

## Il litisconsorzio nel processo tributario

### 1. Premessa

Oggetto dell'intervento è il litisconsorzio.

Il tema di fondo è quella della pluralità di parti nel processo tributario e comprende sia le ipotesi di litisconsorzio c.d. originario, sia le ipotesi di consorzio c.d. successivo<sup>1</sup>.

Tale tematica ha registrato di recente un'importante novità, con l'introduzione del comma 6 *bis* dell'art. 14 del d.lgs. n. 546/1992.

### 2. Il litisconsorzio necessario

#### 2.1. Brevi cenni al litisconsorzio necessario nel processo civile

È inevitabile ed estremamente utile richiamare brevissimamente i tratti fondamentali dell'istituto del litisconsorzio necessario nel processo civile<sup>2</sup>.

La norma è quella dell'art. 102, primo comma, c.p.c., per il quale: “*Se la decisione non può pronunciarsi che in confronto di più parti, queste debbono agire o essere convenute nello stesso processo*”.

La formula è molto elegante, ma è meramente descrittiva, giacché non specifica quali siano i presupposti in presenza dei quali debba ritenersi che la decisione non possa essere pronunciate che in confronto di più parti. Per questa ragione la previsione è definita quale “*norma in bianco*” (Cass., sez. un. civ., 18 gennaio 2007, n. 1052).

Può dirsi acquisito che, perlomeno con riferimento al litisconsorzio necessario per ragioni sostanziali, l'esigenza che la decisione sia pronunciata in confronto di più parti si ha allorché l'azione non possa raggiungere gli effetti prefissati se non con la partecipazione al giudizio di tutti i soggetti titolari della situazione unitaria e con l'estensione degli effetti del giudicato nei confronti di essi.

Ciò si desume, innanzi tutto, dalle fattispecie in cui il litisconsorzio necessario è contemplato direttamente dalle norme, come nel caso del giudizio di divisione

---

<sup>1</sup> F. Tesaurò, *Manuale del processo tributario*, Giappichelli, 2024, p. 51 e ss.; G. Ragucci, *Il processo tributario con pluralità di parti*, in Codice commentato del processo tributario, in Tesaurò F. (a cura di), Torino, 2016, p. 247 e ss.; A. Marcheselli, *Contenzioso tributario, Art. 14 – Litisconsorzio ed intervento*, Wolters Kluwer, 2024, p. 456 e ss.

<sup>2</sup> F.P. Luiso, *Diritto processuale civile*, I, Milano, 2017, p. 297 e ss.;

ereditaria e della comunione (art. 784 c.p.c.), in cui è richiesta necessariamente la presenza di tutti i coeredi e condomini e nel caso del giudizio di disconoscimento di paternità, in cui è indispensabile la presenza anche della madre e del figlio da disconoscere (art. 247 c.c.).

È facile osservare che nessuna divisione può esservi se essa non coinvolge tutte le quote dei coeredi o condomini, giacché in caso contrario potrebbe aversi, al più, uno spostamento di quote. Allo stesso modo, nessun disconoscimento si può avere se non si producono tutti i conseguenti effetti tra disconoscente, madre e figlio disconosciuto. Alla stessa logica potrebbe ricondursi probabilmente la necessaria partecipazione del debitore nell'azione surrogatoria promossa dal *creditor creditoris* (art. 2900 c.c.).

Analoga *ratio* a fondamento delle altre ipotesi di litisconsorzio necessario non contemplate dalle norme, ma individuate dalla giurisprudenza, quali la costituzione di servitù coattiva sul fondo servente in comproprietà o l'azione tesa allo scioglimento di un rapporto nato sulla base di un contratto plurilaterale.

A prescindere dai rilevanti casi di litisconsorzio necessario per ragioni processuali, non mancano, tuttavia, ipotesi in cui il litisconsorzio necessario è basato su altre ragioni, anche di opportunità, come nel caso della necessaria partecipazione al giudizio di divisione del creditore opponente (art. 784 c.p.c.).

## *2.2. Il litisconsorzio necessario nel processo tributario*

Una logica sostanzialmente diversa risulta essere alla base del litisconsorzio necessario nel processo tributario<sup>3</sup>.

La norma che disciplina l'istituto è quella di cui all'art. 14, commi 1 e 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che diverrà l'art. 58 del d.lgs. 14 novembre 2024, n. 175, se mai entrerà in vigore.

---

<sup>3</sup> A. Marcheselli, *Contenzioso tributario, Art. 14 – Litisconsorzio ed intervento*, cit., p. 458;

G. Sepio, *Solidarietà tributaria e pluralità di parti nel processo tributario tra litisconsorzio necessario e riunione dei ricorsi*, Rivista di giurisprudenza tributaria, 12, 2007, p. 1059 e ss.;

Dispone l'art. 14, comma 1: *“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”*.

Specifica il comma 2 dello stesso art. 14 che: *“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 in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza”*.

La norma del processo tributario, a differenza della norma del codice di procedura civile, fornisce essa stessa il criterio in base al quale vanno determinate le ipotesi di litisconsorzio necessario.

Il dato fondamentale, in questo caso, è costituito dall'inscindibilità della controversia coinvolgente più soggetti, determinata, in concreto, dall'oggetto del ricorso.

Inscindibilità dell'oggetto del ricorso viene ravvisata nel caso in cui la fattispecie costituiva dell'obbligazione tributaria *“a) presenti elementi comuni ad una pluralità di soggetti e b) siano proprio tali elementi ad essere posti a fondamento dell'impugnazione proposta da uno dei soggetti obbligati”* (così, testualmente, Cass., sez. un. civ., 18 gennaio 2007, n. 1052).

Nel caso del processo tributario l'esigenza del litisconsorzio è legata più che altro al fine di evitare un possibile contrasto di giudicati.

La dimensione spiccatamente processuale dell'istituto del litisconsorzio necessario nel processo tributario è dimostrata dal fatto che la regola fondamentale, per la quale occorre disporre l'integrazione del contraddittorio allorché esso non sia integralmente costituito *ab initio* (art. 14, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992), in esso vi trova frequenti deroghe.

Nel caso, innanzi tutto, di giudicato favorevole ad uno dei coobbligati che abbia agito indipendentemente dagli altri, come in quello del socio della società di persone che abbia ottenuto l'annullamento dell'avviso di accertamento di rettifica del reddito della società. La giurisprudenza, in tale ipotesi, esclude la persistente necessità dell'integrazione del contraddittorio nei separati giudizi promossi dagli altri soci e dalla

società. Ciò in quanto l'atto è ormai annullato e un problema di contrasto di giudicati non si pone.

L'indicata finalità del litisconsorzio necessario nel processo tributario è confermata anche da altre manifestazioni dell'elasticità della regola.

L'integrazione del contraddittorio, infatti, può evitarsi, e concretamente molto spesso si evita, mediante la semplice riunione delle cause, ai sensi dell'art. 29 del d.lgs. n. 546/1992. Inoltre, indipendentemente dalla riunione, in situazioni quali quelle considerate in questa sede, sono state ritenute valide le sentenze pronunciate in giudizi separati, purché da una stessa sezione, da uno stesso collegio e nella stessa udienza (Cass. civ., sez. V, 5 aprile 2017, n. 8766).

Resta da dire delle conseguenze del mancato rispetto dell'ordine di integrazione del contraddittorio impartito dal giudice. A norma dell'art. 307 c.p.c., nel caso in cui nessuna delle parti abbia provveduto all'integrazione il giudizio si estingue.

Salvo quanto detto in precedenza riguardo alle ipotesi in cui non è ritenuta necessaria l'integrazione, nel caso in cui si sia giunti ugualmente a sentenza senza che vi sia stata integrazione del contraddittorio nei confronti dei contraddittori necessari, la conseguenza è la nullità della sentenza, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio. In relazione a tale ipotesi, l'art. 59, comma 1, lett. b) del d.lgs. n. 546/1992 prevede che la corte di giustizia tributaria di secondo grado rimette la causa al giudice di primo grado quando riconosce che nel relativo giudizio il contraddittorio non è stato regolarmente costituito o integrato.

### *2.3. Alcuni casi*

Detto ciò, uno dei casi più rilevanti di litisconsorzio necessario è quello della rettifica del reddito di una società di persone o di una associazione (Cass. civ., sez. V, 123 gennaio 2026, n. 657: *“Nel processo tributario, la corretta instaurazione del litisconsorzio necessario tra società di persone e soci è imprescindibile per la validità del giudizio, in quanto la controversia relativa alla rettifica delle dichiarazioni dei redditi di una società di persone e dei suoi soci coinvolge inscindibilmente tutti i*

*soggetti interessati. La decisione deve essere resa nei confronti di tutti i litisconsorti necessari, pena la nullità assoluta del giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i soggetti coinvolti”). È noto che l’art. 5 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (T.U.I.R) prevede che: “I redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili”.*

In questo caso l’elemento di inscindibilità delle posizioni dei soci è dato dal fatto che, a causa dell’imputazione per trasparenza del reddito della società ai singoli soci, la rettifica del reddito della società implica necessariamente la rettifica dei redditi dei soci.

Affinché si configuri litisconsorzio necessario, tuttavia, ciò non è sufficiente, giacché occorre che le contestazioni mosse dal ricorrente investano l’elemento comune, vale a dire la determinazione del reddito della società. Per tale ragione non si ravvisa litisconsorzio necessario allorché i motivi di ricorso investano aspetti riguardanti il singolo socio, come nel caso in cui si intenda contestare la qualità di socio ovvero nel caso in cui il socio abbia errato nell’indicazione della propria quota in dichiarazione (fattispecie decisa da Cass. civ., sez. V, 16 aprile 2024, n. 10232).

A proposito degli accertamenti coinvolgenti le società di persone, è stata contestata in dottrina la giurisprudenza che ravvisa la necessità di integrazione del contraddittorio anche nei confronti dei soci che non abbiano ricevuto la notifica dell’avviso di accertamento, ritenendosi non corretto coinvolgere nella lite il socio che non abbia ricevuto l’avviso di accertamento<sup>4</sup>.

La giurisprudenza ha affermato che, nel caso di società di persone, il litisconsorzio necessario si configura anche in riferimento ad accertamenti IRAP, allorquando l’accertamento si rifletta sulla determinazione del reddito dei soci (da ultimo, Cass. civ. sez. V, 23 aprile 2025, n. 10550).

---

<sup>4</sup> F. Tesaro, *Manuale del processo tributario*, cit., p. 55 e s., che menziona, in senso critico, Cass, 24 novembre 2020, n. 26645; *id.* 22 marzo 2021, n. 7959; *id.* 18 luglio 2023, n. 20852;

Si ravvisa litisconsorzio necessario tra società e soci anche nel caso di società di fatto, considerata equivalente a una società in nome collettivo e a una società semplice (Cass. civ., sez. V, 28 giugno 2017, n. 16081).

Altro caso in cui è configurabile il litisconsorzio necessario è quello della rettifica del reddito dell'associazione professionale, allorché si tratti della rettifica del reddito dello studio professionale (Cass. civ., sez. V, 6 dicembre 2010, n. 24764).

Litisconsorzio necessario coinvolgente società e soci è raffigurabile allorché, in presenza della rettifica del reddito della società, la contestazione verta proprio sulla quota di partecipazione alla società, giacché in questo caso l'accertamento giudiziale è destinato a ripercuotersi sulla determinazione del reddito degli altri soci.

Altro caso rilevante riguardante l'ambito societario è quello del consolidato fiscale tra società controllante e controllate, laddove si sia optato per la tassazione di gruppo ai sensi dell'art. 117 del T.U.I.R., che comporta la determinazione di un reddito complessivo globale del gruppo, con conseguente litisconsorzio necessario tra consolidante e consolidata (art. 40 *bis* D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; Cass. civ., sez. V, 5 novembre 2019, n. 28356)<sup>5</sup>.

Non è configurabile, invece, litisconsorzio necessario tra società e soci allorché l'obbligazione tributaria della società di persone sia riconducibile a Iva, giacché in questo caso manca proprio il requisito dell'inscindibilità, in quanto tali tributi, pur investendo la responsabilità del socio, non incidono sulla determinazione del reddito di costui.

Del pari, non vi è necessità di integrazione del contraddittorio nei confronti dei soci nel caso di accertamento con adesione con la società, in quanto esso cristallizza la posizione di tutti i soci (Cass. civ., sez. V, 24 febbraio 2022, n. 6070).

In linea di principio non è ravvisabile litisconsorzio necessario nel caso di rettifica dei redditi delle società di capitali, a meno che il socio non abbia optato per il regime di trasparenza fiscale, ai sensi dell'art. 116 T.U.I.R.

---

<sup>5</sup> F. Padovani, *Consolidato fiscale nazionale: riflessioni in tema di attuazione del rapporto obbligatorio d'imposta*, Riv. dir. trib., fasc. 12, 01 dicembre 2010, pag. 1189, par. 13;

Ulteriore ipotesi di litisconsorzio necessario è quella del classamento di un immobile in comunione. La giurisprudenza afferma che, in questo caso, tutti i comproprietari devono partecipare al relativo giudizio, non potendosi ammettere che l'accertamento possa condurre a conclusioni diverse in relazione ai comproprietari (Cass. civ., sez. VI, ord. 21 gennaio 2020, n. 1272)<sup>6</sup>.

Con riferimento all'ICI, ma la regola appare applicabile anche all'IMU, la giurisprudenza ha affermato che *“la imposta è commisurata “proporzionalmente alla quota ed ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso”*. *Da ciò si evince che il comproprietario pro indiviso è tenuto al pagamento in ragione della quota astratta di proprietà di cui è titolare, e che non vi è vincolo di solidarietà con i comproprietari. Da tale principio discende che vi è un rapporto diretto ed esclusivo tra ciascuno dei comproprietari ed il Comune impositore, e pertanto che non sussiste di per sé una ipotesi di litisconsorzio necessario con i comproprietari ove un condomino instauri controversia con il Comune in ordine all'obbligo tributario a proprio esclusivo carico”* (Cass. civ., sez. 5, 30 giugno 2010, n. 15484).

Merita breve menzione anche il litisconsorzio necessario di tipo processuale in grado d'appello.

L'art. 53, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992 prevede che: *“Il ricorso in appello è proposto nelle forme di cui all' art. 20, commi 1 e 2, nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado e deve essere depositato a norma dell'art. 22, commi 1, 2 e 3”*.

Dalla lettura della norma si potrebbe desumere che, nel processo tributario, l'appello debba essere proposto necessariamente nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado, con conseguente inapplicabilità della distinzione tra cause inscindibili e cause scindibili, di cui agli artt. 331 e 332 c.p.c.

Di recente la Corte di cassazione (sez. un. civ. 30 aprile 2024, n. 11676), sulla scia di un orientamento prevalente tendente ad affermare l'applicabilità degli artt. 331 e 332

---

<sup>6</sup> F.Parente, *Il riaccatastamento e le controversie catastali: problematiche attuali*, Rivista del Notariato, fasc. 04, 01 agosto 2014, p. 831;

c.p.c. anche nel processo tributario, ha eliminato i dubbi in proposito, affermando che anche in tale processo deve trovare applicazione la dicotomia cause inscindibili e cause scindibili<sup>7</sup>.

L'applicazione della norma è stata oggetto di incertezze, perché l'art. 54, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992 prevede che l'appello incidentale si propone con atto solo depositato unitamente alle controdeduzioni, precludendosi così, in riferimento a cause scindibili, il diritto dell'appellante incidentale di agire nei confronti dei soggetti pretermessi dall'appellante principale.

La S.C., con la pronuncia menzionata, ha affermato che la proposizione di appello nei confronti del litisconsorte in causa scindibile, pretermesso nel giudizio di appello, deve avvenire mediante notifica dell'atto nel termine di cui all'art. 23 del d.lgs. n. 546 del 1992, decorrente dalla notifica dell'appello principale e comunque non oltre i termini di decadenza dal diritto all'impugnazione.

Essa ha richiamato in parallelo la disciplina in tema di intervento di cui all'art. 14 del d.lgs. n. 546/1992, che prevede che l'intervento nel processo si attua mediante notifica a tutte le parti, in deroga alle modalità ordinarie di costituzione della parte resistente e tale norma è stata considerata applicabile in virtù del richiamo alle norme del giudizio di primo grado di cui all'art. 61 del d.lgs. n. 546/1992.

L'interpretazione, ha sottolineato la Corte, trova conferma nell'art. 353, primo comma, c.p.c., che, nel prescrivere che l'appello incidentale deve essere contenuto nella medesima comparsa di risposta depositata, riguarda esclusivamente le ipotesi di processi relativi a cause inscindibili o dipendenti, non anche quei giudizi nei quali siano portate al vaglio dell'organo giudiziario cause scindibili.

### *3. Litisconsorzio e responsabilità solidale*

---

<sup>7</sup> S.M. Ronco, *Pluralità di parti nel processo tributario e ricadute nel giudizio di appello: riflessioni alla luce della sentenza delle Sezioni Unite n. 11676/2024*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc. 3, 2024, p. 185;

Per molti versi estraneo al tema del litisconsorzio necessario quello della solidarietà tributaria, sia nella forma della solidarietà paritetica, sia nella forma della solidarietà dipendente.

La giurisprudenza esclude che la solidarietà tributaria, in sé considerata, possa dar luogo ad ipotesi di litisconsorzio necessario.

Nella stessa famosa sentenza n. 1052/2007 delle sezioni unite della Corte di cassazione, pur criticata per avere introdotto un principio che, se estrapolato dalla concreta fattispecie, avrebbe condotto a una indiscriminata estensione del campo di applicazione dell'istituto del litisconsorzio necessario nel processo tributario, si è affermato che: *“...la disposizione di cui all'art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 546/1992 si muove in una prospettiva diversa da quella nella quale si collocano le regole relative all'obbligazione solidale, obbligazione la cui (eventuale) sussistenza non realizza un presupposto per l'applicazione della norma in questione”*.

Le ragioni della segnalata estraneità possono, probabilmente, individuarsi nel regime proprio dell'obbligazione solidale, giacché anche nel campo tributario sono ritenute applicabili alcune norme fondamentali dettata dal codice civile.

L'art. 1306, comma 1, c.c. prevede che la sentenza pronunciata tra creditore e uno dei condebitori in solido non ha effetto sugli altri debitori.

Non solo, la giurisprudenza ritiene applicabile all'obbligazione tributaria solidale anche il disposto dell'art. 1306, comma 2, c.c., per il quale il condebitore può giovare degli effetti della sentenza favorevole emessa nel giudizio intentato da altro condebitore, laddove non sia fondata su ragioni personali del condebitore. In questo caso, però, la giurisprudenza subordina l'estensione alle condizioni che i) il condebitore non abbia impugnato autonomamente l'accertamento a lui notificato; ii) la sentenza favorevole al condebitore non sia basata su ragioni personali del condebitore; iii) il condebitore che non ha impugnato non abbia assolto spontaneamente il debito d'imposta (Cass, civ, sez. V, ord. 30 gennaio 2028, n. 2231). Anzi, giurisprudenza più recente sembra ammettere l'estensione degli effetti favorevoli anche nel caso in cui

anche il condebitore abbia impugnato l'accertamento (Cass, civ, sez. V, ord. 11 gennaio 2022, n. 506)

La giurisprudenza ha escluso, ad esempio, il litisconsorzio necessario rispetto alle posizioni di venditore e compratore, solidalmente responsabili, nelle controversie relative alle imposte ipotecarie e catastali pretese dell'Amministrazione finanziaria sull'atto di trasferimento di un immobile (Cass. civ., Sez. VI - 5, Ord. 28 luglio 2015, n. 15958).

Nei casi di responsabilità solidale del sostituto e del sostituito (ad esempio, in ipotesi di mancata effettuazione della ritenuta nel caso di sostituzione definitiva a titolo d'imposta), è ugualmente esclusa la necessità di integrazione del contraddittorio nei confronti del sostituito, essendosi evidenziata la formale estraneità del sostituito rispetto all'autonoma obbligazione tributaria, che intercorre tra l'Amministrazione ed il sostituto. L'interesse del sostituito, si afferma, viene garantito e tutelato con l'attribuzione della facoltà di intervenire volontariamente nel processo (Cass. civ. sez. V, ord. 11 marzo 2021, n. 6854).

È stato, invece, riconosciuto sussistente il litisconsorzio necessario tra debitori solidali nella fattispecie esaminata da Cass. n. 1052/2007, concernente il caso di un atto di divisione, con la quale si era data vita a più lotti, a ognuno dei quali l'ufficio aveva attribuito identico valore complessivo, ripartito proporzionalmente tra i condividenti, senza tenere conto delle differenze qualitative tra i lotti.

In relazione a tale fattispecie, la S.C. ha affermato che: *“...l'inscindibilità che determina il litisconsorzio necessario tra i diversi soggetti coinvolti dall'accertamento tributario non nasce dall'essere tali soggetti coobbligati solidali nel quadro di un rapporto obbligatorio, ma dal loro essere titolari di un diritto reale su (porzioni) di un bene il cui valore è stato determinato dall'Ufficio unitariamente (senza tener conto dell'avvenuta divisione), attribuendo alle quote dei condividenti un valore proporzionale mediante una mera operazione matematica, noncurante delle differenti realtà qualitative delle singole porzioni”*.

#### 4. L'art. 14, comma 6 bis

In questo quadro una posizione a sé stante riveste l'ipotesi di litisconsorzio necessario prevista dal comma 6 bis dell'art. 14, introdotto dal d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220, che dispone: *“In caso di vizi della notificazione eccepiti nei riguardi di un atto presupposto emesso da un soggetto diverso da quello che ha emesso l'atto impugnato, il ricorso è sempre proposto nei confronti di entrambi”*.

Si tratta di un'ipotesi di litisconsorzio necessario normativamente prevista, che appare del tutto eccentrica rispetto alla costruzione giurisprudenziale precedente, che escludeva espressamente la sussistenza di un litisconsorzio necessario in tale ipotesi. Pur formulata in termini generali, la norma riguarda, in maniera particolare, la reciproca posizione dell'agente della riscossione e dell'ente impositore, nel caso in cui sia impugnato un atto della riscossione.

Si legge nella relazione illustrativa del d.lgs. n. 220/2023 che: *“... In tal modo si opera una concentrazione in un unico processo di una fattispecie che in passato ha generato una pluralità di giudizi paralleli, atteso che la Cassazione ha sempre escluso in questa ipotesi l'obbligo di integrazione del contraddittorio”*.

In realtà, l'obiettivo sembra essere altro, vale a dire quello di evitare che l'evocazione in giudizio del solo soggetto autore dell'atto consequenziale, che non è in possesso dell'atto presupposto, possa favorire un'agevole vittoria del ricorrente.

Sotto questo aspetto l'innovazione deve ritenersi assai opportuna, al fine di arginare la tendenza, piuttosto diffusa, a dedurre la mancata notifica dell'atto presupposto e a evitare di evocare in giudizio l'ente impositore, proprio al fine di scongiurare la produzione in giudizio dell'atto presupposto, laddove le difese dell'agente della riscossione, come spesso accade, si limitino ad una sterile invocazione della carenza di legittimazione.

Occorre, infatti, tenere presente al riguardo che, fin dalla nota sentenza sezioni unite (Cass., sez. un. civ., 25 luglio 2007, n. 16412), è stato affermato il principio per il quale l'omissione della notificazione di un atto presupposto costituisce vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato e tale nullità può essere fatta

valere dal contribuente mediante la scelta di impugnare, per tale semplice vizio, l'atto consequenziale notificatogli oppure impugnare cumulativamente anche quest'ultimo (non notificato) per contestare radicalmente la pretesa tributaria. L'azione può essere svolta dal contribuente indifferentemente nei confronti dell'ente creditore o del concessionario, senza che tra costoro si realizzi una ipotesi di litisconsorzio necessario, essendo rimessa alla sola volontà del concessionario, evocato in giudizio, la facoltà di chiamare in causa l'ente impositore.

Al giudice è preclusa la facoltà di ordinare d'ufficio la chiamata in giudizio dell'ente impositore.

L'art. 39 del d.lgs. 13 aprile 1999, n. 112, prevede al riguardo che: *“Il concessionario, nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'ente creditore interessato; in mancanza, risponde delle conseguenze della lite”*.

Se, prima dell'entrata in vigore della norma di cui al comma 6 *bis*, il concessionario della riscossione evocato in giudizio avesse eccepito il difetto di legittimazione in relazione al vizio della notifica dell'atto presupposto, non avrebbe avuto altra strada che chiamare in giudizio l'ente impositore, giacché in caso contrario sarebbe rimasto esposto alle conseguenze della soccombenza.

La giurisprudenza, peraltro, ha qualificato la chiamata in giudizio dell'ente impositore, alla stregua dell'art. 39 del d.lgs. n. 112/1999 come *litis denuntiatio*, da effettuare senza autorizzazione del giudice, al fine di provocare l'intervento in giudizio dell'ente impositore (Cass. civ. sez. VI, 21 giugno 2019, n. 16685).

Resta, comunque salva la possibilità di chiedere al giudice l'autorizzazione alla chiamata in giudizio, ai sensi degli artt. 106 e 269 c.p.c., da esercitare, tuttavia, entro il termine fissato dall'art. 23 del d.lgs. n. 546/1992 per la costituzione in giudizio della parte resistente.

Ma qual è l'ambito di operatività della norma? Cosa si intende per atto presupposto?

Il riferimento, probabilmente, è al vincolo di presupposizione/consequenzialità cui fa riferimento la sentenza n. 16412/2007 delle sezioni unite, vale a dire il vincolo in virtù

del quale la notifica dell'atto presupposto è condizione di validità dell'atto consequenziale, come avviene tipicamente nel rapporto tra avviso di accertamento e cartella di pagamento.

Pur non potendosi escludere evoluzioni interpretative, appare difficile un'estensione della nozione ad altri atti, quali, ad esempio, atti interruttivi della prescrizione posti in essere dall'ente impositore, rispetto ai quali l'interessato non fa certamente valere vizi della notificazione, come invece previsto dalla norma del comma 6 *bis*. La mancata notifica di atti del genere, se incide sulla dovutezza del tributo, non rileva certo sul piano della validità degli atti della riscossione.

Va rimarcato che anche la cartella di pagamento o l'ingiunzione può costituire atto presupposto rispetto all'intimazione, ma non dà luogo a integrazione del contraddittorio, giacché i due atti sono dello stesso soggetto, a meno che non sia messa in discussione sia la notifica della cartella, sia la notifica dell'avviso di accertamento. Non v'è alcuna ragione per ritenere che la mancata osservanza della norma di cui al comma 6 *bis* dia luogo a inammissibilità del ricorso: se l'autore dell'atto presupposto non è evocato occorre integrare il contraddittorio.

##### *5. Il litisconsorzio facoltativo iniziale*

L'art. 14 del d.lgs. n. 546/1992 non prevede espressamente l'ipotesi del litisconsorzio facoltativo iniziale, che deve, però, considerarsi sicuramente ammesso.

È, anzi, ipotesi molto frequente nella pratica, sia dal lato attivo che da quello passivo. È l'ipotesi in cui, al di fuori dei casi di litisconsorzio necessario, si evocano in giudizio l'ente impositore o gli enti impositori e il concessionario della riscossione, come, ad esempio, nel caso in cui si impugni un'intimazione di pagamento.

Dal lato attivo si può pensare al caso in cui i condebitori solidali agiscano congiuntamente per contestare l'atto impositivo ovvero l'atto della riscossione.

Quanto alla possibilità di ricorso collettivo e cumulativo, vale a dire proposto da più soggetti avverso atti distinti, l'indirizzo tradizionale della giurisprudenza ha escluso

l'ammissibilità di esso, essendo richiesta la comunanza di questioni, non solo in diritto, ma anche in fatto (Cass. civ., sez. V, 3° aprile 2010, n. 10578).

Più di recente, tuttavia, la giurisprudenza ha ammesso il ricorso collettivo e cumulativo allorché le contestazioni mosse siano fondate su questioni di diritto e non di fatto (Cass. civ., sez. V, ord. 11 aprile 2019, n. 10150; la vicenda si riferiva a ricorso congiunto nei confronti del comune per il rimborso dell'IVA versata sulla tassa smaltimento rifiuti solidi urbani).

#### *6. L'intervento volontario e ad istanza di parte*

L'art. 14 contempla espressamente l'intervento volontario e ad istanza di parte mediante chiamata in giudizio<sup>8</sup>.

L'articolo in questione, al comma 3, dispone che: *“Possono intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso”*.

La norma va completata con il disposto del comma 6 dello stesso art. 14, che prevede: *“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”*.

Per la chiamata in giudizio basti quanto detto in precedenza riguardo, tra gli altri, al caso in cui l'agente della riscossione chiami in giudizio l'ente impositore, ove non ricorra l'ipotesi del litisconsorzio necessario ai sensi dell'art. 14, comma 6 *bis*, laddove, ad esempio, sia eccepita la prescrizione del credito e l'agente intenda sottrarsi alla responsabilità per la soccombenza ai sensi dell'art. 39 del d.lgs. n. 112/1999.

Quanto all'intervento, le ipotesi contemplate sono molteplici.

Si può pensare, ad esempio, al caso di intervento adesivo autonomo (o litisconsortile) dell'ente impositore che abbia ricevuto la *litis denuntiatio* da parte dell'agente della riscossione.

---

<sup>8</sup> Sul tema di recente, S. Capolupo, *Intervento del terzo nel processo tributario: questione ancora irrisolta*; Il fisco, n. 32 – 33, 1° settembre 2025, p. 2902

Da notare che parte della giurisprudenza<sup>9</sup> ritiene che, al di fuori dell'ipotesi della chiamata in giudizio, l'intervento volontario sia riservato alla parte privata, sicché l'ente impositore non potrebbe intervenire *sua sponte* nel giudizio promosso avverso l'agente della riscossione.

Tale tesi, non isolata, pare ormai in contrasto con l'orientamento secondo cui la norma dell'art. 39 del d.lgs. n. 112/1999 configura un'ipotesi di *litis denuntiatio* diretta proprio a provocare l'intervento in giudizio dell'ente impositore (Cass., n. 16685/2019 cit.).

La questione, comunque, tende a perdere parte della sua rilevanza a seguito dell'entrata in vigore della norma di cui all'art. 14, comma 6 *bis*, del d.lgs. n. 546/1992.

Si può menzionare, poi, l'intervento adesivo dipendente del debitore solidale che non abbia impugnato tempestivamente l'atto impositivo o l'atto della riscossione.

Al riguardo, Cass. civ., sez. V, 19 aprile 2013, n. 9567 ha affermato che: *Nel processo tributario, il soggetto potenzialmente inciso dal tributo, perché possibile destinatario di rivalsa per traslazione a suo carico dell'imposta cui altri sia tenuto e che trovi la propria determinazione nel corso del giudizio, può proporre intervento adesivo dipendente, limitandosi a chiedere l'accoglimento della domanda già proposta dal contribuente, senza ampliare in alcun modo il "thema decidendum" con autonomi motivi di ricorso*

Vi è anche l'ipotesi che il condebitore interveniente nel giudizio promosso da altro condebitore sia ancora in termini per impugnare l'atto impositivo o della riscossione. L'interveniente può impugnare l'atto e determinare così un allargamento dell'oggetto del giudizio. In tal caso l'intervento si configura come litisconsortile.

È problematica la questione relativa all'ammissibilità di ipotesi di intervento principale *ad excludendum*, caratterizzate dal fatto che l'interveniente fa valere un proprio diritto nei confronti, non di una delle parti, come nell'intervento adesivo autonomo o

---

<sup>9</sup> Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma, 2 settembre 2024, n. 10970, con nota adesiva di F Cannizzaro, Il fisco, 42/24, p. 3955 e ss.;

litisconsortile, ma di tutte le parti (il caso del terzo che interviene in un giudizio al fine di far valere un proprio diritto incompatibile e prevalente rispetto a quello dell'attore). Nell'assoluta maggioranza dei casi la natura impugnatoria del giudizio tributario conduce a escluderne l'ammissibilità.

Tra le ipotesi in cui sarebbe ammissibile l'intervento principale si richiama, in genere, il caso del giudizio di rimborso in cui intervenga un terzo che pretenda di avere diritto al rimborso in luogo del ricorrente<sup>10</sup>.

Forti perplessità si possono nutrire riguardo all'ammissibilità di intervento adesivo dipendente da parte del creditore del ricorrente che abbia proposto ricorso avverso un atto avente ad oggetto una pretesa tributaria. Il creditore può avere un interesse anche forte ad intervenire nel giudizio al fine di sostenere le tesi del proprio debitore, tenuto anche conto della natura privilegiata dei crediti tributari, ma la norma dell'art. 14 si riferisce alle parti del rapporto tributario controverso. D'altra parte, la possibilità di un intervento a sostegno delle ragioni del proprio debitore è generalmente esclusa anche nel processo civile, perlomeno allorché si tratti di interventi relativi a rapporti obbligatori<sup>11</sup> e non a diritti reali su determinati beni<sup>12</sup>.

Giovanni Iannini

---

<sup>10</sup> Ammette la possibilità di intervento principale del terzo nel giudizio di rimborso, volto a ottenere una condanna in favore dell'interveniente, F. Tesaro, *Manuale del processo tributario*, cit., p. 60;

<sup>11</sup> Esclude tale possibilità, E.T. Liebman, *Manuale di diritto processuale civile. Principi*, 1992, Milano, Giuffrè, p. 105;

<sup>12</sup> Sembra ammettere la possibilità di intervento adesivo dipendente del creditore in giudizio intentato contro il proprio debitore, tendente a rivendicare la proprietà di un bene, F.P. Luiso, *Diritto processuale civile*, I, Milano, 2017, p. 324;