto impeditivo, da cui derivi la pretesa di colui che agisce in sede civile (ad esempio, sostituto che agisce in rivalsa, avendo effettuato correttamente la ritenuta ed il versamento, costretto successivamente ad una integrazione di versamento in forza di provvedimento dell'autorità fiscale). L'atto impositivo deve essere impugnato, da parte del diretto destinatario, dinanzi al giudice tributario, mentre, come già accennato può essere disatteso nei rapporti tra privati, ai sensi dell'art. 4, all. E, della legge n. 2248/1865. Ne deriva che il sostituto che abbia effettuato il versamento coattivo in forza di un provvedimento illegittimo non ha titolo, soltanto per questo, per rivalersi sul sostituto, e la relativa controversia rientra sempre nella giurisdizione del giudice ordinario. Infatti, in caso di contemporanea pendenza del processo tra sostituto e sostituto (dinanzi al giudice ordinario) e tra questi ed il Fisco (dinanzi al giudice tributario), in relazione ad un provvedimento che possa rilevare nei rapporti tra privati, la questione relativa alla legittimità dell'atto impositivo può essere decisa *incidenter tantum* dinanzi al giudice ordinario, a meno che questo non ritenga di dover disporre la sospensione del processo *ex art. 295 c.p.c.* In entrambi i casi resta ferma la giurisdizione del giudice ordinario nella controversia sostituto-sostituto.

Osserva il Collegio che appare dirimente, ai fini della risoluzione del problema della giurisdizione, la considerazione che se la controversia tra sostituto e sostituto venisse erroneamente devoluta al giudice tributario, questo non potrebbe che prendere atto della inammissibilità dell'azione per carenza dell'atto impugnabile, con buona pace del diritto alla tutela giudiziaria, negata sia dal giudice ordinario che da quello tributario. Né si può ritenere che i ripetuti interventi di «ampliamento» della giurisdizione tributario (alcuni già caduti sotto la scure del giudice delle leggi) abbiano travolto il basilare presupposto dell'atto impugnabile.

Come è noto, l'art. 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, ha sostituito l'art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992, che conteneva l'elenco dei tributi in relazione ai quali era definita la giurisdizione del

giudice speciale, ed ha attribuito alle Commissioni tributarie la competenza generale su «tutte le controversie aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie», con esclusione delle sole controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria.

All'indomani di questa riforma, si è posto il problema se il nuovo testo dell'art. 2 implicasse l'abrogazione implicita o, comunque, il superamento degli altri parametri in base ai quali va determinata la giurisdizione speciale. In particolare, ci si è chiesto se l'attribuzione alle Commissioni tributarie della giurisdizione su tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere consenta di adire il giudice speciale anche in assenza di un provvedimento impositivo.

Storicamente, il processo tributario nasce come processo di tipo impugnatorio, in relazione al quale l'esistenza e la natura dell'atto impugnabile costituisce un vero e proprio presupposto della giurisdizione. L'eventuale eliminazione di tale limite non sarebbe senza conseguenze sul piano della legittimità costituzionale, perché trasformerebbe indebitamente il giudice speciale, con giurisdizione limitata alla legittimità degli atti impositivi, in giudice dei tributi a competenza generalizzata per materia (arg. *ex* Corte cost., sent. n. 204/2004).

Ritiene dunque il Collegio che non possa essere superata la struttura impugnatoria del processo tributario, e che, quindi, se manca uno degli atti espressamente elencati nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, o comunque un atto che sia espressione dell'esercizio del potere impositivo esercitato nei confronti di singoli contribuenti, come accade appunto nelle liti tra sostituto e sostituto, riacquista espansione la giurisdizione del giudice ordinario.

Questa conclusione, a forte connotazione costituzionale, trova conforto nell'osservazione della evoluzione legislativa, la quale mostra chiaramente che il legislatore, ampliando l'oggetto della giurisdizione in relazione alla materia, non ha inteso eliminare il presupposto di accesso alla giurisdizione speciale. Infatti, i successivi interventi di ampliamento della giurisdizione tributaria sono stati realizzati incidendo proprio sull'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992. Né può essere senza significato il fatto che l'ampliamento della giurisdizione, attraverso la modifica dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992, non sia stato accompagnato da un contestuale (o successivo) intervento di coordinamento sull'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992; tanto più che, poi, il legislatore, ha avuto occasione di ampliare l'elenco degli atti previsti dalla citata disposizione (cfr. l'art. 35, comma 26-*quinquies*, del D.L. n. 223/2006, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 246/2006, che ha aggiunto all'elenco contenuto nell'art. 19, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992, le lett. *e-bis* ed *e-ter*), ma non è andato oltre il semplice ritocco di integrazione casistica, benché la giurisprudenza avesse già segnalato la mancanza di coordinamento tra l'evoluzione continua dell'art. 2 e la stasi dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 (cfr. Cass.,

SS.UU., n. 16776/2005): *ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*. In altri termini, la storia recente dell'evoluzione legislativa degli articoli in esame mostra chiaramente che il legislatore quando ha voluto modificare l'art. 19 lo ha fatto *expressis verbis*, quindi, è difficile ipotizzare che attraverso la precedente modifica dell'art. 2 il legislatore abbia inteso travolgere gli argini fissati dallo stesso art. 19, tanto più che poi ha avuto occasione di rimaneggiare la norma. Quindi l'operazione ermeneutica di ritenere abrogato implicitamente il limite della giurisdizione speciale collegato all'impugnazione di un atto impositivo non ha alcun legittimo fondamento nel sistema e nella specifica normativa.

In definitiva, l'approccio ermeneutico corretto, in tema di riparto della giurisdizione, non può prescindere dal principio della centralità e del primato della giurisdizione ordinaria (art. 102 Cost.), che è incompatibile con la istituzione di giudici dell'Amministrazione in genere, e quindi anche dell'Amministrazione finanziaria, mediante attribuzione di «blocchi di materie» senza distinguere tra attività che siano espressione dell'esercizio di un potere che la legge attribuisce per la cura dell'interesse pubblico e quelle che, invece, non siano espressione di tale potere. (cfr. Corte cost. n. 204/2004 e n. 191/2006). Nelle controversie tra sostituto e sostituito, dunque, manca l'atto impositivo, manca una domanda giudiziaria rivolta nei confronti di un ente dotato di sovranità fiscale, manca, infine, la contestazione di un atto che sia espressione di tale *potestas*: mancano, in definitiva, i presupposti di accesso alla giurisdizione delle Commissioni tributarie.

La distinzione tra obblighi tributari ed obblighi che riguardano i rapporti tra sostituto e sostituito è stata evidenziata dalla giurisprudenza di questa Corte che, pur confermando l'indirizzo ad oggi prevalente (ma non condiviso dal Collegio), secondo il quale le controversie tra sostituito e sostituto d'imposta (e cioè tra lavoratore e datore di lavoro) sono devolute alla cognizione delle Commissioni tributarie, ha stabilito che tale regola «trova un limite nell'ipotesi in cui dette controversie non ineriscano alla legittimità delle ritenute d'acconto operate dal datore di lavoro (non abbiano, cioè, ad oggetto l'obbligo del datore di lavoro di effettuare le ritenute fiscali su retribuzioni od altri emolumenti), ma attingano esclusivamente all'interpretazione della volontà delle parti contraenti, con precipuo riferimento alla circostanza se le somme pattuite in favore del lavoratore debbano essere erogate al lordo oppure al netto delle ritenute fiscali, dovendosi in tal caso ritenere sussistente la giurisdizione del giudice ordinario» (Cass. n. 11025/2003; conf. n. 865/2003). La distinzione appare di dubbia legittimità, se si tiene conto che il sostituto d'imposta è obbligato, in linea di principio, ad effettuare la ritenuta. La massima valorizza il profilo privatistico dei rapporti tra sostituto e sostituito, ma poi lo limita in forza di un elemento irrilevante (fonte dell'obbligazione), come se le controversie che abbiano ad oggetto

un'obbligazione *ex lege* non avessero natura privatistica al pari delle controversie che abbiano ad oggetto obbligazioni *ex contracte*).

Comunque, in linea di principio, non rileva, ai fini della determinazione del giudice competente, il fatto che il diritto di rivalsa sia o non sia obbligatorio. Anche in tema di IVA il diritto di rivalsa sul consumatore finale, da parte dei soggetti passivi di imposta è obbligatorio e nonostante ciò, la giurisprudenza di questa Corte è ferma nel ritenere che «spetta al giudice ordinario la giurisdizione in ordine alla domanda proposta dal consumatore finale nei confronti del professionista o dell'imprenditore che abbia effettuato la cessione del bene o la prestazione del servizio per ottenere la restituzione delle maggiori somme addebitategli in via di rivalsa per effetto dell'applicazione di un'aliquota asseritamente superiore a quella prevista dalla legge: poiché, infatti, soggetto passivo dell'imposta è esclusivamente colui che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi, la controversia in questione non ha ad oggetto un rapporto tributario tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, ma un rapporto di natura privatistica tra soggetti privati, che comporta un mero accertamento incidentale in ordine all'ammontare dell'imposta applicata in misura contestata» (Cass. n. 2775/2007; conf. n. 2686/2007, n. 6632/2003, n. 1995/2003, n. 10693/2002).

Inoltre, nelle controversie tra sostituto e sostituito manca un provvedimento di diniego che derivi da un soggetto partecipe del potere impositivo (il sostituto è soltanto obbligato ad effettuare la ritenuta e l'esercizio del diritto di rivalsa non è espressione di un potere impositivo, ma di un semplice diritto-dovere) ed una domanda rivolta direttamente all'ente impositore (il quale, contrariamente a quanto ritenuto dalla giurisprudenza fin qui dominante, non è litisconsorte necessario, in ragione della evidenziata autonomia dei rapporti tra contribuenti rispetto a quelli nei confronti del Fisco). In altri termini, il sostituto di imposta che esercita il diritto di rivalsa nei confronti del sostituito non per questo si trasforma nel soggetto attivo di un rapporto tributario. Nel quadro dei rapporti tributari resta un soggetto passivo, destinatario di specifici obblighi tributari (della dichiarazione IRPEF come sostituto e della ritenuta alla fonte) nei confronti del Fisco.

Va comunque segnalato che (pur nel panorama della più recente e consolidata giurisprudenza di questa Corte, secondo la quale le controversie tra sostituto e sostituito appartengono alla giurisdizione delle Commissioni tributarie) ai fini della ripartizione della competenza per materia nell'ambito della giurisdizione ordinaria, questo giudice di legittimità ha stabilito invece che per aversi una controversia tributaria, come tale rimessa alla competenza delle Commissioni tributarie o, in difetto, a quella per materia del tribunale *ex art. 9*, secondo comma, c.p.c., non è sufficiente che l'attore metta in discussione con la propria domanda l'esistenza delle con-

dizioni da cui la legge fa dipendere il suo assoggettamento ad una determinata pretesa fiscale, ma occorre anche che detta domanda sia rivolta nei confronti dell'ente impositore che quella pretesa ha avanzato. Pertanto, non può parlarsi di controversia tributaria, ai fini della competenza, quando l'attore si limiti a formulare nei confronti di un soggetto terzo una domanda volta a riversare su quest'ultimo le conseguenze economiche del suo assoggettamento alla pretesa dell'Amministrazione finanziaria, senza però convenire in giudizio l'Amministrazione medesima, costituendo oggetto del giudizio, in una causa siffatta, non già il rapporto tributario, bensì unicamente il diverso rapporto in base al quale il soggetto passivo della pretesa tributaria pretende di rivalersi nei riguardi del terzo (Cass. n. 8678/2005; conf. n. 1094/1997). L'adesione al diverso criterio di ripartizione della giurisdizione delle controversie tributarie, secondo la diversa impostazione accolta oggi dal Collegio, mette quindi fine anche ad una discrasia di pronunce.

Naturalmente, è diverso il caso in cui la lite fiscale sia instaurata dal sostituto o dal sostituito nei confronti dell'Amministrazione finanziaria che abbia opposto il rifiuto, espresso o tacito, ad una richiesta di rimborso di ritenute versate precedentemente (ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973), lite che rientra certamente nella giurisdizione del giudice tributario: sono in gioco in tal caso gli obblighi tributari del soggetto passivo di imposta sulla base di un provvedimento dell'autorità fiscale che viene tratta a giudizio.

Lo stesso vale, a maggior ragione, nel caso in cui venga contestata al sostituto, con un atto di accertamento, l'omessa ritenuta.

4. Non ignora il Collegio che, come già rilevato, le conclusioni alle quali è giunta la più recente giurisprudenza di queste Sezioni Unite sono di segno opposto. Ritiene tuttavia che occorra effettuare una revisione critica di tale indirizzo, sulla base delle considerazioni sopra prospettate e dei necessari ulteriori approfondimenti ermeneutici.

Va ricordato che le prime sentenze di questa Corte in tema di lite tra sostituto e sostituito non si discostavano dall'indirizzo che oggi il Collegio intende rivalutare, considerando che la materia si iscriveva nell'ambito di rapporti interpretativi, aventi ad oggetto la legittimità della ritenuta (*rectius*: rivalsa) operata dal sostituto e la sua condanna alla restituzione dell'indebito: «La controversia tra il datore di lavoro ed il lavoratore, che riguarda esclusivamente la legittimità delle ritenute fiscali effettuate dal primo, in qualità di sostituto d'imposta per l'IRPEF, su somme corrisposte al secondo, non investe il rapporto d'imposta, ma unicamente le posizioni soggettive nascenti dal rapporto di lavoro, anche se il datore di lavoro abbia operato in osservanza di istruzioni e circolari diramate dall'Amministrazione finanziaria, nei cui confronti però non sia avanzata alcuna pretesa dalle parti. Conseguenza che, per la controversia pre-

detta, sussiste la giurisdizione del giudice ordinario e non è configurabile un'ipotesi di litisconsorzio necessario, giacché la pronuncia emessa tra le parti del rapporto di lavoro non incide sull'esperibilità da parte del lavoratore e del datore di lavoro dei rimedi previsti rispettivamente dagli artt. 37 e 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, né sull'esito dell'eventuale controversia da promuoversi innanzi alle Commissioni tributarie nei confronti dell'Amministrazione predetta» (Cass. n. 5344/1987; conf. n. 2889/1983).

Appena un anno dopo, però, si è affermato l'indirizzo pantributario espresso nella seguente massima: «Poiché la ritenuta fiscale d'acconto costituisce l'oggetto di un'obbligazione strumentale ed accessoria rispetto alla eventuale e futura obbligazione d'imposta, di cui agevola la riscossione, e resta perciò compresa nell'ampia nozione di rapporto tributario, la controversia sulla legittimità di tale ritenuta è devoluta alla cognizione esclusiva delle Commissioni tributarie anche se la relativa questione venga dedotta in una controversia tra privati, non potendo formare oggetto di cognizione *incidenter tantum*, perché deve per legge essere decisa con efficacia di giudicato e nel contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria» (Cass. n. 1200/1988). A tale indirizzo si è uniformata tutta la giurisprudenza successiva (cfr. Cass. n. 5095/1997, n. 10456/1997, n. 12731/1997, n. 9074/2003, n. 23019/2005, n. 11650/2006, n. 418/2007, n. 17076/2007, n. 20546/2008, n. 26013/2008). Fa eccezione Cass. n. 3343/2004 che distingue le controversie tra sostituto e sostituito, promosse per ottenere il rimborso delle ritenute versate al Fisco e non recuperate nei confronti del sostituto, di competenza del giudice ordinario, in quanto carente «degli elementi caratteristici propri della giurisdizione» tributaria, dalle controversie tra sostituto ed Amministrazione finanziaria, per il rimborso di versamenti ritenuti indebiti, di competenza del giudice tributario. Poi, però, Cass. n. 23019/2005 ritorna al pantributarismo: «La controversia tra sostituto d'imposta e sostituito, avente ad oggetto la pretesa del primo di rivalersi delle somme versate a titolo di ritenuta d'acconto non detratta dagli importi erogati al secondo - non diversamente da quella promossa dal sostituito nei confronti del sostituto, per pretendere il pagamento (anche) di quella parte del suo credito che il convenuto abbia trattenuto e versato a titolo di ritenuta d'imposta - rientra nella giurisdizione delle Commissioni tributarie, e non del giudice ordinario, posto che, in entrambi i casi, l'indagine sulla legittimità della ritenuta non integra una mera questione pregiudiziale, suscettibile di essere deliberata incidentalmente, ma comporta una causa tributaria avente carattere pregiudiziale, la quale deve essere definita, con effetti di giudicato sostanziale, dal giudice cui la relativa cognizione spetta per ragioni di materia, in litisconsorzio necessario anche dell'Amministrazione finanziaria».

Come è stato già ripetutamente ribadito, non tutte le controversie nelle quali abbia incidenza una norma fiscale, si trasformano in controversie tributarie di com-

petenza delle relative Commissioni. Né è prova il fatto che questa stessa Corte non ha mai avuto dubbi sulla appartenenza alla giurisdizione ordinaria delle controversie relative alla rivalsa IVA. Peraltro, anche il codice civile reca norme che distribuiscono il carico fiscale nell'ambito di rapporti tra privati, e non per questo si è ritenuto che le relative controversie siano attratte alla giurisdizione tributaria (cfr. artt. 964, in forza del quale le imposte che gravano sul fondo sono a carico dell'enfiteuta, salve le disposizioni delle leggi speciali; 1008, per il quale l'usufruttuario è tenuto al pagamento di tutti i pesi che gravano sul reddito, comprese le imposte; 1025, secondo il quale «chi ha l'uso di un fondo e ne raccoglie tutti i frutti o chi ha il diritto di abitazione e occupa tutta la casa è tenuto alle spese di coltura, alle riparazioni ordinarie e al pagamento dei tributi come l'usufruttuario»; 1961 per il quale «il creditore, se non è stato convenuto diversamente, è obbligato a pagare i tributi e i pesi annui dell'immobile ricevuto in anticresi»). In definitiva, non basta che su una controversia si proietti il riflesso di una norma tributaria perché la stessa venga sottratta alla giurisdizione del giudice ordinario, occorre che la controversia tragga origine da un atto «qualificato» (art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992) e che tale atto sia riconducibile all'autorità fiscale (art. 10 del D.Lgs. n. 546/1992), in maniera che la controversia abbia ad oggetto direttamente il rapporto tributario e non soltanto gli effetti indiretti di una norma fiscale.

Anche la dottrina ha assunto un atteggiamento critico nei confronti dell'indirizzo giurisprudenziale in esame, ritenendo che le motivazioni addotte non siano condivisibili. In particolare, due sono state le ragioni che hanno giustificato la scelta: una teorica, secondo la quale la questione relativa alla legittimità della ritenuta sarebbe una «causa pregiudiziale», da decidere con effetti di giudicato sostanziale nei confronti dell'Amministrazione finanziaria; l'altra di tipo pratico, legata al timore di controversie parallele (una dinanzi al giudice tributario, nei confronti dell'Amministrazione; l'altra dinanzi al giudice ordinario, tra sostituto e sostituito), con l'eventualità di giudicati logicamente contraddittori. In realtà, come è stato osservato in dottrina, nulla rende necessario, in una lite tra privati, la partecipazione del Fisco, attesa l'autonomia del rapporto tributario da quello interpersonale, e nulla rende necessario la decisione con effetto di giudicato di una questione pregiudiziale. Quanto al rischio di giudicati logicamente contraddittori, si tratta, come pure è stato rilevato, di un inconveniente che può sempre verificarsi e non di una ragione dirimente. Peraltro, diversi sono gli effetti delle pronunce: la decisione del giudice tributario che legittimi la pretesa tributaria (eventualmente per rinuncia ad un appello più che fondato del contribuente), non esclude che il giudice ordinario possa poi disapplicare il provvedimento impositivo (ritenendolo illegittimo) nei confronti del terzo convenuto dinanzi a sé dal destinatario dell'atto impositivo.

In conclusione, le liti tra sostituto e sostituito hanno ad oggetto la legittimità della rivalsa (sia in relazione all'*an* che in relazione al *quantum*) del sostituto nei confronti del sostituito ed entrambi, se è stato versato più di quanto dovuto (o è stato effettuato erroneamente un versamento totalmente non dovuto) possono richiedere il rimborso all'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973, impugnando poi dinanzi al giudice tributario l'eventuale rifiuto. Ne deriva che sia il sostituto che il sostituito, chiamati in causa dinanzi al giudice ordinario per errori di calcolo che non abbiano inciso sui versamenti a favore del Fisco, non hanno titolo per adire il giudice tributario. Se invece si tratta di lite che abbia effetti nei confronti del Fisco (quando il sostituto abbia versato una ritenuta non dovuta o in eccesso, rivalendosi o non rivalendosi sul sostituito) il rimedio della richiesta di rimborso consente una efficace tutela dei diritti.

Anche quando il sostituto convenga in giudizio il sostituito, perché, dopo avere versato la ritenuta, erroneamente abbia ommesso di esercitare la rivalsa, la controversia riguarda esclusivamente le parti in causa (non rilevano profili sanzionatori, di cui all'art. 14, violazione degli obblighi di esecuzione di ritenute alla fonte, che attengono ai rapporti autonomi nei confronti dell'Amministrazione finanziaria e che trovano applicazione in forza di un apposito provvedimento amministrativo, che va impugnato dinanzi al giudice tributario). Nel caso inverso, in cui l'azione sia proposta dal sostituito nei confronti del sostituto che asseritamente abbia effettuato una ritenuta (*rectius*: rivalsa) indebita o eccessiva, se l'errore sussiste ed abbia comportato un versamento indebito, lo stesso sostituto può richiedere il rimborso all'Amministrazione finanziaria, impugnando poi l'eventuale rifiuto dinanzi al giudice tributario.

Va dunque affermato il principio che le controversie tra sostituto e sostituito, relative all'esercizio del diritto di rivalsa delle ritenute alla fonte versate direttamente dal sostituto, volontariamente o coattivamente, non sono attratte alla giurisdizione del giudice tributario, ma rientrano nella giurisdizione del giudice ordinario. Conseguentemente, il secondo motivo di ricorso, inammissibile per la non congrua formulazione del quesito di diritto, in linea di principio sarebbe stato comunque da rigettare.

(*Omissis*)



Il testo integrale della sentenza oltre a essere disponibile in Banca Dati BIG Suite, IPSOA si può richiedere a redazione.dialoghitributari.ipsoa@wki.it
www.ipsoa.it/dialoghionline