

La giurisdizione sulla c.d. rivalsa successiva e su altre liti tra sostituto e sostituito

Irene Pini

SOMMARIO: **1.** Premessa. Tre fasi giurisprudenziali – **2.** Prima fase. Azione di adempimento esercitata dal sostituto e giurisdizione ordinaria – **3.** Seconda fase. Il *revirement* e la giurisdizione delle commissioni tributarie – **3.1** (Segue). I contrasti giurisprudenziali in tema di rivalsa “successiva” – **4.** Terza fase. Le contraddizioni della Cassazione dal 2009 in avanti – **4.1** (Segue). I dubbi della dottrina sui recenti orientamenti giurisprudenziali. Le criticità della tesi dell’assorbimento dell’azione di adempimento in quella di rimborso – **5.** Profili ricostruttivi. Liti in materia di sostituzione e rivalsa: critica dell’orientamento che afferma la giurisdizione delle commissioni tributarie – **5.1** (Segue). Sul litisconsorzio necessario nelle liti tra sostituto e sostituito.

1. Premessa. Tre fasi giurisprudenziali - In un caso di cd. rivalsa “successiva”¹, la Suprema Corte – nella sentenza delle Sezioni unite 8 novembre 2012, n. 19289 – ha deciso la questione di giurisdizione dando “continuità all’orientamento da ultimo più volte manifestato dalle Sezioni Unite di questa Corte, secondo cui le controversie tra sostituto d’imposta e sostituito, relative al legittimo e corretto 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”. La decisione è motivata considerando: a) che il diritto esercitato dal sostituto verso il sostituito si colloca “nell’ambito di un rapporto di tipo privatistico, cui resta estraneo l’esercizio del potere impositivo sussumibile nello schema potestà-soggezione, proprio del rapporto tributario”; b) che manca di regola “un atto qualificato”, rientrante nella tipologia di cui al d.lgs. 546 del 1992, art. 19.

L’applicazione dei suddetti principi non è circoscritta alle controversie attinenti alla cd. rivalsa successiva, ma estesa a tutte le ipotesi in cui

¹ Il sostituto versava al Fisco una ritenuta d’imposta pari al 20% della somma corrisposta ai sostituiti in relazione ad un accordo transattivo. Solo in un secondo tempo il sostituto, non avendo detratto la ritenuta dall’importo versato ai sostituiti, esercitava dinanzi al giudice ordinario l’azione di rivalsa c.d. successiva, al fine di rivalersi della somma versata indebitamente all’Erario.

le liti tra sostituto e sostituito d'imposta non abbiano ad oggetto il rapporto tra contribuente e Fisco, ovvero a tutti i casi in cui l'accertamento concernente l'imposta rivesta valore meramente incidentale.

Il caso offre l'occasione per ripercorrere la giurisprudenza e la dottrina in tema di giurisdizione sia sulle liti in tema di rivalsa successiva (esercitata dal sostituto verso il sostituito), sia in ordine all'azione di adempimento (esercitata dal sostituito nei confronti del sostituto).

L'individuazione del giudice investito del potere di decidere le controversie concernenti l'attuazione del rapporto fra sostituto e sostituito d'imposta o d'acconto, e tra costoro e l'Amministrazione finanziaria, ha da sempre rappresentato un tema fortemente dibattuto in dottrina e giurisprudenza.

Si può fin d'ora rilevare che il percorso giurisprudenziale appare tortuoso e per molti aspetti incoerente, essendosi concretizzato in un susseguirsi di pronunce contrastanti tra loro.

Per porre in risalto l'altalenante orientamento espresso dalla Corte di Cassazione nel corso degli anni, l'analisi delle più rilevanti decisioni della Suprema Corte, in materia di giurisdizione nelle liti instaurate dal sostituito per l'esercizio dell'azione di adempimento, nonché nelle controversie instaurate dal sostituto per l'esercizio dell'azione di rivalsa successiva, può essere improntata ad criterio di tipo cronologico, considerando tre diversi periodi temporali. In particolare, i primi due periodi sono espressione di indirizzi interpretativi in cui l'uno è l'opposto dell'altro; mentre il terzo registra una grande incertezza interpretativa poiché affaccia al contempo entrambe le suddette prospettazioni antitetiche tra loro², generando forti dubbi e perplessità tra gli operatori del diritto.

2. Prima fase. Azione di adempimento esercitata dal sostituito e giurisdizione ordinaria - Secondo il primo e risalente orientamento della Corte di Cassazione, le liti di rimborso e le liti in materia di rivalsa sulle ritenute erano di competenza di giudici diversi. In particolare, le Sezioni Unite distinsero fra liti instaurate a seguito del rifiuto espresso o tacito opposto dall'Amministrazione finanziaria al sostituto o al sostituito, che avessero proposto domanda di rimborso di ritenute precedentemente versate, riservate alle commissioni tributarie, e liti sorte fra sostituto e sostituito concernenti i relativi rapporti negoziali, aventi ad oggetto l'accertamento della legittimità della rivalsa esercitata dal primo e la sua eventuale condanna alla restituzione dell'indebito, attribuite al giudice ordinario.

Si deve, infatti, osservare che la prima tipologia di lite ha come unico contraddittore l'Amministrazione finanziaria e veniva fatta rientrare tradizionalmente nella riserva di giurisdizione "speciale" delle commissioni; la seconda, interagendo con il rapporto sottostante che ha generato il

² In tal senso F. RANDAZZO, *Le rivalse tributarie*, Milano, 2012, pag. 197 s.

I. PINI – RIVALSA TRA SOSTITUTO D'IMPOSTA E SOSTITUITO

credito assoggettato a ritenuta, era invece devoluta al giudice cui compete la cognizione di quel rapporto³.

Secondo questo filone interpretativo, in particolare, l'azione di adempimento promossa dal sostituto nei confronti del sostituto "che riguardi esclusivamente la legittimità delle ritenute effettuate dal sostituto su somme corrisposte al sostituto [...] senza alcuna pretesa nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, spetta alla cognizione del giudice ordinario e non alle commissioni tributarie, in quanto investe non il rapporto d'imposta, ma le posizioni di credito e di debito dei predetti soggetti, salva restando la facoltà dell'uno e dell'altro di insorgere davanti alle commissioni tributarie, contestando la debenza dell'imposta avverso gli eventuali atti dell'Amministrazione finanziaria"⁴.

Appare evidente che la giurisprudenza dell'epoca⁵ era fortemente condizionata dall'impostazione di fondo circa la natura privatistica del rapporto di rivalsa tra sostituto e sostituto e corrispondeva all'opinione dottrinale secondo la quale la controversia tra sostituto e sostituto appartiene alla giurisdizione del giudice ordinario, poiché oggetto principale della causa (lite di adempimento) era il credito di lavoro: il sostituto agiva in giudizio facendo valere il proprio diritto alla retribuzione, deducendo che il pagamento non era avvenuto in misura liberatoria, e chiedendo, in forza di tale titolo, la condanna del datore di lavoro al pagamento di somme corrispondenti alle ritenute che erano state effettuate⁶. La suddetta lite, secondo questa ricostruzione, non presenta nulla di tributario, se non la questione pregiudiziale intorno all'esistenza e alla portata della norma, invocata in via di eccezione dal convenuto⁷: ma non era

³ Cfr. G. TABET, *Svolta storica in tema di giurisdizione sulla lite tra sostituto e sostituto?*, in "Riv. giur. trib.", 2009, pag. 1046.

⁴ Si veda: Cass., Sez. un., 16 dicembre 1986, n. 7533, in "Boll. Trib.", 1987, pag. 601 ss. Nello stesso senso cfr. Comm. trib. centr., 30 maggio 1988, n. 4648, in banca dati "fisconline".

⁵ Cfr. Cass., 16 febbraio 1978, n. 747, in "Dir. prat. trib.", 1979, II, pag. 320 ss., con nota di F. TESAURO, *In tema di giurisdizione e competenza per le controversie tra sostituto e sostituto*; Cass., Sez. un., 19 febbraio 1983, n. 1295, in "Giur. imp.", 1983, pag. 839 ss.; Cass., Sez. un., 29 marzo 1983, n. 2249, in "Foro It.", 1983, col. 1, pag. 1878 ss.; Cass., Sez. un., 27 aprile 1983, n. 2889, in "Boll. Trib.", 1983, pag. 1794.

⁶ In tal senso F. TESAURO, *In tema di giurisdizione e competenza per le controversie tra sostituto e sostituto*, cit., pag. 320 s.

⁷ Questo concetto è stato ribadito anche da A. GIOVANNINI, *Aspetti processuali del rapporto di sostituzione*, in "Rass. trib.", 1990, I, pag. 151. Egli osserva che l'attore (sostituto) non introduce in giudizio una controversia tributaria sull'obbligo di ritenuta, né domanda un accertamento sulla legittimità della stessa, ma chiede un provvedimento di condanna all'adempimento integrale dell'obbligazione negoziale. Ciò che rileva è la ragione sostanziale sulla quale la domanda si fonda, che nel caso sarà la lesione di un diritto soggettivo che preesiste all'esecuzione della ritenuta fiscale. Il fatto poi che nell'atto introduttivo sia eventualmente contenuta la richiesta di un accertamento sulla determinazione del debito

tale questione che dava titolo alla domanda e non era da tale questione (che forma oggetto di cognizione meramente incidentale) che si determinava la giurisdizione⁸.

In quest'ottica, dunque, era ammissibile l'azione di adempimento del sostituito verso il sostituto e l'"inconveniente" del concorso di azione civilistica e rimborso nei confronti del Fisco veniva risolto ritenendo tali azioni alternative: se il sostituito agiva contro l'Erario, non poteva agire contro il sostituto; e se agiva contro il sostituto, non poteva agire contro il Fisco⁹. Successivamente, dalla stessa dottrina veniva chiarito che, in realtà, non vi era alcuna base normativa per ritenere alternative le due strade e, pertanto, il sostituito avrebbe potuto agire sia nei confronti del sostituto che dell'Amministrazione finanziaria¹⁰. In particolare, si osservava che il credito verso il Fisco e quello verso il sostituto non erano lo stesso diritto, per ragioni sia oggettive che soggettive: in un caso, la fattispecie era extratributaria e la somma richiesta era una frazione (che si assumeva dovuta) del credito su cui il debitore aveva operato la ritenuta (il credito del sostituito, dunque, si identificava con il credito che, secondo il sostituto, era soggetto a ritenuta); la fattispecie, invece, del credito verso il Fisco era racchiusa in una norma tributaria, che, al fatto di aver subito una ritenuta indebita, collegava il credito del sostituito verso l'Erario.

d'imposta, non fa mutare né il *petitum*, che rimane la prestazione contrattuale, né la *causa petendi*, ma costituisce una replica anticipata alla prevedibile eccezione del convenuto.

⁸ Giunge a tale conclusione F. TESAURO, *In tema di liti tra sostituto e sostituito*, in "Rass. trib.", 1984, I, pag. 449 (che conferma ora la sua posizione in F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2013, pag. 47). Di opinione contraria C. BAFILE, *Ancora sul rimborso dei versamenti diretti*, in "Rass. trib.", 1984, I, pag. 401 ss., secondo il quale la giurisdizione si deve determinare dal *petitum* sostanziale e non dalla prospettazione, più o meno deformata, dell'attore, giacché la giurisdizione è inderogabile. Secondo l'Autore, la domanda che il sostituito proponeva riguardava l'inesistenza o l'erronea applicazione della norma tributaria che stabilisce la ritenuta: in base ad una domanda così formulata, la giurisdizione non poteva spettare al giudice del rapporto sottostante, in quanto essa consisteva nello stabilire, non se il negozio era stato adempiuto correttamente, ma se era stata correttamente osservata la norma tributaria. Di conseguenza, l'esistenza e la portata della norma tributaria diveniva l'oggetto principale della domanda e quindi la giurisdizione spettava alle Commissioni tributarie. Tuttavia, lo stesso Autore (*Aspetti processuali del rimborso dei versamenti diretti*, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1984, II, pag. 19 s.) ammetteva un'azione davanti al giudice ordinario nei casi in cui l'Amministrazione finanziaria avesse eccepito, in sede contenziosa, l'inesistenza di un suo obbligo al rimborso per mancato versamento dell'imposta da parte del sostituto.

⁹ Si veda F. TESAURO, *In tema di giurisdizione e competenza per le controversie tra sostituto e sostituito*, *cit.*, pag. 322. L'Autore osservava che con ciò non tutti gli inconvenienti sono eliminati: il sostituto, ad esempio, rischia di dover rimborsare al sostituito e di non recuperare nei confronti del Fisco. Per l'Autore, allo stato della legislazione, non è possibile eliminare tale rischio.

¹⁰ Cfr. F. TESAURO, *L'immunità giurisdizionale del sostituto d'imposta*, in "Giur. It.", 1988, I, I, pag. 1772.

I. PINI - RIVALSA TRA SOSTITUTO D'IMPOSTA E SOSTITUITO

In opposizione a tale ricostruzione, si poneva altra parte della dottrina, la quale sosteneva, al contrario, l'assoluta improponibilità dell'azione di adempimento da parte del sostituito nei confronti del sostituto¹¹. Secondo questa impostazione, non si poneva neppure un problema di giurisdizione, trattandosi di improponibilità di ogni altra azione diversa da quella di rimborso disciplinata dagli artt. 37 e 38 D.P.R. 602/1973. In specie, si affermava che, nell'ipotesi in cui la ritenuta fosse già stata versata al Fisco, l'adempimento da parte del sostituto era già intervenuto, con la conseguenza che non aveva alcun senso prospettare un'azione di condanna del datore di lavoro all'adempimento, potendosi solo riconoscere azioni di ripetizione o di rimborso *ex art.* 38 D.P.R. 602/1973. Diversamente, nel caso in cui la ritenuta non fosse stata ancora versata all'Erario, il sostituito non avrebbe avuto interesse ad esercitare un'azione di adempimento nei confronti del sostituto, considerato che il sostituito avrebbe potuto presentare istanza di rimborso all'Amministrazione finanziaria, anche se la ritenuta non era stata versata dal sostituto¹².

3. Seconda fase. Il revirement e la giurisdizione delle commissioni tributarie - Il radicale mutamento di indirizzo della Corte di Cassazione si registrò nel 1988, allorché i Supremi Giudici affermarono e consolidarono il cd. orientamento pantributario, secondo il quale compete alle commissioni tributarie la giurisdizione non solo per le controversie di rimborso promosse dal sostituto o dal sostituito nei confronti del Fisco, ma anche per le controversie instaurate dal sostituito in danno del sostituto volte ad ottenere il pagamento delle somme trattenute da quest'ultimo a titolo di ritenuta fiscale¹³.

L'innovazione di tale orientamento era da ricercarsi nella ritenuta impossibilità logico-giuridica di cognizione incidentale, da parte del giudice ordinario, della legittimità della ritenuta operata dal sostituto; si ri-

¹¹ Per maggiori approfondimenti concernenti la tesi dell'improponibilità dell'azione di adempimento, si rinvia al par. 4.1.

¹² Cfr. C. GLENDI, *Le cd. azioni di adempimento del percipiente nei confronti dell'erogatore dei redditi soggetti a ritenuta*, in "Dir. prat. trib.", 1977, II, pag. 233 ss. Nella ricostruzione fornita dall'Autore, pur escludendosi la proponibilità dell'azione di adempimento da parte del sostituito, confinando l'eventuale azione civilistica ad un'azione di regresso fra sostituto e sostituito, si riteneva che la tutela del sostituto contro ritenute arbitrarie o addirittura colpevolmente preordinate potesse essere esercitata, oltre alla richiesta di rimborso contro il Fisco, tramite azione aquiliana per il risarcimento del danno.

¹³ In tal senso: Cass., Sez. un., 5 febbraio 1988, n. 1200, in "Giur. It.", 1988, I, pag. 1771 ss., con nota contraria di F. TESAURO, *L'immunità giurisdizionale del sostituto d'imposta*; Cass., 28 aprile 1989, n. 2011, in "il fisco", 1989, pag. 4062 ss.; Cass., Sez. un., 18 maggio 1990, n. 4311, in "Rass. trib.", 1990, II, pag. 857 ss.; Cass., Sez. un., 26 febbraio 1991, n. 2050, in "Riv. dir. trib.", 1991, II, pag. 202 ss., con nota di P. PURI, *Controversie tra sostituito e sostituto: continua l'equivoco della Cassazione*.

tiene che solo il giudice tributario potrebbe giudicare e affrontare l'esame della legittimità della ritenuta, con una pronuncia avente efficacia di giudicato.

Infatti, secondo la Cassazione, stabilire se la ritenuta sia stata legittimamente operata non è mai un semplice punto pregiudiziale od una mera questione pregiudiziale, da decidere con effetti limitati al procedimento in corso, ma è sempre una vera e propria causa pregiudiziale, da risolvere e decidere con effetti di giudicato sostanziale nei confronti dei legittimi contraddittori, e perciò nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, dal giudice competente *intuitu materiae* a conoscerne¹⁴.

Inoltre, si notava che ipotizzare una giurisdizione concorrente del giudice ordinario significherebbe esporre la controparte, che aveva effettuato la ritenuta, all'eventualità e al rischio di pagare due volte la stessa somma, in base a due pronunce contrastanti provenienti da due giudici diversi. Ciò sarebbe accaduto, ad esempio, se, riconosciuta dal giudice ordinario, adito dal percipiente del reddito, l'illegittimità della ritenuta, con obbligo della controparte di corrispondere all'attore l'equivalente ammontare, il giudice speciale, adito dall'autore della ritenuta, l'avesse dichiarata pienamente legittima, rifiutandone al ricorrente il rimborso¹⁵.

Questo orientamento fu seguito e confermato dalla giurisprudenza successiva, la quale ribadiva a chiare lettere che la controversia sorta tra sostituito e sostituto, concernente la legittimità delle ritenute, doveva essere devoluta alla giurisdizione esclusiva delle commissioni tributarie, sulla base di considerazioni sia di carattere sistematico (la natura pubblicistica della rivalsa), sia di diritto positivo (l'azione di adempimento sarebbe improponibile poiché assorbita dall'azione di rimborso concessa in via autonoma al sostituito verso il Fisco), sia di ordine pratico (la problematica posizione del sostituto, esposto al rischio di una duplice soccombenza)¹⁶.

Questo era l'indirizzo assolutamente prevalente all'epoca e non risultava scalfito neppure da isolate pronunce di segno contrario, che riconoscevano la giurisdizione ordinaria su controversie tra sostituito e sostituto che avevano ad oggetto casi in cui non si discuteva della legittimità tributaria delle ritenute fiscali, ma dell'interpretazione della volontà con-

¹⁴ Cfr. Cass., Sez. un., 5 febbraio 1988, n. 1200, *cit.*

¹⁵ Cfr. Cass., Sez. un., 5 febbraio 1988, n. 1200, *cit.*

¹⁶ Si veda Cass., Sez. un., 6 giugno 2003, n. 9074, in "Riv. giur. trib.", 12/2003, pag. 1118 ss., con nota di F. A. GENOVESE, *La controversia promossa dal sostituito nei confronti del sostituto per ritenute operate indebitamente rientra nella giurisdizione del giudice speciale tributario*. In tal senso anche Cass., Sez. un., 9 marzo 1993, n. 2803, in "Mass. Giur. It.", 1993, pag. 290 ss.; Cass., Sez. un., 20 dicembre 2002, n. 18158, in "Dir. prat. trib.", 2003, II, pag. 868 ss.; Cass., Sez. un., 2 luglio 2008, n. 18034, in "Riv. giur. trib.", 10/2008, pag. 860.

I. PINI - RIVALSA TRA SOSTITUTO D'IMPOSTA E SOSTITUITO

trattuale delle parti¹⁷ o l'esercizio da parte del sostituto dell'azione di rivalsa successiva, che merita un particolare approfondimento.

3.1 (Segue). *I contrasti giurisprudenziali in tema di rivalsa "successiva"* - Si può fin d'ora rilevare che, anche con riferimento alla cd. rivalsa successiva, la giurisprudenza ha avuto un orientamento altalenante. Il periodo in esame vede, infatti, susseguirsi, dapprima, un indirizzo volto ad attribuire le liti per l'esercizio della rivalsa successiva al giudice ordinario e, successivamente, un opposto orientamento volto a devolverle alla giurisdizione tributaria.

Mette conto segnalare che le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, nel 1993, distinguevano le controversie aventi ad oggetto l'esercizio dell'azione di adempimento promossa dal sostituto (in cui cioè il sostituto denuncia l'illegittimità della ritenuta operata e chiede la condanna del sostituto al pagamento delle somme relative), dalle liti concernenti l'esercizio della rivalsa successiva da parte del sostituto (nella quale è appunto il sostituto che, avendo versato all'Erario la ritenuta¹⁸, ma, non a-

¹⁷ Cfr. Cass., Sez. un., 22 gennaio 2003, n. 865, in "Mass. Giur. It.", 2003, pag. 98; Cass., Sez. un., 15 luglio 2003, n. 11025, in "Mass. Giur. It.", 2003, pag. 1007 ss.

¹⁸ Parte della dottrina ha osservato che, pur essendovi tra rivalsa e ritenuta un rapporto di genere a specie, la differenza tra le due sarebbe profonda: la prima, anche se obbligatoria, non garantisce il soggetto percosso dal tributo circa la concreta possibilità di traslazione, essendo rimessa l'effettività della rivalsa all'efficacia degli strumenti contrattuali apprestati dalle parti per garantire il reciproco adempimento, ovvero al buon esito di eventuali azioni giudiziarie; l'obbligo della ritenuta, al contrario, opera su di un soggetto, il sostituto, che già dispone della somma necessaria a garantire il soddisfacimento della pretesa erariale, e per il quale è indifferente, sotto il profilo patrimoniale, che parte della somma da erogare debba essere "deviata" verso il Fisco, anziché corrisposta al reddituario, quale prelievo definitivo ovvero quale anticipazione dell'imposta dovuta in base alla propria dichiarazione annuale. Facilmente intuibile è il vantaggio che deriva all'Amministrazione finanziaria in termini di certezza, di facilità del prelievo e di maggiore possibilità di controllo; vantaggio che si fonda su un rapporto obbligatorio tra due soggetti che non impone, al sostituto, alcun onere di anticipazione effettiva delle somme da versare, le quali sono già destinate alla estinzione di un debito comunque esistente verso il sostituto. In tal senso M. BASILAVECCHIA, *Sostituzione tributaria*, in "Rass. trib.", 1997, pag. 49 s.; F. BOSELLO, *Rivalsa (dir. trib.)*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XXVII, Roma, 1991, pag. 1 s.; A. PARLATO, *Il responsabile ed il sostituto d'imposta*, in *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. AMATUCCI, II, Padova, 1994, pag. 429. Sul punto si veda anche L. SALVINI, *Rivalsa (dir. trib.)*, in "Rass. trib.", 1996, pag. 283 s., secondo la quale, invece, il diritto di effettuare la ritenuta debba essere considerato una situazione giuridica ulteriore ed autonoma rispetto al diritto di rivalsa. Tale diritto trova la sua fonte nella legge e, come espressamente sancisce l'art. 64 D.P.R. 600/1973, nasce a seguito del "pagamento di imposte in luogo di altri". Si tratta, dunque, di un diritto di credito di regresso che non esiste prima del pagamento all'Erario da parte del sostituto. Poiché tale pagamento segue l'effettuazione della ritenuta, si può affermare che tale effettuazione non costituisce esercizio del diritto, non ancora nato, di rivalsa, bensì esercizio di un potere ulteriore, distinto da quelli che normalmente costituiscono il contenuto del diritto.

vendola trattenuta dalla somma corrisposta al sostituito, chiede di potersi rivalere su quest'ultimo per l'importo versato al Fisco)¹⁹.

In particolare, la prima tipologia di controversie veniva devoluta alla giurisdizione delle commissioni tributarie, mentre le liti aventi ad oggetto la rivalsa successiva venivano attribuite al giudice ordinario, perché la struttura impugnatoria del processo tributario avrebbe reso impossibile agire innanzi al giudice tributario, per mancanza di uno specifico atto dell'Amministrazione finanziaria da sottoporre al vaglio del giudice speciale. Inoltre, la Corte sottolineava che, in un giudizio di rivalsa successiva, sarebbe assolutamente inutile la presenza dell'Erario, il quale sarebbe chiamato ad interloquire in un'azione di mero accertamento non proponibile, come già rilevato, nel sistema del processo tributario²⁰.

Secondo questo orientamento, inoltre, non assumeva rilievo, ai fini della determinazione della giurisdizione, la circostanza che il sostituito, successivamente alla domanda di rivalsa, avesse inoltrato al Fisco istanza di rimborso dei versamenti eseguiti a titolo di ritenuta, trattandosi di vicenda non incidente sulla giurisdizione e ferma restando, in caso di introduzione del giudizio tributario avverso il rigetto della richiesta di restituzione, la possibilità, per il giudice ordinario, di sospendere il processo ex art. 295 c.p.c.

Nel 2005, le Sezioni Unite mutarono, tuttavia, orientamento e stabilirono che anche la controversia tra sostituito e sostituito per l'esercizio della rivalsa successiva dovesse essere devoluta alla giurisdizione del giudice tributario²¹.

¹⁹ Si veda: Cass., Sez. un., 13 luglio 1993, n. 7706, in "Dir. prat. trib.", 1994, II, pag. 631 ss., con commento di P. PURI, *Sussurri e grida in tema di controversie tra sostituito e sostituito*. La decisione è stata annotata anche da F. FLORENZANO, *Giurisdizione dell'A.g.o. in tema di rivalsa del sostituito d'imposta*, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1994, II, pag. 6 ss.; M. REDDI, *Sulla giurisdizione nelle liti relative alla sostituzione d'imposta*, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1994, II, pag. 105 ss.

²⁰ Tale posizione è stata avvalorata nuovamente, nel 2004, dalla Suprema Corte, sempre a Sezioni unite, che, sulla base delle medesime considerazioni, riconosceva che il giudizio avente ad oggetto l'esercizio della rivalsa successiva, a differenza di quello concernente l'azione di adempimento del sostituito, si caratterizza per il fatto che la rivalsa non è stata esercitata, pure essendo stati soddisfatti sia il Fisco sia il percettore del reddito, onde, nella impossibilità di portare la causa a conoscenza del giudice tributario, solo la giurisdizione di quello ordinario avrebbe consentito di verificare la violazione dell'art. 64 D.P.R. 602/1973, sull'obbligo della rivalsa (norma inderogabile ed imperativa), e dell'art. 53 Cost., sul dovere contributivo del sostituito. Cfr. Cass., Sez. un., 19 febbraio 2004, n. 3343, in "Boll. Trib.", 2005, pag. 630 ss. La sentenza è stata commentata da S. BURELLI, *La tutela del credito del sostituito nella cosiddetta "rivalsa successiva"*, in "Rass. trib.", 3/2005, pag. 908 ss.

²¹ In tal senso: Cass., Sez. un., 15 novembre 2005, n. 23019, in "Riv. dir. trib.", II, 2005, pag. 632 ss., con nota critica di G. FRANSONI, *Bella e impossibile: considerazioni a caldo sul revirement delle SS.UU. della Cassazione in tema di "rivalsa successiva"* e in "Giur. It.", 10/2006, pag. 1987 ss., con commento contrario di A. TURCHI, *Nota in tema di ritenute alla fonte*.

I. PINI - RIVALSA TRA SOSTITUTO D'IMPOSTA E SOSTITUITO

La Cassazione respingeva, pertanto, l'indirizzo che attribuiva le liti di adempimento e liti di rivalsa successiva a due giurisdizioni differenti, in quanto, da un lato, secondo la Corte, la natura tributaria del rapporto, complessivamente dedotto in giudizio, non veniva a mutare per effetto della inversione delle parti in sede giurisdizionale; dall'altro, i Supremi Giudici rimarcavano come la tutela dei contribuenti fosse affidata in via esclusiva alla giurisdizione delle commissioni tributarie, comprensiva di ogni questione afferente all'esistenza e alla consistenza dell'obbligazione fiscale e non suscettibile di venire meno in presenza di situazioni di carenza di un provvedimento impugnabile, incidendo dette situazioni unicamente sul merito, ovvero sull'accogliibilità della domanda, e non sulla giurisdizione²².

In dottrina, unanimi sono state le critiche mosse all'orientamento giurisprudenziale da ultimo richiamato, circa il riconoscimento della giurisdizione tributaria anche per le controversie fra sostituto e sostituito sull'esercizio della rivalsa successiva.

Occorre, innanzitutto, osservare che se, per la rivalsa originaria, può prospettarsi un problema di concorrenza di mezzi di tutela tra l'azione civilistica di adempimento e quella tributaria di rimborso, analogo problema non si pone per l'ipotesi della rivalsa successiva verso il sostituito. In questo caso, le due azioni si pongono in termini antagonisti, perché l'azione di rimborso presuppone l'indebito, mentre la rivalsa successiva esattamente il contrario²³.

Anche la dottrina, che sostiene con più fermezza la tesi della giurisdizione esclusiva del giudice tributario nelle liti in tema di sostituzione tributaria, limita però tale orientamento alla rivalsa esercitata attraverso la ritenuta e riconosce invece la giurisdizione del giudice ordinario in ipotesi di rivalsa successiva²⁴.

Fortemente criticato è stato l'assunto secondo cui "la natura del rapporto non viene a mutare per effetto dell'inversione delle parti". A questa ricostruzione, la dottrina ha opposto il rilievo che nelle ipotesi di rivalsa successiva, se si configura il sostituto quale condebitore in solido, l'azione con cui si rivale nei confronti del sostituito è da considerare in termini di regresso. In ogni caso, a prescindere dalla qualificazione del sostituto, gli strumenti giuridici a favore di quest'ultimo sono pur sempre

²² Tale orientamento veniva espressamente riconfermato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione in pronunce successive. Cfr. Cass., Sez. un., 24 ottobre 2007, n. 22272, in "Corr. Trib.", 1/2008, pag. 67 ss.; Cass., Sez. un., 2 luglio 2008, n. 18034, *cit.*

²³ Cfr. G. TABET, *Svolta storica in tema di giurisdizione sulla lite tra sostituto e sostituito?*, *cit.*, pag. 1048 ss.

²⁴ Cfr. C. GLENDI, *Sui giudici delle liti in tema di sostituzione tributaria spicca la discorde nomofilassi delle Sezioni Unite*, in "G.T. Riv. giur. trib.", 2009, pag. 749 ss.

azioni con termini quali la surrogazione²⁵ o altri istituti civilistici con funzione, in senso ampio, recuperatoria, difficilmente distinguibili dal regresso. Pertanto, la questione della ritenuta potrà essere *delibata incidentaliter tantum* dal giudice ordinario, senza che l'aspetto fiscale assuma alcuna rilevanza ai fini della giurisdizione o dell'assetto soggettivo della lite, la quale resta limitata ai soggetti privati nei confronti dei quali si forma il giudicato²⁶.

È stato, inoltre, correttamente osservato che nelle liti per la rivalsa successiva appare evidente l'estraneità del Fisco alla materia del contendere²⁷. Si deve, infatti, considerare che nessuna domanda viene proposta nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, poiché l'azione di rivalsa del sostituto presuppone la legittimità della ritenuta da questi operata e versata, e non si contesta quindi l'*an* od il *quantum* del relativo obbligo tributario, con la conseguenza che non vi è alcuno spazio per il riconoscimento della giurisdizione delle commissioni tributarie.

4. La terza fase. Le contraddizioni della Cassazione dal 2009 in avanti - Come si è accennato, il terzo ed attuale periodo si caratterizza per una forte incertezza interpretativa dovuta alla prospettazione, da parte della giurisprudenza, di entrambi gli orientamenti sopraccitati, antitetici tra loro.

Tale periodo è stato inaugurato da due arresti della Cassazione, depositati lo stesso giorno (26 giugno 2009), che hanno risolto la stessa questione della giurisdizione in materia di liti tra sostituto e sostituito con soluzione, nei due casi, radicalmente opposta.

In particolare, con la sentenza n. 15031/2009²⁸, relativa all'azione di adempimento del sostituito nei confronti del sostituto, la Suprema Corte,

²⁵ Per un'analisi della tematica concernente gli istituti di diritto civile ai quali può essere ricondotta la rivalsa successiva, si rinvia a S. BURELLI, *op. cit.*, pag. 909 ss. L'Autrice ritiene che, nel novero degli istituti civilistici con funzione *lato sensu* recuperatoria, risulta maggiormente aderente al dato normativo e all'elaborazione dottrinale ricondurre la rivalsa successiva al fenomeno della surrogazione legale di cui all'art. 1203, n. 3 c.c., trattandosi, come noto, dell'ipotesi del *solvens* che estingue il debito del debitore principale in quanto, "essendo tenuto con altri o per altri al pagamento del debito, aveva interesse di soddisfarlo". L'accostamento dei due istituti appare giustificato dalla identità del loro fondamento causale, da ravvisarsi nella necessità sistematica di assicurare strumenti di reintegrazione patrimoniale in favore di chi abbia estinto (totalmente o parzialmente) con mezzi propri un debito giuridicamente destinato a gravare su altri.

²⁶ Giunge a tale conclusione S. M. MESSINA, *Tornano davanti al giudice ordinario le liti fra sostituto e sostituito*, in "Corr. Trib.", 41/2009, pag. 3348 s.

²⁷ In tal senso A. TURCHI, *Le Sezioni Unite tornano al passato: le liti tra sostituto e sostituito d'imposta rientrano nella giurisdizione ordinaria*, in "Giur. It.", 2009, pag. 2559 s.

²⁸ Cfr. Cass., Sez. un., 26 giugno 2009, n. 15031, in "Giur. it.", 2009, pag. 2557 ss., con commento di A. TURCHI, *Le Sezioni Unite tornano al passato: le liti tra sostituto e sostituito d'imposta rientrano nella giurisdizione ordinaria*. La sentenza è stata pure annotata da: A. CISSELLO, *Sostituzione d'imposta: azioni di rivalsa e giurisdizione*, in "il fisco",

I. PINI - RIVALSA TRA SOSTITUTO D'IMPOSTA E SOSTITUITO

ispirandosi all'orientamento seguito dalla giurisprudenza nei primi anni '80, riconosce la giurisdizione del giudice ordinario, enunciando due importanti principi.

In primo luogo, i Giudici attribuiscono al diritto di rivalsa natura privatistica e osservano che la circostanza che tale diritto sia previsto da una norma tributaria non trasforma il rapporto tra soggetti privati in un rapporto di tipo pubblicistico (il quale implicherebbe, al contrario, l'esercizio del potere impositivo), in quanto l'interesse che muove l'azione del creditore (sostituto inciso o sostituto che agisce in rivalsa) ha ad oggetto l'adempimento di un'obbligazione pecuniaria, ovvero un interesse di tipo privato connesso al corretto e legittimo esercizio del diritto di rivalsa²⁹.

In secondo luogo, la Corte ritiene che nelle liti in esame manchino i presupposti per l'accesso alla giurisdizione del giudice tributario, perché "nelle controversie tra sostituto e sostituito 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*".

Diversamente, nell'ordinanza n. 15047/2009³⁰, si è affrontata la questione attinente alla giurisdizione nel caso di rivalsa successiva esercitata dal sostituto, il quale erroneamente non aveva operato la ritenuta. La Suprema Corte, conformemente ai suoi precedenti caratterizzanti il secondo periodo sopra analizzato, torna a riaffermare il principio di diritto secondo il quale "l'indagine sulla legittimità della ritenuta non integra una mera questione pregiudiziale, suscettibile di essere delibata incidentalmente, ma comporta una causa tributaria avente carattere pregiudiziale, la quale deve essere definita, con effetto di giudicato sostanziale,

29/2009, pag. 4846 ss.; S. M. MESSINA, *Tornano davanti al giudice ordinario le liti fra sostituto e sostituito*, cit., pag. 3346 ss.; P. STIZZA, *La giurisdizione nelle liti tra sostituto e sostituito nella giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in "Dir. prat. trib.", 2010, II, pag. 921 ss.; G. TABET, *Svolta storica in tema di giurisdizione sulla lite tra sostituto e sostituito?*, cit., pag. 1046 ss.

²⁹ Secondo la Cassazione, rivestono invece natura tributaria (in quanto attengono al rapporto tributario tra contribuente e Fisco) quelle controversie in cui si discute della sussistenza e/o del contenuto dell'obbligo di effettuare la ritenuta, ovvero in cui si dibatte dell'indebito versamento o dell'omesso pagamento dei tributi. In tal caso, si segue la regola generale della devoluzione al giudice tributario della lite, attraverso l'impugnazione dell'atto (o del silenzio rifiuto) che segue la richiesta del rimborso o dell'atto impositivo con il quale viene fatta valere la pretesa tributaria rimasta insoddisfatta.

³⁰ Cfr. Cass., Sez. un., ord., 26 giugno 2009, n. 15047, in "Corr. Trib.", 30/2009, pag. 2483 ss. La sentenza è stata commentata da: S. M. MESSINA, *Tornano davanti al giudice ordinario le liti fra sostituto e sostituito*, cit., pag. 3346 ss.; P. STIZZA, *La giurisdizione nelle liti tra sostituto e sostituito nella giurisprudenza della Corte di Cassazione*, cit., pag. 921 ss.; G. TABET, *Svolta storica in tema di giurisdizione sulla lite tra sostituto e sostituito?*, cit., pag. 1046 ss.

dal giudice cui la relativa cognizione spetta per ragioni di materia, in litisconsorzio necessario anche dell'Amministrazione finanziaria³¹.

La Suprema Corte motiva la propria presa di posizione adducendo due ragioni fondamentali: una di carattere meramente giuridico, volta a rimarcare l'essenza meramente fiscale del titolo della ritenuta e ad attribuire alla relativa controversia natura di causa pregiudiziale, da decidere con effetto di giudicato sostanziale dal giudice tributario; una seconda ispirata a finalità pratiche, diretta ad evitare il rischio per il sostituto di pagare due volte la stessa somma in base a due pronunce contrastanti emesse da due autorità giudicanti differenti³².

Le pronunce posteriori alla 15031/2009 e alla 15047/2009 hanno affrontato nuovamente la questione della giurisdizione nelle liti tra sostituto e sostituto d'imposta, accogliendo alternativamente i principi di diritto sopraesposti ed in netto contrasto tra loro.

In particolare, si sono registrati, in un primo momento, arresti giurisprudenziali che, conformandosi all'orientamento espresso con la sentenza 15031/2009, hanno ribadito la giurisdizione del giudice ordinario a conoscere della controversia tra sostituto e sostituto, avente ad oggetto il legittimo e corretto esercizio del diritto di rivalsa delle ritenute, trattandosi di questione inerente ad un rapporto di tipo privatistico cui resta estraneo l'esercizio del potere impositivo dell'Amministrazione finanziaria³³.

Successivamente, con la sentenza 5050/2011³⁴, la Suprema Corte muta un'altra volta indirizzo e torna ad affermare la soluzione della devoluzione al giudice tributario delle controversie in questione, avallando l'indirizzo prevalente dal 1988 al 2009. Orientamento, tuttavia, non con-

³¹ Per la questione del litisconsorzio necessario si rinvia al paragrafo 5.1.

³² Si segnala che la dottrina tributaristica è apparsa fortemente "colpita" da codeste due pronunce pubblicate lo stesso giorno, nelle quali si è affrontata la medesima questione giuridica fornendo soluzioni radicalmente opposte. Unanimi sono state le critiche alla Casazione per il mal governo della sua funzione nomofilattica. Cfr. C. GLENDI, *Sui giudici delle liti in tema di sostituzione tributaria spicca la discordie nomofilassi delle Sezioni Unite*, cit., pag. 749; F. RANDAZZO, *Le rivalse tributarie*, cit., pag. 203 s.; G. TABET, *Svolta storica in tema di giurisdizione sulla lite tra sostituto e sostituto?*, cit., pag. 1057.

³³ In tal senso: Cass., Sez. un., 19 dicembre 2009, n. 26820, in "Riv. giur. trib.", 7/2010, pag. 586 ss.; Cass., Sez. un., 21 dicembre 2009, n. 26831, in "Riv. giur. trib.", 8/2010, pag. 587 ss.; Cass., Sez. un., 27 gennaio 2010, n. 1626, in "Riv. giur. trib.", 10/2010, pag. 855 ss.; Cass., Sez. un., 8 aprile 2010, n. 8312, in "Riv. giur. trib.", 9/2010, pag. 772 ss., con commento di G. TABET, *Ancora sulla giurisdizione in tema di lite di rivalsa tra sostituto e sostituto* (tale sentenza è stata annotata anche da F. FARRI, *Profili processuali in materia di rapporti di sostituzione tributaria*, in "Rass. trib.", 1/2011, pag. 135 ss.); Cass., Sez. un., 28 gennaio 2011, n. 2064, in "Corr. trib.", 13/2011, pag. 1021 ss., con commento di G. TABET, *Incertezza sulla natura degli atti applicativi della Tia e riflessi sulla giurisdizione*.

³⁴ Cfr. Cass., 2 marzo 2011, n. 5050, in "Giur. it.", 7/2011, pag. 1684 ss., con commento di A. TURCHI, *Ancora in tema di giurisdizione sulle liti tra sostituto e sostituto d'imposta*.

I. PINI - RIVALSA TRA SOSTITUTO D'IMPOSTA E SOSTITUITO

fermato dalle recenti pronunce della Cassazione³⁵, con le quali si è ritenuto, senza nulla aggiungere ai principi già affermati con le sentenze 15031/2009 e 8312/2010 e sulla sola base delle argomentazioni già espresse nelle suddette decisioni (sopra analizzate), di dover dare continuità all'indirizzo giurisprudenziale volto ad attribuire le liti tra sostituto e sostituito alla giurisdizione ordinaria.

Appare evidente, come la questione, probabilmente, sia destinata a restare aperta. Risulta, infatti, difficile, visti i precedenti, riuscire ad ipotizzare se tale orientamento troverà conferma nella giurisprudenza successiva o se, al contrario, si registreranno nuovamente mutamenti di posizione, con conseguente ed inevitabile ripercussioni negative sul concetto di certezza del diritto e sul ruolo e sulla funzione nomofilattica della Suprema Corte.

4.1 (Segue). *I dubbi della dottrina sui recenti orientamenti giurisprudenziali. Le criticità della tesi dell'assorbimento dell'azione di adempimento in quella di rimborso* - Terminato l'*excursus* giurisprudenziale, occorre dare atto dei dubbi sollevati dalla dottrina su entrambe le impostazioni proposte dalla Suprema Corte, in quanto si è ritenuto che esse non risolvessero le problematiche concernenti gli snodi più delicati in materia di sostituzione tributaria.

Si è rilevato, in primo luogo, per quanto concerne la rivalsa successiva, che l'orientamento volto ad attribuire le liti in questione al giudice speciale tributario determinerebbe un autentico paradosso in quanto, per assurdo, ci si troverebbe di fronte ad una domanda di rimborso proposta nei confronti dell'Ufficio, soggetto diverso da quello nei confronti del quale si chiede in realtà la condanna³⁶. Ciò per la ragione che mancando, nell'azione di rivalsa successiva, un atto da impugnare, ai sensi dell'art. 19 d.lgs. 546/1992, il sostituto dovrebbe presentare istanza di rimborso al Fisco, non tanto allo scopo di far ritenere indebita la ritenuta, quanto piuttosto per assicurarsi lo strumento (diniego di rimborso) che gli consenta di accedere alla giurisdizione tributaria, evocando in

³⁵ Cfr. Cass., Sez. un., 8 novembre 2012, n. 19289; Cass., 19 aprile 2013, n. 9567; Cass., Sez. un., ord., 6 giugno 2013, n. 14309, in banca dati "fisconline".

³⁶ Si veda R. LUPI, *La giurisdizione tributaria nella lite di "rivalsa successiva": una chiave di lettura*, in "Dial. trib.", 3/2006, pag. 299. Secondo l'Autore si tratterebbe di una curiosa azione, concepita per essere perduta contro il Fisco, ma vinta verso il sostituito. Si tratterebbe, infatti, di un'azione solo apparentemente diretta contro l'Amministrazione finanziaria, ma nella sostanza rivolta contro il sostituito. In tal senso anche R. MICELI, *Le controversie fra il sostituto e il sostituito d'imposta*, in *Il processo tributario*, a cura di E. DELLA VALLE - V. FICARI - G. MARINI, Padova, 2008, pag. 78.

giudizio anche il sostituto, al fine di ottenere una sentenza che faccia stato anche nei suoi confronti³⁷.

Alcuni Autori hanno, invece, osservato, per quanto concerne l'azione di adempimento, che l'attribuzione al giudice ordinario delle controversie tra sostituto e sostituito, affiancandosi alla devoluzione al giudice tributario della giurisdizione sulle liti di rimborso del tributo nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, espone il sostituto, nell'eventualità di due pronunce contrastanti provenienti da giudici diversi, al rischio di pagare due volte la stessa somma³⁸ o, all'eccesso opposto, potrebbe determinare per il sostituto il risultato di recuperare una ritenuta considerata indebita da parte del Fisco e legittima da parte del giudice ordinario³⁹.

Se tale inconveniente ha spinto parte della dottrina ad avvalorare il filone giurisprudenziale volto ad attribuire le liti in materia alla giurisdizione del giudice tributario in litisconsorzio con l'Amministrazione finanziaria, altra parte della dottrina ha cercato di porre rimedio al suddetto "problema" con la tesi dell'assorbimento dell'azione civilistica di adempimento nell'azione di rimborso nei confronti dell'Amministrazione finanziaria⁴⁰. Pertanto, come già anticipato nel par. 2, secondo questa posizione, l'unica forma di tutela del sostituto di fronte alla ritenuta indebita, sempre che effettivamente versata, sarebbe l'azione di rimborso

³⁷ Sorgono dubbi anche con riferimento all'efficacia, nei confronti del sostituto, della sentenza del giudice tributario, in quanto, proprio in considerazione del suo oggetto, non potrà mai condurre ad una sentenza di condanna del sostituto stesso, poiché il *petitum* è formulato contro il diniego di rimborso. Si assiste, pertanto, ad un ulteriore paradosso. Cfr. M. ANNECCHINO, *Ritenuta versata ma non effettuata- quale giurisdizione?*, in "Foro It.", 2006, I, 3482, secondo il quale il sostituto, al fine di munirsi di un titolo esecutivo, può solo rivolgersi al giudice ordinario e, "gettata la maschera", sostenere le sue vere tesi: l'imposta doveva essere versata e doveva andare a carico del sostituto.

³⁸ Cfr. G. TABET, *Ancora sulla giurisdizione in tema di lite di rivalsa tra sostituto e sostituto*, cit., pag. 773 ss. L'Autore evidenzia come il rischio per il sostituto di pagare due volte si può verificare anche quando la lite di rivalsa è iniziata dallo stesso dopo la scadenza dei 48 mesi dal versamento della ritenuta ed il sostituto è ormai decaduto dall'azione di rimborso.

³⁹ Sul punto cfr. F. RANDAZZO, *Le rivalse tributarie*, cit., pag. 204 ss.; P. STIZZA, *La giurisdizione nelle liti tra sostituto e sostituto nella giurisprudenza della Corte di Cassazione*, cit., pag. 931 ss. In particolare, Stizza ritiene che la necessità di evitare giudicati contrastanti impone che l'ordinamento consideri il rapporto fra sostituto, sostituito e Amministrazione finanziaria come unitario ed inscindibile, con la conseguenza che la relativa cognizione non può che essere rimessa al giudice tributario, il quale dovrà decidere in litisconsorzio con tutti e tre gli attori precedentemente nominati. La necessità del litisconsorzio, secondo l'Autore, deriverebbe dal fatto che altrimenti l'eventuale regresso del sostituto o del sostituito potrebbe essere infruttuoso o comunque non si avrebbe la certezza che la ritenuta recuperata dal Fisco gravi effettivamente sul sostituto.

⁴⁰ In tal senso C. GLENDI, *Le azioni di adempimento del percipiente nei confronti dell'erogatore dei redditi soggetti a ritenuta*, cit., pag. 229; G. TABET, *Ancora sulla giurisdizione in tema di lite di rivalsa*, cit., pag. 775.

I. PINI - RIVALSA TRA SOSTITUTO D'IMPOSTA E SOSTITUITO

nei confronti dell'*accipiens*, ossia il Fisco, che ha acquistato la disponibilità della somma. In particolare, le argomentazioni alla base della tesi dell'improponibilità dell'azione di adempimento possono essere così riassunte: 1) la legge tributaria che impone la ritenuta attribuisce alla stessa, anche se indebita, efficacia estintiva del corrispondente ammontare del credito civilistico del sostituto verso il sostituto, sicché l'azione del sostituto sarebbe sempre paralizzata dall'eccezione liberatoria di adempimento; 2) entrambe le azioni risulterebbero preordinate ad ottenere lo stesso bene della vita e non beni alternativi, sicché il conferimento in ambito tributario della eccezionale legittimazione *ad causam* ai fini del rimborso ad un soggetto diverso dal *solvens* riflette la scelta di sistema di escludere la concorrente azione di adempimento.

Dalle sopraccitate tesi che cercano di ovviare al suddetto "inconveniente" sembra trasparire esclusivamente l'esigenza di perseguire ragioni equitative "di fatto", a tutela di una parte che potrebbe trovarsi a pagare "due volte" la stessa somma, a seguito di giudicati contrastanti. Si ritiene, tuttavia, che non sia possibile affermare la sussistenza o meno della giurisdizione del giudice tributario, né tanto meno escludere l'esperibilità dell'azione di adempimento, semplicemente sulla base di un ipotetico danno che potrebbe derivare ad una parte, ma occorre ben guardare alla natura della controversia dedotta oltreché alla *ratio* del sistema.

Alle suddette posizioni è stato, innanzitutto, opposto che il rischio di giudicati contrastati appare alquanto improbabile, considerato che, nella generalità dei casi, il giudice ordinario non dovrebbe avere ragione per discostarsi dalla pronuncia resa dalla commissione tributaria⁴¹, come pure, nell'ipotesi in cui sia pronunciata prima la sentenza civile, il giudice tributario dovrebbe di regola tenerne conto⁴².

Peraltro, è da dimostrare che il danno del sostituto possa dirsi "ingiusto" e come tale meritevole di tutela. Si deve, infatti, osservare che l'affermazione, secondo la quale il sostituto corre il rischio di pagare "due volte" la stessa somma (una volta allo Stato ed una volta al sostituto), nei casi di possibile contrasto di giudicati, non risulta del tutto veritiera. In realtà, è soltanto l'operazione materiale del pagamento che avviene due volte (la prima col versamento delle ritenute allo Stato e la seconda con il pagamento dell'equivalente al sostituto), ma l'incidenza economica per il sostituto è sostanzialmente unica (egli sostiene, in pro-

⁴¹ Occorre, inoltre, evidenziare che, in caso di contemporanea pendenza del processo tra sostituto e sostituto dinanzi al giudice ordinario e tra questi ed il Fisco dinanzi alle commissioni tributarie, in relazione ad un provvedimento che possa rilevare nei rapporti tra privati, il giudice ordinario può sospendere il processo, ai sensi dell'art. 295 c.p.c., in attesa della conclusione del processo tributario.

⁴² In tal senso A. TURCHI, *Le Sezioni Unite tornano al passato: le liti tra sostituto e sostituto d'imposta rientrano nella giurisdizione ordinaria*, cit., pag. 2559 s.

prio, l'esborso soltanto nell'ipotesi in cui restituisca al sostituito ciò che gli ha illegittimamente detratto, mentre la ritenuta che ha versato all'Erario è stata decurtata dalla retribuzione spettante al sostituito, mediante rivalsa). Si consideri, inoltre, che il rapporto che lega sostituito e sostituito ha ad oggetto un'obbligazione pecuniaria; pertanto, il diritto di rivalsa va esercitato nel rispetto dei principi generali che regolano i rapporti obbligatori fra i privati. In specie, gli obblighi di correttezza (*ex art. 1175 c.c.*), di esatto adempimento dell'obbligazione (*ex art. 1218 c.c.*), nonché di diligenza (*art. 1176 c.c.*) comportano che il sostituito versi al lavoratore l'importo corretto della retribuzione, detraendone le ritenute nella misura esatta stabilita dalla legge; con la conseguenza che egli non può addossare al sostituito l'errore da lui commesso nel versamento delle detrazioni fiscali al Fisco.

Per quanto concerne nello specifico la soluzione della improponibilità dell'azione di adempimento, si ritiene che essa non sia del tutto convincente, in quanto, non solo, come già detto, il rischio di giudicati contrastanti è alquanto remoto ed il danno per il sostituito non appare del tutto ingiusto, ma anche perché il sistema normativo vigente non prevede che il sostituito possa agire solo ed esclusivamente in sede di contenzioso tributario e tanto meno prevede una esclusione della tutela giurisdizionale ordinaria (in alternativa alla tutela giurisdizionale tributaria).

Invero, l'art. 38, comma 2, D.P.R. 602/1973 dispone che l'istanza di rimborso di somme versate al Fisco ("nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento") può essere presentata anche dal percipiente delle somme assoggettate a ritenuta entro il termine di decadenza di 48 mesi dalla data in cui la ritenuta è stata operata. Risulta chiaramente dalla lettera della norma che la legge ha inteso prevedere una semplice facoltà, per il sostituito, di richiedere alla Amministrazione finanziaria la restituzione di quanto indebitamente versato dal sostituito. Da tale disposizione, perciò, non può dedursi che al sostituito sia negato di agire in via ordinaria verso il sostituito, al fine di ottenere da questi la restituzione di quanto non pagatogli con la retribuzione⁴³.

L'assorbimento dell'azione di adempimento nell'azione di rimborso non pare poter trovare giustificazione neppure nella considerazione che le suddette azioni sarebbero poste a tutela delle medesime situazioni e posizioni soggettive. Con la previsione del procedimento *ex art. 38*, infatti, il legislatore ha inteso unicamente consentire anche al sostituito, sul quale grava economicamente in via definitiva il prelievo fiscale, di agire

⁴³ Tale limitazione si risolverebbe in un'ingiustificata *denegatio* di giustizia, in contrasto anche con il principio dell'art. 24 Cost., il quale, disponendo che "tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi", garantisce tutela ad ogni posizione soggettiva.

I. PINI - RIVALSA TRA SOSTITUTO D'IMPOSTA E SOSTITUITO

in prima persona verso il Fisco per contestare (eventualmente anche per ragioni relative alla sua personale posizione tributaria, che potrebbero essere ignote al sostituto) il potere impositivo dello Stato nei suoi confronti. Tale norma ha, in altre parole, la funzione di riconoscere al sostituto la facoltà di tutelare, in sede amministrativa (ed eventualmente, in caso di esito negativo, in sede giurisdizionale tributaria), il suo interesse legittimo al corretto esercizio della potestà impositiva dello Stato nei suoi confronti. Accanto a tale interesse legittimo⁴⁴, si pone, però, il diritto soggettivo del sostituto a vedersi corrisposto l'esatto importo della retribuzione da parte del datore di lavoro-sostituto d'imposta, in virtù del rapporto meramente privatistico che è sorto tra i due soggetti e che si è realizzato attraverso l'esercizio della rivalsa⁴⁵.

È proprio per la suddetta diversità di posizioni, che la legge non prevede alcun obbligo di esercitare l'azione di cui all'art. 38, né prevede alcuna decadenza dal diritto (in caso di mancato esercizio della predetta facoltà) di agire verso il datore di lavoro che ha erroneamente omesso il pagamento di somme spettanti al lavoratore.

Si deve, pertanto, concludere che, sulla base delle considerazioni svolte, appare evidente che la diversità dei destinatari delle due azioni (Amministrazione finanziaria nell'azione di rimborso e soggetto privato nell'azione di adempimento), il diverso *petitum* azionabile verso di essi, nonché la diversa *causa petendi* (impugnativa di atto del Fisco, espressione di potestà impositiva per la prima, e impugnativa di lesione di un diritto da parte di privato, per la seconda) ed il diverso regime giuridico delle due forme di tutela, postulano e giustificano la coesistenza dell'azione di rimborso verso l'Amministrazione finanziaria e dell'azione di adempimento verso il sostituto.

⁴⁴ Questo interesse legittimo è riconosciuto al sostituto, già in sede di accertamento del tributo da versare, dall'art. 64, D.P.R. 600/1973, il quale prevede la possibilità per lo stesso di intervenire nel procedimento di accertamento, allo scopo di prevenire eventuali contenziosi successivi e di assicurare maggiore completezza e precisione all'accertamento tributario.

⁴⁵ Si ritiene che nessun argomento a favore della tesi dell'assorbimento dell'azione di adempimento in quella di rimborso possa evincersi dalla previsione del termine di decadenza di 48 mesi previsto dall'art. 38 D.P.R. 602/1973. Il predetto termine ha, infatti, una sua logica interna al sistema in cui opera: esso è finalizzato all'interesse pubblico di un rapido consolidamento delle entrate pubbliche, evitando la possibilità di contenziosi a grande distanza di tempo dal prelievo fiscale, che lascino troppo a lungo nell'incertezza la definitività contabile delle entrate tributarie. La decorrenza del termine non può quindi ritenersi avente efficacia preclusiva anche della tutela giurisdizionale ordinaria tra privati, poiché con lo spirare di esso si consolida soltanto il rapporto d'imposta tra sostituto ed Erario, ma restano in essere, e pertanto azionabili, i rapporti economici privati sottostanti, tra sostituto e sostituto, i quali sono legati agli ordinari termini di prescrizione ed agli ordinari rimedi giurisdizionali.

5. Profili ricostruttivi. Liti in materia di sostituzione e rivalsa: critica dell'orientamento che afferma la giurisdizione delle commissioni tributarie - Le diverse impostazioni giurisprudenziali e dottrinali, volte ad attribuire la giurisdizione in materia di liti tra sostituto e sostituito al giudice ordinario o alle commissioni tributarie, scaturiscono dalla natura che si suole attribuire alla rivalsa. La natura pubblicistica o privatistica della rivalsa obbligatoria e la sua essenzialità o meno ai fini del rispetto del principio di capacità contributiva segnano, infatti, il discrimine attraverso il quale è possibile assegnare alla giurisdizione delle commissioni tributarie o alla giurisdizione civile ordinaria le liti suddette; liti, che, pur avendo come *causa petendi* situazioni soggettive derivanti dal procedimento applicativo delle imposte sui redditi, si innestano comunque su un preesistente rapporto privatistico e su di esso finiscono con il produrre effetti⁴⁶.

Il punto cruciale (ai fini dell'individuazione del giudice dotato di giurisdizione in materia di liti tra sostituto e sostituito) è, pertanto, quello di stabilire se il ruolo della rivalsa resti confinato nei rapporti tra privati o se, invece, entri di diritto nella struttura del tributo, concorrendo alla determinazione del relativo soggetto passivo e, correlativamente, della capacità contributiva da essa colpita⁴⁷.

La dottrina prevalente ha da sempre adottato un'impostazione giuridico-formale, secondo la quale soggetto passivo del tributo è colui nei confronti del quale la legge pone l'obbligo di corrispondere l'imposta all'Erario, indipendentemente dal fatto che la legge gli attribuisca il diritto-dovere di esercitare la rivalsa, consentendogli così di non sopportare l'onere economico. Secondo questa impostazione, la rivalsa viene a configurarsi come un rapporto successivo a quello tributario; un rapporto avente carattere privatistico, il cui esercizio non è diretto ad estinguere un debito tributario, quanto piuttosto a ristabilire fra i privati l'equilibrio economico alterato dall'operare della sostituzione⁴⁸. L'esercizio della rivalsa viene, di conseguenza, assimilato alle azioni privatistiche di indebito arricchimento, di surrogazione o di regresso.

Pertanto, i sostenitori di tale tesi attribuiscono le liti tra sostituto e sostituito al giudice ordinario, in quanto l'esercizio della rivalsa si pone

⁴⁶ In tal senso M. BASILAVECCHIA, *Sostituzione tributaria*, cit., pag. 54.

⁴⁷ La questione è stata analizzata da L. SALVINI, *Rivalsa (dir. trib.)*, cit., pag. 291 ss.

⁴⁸ Cfr. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, pag. 138 ss.; F. BOSELLO, *Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta*, Padova, 1972, pag. 189 ss.; Id. *Rivalsa (dir. trib.)*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XXXI, Roma, 1996, pag. 2; A. FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968, pag. 34 ss.; A. D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1960, pag. 115 ss.; A. GIOVANNINI, *Aspetti processuali del rapporto di sostituzione*, cit., pag. 150; A. PARLATO, *Il sostituto d'imposta*, Padova, 1969, pag. 51 ss.; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002, pag. 167.

I. PINI - RIVALSA TRA SOSTITUTO D'IMPOSTA E SOSTITUITO

come fatto materiale in sé rilevante; fatto che non può configurare, per mancanza dell'elemento soggettivo, una "controversie tributaria".

La tesi opposta si caratterizza per un'impostazione economico-sostanziale, la quale, pur non ignorando che le norme sulla rivalsa regolino pure i rapporti tra privati, attribuisce maggior rilevanza alla circostanza che la relativa disciplina è parte fondamentale della struttura del tributo e concretizza, perciò, l'intenzione del legislatore di voler incidere con l'onere fiscale il soggetto passivo della rivalsa⁴⁹. In tale ottica, quest'ultima riveste la funzione di porre il sostituto, soggetto che effettivamente manifesta la capacità contributiva colpita dal tributo, nella condizione di partecipare alle "pubbliche spese". Ne deriva, come logico corollario, che la rivalsa assuma rilievo giuridico al fine di individuare la capacità contributiva ed il relativo soggetto passivo⁵⁰.

Si deve aggiungere che parte della dottrina ha ulteriormente precisato che il sostituto e il sostituito non sarebbero titolari di disgiunte posizioni fiscalmente rilevanti, bensì di un'unica posizione passiva, cosicché le pretese in ordine alla ritenuta potrebbero essere fatte valere, dall'uno e dall'altro, solo nei confronti dell'Amministrazione. Il rapporto sottostante non costituirebbe, pertanto, titolo per l'azione, ma, essendo presupposto della ritenuta, si atterrebbe come elemento unificatore delle posizioni dei privati nei confronti dell'Erario⁵¹.

Da tale ricostruzione, che sostiene la natura tributaria della rivalsa e l'unitarietà dei rapporti, discende, da un punto di vista processuale, la devoluzione alla giurisdizione tributaria⁵² delle controversie tra sostituto

⁴⁹ Sul punto cfr. A. FEDELE, *Le imposte ipotecarie*, Milano, 1968, pag. 122 ss., secondo il quale è opportuno distinguere tra soggetto passivo dell'obbligazione tributaria (colui che è tenuto ad effettuare la relativa prestazione nei confronti dell'Erario) e soggetto passivo del tributo (cioè colui che manifesta capacità contributiva ponendo in essere il presupposto dell'imposta e che sopporta l'onere del tributo subendo l'esercizio della rivalsa da parte del primo).

⁵⁰ Cfr. F. MAFFEZZONI, *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*, Milano, 1969, pag. 104; F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973, pag. 205; G. FALSITTA, *Spunti in tema di capacità contributiva e di accollo convenzionale di imposte*, in "Rass. trib.", 1986, I, pag. 131.

⁵¹ In tal senso C. BAFILE, *Aspetti processuali del rimborso dei versamenti diretti*, cit., pag. 15.

⁵² Attribuiscono le suddetti liti al giudice tributario anche i sostenitori della tesi che qualifica il sostituto d'imposta come figura di "diritto amministrativo delle imposte". 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 è un obbligato amministrativo e non un coobbligato civilistico. Quindi, tutte le volte che un'azienda funge da ausiliario del Fisco, sussistendone i presupposti, la lite è di competenza del giudice tributario. In tal senso: A. BELFORTE - R. LUPI, *Sostituto d'imposta? Sì, ma del Fisco*, in "Dial. trib.", 5/2012, pag. 471 ss.; F. BRISACANI - L. R. CORRADO - R. LUPI, *Ritenute alla fonte: gli equivoci delle spiegazioni civilistico - processuali*, in "Dial. trib.", 3/2012, pag. 310 ss. Questo orientamento può essere ricondotto alla tesi secondo cui i soggetti passivi individuati come sostituti sarebbero considerati non come veri e propri debitori del tributo,

e sostituito, in litisconsorzio necessario con l'Amministrazione finanziaria⁵³.

L'esame delle norme in materia di sostituzione tributaria, nonché dei principi del processo tributario non sembra, tuttavia, legittimare tale impostazione.

Il problema è che quest'ultima soluzione ignora la struttura del processo tributario e forza il significato di alcuni istituti, quali la sostituzione tributaria e il litisconsorzio necessario; per tale motivo, si presta a possibili censure.

Dall'analisi delle norme in materia di sostituzione tributaria emerge che sostituto-sostituito-Amministrazione finanziaria non sono legati da una relazione unica ed unitaria. Tra tali soggetti si instaurano, infatti, distinti rapporti aventi ad oggetto obbligazioni differenti e la rivalsa rileva esclusivamente nell'ambito del rapporto privatistico che lega sostituto e sostituito, con la conseguenza che, a livello processuale, non si ravvisano né i presupposti della devoluzione delle suddette liti alle commissioni tributarie, né gli estremi del litisconsorzio necessario con l'Amministrazione finanziaria.

In particolare, si deve osservare che, da un punto di vista sostanziale, non solo l'art. 64, comma 1, D.P.R. 600/1973 evidenzia l'esistenza di una pluralità di rapporti ed il verificarsi di distinte situazioni sostanziali in capo al sostituto ed al sostituito, ma anche la disposizione dell'art. 35 D.P.R. 602/1973, che, come noto, prevede, in ipotesi di sostituzione a titolo d'imposta, il sorgere di un'obbligazione solidale tra sostituto e sostituito solo nel caso in cui il sostituto ometta sia le ritenute, sia il versamento, conferma l'inesistenza di un unico rapporto (oltre che confermare che soggetto passivo è il sostituto).

ma semplici intermediari dello Stato. Il sostituto sarebbe, cioè, tenuto soltanto al dovere di riscuotere il tributo per conto dello Stato e trasmettergli la prestazione pecuniaria dovuta dall'obbligato principale, oltre che essere gravato collateralmente dai doveri formali che normalmente accompagnano il debito d'imposta. Questa impostazione appare orientata a cogliere nella sostituzione tributaria null'altro che una modalità di riscossione del tributo e si può pertanto accostare a quella che risolve la sostituzione in una forma speciale di esecuzione presso terzi. In quest'ottica M. PUGLIESE, *Istituzioni di diritto finanziario - diritto tributario*, Padova, 1937, pag. 78. Per le critiche sollevate dalla dottrina, a tale impostazione, si rinvia a P. BODDA, *Il sostituto d'imposta*, in *Jus*, 1941, pag. 20 ss.; A. PARLATO, *Il sostituto d'imposta, cit.*, pag. 107 ss.; A. UCKMAR, *Del sostituto d'imposta*, in "Dir. prat. trib.", 1940, pag. 112 ss.

⁵³ Giunge a tali conclusioni anche P. STIZZA, *La giurisdizione nelle liti tra sostituto e sostituito nella giurisprudenza della Corte di Cassazione, cit.*, pag. 931 ss. L'Autore qualifica il rapporto di rivalsa come pubblicistico, essendo lo strumento giuridico predisposto al fine di far concorrere alle pubbliche spese il titolare della capacità contributiva; nonché come unitario ed inscindibile il rapporto tra sostituto, sostituito e Amministrazione finanziaria. Sulla base di tali premesse, Egli attribuisce le liti tra i soggetti della sostituzione tributaria alla cognizione del giudice tributario, in litisconsorzio necessario con tutti e tre i suddetti soggetti.

I. PINI - RIVALSA TRA SOSTITUTO D'IMPOSTA E SOSTITUITO

Particolarmente significativa, a tal proposito, è pure la norma contenuta nell'art. 38 D.P.R. 602/1973, la quale attribuisce sia al sostituto (comma 1), sia al sostituito (comma 2) la facoltà di presentare istanza di rimborso delle ritenute effettuate.

Pertanto, dalla disciplina della sostituzione nascono tre rapporti:

1) sostituto e Fisco: incombono sul sostituto, oltre agli obblighi formali, quello di effettuare la ritenuta al momento della corresponsione al sostituito di certe componenti reddituali. Egli sarebbe, pertanto, titolare di un obbligo di pagamento che, per quanto abbia carattere tributario, non è però giustificato da alcun nesso con il presupposto di imposta, ma da mere esigenza di semplificazione e razionalizzazione del prelievo⁵⁴;

2) sostituito e Fisco: nella sostituzione a titolo d'imposta, non v'è alcun rapporto; il sostituito non deve neppure dichiarare i redditi che siano stati soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta. Lo scenario muta solo se il sostituto omette sia le ritenute che il versamento; in tal caso, ai sensi dell'art. 35 D.P.R. 602/1973, scatta la responsabilità solidale, per imposte, sanzioni ed interessi, tra sostituto e sostituito⁵⁵. Nella sostituzione a titolo d'acconto, tra sostituito e Amministrazione finanziaria si instaura un rapporto sostanziale non dissimile da quello intercorrente con qualsiasi altro percettore di reddito: le somme che percepisce, al lordo della ritenuta, sono componenti del suo reddito complessivo, ma, per il fatto di subire le ritenute, egli acquista il diritto di dedurre, dall'imposta globalmente dovuta, l'importo delle ritenute stesse, che fungono da acconti. Sempre a dimostrazione della non unitarietà dei rapporti, si osservi che se il sostituto opera la ritenuta, ma non versa⁵⁶, il sostituito acquista ugualmente una sorta di credito verso il Fisco e

⁵⁴ Si veda M. BASILAVECCHIA, *Sostituzione tributaria, cit.*, pag. 51 s., secondo il quale la ragionevolezza, intesa come giustificazione sotto il profilo costituzionale del coinvolgimento del sostituto nel meccanismo applicativo del tributo, trova un limite nella non trascurabile complessità degli obblighi di natura formale che la sostituzione d'imposta comporta. Sarebbero, pertanto, censurabili, sul piano del corretto esercizio della discrezionalità legislativa, scelte che, diversamente da quanto accade con le attuali disposizioni, individuassero come sostituti soggetti privi di quell'organizzazione amministrativa e contabile che, se pur minima, consenta oggi di ritenere sopportabili gli adempimenti connessi alla sostituzione. Si erano già espressi in tal senso A. PARLATO, *Il sostituto d'imposta, cit.*, pag. 131; P. RUSSO, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, pag. 229.

⁵⁵ Per un'analisi più approfondita, si rinvia a: F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2006, pag. 141. Secondo l'Autore, l'art. 35 D.P.R. 602/1973 conferma quanto detto circa il fatto che fiscalmente obbligato è, in origine, soltanto il sostituto e che tra i tre soggetti vi sono rapporti distinti. Bisogna, infatti, distinguere la situazione originaria, nella quale tra Fisco e sostituito non corre alcun rapporto, e la situazione successiva, di natura patologica, da cui scaturisce la solidarietà prevista dalla legge. È solo da questa fattispecie successiva che scaturisce la coobbligazione solidale del sostituito.

⁵⁶ Per un'analisi più completa della responsabilità del sostituito nell'ipotesi di omissione delle ritenute da parte del sostituto, si rinvia a M. BASILAVECCHIA, *Sostituzione tributaria, cit.*, pag. 41 ss.

quest'ultimo potrà agire solo nei confronti del sostituto⁵⁷. Si aggiunga poi che, nell'ipotesi in cui il sostituito possieda redditi diversi da quelli assoggettati a ritenuta a titolo d'acconto, il reddituario dovrà procedere alla rideterminazione dell'imposta, realizzandosi così l'obbligazione tributaria definitiva che coinvolge anche i redditi già colpiti da ritenuta⁵⁸;

3) sostituto e sostituito: questo rapporto si realizza attraverso l'esercizio della rivalsa. Tale obbligazione può definirsi strumentale e non attiene in via immediata alla determinazione del debito d'imposta, che rimane momento concettualmente separato ed anteriore rispetto alla rivalsa. Quest'ultima, pertanto, rientra nell'ambito di un rapporto di tipo privatistico, in quanto non caratterizzato dall'esercizio di potestà impositiva e non attuato tramite provvedimenti autoritativi dell'Amministrazione finanziaria.

Giova inoltre sottolineare come la disciplina del rimborso delle ritenute confermi l'esistenza di ruoli indipendenti, di fronte al Fisco, delle figure di sostituto e sostituito, le quali, come già detto, possono incardinare procedimenti autonomi⁵⁹.

Dopo aver cercato di dimostrare, da un punto di vista sostanziale, che i rapporti tra i soggetti della sostituzione tributaria sono distinti, hanno ad oggetto obbligazioni differenti e la rivalsa assume rilevanza esclusivamente nell'ambito del rapporto tra sostituto e sostituito, pare logico poter sostenere che, anche a livello processuale, le liti riguardanti i diversi rapporti non possono essere attribuite alla giurisdizione dello stesso giudice. In particolare, le controversie tra sostituto e sostituito, aventi ad oggetto il legittimo e corretto esercizio della rivalsa (azione di adempimento e azione di rivalsa successiva), proprio in considerazione della loro natura privatistica, rientrano nella giurisdizione del giudice ordinario; mentre le liti sorte tra sostituto o sostituito e Fisco (liti di impugnazioni di atti impositivi o liti di rimborso) sono devolute alle commissioni tributarie.

Infatti, nelle liti tra sostituto (o sostituito) e Fisco ricorrono tutti i presupposti per poter accedere alla giurisdizione del giudice speciale: la controversia ha natura tributaria (la materia del contendere investe la sussistenza o il contenuto dell'obbligo di effettuare la ritenuta); è presente l'Amministrazione finanziaria investita di *potestas* impositiva; il ricorrente agisce impugnando un provvedimento amministrativo, allo scopo di conseguirne l'annullamento o la nullità, o mediante azione di rimborso.

Al contrario, le controversie tra sostituto e sostituito non presentano neppure alcuno degli elementi per poter adire il giudice tributario (la

⁵⁷ Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale, cit.*, pag. 143.

⁵⁸ Cfr. A. GIOVANNINI, *Aspetti processuali del rapporto di sostituzione, cit.*, pag. 150.

⁵⁹ In tal senso anche M. BASILAVECCHIA, *Sostituzione tributaria, cit.*, pag. 42 s.

I. PINI - RIVALSA TRA SOSTITUTO D'IMPOSTA E SOSTITUITO

controversia non è tributaria, avendo la rivalsa natura privatistica; parte resistente non è uno dei soggetti elencati nell'art. 10, d.lgs. 546/1992⁶⁰; manca un atto impugnabile ai sensi dell'art. 19, d.lgs. 546/1992) e, come già rilevato nel paragrafo precedente, non può certo estendersi la suddetta giurisdizione speciale, ove manchino i presupposti, solo sulla base della considerazione dell'eventualità di un conflitto di giudicati. L'ordinamento, al fine di coordinare l'azione di rivalsa instaurata in sede civile e l'azione di rimborso esercitata davanti al giudice tributario, offre, infatti, soluzioni meno incoerenti (rispetto a quelle dell'estensione della giurisdizione del giudice speciale o dell'assorbimento dell'azione di adempimento nell'azione di rimborso). A tal proposito viene in rilievo l'istituto della sospensione del giudizio ordinario in attesa della definizione del processo tributario.

La sospensione del processo può, infatti, essere disposta, a norma dell'art. 295 c.p.c., quando la decisione del medesimo dipenda dall'esito di altra causa, e cioè quando la sentenza che definisce tale causa abbia portata pregiudiziale in senso stretto, ossia portata vincolante, con effetto di giudicato, all'interno della causa pregiudicata⁶¹. La *ratio* della norma va, pertanto, individuata nell'esigenza di evitare il conflitto di giudicati, il quale non ricorre quando il possibile contrasto riguarda non il giudizio, ma soltanto gli effetti pratici dell'una o dell'altra pronuncia⁶².

⁶⁰ Tale disposizione deve essere interpretata nel senso che il processo tributario deve essere instaurato esclusivamente nei confronti di uno dei soggetti in essa indicati, in quanto l'ente pubblico, che ha emesso l'atto, deve essere la parte resistente necessaria. A tal proposito si può osservare che, da un punto di vista formale, legittimato passivo è colui nei cui confronti è stato proposto il ricorso; da un punto di vista sostanziale, è colui che ha emesso l'atto impugnato, o non ha emesso l'atto richiesto. Sulla base del disposto di tale articolo, pertanto, le liti tra privati (sia quelle attinenti ad una pretesa del sostituto verso il sostituto, che quelle relative all'ipotesi inversa) non possono essere ricondotte alla giurisdizione tributaria e a nulla può servire un intervento dell'Amministrazione finanziaria: la norma impone che essa sia parte resistente e non un terzo che interviene nel processo. Sul punto si rinvia a: L. CASTALDI, *Delle parti e della loro rappresentanza e assistenza in giudizio*, in *Il nuovo processo tributario*, a cura di T. BAGLIONE - S. MENCHINI - M. MICCINESI, Milano, 2004, pag. 132 ss.; F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, pag. 58.

⁶¹ A tal fine, la nozione di pregiudizialità ricorre quando una situazione sostanziale rappresenti fatto costitutivo o comunque elemento della fattispecie di un'altra situazione sostanziale, sicché occorre garantire uniformità di giudicati, perché la decisione del processo principale è idonea a definire in tutto o in parte il tema dibattuto. In tal senso, Cass., ord., 28 dicembre 2009, n. 27426 e Cass., 19 giugno 2004, n. 11463, in banca dati "Cassazione civile".

⁶² Cfr. Cass., Sez. un., 1 ottobre 1996, n. 8584, in banca dati "Cassazione civile"; Cass., 17 ottobre 1997, n. 10182, in "Giust. Civ.", 1998, I, pag. 397 ss.; Cass., 1 dicembre 1998, n. 12198, in banca dati "Cassazione civile"; Cass., 15 novembre 2000, n. 14795, in banca dati "Cassazione civile".

5.1 (Segue). *Sul litisconsorzio necessario nelle liti tra sostituto e sostituito* - Le considerazioni sopraesposte risultano utili anche a far emergere le criticità della tesi giurisprudenziale favorevole al litisconsorzio necessario con l'Amministrazione finanziaria nelle liti tra sostituto e sostituito.

Nonostante questa non sia la sede più idonea per un approfondimento del litisconsorzio necessario, si rendono opportuni alcuni brevi cenni sull'istituto al fine di argomentare le perplessità che sorgono con riferimento all'intervento dell'Erario nei giudizi instaurati tra le parti private (sostituto e sostituito) per il corretto esercizio della rivalsa.

Come è noto, l'art. 14 d.lgs. 546/1992 consente l'instaurazione di un processo tributario soggettivamente complesso⁶³. Dal disposto della norma si evince che il litisconsorzio necessario si realizza allorché la presenza di più parti in giudizio, oltre al ricorrente e al resistente, si renda necessaria affinché la sentenza possa dirsi produttiva di effetti⁶⁴ e il

⁶³ Il litisconsorzio necessario è un istituto che ha determinato problemi interpretativi sin dall'entrata in vigore, in quanto le differenze fra la materia tributaria e quella civile, connesse alla formulazione peculiare che il legislatore ha utilizzato all'art. 14 (cioè per l'individuazione delle ipotesi in cui ricorre tale fattispecie), hanno fatto dubitare della reale utilità della disposizione nel processo tributario. In via generale, sull'istituto del litisconsorzio nella materia tributaria e sulle difficoltà a valutarne il campo di applicazione: B. BELLE, *Il processo tributario con pluralità di parti*, Torino, 2002, pag. 112; V. FICARI, *Il litisconsorzio necessario tra novità giurisprudenziali e fattispecie tributarie*, in "Giust. trib.", 2/2009, pag. 839 ss.; F. PISTOLESI, *Le parti nel processo tributario*, in "Riv. dir. fin. Sc. fin.", 2002, I, pag. 268 ss.; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, pag. 67. Per completezza espositiva, si deve affermare che la situazione si è ancor più complicata con l'entrata in vigore della mediazione. A titolo esemplificativo, si segnala che l'Agenzia delle Entrate ha negato il sussistere di un rapporto litisconsortile necessario nel procedimento di mediazione ai fini della composizione delle liti in materia di imposte sui redditi di società di persone e dei soci (cfr. circ. 19 marzo 2012, n. 9/E, in banca dati "fiscoonline"). Una medesima fattispecie potrebbe, quindi, essere considerata espressione di litisconsorzio necessario in sede giudiziale e di litisconsorzio facoltativo in sede di mediazione. Si assiste, pertanto, ad un vero e proprio paradosso, soprattutto se si considera che la mediazione non è altro che una sorta di "ricorso anticipato". In tal senso: A. CISELLO, *Società di persone e procedimento di reclamo*, in *La nuova mediazione con il Fisco. Le guide de "il fisco"*, maggio 2012, pag. 52 ss.; E. MANONI, *L'intervento del terzo nel processo tributario*, in "il fisco", 46/2012, pag. 7369 ss.

⁶⁴ La presenza necessaria di più parti in giudizio comporta l'estensione degli effetti della sentenza in capo a tutte le parti, perciò, ove il contraddittorio non risulti integro, la sentenza risulterà invalida. Tradizionalmente, si considera la sentenza come *inutiliter data*, ossia insuscettibile di produrre effetto sia nei confronti del litisconsortile pretermesso che delle parti regolarmente costituite. In particolare, secondo l'impostazione maggioritaria, la sentenza resa a contraddittorio non integro è nulla per invalida costituzione del rapporto processuale. Detta nullità potrà pertanto essere rilevata anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio; in caso contrario la pronuncia diverrà efficace al formarsi della *res iudicata*. In tal senso: F. V. ALBERTINI, *Il processo con pluralità di parti*, in *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. TESAURO, Torino, 1998, pag. 284; L. CASTALDI, *Il litisconsorzio necessario*, in *Il nuovo processo tributario*, a cura di T. BAGLIONE - S. MENCHINI - M. MICCINESI, Milano, 2004, pag. 170 ss.; E. COMASCHI, *Ancora incerto l'ambito applicativo del litisconsorzio necessario nel processo tribu-*

I. PINI - RIVALSA TRA SOSTITUTO D'IMPOSTA E SOSTITUITO

presupposto per l'esistenza del litisconsorzio necessario è da ravvisarsi nella inscindibilità dell'oggetto del ricorso, da individuarsi nell'atto o nel rapporto oggetto della valutazione del giudice.

La nozione di litisconsorzio necessario, come regolato dall'art. 14, ha, pertanto, una dimensione eminentemente processuale, collegata, come già detto, all'inscindibilità dell'oggetto⁶⁵, e presuppone, in primo luogo, che la fattispecie costitutiva dell'obbligazione, rappresentata dall'atto autoritativo impugnato, presenti elementi comuni ad una pluralità di soggetti (e, quindi, si sia in presenza di un atto impositivo unitario, coinvolgente, nella unicità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione, una pluralità di soggetti) ed, in secondo luogo, che siano proprio gli elementi comuni ad essere posti a fondamento del ricorso proposto da uno dei soggetti obbligati⁶⁶.

In particolare, i processualisti discutono della necessità o meno del litisconsorzio, nel campo dei rapporti obbligatori, soltanto quando possa parlarsi di rapporti che in qualche modo siano "soggettivamente complessi" ovvero "oggettivamente plurimi".

Nei rapporti "soggettivamente complessi" si ravvisano: a) pluralità di soggetti dal lato passivo e/o attivo dell'obbligazione, b) identica presta-

tario, in "Dir. prat. trib.", 2007, I, pag. 57 s.; C. MANDRIOLI - A. CARRATTA, *Corso di diritto processuale civile*, vol. 1, Torino, 2012, pag. 229 ss.

⁶⁵ Il presupposto dell'inscindibilità dell'obbligazione tributaria, indispensabile per la realizzazione del litisconsorzio necessario, ha portato parte della dottrina a tracciare una netta distinzione tra solidarietà tributaria e litisconsorzio. La solidarietà tributaria è caratterizzata dalla possibilità che ciascuno dei debitori, obbligati alla medesima prestazione, possa trovarsi costretto all'adempimento per la totalità, con la conseguenza di determinare la scissione dell'originario rapporto obbligatorio. Si hanno quindi più rapporti fondati sulla stessa causa e con identico contenuto, tuttavia essi risultano distinti. Nel caso di litisconsorzio necessario, invece, si ha un unico rapporto basato sull'inscindibilità. Si ha, quindi, un'obbligazione solidale qualora i debitori siano legati da un vincolo scindibile, mentre si realizza un litisconsorzio necessario esclusivamente ove i debitori siano legati da un rapporto tributario unico. Litisconsorzio necessario e solidarietà tributaria sono, perciò, istituiti tra loro antitetici e, come tali, non dispongono della medesima disciplina. Cfr. A. CARO-BELLO, *Sul litisconsorzio necessario nel processo tributario: cause inscindibili e rapporti plurisoggettivi nell'analisi di giurisprudenza e dottrina*, in "il fisco", 45/2005, pag. 7040; A. A. GENISE, *Il litisconsorzio necessario*, in "il fisco", 21/2011, pag. 3334 ss.; C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, pag. 771 ss.; ID., *Un'ipotesi tutta teorica nel sistema fiscale la possibilità del litisconsorzio necessario*, in "Guida norm.", 63/2000, pag. 2 ss.; A. ROSSI, *Brevi note sulla necessità del litisconsorzio anche nei confronti del sostituto d'imposta nelle controversie tra Amministrazione finanziaria e sostituto*, in "il fisco", 11/2000, pag. 3106; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario, cit.*, pag. 97; F. TESAURO, *Processo tributario*, in "Dig. disc. priv. (sez. comm.)", Torino, 2000, pag. 561; R. M. VISCONTI, *Il litisconsorzio necessario nel processo tributario: un istituto ancora privo di fisionomia*, in "il fisco", 12/2000, pag. 3265 ss. Al contrario, ammettono il litisconsorzio necessario nelle obbligazioni solidali: G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2003, pag. 134; A. FANTOZZI, *La solidarietà tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. AMATUCCI, II, Padova, 1994, pag. 485.

⁶⁶ In tal senso: Cass., 26 ottobre 2007, n. 22523, in banca dati "fiscoonline".

zione per tutti i creditori o debitori (*eadem res debita*), c) unica causa, la quale può essere rappresentata da ciascuna delle fonti contemplate dall'art. 1173 c.c. (*eadem causa obligandi*)⁶⁷.

I rapporti "oggettivamente plurimi" possono essere, a loro volta, distinti in: rapporti obbligatori plurilaterali e rapporti obbligatori contrattuali con parte collettiva. Nella prima categoria, le parti del rapporto rappresentano autonomi centri di imputazione di vincoli ed attività negoziali (es. rapporti associativi), mentre nella seconda vi sono soltanto due centri di imputazione dei vincoli contrattuali, uno dei quali formato da più soggetti portatori di interessi comuni (es. vendita di un bene in comunione). In entrambe le categorie, comunque, identico è il titolo, ovvero la fonte genetica, del rapporto obbligatorio⁶⁸.

Queste brevi riflessioni sull'istituto appaiono utili per dimostrare la non coerenza e la non esaustività dell'orientamento espresso dalla giurisprudenza, in materia di liti tra sostituto e sostituito, favorevole al litisconsorzio necessario con l'Amministrazione finanziaria.

La giurisprudenza, come illustrato nei paragrafi precedenti, si è orientata, infatti, per lungo tempo per la devoluzione delle liti in tema di sostituzione tributaria alla giurisdizione delle commissioni tributarie, attraverso il necessario allargamento del contraddittorio giudiziale all'Amministrazione finanziaria. In realtà, tale ultima scelta sembra essere giustificata dalla finalità di estendere la giurisdizione del giudice tributario anche alle cause originariamente sorte esclusivamente tra soggetti privati e appartenenti al giudice civile⁶⁹.

Alla luce delle considerazioni, elaborate nel precedente paragrafo, concernenti l'instaurazione di legami autonomi tra sostituto-sostituito-Amministrazione finanziaria, può ritenersi dimostrato che nei rapporti di sostituzione non possono ravvisarsi gli estremi per l'attuazione del litisconsorzio necessario, come sopra delineato, in quanto non ricorrono, nel caso in esame, ipotesi di obbligazioni soggettivamente complesse od oggettivamente plurime. Non è infatti integrato il requisito dell'*eadem*

⁶⁷ Per maggiori approfondimenti sul tema si rinvia a: F. D. BUSNELLI, *L'obbligazione soggettivamente complessa*, Milano, 1974, pag. 131 ss.; C. M. MAZZONI, *Le obbligazioni solidali ed indivisibili*, in *Trattato di diritto privato*, diretto da P. RESCIGNO, XI, *Obbligazioni e contratti*, tomo I, Torino, 1991, pag. 592 ss.; S. MENCHINI, *Il processo litisconsortile*, I, Milano, 1993, pag. 549 ss.; D. RUBINO, *Delle obbligazioni*, in *Commentario del codice civile*, a cura di A. SCIALOJA - G. BRANCA, Bologna - Roma, 1986, pag. 131 s.

⁶⁸ Per quanto concerne i rapporti oggettivamente plurimi, si vedano: S. MENCHINI, *Il processo litisconsortile*, cit., pag. 470 ss.; F. MESSINEO, *Contratto plurilaterale e contratto associativo*, in *Enc. Dir.*, X, Milano, 1962, pag. 160 ss.

⁶⁹ In tale direzione: B. BELLÈ, *Il processo tributario con pluralità di parti*, cit. pag. 132; E. COMASCHI, *Ancora incerto l'ambito applicativo del litisconsorzio necessario nel processo tributario*, cit., pag. 64 ss.; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., pag. 70; F. TESAURO, *In tema di giurisdizione e competenza per le controversie tra sostituto e sostituito*, cit., pag. 320.

I. PINI - RIVALSA TRA SOSTITUTO D'IMPOSTA E SOSTITUITO

causa obligandi, indispensabile per poter configurare un'ipotesi di litisconsorzio necessario in materia di rapporti obbligatori⁷⁰. Ed anche riconoscendo che il sostituito sia obbligato nei confronti del Fisco, così come il sostituto, le relative obbligazioni sono distinte, perché hanno fonte genetica differente⁷¹.

A ciò si aggiunga che tra lavoratore e datore di lavoro, come già rilevato, si realizza un rapporto di solidarietà in cui l'interesse del sostituto e quello del sostituito possono essere garantiti attraverso pronunce rese anche separatamente, poiché essi possono conseguire anche scindibilmente la tutela dei propri diritti di rimborso, disponendo ciascuno di autonoma legittimazione ad agire (artt. 37 e 38 D.P.R. 602/1973). Inoltre, a conferma dell'autonoma legittimazione processuale di tali soggetti, l'art. 64, D.P.R. 600/1973, dopo aver prescritto l'obbligo della rivalsa verso il sostituito, attribuisce a quest'ultimo la facoltà, e non l'obbligo, di intervenire nel procedimento di accertamento dell'imposta attuato nei confronti del sostituto.

Pertanto, la soluzione più corrispondente al dettato normativo pare essere quella elaborata dalle Sezioni Unite, con la sentenza 15031/2009, nella quale si argomentava che nelle controversie tra sostituto d'imposta e sostituito, aventi ad oggetto il legittimo e corretto esercizio del diritto di rivalsa, l'Amministrazione finanziaria non può assumere la veste di litisconsorte necessario, tenuto conto dell'autonomia del rapporto tributario, rispetto a quello privatistico intercorrente tra le parti, e della diversità degli effetti della pronuncia relativa a quest'ultimo, rispetto a quella sulla legittimità della pretesa tributaria. Non è escluso, peraltro, il potere del giudice ordinario di sindacare in via incidentale la legittimità dell'atto impositivo e di disapplicarlo, ovvero di disporre la sospensione del giudizio, ai sensi dell'art. 295 c.p.c., in caso di contemporanea pendenza del giudizio tributario.

A fronte di tali considerazioni, si rileva come il percorso individuato dalla Cassazione per l'attivazione delle controversie in esame dinnanzi al giudice tributario, attuando una forzatura delle norme che regolano la sostituzione tributaria, l'impugnazione e il litisconsorzio necessario, non

⁷⁰ In tal senso F. FARRI, *Profili processuali in materia di rapporti di sostituzione tributaria*, cit., pag. 138 ss.

⁷¹ La dottrina che, invece, sostiene la giurisdizione del giudice tributario per le controversie in materia di sostituzione, in litisconsorzio con l'Amministrazione finanziaria, osserva, a tal proposito, che la necessità di tutti e tre gli attori in gioco deriva proprio dal fatto che eventuali azioni successive da parte di uno dei tre, estromesso dal giudizio tributario, non saranno consentite poiché vi sarà una sentenza che passerà in giudicato circa la legittimità della ritenuta e, pertanto, non sembra erroneo estendere a tali fattispecie il concetto di inscindibilità dell'oggetto del ricorso di cui all'art. 14, d.lgs. 546/1992, anche se vi è la concorrenza di diversi rapporti giuridici sottostanti. Così P. STIZZA, *La giurisdizione nelle liti tra sostituto e sostituito nella giurisprudenza della Corte di Cassazione*, cit., pag. 936 ss.

DOTTRINA

riesca a superare in modo convincente e ragionevole le problematiche sopra illustrate.

In definitiva, per tutte le ragioni sostanziali e processuali sopraesposte, pare corretta la scelta di dare continuità all'orientamento giurisprudenziale volto ad attribuire le liti tra sostituto e sostituito alla giurisdizione ordinaria.

IRENE PINI