

*Capitolo I*

*La pluralità di parti nell'ordinamento previgente  
del processo tributario*

SOMMARIO: 1.1. La pluralità di parti nei sistemi processuali anteriore e successivo alla Riforma tributaria del 1971-1973: carenza di una disciplina espressa e rinvio alle norme codicistiche nel D.P.R. n. 636/1972. – 1.2. Cenni sul litisconsorzio necessario nel processo civile. – 1.3. Le ipotesi di litisconsorzio necessario formulate dalla dottrina tributaristica. – 1.4. La posizione della giurisprudenza tributaria in tema di litisconsorzio necessario. – 1.5. Il litisconsorzio facoltativo.

1.1. *La pluralità di parti nei sistemi processuali anteriore e successivo alla Riforma tributaria del 1971-1973: carenza di una disciplina espressa e rinvio alle norme codicistiche nel D.P.R. n. 636/1972*

Il termine litisconsorzio, o comunanza della lite, indica il fenomeno per il quale le parti del giudizio sono più di quelle due – l'attore e il convenuto, il ricorrente e il resistente – che sono indispensabili perché sorga un processo<sup>1</sup>.

Il litisconsorzio è necessario allorché la decisione non può essere pronunciata se non nei confronti di più parti: in tali ipotesi tutte debbono agire o essere convenute nello stesso processo.

Nel litisconsorzio facoltativo la pluralità di parti è, invece, semplicemente eventuale. Esistendo ragioni di opportunità per la partecipazione congiunta di più soggetti al medesimo giudizio, la legge consente, senza imporlo, che costoro agiscano o siano convenuti contestualmente.

---

<sup>1</sup> Cfr., per tutti, MANDRIOLI-CARRATTA, *Diritto processuale civile*, I, *Nozioni introduttive e disposizioni generali*, 24<sup>a</sup> ed., Torino, 2015, p. 438.

Nel complesso ordinamento processuale vigente in epoca anteriore alla Riforma tributaria del 1971-1973, era ritenuto avere cittadinanza l'intervento, nelle sue diverse forme: «*così in quelle, in cui questo istituto implica deduzione nel processo d'una lite diversa dalla lite sino a quel momento, fra le parti originaria, dibattuta (intervento principale), come nelle altre, in cui l'intervento costituisce una figura di più di non coincidenza fra soggetto della lite e soggetto del rapporto processuale (intervento adesivo)*»<sup>2</sup>.

Per quanto attiene all'intervento principale, tuttavia, ne risultava problematico individuarne ipotesi<sup>3</sup>, mentre aveva luogo con maggiore frequenza «*l'intervento adesivo, che si manifesta, da parte del terzo interventore, col sostenere le ragioni d'una delle parti originarie, per un interesse ch'egli vi ha*»<sup>4</sup>. Ciò a motivo dei «*complessi legami d'interdipendenza fra rapporti tributari facenti capo anche a soggetti diversi*», così che «*l'interesse d'un terzo alla formazione della decisione tributaria in un determinato indirizzo, e secondo un determinato contenuto, non è raro nel processo tributario*»<sup>5</sup>.

Fin qui si è fatto riferimento agli interventi spontanei, ma parimenti ammesso nel processo tributario ante Riforma era l'intervento provocato ad istanza di parte del terzo col quale la parte stessa ritenesse comune la controversia<sup>6</sup>.

<sup>2</sup> ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, 5ª ed., Torino, 1969, p. 272 s.

<sup>3</sup> ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 273.

<sup>4</sup> ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 274.

<sup>5</sup> ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 274 s., il quale osserva essere «*più importante praticamente la posizione dei soggetti interessati ad adiuvare il soggetto passivo del tributo, nell'impugnazione dell'atto d'imposizione*» e prospetta due situazioni. Anzitutto, «*la situazione del terzo, rispetto al quale la decisione tributaria abbia efficacia giuridica riflessa, d'accertamento o costitutiva, in quanto egli è soggetto d'un rapporto giuridico dipendente dal rapporto d'imposta, al quale si riferisce il processo tributario: sia poi, questo rapporto dipendente, esso stesso un rapporto tributario, come nel caso dell'obbligazione tributaria dipendente ... , o sia invece un rapporto non tributario*». Ma v'è anche «*la situazione ... del terzo che sia soggetto d'un rapporto non dipendente da quello, ma semplicemente connesso con quel rapporto, di modo che la decisione tributaria non esercita, a carico del terzo, un'efficacia giuridica, ma semplicemente un'efficacia di fatto, quale precedente giudiziario sulle questioni relative al comune titolo dei due rapporti: tale è il caso del terzo coobbligato tributario in via solidale paritaria col soggetto del processo tributario*». Ad avviso dell'Autore, «*i terzi di tutte e due le categorie hanno diritto d'intervenire adesivamente nel processo tributario*».

<sup>6</sup> ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 277 s. L'Autore esclude(va), invece, l'esperibilità della chiamata in garanzia, «*almeno quanto alla fase che si svolge dinanzi ai giudici tributari speciali*».

Ancora, era ritenuto realizzabile, in generale, il litisconsorzio facoltativo, dipendente «dalle stesse circostanze che ne costituiscono il fondamento secondo il diritto processuale civile», mentre «raramente» era ritenuto operare il litisconsorzio necessario<sup>7</sup>.

Passando a considerare il sistema del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636<sup>8</sup>, mancavano previsioni espresse in tema di giudizio con pluralità di parti<sup>9</sup>; solo la riunione dei giudizi trovava disciplina nell'art. 34, e gli interventi o, meglio, gli intervenienti e i chiamati in giudizio, erano semplicemente menzionati negli artt. 30 e 35, nel testo risultante dalle modifiche introdotte dal D.P.R. 3 novembre 1981, n. 739, articoli dai quali si deduceva la possibilità che dei terzi intervenissero in giudizi già promossi da altri.

Occorreva riferirsi, dunque, per la disciplina degli istituti che realizzano la pluralità di parti nel processo, alle norme del codice di procedura civile, in virtù del rinvio recettizio contenuto nell'art. 39 del D.P.R. n. 636/1972, che rendeva applicabili avanti alle commissioni le norme del libro primo del codice, «in quanto compatibili con le norme contenute nel presente decreto e nelle leggi che disciplinano le singole imposte». Precisamente, erano ritenuti in genere applicabili nel giudizio tributario gli artt. 99 ss., c.p.c., in tema di esercizio dell'azione<sup>10</sup> e, tra questi, gli artt. 102 e 103, concernenti il litisconsorzio necessario e facoltativo originario<sup>11</sup>.

---

<sup>7</sup> ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 435.

<sup>8</sup> A proposito della Riforma tributaria del 1971-1973 e della sua gestazione, si veda il saggio di CIPOLLINA, *Lo "stato dei lavori" della Commissione Cosciani, cinquant'anni dopo: osservazioni sugli studi per la riforma del sistema fiscale*, in CIPOLLINA, *Tra passato e futuro. Percorsi di diritto tributario*, Bari, 2016, p. 78, ss., specie a p. 89, ss.

<sup>9</sup> GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, p. 669, rammenta, peraltro, che in occasione della "revisione" del 1981, nell'originario schema di decreto correttivo, era stato specificamente previsto che «chiunque ha interesse a sostenere le ragioni di taluna delle parti può intervenire, spontaneamente o in seguito a chiamata» ad iniziativa di una delle parti o per ordine della commissione tributaria, secondo modalità e termini variamente precisati e che tale disposizione non è poi stata riprodotta nel testo definitivamente approvato, ma in esso ancora si parla di parti intervenute o chiamate in giudizio negli artt. 30, comma 1 (laddove si indicano i soggetti che, oltre al ricorrente, potevano agire personalmente o mediante procuratore generale o speciale) e 35, comma 3 (a proposito dei soggetti che, in aggiunta al ricorrente, potevano chiedere al presidente della commissione di fissare un termine per presentare una relazione sottoscritta da un professionista o da un esperto).

<sup>10</sup> TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, 2<sup>a</sup> ed., Rimini, 1991, p. 67 ss.

<sup>11</sup> TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, cit., p. 79, osserva che l'applicabilità dell'art. 103, c.p.c., era «generalmente ammessa» nel processo tributario. Dell'art.

## 1.2. Cenni sul litisconsorzio necessario nel processo civile

Nel processo civile, il litisconsorzio è necessario, in primo luogo, ogni qualvolta la decisione non possa essere pronunciata che in confronto di più parti, così che queste debbono agire o essere convenute nello stesso giudizio. Così si esprime l'art. 102, c.p.c., norma la cui valenza, almeno definitiva, supera l'ambito della disciplina del processo per il quale è dettata.

Una breve disamina dell'istituto del litisconsorzio necessario nel processo civile pare utile sia per dar conto dell'ordinamento processuale previgente, sia perché ancor oggi – vigente il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nel quale il litisconsorzio necessario è oggetto, come si vedrà, di specifiche, benché non esaustive, disposizioni – l'istituto del processo civile costituisce, secondo una parte della dottrina, un riferimento interpretativo imprescindibile<sup>12</sup>.

Il litisconsorzio necessario rappresenta un limite alla libertà di agire in giudizio, in quanto subordina l'emissione della pronuncia sul merito all'estensione della domanda a soggetti diversi dagli originari attore e convenuto (o ricorrente e resistente), quindi alla proposizione della stessa domanda nei confronti di soggetti non individuati dal solo attore<sup>13</sup>. L'istituto è posto essenzialmente a tutela del soggetto che propone la domanda, il

---

102, c.p.c., faceva applicazione la Corte Suprema nelle sentenze che affermavano l'appartenenza alla giurisdizione delle commissioni tributarie delle controversie in materia di legittimità delle ritenute alla fonte, controversie che avrebbero dovuto coinvolgere necessariamente sostituto e sostituto d'imposta, ma anche l'Amministrazione: cfr., per tutte, Cass., sez. un., 17 novembre 1999, n. 789.

<sup>12</sup> Si esprimono, anzi, nel senso dell'assimilazione dell'istituto del litisconsorzio necessario del processo avanti alle commissioni a quello del processo civile GLENDI, *Le SS.UU. della Suprema Corte officiano i "funerali" della solidarietà tributaria*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2007, p. 189 s., e COPPA, *Accertamento dei redditi prodotti in forma associata e litisconsorzio necessario*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 992.

<sup>13</sup> CONSOLO, *Spiegazioni di diritto processuale civile*, II, *Profili generali*, 2<sup>a</sup> ed., Torino, 2012, p. 407, il quale precisa che in mancanza di tutti i litisconsorti il processo non può validamente svolgersi e concludersi. Inoltre COSTANTINO, *Litisconsorzio*, I, *Diritto processuale civile*, in *Enc. giur.*, XIX, Roma, 1990, p. 3. Si precisa che – in questo paragrafo e, in generale, nel presente lavoro – ci si riferisce al litisconsorzio necessario originario; è riscontrabile, nondimeno, anche un litisconsorzio necessario c.d. processuale, che si realizza quando più soggetti, privi della qualità di parti necessarie *ab origine*, una volta divenuti parti del processo, devono rimanere tali in tutte le sue fasi. Cfr., in proposito, LUISO, *Art. 102*, in *Codice di procedura civile commentato*, dir. da Consolo, *Artt. 1-286*, 4<sup>a</sup> ed., Milano, 2010, 1162.

quale non potrebbe conseguire quanto richiesto al giudice se la sentenza non fosse suscettibile di produrre effetti nei riguardi di tutti i litisconsorti. Il diritto di difesa di questi ultimi, invece, è protetto dall'inefficacia, nei confronti dei medesimi, della sentenza emessa a seguito del giudizio al quale siano rimasti estranei<sup>14</sup>.

Se il giudice non riscontra, nel processo, tale pluralità di parti, ordina l'integrazione del contraddittorio entro un termine perentorio (art. 102, comma 2) e, in mancanza di tale tempestiva integrazione, il processo si estingue immediatamente, rendendosi applicabile l'art. 307, comma 3, c.p.c.<sup>15</sup>.

Qualora, invece, il giudice non si avveda del mancato coinvolgimento nel giudizio di una parte necessaria, e pronunci la sentenza, questa è affetta da nullità. Il giudice d'appello, ai sensi dell'art. 354, comma 1, c.p.c., rilevando che in primo grado non è stato integrato il contraddittorio, non decide sull'appello, riesaminando la causa nel merito, ma dichiara nulla la sentenza e rimette la causa al giudice di prime cure, avanti al quale dovrà svolgersi nuovamente il giudizio a contraddittorio previamente integrato<sup>16</sup>.

Ancora più gravi sono le conseguenze della mancata integrazione del contraddittorio nell'ipotesi in cui la sentenza comunque pronunciata non venga tempestivamente impugnata. Benché, invero, divenga definitiva come atto, non opera nei confronti della stessa la regola della conversione dei motivi di nullità in motivi di gravame, ai sensi dell'art. 161, c.p.c., ed è, quindi, inidonea a dar luogo al giudicato sostanziale ed a produrre qualsivoglia effetto anche esecutivo o costitutivo, rimanendo *inutiliter data*<sup>17</sup>.

Nell'ambito della dottrina del processo civile, sono stati delineati tre modelli ricostruttivi dell'istituto, ai quali sono riconducibili le ipotesi di legittimazione congiunta<sup>18</sup>.

---

<sup>14</sup> LUIISO, *Art. 102*, cit., p. 1141, anche per i riferimenti giurisprudenziali.

<sup>15</sup> CONSOLO, *Spiegazioni di diritto processuale civile*, II, cit., p. 405; LUIISO, *Art. 102*, cit., p. 1161.

<sup>16</sup> CONSOLO, *Spiegazioni di diritto processuale civile*, II, cit., p. 407.

<sup>17</sup> CONSOLO, *Spiegazioni di diritto processuale civile*, II, cit., p. 407 s.; MANDRIOLI-CARRATTA, *Diritto processuale civile*, I, cit., p. 445 ss.

<sup>18</sup> CONSOLO, *Spiegazioni di diritto processuale civile*, II, cit., p. 408, il quale precisa che a ciascun modello corrispondono «*varie previsioni esplicite*» dei codici di procedura civile e civile o di leggi speciali, che non sono «*tassativamente esaurienti*», bensì costituiscono «*solo preziose indicazioni esemplari per individuare una (triplice) ratio ricostruttiva più generale in base alla quale estendere il [litisconsorzio] n[ecessario] anche ai casi simili non contemplati dal legislatore*».

In base al primo e più frequente modello, la necessità della presenza di più parti in giudizio – con la conseguente applicazione della disciplina, particolarmente severa, che si è sinteticamente riepilogata – è comunemente ritenuta corollario della regola della legittimazione ad agire: si tratta, più precisamente, di un «*fenomeno di legittimazione ad agire necessariamente congiunta*», determinata dalla contitolarietà del rapporto sostanziale fatto valere in giudizio<sup>19</sup>. Che l'impossibilità di pronunciare la sentenza se non in confronto di più parti, si connette a ragioni di diritto sostanziale – nella specie, alla pluralità soggettiva del rapporto sostanziale – è reso evidente dal fatto che, se l'art. 102 si riferisse ad una generica necessità processuale, la norma finirebbe col ribadire nella parte dispositiva quanto già affermato nella sua premessa (coloro che debbono partecipare ... debbono partecipare)<sup>20</sup>.

L'esistenza di un'ipotesi sostanziale di plurisoggettività è, tuttavia, condizione necessaria, ma non sufficiente per la sussistenza del litisconsorzio necessario. L'ulteriore presupposto è ravvisato, di regola, nella particolare natura del rapporto, in virtù della quale, gli effetti della pronuncia investano inevitabilmente tutte le parti. In tal caso l'efficacia della sentenza verso i soggetti rimasti estranei al giudizio viola il principio del contraddittorio, cosicché l'alternativa tra efficacia nei confronti di tutti o di nessuno, conduce inevitabilmente a quest'ultima soluzione<sup>21</sup>.

Il criterio per sceverare la necessità del litisconsorzio in tutti i casi in cui la legge non la enunci espressamente, si può dunque precisare nel senso che il giudizio su un rapporto sostanziale plurilaterale postula la necessità del litisconsorzio ogni qual volta la pronuncia su di esso non possa essere efficace, neppure tra i partecipanti al giudizio, se non in quanto resa nei

---

<sup>19</sup> MANDRIOLI-CARRATTA, *Diritto processuale civile*, I, cit., p. 439. Inoltre CONSOLO, *Spiegazioni di diritto processuale civile*, II, cit., 408, il quale precisa, altresì, che la necessità del litisconsorzio è sicura se la domanda proposta ha natura costitutiva, estintiva o modificativa del rapporto plurilaterale. Per quanto attiene, invece, ai giudizi di mero accertamento o di condanna, l'orientamento contrario a ravvisare il litisconsorzio necessario, espresso dalla dottrina più classica (Chiovenda) – la quale riteneva che fosse concettualmente non indispensabile per aversi una sentenza munita di una qualche efficacia vincolante fra le parti – è contraddetto dalla dottrina più recente e dalla prevalente giurisprudenza.

<sup>20</sup> MANDRIOLI-CARRATTA, *Diritto processuale civile*, I, cit., p. 442; inoltre, FABBRINI, *Litisconsorzio*, in *Enc. dir.*, XXIV, Milano, 1974, 813.

<sup>21</sup> MANDRIOLI-CARRATTA, *Diritto processuale civile*, I, cit., p. 445 s.; inoltre, FABBRINI, *Litisconsorzio*, cit., p. 818.

confronti di tutti i soggetti. Il litisconsorzio non è necessario, invece, allorché, nonostante la plurisoggettività del rapporto, la pronuncia su di esso possa utilmente regolare i rapporti tra alcune delle parti, lasciando impregiudicata la posizione delle altre<sup>22</sup>.

Nell'ambito del secondo modello delineato nell'ambito della dottrina processualcivilistica, la necessaria pluralità di parti discende da ragioni esclusivamente processuali e dipende dal fatto che un rapporto di regola bilaterale è azionato da un terzo, il quale – in base ad una norma attributiva della legittimazione straordinaria ad agire – fa valere in nome proprio il diritto litigioso nei confronti del titolare passivo del rapporto, in luogo di colui che lo stesso attore afferma essere titolare dal lato attivo. Quest'ultimo, in quanto sostituito processuale, deve essere parimenti citato in giudizio, essendo considerato, di regola, litisconsorte necessario per ragioni non già di diritto sostanziale, ma tipicamente processuali e, in particolare, quelle di non ledere, da un lato, il diritto di difesa di tale sostituito e, dall'altro, le attese del convenuto che la decisione a lui favorevole sia opponibile anche al titolare dal lato attivo del rapporto<sup>23</sup>. Esempio è la previsione dell'art. 2900, c.c., in base alla quale, nei giudizi instaurati esercitando l'azione surrogatoria, il soggetto surrogato è litisconsorte necessario.

---

<sup>22</sup> MANDRIOLI-CARRATTA, *Diritto processuale civile*, I, cit., p. 446 s. A conclusioni non dissimili perviene FABBRINI, *Litisconsorzio*, cit., p. 818 ss., il quale discrimina la necessità sulla scorta dell'oggetto della domanda e, quindi, della decisione. Talvolta, invero, la situazione plurisoggettiva sostanziale che attribuisce la legittimazione (attiva o passiva), benché dedotta nel giudizio, non ne costituisce l'oggetto, che è invece rappresentato da un obbligo individuale di un singolo debitore. In tali ipotesi – da identificare in concreto – il giudice si limita a conoscere della situazione plurisoggettiva senza disciplinarla e fissarla con efficacia di giudicato, e il processo può svolgersi in forma bilaterale. Il profilo dell'utilità della decisione per le parti del processo, quale fondamento della necessaria partecipazione di altri al giudizio, è posto in particolare evidenza da COSTANTINO, *Litisconsorzio*, I, *Diritto processuale civile*, cit., p. 3 s., secondo il quale occorre verificare, con riferimento a ciascuna azione proposta, gli effetti ad essa collegati dall'ordinamento positivo, ed individuare, rispetto a tali effetti, i soggetti che debbono partecipare al processo, affinché essi si possano compiutamente realizzare. La necessità del litisconsorzio non va affermata, in tale prospettiva, in base alla *causa petendi*, ossia agli elementi costitutivi della fattispecie da cui deriva il diritto dedotto in giudizio – rapporto unico con pluralità di parti, connessione particolarmente intensa fra rapporti giuridici bilaterali, o altro – ma in base al *petitum*, ossia al risultato giuridico perseguito in giudizio.

<sup>23</sup> CONSOLO, *Spiegazioni di diritto processuale civile*, II, cit., p. 409. Cfr. anche ZANNUTTIGH, *Litisconsorzio*, in *Digesto civ.*, XI, Torino, 1994, p. 50.

Alle ipotesi di litisconsorzio necessario derivante dalla contitolarità del rapporto plurilaterale dedotto in giudizio – qualificabili come litisconsorzio necessario *secundum tenorem rationis* – e a quelle riconducibili alla legittimazione straordinaria ad agire, si contrappongono altri casi di pluralità di parti imposta sulla base di motivi di semplice opportunità. Le ipotesi riferibili a tale terzo modello, definito appunto litisconsorzio necessario *propter opportunitatem*, sono, secondo la dottrina, eccezionalmente frutto di previsioni legislative tassative e non estensibili per analogia<sup>24</sup>. Nondimeno, la giurisprudenza riconduce a tale modello di litisconsorzio necessario anche ipotesi ulteriori, prive di riscontro in norme espresse, nelle quali la pluralità di parti è imposta sulla base di «*valutazioni di opportunità e convenienza rimesse all'apprezzamento discrezionale del giudice*»<sup>25</sup>.

Con riguardo alle fattispecie di litisconsorzio necessario *propter opportunitatem* – quale che ne sia l'origine, normativa o giurisprudenziale – si verifica un'attenuazione delle conseguenze dello svolgimento del processo a contraddittorio non integro. La sentenza comunque pronunciata, invero, è suscettibile, in caso di mancata impugnazione, di dar luogo alla formazione del giudicato anche sostanziale<sup>26</sup>.

### 1.3. *Le ipotesi di litisconsorzio necessario formulate dalla dottrina tributaristica*

Il dibattito sul processo tributario con pluralità di parti, specie nella versione necessitata, era già sviluppato vigente il D.P.R. n. 636/1972, e si concentrava, con qualche eccezione, sulle stesse fattispecie che animano la discussione attuale. Molti degli argomenti a favore del riconoscimento di ipotesi di pluralità necessitata di parti sono, per così dire, transitati nell'ordinamento riformato in virtù, almeno in parte, di una svalutazione delle differenze fra le regole codicistiche, applicabili nel sistema previgente, e quelle specifiche della disciplina attuale. In altri casi, invece, la disciplina

---

<sup>24</sup> CONSOLO, *Spiegazioni di diritto processuale civile*, II, cit., p. 409; ZANUTTIGH, *Litisconsorzio*, cit., p. 50 s.

<sup>25</sup> Cfr., per tutti, ZANUTTIGH, *Litisconsorzio*, II, cit., p. 51.

<sup>26</sup> CONSOLO, *Spiegazioni di diritto processuale civile*, II, cit., p. 410.

attuale – della quale è, specie da parte della giurisprudenza, accentuata interpretativamente la distanza dal modello del codice – ha fornito nuovo sostegno ad antiche prospettazioni.

Era opinione diffusa nella dottrina che il litisconsorzio necessario costituisse il principale, se non unico, strumento per porre efficacemente rimedio alla diversificata e contraddittoria determinazione definitiva di imponibili in capo ai titolari delle situazioni plurisoggettive passive e l'applicazione dell'istituto era invocata, sulla scorta di diversi argomenti, con riferimento ad alcune di tali fattispecie<sup>27</sup>.

Un vincolo litisconsortile necessario era ravvisato, in primo luogo, fra i coobbligati solidali paritetici nei giudizi sugli atti di accertamento<sup>28</sup>. In estrema sintesi, l'applicazione del litisconsorzio necessario fra coobbligati paritari in solido nelle controversie sugli atti di accertamento è stata (ed è) sostenuta muovendo da due differenti prospettive.

Secondo una prima tesi, l'inapplicabilità della disciplina formale della solidarietà privatistica alle controversie sull'accertamento, discende dall'insussistenza dell'obbligazione durante la fase procedimentale appunto di accertamento e nella relativa fase contenziosa; oggetto del giudizio non è la titolarità dell'obbligazione tributaria, ma soltanto la «*struttura oggettiva e soggettiva della fattispecie*». In tale ottica il litisconsorzio necessario nelle controversie in parola avrebbe carattere sostanziale e non conseguirebbe ad una mera opportunità processuale, dal momento che la decisione non potrebbe pronunciarsi se non in confronto di tutte le parti «*a causa del-*

---

<sup>27</sup> CASTALDI, *Considerazioni civilistiche e non a margine della sentenza 22 giugno 1991, n. 7053 delle SS.UU. della Corte di Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, p. 87, osservava che «*due soli sono gli strumenti processuali, conosciuti dal nostro ordinamento, suscettibili di garantire l'unitarietà dell'accertamento giudiziale di una stessa fattispecie sostanziale nei confronti di una pluralità di soggetti: il litisconsorzio necessario e, in alternativa, l'automatica estensione del giudicato intervenuto nei riguardi di un soggetto anche agli altri*». Analogamente, RUSSO, *Profili di legittimità costituzionale dei decreti delegati di riforma del contenzioso*, in *Fisco*, 1993, p. 8755.

<sup>28</sup> Secondo CASTALDI, *Considerazioni civilistiche e non a margine della sentenza 22 giugno 1991, n. 7053*, cit., p. 87, «*preso atto che ... con la sentenza 16 maggio 1968, n. 48 la Corte costituzionale ha espressamente escluso, con riferimento alle obbligazioni solidali tributarie, la possibilità di sopperire a tale esigenza ricorrendo al secondo dei due istituti processuali sopra richiamati, parrebbe logico*» volgere «*l'attenzione all'altro strumento giudiziale – così prospettando l'assoggettamento delle obbligazioni solidali paritetiche ad un regime processuale di tipo necessariamente litisconsortile*». *Contra*, ad esempio, GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, cit., p. 779 ss.

*l'unitarietà del fatto e dell'intimo collegamento con esso di tutti i soggetti»<sup>29</sup>.*

Altra dottrina ha proposto, invece, il superamento dei tradizionali postulati preclusivi del litisconsorzio necessario nell'ambito delle obbligazioni solidali paritetiche – l'asserita struttura pluralistica e l'operatività dell'art. 1306, c.c. – sulla base di una revisione critica del consolidato inquadramento delle medesime. La tesi muove dalla premessa che il vincolo solidale è suscettibile di applicarsi a due differenti schemi di rapporti giuridici, ai quali corrispondono «*substrati sostanziali strutturalmente diversi*». In alcuni casi, invero, più soggetti sono obbligati ad una stessa prestazione nell'interesse esclusivo di uno solo di essi; in altri, più soggetti sono obbligati per la stessa prestazione, ma nell'interesse comune di tutti. Le obbligazioni solidali tributarie paritetiche sarebbero riconducibili, appunto, alla categoria delle obbligazioni ad interesse comune, con riguardo alle quali sarebbe errato ravvisare un fascio di rapporti distinti, sussistendo, in realtà, un'unica situazione sostanziale plurisoggettiva o, meglio, un'«*obbligazione soggettivamente complessa ad attuazione solidale*», in presenza della quale la regola che dovrebbe correttamente applicarsi a livello processuale è quella contenuta nell'art. 102, c.p.c.<sup>30</sup>.

L'esistenza di un vincolo litisconsortile era sovente affermata, inoltre, fra l'acquirente e il venditore in un trasferimento immobiliare oneroso – soggetti passivi rispettivamente dell'imposta di registro e del tributo sui plusvalori immobiliari – nella controversia concernente il valore dell'immobile trasferito<sup>31</sup>. In dottrina si riteneva che il meccanismo impositivo

<sup>29</sup> FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968, specie pp. 331 ss. e 340.

<sup>30</sup> CASTALDI, *Considerazioni civilistiche e non a margine della sentenza 22 giugno 1991, n. 7053*, cit., p. 78 ss., a p. 87 ss.

<sup>31</sup> L'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili (INVIM) – soppressa, con effetto dal 1° gennaio 1993, dall'art. 17, commi 6 e 7, D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 – colpiva gli incrementi di valore degli immobili in occasione dell'alienazione a titolo oneroso o dell'acquisto a titolo gratuito, anche per causa di morte o per usucapione, del diritto di proprietà o di un diritto reale di godimento su tali beni (art. 2, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643). L'incremento di valore era costituito dalla differenza fra il valore del bene o diritto al momento del trasferimento e quello che esso aveva alla data dell'acquisto o della precedente imposizione, aumentato delle spese di acquisto, di costruzione ed incrementative (art. 6, comma 1). La base imponibile dell'imposta emergeva, quindi, dal raffronto di due valori, fra i quali veniva calcolata la differenza. La legge delega per la riforma tributaria (9 ottobre 1971, n. 825) prescriveva che il valore finale ai fini dell'INVIM fosse determinato sulla base dei valori accertati ai fini dell'imposta di registro o di successione, ovvero sulla base dei corrispettivi

---

assoggettati all'IVA. La determinazione del c.d. valore finale dell'INVIM non era mai, nelle intenzioni del legislatore, autonoma rispetto all'accertamento dell'imposta applicabile al trasferimento immobiliare. Quantunque i rapporti tributari fossero distinti, il valore del bene al momento del trasferimento era inevitabilmente uno solo e l'unicità dell'accertamento era il principio che informava in ogni fase il procedimento di imposizione dei due tributi: unico doveva essere il valore dichiarato dalle parti ed unico era il valore che l'Ufficio doveva indicare nell'avviso di accertamento. Il vincolo di dipendenza che legava l'accertamento del tributo sui plusvalori immobiliari a quello concernente le altre imposte indirette applicabili in occasione del medesimo trasferimento, era rispecchiato dalle norme delegate e, in particolare, dall'art. 6, comma 2, D.P.R. n. 643/1972, che per la determinazione dell'incremento imponibile INVIM assumeva, quale valore iniziale e finale dei beni e diritti, a seconda dei casi quelli fissati in relazione alle imposte di registro e di successione, ovvero i corrispettivi stabiliti per le cessioni assoggettate ad imposta sul valore aggiunto. Per i trasferimenti non soggetti ad imposta proporzionale di registro e neppure ai tributi successivi e sul valore aggiunto, si assumevano quali valore finale e iniziale, quelli venali determinati secondo le norme dell'imposta di registro. Era dunque del tutto estranea al disegno del legislatore la possibilità di concepire, sul piano economico e giuridico, due valori diversi cui commisurare le imposte nascenti dallo stesso atto o dalla stessa successione. La realizzazione di tale principio di unicità della determinazione fiscale del valore dell'immobile al momento del trasferimento era sovente impedita, tuttavia, in relazione ai trasferimenti immobiliari a titolo oneroso soggetti ad imposta di registro, dalle differenti vicende giurisdizionali degli atti impositivi notificati ai diversi soggetti passivi di quel tributo e di quello sull'incremento di valore degli immobili. Come detto, ai due tributi corrispondevano, infatti, distinti rapporti obbligatori, ancorché la disciplina delle due imposte coinvolgesse a vario titolo nella soggezione al prelievo fiscale i medesimi soggetti. Le norme – in particolare gli artt. 57, D.P.R. 26 maggio 1986, n. 131, 26 e 28, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643 – istituivano fra i tributi di registro e sull'incremento di valore degli immobili un legame di particolare complessità: mentre acquirente e venditore erano (e sono ancora) solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta di registro, dell'INVIM unico soggetto passivo era l'alienante. Nondimeno, a causa dell'intreccio delle obbligazioni e responsabilità dei soggetti passivi delle due imposte nei confronti del fisco, accettare come normale l'eventualità del contrasto fra le determinazioni del valore in ordine al medesimo bene ed al medesimo trasferimento, generava difficoltà pratiche, oltre che di natura tecnico-giuridica, puntualmente segnalate dalla dottrina: cfr., in particolare, TOSI, *Riflessi processuali del privilegio INVIM sull'accertamento del valore iniziale e sulla posizione giuridica dell'acquirente dell'immobile*, in *Rass. trib.*, 1986, II, specie p. 170 s.; MAFFEZZONI, *L'acquirente INVIM legittimato a ricorrere contro l'accertamento valore*, in *Boll. trib.*, 1984, p. 1720; ERSOCH, *L'accertamento del valore imponibile delle imposte di registro e di successione, l'INVIM ed il condono*, in *Boll. trib.*, 1983, p. 1053. Sull'accertamento dell'INVIM, con particolare riguardo ai rapporti con quello dell'imposta di registro, cfr. anche ALBERTINI, *Imposta di registro ed imposta sull'incremento di valore degli immobili: rapporti tributari autonomi ed unità dell'accertamento*, in *Boll. trib.*, 1987, p. 1656 ss.

delineato dall'art. 6, D.P.R. 26 ottobre 1973, n. 643, non consentisse di limitare gli effetti della pronuncia a uno soltanto dei soggetti considerati, realizzando la situazione prevista dall'art. 102 del codice di rito; si riteneva, dunque, che le impugnazioni proposte, ai diversi fini dell'INVIM e del registro, contro l'unico accertamento di valore, non dessero luogo a cause meramente connesse, ma vertessero addirittura sulla stessa causa e quindi la domanda del ricorrente fosse diretta a produrre un mutamento in un rapporto o stato giuridico unico per più persone. Unica era, infatti, la situazione giuridica rilevante per i due rapporti tributari, essendovi identità della determinazione di valore imponibile secondo l'art. 6, D.P.R. n. 643/1972, norma che non consentiva di limitare gli effetti della pronuncia ad uno soltanto dei soggetti considerati<sup>32</sup>.

Ancora con riguardo all'INVIM, era stato sostenuto che nei giudizi relativi a quell'imposta sarebbe stato litisconsorte necessario il comune destinatario del gettito<sup>33</sup>.

Un'ipotesi di litisconsorzio necessario, infine, era ravvisata da alcuni nelle liti di impugnazione dell'avviso di accertamento unitario del reddito delle società di persone, nelle quali erano ritenute parti necessarie del processo la società e i soci<sup>34</sup>. Secondo questa tesi – che considera l'accertamento “unitario” produttivo di effetti e vincolante, sia nei riguardi della società, che dei soci – la necessità di assicurare ai soci la garanzia della tutela giurisdizionale rispetto alla procedura di accertamento, che si svolge nei confronti della società, impone le notifiche dell'avviso anche a costoro, che sono quindi tutti e del pari legittimati a contestare l'atto in questione. Inevitabile corollario sul piano processuale, è la necessaria partecipazione al giudizio della società e dei soci, qualora il ricorso sia proposto anche da parte di uno solo dei medesimi, non potendosi ammettere una definizione

---

<sup>32</sup> GRANELLI, *Situazioni fiscali plurisoggettive e contenzioso tributario*, in *Boll. trib.*, 1979, p. 259 ss., specie p. 260, e *Sulla confliggenza di giudicati in materia di INVIM ed imposta di registro*, in *Boll. trib.*, 1978, p. 392 s. Auspicavano, inoltre, l'applicazione nella fattispecie dell'istituto del litisconsorzio necessario D'ERRICO, *Imposta di registro ed INVIM, litisconsorzio necessario nel giudizio tributario*, in *Boll. trib.*, 1975, p. 698 ss., e con maggior cautela, COBAU, *In tema di solidarietà tributaria: una nuova interpretazione “morale” dell'art. 1306, cod. civ.*, in *Boll. trib.*, 1990, p. 1106 s., e *La solidarietà passiva nella riscossione delle imposte*, *ivi*, 1990, p. 745.

<sup>33</sup> MORETTI, *Gli enti locali nel processo e nel procedimento tributario*, Padova, 1976, p. 103.

<sup>34</sup> RUSSO, *Processo tributario*, in *Enc. dir.*, XXXVI, Milano, 1987, p. 765 s.

del reddito imponibile differenziata per la società e per i soci tra di loro.

Altra dottrina, tuttavia, muovendo da una diversa e più rigorosa lettura dell'art. 102, c.p.c. – norma che, come già osservato, era ritenuta generalmente applicabile nel giudizio avanti alle commissioni in base al rinvio contenuto nell'art. 39 del D.P.R. n. 636/1972 – escludeva che fossero rinvenibili nel processo tributario ipotesi di pluralità necessaria di parti e, soprattutto, non ravvisava simili ipotesi nelle fattispecie poc'anzi considerate, nelle quali la partecipazione di tutti i soggetti coinvolti poteva ritenersi, semmai, utile, opportuna o conveniente<sup>35</sup>.

La pluralità di parti risulta inevitabile solo quando la sentenza, pronunciata in assenza di una parte, sia *inutiliter data*<sup>36</sup> e tale circostanza non è riscontrabile nelle ipotesi di litisconsorzio necessario prospettate in dottrina. Precisamente, nei giudizi in materia di accertamento del valore imponibile ai fini delle imposte indirette, se al processo partecipa soltanto il venditore o il compratore, la sentenza è comunque utile per chi ha impugnato e perfino per chi non ha impugnato, quando può opporla al fisco ai sensi dell'art. 1306, c.c. Non è inutile, inoltre, l'annullamento dell'avviso di accertamento unitario, se al processo non prendono parte la società e tutti i soci, dato che la sentenza giova certamente alla società ricorrente e l'annullamento si riflette a favore dei soci, in quanto fa venir meno un presupposto procedimentale degli accertamenti nei confronti dei medesimi. Ancora, non è inutile la sentenza in materia di INVIM pronunciata in esito ad un processo cui non abbia partecipato il comune, perché una tale decisione è comunque idonea a risolvere il contrasto tra contribuente e ufficio sulla legittimità dell'atto impugnato<sup>37</sup>.

#### 1.4. *La posizione della giurisprudenza tributaria in tema di litisconsorzio necessario*

La giurisprudenza è stata tradizionalmente restia a ravvisare ipotesi di litisconsorzio necessario in materia tributaria. Come meglio si vedrà nel

---

<sup>35</sup> TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, cit., p. 81 s.

<sup>36</sup> TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, cit., p. 81.

<sup>37</sup> TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, cit., p. 82.

prosieguo<sup>38</sup>, è stato rinvenuto nell'estensione del giudicato favorevole, ai sensi dell'art. 1306, comma 2, c.c. – norma in base alla quale i condebitori solidali possono opporre all'Amministrazione il giudicato favorevole conseguito da un coobbligato – lo strumento idoneo a perseguire decisioni univoche nell'ambito della solidarietà tributaria, escludendo il litisconsorzio necessario<sup>39</sup>. Con riguardo alle controversie in materia di accertamento ai fini dell'imposta di registro e dell'INVIM, le istanze della dottrina per il riconoscimento di un vincolo litisconsortile sono state sempre completamente disattese dalla giurisprudenza, la quale pure conveniva che una diversa determinazione del valore di uno stesso immobile nei confronti delle parti contraenti avrebbe cagionato «una grave turbativa» nel meccanismo di applicativo dell'INVIM, fondato sul presupposto che il valore finale accertato nei confronti del venditore coincide con il valore iniziale accertato nei riguardo dell'acquirente<sup>40</sup>. Nel prosieguo, anche nei rapporti fra venditore e acquirente, soggetti passivi dell'INVIM e dell'imposta di registro, è stata estesa l'applicazione dell'art. 1306, comma 2, c.c.<sup>41</sup>.

Quanto, infine, alle controversie in materia di accertamento dei redditi prodotti in forma associata, solo con la sentenza delle Sezioni Unite 4 giugno 2008, n. 14815 (che sarà oggetto di ampia considerazione nel prosieguo) la Cassazione è giunta a ravvisarvi un'ipotesi di litisconsorzio necessario fra società e soci.

Tuttavia, nella seconda parte degli anni ottanta del secolo scorso, la Corte Suprema era pervenuta a riconoscere un'ipotesi di litisconsorzio necessario nel processo avanti alle Commissioni nelle controversie tra sostitu-

---

<sup>38</sup> Nel par. 2.4 del capitolo II.

<sup>39</sup> Si rinvia, anche per ulteriori citazioni, ad ALBERTINI, *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Digesto comm., Aggiornamento V*, Torino, 2009, p. 658 ss. Cfr. inoltre, par. 2.4 del capitolo II.

<sup>40</sup> Così Cass., sez. I, 29 marzo 1990, n. 2575.

<sup>41</sup> Cass., sez. I, 29 marzo 1990, n. 2575, e Corte cost., 31 ottobre 1995, n. 473 (pubblicata ad es. in *Boll. trib.*, 1996, p. 995, con nota di ALBERTINI, *La riconduzione ad univocità dei valori imponibili ai fini delle imposte di registro e sui plusvalori immobiliari relative al medesimo trasferimento oneroso*). Secondo la Corte Costituzionale, l'estensione dell'art. 1306, comma 2, c.c., ai rapporti fra gli accertamenti ai fini delle imposte di registro e sull'incremento di valore degli immobili relative allo stesso trasferimento, risultava giustificata da un giudizio di meritevolezza del medesimo trattamento fondato sulla *ratio legis*, indipendentemente dall'identità o dalla somiglianza al caso previsto.

to d'imposta, sostituito ed erario, concernenti la legittimità delle ritenute alla fonte compiute dal primo, sulla base dell'assioma secondo il quale, per ottenere la restituzione delle somme indebitamente sottoposte a ritenuta alla fonte, il sostituito avrebbe potuto unicamente proporre avanti al giudice tributario una domanda di rimborso nei confronti del sostituto e dell'Amministrazione in veste di litisconsorte necessaria<sup>42</sup>.

Premessa di tale orientamento – che sarà analiticamente considerato nel prosieguo<sup>43</sup> – era la devoluzione alle commissioni tributarie non solo delle azioni di rimborso promosse dal sostituto d'imposta o dal sostituito nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, ma anche delle controversie instaurate dal sostituito nei confronti del sostituto, per ottenere le somme (indebitamente) trattenutegli<sup>44</sup>. Alla base di tale impostazione vi erano una ragione teorica – secondo la quale la questione relativa alla legittimità della ritenuta sarebbe una causa pregiudiziale da decidere con effetti di giudica-

---

<sup>42</sup> Tra le molte pronunce espressione di tale orientamento cfr. Cass., sez. un., 28 maggio 1989, n. 2011; Cass., sez. un., 9 marzo 1993, n. 2803; Cass., sez. un., 20 dicembre 2002, n. 18158; Cass., sez. un., 6 giugno 2003, n. 9074, fino a Cass., sez. un., 20 giugno 2009, n. 15047. Un recente *revirement* – del quale vi sarà occasione di occuparsi nel prosieguo – ha nuovamente ammesso le controversie sull'esercizio del diritto di rivalsa nell'ambito ai rapporti di sostituzione d'imposta, riconducendole alla giurisdizione ordinaria: si vedano Cass., sez. un., 8 novembre 2012, n. 19289; Cass., sez. un., 8 maggio 2010, n. 8312; Cass., sez. un., 27 gennaio 2010, n. 1626; Cass., sez. un., 21 dicembre 2009, n. 26831; Cass., sez. un., 19 dicembre 2009, n. 26820; Cass., sez. un., 26 giugno 2009, n. 15032.

<sup>43</sup> Si rinvia al par. 2.6 del capitolo II.

<sup>44</sup> Non ha fondamento, in ogni caso, la preclusione per il soggetto cui il debitore corrisponda meno di quanto è civilisticamente dovuto, assumendo di dover trattenere un certo importo a titolo di ritenuta fiscale, ad agire in giudizio nei confronti del sostituto sulla base del rapporto sottostante, per ottenere la condanna del medesimo al pagamento della differenza. Invero, la Corte Suprema compie un'illegitima *reductio ad unum* del diritto del soggetto passivo della ritenuta verso il suo debitore e del credito di rimborso, dello stesso soggetto, verso il fisco. I due diritti e le azioni a tutela di ciascuno coesistono e concorrono, poiché non v'è ragione, logica o giuridica, che consenta di sopprimere il diritto del sostituito di convenire il sostituto per l'integrale soddisfacimento del proprio credito, soltanto perché la legge legittima, oltre al *solvens*, anche la persona assoggettata a ritenuta, a chiederne il rimborso. In questo senso si esprime TESAURO, *L'immunità giurisdizionale del sostituto d'imposta*, in *Giur. it.*, 1988, I, 1, p. 1771 ss. Si veda, dello stesso Autore, *In tema di liti tra sostituto e sostituito*, in *Rass. trib.*, 1984, I, p. 448 ss., ed inoltre MAFFEZZONI, *Ancora sull'azione di adempimento contro il sostituto d'imposta*, in *Boll. trib.*, 1989, p. 1743. *Contra*, GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, cit., p. 772 ss.

to sostanziale nei confronti dell'amministrazione – e una pratica, tendente a prevenire controversie parallele – dinanzi alle commissioni tributarie, nelle quali sarebbe parte l'Amministrazione, e avanti al giudice ordinario, tra sostituto e sostituito – suscettibili di concludersi con esiti contrastanti che esporrebbero il sostituto a un duplice pagamento della ritenuta<sup>45</sup>.

La dottrina si è sempre espressa criticamente a proposito di tale impostazione, rilevando che nulla rende necessaria la partecipazione dell'Amministrazione ad una lite fra privati e nulla impone di decidere con giudicato una questione pregiudiziale<sup>46</sup> e che l'eventualità che il sostituto sia tenuto a pagare al sostituito l'importo trattenutogli senza poter recuperare la ritenuta versata al fisco, costituisce «un inconveniente, non una ragione dirimente»<sup>47</sup>.

---

<sup>45</sup> Cfr., per tutte, Cass., sez. un., 5 febbraio 1988, n. 1200, secondo la quale «stabilire se la ritenuta sia stata legittimamente operata non è mai un semplice "punto" pregiudiziale od una mera "questione" pregiudiziale, da decidere incidenter tantum con effetti limitati al procedimento in corso, ma ... è sempre una vera e propria "causa" pregiudiziale, da risolvere e decidere con effetti di giudicato sostanziale nei confronti dei legittimi contraddittori, e perciò nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, dal giudice competente intuitu materiae a conoscerne». Nella stessa sentenza è precisato che «postulare ... una giurisdizione elettivamente concorrente dell'A.G.O. significherebbe esporre la controparte, che ha effettuato la ritenuta, all'eventualità e al rischio di pagare due volte la stessa somma, in base a due pronunce contrastanti provenienti da due giudici diversi: 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 dall'autore della ritenuta, dichiarasse questa pienamente legittima, rifiutando al ricorrente il rimborso».

<sup>46</sup> Tale controversia, inoltre, non ha nulla di tributario, se non la questione pregiudiziale intorno all'esistenza e alla portata della norma, invocata in via di eccezione dal convenuto. Non è tale questione, tuttavia, che dà titolo alla domanda e non è in base a tale questione, oggetto di cognizione meramente incidentale, che si determina la giurisdizione, che resta quella cui è devoluto il rapporto sottostante. Così TESAURO, *In tema di liti tra sostituto e sostituito*, in *Rass. trib.*, 1984, I, p. 448 s.

<sup>47</sup> Per quanto attiene, infine, alla preoccupazione sottesa all'impostazione proposta dalla Corte, vale a dire quella di evitare il contrasto fra le decisioni definitive delle due giurisdizioni selettivamente concorrenti, che esporrebbe il sostituto all'eventualità di essere condannato a soddisfare integralmente il suo debito verso il sostituito, senza recuperare la somma versata all'erario a titolo di ritenuta, la dottrina in esame osservava che l'inconveniente pratico che la Cassazione ha avuto presente, «non dovrebbe preoccupare più di tanto, se un simile rischio è la conseguenza del comportamento di un sostituto che – per cautelarsi – opera ritenute che non deve operare, e, per salvaguardare la sua posizione, "scarica" sul sostituito l'onere economico della ritenuta indebita, con le lungaggini e il costo processuale dell'azione di rimborso verso il fisco». TESAURO, *L'immunità giurisdizionale del sostituto d'imposta*, cit., p. 1773.

D'altra parte, nell'ipotesi di ricorso proposto dal sostituito o dal sostituto nei confronti dell'Amministrazione, avverso il rigetto (espresso o tacito) dell'istanza di rimborso proposta ai sensi dell'art. 38, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, non è inutile, nella prospettiva dell'art. 102, c.p.c., la sentenza di condanna al rimborso di somme versate dal sostituto d'imposta, tanto nel caso in cui la sentenza sia conseguita da questi, quanto quello in cui sia conseguita dal sostituito<sup>48</sup>.

### 1.5. *Il litisconsorzio facoltativo*

Nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, mancava anche una disciplina del litisconsorzio facoltativo. Si è già osservato che l'intervento, sconosciuto alla stesura originaria del D.P.R. n. 636/1972, trovava semplice menzione negli artt. 30 e 35 di tale decreto, nel testo risultante dalle modifiche apportate dal D.P.R. 3 novembre 1981, n. 739. Solo la riunione dei processi pendenti avanti alla stessa sezione o a sezioni diverse della medesima commissione tributaria trovava espresso regolamento nell'art. 34.

Ancora una volta, occorre riferirsi direttamente alla normativa codicistica<sup>49</sup> in base al richiamo recettizio contenuto nell'art. 39, D.P.R. n. 636/1972.

Sul versante della pluralità di parti facoltativa era generalmente riconosciuta l'applicazione, nel processo avanti alle commissioni, degli artt. 103 («*Litisconsorzio facoltativo*») e 104 («*Pluralità di domande contro la stessa parte*»), c.p.c. Ne conseguiva l'ammissione – non, tuttavia, senza limiti<sup>50</sup> – dei ricorsi collettivo (proposto da più soggetti contro lo stesso atto), cumu-

---

<sup>48</sup> TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, cit., p. 82.

<sup>49</sup> Vigente il D.P.R. n. 636/1972, dottrina e giurisprudenza ritenevano che nel processo tributario fosse ammesso, benché non espressamente disciplinato, il litisconsorzio facoltativo e trovassero, quindi, applicazione gli artt. 103 e 104, c.p.c.: si vedano, sul punto, RUSSO, *Processo tributario*, cit., p. 767; GLENDI, *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*, Milano, 1990, p. 870 ss.; TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, cit., p. 79 ss.

<sup>50</sup> TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, cit., p. 80, precisava che «*il cumulo, in tanto è ammissibile, in quanto lo giustifichi una ragione di economia processuale*», in particolare che nel ricorso unico «*ricorra qualche altro elemento comune (ad esempio, identità di questioni)*».

lativo (proposto contro più atti dallo stesso soggetto) e collettivo-cumulativo (forma combinata dei precedenti).

Esclusi l'intervento principale nei processi d'impugnazione<sup>51</sup>, ma non in quelli di rimborso<sup>52</sup>, l'intervento litisconsortile e la chiamata in garanzia e per comunanza di causa<sup>53</sup>, era generalmente ammesso, infine, nel processo tributario l'intervento adesivo, esperibile dal terzo «*per sostenere le ragioni di alcuna delle parti, quando vi ha un proprio interesse*», ai sensi dell'art. 105, comma 2, c.p.c.<sup>54</sup>. Tra le ipotesi nelle quali la dottrina rinveniva l'«*interesse*» richiesto dalla norma codicistica, vi erano, a sostegno della parte resistente, l'intervento dell'ente locale, creditore di una imposta-figlia, legittimato ad intervenire nella lite sull'imposta base, e quello dell'ente locale partecipe del gettito di un tributo erariale. Erano ammessi, a sostegno del ricorrente, l'intervento del terzo soggetto passivo d'un rapporto tributario dipendente dal rapporto d'imposta cui si riferisce il processo tributario e quello del terzo soggetto passivo d'un rapporto tributario non dipendente, ma semplicemente connesso con il rapporto posto in essere dall'atto impugnato<sup>55</sup>.

---

<sup>51</sup> Osservava TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, cit., p. 77 s., che «*nei processi d'impugnazione, sono legittimati ad agire i soggetti che risultano destinatari dell'atto*»: «*un soggetto, se è destinatario di un atto, è legittimato ad impugnarlo; se non è destinatario, non è legittimato ad impugnarlo, e non è legittimato neppure ad intervenire autonomamente nel processo intentato da altri*». Per l'esclusione anche GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, cit., p. 673.

<sup>52</sup> TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, cit., p. 78.

<sup>53</sup> GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, cit., p. 673 e nota 340, il quale fa discendere l'esclusione in primo luogo dalla circostanza che «*questi tipi di intervento ... comportano tutti indistintamente l'introduzione di una nuova domanda e quindi in ogni caso un'alterazione dell'oggetto del processo*»; occorre tener conto inoltre, secondo l'Autore, «*del problema dell'eventuale elusione dei termini per ricorrere da parte degli intervenienti*». Conferma dell'esclusione si rinviene, come pure ricorda l'Autore (*op. cit.*, p. 673, nota 341) nella Relazione allo schema di decreto correttivo, divenuto poi il D.P.R. n. 739/1981.

<sup>54</sup> TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, cit., p. 78, e GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, cit., p. 674 ss., il quale perviene ad ammettere che «*possa aversi nel giudizio inter alios la partecipazione di un soggetto estraneo agli effetti della decisione che vi abbia comunque interesse in vista ... del rafforzamento del valore logico del precedente in altri giudizi che direttamente lo riguardino*».

<sup>55</sup> TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, cit., p. 78.

## Capitolo II

### *Il litisconsorzio necessario*

#### Sezione I

#### *Gli orientamenti dottrinali e giurisprudenziali: disamina critica*

SOMMARIO: 2.1. La pluralità di parti nel sistema processuale del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. – 2.2. Il litisconsorzio necessario nell'art. 14, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992. Le prime letture dottrinali. – 2.3. Gli orientamenti della giurisprudenza. – 2.4. Le controversie sugli accertamenti in materia di coobbligazione solidale paritaria. – 2.5. Le liti in materia di ritenute alla fonte. Le premesse teoriche. – 2.6. *Segue*. Le soluzioni proposte dalla giurisprudenza. – 2.7. I giudizi di impugnazione della dichiarazione negativa resa dall'Agenzia delle entrate in qualità di terzo pignorato.

#### *2.1. La pluralità di parti nel sistema processuale del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546*

Con la novella del 1992 la lacuna della precedente normativa è stata parzialmente colmata. La pluralità di parti è contemplata anche nell'ambito del processo tributario: l'art. 14, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, reca disposizioni in ordine agli istituti del litisconsorzio necessario (commi 1 e 2) e dell'intervento, volontario e ad istanza di parte (commi da 3 a 6).

In realtà, la delega dell'art. 30, L. 30 dicembre 1991, n. 413, nel prescrivere l'adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile, precisava soltanto (comma 1, lett. g), n. 2) che avrebbero dovuto essere previsti e disciplinati l'intervento e la chiamata in giudizio «*di*

*soggetti che hanno interesse allo stesso in quanto insieme al ricorrente destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso*». Il legislatore delegato aveva certamente presenti, tuttavia, sia le diffuse istanze dottrinali di definizione unitaria delle fattispecie plurisoggettive, ricordate nel capitolo che precede, sia l'orientamento della Corte Suprema – pure richiamato nel primo capitolo – all'epoca affermatosi in relazione alle controversie sulla legittimità delle ritenute alla fonte.

Attualmente, dunque, la legge processuale tributaria disciplina all'art. 14, benché non analiticamente né, tantomeno, in modo esaustivo, il litisconsorzio necessario, gli interventi – i quali realizzano, per lo più, ipotesi di litisconsorzio facoltativo successivo – e, all'art. 29, la riunione dei ricorsi.

Altre disposizioni del D.Lgs. n. 546/1992 che contemplano (o, semplicemente sottendono) l'eventualità di un processo con pluralità di parti sono l'art. 23, comma 3, che disciplina la costituzione in giudizio della parte resistente, la quale può, nelle controdeduzioni, instare «*se del caso, per la chiamata di terzi in causa*»; l'art. 29, concernente la riunione dei ricorsi; l'art. 33, comma 1, in base al quale l'istanza di discussione in pubblica udienza del ricorso è da «*notificare alle altre parti costituite*»; l'art. 38, comma 2, in tema di notificazione della sentenza, il quale stabilisce che sia fatta «*alle altre parti*»; l'art. 53, che prescrive, al comma 1, l'indicazione, nel ricorso in appello, «*delle altre parti nei cui confronti è proposto*», e al secondo comma che tale ricorso è proposto – mediante notifica ex art. 20 – «*nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado*»<sup>1</sup>.

Manca radicalmente una menzione del litisconsorzio facoltativo originario, in ordine al quale si pone – in forma più evidente che altrove – un problema di integrazione della normativa del D.Lgs. n. 546/1992, con quella codicistica. Dispone, infatti, l'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, che «*i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura*

---

<sup>1</sup> CASTALDI, *Sul processo tributario litisconsortile. Lineamenti storico ricostruttivi*, Ospedaletto (Pisa), 2013, p. 36, include fra disposizioni del D.Lgs. n. 546/1992 che sottendono l'eventualità di un processo con pluralità di parti anche l'art. 26 («*Assegnazione del ricorso*»), secondo il quale «*al di fuori dei casi di cui all'art. 29, comma 1, il presidente della commissione potrà assumere gli opportuni provvedimenti affinché i ricorsi concernenti identiche questioni di diritto a carattere ripetitivo vengano assegnati alla medesima sezione per essere trattati congiuntamente*».