

IL LITISCONSORZIO TRIBUTARIO

Nozione di litisconsorzio.

Il termine litisconsorzio da un lato indica la situazione di comunanza della lite ad altri soggetti oltre alla parte che l'ha promossa e contro la quale è stata iniziata, dall'altro la necessità o possibilità che alla lite partecipino anche tali altri soggetti.

Il litisconsorzio nel codice di procedura civile

Il litisconsorzio nel processo civile è disciplinato dalle norme di cui agli artt. 102 e segg .

L'art. 102 del cpc regola il litisconsorzio necessario affermando che *se la decisione non può pronunciarsi che in confronti di più parti, queste debbono agire o essere convenute nello stesso processo. Se questo è promosso da alcune o contro alcune soltanto di esse, il giudice ordina l'integrazione del contraddittorio in un termine perentorio da lui stabilito.*

Il litisconsorzio facoltativo iniziale è previsto dall'art. 103 del cpc il quale afferma che *più parti possono agire o essere convenute nello stesso processo, quando tra le cause che si propongono esiste connessione per l'oggetto o per il titolo dal quale dipendono, oppure quando la decisione dipende, totalmente o parzialmente, dalla risoluzione di identiche questioni.*

Il litisconsorzio facoltativo successivo è disciplinato dall'art. 105 del CPC il quale dispone che *ciascuno può intervenire in un processo tra altre persone per far valere, in confronto di tutte la parti (intervento principale ad excludendum) o di alcune di esse (intervento litisconsortile o adesivo autonomo) un diritto relativo all'oggetto o dipendente dal titolo dedotto nel processo medesimo.*

Il litisconsorzio necessario.

Il litisconsorzio necessario rappresenta le necessità che ad un determinato processo partecipino “ necessariamente” anche altre parti oltre all'attore o al convenuto. Vedremo tra poco quali sono le conseguenze sulla sentenza di tale mancata partecipazione.

Alcune ipotesi di litisconsorzio necessario son state individuate direttamente dalla legge: basti pensare alla norma di cui all'art.247, primo comma cc, la quale afferma che *nel giudizio di disconoscimento di paternità sono litisconsorti necessari il presunto padre, la madre ed il figlio;* all'azione surrogatoria, nella quale è litisconsorte necessario il debitore al quale l'attore in surrogatoria si sostituisce (art. 2900, II comma CC); all'azione di divisione della comunione, ereditaria (art. 784) o non.

La dottrina processualciviltistica ha individuato tre tipi di litisconsorzio necessario.

- a) Il litisconsorzio necessario per motivi sostanziali che si realizza nelle ipotesi in cui venga dedotto in giudizio un rapporto plurisoggettivo unitario per cui la pronuncia necessariamente deve produrre effetti nella sfera giuridica di tutti i soggetti del rapporto;
- b) Il litisconsorzio necessario per motivi processuali che si verifica nei casi in cui, pur essendo oggetto del giudizio un rapporto bilaterale, l'azione venga promossa da un terzo soggetto, eccezionalmente legittimato ad agire per far valere un diritto altrui;
- c) Il litisconsorzio necessario *propter opportunitatem*, o *contra tenorem rationis*, che si ha in quei casi, diversi dai precedenti, in cui il legislatore, per motivi di opportunità, impone la integrazione del contraddittorio con un soggetto estraneo al rapporto controverso.

Il litisconsorzio necessario per motivi sostanziali si verifica tutte le volte in cui la situazione sostanziale dedotta in giudizio deve essere necessariamente decisa in maniera unitaria (Cass 1940/2004). Si ha, dunque, litisconsorzio necessario quando l'azione esercitata con il giudizio sia tesa alla costituzione o al mutamento di un rapporto plurisoggettivo unico ed inscindibile (Cass. 1437/2000) oppure all'adempimento di una prestazione inscindibile, incidente su una situazione comune a più soggetti. La Suprema Corte ha affermato, al riguardo, che ricorre il litisconsorzio necessario per motivi sostanziali quando, per la particolare natura o configurazione del rapporto giuridico dedotto in giudizio e per la situazione strutturalmente comune a una pluralità di soggetti, la decisione non possa conseguire il proprio scopo se non sia resa nei confronti di tutti questi soggetti (Cass 121/2005). Chiarisce, dunque, la Corte che l'esigenza della partecipazione al processo di tutti i soggetti della situazione sostanziale dedotta in giudizio ricorre unicamente quando, in assenza, anche di uno soltanto di essi, la sentenza risulti inidonea a produrre un qualsiasi effetto giuridico anche nei confronti degli altri. Spiega, ancora, la Corte che funzione dell'istituto *de quo* è quello di tutelare chi ha proposto la domanda e non potrebbe ottenere quanto ha richiesto se la sentenza non producesse effetti nei confronti di tutti i litisconsorti ; la norma, non ha, perciò, la funzione di tutelare il diritto di difesa del litisconsorte pretermesso, sufficientemente protetto dall'inefficacia, nei suoi confronti, della sentenza emessa nel giudizio al quale questi non ha partecipato (Cass.4714/2004).

Passando alle ipotesi di litisconsorzio necessario processuale, basti qui ricordare le ipotesi di:

- Morte di una parte nel corso del giudizio. In questo caso la legittimazione, attiva o passiva, si trasmette agli eredi del defunto, tra i quali si crea un litisconsorzio necessario (Cass 20874/2004), irrilevante essendo la trasmissione all'uno o all'altro degli eredi della titolarità del bene oggetto della controversia (Cass 6469/2005).
- L'alienazione del diritto controverso nel corso del giudizio (cass 744/2000)
- La cassazione con rinvio di una sentenza (Cass 538/2000)
- L'ordine di intervento in causa di un terzo impartito dal giudice (Cass 6090/91)

Il litisconsorzio nel processo tributario.

Prima della riforma del processo tributario del 1992 (Dlgs 546/92) al litisconsorzio nel processo tributario si faceva cenno in una sola norma, art 30 del DPR 636/72, la quale, nel disciplinare la rappresentanza e difesa in giudizio del contribuente, si riferiva, oltre che allo stesso ricorrente, anche all'interveniente e al chiamato in giudizio. Lo stesso Dpr 636/72 non conteneva, però, alcuna disciplina dell'intervento, volontario o coatto, nel processo tributario, per cui, per la regolamentazione dello stesso bisognava rifarsi, integralmente, alle norme del cpc (anche sulla base del rinvio ad esso operato dall'art. 39 del 636/72). La legge delega sulla riforma del processo tributario, legge 413/91, art.30, primo comma, lett.g), n.2, ha, finalmente previsto l'introduzione e la disciplina, nel processo tributario, dell'intervento e della chiamata in giudizio *di soggetti ...destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso*. Conseguenza di tale delega è stata la emanazione, da parte del legislatore delegato, della norma di cui all'art. 14 del DLGS 546/92. Tale norma ha espressamente legittimato la possibilità di un processo tributario soggettivamente complesso, anche in pendenza della controversia, disciplinando al primo comma (*se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte nello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi*) il litisconsorzio necessario: litisconsorzio necessario che può essere iniziale, quando tutti i soggetti che devono essere parti necessarie del processo vi partecipino fin dall'inizio o successivo, quando nella fase introduttiva del giudizio manchi una parte necessaria di esso (2. *Se il ricorso non è stato proposto da o nei confronti di tutti i soggetti indicati nel comma 1 è ordinata l'integrazione del contraddittorio mediante la loro chiamata un causa entro un termine stabilito a pena di decadenza.*). Il legislatore delegato ha provveduto, poi, a disciplinare anche il litisconsorzio eventuale successivo, facoltativo o coatto (*possono intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso*). Tale norma, provvede, poi, a regolare le modalità di intervento dei litisconsorti (5. *I soggetti indicati nei commi 1 e 3 intervengono nel processo notificando apposito atto a tutte le parti e costituendosi nelle forme di cui al comma precedente*) e la costituzione dei litisconsorti chiamati in giudizio (4. *Le parti chiamate si costituiscono in giudizio nelle forme prescritte per la parte resistente in quanto applicabili*). Chiarisce, infine la norma in esame che *le parti chiamate in causa o intervenute volontariamente non possono impugnare autonomamente l'atto se per esse al momento della costituzione è già decorso il termine di decadenza*.

Il litisconsorzio necessario tributario.

Tale istituto si realizza allorchè la presenza di più parti in giudizio, oltre al ricorrente e al resistente, si rende necessaria affinché la sentenza possa dirsi produttiva di effetti. La norma in esame individua il presupposto per l'esistenza del litisconsorzio necessario nella inscindibilità dell'oggetto del ricorso, da individuarsi nell'atto o rapporto oggetto della valutazione del giudice. Prima di affrontare tale tema, occorre accennare

brevemente, alla caratteristiche della obbligazione solidale, civile e tributaria, perché strettamente collegata al tema che stiamo trattando.

Solidarietà civile.

In un rapporto di obbligazione può accadere che vi sia la presenza di più parti dal lato attivo (creditori) o da quello passivo (debitori). Tale compresenza di più soggetti può articolarsi diversamente, e questo per volontà della legge o delle parti. Può, per esempio accadere che se due soggetti siano debitori di dieci, il creditore possa pretendere da ognuno di essi solo cinque, oppure che possa chiedere, sempre ad ognuno di essi l'intero, e cioè dieci. Nella prima ipotesi l'obbligazione si dice parziaria, nella seconda siamo di fronte ad una obbligazione solidale. Il codice civile stabilisce una presunzione legale relativa di solidarietà tra i condebitori (art. 1294), aggiungendo che *l'adempimento di uno libera gli altri* (art. 1292). Naturalmente il condebitore solidale che paga l'intero estinguendo l'obbligazione (o, meglio, estinguendo il lato esterno dell'obbligazione, al quale attiene il profilo della solidarietà della stessa) ha diritto di rivalersi sugli altri condebitori per le parti di adempimento a questi spettanti (diritto di rivalsa, o riparto dell'obbligazione solidale, attinente al cd lato interno) ; anche in ordine a tale aspetto il codice civile afferma che *la parte di ciascun condebitore, nei rapporti interni, si presume uguale a quella degli altri, se non risulta diversamente disposto* (art. 1299). Il codice civile disciplina, poi, gli effetti dei vari atti compiuti dai condebitori. Aspetto rilevante ai nostri fini è quello relativo alla sentenza nelle obbligazioni solidali; al riguardo l'art. 1306 CC afferma che *la sentenza pronunciata tra il creditore e uno dei condebitori in solido, ... non ha effetto contro gli altri debitori. 2. Gli altri debitori possono opporla al creditore, salvo che non sia fondata sopra ragioni personali al condebitore.*

Solidarietà tributaria. Distinzione tra solidarietà tributaria paritaria e dipendente.

Si è in presenza di una obbligazione solidale paritaria tra più soggetti quando questi ultimi hanno concorso alla realizzazione del presupposto di fatto dell'imposta (ad es. le parti contraenti ai fini dell'imposta di registro), mentre si ha una obbligazione tributaria solidale dipendente quando, pur essendo più i soggetti obbligati al pagamento del tributo, alcuni di essi non hanno partecipato alla realizzazione del presupposto del tributo (ad es. il pubblico ufficiale che ha redatto l'atto di compravendita sempre ai fini dell'imposta di registro). Rientra nella ipotesi da ultimo menzionata il caso del cd. "responsabile di imposta" individuato dalla legge in *Chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi* (art. 64, III comma Dpr 600/73). Stesso tipo di solidarietà, dipendente, ricorre nel caso del sostituto di imposta , e cioè di *chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili* (primo comma dell'articolo appena citato).

In ordine alla solidarietà tributaria paritaria, la dottrina e la giurisprudenza, fino alla fine degli anni sessanta, sostenevano che detto istituto era regolato da principi diversi da quella di natura civilistica. Si sosteneva, infatti, che la solidarietà tributaria paritaria era retta dal principio della mutua rappresentanza tra tutti i coobbligati passivi. Ciò comportava che l'atto di imposizione divenuto definitivo verso uno dei condebitori, spiegava, per ciò stesso, efficacia verso gli altri condebitori, che pure non avevano partecipato alla formazione dell'atto stesso, o erano stati tenuti all'oscuro della notificazione. Tale tipo di solidarietà – denominata supersolidarietà tributaria per distinguerla da quella civilistica – cioè produceva i suoi effetti anche nei confronti dei soggetti, coobbligati, che ignoravano l'esistenza dell'atto di accertamento tributario. In altre parole, l'istituto in questione era caratterizzato dal principio della estensività degli effetti, favorevoli o sfavorevoli, agli altri condebitori solidali, degli atti compiuti da o contro uno di essi. Per esempio, la dichiarazione presentata da uno solo dei coobbligati, svolgeva la sua efficacia anche nei confronti di tutti gli altri; la stessa cosa dicasi per l'avviso di accertamento la cui notifica ad uno solo dei soggetti di imposta, faceva decorrere il termine per l'impugnativa per tutti gli altri; e così via per tutti gli altri atti (adesione tacita all'accertamento, concordato, decisioni delle commissioni tributarie, giudicato, titolo esecutivo, ecc.). Tale configurazione dell'istituto suscitava, però, nella dottrina più attenta serie perplessità in ordine alla sua coerenza con i principi costituzionali espressi dagli artt. 3 e 24 della Costituzione, *poiché i principi fondamentali della tutela dei diritti subiettivi verrebbero lesi da un sistema in cui la pretesa del fisco potesse realizzarsi senza che il soggetto passivo e cioè colui che è tenuto alla prestazione tributaria avesse la possibilità di difendersi facendo valere le proprie ragioni* (G.A. Micheli, *lezioni di diritto tributario. Parte generale, Roma 1968. Idem Fantozzi e D'Alessio.*) . Sul punto sono, poi, intervenute due sentenze della Corte Costituzionale – la n. 48 e la n. 139 del 1968- le quali hanno, in buona sostanza, affermato che la cd supersolidarietà tributaria contrasta contro la garanzia accordata dal comma 1 dell'art. 24 della Costituzione .

Diversa dalla solidarietà tributaria paritaria è la solidarietà tributaria dipendente che si ha, come già detto, quando la legge prevede la responsabilità solidale di un soggetto che, pur non avendo realizzato il fatto – indice di capacità contributiva è collegato al fatto imponibile o al contribuente sulla base di un rapporto a cui il fisco è estraneo.

Fattispecie di litisconsorzio tributario

Poste le premesse di cui sopra, il primo quesito al quale rispondere è quello se i casi di solidarietà tributaria paritaria o dipendente configurino ipotesi di litisconsorzio necessario. La risposta data in un primo momento dalla dottrina e dalla giurisprudenza è stata nel senso di escludere che, non solo la solidarietà dipendente, ma anche quella paritaria, costituiscano sempre ipotesi di litisconsorzio necessario. La solidarietà tributaria paritaria genera, infatti, “un fascio di obbligazioni distinte”, collegate dall'identità di titolo e di contenuto; l'esistenza di tale insieme di vincoli non crea un unico rapporto plurisoggettivo ma tanti rapporti quanti sono

i coobbligati solidali (cass 7053/91). Se non rientra tra le ipotesi di litisconsorzio necessario la solidarietà tributaria paritaria a maggior ragione non vi può rientrare quella dipendente.

Sul punto la Corte di Cassazione ha ripetutamente aggiunto che nel caso in cui un condebitore non abbia impugnato un avviso di accertamento a lui diretto possa giovare della decisione favorevole ad altro condebitore solidale (Cass SS UU 7053/1991), sempreché colui che si avvalga del 1306, II comma non abbia partecipato al giudizio o instaurato autonomo giudizio, perché, in tali casi, prevarrebbe la statuizione derivante dall'esito del giudizio proprio. In definitiva, in tutte queste ipotesi, la dottrina e la giurisprudenza ravvisavano casi di litisconsorzio facoltativo ex art. 14, III comma del Dlgs 546/92 (*possono intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso.*) . Quanto fin qui detto fino alla famosa sentenza della Cass SS UU 18 gennaio 2007 n. 1052. Con questo arresto la Corte di cassazione sembra recuperare, sotto angolazioni diverse, il concetto, o meglio l'istituto della supersolidarietà tributaria. Questa, o meglio alcune sue manifestazioni positive, quale, in particolare, la cd estensività degli effetti , erano state, come detto, ritenute costituzionalmente illegittime dalla Corte Costituzionale (sentt. 48/68 e 139/69, dichiarazione di incostituzionalità, per contrasto con gli artt. 3 e 24 della Costituzione, delle norme di cui agli artt. 20 e 21 del RD 7 agosto 1936 sull'imposta di registro e di quelle di cui all'art. 66 del Rd 30 dicembre 1923 n. 3270 sull'imposta di successione). La Suprema Corte con tale decisione, prendendo le mosse dal concetto di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Cost. e da quello di eguaglianza di cui all'art. 3, recupera il concetto di supersolidarietà tributaria, questa volta in una nuova dimensione, costituita, appunto, dalle norme costituzionali appena citate. Tale operazione ermeneutica conduce il Supremo consesso a ricomprendere alcuni casi di solidarietà tributaria nelle ipotesi di litisconsorzio necessario. Più nello specifico, le ipotesi di solidarietà paritaria derivanti dalla compartecipazione dei coobbligati al fatto generatore dell'imposta (si pensi ai partecipanti alla compravendita ai fini dell'imposta di registro), secondo Cass 1052/07 configurano una ipotesi di litisconsorzio necessario, atteso che, per il rispetto del principio della capacità contributiva, ognuno di detti coobbligati può essere chiamato a rispondere, anche se per intero, attesa la solidarietà, solo dell'imposta complessiva effettivamente dovuta e non anche di imposte di ammontare diverso in ordine allo stesso fatto generatore. In tale prospettiva la Cassazione riesce a dare anche la giusta rilevanza al cd lato interno dell'obbligazione solidale (e, quindi, la giusta importanza anche alla fase dei regressi perequatori). Il problema posto da tale decisione ed evidenziato da autorevole dottrina (Glendi, *le sezioni unite della Suprema Corte officiano il funerale della solidarietà tributaria, in riv. Dir. Trib. 2007*) secondo cui in mancanza della notifica dell'atto impositivo nei confronti di alcuno dei soggetti obbligati, detto atto dovrebbe ritenersi improduttivo di effetti nei confronti di tutti tali soggetti è risolto da altra dottrina (Falsitta, stessa rivista) nel porre l'accento sul riparto dell'imposta solidalmente dovuta, per cui il soggetto rimasto estraneo all'atto di accertamento non sarebbe soggetto all'azione diretta, ma soltanto a quella di regresso; dottrina diversa (Consolo, *Giust Trib., 2007, Per una nuova figura di litisconsorzio necessario nel processo tributario*) sostiene che, nell'ipotesi di mancata notifica dell'atto impositivo ad uno dei litisconsorti necessari, il *quantum debeatur* all'amministrazione finanziaria di ridurrebbe della quota di detto soggetto,

non essendo esercitabile nei suoi confronti né l'azione diretta né quella di regresso o, comunque, tale quota non si conteggerebbe in sede di riparto del peso tributario in sede di azioni di regresso.

Tanto premesso, la giurisprudenza più recente ha espressamente negato la sussistenza del litisconsorzio necessario nel caso di solidarietà tributaria, affermando che la sentenza n. 1052/ 2077 riguardava il peculiare caso di atto unitario di accertamento per imposta di successione incidente su più eredi (così Cass. 3 marzo 2010 n. 5146).

Ciò detto, bisogna registrare che la circolare ministeriale 291/E del 18.12.1996 fa rientrare nei casi di litisconsorzio necessario i seguenti casi:

- Art. 43 bis del DPR 602/73 che istituisce una responsabilità solidale del cessionario del credito di imposta con il contribuente, fino alla concorrenza delle somme indebitamente rimborsate (responsabilità solidale dipendente): Art 43 bis. II comma: *Fermo restando nei confronti del contribuente che cede i crediti di cui al comma 1 l'applicazione dell'art. 43 (il quale stabilisce che l'ufficio provvede mediante iscrizione a ruolo al recupero delle somme erroneamente rimborsate e degli interessi eventualmente corrisposti), il cessionario risponde in solido con il contribuente fino alla concorrenza delle somme indebitamente rimborsate, a condizione che gli siano notificati gli atti con i quali l'ufficio delle entrate o il centro di servizio procedono al recupero delle somme stesse. (Responsabilità solidale dipendente)*
- Art.43 ter del DPR 602/73 (*cessione delle eccedenze nell'ambito del gruppo*). *Le eccedenze di imposta sul reddito delle persone giuridiche...risultanti dalla dichiarazione dei redditi delle società o enti appartenenti ad un gruppo possono essere cedute, in tutto o in parte, a una o più società o all'ente dello stesso gruppo.... . 5. Si applicano le disposizioni del comma 2 dell'art 43 bis. (responsabilità solidale dipendente)*
- Art.73, comma 3 del dpr 633/72 che introduce una forma di responsabilità solidale tra società ed enti appartenenti allo stesso gruppo, relativamente alle cessioni delle eccedenze (resp. Solidale dip);
- Art. 6, comma 2 DM 13.12.1979 che individua un caso di responsabilità solidale fra la società controllante e le società o l'ente controllato per le somme o le imposte risultanti dalle dichiarazioni dei secondi non versate dalla prima (resp solidale dip).

Anche la giurisprudenza ha ritenuto sussistente il litisconsorzio necessario in alcune ipotesi di solidarietà dipendente. Per fare alcuni esempi:

-controversie sulle ritenute alla fonte, in cui si ritiene obbligatoria l'instaurazione di un contraddittorio fra sostituto, sostituito ed Amministrazione finanziaria. Sul punto, in verità, la stessa Suprema Corte ha avuto più di un ripensamento. Infatti, ad una primo orientamento secondo cui, essendo il rapporto tra sostituto e sostituito di natura privatistica, la relativa giurisdizione spettava al giudice ordinario – mentre

rimaneva alle Commissioni Tributarie la giurisdizione sulle controversie tra sostituto o sostituito e amministrazione finanziaria (Cass SS UU 29 marzo 1983 n. 2249), ne è seguito un altro (Cass. 1200/88, 2151/88, SS UU 2011/89) secondo cui il rapporto di sostituzione di imposta darebbe origine ad *una situazione sostanzialmente complessa, risultante dalla concorrenza di due rapporti giuridici in sé distinti, ma dalla regolamentazione dettata dall'ordinamento positivo inscindibilmente connessi e compenetrati*, tale da dover essere decisa dalle Commissioni Tributarie con la partecipazione necessaria dell'amministrazione finanziaria (ammettendo, anche, la possibilità dell'instaurazione del giudizio tra sostituto e sostituito e la successiva chiamata dell'amministrazione finanziaria); subito dopo vi è stato un breve revirement (Cass.10057/2000), avendo la Suprema Corte negato l'esistenza del litisconsorzio necessario in detta ipotesi. Tale posizione della giurisprudenza non è stato condiviso da buona parte della dottrina che la riteneva, tra l'altro, in contrasto con il dettato normativo il quale fornisce di autonoma legittimazione ad agire il sostituto ed il sostituito (art. 37 DPR 600/73 :*rimborso ritenute dirette* e art 38 stesso DPR,*rimborso di versamenti diretti*). Aggiungeva detta dottrina che, *a conferma dell'autonoma legittimazione processuale facente capo a tali soggetti* (sostituto e sostituito), l'art. 64 del DPR 600/73 *attribuisce al sostituito la facoltà, e non l'obbligo, di intervenire nel procedimento di accertamento di imposta, riconoscendo, quindi la configurabilità di un litisconsorzio facoltativo e non necessario*. Da ultimo la Cassazione, con le sent.ze SS UU 15031/09 e 2 marzo 2010 n. 8312, sembra essere ritornata all'originaria posizione. In detti arresti, infatti, la Suprema Corte afferma che *le controversie tra sostituto di 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 privatistico, cui resta estraneo l'esercizio del potere impositivo sussumibile nello schema potestà- soggezione, proprio del rapporto tributario*.

- altra ipotesi fatta rientrare dalla giurisprudenza nei casi di litisconsorzio necessario (Cass 2281/90) è quella relativa alla controversia tra cedente e cessionario in tema di rimborso IVA (nella quale si è ritenuta la necessaria presenza dell'amministrazione finanziaria); anche al riguardo parte della dottrina (Glendi, Albertini) ha espresso forti perplessità in ordine alla esistenza di un litisconsorzio necessario.

Ancora, la giurisprudenza ha ritenuto sussistente il litisconsorzio necessario nel caso di controversie riguardanti la determinazione del reddito delle società di persone o di quelle di capitale che hanno optato per il regime della tassazione per trasparenza (e la fattispecie potrebbe estendersi anche alle società di capitale a base azionaria ristretta o familiare). Anche in questo caso, la giurisprudenza e la dottrina hanno assunto varie posizioni nel corso del tempo.

Sul punto, in un primo momento, parte della dottrina riteneva la posizione dei soci inscindibile, rispondendo ciascuno di essi del maggior reddito accertato in capo alla società, aggiungendo che tale tipo di lite dovesse coinvolgere necessariamente anche gli altri soci, atteso che il minor reddito

eventualmente imputato al socio avrebbe comportato una maggiore imputazione in capo agli altri. Altra parte della dottrina sosteneva, invece, che trattandosi nel caso in esame, semplicemente di comunanza del rapporto privatistico di società, non si verificherebbe il presupposto del litisconsorzio necessario tributario.

La giurisprudenza escludeva il litisconsorzio necessario quando l'ufficio avesse notificato distinti avvisi di accertamento alla società e ai soci, in violazione dell'art. 40 del DPR 600/73 (il quale dispone che *alle rettifiche delle dichiarazioni presentate dalle società e associazioni indicate nell'art. 5 del DPR 22 dicembre 1986 n. 917 si procede con unico atto ai fini dell'imposta locale sui redditi dovuta dalle società stesse e ai fini delle imposte sul reddito delle persone fisiche o delle persone giuridiche dovute dai singoli soci o associati*). Sosteneva, infatti, la Cassazione che se si verifica questo caso, e cioè la notifica di distinti avvisi di accertamento in capo alla società e ai soci, si configurano tanti atti di accertamento quanti sono i soggetti coinvolti e, pertanto, si realizzano tanti giudizi quanti sono gli avvisi di accertamento notificati (Cass 1184/2001). Aggiungeva ancora la Cassazione che, comunque, al socio doveva essere consentita la più ampia difesa del proprio diritto (in ossequio all'art. 24 della Cost.): difesa che doveva riguardare sia l'*an* che il *quantum debeat* (Cass 10356/2006). In presenza, poi, di distinti processi, uno riguardante il reddito della società e l'altro quello del socio, non sussisteva tra essi una rapporto di pregiudizialità, per cui il giudice del processo del socio non era obbligato a sospendere, ex art. 295 del cpc, il processo davanti a sé nell'attesa che passasse in giudicato la sentenza di quello riguardante la società (Cass 14417/2005). Ciò posto, ne derivava che il giudice del processo del socio, non era obbligato a tener conto di quanto accertato (con giudicato o per definitività dell'atto di accertamento) in capo alla società. Tale assetto dei processi però poteva comportare un conflitto di giudicati. Si riteneva, però di poter ovviare a tale inconveniente con il vincolo da parte del giudice di prendere a base della sua decisione il giudicato formatosi in capo alla società; tale opzione, però, era realizzabile nella sola ipotesi di giudicato favorevole al società, ostando, in caso contrario, la lesione del diritto di difesa del socio. Tale problematica ne introduceva un'altra e cioè quella relativa al giudicato esterno. La Cassazione, con sent SS UU del 16 giugno 2006 n. 13916 provvedeva a riconoscere l'applicabilità di tale istituto anche al processo tributario ma solo nelle ipotesi in cui il giudicato incidesse sul medesimo rapporto giuridico. La soluzione prospettata dalla dottrina era, perciò, quella della notifica dell'avviso di accertamento, oltre che alla società, anche ai singoli soci, in modo da consentire un litisconsorzio facoltativo. Tale era la situazione della dottrina e della giurisprudenza fino alla famosa sentenza delle SS UU della Cass 14815/2008 . Con tale arresto, la Suprema Corte, riprendendo il principio di diritto affermato con le sentenze 1052 e 1053/2007, ha affermato che *tra le ipotesi di litisconsorzio necessario ... possono rientrare le cause...originate dall'impugnazione avverso gli avvisi di accertamento di maggior reddito a carico di società di persone e dell'attribuzione del medesimo reddito, secondo le relative quote, ai singoli soci, in base alla presunzione legale posta ... dall'art.5 del DPR 917/86 (in virtù della quale i redditi delle società di persone sono imputati pro*

quota a ciascun socio, indipendentemente dalla effettiva percezione, tanto più che, in questi casi, l'art. 40, secondo comma, del DPR 600/73, dispone che " alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle società e associazioni indicate nell'art. 5 del dpr 597/73 – ora 917/86- , si procede con unico atto ai fini dell'imposta locale sui redditi dovuta dalle società stesse e ai fini delle imposte sul reddito delle persone fisiche o delle persone giuridiche dovute dai singoli soci o associati. Prosegue ancora la Cassazione affermando che *nella giurisprudenza di legittimità è stato ritenuto più volte che tra il contenzioso relativo all'accertamento a carico della società e quello relativo ai singoli soci sussiste un vincolo di consequenzialità necessaria "in virtù del quale, nel caso di autonoma e distinta instaurazione delle relative vertenze dinanzi al giudice tributario, si rende inevitabile che la decisione intervenuta nel primo dei suddetti contenziosi si rifletta sulla pronuncia afferente il secondo, il che impone al giudice chiamato a statuire su quest'ultimo di prendere atto della decisione intervenuta nella prima controversia, anche se, in ragione dei limiti soggettivi stabiliti dall'art. 2909 CC, il giudicato che si formi nei rapporti tra la società e l'erario in relazione all'ILOR non è opponibile al socio, che non sia stato parte in detto contenzioso, per l'IRPEF da lui dovuta sui redditi posseduti nel periodo, compreso il reddito di partecipazione alla società"; nella specie, quindi, secondo tale giurisprudenza, non ricorrerebbe una situazione di litisconsorzio necessario tra società e soci, né sarebbe ravvisabile un rapporto di pregiudizialità che imponga la sospensione necessaria del giudizio relativo ai soci, nei confronti dei quali non è opponibile il giudicato relativo al reddito della società, formatosi senza la partecipazione degli stessi (CASS 14417/2005; 9446/2006). Ciò detto , la Suprema Corte ritiene, invece, che nella specie ricorra una ipotesi di litisconsorzio necessario ed originario, la cui violazione comporta la nullità ab imis del rapporto processuale, che assorbe ogni possibile questione relativa alla successiva applicazione di altre norme che disciplinano i rapporti tra procedimenti connessi (sospensione ex art. 295 CPC) salvo quello sulla riunione dei ricorsi ex art. 29 del DLGS 546/92. Sulla stessa linea si pone anche Cass 3703/2010. La stessa Cassazione, poi, con sentenza n. 3830/2010 ha precisato che il principio del litisconsorzio necessario , il quale comporta che il vizio dell'omesso simultaneous processus importi la nullità delle sentenze che ne risultino affette, deve essere correlato con l'altro principio, affermato dalle stesse sezioni unite nella sentenza . 26373/2008 (ribadito da Cass 15895/2009 e 18410/2009) in forza dell'art.6 della convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali Laddove stabilisce che "ogni persona ha diritto ad un'equa e pubblica udienza entro un termine ragionevole.... E dall'art. 111 della Cost. Il quale pure riconosce "il diritto alla ragionevole durata del processo", principio secondo cui "il processo non può essere equo, se non viene definito in un termine ragionevole". Tale contemperamento di detti principi comporta che nel caso di impugnazione da parte di tutti i litisconsorti necessari dell'unitario atto di accertamento, la mancata obbligatoria riunione degli stessi non può portare alla sanzione della nullità degli stessi, tanto più se gli esiti di tali processi sono stati identici. Affermazione questa che porta la Corte a ritenere inutile dispendio di energie processuali la declaratoria di nullità dei processi*

e la rimessione della causa al giudice di primo grado e a concludere, invece, per la salvezza delle attività processuali pregresse e per la riunione dei processi in sede di giudizio di legittimità.

Il litisconsorzio attivo - controversie catastali devolute alla giurisdizione tributaria.

In questo caso è possibile individuare ipotesi di litisconsorzio necessario. Si pensi alle controversie riguardanti la ripartizione dell'estimo tra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella o a quelle in cui la particella o la unità immobiliare urbana appartenga in compossesso a più soggetti: in questi casi la pronuncia giudiziale può essere adottata solo in confronti di tutti tali soggetti. Si può, dunque, affermare, che, nell'ambito delle controversie catastali, si ha litisconsorzio necessario tutte le volte in cui le caratteristiche dell'immobile devono essere definite in presenza di tutti i compossessori

- Coeredi. La ipotesi dei coeredi che subentrino nella controversia instaurata dal ricorrente deceduto è fatta rientrare dalla prevalente dottrina nelle ipotesi di litisconsorzio necessario (e la qualità di litisconsorte necessario è assunta dal coerede senza che abbia rilevanza il tipo di successione in virtù della quale hanno acquisito tale qualità, e anche nella ipotesi in cui non sia succeduto nel diritto posto a fondamento del rapporto sostanziale controverso. La Corte di cassazione ha, però, escluso l'esistenza di tale litisconsorzio necessario (Cass. 8272/2006), ritenendo sussistente tra i coeredi una mera facoltà di partecipazione collettiva al giudizio, essendo gli stessi legati da un rapporto di coobbligazione solidale, la quale, come detto, consente la scindibilità delle posizioni giuridiche delle parti.

Passando all'esame di ipotesi di litisconsorzio necessario non riguardante il ricorrente, bensì i resistenti:

- Controversie catastali. E' sorto qualche dubbio in ordine alla configurabilità di un litisconsorzio necessario dal lato passivo nel caso di liti che riguardino l'utilizzazione delle rendite catastali: l'ipotesi più frequente è stata quella della impugnazione della pretesa riguardante l'ICI e la contestuale impugnazione del classamento al quale tale tributo aveva fatto riferimento. La Corte di Cassazione ha, al riguardo, affermato che il rapporto di pregiudizialità esistente tra controversia promossa avverso il provvedimento di attribuzione della rendita catastale da parte dell'Agenzia del Territorio e quella relativo all'avviso di liquidazione o di accertamento del tributo adottato sul presupposto di tale rendita, non rende le controversie inscindibili, essendo diversi i rapporti giuridici in contestazione e le causae petendi (Cass 18271/2004). Se però in tale fattispecie non può ritenersi esistente un litisconsorzio necessario, può sussistere, invece, una ipotesi di litisconsorzio facoltativo improprio e dunque, in tal caso, il giudice può disporre la riunione dei ricorsi per connessione oggettiva o perché la pronuncia, dipende, totalmente o parzialmente, dalla risoluzione di questioni identiche.

-si esclude la qualità di litisconsorte necessario dell'Agente della riscossione nel caso di impugnazione del ruolo, anche in presenza di emissione di cartella di pagamento, naturalmente nel caso di impugnazione della cartella per vizi del ruolo. In tali ipotesi, non essendo l'agente della riscossione contitolare del credito, non sussiste alcun litisconsorzio. Litisconsorzio che non sussiste neanche nell'ipotesi di vizio di notifica della cartella contenente il ruolo. Nelle ipotesi, invece di impugnativa del ruolo e della cartella, ognuno per i vizi suoi propri, questa può avvenire con un unico ricorso, sempreché sia rispettata la competenza territoriale della Commissione Tributaria.

Infine, meritano di essere ricordati altre ipotesi di litisconsorzio necessario:

- quella derivante dall'esercizio dell'azione surrogatoria (art. 2900 cc). Ebbene, può accadere che il creditore del contribuente non solo si trovi ad esercitare il diritto di rimborso non fatto valere dal proprio debitore, ma anche che si opponga ad un avviso di accertamento da questi non opposto. In queste ipotesi, il creditore che agisce in surrogatoria deve "citare" in giudizio anche il proprio debitore (art. 2900, II comma CC).
- Quella, di natura processuale, derivante dalla *declinazione della legittimazione passiva opposta dall'ente titolare della pretesa con indicazione di altro soggetto cui è stata devoluta la funzione di accertamento e riscossione* (Cass 8495/10, la sentenza ha riguardato il caso di un Comune,il quale, in sede di ricorso avverso un avviso di accertamento ICI relativo ad un immobile posto sul proprio territorio ha opposto il proprio difetto di legittimazione passiva, affermando di aver affidato ad una società l'accertamento e la riscossione di detto tributo. La Cassazione ha, dunque, ritenuto, in questo caso legittimo l'utilizzo da parte del giudice di merito della norma di cui all'art. 107 CPC, affermando l'esistenza di un litisconsorzio necessario processuale tra l'Ente impositore e la società affidataria dell'accertamento del tributo.
- Quella prevista dal nuovo art. 40 bis del dpr 600/73, introdotta dall'art 35 del Dl 78/2010 (il quale prevede che ... *2. Le rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto che partecipa al consolidato sono effettuate con unico atto, notificato sia alla consolidata che alla consolidante, con il quale è determinata la conseguente maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale e sono irrogate le sanzioni correlate. **La società consolidata e la consolidante sono litisconsorti necessari.***

L'integrazione del contraddittorio nelle ipotesi di litisconsorzio necessario

Nelle ipotesi di non completezza iniziale del contraddittorio, deve esserne disposta l'integrazione. Questo avviene con l'emanazione di una ordinanza ad hoc da parte del Collegio, non rientrando il potere de quo tra quelli attribuiti al Presidente dall'art 27 del DLGS 546/1992. Il provvedimento collegiale disporrà la integrazione del contraddittorio, a cura di chi vi abbia interesse, nel termine perentorio in essa determinato, rinviando la trattazione della causa, onde consentire l'attuazione dell'incombente. Tale integrazione avverrà tramite notifica del ricorso introduttivo e dell'ordinanza . Si è posta la questione se alla parte pretermessa

intervenuta o chiamata in giudizio si applichino le preclusioni di cui all'art. 14 , 6 comma. Secondo una parte della dottrina (Campeis- De Pauli) non si applicano.

Nel caso il contraddittorio non venga integrato nel termine, la decadenza di cui parla il 2 comma dell'art.14 comporta l'estinzione del processo ai sensi dell'art.45, primo comma del DLGS 546/92 (*il processo si estingue nei casi in cui le parti alle quali spetta di... integrare il giudizio non vi abbiano provveduto nel termine perentorio stabilito dalla legge o dal giudice che dalla legge sia autorizzato a fissarlo.*) con la ulteriore conseguenza che *le spese del processo estinto... restano a carico delle parti che le hanno anticipato (comma 2, art. cit.)* . Naturalmente l'estinzione del giudizio produrrà la definitività dell'atto impugnato. Nella ipotesi in cui il difetto di contraddittorio non venga rilevato dalla Commissione Tributaria o eccepito dalle parti, per cui vada a sentenza quali sono le conseguenze? Una parte della dottrina e della giurisprudenza sostiene che la sentenza risulta inutiliter data, cioè inefficace, sia nei confronti dei soggetti non messi in grado di partecipare al processo sia nei confronti di quelli che vi hanno partecipato. Detta invalidità potrà essere rilevata d'ufficio o eccepita dalle parti in ogni stato e grado del processo. Se il vizio del contraddittorio emerge nel giudizio di appello, la Commissione Tributaria regionale annullerà la sentenza con rimessione della causa alla Commissione Tributaria Provinciale (art. 59, comma 1, lett.b). Quando, invece, tale vizio, emerga nel giudizio di Cassazione, questa annulla l'intero processo, con rinvio alla Commiss Prov. (art. 383, III comma CPC). Naturalmente,il passaggio in giudicato della sentenza emessa in difetto di completo contraddittorio farà stato tra le parti che hanno partecipato al relativo processo.

Litisconsorzio facoltativo iniziale.

Seppur non espressamente previsto dal DLGS 546/92 (ma, al riguardo, vedasi la recente sen. Cass 21955/2010), il litisconsorzio facoltativo iniziale è ammesso nel processo tributario; e ciò per due ordini di ragioni: il rinvio di cui all'art. 1,comma 2 del detto DLGS al CPC e, dunque, anche all'art. 103 di detto codice (*più parti possono agire o essere convenute nello stesso processo, quando tra le cause che si propongono esiste connessione per l'oggetto o per il titolo dal quale dipendono,oppure, quando la decisione dipende, totalmente o parzialmente dalla risoluzione di indentiche questioni*). In secondo luogo,l'art. 29 del DLGS consente la riunione dei ricorsi che hanno lo stesso oggetto o sono fra loro connessi. Se i ricorsi connessi possono, anche nella fase di esame preliminare di essi, essere riuniti, a fortiori ne deve essere consentita la proposizione unitaria. Tale ipotesi dà luogo ai casi di ricorsi cumulativi (quando lo stesso soggetto impugna più atti) e collettivi (quando più soggetti impugnano lo stesso atto. Può anche verificarsi la contemporanea presenza di ricorso cumulativo/collettivo. Ciò sarà, naturalmente consentito nel rispetto della inderogabile competenza territoriale delle Commissioni Tributarie.

La legge processuale tributaria ammette, poi, il litisconsorzio facoltativo successivo, nelle ipotesi di soggetti destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso (art. 14, comma 3); tale litisconsorzio può realizzarsi o con intervento volontario o per mezzo di chiamata. Al riguardo il cpc (art.

105) distingue tre tipi di intervento: quello principale (o *ad excludendum*) quando l'interveniente fa valere in giudizio un proprio diritto nei confronti delle altre parti; quello litisconsortile (o adesivo autonomo) quando si fa valere un diritto nei confronti di una parte soltanto; infine, l'intervento adesivo dipendente quando non si fa valere un diritto proprio ma si sostiene la causa di una delle parti. In dottrina sussistono forti dubbi in ordine all'intervento principale, almeno per quel che riguarda il giudizio tributario impugnatorio; dovrebbe, invece, ritenersi ammissibile nel giudizio di rimborso (si pensi all'ipotesi in cui un terzo intervenga in un giudizio di rimborso proposto da altri sostenendo di essere lui il titolare del diritto a tale rimborso. L'intervento litisconsortile è ammesso in tutti i casi di obbligazioni solidali paritetiche, con il solo limite di cui al sesto comma dell'art. 14 (*le parti ... intervenute volontariamente non possono impugnare autonomamente l'atto se per esse al momento della costituzione è già decorso il termine di decadenza.*) . Dubbi sorgono pure in ordine all'ammissibilità dell'intervento adesivo dipendente; chi lo esclude si rifà al tenore letterale della norma, la quale consente l'intervento solo di coloro che sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso; chi lo ritiene ammissibile parte da una interpretazione estensiva del concetto di destinatario dell'atto, ritenendo tali non solo l'effettivo destinatario ma anche quello potenziale o mediato.

Prima di concludere questa breve trattazione del litisconsorzio si deve rilevare che l'art. 12 del Dlgs 19 giugno 1997 n. 218, riguardante le imposte indirette diverse dall'IVA. Dispone che *la presentazione dell'istanza, di accertamento con adesione, anche da parte di un solo obbligato, comporta la sospensione, per tutti i coobbligati, dei termini per l'impugnazione indicata al comma 1 e di quelli per la riscossione delle imposte in pendenza di giudizio, per un periodo di novanta giorni. L'impugnazione dell'atto da parte del soggetto che abbia richiesto l'accertamento con adesione comporta rinuncia all'istanza.*

In conclusione, alla luce di quanto appena illustrato, sarebbe auspicabile un intervento legislativo che, prendendo anche spunto dallo sviluppo della dottrina e della giurisprudenza sull'argomento, provvedesse, finalmente, allo sviluppo dell'*embrionale disciplina dei processi tributari con pluralità di parti.*

Angelo Antonio Genise