

## Ritenute alla fonte: gli equivoci delle spiegazioni civilistico-processuali

di Filippo Brisacani, Leda Rita Corrado, RL

La ritenuta originaria era «a titolo di imposta», dopodiché, per adattarla a una tassazione personale come l'IRPEF, venne trasformata spesso in ritenuta d'acconto. Senza capirne la portata di strumento di visibilità della ricchezza, di segnalazione al Fisco, più che di riscossione. Intuitivamente, la ritenuta è stata esclusa per tutti i flussi di ricchezza a basso valore aggiunto, come quelli fiscalmente di impresa, senza però essere sostituita da altre segnalazioni, anche dove erano possibili, cioè per prestazioni verso aziende; per decenni abbiamo quindi assistito alla possibilità di fatturare senza poi dichiarare, consapevoli che il destinatario della fattura non avrebbe indicato l'operazione al Fisco. Questa trascuratezza verso la funzione economica e la natura amministrativistica delle ritenute spiega molto dei disorientamenti e delle evasioni fiscali degli ultimi decenni.

### ■ Spiegazioni civilistiche delle ritenute alla fonte: come allontanarsi dalla sostanza del fenomeno

Filippo Brisacani

#### Sostituto d'imposta come figura di «diritto amministrativo delle imposte»

La figura del sostituto d'imposta è uno di quei meccanismi, tipici della tassazione attraverso le aziende, tendenti a utilizzare terzi ai fini dell'individuazione, determinazione e tassazione della ricchezza. La sostituzione d'imposta è il cardine di un meccanismo di contrasto di interessi che fa arrivare nelle casse dell'Erario gran parte del gettito tributario, pertanto, rappresenta un'espressione del principio, da tempo sostenuto su *Dialoghi* (1), secondo cui il Fisco chiede a chi è strutturato amministrativamente di riscuotere le imposte nei confronti di chi non lo è, ed eventualmente di segnalarlo al Fisco.

In assenza di una figura simile, sarebbe impossibile gestire qualsiasi cd. fiscalità di massa, poiché il numero significativo di persone coinvolte nel processo di distribuzione della ricchezza comporterebbe costi ed adempimenti ingestibili nei confronti dei singoli contribuenti.

#### Le forzature delle spiegazioni civilistiche

La dottrina tradizionale non ha colto il fondamento «amministrativistico» della sostituzione d'imposta e ha cercato di spiegarla attraverso diverse figure civilistiche (2). Si tratta di un caso emblematico di utilizzazione di soluzioni civilistiche per spiegare un problema eminentemente di diritto amministrativo. In quest'ottica si cercava di spiegare la sostituzione di imposta forzando la figura del «pignoramento presso terzi», nel quale si omette l'escussione del debitore diretto. Insomma, secondo quest'ordine di idee, il sostituto è considerato come terzo assoggettato ad esecuzione forzata e correlativamente la sostituzione come un caso di esecuzione presso terzi.

#### Note:

(1) Cfr. F. Galletti, R. Lupi, «Tassazione aziendale e sostituti d'imposta, tra polemiche, riscossioni e segnalazioni», in *Dialoghi Tributarî* n. 2/2010, pagg. 131-132.

(2) In particolare, cfr. A. Parlato, *Il sostituto d'imposta*, Padova, 1969.

Inoltre, è stato messo in evidenza che, anche senza estinzione del soggetto d'imposta, talvolta al suo posto subentra una terza persona. Da quest'idea si fa derivare che l'effetto della sostituzione d'imposta si manifesta innanzitutto nella circostanza che il sostituto «subentra» nel debito tributario del soggetto cui si riferisce il presupposto, inteso come ricchezza colpita. In tal modo, il peculiare fenomeno della sostituzione tributaria veniva dichiaratamente ricondotto alla «successione nel debito d'imposta» (3).

Tra le figure civilistiche utilizzate per spiegare la sostituzione d'imposta si ricorda anche la rappresentanza *ex lege*, per la quale un terzo (sostituto) estraneo al rapporto o fatto dal quale deriva l'obbligazione tributaria, ne diventa il soggetto passivo, con diritto (che in alcuni casi è anche un dovere) di rivalersi preventivamente sul sostituito dell'ammontare d'imposta (4). Il sostituto sarebbe così una sorta di «rappresentante legale di diritto pubblico» ai fini della riscossione e del pagamento dell'imposta (5). L'utilizzazione di questa spiegazione civilistica sembra la meno lontana dalla sostanza amministrativistica del fenomeno che ci interessa.

Sempre sul piano civilistico si collocava altra autorevole dottrina (6) sulla sostituzione tributaria: si prendono le mosse dalla possibilità privatistica del debitore di indicare al creditore un altro soggetto - debitore a sua volta del debitore originario - verso cui soddisfarsi. Ove il creditore sia consenziente, la prestazione del debitore aggiunto è ugualmente in grado di soddisfare l'attesa del creditore. Si trascura però che la «delegazione di pagamento» privatistica dipende da un concorso di manifestazioni di volontà del debitore principale (delegante) che chiede al suo creditore (delegatario) che a pagarlo, al suo posto, sia un altro soggetto (delegato), in modo che, se il creditore acconsente, il pagamento effettuato dal delegato, soddisfacendo l'interesse specifico del creditore e producendo i suoi effetti sulla sfera del delegante, serva ad estinguere l'obbligazione del delegante verso il delegatario (7).

Singolarmente tortuosa poi l'idea che la legge assorba l'iniziativa del debitore e il consenso del creditore, col terzo chiamato in garanzia (8) né più né meno considerato come un «rappresentante volontario» del sostituito.

L'obbligo del sostituto sarebbe «complementare», nel senso che l'ente impositore invita il sostituto a pagare perché pensa che il pagamento dell'obbligazione tributaria o civile sia nell'effettuazione della ritenuta e non più esattamente nel versamento di questa al Fisco per conto del sostituito, effettivo debitore d'imposta (9).

È ispirato ad un'ottica civilistica anche l'apparente dilemma secondo cui la sostituzione tributaria consta di due rapporti giuridici (l'uno facente capo al sostituto, l'altro al sostituito), ovvero di un solo rapporto obbligatorio d'imposta complesso, la cui situazione passiva sia occupata dal sostituto.

L'impostazione civilistica pervadeva la configurazione dell'esistenza di due rapporti obbligatori, aventi lo stesso oggetto, ma diversi soggetti passivi: il reddituario e il sostituto (10), il primo con la funzione di far nascere l'obbligazione, l'altro di adempierla (11).

La stessa matrice civilistica si ritrova nell'opposta concezione (12) sull'unicità del rapporto obbligatorio d'imposta complesso, dal quale scaturisce la sola obbligazione tributaria del sostituto. La ragione della complessità non è lo sdoppiamento del debito, ma lo sdoppiamento del fatto da cui nasce l'obbligo di pagare il tributo. Il sostituto, infatti, diventa soggetto passivo d'imposta perché, erogando il reddito, trattiene l'imposta, mentre il sostituito non entra nell'obbligazione, ma rimane nel

#### Note:

(3) Cfr. A. Parlato, *Il sostituto d'imposta*, cit., pagg. 7-8.

(4) Cfr. A. Uckmar, «Del sostituto d'imposta», in *Dir. prat. trib.*, 1940, pag. 115.

(5) Cfr. A. Parlato, *Il sostituto d'imposta*, cit., pagg. 8-9.

(6) Cfr. M. Pugliese, *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937; Id., «Rapporti sostanziali e processuali fra soggetto passivo "sostituto" e "sostituito" nel nostro diritto tributario», in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1937, II.

(7) Cfr. C. Gangi, *Scritti giuridici vari. Il debito e la responsabilità*, vol. I, Padova, 1933, pag. 13.

(8) Cfr. D. D'Angelo, *Per un Aggiornamento della figura del sostituto d'imposta*, Milano, 1991, pag. 177-178.

(9) Cfr. M. Pugliese, «Rapporti sostanziali e processuali fra soggetto passivo "sostituto" e "sostituito" nel nostro diritto tributario», cit., loc. cit., pag. 10.

(10) Nondimeno quest'idea veniva sostenuta con argomentazioni comprendenti principi e concetti di ordine eterogeneo, giuridici gli uni, economici gli altri.

(11) Cfr. A.D. Giannini, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Milano, 1938, pag. 101.

(12) Cfr. E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, UTET, 1955; A. Berliri, *Principi di diritto tributario*, Vol. II, Milano, 1937.

più vasto rapporto giuridico d'imposta e determina le condizioni per la sua esistenza nell'obbligazione del sostituto. Pertanto, secondo tale tortuosa concezione, la sostituzione attiene alla sola obbligazione e non all'intero rapporto tributario e il soggetto passivo s'identifica col solo debitore del tributo (13).

## **L'indifferenza verso la spiegazione di diritto amministrativo**

Tutte le spiegazioni che precedono trascurano il fondamento amministrativistico del sostituto d'imposta, figura tipica anche all'estero quando il Fisco usa le «parti terze» per farsi indicare la ricchezza o addirittura versare quote di tributi (14). L'inquadramento di diritto amministrativo del sostituto d'imposta è indispensabile per orientarsi nei sistemi fiscali contemporanei, dove la nostra ritenuta, pur dove non esiste, è rimpiazzata da una fitta trama di segnalazioni al Fisco, che da noi andrebbe estesa oltre la barriera dei redditi di lavoro dipendente e autonomo (15).

La funzione esattiva della ritenuta attribuita al sostituto d'imposta, in anni risalenti, ha portato fuori strada l'istituto, e ne ha bloccato lo sviluppo. In Italia si è finiti per esaurire tutto il fenomeno tributario nella ritenuta, cioè senza coinvolgere il Fisco, mentre in altri Paesi europei i soggetti erogatori di redditi si limitano a segnalare al Fisco le generalità dei percettori; a questi ultimi il Fisco medesimo chiede poi le imposte, o ne verifica il pagamento, incrociando le segnalazioni degli eroganti e le dichiarazioni dei percettori.

Anche le esperienze estere, quindi, confermano che la tassazione analitico contabile dei redditi non può oggi fare a meno della contabilità delle aziende. Cui il legislatore chiede di operare la ritenuta di acconto, anziché limitarsi alla sola segnalazione. Si tratta di un lavoro faticoso (soprattutto per quelle strutture con una minima organizzazione, si pensi ai liberi professionisti privi di struttura o alla «piccolissima impresa», come il tassista che paga il ragioniere, o il condominio) e non remunerato, rispetto al quale al Fisco resta ben poco da fare.

C'è stata, nel nostro sistema, una forza di inerzia del precedente istituto della sostituzione di imposta come strumento di tassazione definitiva, precedente alla tassazione attraverso le aziende. Per rea-

lizzare la progressività dell'IRPEF, nel 1973, la ritenuta di imposta è stata trasformata spesso in ritenuta di acconto, inserendo una funzione segnaletica oltre a quella esattiva. La funzione esattiva della ritenuta d'acconto ha però finito per ostacolare la funzione segnaletica del percettore del reddito, quasi più importante, soprattutto dove le aziende non arrivano (pensiamo ai lavoratori autonomi, cioè, piccoli commercianti, artigiani, liberi professionisti, e agli autonomi d'impresa) o non sono affidabili. La ritenuta d'acconto era economicamente tollerabile solo per attività ad alto valore aggiunto, dove l'anticipazione finanziaria per il fornitore è modesta. In altri casi la ritenuta, che colpisce ricavi e compensi lordi, unico dato conosciuto all'erogante, avrebbe dato luogo ad eccessivi crediti di imposta per chi è tassato su redditi netti (16). Questo ha ostacolato lo sviluppo di diverse forme di segnalazione al Fisco e ha creato una serie di equivoci, che hanno «tarpato le ali» a questo meccanismo e lo hanno fatto funzionare solo in alcuni settori, alimentando i casi di ricchezza non registrata ai fini fiscali. Dove, infatti, la ritenuta non poteva funzionare si è bloccata anche l'informazione al Fisco, pur dove i clienti, potenziali segnalatori, erano imprese medio grandi.

Le segnalazioni oggi ottenute attraverso le ritenute andrebbero, quindi, estese a tutti i percettori di redditi erogati dalle aziende, anche se formalmente imprenditori, ma sostanzialmente «autonomi» o micro-aziende. Sarebbe un utile strumento conoscitivo per il Fisco, nella valutazione della coerenza del giro d'affari dichiarato, come dirà Lupi di seguito, in quanto un giro d'affari coerente potrebbe non esserlo più se sono verosimili operazioni verso consumatori finali, di cui manca invece qualsiasi traccia. Sarebbe poi ostacolata la prassi di emettere

### **Note:**

(13) Cfr. D. D'Angelo, *Per un Aggiornamento della figura del sostituto d'imposta*, cit., pag. 208-209.

(14) Sul «third party reporting» come determinante dell'emersione della ricchezza ai fini tributari si veda R. Lupi, A. Santoro, «La cause dell'evasione: dal senso civico al "third party reporting"», in *Dialoghi Tributari* n. 2/2012, pag. 121.

(15) Cfr. F. Galletti, R. Lupi, «Tassazione aziendale e sostituti d'imposta, tra polemiche, riscossioni e segnalazioni», cit., loc. cit., pag. 133.

(16) Cfr. R. Lupi, *Manuale professionale di diritto tributario, La tassazione attraverso le aziende tra diritto ed economia*, IPSOA, 2011, pag. 96.

fatture attive senza poi registrarle, magari verso clienti che le deducono fiscalmente (17).

La stima delle attività «autonome» può essere aiutata da informazioni provenienti dalle aziende, che spesso utilizzano «autonomi», come i rappresentanti di commercio, e possono segnalarli al Fisco, esattamente come i dipendenti.

Questa segnalazione delle aziende potrebbe essere un elemento decisivo per valutare quelle fatte verso privati, non tenuti ad alcuna segnalazione; si potrebbe aggiungere la segnalazione dei privati, secondo il «contrasto di interessi», in cui è attribuita al consumatore finale una detrazione d'imposta, a fronte della segnalazione al Fisco delle generalità del fornitore. In assenza delle aziende, questa segnalazione dovrebbe avvenire attraverso i professionisti, che inoltrano le dichiarazioni di consumatori, ovviamente privi di una struttura aziendale che possa segnalare alcunché; questo tentativo di costruire segnalazioni contabili, a beneficio del Fisco, in assenza delle aziende, non è mai stato veramente compreso (18).

La carenza di una teoria della tassazione attraverso le aziende ha impedito di progettare una «segnalazione senza ritenuta» per le attività a più modesto valore aggiunto. Non si sono, quindi, utilizzate le strutture amministrative aziendali eroganti come segnalatrici di redditi corrisposti a percettori «sfuggenti», oggi privi di qualsiasi adeguata forma di segnalazione al Fisco da parte dei clienti, che si cercò di realizzare attraverso indiscriminati elen-

chi clienti e fornitori, impopolari proprio perché troppo generalizzati e complessi. Sono state perse possibilità importanti di valutare la congruità dei ricavi degli «autonomi», segnalando anomalie di piccoli commercianti o artigiani, esercenti normalmente attività verso consumatori finali, i cui corrispettivi registrati sono «stranamente» rivolti solo ad aziende ed altre entità «segnalatrici» (stranezza che è indice di un probabile occultamento dei corrispettivi verso privati). Esistono, quindi, ancora i margini per estendere, attraverso le aziende, il controllo fiscale sulla parte di economia meno rigida, con le maggiori possibilità di nascondere i ricavi.

Affinché il meccanismo tassazione-segnalazione possa funzionare al meglio è necessario abbandonare gli aspetti puramente esattivi della ritenuta (o limitarli solo al reddito di lavoro dipendente), cercando di estendere le segnalazioni e di renderle più efficienti in quei settori dove le ritenute non arrivano, ossia dove le aziende mancano, al fine di estendere, al di là dei redditi di lavoro, la sfera di controllabilità del Fisco.

#### Note:

(17) Sul tema, che spesso balza agli onori delle cronache, A. Barbaresi e M. Fedele, «Omessa dichiarazione di operazioni fatturate e teoria della tassazione: lo strano caso del dr. Scannagatti», in *Dialoghi Tributarî* n. 1/2010, pag. 13.

(18) Cfr. R. Lupi, *Manuale Giuridico di Scienze delle Finanze*, Roma, 2012, pag. 251 ss.).

## ■ La ritenuta alla fonte, tra matrice amministrativistica e oggetto economico del diritto tributario

Leda Rita Corrado

### La ritenuta alla fonte come esercizio di una funzione amministrativa

Come si rileva anche nell'intervento precedente, la «tassazione attraverso le aziende», sfruttando il latente contrasto di interessi tra le organizzazioni economiche (più o meno articolate) e i loro interlocutori, s'insinua nei flussi di ricchezza che li legano e impone adempimenti tributari idonei a condizionare a loro volta le negoziazioni, in un rapporto biunivoco tra matrice amministrativistica e oggetto economico del diritto tributario (19).

A questo schema è riconducibile anche la ritenuta alla fonte caratterizzata dall'inserimento nel ciclo dei debiti e dei costi, uno dei gangli economici in cui è più agevole intercettare la ricchezza da sottoporre a imposizione: nel momento in cui le orga-

Leda Rita Corrado - Dottoranda di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca, Giornalista pubblicista

#### Nota:

(19) R. Lupi, *Diritto amministrativo dei tributi*, ed. prov., giugno 2012, Roma, parte I, §§ 2.6.

nizzazioni economiche remunerano i fattori produttivi, viene loro imposto di versare e segnalare all'Erario una quota di una somma che, per il percettore-fornitore, rappresenta un provento, sia esso un reddito di lavoro dipendente (stipendi e salari) o autonomo (compensi professionali) oppure un reddito di capitale (interessi) *et cetera*.

Si tratta di una scelta ragionevole, perché a) l'adempimento tributario è concentrato in capo ad un unico soggetto, debitore di un vasto numero di contribuenti e b) il sostituto non deve sopportare un sacrificio rilevante, trattandosi di un soggetto organizzato amministrativamente (20) che dispone della provvista finanziaria (la somma di cui è debitore nei confronti del sostituto) dalla quale decurtare l'importo corrispondente alla ritenuta.

### **Da meccanismo di riscossione a strumento di segnalazione**

Con la riforma tributaria degli anni Settanta, la ritenuta ha ampliato i propri compiti, trasformandosi inconsapevolmente in strumento di segnalazione (21), attraverso il quale l'Amministrazione finanziaria acquisisce da un solo soggetto strutturato informazioni (le generalità del sostituto e il titolo del pagamento) che le consentono di attuare controlli incrociati nei confronti di un'ampia platea di contribuenti.

La funzione esattiva ostacola però quella segnaletica, impedendo l'ampliamento alla generalità delle imprese dell'ambito di operatività dell'istituto. Brisacani osserva correttamente che la ritenuta (22) è praticabile soltanto in relazione ad attività ad alto valore aggiunto, come quelle professionali: la sua estensione ai rapporti tra le imprese potrebbe infatti generare inconvenienti finanziari. La ritenuta è calcolata sui corrispettivi contrattuali, vale a dire su importi comprensivi dei costi, perché si tratta di elementi dei quali il sostituto, come già rilevato in nota, non ha contezza. Quando i costi sono ingenti, la misura elevata della ritenuta determina un fisiologico credito di imposta, sottraendo liquidità al sostituto.

### **I rimedi a favore del sostituto: è esercitabile l'azione di risarcimento del danno derivante dal «cattivo» esercizio di una funzione amministrativa?**

Viene da chiedersi se la lettura della ritenuta quale

momento di esercizio di una funzione oggettivamente amministrativa possa in qualche misura incidere sul dibattito relativo alle liti tra sostituto e sostituto (23).

Secondo l'indirizzo più risalente della giurisprudenza di legittimità, mentre la lite di rimborso ricadeva nella giurisdizione tributaria, quella di rivalsa era riconducibile alla giurisdizione ordinaria (24); le pronunce successive hanno ribaltato que-

#### **Note:**

(20) Almeno di solito, anche se poi, per l'effetto di trascinamento delle classificazioni formali, sono stati nominati sostituti di imposta persino i liberi professionisti.

(21) Sulla praticabilità dei vari meccanismi di segnalazione e tracciabilità della ricchezza, si veda R. Lupi, *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, IPSOA, 2008, pag. 193.

(22) Commisurabile solo ai ricavi lordi del percettore, in quanto l'erogante è privo di conoscenza legale sulla struttura dei costi del suo fornitore.

(23) A livello di primissimo orientamento bibliografico, oltre ai commenti citati *infra* si vedano M. Basilavecchia, «Sostituzione tributaria», in *Digesto*, IV ed., vol. XV, Torino, 1998; Id., *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009, pag. 38; A. Giovannini, «Aspetti processuali del rapporto di sostituzione», in *Rass. trib.*, 1990, I, pag. 145; C. Glendi, «Le c.d. azioni di adempimento del percipiente nei confronti dell'erogatore dei redditi soggetti a ritenuta», nota a TAR Lazio, Sez. I, 12 gennaio 1976, n. I, in *Dir. prat. trib.*, 1977, II, pag. 229 ss.; S.M. Messina, «Tornano davanti al giudice ordinario le liti fra sostituto e sostituito», in *Corr. Trib.* n. 41/2009, pag. 3346; P. Russo, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, pag. 194; Id., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, pag. 20; F. Tesaro, «L'azione di rimborso delle ritenute di acconto nel passaggio dal vecchio al nuovo contenzioso tributario», in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1978, II, pag. 34 ss.; Id., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, 37 ss.; Id., «In tema di liti fra sostituto e sostituito», in *Rass. trib.*, 1984, I, pag. 447.

(24) La controversia fra il datore di lavoro ed il lavoratore, che riguarda esclusivamente la legittimità delle ritenute effettuate dal primo su somme corrisposte al secondo, in qualità di sostituto di imposta per l'IRPEF, ancorché in osservanza di istruzioni e circolari diramate dall'Amministrazione finanziaria, ma senza introdurre alcuna pretesa nei confronti di quest'ultima, spetta alla cognizione del giudice ordinario, secondo le regole di competenza del rito del lavoro, e non delle Commissioni tributarie, in quanto investe, non il rapporto d'imposta, ma le posizioni di credito e debito dei predetti soggetti nell'ambito del rapporto di lavoro, salva restando la facoltà dell'uno o dell'altro di insorgere davanti alle Commissioni tributarie, contestando la debenza dell'imposta avverso gli eventuali atti dell'Amministrazione finanziaria, anche al fine del rimborso di quanto versato, nonché la possibilità di una sospensione del procedimento davanti al giudice ordinario, ove tale controversia di imposta sia stata introdotta, nel concorso dei presupposti fissati dall'art. 295 c.p.c.: così è stata massimata Cass., SS.UU. civ., 29 marzo 1983, n. 2249, in *CED Cass.*, Rv. 427093.

In senso conforme si erano già espresse Cass., Sez. III civ., 16 feb-  
(segue)

sta posizione, riconoscendo la giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie (25). Quest'ultimo orientamento «pantributario» è stato di recente sconfessato dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione (26), le quali hanno affermato che a) le controversie tra sostituto d'imposta e sostituito, relative al legittimo e corretto esercizio del diritto di rivalsa delle ritenute alla fonte versate (volontariamente o coattivamente) dal sostituto, 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 (27), e b) entrambi i soggetti (28), 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 ex art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 e impugnare dinanzi al giudice tributario l'eventuale rifiuto.

Al fine di tutelare il sostituito, è stata altresì proposta un'ulteriore strada, riconoscendo a questo soggetto anche la possibilità di esperire azione di risarcimento dei danni nei confronti del sostituto che, per superficialità o eccessiva prudenza, abbia operato ritenute non dovute (29): il sostituito, dopo aver adito il giudice tributario per ottenere il rimborso della ritenuta, potrebbe quindi rivolgersi al giudice civile per ottenere il ristoro del pregiudizio consistente nella mancata tempestiva disponibilità della somma indebitamente trattata e derivante da una avventata applicazione di norme tributarie al di là della normale diligenza. Questa soluzione, conforme alla natura amministrativa della ritenuta, pare accolta anche dalla giurisprudenza di legittimità, la quale ha ta-

#### Note:

(segue nota 24)

braio 1978, n. 747, in *Dir. prat. trib.*, 1979, II, pag. 320, con nota di F. Tesaurò, «In tema di giurisdizione e competenza per le controversie tra sostituto e sostituito», nonché Cass., SS.UU. civ., 11 aprile 1981, n. 2118, in *CED Cass.*, Rv. 412841, mentre, tra le pronunce successive, si segnala Cass., Sez. lav., 3 aprile 1987, n. 3252, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; Id., 26 novembre 1987, n. 8757, *ivi*.

(25) 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 tributa-

rio, 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 attivata dal sostituto o dal sostituito, 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 (così Cass., SS.UU. civ., 5 febbraio 1988, n. 1200, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, in *Giur. imposte*, 1988, I, pag. 24, con nota di G. Berliri, «Ritenute d'acconto e competenza giurisdizionale», e in *Giur. it.*, 1988, I, pag. 1771, con nota di F. Tesaurò, «L'immunità giurisdizionale del sostituto d'imposta»; tra le tante pronunce conformi, si segnala Cass., SS.UU. civ., 15 novembre 2005, n. 23019, in *Dialoghi dir. trib.*, 2006, pag. 299, con nota di R. Lupi, «La giurisdizione tributaria nella lite di "rivalsa successiva": una chiave di lettura», nonché *ivi*, pag. 639, con nota di G. Fransoni, R. Lupi, «Ancora in tema di giurisdizione (ordinaria o tributaria) sulle liti di "rivalsa successiva"», in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, in *Foro it.*, 2006, I, col. 3480, con nota di M. Anecchino, «Ritenuta versata ma non effettuata. Quale giurisdizione?», e in *ADL*, 2006, II, pag. 653, con nota di A. Turchi, «Spetta alle Commissioni tributarie la giurisdizione sulle controversie tra sostituto e sostituito d'acconto»).

(26) Cass., SS.UU. civ., 26 giugno 2009, n. 15031, commentata da C. Glendi, «Sui giudici delle liti in tema di sostituzione tributaria spicca la discorde nomofilassi delle Sezioni Unite», in *GT - Riv. giur. trib.* n. 9/2009, pag. 749, e da G. Tabet, «Svolta storica in tema di giurisdizione sulla lite tra sostituto e sostituito?», *ivi* n. 12/2009, pag. 1046; in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA e in *Giur. it.*, 2009, 2553 ss., con nota di A. Turchi, «Le Sezioni Unite tornano al passato: le liti tra sostituto e sostituto d'imposta rientrano nella giurisdizione ordinaria»; di analogo tenore è Cass., SS.UU. civ., 26 giugno 2009, nn. 15032, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA. Si sono espresse conformemente Cass., SS.UU. civ., 19 febbraio 2004, n. 3343, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; Id., 30 ottobre 2008, n. 26013, *ivi*; Id., 19 dicembre 2009, n. 26820, *ivi*, e successivamente Id., 8 aprile 2010, n. 8312, *ivi* e in *GT - Riv. giur. trib.* n. 9/2010, pag. 772, con nota di G. Tabet, «Ancora sulla giurisdizione in tema di lite di rivalsa tra sostituto e sostituito», mentre pare un incidente di percorso l'ordinanza Id., 26 giugno 2009, n. 15047, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 12/2009, pag. 1046, con commento di G. Tabet, «Giurisdizione per le controversie tra sostituto e sostituito in caso di esercizio della rivalsa di ritenute» e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(27) Nella sentenza si legge che «non basta che su una controversia si proietti il riflesso di una norma tributaria perché la stessa venga sottratta alla giurisdizione del giudice ordinario, occorre che la controversia tragga origine da un atto "qualificato" (art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992) e che tale atto sia riconducibile all'autorità fiscale (art. 10 del D.Lgs. n. 546/1992), in maniera che la controversia abbia ad oggetto direttamente il rapporto tributario e non soltanto gli effetti indiretti di una norma fiscale».

(28) Cfr. R. Lupi, «Davvero la Cassazione esclude la legittimazione del sostituto al rimborso delle ritenute?», nota a Cass., Sez. trib., 19 novembre 2007, n. 23886, in *Dialoghi Tributarie* n. 1/2008, pag. 51 e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(29) R. Lupi, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, cit., pag. 673, testo e nota (81), il quale a sua volta richiama P. Russo, *Il nuovo processo tributario*, cit., pag. 248.

In giurisprudenza, si veda Trib. Firenze, 9 marzo 1987, in *bancadati Dejure*.

lora (30) attribuito al giudice ordinario la giurisdizione in ordine alla domanda proposta dal lavoratore nei confronti del datore di lavoro per ottenere il risarcimento del danno che gli era derivato dalla ritardata corresponsione di una parte delle retribuzioni dovutegli e consistito nel fatto che, in ragione del cumulo delle retribuzioni, egli aveva dovuto pagare una imposta maggiore per la collocazio-

ne del reddito imponibile in uno scaglione superiore.

**Nota:**

(30) Cass., SS.UU. civ., 18 maggio 2006, n. 11650, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, ma *contra* Id., 17 luglio 1992, n. 8683, *ivi*; Id., 13 febbraio 1997, n. 1322, *ivi*; Id., 24 ottobre 1997, n. 10456, in *CED*, Rv. 509198.

## ■ I danni sociali di spiegazioni fuori luogo

RL

Brisacani osserva correttamente che la ritenuta d'imposta era uno strumento definitivo di tassazione, mentre la ritenuta d'acconto ha trovato il suo successo come strumento di segnalazione, oltre che di tassazione. Avere però sovrapposto questi aspetti ha bloccato l'espansione delle segnalazioni, attraverso le ritenute d'acconto, nei settori in cui i margini di utili erano troppo modesti. Dove quindi l'applicazione delle ritenute d'acconto avrebbe provocato crediti d'imposta non è arrivata neppure la segnalazione. In questo modo è stata alimentata la sperequazione, e la lacerazione sociale, tra chi subisce la ritenuta e i «lavoratori indipendenti», che non la subiscono.

Brisacani si sofferma giustamente anche sulla funzione segnaletica della ritenuta rispetto alla presenza di corrispettivi non soggetti a ritenuta. Mi pare un classico caso di utilizzazione di un indizio contabile e documentale per un ragionamento valutativo, di ordine di grandezza. La ritenuta serve infatti ad informarci sul titolo giuridico delle prestazioni rese a chi l'ha praticata, ed in questo è uno strumento ragionieristico-contabile. Solo che esiste una credibilità di relazioni tra le prestazioni rese a sostituti di imposta e quelle rese a privati consumatori finali. Se un esercente professioni indirizzate anche a consumatori finali presenta una anomala prevalenza di operazioni segnalate dai clienti-sostituti d'imposta, il suo dichiarato diventa inverosimile, anche se in assoluto ragionevole. L'anomalia, che andrebbe spiegata, riguarda la mancanza di clienti-consumatori finali, individui, casalinghe e famiglie, con la conseguente forte probabilità che le prestazioni nei confronti di questi ultimi non siano state registrate ai fini fiscali.

Non ho avuto tempo per fare una analisi delle spiegazioni che i più diffusi manuali di diritto tributario forniscono della figura del sostituto di imposta. Ma

la mia sensazione è che non si sia fatta molta strada, nel senso della matrice amministrativistica dell'istituto (31). Il sostituto è costretto a svolgere, sotto pena di sanzioni amministrative, nei confronti del sostituto, un adempimento di diritto amministrativo. Un adempimento amministrativo, o più tecnicamente «una prestazione amministrativa imposta», influisce su un rapporto di diritto privato. Cosicché l'adempimento del dovere amministrativo di effettuare la ritenuta esime da responsabilità civilistiche per mancato pagamento al debitore. Possono però esserci margini di incertezza sull'obbligo di effettuare la ritenuta, e, se il sostituto la effettua senza una tesi sufficientemente fondata (non importa se esatta o meno), rischia di essere ritenuto responsabile dei danni in sede civilistica, dove non si deve discutere se la ritenuta sia o meno dovuta, ma se il sostituto sia stato negligente come debitore, essendosi preoccupato troppo di evitare responsabilità verso il Fisco, delle quali mancava un fondamento minimo.

Anche i rapporti civilistici tra sostituto e sostituito possono quindi essere compresi solo presupponendo la natura amministrativistica dell'adempimento in cui consiste la ritenuta. Lo stesso può accadere in sede di rivalsa IVA, dove, invece, il soggetto obbligato verso il Fisco deve agire in sede civile verso la controparte cliente, che eventualmente contesti il regime IVA applicabile all'operazione. Se invece di inseguire accostamenti forzati a figure civilistiche ci si fosse preoccupati della matrice amministrativistica del diritto tributario, questi punti già sarebbero stati acquisiti, e la fiscalità italiana sarebbe più serena.

**Nota:**

(31) Una conferma la si trova in F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2011, pag. 126.