

Le controversie di rivalsa in materia tributaria

di *Franco Randazzo*

SOMMARIO: 1. Premessa di metodo e perimetro dell'indagine. – 2. La giurisdizione nella rivalsa tributaria c.d. "dinamica": le liti tra sostituto e sostituto d'imposta. Le oscillazioni della giurisprudenza sino all'attuale, prevalente orientamento. – 3. La ricostruzione del fenomeno della sostituzione mediante ritenuta d'acconto in senso economico-sostanziale e riflessi sulla tutela giurisdizionale nelle liti tra sostituto e sostituto d'imposta. – 4. (Segue). Conclusioni, in difformità dagli indirizzi espressi dalla Corte di cassazione. – 5. Le controversie di rivalsa nell'Iva. La posizione della giurisprudenza della Corte di cassazione, nel conflitto tra cedente e cessionario entrambi operatori economici. – 6. Le controversie di rivalsa Iva nel rapporto con il consumatore finale. Profili di giurisdizione nei conflitti di rivalsa c.d. "semplice".

1. Premessa di metodo e perimetro dell'indagine.

La trattazione del tema delle controversie di rivalsa in materia tributaria impone la preliminare individuazione del perimetro di disamina del fenomeno, dal momento che in questo specifico settore non è consentito muovere da una nozione unitaria di rivalsa.

Se può infatti concordarsi, in prima approssimazione, sul rilievo che la rivalsa è nella materia tributaria lo strumento attraverso cui il soggetto che ha pagato un tributo, oppure è tenuto a pagare un tributo, trasferisce il relativo onere economico ad un altro soggetto, l'evidenza di questa definizione si dimostra però subito illusoria, dal momento che il fenomeno considerato assume nella realtà morfologie diverse, che neppure è detto abbiano sempre rilevanza giuridica, come dimostra la traslazione economica del tributo, solitamente attuata con l'aumento del corrispettivo del bene venduto.

Ed anche a volere isolare quest'ultimo fenomeno, di esclusiva rilevanza economica, nell'intento di trarre vantaggio dal sistema di argomentazione c.d. per antitesi, si potrebbero forse porre le basi per la definizione della traslazione c.d. palese, in cui al soggetto che esercita la rivalsa è attribuito in questo caso dal legislatore un autonomo titolo di legittimazione, ove assume evidenza, sia sotto il profilo giuridico che sotto il profilo economico, la ripercussione dell'onere tributario dal soggetto attivo a quello passivo della rivalsa. E tuttavia, ci si rende subito conto che questo fenomeno assume

poi nel diritto positivo una così vasta gamma di modelli ed assetti attuativi da rendere questo primo sforzo argomentativo scarsamente conferente.

La legge individua, infatti, diversi tipi o forme di rivalsa.

Ai fini del presente studio, con evidente semplificazione del fenomeno in esame, le forme di rivalsa tributaria possono ricondursi a due principali filoni.

Un primo tipo di rivalsa è quello finalizzato a realizzare l'interesse del legislatore all'effettivo trasferimento dell'onere del tributo sul soggetto titolare della capacità contributiva oggetto d'imposizione. Per il raggiungimento dell'obiettivo la legge in questi casi addirittura impone l'obbligo del suo esercizio. Come accade nella rivalsa IVA e nella rivalsa mediante la ritenuta d'imposta.

Altre volte, invece, la rivalsa è disciplinata dalla legge tributaria non come obbligo ma come diritto del soggetto, che può anche non esercitarla; lasciandolo questa volta il legislatore non solo nella possibilità di autodeterminarne liberamente l'esercizio ovvero la rinuncia, ma sganciando questa scelta dal campo di applicazione del tributo e relegandone gli effetti, che restano pur sempre giuridici, nell'ambito dei rapporti interprivatistici. La norma è in tal caso tributaria, ma non la rivalsa, che non ne replica il carattere. E qui la gamma delle ipotesi è destinata ad ampliarsi e sfilacciarsi, rendendo praticamente impossibile all'interprete di cogliere l'obiettivo, sul piano sistematico, dell'inquadramento unitario del fenomeno considerato¹.

L'individuazione del giudice giurisdizionalmente competente per la tutela delle situazioni di conflittualità legate all'esercizio della rivalsa tributaria risente, con evidenza, dell'appena tracciata differenziazione tra i due tipi o forme di rivalsa.

In occasione di un precedente studio², al primo tipo di rivalsa tributaria si è ritenuto di attribuire il titolo di rivalsa "dinamica" per la ragione che in questi casi la disciplina esprime una forza precettiva autonoma che è propria del sistema tributario, e risponde la rivalsa alla finalità, prevalentemente pubblicistica, di attuare la dinamica del prelievo d'imposta; strumento per la produzione unilaterale di effetti giuridici, che andranno

¹ A volte l'esercizio della rivalsa è subordinato al verificarsi di individuate condizioni di legge: come avviene nella disciplina del consolidato fiscale, in cui in base al c. 4 dell'art. 127 Tuir la rivalsa della controllante sulla controllata "perde efficacia" in caso di omessa trasmissione di copia dell'avviso di accertamento. A volte, è invece disposto il divieto di rivalsa: vd. art. 23 del Registro (dpr. n. 131/86).

² Il rinvio è a F. Randazzo, *Le rivalse tributarie*, Milano, 2012.

riguardati principalmente per la loro incidenza sulla sfera del soggetto che ne subisce l'esercizio. Dal che, la definizione di rivalsa "dinamica", per la ragione che la sua forza precettiva autonoma potrà cogliersi solo "mettendola in moto"³, ossia facendone emergere l'efficacia nello svolgimento e nell'attuazione del tributo al quale essa accede. Mentre si sono definite "semplici" le rivalse tributarie del secondo tipo, trattandosi in questo differente caso d'un fenomeno che, per quanto richiamato dalla norma tributaria, ha la regolamentazione di dettaglio in altro settore dell'ordinamento (il riferimento è, principalmente, alla disciplina del regresso contenuta nelle norme del codice civile), tanto da potersi ritenere che in questo caso il carattere tributario della rivalsa nulla aggiunge, quanto agli effetti, nello specifico ambito tributario di sua applicazione. Va infine sottolineato che l'intitolazione del tema della presente indagine, "Le controversie di rivalsa", determina la limitazione dell'approfondimento alle problematiche dei rapporti interni tra i soggetti privati obbligati.

2. La giurisdizione nella rivalsa tributaria c.d. "dinamica": le liti tra sostituto e sostituito d'imposta. Le oscillazioni della giurisprudenza sino all'attuale, prevalente orientamento.

2.1. L'analisi delle più significative pronunce della Corte di cassazione sull'individuazione del giudice investito del potere di decidere le controversie concernenti l'attuazione del rapporto di rivalsa fra sostituto e sostituito d'imposta può utilmente dipanarsi considerando tre diversi periodi temporali, nel dibattito che ormai da un trentennio ha occupato la giurisprudenza di legittimità.

Secondo questa classificazione, di tipo cronologico, i primi due periodi sono espressione, in linea di massima, di indirizzi interpretativi per cui l'uno è l'opposto dell'altro; mentre il terzo, dopo avere registrato una grande incertezza nella scelta tra le due impostazioni, sembra essersi di recente attestato sul primo dei richiamati indirizzi.

Procedendo con ordine, nel primo dei periodi il filone interpretativo della Corte di cassazione è stato fortemente condizionato dall'impostazione di fondo della natura privatistica del rapporto di rivalsa tra sostituto e sostituito, e del compenetrarsi di essa

³ Come suggerisce per la comprensione di molti fenomeni giuridici (come ad esempio la legittimazione, il diritto di azione, ecc.) F. Carnelutti, *Teoria generale del diritto*, Roma, 1940, 21.

nella vicenda negoziale intercorrente tra le due parti private. Da ciò derivandosi che l'azione d'adempimento promossa dal sostituto nei confronti del sostituto "pur traendo origine dal pagamento di un'imposta, erroneo o no, non è diretta a sindacare un atto impositivo, del tutto mancante, dell'ente impositore e mantiene il suo carattere privatistico perché rientrante nell'ambito dei rapporti contrattuali tra gli stessi". Con la conseguenza che "la causa in cui si discuta della legittimità della ritenuta fiscale tra sostituto e sostituto non ha carattere tributario"⁴.

Il radicale mutamento d'indirizzo della Corte di cassazione si è avuto nel 1988⁵, allorché le Sezioni unite statuirono che le controversie in oggetto fossero di competenza delle Commissioni tributarie, indicando anche le modalità con le quali incardinare il giudizio avanti la Commissione tributaria: ossia, in litisconsorzio necessario con l'amministrazione finanziaria⁶.

Un cambiamento di rotta dovuto alla considerazione di fondo che se si lasciasse al giudice ordinario la competenza a decidere, seppure *incidenter tantum*, della legittimità della trattenuta fiscale operata dal debitore si esporre il sostituto d'imposta al rischio di pagare due volte la stessa somma, in base a due pronunce contrastanti provenienti da due giudici diversi⁷.

Su questa linea interpretativa, che si è nettamente consolidata negli ultimi vent'anni, si sono indirizzate numerose successive pronunce dello stesso Organo.

⁴ Può assumersi ad espressione di questo indirizzo Cass. 27 aprile 1983, n. 2889. Altri precedenti sono costituiti da in Cass. 29 marzo 1983, n. 2250; Cass. 10 luglio 1980, n. 4437; Cass. 16 febbraio 1978, n. 747. Il principale riferimento in dottrina, adesivo a questo orientamento della giurisprudenza, è F. Tesaurò, *In tema di liti tra sostituto e sostituto*, in Rass. Trib. 1984., 447. Fanno da contraltare a questo contributo i due precedenti interventi su questa problematica, di indirizzo affatto contrario, di C. Glendi, *Le c.d. azioni di adempimento del percipiente nei confronti dell'erogatore dei redditi soggetti a ritenuta*, in Dir. Prat. trib. 1977, II, 229; *Id.*, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 765 ss; e C. BAFILE, *Aspetti processuali del rimborso dei versamenti diretti*, in Riv. Dir. Fin. 1984, II, 3.

⁵ Contrassegna l'esordio di questo nuovo filone interpretativo la sentenza Cass. 5 febbraio 1988, n. 1200, che si può leggere in Giur. it. 1988, I, 1771, con la nota di F. Tesaurò, il cui titolo: *L'immunità giurisdizionale del sostituto d'imposta*, esprime tutta la contrarietà alla sentenza.

⁶ Si legge in Cass. n. 2011/89, cit., "Davanti a questo giudice, conviene precisare per chiarire un punto forse rimasto in ombra nelle decisioni richiamate, il contraddittorio, promosso nelle forme del rito tributario da uno dei due legittimati attivi (sostituto o sostituto), dovrà svolgersi nei confronti non solo della Amministrazione finanziaria, ma anche dell'altro obbligato al pagamento della ritenuta (reciprocamente: sostituto o sostituto)".

⁷ Come accadrebbe se, riconosciuta dal giudice ordinario, adito dal percipiente del reddito, l'illegittimità della ritenuta, con obbligo della controparte di corrisponderne all'attore l'equivalente ammontare, il giudice speciale, adito dal sostituto per il rimborso, dichiarasse la ritenuta pienamente legittima.

Ma veniamo all'attuale, terzo periodo. Dopo il contrasto di posizioni emblematicamente evidenziato dalla contrapposizione degli indirizzi espressi nel 2009, rispettivamente da Cass. n. 15047⁸ e Cass. n. 15031⁹, entrambe del 26 giugno 2009, può dirsi ormai nettamente prevalente la posizione che vede devolute alla cognizione del giudice ordinario le liti tra il sostituto ed il sostituito d'imposta, in considerazione del supposto ambito di tipo privatistico del rapporto tra le parti in causa e la mancanza, di regola, in queste liti, di un atto qualificato da impugnare rientrante nella tipologia di cui all'elenco contenuto nelle norme sul processo tributario (art. 19, d. lgs. n. 546 del 1992).

Questo indirizzo si è ormai consolidato nella massima 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, trattandosi di diritto esercitato dal sostituto verso il sostituito 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, e nelle quali manca di regola un atto qualificato rientrante nella tipologia di cui all'elenco contenuto nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 (elenco, peraltro, suscettibile di interpretazione estensiva), così che la controversia non ha ad oggetto il rapporto tra il contribuente e l'amministrazione tributaria, bensì un rapporto implicante un accertamento, avente valore meramente incidentale, in ordine alla debenza dell'imposta contestata"¹⁰.

Sempre alla luce di questo indirizzo, nella lite instaurata dal sostituito nei confronti del sostituto per la ritenuta erroneamente operata e quindi per l'accoglimento della domanda di pagamento delle somme indebitamente trattenute dal sostituto¹¹, non

⁸ Che ha affermato la devoluzione alla giurisdizione tributaria della controversia in questione.

⁹ Che ha, invece, ritenuto la cognizione della controversia rientrante nella giurisdizione del giudice ordinario.

¹⁰ In questi termini: Cass. 15 settembre 2017, n. 21523; ma si vedano anche, *Id.*, 7 luglio 2017, n. 16833; *Id.*, 18 aprile 2014, n. 9033.

¹¹ Si pensi, nell'ambito di un rapporto di lavoro subordinato, alla domanda avanti al giudice ordinario con la quale il lavoratore (sostituito d'imposta) assume che il datore di lavoro (sostituto) non abbia adempiuto correttamente all'esecuzione del rapporto di lavoro, avendo trattenuto somme per una ritenuta che l'attore ritiene non legittima, così provocandogli una diminuzione patrimoniale, qualificata come *damnum emergens* e conseguente indebito oggettivo, ex art. 2033 c.c.

rileverebbe per la Cassazione la circostanza che, nel frattempo, sia stata eventualmente presentata all'amministrazione finanziaria domanda di rimborso dell'imposta e sia stato pertanto instaurato avanti alla commissione tributaria il relativo giudizio.

In questi casi, sempre a giudizio della Cassazione¹², "l'Amministrazione finanziaria non assume 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, le quali, peraltro, non escludono 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 cod. proc. civ., in caso di contemporanea pendenza del giudizio tributario".

Certo, tutto questo non esclude il pericolo, già in precedenza evidenziato, di esporre il sostituto d'imposta al rischio di pagare due volte la stessa somma, in base a due pronunce contrastanti provenienti da due giudici diversi¹³.

2.2. L'attuale indirizzo della Corte di cassazione tendente a riconoscere la competenza giurisdizionale al giudice ordinario nelle controversie tra sostituto e sostituito d'imposta ha origini lontane, le cui radici sono nell'impostazione classica del rapporto d'imposta, in base alla quale l'obbligazione tributaria era ricondotta allo schema concettuale delle obbligazioni pecuniarie di cui al codice civile, in quanto prestazioni patrimoniali nascenti dalla legge.

Questa impostazione dogmatica induce ad interpretare il fenomeno della sostituzione tributaria secondo una prospettiva di tipo giuridico-formale.

Ad assumere rilevanza ai fini della disciplina tributaria è il solo sostituto, poiché soggetto individuato dalla legge quale obbligato del pagamento dell'imposta. Essa ha perciò l'effetto di confinare il diritto di rivalsa del sostituto nell'ambito della sfera interprivatistica e del rapporto sottostante intercorrente tra il sostituto ed il sostituito (come nell'esempio del rapporto tra datore di lavoro e dipendente).

¹² Si veda Cass. 18 aprile 2014, n. 9033.

¹³ Cfr. precedente nt. 7.

Questa ricostruzione, in passato, era avvalorata dal carattere meramente facoltativo, e non di obbligo giuridico, della rivalsa, allora indicata come mera facoltà dalla previgente disposizione, costituita dall'art. 14 del Testo Unico 24 gennaio 1957, n. 645. Era, dunque, conseguenziale concludere che il sostituto non potesse essere considerato, per il solo fatto di subire la rivalsa, soggetto passivo del tributo in punto di diritto.

3. La ricostruzione del fenomeno della sostituzione mediante ritenuta d'acconto in senso economico-sostanziale e riflessi sulla tutela giurisdizionale nelle liti tra sostituto e sostituto d'imposta.

Già in passato, essenzialmente come reazione al criterio giuridico-formale di cui s'è detto¹⁴, e movendo dalla preoccupazione di rendere conforme l'istituto della sostituzione d'imposta al principio di capacità contributiva, ha però acquistato nel tempo sempre più rilevanza, come base di partenza dell'indagine ermeneutica, la situazione oggettiva assunta dal legislatore quale fondamento del dovere e del limite al concorso alle spese pubbliche secondo l'art. 53 Cost.

Da questa differente prospettiva, il problema dell'inquadramento giuridico della sostituzione tributaria porta ad un ribaltamento dei termini della questione: l'individuazione del soggetto passivo costituisce non la premessa, ma piuttosto il punto d'arrivo cui giungere attraverso l'individuazione del presupposto d'imposta.

Questa diversa impostazione muove perciò dalla struttura della situazione oggettiva (e cioè dal presupposto) per individuare solo successivamente il soggetto passivo del tributo¹⁵. Per il motivo che la pretesa dell'ente impositore si atteggia come pretesa nascente da una situazione oggettiva individuabile in sé, per essere successivamente riferita a determinati soggetti, situati in rapporto di fatto o di diritto con il presupposto.

¹⁴ Si vedano, a riguardo, le illuminanti osservazioni critiche di P. Russo, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, 222 ss.

¹⁵ Chiave di lettura di questa impostazione sul piano ricostruttivo è il dato di partenza che soggetto passivo del tributo è colui che costituisce centro di imputazione di effetti giuridici che, nel diritto tributario, si sostanziano nella soggezione ad una determinata prestazione impositiva. Quest'ultima, in particolare, è conseguenza del manifestarsi del presupposto, disvelatore dell'indice di capacità contributiva individuato dal legislatore come criterio di riparto delle spese pubbliche. È, dunque, il presupposto ad assumere una posizione di assoluta centralità nella ricostruzione della struttura del tributo, da esso conseguentemente discendendo, si può dire in seconda battuta, la formulazione della fattispecie impositiva e la delineazione del profilo soggettivo dell'imposizione.

Ne consegue che, piuttosto che l'approfondimento dei diversi aspetti del meccanismo dell'imputazione dell'obbligazione tributaria, il dato che rileva, nel solco di questa nuova prospettiva, è la collocazione assunta dal soggetto che, al verificarsi del presupposto, è destinato dal legislatore ad essere definitivamente inciso dal tributo.

Il sostituto è, nel quadro di questo rapporto, solo destinatario di un obbligo di pagamento che, per quanto abbia carattere tributario, non è però giustificato da alcun nesso con il presupposto d'imposta, quanto da mere esigenze di carattere pubblicistico di semplificazione e razionalizzazione della dinamica di attuazione del prelievo.

Questa diversa impostazione è stata definita dalla dottrina impostazione economico-sostanziale.

Le sue ricadute si hanno sulla rivalsa del sostituto nei confronti del sostituto.

La rivalsa è in tal caso parte integrante della struttura del tributo e costituisce perciò, nella doverosità dell'esercizio, non rinunciabile da parte del sostituto, sintomo di un preciso disegno del legislatore di intercettare la capacità contributiva colpita dal tributo, ed il relativo soggetto passivo, nella situazione ed in colui che subisce la rivalsa.

Trattandosi di un obbligo imposto dalla legge, a fronte del quale il sostituto è una sorta di delegato al pagamento, l'esercizio della rivalsa mediante ritenuta da parte del sostituto è estintiva, per il corrispondente ammontare, dell'obbligazione civilistica sottostante nel rapporto con il sostituto.

Spingendo alle estreme conseguenze questa impostazione, è coerente concludere che questo effetto estintivo si abbia anche nel caso di ritenuta non corrispondente alla misura di legge (si pensi ad una ritenuta effettuata per un importo superiore a quanto imposto dalla norma fiscale). Ciò per la ragione che attraverso la "certificazione" della ritenuta operata¹⁶, che viene rilasciata dal sostituto, il sostituto potrà recuperare l'ammontare del tributo versato per suo conto dal sostituto mediante l'esercizio del diritto di detrazione nella propria dichiarazione dei redditi; se del caso chiedendone il

¹⁶ Anche se, secondo la dottrina maggioritaria, lo scomputo della ritenuta presuppone solo che essa sia stata "operata" dal sostituto (come si legge nell'art. 22, dpr. 917/86), con la conseguenza che il rilascio della "certificazione" non è prova esclusiva di essa. Si vedano, A. Fedele, *Sostituzione tributaria e situazioni giuridiche soggettive dei privati coinvolti*, in Riv. Dir. Trib. 2016, I, 593; M. Beghin, *Osservazioni in tema di sostituzione parziale con rivalsa obbligatoria (pseudo-sostituzione)*, in Rass. Trib. 2007, 1863. Sulla stessa linea, l'amministrazione finanziaria nella ris. 19 marzo 2009, n. 68/E. Di contrario avviso la Corte di cassazione nella sentenza 14 maggio 2008, n. 12072.

rimborso in caso di eccedenza rispetto all'imposta personale complessivamente dovuta¹⁷.

4. (Segue). Conclusioni, in difformità dagli indirizzi espressi dalla Corte di cassazione.

Alla luce di queste considerazioni si ritiene conclusivamente che la questione della giurisdizione nelle liti tra il sostituito ed il sostituto, nel caso in cui quest'ultimo abbia effettuato una ritenuta non conforme a quanto previsto dalla legge, vada risolta negando che egli abbia azione di adempimento avanti il giudice ordinario. Ed ancora negando che, nell'eventuale richiesta del sostituito all'amministrazione finanziaria del rimborso del tributo corrisposto dal sostituto, quest'ultimo debba partecipare al giudizio, incardinato avanti il giudice tributario, quale litisconsorte necessario.

In queste conclusioni non vi è alcuna novità rispetto all'indirizzo già in passato espresso da parte della dottrina¹⁸, alla quale sul punto totalmente si aderisce, indirizzo secondo il quale l'effettuazione della ritenuta da parte del sostituto d'imposta opera come adempimento nei confronti del sostituito, con la conseguenza della sola proponibilità dell'azione di rimborso del sostituito nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

L'azione del sostituito avanti il giudice ordinario in danno del sostituto sarà invece esperibile, ma soltanto ai sensi dell'art. 2043 c.c., per il risarcimento dell'eventuale danno ingiusto, subito a causa del comportamento del sostituto non conforme a quanto disposto dalla legge sull'obbligo di ritenuta d'imposta.

Un nuovo argomento a sostegno di questa ricostruzione, che ha snodo interpretativo nel carattere autonomo dell'obbligo di pagamento del tributo del sostituto rispetto all'obbligo contributivo del sostituito nei confronti dell'amministrazione finanziaria, si ha adesso nel principio di diritto affermato dalla sentenza della Corte di cassazione¹⁹,

¹⁷ Potendosi affermare, con efficace espressione adoperata dalla dottrina, che il sostituto, col praticare la trattenuta, consegna al sostituito una certificazione che vale come moneta spendibile nei confronti dell'amministrazione finanziaria, in quanto ciò che viene trattenuto sul corrispettivo dovuto si trasforma, con la certificazione della ritenuta, in credito di pari ammontare del sostituito verso l'amministrazione finanziaria, e questa circostanza esclude profili di inadempimento dell'obbligazione contrattuale.

¹⁸ Il riferimento è, principalmente, a C. Glendi, *Le c.d. azioni di adempimento del percipiente nei confronti dell'erogatore dei redditi soggetti a ritenuta*, in Dir. Prat. Trib. 1977, II, 238; *Id.*, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 772.

¹⁹ Cass. SS.UU. 12 aprile 2019, n. 10378, che si è commentata in Dir. Prat. Trib. 2019, 1845, con la nota F. Randazzo, *Ritenuta d'acconto operata ma non versata: responsabile il solo sostituto d'imposta. Il nuovo indirizzo delle Sezioni unite della Cassazione*.

secondo cui ove il sostituto ometta di versare le somme per le quali abbia però operato la ritenuta d'acconto, il sostituto non è tenuto in solido in sede di riscossione. Come si legge, infatti, al punto 4.1 della richiamata sentenza, “il dovere di versamento della ritenuta d'acconto costituisce un'obbligazione autonoma, rispetto all'imposta; un'obbligazione che la legge ha posto solamente a carico del sostituto, a mezzo degli artt. 23 ss. D.P.R. n. 600 cit.; e che trova la sua causa nel corrispondente obbligo di rivalsa stabilito dall'art. 64, comma 1, D.P.R. n. 600 cit.”.

Anche la problematica della c.d. “rivalsa successiva”, che ha fatto tanto discutere a lungo la dottrina²⁰, può essere affrontata ponendo in risalto l'evidenziata autonomia tra l'obbligo di pagamento del tributo del sostituto e l'obbligo contributivo del sostituto nei confronti dell'amministrazione finanziaria. Segnatamente, dando seguito all'indirizzo già espresso da altra parte della dottrina²¹ che, correttamente interpretando la “doppia legittimazione attiva” al rimborso dei versamenti diretti, contenuta nell'art. 38 del dpr. n. 602 del 1973, riconosciuta al comma 1 a chi abbia effettuato il versamento (nel caso in esame, al sostituto) ed al comma 2 anche al percipiente delle somme assoggettate a ritenuta (ossia, al sostituto), ha condivisibilmente sostenuto che in caso di ritenuta erroneamente applicata abbia di regola diritto al rimborso nei confronti dell'amministrazione finanziaria soltanto il secondo, il sostituto, col quale intercorre il rapporto contributivo. E che, invece, il sostituto abbia azione di rimborso verso il fisco nel caso in cui non abbia, per errore, esercitato la rivalsa pur avendo effettuato il versamento diretto all'erario.

²⁰ Stigmatizzata come autentico paradosso della situazione processuale in cui verrebbe a trovarsi il sostituto nell'azione di rivalsa successiva proposta avanti il giudice tributario. Ciò per la ragione che, dal momento che manca, in origine, nell'azione di rivalsa successiva un atto da impugnare ai sensi dell'art. 19 d. lgs. 546/92, il sostituto dovrebbe seguire questo contorto percorso processuale: presentare istanza di rimborso all'amministrazione finanziaria, ma non per fare ritenere indebita la ritenuta quanto piuttosto per farne sancire –con il diniego di rimborso- l'applicabilità nei confronti del sostituto. E così potere impugnare il diniego vocando in giudizio avanti il giudice tributario anche il sostituto, allo scopo di ottenere una sentenza di rigetto che faccia stato anche nei suoi confronti, definendo così una volta per tutte la non debenza della ritenuta e di conseguenza il diritto del sostituto all'esercizio della rivalsa successiva nei confronti del sostituto. Come è stato acutamente osservato (R. Lupi, *La giurisdizione tributaria nella lite di “rivalsa successiva”: una chiave di lettura*, in *Dialoghi*, 3/2006, 299) si tratterebbe di un'azione solo apparentemente diretta contro l'amministrazione finanziaria, ma nella sostanza rivolta contro il sostituto. Dunque, “una curiosa azione, concepita per essere perduta verso il fisco, ma vinta verso il sostituto”. Situazione paradossale evidenziata anche da G. Frasoni, *Bella e impossibile: considerazioni a caldo sul revirement delle SS.UU. della Cassazione in tema di “rivalsa successiva”*, in *Riv. Dir. Trib.* 2005, II, 635.

²¹ Il riferimento è, per tutti, a S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2020, 233.

Queste soluzioni interpretative dei fenomeni in esame, il cui risultato è la composizione con il minor carico procedurale possibile dei conflitti che possono sorgere nell'operare della sostituzione d'imposta, resistono a nostro avviso anche alle critiche di eccessiva semplificazione²². La semplificazione ha, infatti, in questi casi di potenziale conflitto tra i soggetti coinvolti nella sostituzione d'imposta un valore certamente da preservare, anche a fronte di qualche sacrificio²³.

5. Le controversie di rivalsa nell'Iva. La posizione della giurisprudenza della Corte di cassazione, nel conflitto tra cedente e cessionario entrambi operatori economici.

Soggetto passivo Iva, ai sensi dell'art. 17 del dpr. n. 633 del 1973, è il cedente o prestatore del servizio.

Da questa circostanza la giurisprudenza nettamente prevalente della Corte di cassazione fa discendere che "il solo cedente abbia titolo ad agire per il rimborso nei confronti dell'amministrazione" e che il cessionario non abbia alcun titolo ad esperire un'azione diretta di rimborso²⁴.

Come si vede, un ribaltamento delle posizioni rispetto al fenomeno, precedentemente analizzato, della sostituzione d'imposta: nell'imposta sul valore aggiunto non viene individuata alcuna relazione tra l'amministrazione finanziaria ed il destinatario della rivalsa.

In base a questo indirizzo, la Cassazione ha tracciato un doppio binario di tutela in ordine al diritto al rimborso nelle fattispecie di indebito esercizio della rivalsa Iva, individuando due differenti competenze giurisdizionali a seconda del soggetto che eserciti il relativo diritto alla restituzione dell'imposta non dovuta. E, segnatamente, ha affermato la giurisdizione del giudice ordinario nel rapporto tra cedente e cessionario per tutto ciò che attiene alla corretta applicazione dell'imposta, negando che quest'ultimo possa vantare un'azione diretta nei confronti dell'amministrazione

²² Si veda sul punto il saggio di A. Fedele, *Situazione tributaria e situazioni giuridiche*, cit., 597.

²³ Questo pregiudizio è, ad esempio, individuato dalla richiamata dottrina (cfr. A. Fedele, *Situazione tributaria e situazioni giuridiche*, cit., 597, nt. 146) nella privazione al sostituto di un'immediata azione di adempimento in danno del sostituto per la ritenuta erroneamente operata, consentendogli, in alternativa, certamente non rapida, l'iniziativa dell'istanza di rimborso all'amministrazione finanziaria con successiva azione avanti il giudice tributario.

²⁴ Si vedano Cass. 3 dicembre 2020, n. 27649; *id.*, 26 agosto 2015, n. 17169; *id.*, 6 luglio 2011, n. 14933.

finanziaria; mentre, per converso, solo il cedente avrebbe titolo di agire nei confronti dell'erario per l'esercizio del diritto al rimborso, e la relativa azione andrebbe esperita avanti il giudice tributario²⁵.

Occorre tuttavia puntualizzare che la Corte di cassazione ha successivamente operato una distinzione, in questi rapporti di rivalsa Iva, tra cessionario che operi nell'esercizio di una professione o di un'impresa, che perciò acquista beni o servizi oggetto dell'attività, rispetto al cessionario che agisca invece nella veste di consumatore finale.

Questa posizione della Cassazione è ispirata dalla finalità di soddisfare, nel primo dei casi, l'esigenza posta dalla Corte di Giustizia europea, con la sentenza resa sul caso Reemtsma²⁶, di garantire il principio di neutralità dell'Iva nei rapporti tra operatori economici, assicurando che anche il cessionario soggetto passivo dell'Iva possa esercitare un'azione di rimborso nei confronti dell'Erario “nel caso in cui l'azione civilistica di ripetizione di indebito sia impossibile ovvero eccessivamente difficile. Gli Stati membri in ossequio al principio d'effettività devono comunque permettere in questi casi il recupero dell'imposta”²⁷.

Si veda, in applicazione di questo principio, la recentissima Cass. 3 dicembre 2020, n. 27649, che ha riconosciuto il diritto del cessionario (operatore economico) al rimborso dell'Iva direttamente dall'Erario atteso che il cedente che aveva effettuato la rivalsa era stato dichiarato nel frattempo fallito, dal momento che, si legge nella motivazione della sentenza in diretta applicazione del richiamato principio unionale di effettività del principio di neutralità dell'Iva, “il recupero del credito nei confronti del cedente fallito sarebbe, infatti, eccessivamente oneroso”.

²⁵ Precisa la Cassazione (si veda Cass. n. 27649/2020) “Si tratta di rapporti che, pur essendo collegati, non interferiscono tra loro e soltanto il cedente ha titolo ad agire per il rimborso nei confronti dell'Amministrazione, la quale, pertanto, essendo estranea al rapporto tra cedente e cessionario, non può essere tenuta a rimborsare direttamente a quest'ultimo quanto dallo stesso versato in via di rivalsa”.

²⁶ Corte di Giustizia UE, 15 marzo 2007, causa C-35/05, in Riv. Dir. Trib. 2007, IV, 275, con la nota di M. Greggi, *Il rimborso dell'Iva indebitamente applicata in via di rivalsa (profili di diritto tributario comunitario)*, ivi, 285. Altra nota di approfondimento della sentenza, cui è opportuno rinviare, è quella di L. Salvini, *La rivalsa e i rapporti interni nell'IVA*, in *La giurisdizione tributaria nell'ordinamento giurisdizionale*, Atti del convegno di Teramo 22 e 23 novembre 2007 a cura di M. Basilavecchia e G. Tabet, Bologna, 2009.

²⁷ In questi termini la richiamata sentenza Corte di Giustizia UE, 15 marzo 2007. Questi principi sono stati successivamente ribaditi dalle sentenze della Corte di Giustizia UE, Sez. IV, Sent., 26 aprile 2017, n. 564/15 (c.d. causa Farkas), e *Id.*, Sez. V, Sent., 31 maggio 2018, n. 660/16 (vd. punto 66).

Occorre dire che le questioni relative alla correzione degli errori commessi dal soggetto passivo nell'addebito in rivalsa dell'Iva nel rapporto tra soggetti, cedente e cessionario, entrambi operatori economici, trova rimedio nella dinamica interna di attuazione del tributo, con tendenziale estraneità dell'Amministrazione finanziaria.

E', infatti, a questo proposito sintomatico che mentre difetta nell'impianto normativo dell'Iva una disciplina positiva specifica dell'azione di rimborso da indebito, si rinviene invece in essa, all'art. 26, la procedura di variazione in diminuzione degli importi addebitati in rivalsa. Questa procedura si applica non solo quando l'operazione è venuta meno o ne è diminuito l'ammontare, ma anche nel caso in cui (cfr. c. 3, art. 26) si siano verificate inesattezze di fatturazione, con conseguente addebito di un'imposta sul valore aggiunto che, ancorché superiore a quella correttamente applicata, è ugualmente dovuta per effetto dell'art. 21, c. 7, della legge Iva. Il procedimento disciplinato dall'art. 26 in esame è al tempo stesso auto-rimborso dell'Iva non dovuta, ma anche fonte di un obbligo di correzione della detrazione per il destinatario della rivalsa. Si scongiurano, con questo meccanismo, le implicazioni problematiche che conseguirebbero invece dal riconoscimento come "non dovuto" di un importo che applicato in rivalsa a titolo di Iva ha già trasferito al cessionario il diritto di detrazione.

E' questa, anche nel caso dell'Iva, la conseguenza della natura pubblicistica della rivalsa Iva: essa è obbligatoria e si rende necessaria per l'attuazione del tributo poiché attraverso il suo esercizio, che si realizza sul piano formale con l'emissione della fattura, è conferito al cessionario, se anch'egli soggetto passivo dell'Iva, il diritto di portare in detrazione l'imposta assolta sull'acquisto dall'ammontare dell'Iva relativa alle operazioni attive effettuate. Ed in questa dinamica di attuazione del tributo si innesta la disciplina del richiamato art. 26, sulla nota di variazione, nel caso di Iva erroneamente addebitata in fattura. Un rimedio endoprocedimentale deputato a risolvere normalmente anche i casi di irregolare esercizio della rivalsa nel rapporto tra contraenti entrambi soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto.

Il problema della rivalsa "successiva" nell'Iva è stato risolto dal legislatore con la modifica dell'art. 60 del dpr. n. 633 del 1972, subordinando il suo esercizio, conseguente ad avvisi di accertamento, al previo pagamento all'erario dell'imposta o maggiore imposta con le sanzioni e gli interessi. Anche in questo caso emerge con

evidenza, dal contenuto della disposizione, il rapporto di funzionalità della rivalsa con il successivo diritto di detrazione dell'imposta da parte del cessionario, altra faccia della stessa medaglia in relazione al richiamato principio di neutralità del tributo tra soggetti passivi entrambi operatori economici.

Altrettanto avviene nella nuova regolamentazione dell'addebito dell'Iva in rivalsa in misura maggiore rispetto a quella prevista dalla legge (ad esempio, un'operazione soggetta ad aliquota d'imposta agevolata del 10% viene fatturata con addebito dell'Iva ad aliquota ordinaria del 22%).

Il nuovo art. 6, comma 6 del d.lgs. n. 471 del 1997, per così dire "salva" il diritto di detrazione del cessionario in tali casi di errato esercizio della rivalsa Iva, pur comminandogli una sanzione amministrativa. E questo addebito della sanzione al cessionario piuttosto che al soggetto cedente, rende in modo ancora più evidente il rapporto "dinamico" in questi casi tra l'esercizio della rivalsa ed il corrispondente diritto di detrazione del cessionario²⁸.

Questo profilo, per così dire dinamico della rivalsa Iva, in rapporto con il diritto di detrazione del soggetto che quella rivalsa abbia subito, è recepito anche dalla più recente Cassazione che ha espresso i seguenti principi di diritto che si ritiene opportuno riportare testualmente: "L'emittente della fattura, in base al principio di cartolarità, è tenuto a versare l'imposta ivi liquidata a meno che non l'abbia tempestivamente corretta o annullata ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26 sì da consentire l'applicazione dell'esatta imposta dovuta ed il corretto esercizio del diritto di detrazione da parte del destinatario...tale affermazione risulta coerente con la giurisprudenza Eurounitaria, la quale ha affermato che, ai sensi dell'art. 21, n. 1, lett. c), della sesta direttiva (e, oggi, dell'art. 203, direttiva 2006/112/CE), chiunque esponga l'Iva in una fattura o in ogni altro documento che ne fa le veci è debitore di tale imposta e, dunque, indipendentemente da qualsiasi obbligo di versarla in ragione di un'operazione soggetta

²⁸ Per inciso, a disporre l'effetto retroattivo di questa disposizione ha pensato il legislatore, con un nuovo intervento contenuto nel comma 3-*bis*, art. 6 del d.l. n. 34 del 2019; mentre si segnala che ad avviso della Cassazione (cfr. Cass. 3 novembre 2020, n. 24289) questa disposizione si applica solo in caso di errata rivalsa Iva, come dice la norma, "con applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva". Non si estende, quindi, all'errato esercizio della rivalsa Iva per operazioni del tutto escluse dal tributo o esenti ai sensi dell'art. 10, dpr. n. 633 del 1972, oppure non imponibili come nel caso deciso dalla richiamata sentenza della Cassazione.

ad Iva, in relazione all'esigenza di eliminare il rischio di perdita di gettito fiscale derivante dall'esercizio del diritto a detrazione (cfr. Corte Giust., 8 maggio 2019, EN. SA; Corte Giust., 31 gennaio 2013, Stroy trans; Corte Giust., 18 giugno 2009, Stadeco); ...la ricorrenza di un rischio di perdita del gettito erariale va esclusa quando la fattura erroneamente emessa è stata tempestivamente ritirata dal destinatario senza che questi ne abbia fatto uso fiscale, nel rispetto delle forme e dei termini previsti dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26, per l'emenda degli errori concernenti la emissione o la indicazione dei dati riportati nella fattura, funzionali ad assicurare il ripristino della corrispondenza tra realtà economica e rappresentazione cartolare della stessa e a consentire l'applicazione della esatta imposta dovuta ed il corretto esercizio del diritto a detrazione; in alternativa, il rischio di perdita del gettito fiscale può ritenersi insussistente solo quando risulti accertato che la fattura erroneamente emessa sia stata tempestivamente ritirata dal destinatario senza che questi ne abbia fatto uso fiscale (annotandola nel registro acquisti od in altre scritture contabili destinate ad evidenziare il diritto alla detrazione), ovvero ancora quando l'Amministrazione finanziaria (anche a seguito di segnalazione dello stesso emittente, ovvero nell'esercizio dei poteri di verifica di ufficio) abbia contestato e definitivamente disconosciuto con provvedimento divenuto definitivo - o riconosciuto legittimo con accertamento passato in giudicato - il diritto alla detrazione vantato dal destinatario della predetta fattura”.

6. *Le controversie di rivalsa Iva nel rapporto con il consumatore finale. Profili di giurisdizione nei conflitti di rivalsa c.d. “semplice”.*

I problemi di restituzione dell'importo erroneamente addebitato con la rivalsa Iva sorgono invece nei casi in cui il soggetto sottoposto a rivalsa non abbia il diritto alla detrazione. Come accade, di regola, al cessionario o committente che essendo consumatore finale del bene o del servizio non ha la possibilità di detrarre l'Iva addebitatagli con la fattura.

In questi casi, è indubbio che nella sfera del cessionario l'imposta erroneamente applicata si traduce in un immediato pregiudizio economico. La lite che sorge per il maggiore importo addebitato in rivalsa, secondo il consolidato e certamente

condivisibile orientamento della Corte di cassazione rientra nella competenza giurisdizionale del giudice ordinario.

Precisa, in proposito, la Cassazione²⁹ che la controversia promossa ha natura esclusivamente privatistica, senza alcun profilo o riflesso tributario, ancorchè sorga questione circa la corrispondenza tra le somme concretamente versate a titolo di imposta e quelle effettivamente dovute in relazione alle aliquote Iva in concreto applicabili, atteso che la statuizione al riguardo non investe il rapporto tra contribuente ed amministrazione finanziaria, ma si risolve in un accertamento incidentale nell'ambito del rapporto privatistico fra soggetto attivo e soggetto passivo della rivalsa, nel quale l'obbligazione "ex lege" del committente si aggiunge all'ammontare del corrispettivo e rimane soggetta al relativo regime civilistico. La rivalsa è in questi casi sindacata come "rivalsa semplice" secondo la definizione che si è data nell'introdurre la presente indagine.

Il cui quadro di approfondimento si completa riconoscendosi pari competenza giurisdizionale del giudice ordinario per tutti gli altri casi di "rivalsa semplice", nei quali, per dirla in breve, la traslazione dell'imposta (si pensi alle accise) sul consumatore finale non è intrinseca alla struttura del tributo ma costituisce uno strumento di natura privatistica, riconosciuto dal legislatore, per il riequilibrio economico delle posizioni contrattuali tra le parti, alla stregua d'un diritto di regresso. A proposito delle accise, è bene precisare in conclusione di questo profilo dell'indagine, che a seguito delle modifiche subite dal Testo Unico sulle accise (dlg. 24 ottobre 1995, n. 504) e segnatamente alle modifiche dell'art. 14 in tema di rimborso³⁰, legittimato a chiedere il rimborso del tributo è soltanto il fornitore che immette in consumo il bene e che come tale è assoggettato al tributo, avendo posto in essere il presupposto dell'accisa.

Se la rivalsa dell'accisa è stata esercitata illegittimamente, il consumatore potrà agire nei confronti del produttore con azione di indebito pagamento avanti il giudice ordinario

²⁹ Si veda, per tutte, Cass. 4 aprile 2016, n. 6451.

³⁰ Il riferimento è alla prima modifica dell'art. 14 del TUA avutasi con il d. lgs. n. 48 del 2010, in vigore dal 1° aprile 2010 al 2 dicembre 2016, ed alla seconda modifica dovuta al d.l. n. 193 del 2016 convertito dalla l. n. 225 del 2016 che ha portato al testo, integralmente sostituito dell'art. 14 in esame, attualmente in vigore.

per la restituzione delle somme corrisposte. Ma in questo caso, il comma 4 dell'art. 14 del TUA, nel testo vigente, consente eccezionalmente al fornitore, operando una sorta di rimessione in termini, di esercitare l'azione di rimborso nei confronti dell'amministrazione finanziaria (avanti il giudice tributario) "a pena di decadenza, entro novanta giorni dal passaggio in giudicato della sentenza che impone la restituzione delle somme". E cioè, all'esito del giudizio intentato nei suoi confronti dal consumatore avanti al giudice civile per la restituzione dell'importo della rivalsa indebitamente corrisposto³¹.

³¹ Per un approfondimento di questi aspetti della disciplina del rimborso delle accise si rinvia al puntuale ed incisivo contributo di L. Perrone, *L'Accisa e le addizionali sull'energia elettrica tra "rimborsi" dei tributi e "restituzione" della rivalsa*, in *Rass. Trib.* 2020, 547.