

15032/09



ESSENTE REGISTRAZIONE

REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONI UNITE CIVILI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

|                                |                           |                   |
|--------------------------------|---------------------------|-------------------|
| Dott. VINCENZO CARBONE         | - Primo Presidente -      | R.G.N. 29320/2007 |
| Dott. PAOLO VITTORIA           | - Presidente di sezione - | Cron. 15032       |
| Dott. ROBERTO PREDEN           | - Presidente di sezione - | Rep.              |
| Dott. ANTONIO MERONE           | - Rel. Consigliere -      | Ud. 28/04/2009    |
| Dott. FRANCESCO MARIA FIORETTI | - Consigliere -           | PU                |
| Dott. MARIO FINOCCHIARO        | - Consigliere -           |                   |
| Dott. LUCIO MAZZIOTTI DI CELSO | - Consigliere -           |                   |
| Dott. UMBERTO GOLDONI          | - Consigliere -           |                   |
| Dott. ANIELLO NAPPI            | - Consigliere -           |                   |

Tributi,  
giurisdizione,  
ritenuta  
irpef, lite  
tra  
sostituto e  
sostituito

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso 29320-2007 proposto da:

TRALICCI GINA (TRLGNI5GH61H501E), elettivamente  
domiciliata in ROMA, VIA CRESCENZIO 20, presso lo studio  
dell'avvocato MENICACCI STEFANO, che la rappresenta e  
difende, giusta delega a margine del ricorso;

**ricorrente**

**contro**

ALLIANZ S.P.A. (05032630963), in persona del legale

2009

477

rappresentante pro-tempore, elettivamente domiciliata in  
ROMA, VIALE CARSO 63, presso lo studio dell'avvocato  
FARGIONE VINCENZO MARIA, che la rappresenta e difende  
giusta delega in calce al controricorso;  
il ricorso risulta notificato anche alla ALLIANZ  
SUBALPINA S.P.A.;

**controricorrente**

avverso la sentenza n. 15501/2007 del TRIBUNALE di ROMA,  
depositata il 02/08/2007;  
udita la relazione della causa svolta nella pubblica  
udienza del 28/04/2009 dal Consigliere Dott. ANTONIO  
MERONE;  
uditi gli avvocati Stefano MENICACCI, Vincenzo Maria  
FARGIONE;  
udito il P.M. in persona dell'Avvocato Generale Dott.  
VINCENZO NARDI che ha concluso, previa dichiarazione di  
ammissibilità del ricorso, per il dichiararsi la  
giurisdizione del giudice ordinario; nel merito, rigetto  
del ricorso.

## FATTO

L'ALLIANZ SUBALPINA SPA ha proposto opposizione avverso il pignoramento presso terzo proposto dall'avv. Gina Tralicci in forza di sentenza della Corte di appello di Roma, che disponeva la distrazione, in favore dello stesso avvocato Tralicci, delle somme dovute a titolo di onorario.

La società opponente contestava la legittimità in toto della richiesta e, in subordine, nella parte in cui il creditore non tiene conto della riduzione dell'importo eventualmente dovuto in ragione dell'incidenza della ritenuta irpef.

Il tribunale adito, respinta l'eccezione preliminare di difetto di giurisdizione del giudice ordinario, ha accolto il ricorso della società, dichiarando la insussistenza del diritto dell'avv. Tralicci a procedere alla esecuzione, con aggravio di spese ex art. 96, secondo comma, c.p.c.

Avverso tale decisione, ricorre l'avv. Tralicci prospettando quattro motivi di cassazione. La società intimata resiste con controricorso.

## DIRITTO

1. Preliminarmente, va rigettata l'eccezione di inammissibilità del ricorso per l'asserita violazione della legge 52/2006, formulata dalla parte resistente, in quanto, secondo la giurisprudenza di questa Corte, il ricorso per

cassazione è inammissibile soltanto se "proposto avverso sentenza pubblicata in data anteriore al 1° marzo 2006 all'esito di giudizio di primo grado su opposizione all'esecuzione, trattandosi di sentenza soggetta ad appello, in quanto solo in tale data è entrato in vigore il nuovo testo dell'art. 616 cod. proc. civ., introdotto dall'art. 14 della legge 24 febbraio 2006, n. 52, che ha sostituito il precedente regime dell'appellabilità con quello della non impugnabilità della sentenza" (Cass. 20414/2006; conf. 5342/2009). Ne deriva che correttamente, nella specie, è stato proposto ricorso per cassazione, avverso la sentenza pubblicata il 28 luglio 2007. Né questa interpretazione contrasta con i principi della carta costituzionale, in relazione agli artt. 3 e 24 (v. Cass. 976/2008).

Nel merito, il ricorso non può trovare accoglimento.


2. Con i primi due motivi, da esaminare congiuntamente per la interdipendenza degli argomenti addotti, denunciando la violazione e falsa applicazione degli artt. 3 e 25 del DPR 600/1973 e difetto di giurisdizione del giudice adito (1° motivo) e violazione delle norme sul "litisconsorzio necessario", individuate negli artt. 101 e 102 c.p.c. (2° motivo), vengono prospettati alla Corte i seguenti quesiti:

a) "se l'accertamento della legittimità dell'applicazione della ritenuta d'acconto tra sostituto e sostituito - ancorché

incidentale in una procedura espropriativa presso terzi al fine di acclarare il presunto esaustivo adempimento della sorte del precetto mediante il computo del tributo stesso - rientri nella giurisdizione ordinaria ovvero in quella speciale tributaria";

b) "se il debitore precettato che opponga alla sorte precettata il presunto pagamento di una somma a titolo di ritenuta [fiscale] di acconto abbia l'onere processuale di evocare in giudizio il ministero dell'Economia quale litisconsorte necessario".

Nelle controversie tra sostituto d'imposta e sostituito, 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 sostituito, è il legittimo e corretto esercizio del diritto di **rivalsa**, che il sostituto esercita nei confronti del sostituito



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 sostituito, invece, nascono o dal fatto che il sostituito 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 sostituito, 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




successivamente 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 una 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 la 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 dall'art. della legge 212/2000, c.d. 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



(sostituito) 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 versata, 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 il propri poteri impositivi direttamente nei confronti dei soggetti inadempienti).



L'interesse che muove l'azione del creditore (sostituito-inciso o sostituto che agisce in rivalsa) , nelle controversie sostituto-sostituito, ha ad oggetto un interesse di tipo privato connesso al legittimo esercizio del diritto di rivalsa (contrastato dal sostituito 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 d.lgs. 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 d.lgs. 546/1992);
- b) alla esistenza o inesistenza di un atto che sia espressione della potestà impositiva (art. 19 d.lgs. 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 d.lgs. 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 d.lgs. 546/1992. La controversia tributaria attiene 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 contribuente (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 riguardi 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 impositivo, da cui derivi la pretesa di colui che agisce in sede civile (ad es. 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 della legge 2248/1865, all. E. 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-sostituito.

Osserva il Collegio che appare dirimente, ai fini della risoluzione del problema della giurisdizione, la considerazione che se la controversia tra sostituto e sostituito 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 28.12.2001, n. 448, ha sostituito il primo comma dell'art. 2 del d.lgs. 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 d.lgs. 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 sostituito, 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 d.lgs. 546/1992. Né può essere senza significato il fatto che l'ampliamento della giurisdizione, attraverso la modifica dell'art. 2 del d.lgs. 546/1992, non sia stato accompagnato da un contestuale (o successivo) intervento di coordinamento sull'art. 19 d.lgs. 546/1992; tanto più che, poi, il legislatore, ha avuto occasione di ampliare l'elenco degli atti previsti dalla citata disposizione (v. il comma 26 *quinquies* del d.l. 223/2006, conv. con modif. in legge 246/2006, che ha aggiunto all'elenco contenuto nell'art. 19, comma 1, del d.lgs. 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 d.lgs. 546/1992 (v. Cass. SS.UU. 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 alla 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. (v. Corte Cost. 204/2004 e 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 attengano 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. 11025/2003; conf. 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



sostituito e sostituito, ma poi lo limita in forza di un elemento irrilevante (fonte dell'obbligazione), come se le controversie che abbiano ad oggetto una obbligazione ex lege non avessero natura privatistica al pari delle controversie che abbiano ad oggetto obbligazioni ex contracto.

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. 2775/2007; conf. 2686/2007, 6632/2003, 1995/2003, 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, cod. proc. civ., non è sufficiente che l'attore metta in discussione con la propria domanda l'esistenza delle condizioni 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. 8678/2005; conf. 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 DPR 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.

3. Non ignora il Collegio che, come già rilevato, le conclusioni alle quali è giunta la più recente giurisprudenza di queste SS.UU. 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 interpretati, 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 riguardi 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. Conseguente che, per la controversia predetta, 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. 5344/1987; conf. 2889/83).

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. 1200/1988). A tale  
indirizzo si è uniformato tutta la giurisprudenza successiva  
(v. Cass. 5095/1997, 10456/1997, 12731/1997, 9074/2003,  
23019/2005, 11650/2006, 418/2007, 17076/2007, 20546/2008,  
26013/2008). Fa eccezione Cass. 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 sostituito, di competenza del giudice  
ordinario, in quanto carente "degli elementi caratteristici  
propri della giurisdizione " tributaria, dalle controversie tra  
sostituito ed amministrazione finanziaria, per il rimborso di  
versamenti ritenuti indebiti, di competenza del giudice  
tributario. Poi, però, Cass. 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 delibata 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 competenza 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 (v. 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 d.lgs. 546/1992) e che tale atto sia riconducibile all'autorità fiscale (art. 10 d.lgs. 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 giustificano 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 DPR 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 sostituto 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.

Sia il primo che il secondo quesito, dunque, meritano risposta negativa, la giurisdizione appartiene al giudice ordinario e, attesa l'autonomia dell'obbligazione tributaria (che il sostituito ha soltanto nei confronti dell'amministrazione finanziaria), non sussiste l'ipotesi del litisconsorzio necessario, che, peraltro, nell'ambito del contenzioso tributario (quando si tratti di vero contenzioso tributario) è disciplinato dall'art. 14 d.lgs. 546/1992, in deroga alle disposizioni del c.p.c.

4. Con il terzo motivo, denunciando la violazione e falsa applicazione degli artt. 1182, 1197, 1277 c.c., la parte ricorrente contesta la legittimità del pagamento effettuato dalla società assicuratrice mediante assegno circolare. La censura è infondata. Come ha rilevato il giudice a quo, secondo la più recente giurisprudenza di questa Corte "Nelle obbligazioni aventi ad oggetto il pagamento di una somma di denaro, il pagamento effettuato mediante corresponsione di un assegno circolare, secondo gli usi negoziali, come è prassi per i pagamenti delle società di assicurazione o comunque ove accettato dal creditore, è idoneo a estinguere l'obbligazione, senza che occorra un preventivo accordo delle parti in tal senso o il rilascio di una quietanza liberatoria e senza che un tale effetto possa farsi discendere dal giorno dell'incasso del titolo, ossia dalla volontà del creditore, atteso che detto assegno costituisce un mezzo di pagamento e non sussiste alcun pericolo di mancanza della provvista presso la banca obbligata al pagamento, in quanto gli istituti autorizzati ad emettere gli assegni circolari ex art. 82 r.d. n. 1736 del 1933 devono costituire per legge idonea cauzione a garanzia degli stessi" (Cass. 21158/2006). Tale indirizzo giurisprudenziale, condiviso dal collegio, in assenza di validi argomenti di segno contrario (la giurisprudenza citata dalla ricorrente è antecedente e non sempre specifica), è stato poi sostanzialmente confermato dalle

SS.UU. di questa Corte con la sent. 2617/2007 (v. anche Cass. 27250/2008). In punto di fatto, il Tribunale ha accertato che il creditore ha ricevuto gli assegni e, benché non li abbia messi all'incasso, nemmeno li ha restituiti al debitore, tanto che secondo lo stesso giudice di merito, nella specie sarebbe stato posto in essere "un comportamento sicuramente contrario al dovere di correttezza di cui all'art. 1175 c.c. ed esclusivamente finalizzato a lucrare gli onorari della procedura esecutiva". Sul punto non vi è una specifica e rituale censura.

5. Il quarto ed ultimo motivo, con il quale la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 2697, secondo comma, c.c., è inammissibile. Con tale censura, infatti, la parte ricorrente lamenta, sostanzialmente, la mancata acquisizione della prova dell'avvenuto versamento della ritenuta operata dal sostituto d'imposta, in quanto il giudice si sarebbe "accontentato" della semplice affermazione dello stesso sostituto.

Di tale eccezione non vi è cenno nella motivazione della sentenza impugnata. Erroneamente la ricorrente afferma che si tratterebbe di circostanza che il giudice doveva accertare di ufficio. In realtà, avendo la società-sostituto eccepito che la somma non era dovuta per intero (dovendosi tenere conto della decurtazione dovuta all'obbligo giuridico di effettuare la



ritenuta), il soggetto inciso (sostituito) poteva eccepire che non sussisteva l'obbligo (e sul punto il giudice è chiamato a pronunciarsi sulla base della semplice eccezione in diritto) e/o che la ritenuta pur essendo stata effettuata non era stata versata all'erario, introducendo un altro tema decidendi, che oggi è precluso, sia perché nuovo, sia perché implica un accertamento in fatto.

6. In definitiva, il ricorso nel suo complesso va rigettato. Stimasi equo compensare le spese del giudizio di legittimità in considerazione del mutato orientamento giurisprudenziale che ha portato al rigetto del motivo attinente alla giurisdizione.

**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso e compensa le spese.

Così deciso in Roma il 28 aprile 2009

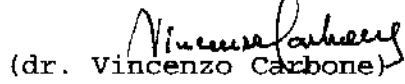
Il Consigliere estensore

(dr. Antonio Merone)



Il Presidente

(dr. Vincenzo Carbone)



IL CANCELLIERE  
Giovanni Giambattista

Depositata in Cancelleria  
oggi, 26 GIU. 2009  
IL CANCELLIERE  
Giovanni Giambattista

