

FILIPPO PENNISI

**INTEGRAZIONE DEL CONTRADDITTORIO
NEL PROCESSO TRIBUTARIO
(Catania, 22 ottobre 2016)**

1. Il tema, che è quello dell'**integrazione del contraddittorio processuale** ma che coinvolge –più a monte- il più ampio tema della comunanza di lite tra più soggetti (e, per quanto qui interessa, specificamente il tema della comunanza necessaria o **litisconsorzio necessario**), muove dalla comune constatazione che il processo, pur quello tributario con tutte le sue peculiarità, può interessare più di due parti (in campo tributario, nella situazione più semplice, il contribuente-ricorrente, da un lato, e l'ufficio o l'amministrazione finanziaria-resistente, dall'altro), intercetta l'esigenza di un intervento officioso del giudice per assicurarne il rispetto, comporta il rischio che il processo finisca prematuramente (con una dichiarazione d'estinzione, ai sensi dell'art.45, primo comma, d.lgs. n.546 del 1992, in caso d'inottemperanza all'ordine d'integrazione) o che quantomeno debba ripartire dall'inizio (con la rimessione della causa al primo giudice, come imposto dall'art.59, comma primo, lett.b d.lgs. n.546 del 1992, in caso di mancata integrazione).

A sua volta il tema del litisconsorzio necessario presuppone la regola processuale della **legittimazione ad agire** (attiva e passiva), sulla base della quale vengono individuate le “giuste parti” di un processo (ovvero il soggetto cui è riconosciuto il potere di agire in giudizio e il soggetto nei cui confronti l'azione è riconosciuta), che sono per l'appunto quelle che, per venire al nostro argomento, debbono essere poste in condizione di parteciparvi.

La problematica –come detto- si pone in modo affatto peculiare nel processo tributario, atteso il suo mantenuto carattere impugnatorio (pur nella sua più recente configurazione in termini di “impugnazione-merito”), trattandosi comunque di un processo delimitato, nella sua fase introduttiva, dalle contestazioni mosse dal contribuente avverso determinati atti con motivi specificamente dedotti in un ricorso proposto entro termini di decadenza (cfr. Cass., sezione quinta, 12 novembre 2014 n.24092; ma anche Cass., sezioni unite 4 giugno 2008 n.14815).

Tanto peculiare è tale carattere che, prima della riforma del 1992, di un processo tributario soggettivamente complesso si rinveniva un accenno solo nell'art.30 del d.P.R. n.636 del 1972 (revisione della disciplina del contenzioso tributario), nel quale, peraltro solo dopo la modifica intervenuta col d.P.R. n.739 del 1981,

nel regolare la rappresentanza e la difesa in giudizio, ci si riferiva espressamente, oltre che al ricorrente, all'interveniente e al chiamato in giudizio. Si arrivava perfino a posizioni dottrinali che, sicuramente a torto, disconoscevano la configurabilità di litisconsorzio necessario nel processo tributario, proprio a motivo della sua natura impugnatoria; era comunque unanime la considerazione che tali situazioni erano abbastanza rare, specie dopo che giurisprudenza e dottrina si erano orientate nel ritenere che la coobbligazione tributaria in ogni fase del rapporto d'imposta fosse soggetta alle regole dettate per le obbligazioni solidali nel diritto civile.

In dottrina già però si individuavano come casi di litisconsorzio necessario quello che si determinava tra società di persone e soci della stessa in sede di quantificazione del reddito soggetto ad ILOR (in capo alla società) e ad IRPEF (in capo ai singoli soci) e quell'altro derivante dalla disciplina sostanziale vigente in tema di determinazione dell'imponibile con riferimento all'imposta di registro ed all'imposta sulle successioni e donazioni.

Fu con l'art.14 del d.lgs. n.546 del 1992 che vennero espressamente indicate le condizioni che presiedevano all'esistenza di un litisconsorzio necessario e le conseguenze della sua mancata instaurazione, venne legittimato l'istituto del litisconsorzio facoltativo (sia volontario che coatto), vennero trattati succintamente gli aspetti procedurali dei due istituti.

Per "stringere" il discorso sul litisconsorzio necessario, che è il tema che ci interessa più da vicino, fino al 2007 la disposizione di cui al primo comma, che recita nel senso che *"se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte dello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi"*, era comunque accostata nei contenuti alla previsione dell'art.102 c.p.c., legittimandosi tale accostamento sia alla luce del dettato dell'art.30, lett.g, n.2, della legge delega n.413 del 1990, sia di quello dell'art.1, secondo comma, dello stesso decreto delegato, che consente l'applicazione sussidiaria delle disposizioni del rito ordinario.

L'art.102 dispone che *"se la decisione non può pronunciarsi che in confronto di più parti, queste debbono agire o essere convenute nello stesso processo"*, facendosi riferimento a fattispecie soprattutto di natura sostanziale (la domanda di risoluzione di un contratto con più parti, l'usucapione di un fondo appartenente a più proprietari, lo scioglimento delle comunioni), anche se non mancano ipotesi, peraltro tassative, di litisconsorzio necessario per ragioni processuali o di opportunità (ad es. l'azione surrogatoria di cui all'art.2900 c.c., l'azione dell'usufruttuario nella fattispecie di cui al secondo comma dell'art.1012 c.c.); anche nel processo civile, *"se questo (il processo, n.d.r.) è promosso da alcune o contro alcune soltanto di esse, il giudice ordina*

l'integrazione del contraddittorio in un termine perentorio da lui stabilito", con analoghe conseguenze in caso di inottemperanza all'ordine (art.307, comma terzo, c.p.c.).

Sul presupposto di tale accostamento erano rare sono le ipotesi nelle quali la contitolarità di un rapporto sostanziale imponeva la necessaria partecipazione di tutti i soggetti coinvolti in una vicenda tributaria.

Un caso era ed è individuato nelle controversie relative alla determinazione delle rendite catastali di terreni o di immobili appartenenti a più proprietari (cfr. Cass., sezione quinta, 26 maggio 2005 n.11167).

Ma fino all'anno 2007 poteva considerarsi tendenzialmente pacifica l'esclusione dal novero delle ipotesi di litisconsorzio necessario delle obbligazioni solidali c.d. paritarie, cioè di quelle fattispecie nei quali uno stesso presupposto d'imposta è realizzato congiuntamente da più soggetti, come nel caso di coloro che hanno stipulato un atto da registrare, ai sensi dell'art.57 d.P.R. n.131 del 1986 ("solidalmente obbligati"), nel caso dell'imposta ipotecaria e catastale di cui all'art.11 d.lgs. n.347 del 1990 e un tempo anche nel caso di più alienanti ai fini del pagamento dell'INVIM.

In tali fattispecie il regime processuale della solidarietà tributaria si traduceva in un litisconsorzio facoltativo, perché l'obbligazione tributaria solidale dava luogo ad un "fascio di obbligazioni distinte", e prim'ancora ad una pluralità di atti d'accertamento, non necessariamente seguite da un'uniformità di svolgimento delle vicende processuali; alle parti era consentito di gestire autonomamente il rapporto con l'Amministrazione finanziaria (e, quindi, a ciascuno di definire il dovuto in maniera diversa dagli altri); i coobbligati rimasti inerti avrebbero poi potuto invocare il giudicato riduttivo ottenuto dal coobbligato impugnante, ai sensi del secondo comma dell'art.1306 c.c. (*"gli altri debitori possono opporla al creditore, salvo che sia fondata su ragioni personali al condebitore"*).

2. Tutto ciò è stato però oggetto di *overruling* da parte delle Sezioni unite con la sentenza n.1052 del 18 gennaio 2007, presidente Carbone, che ha diversamente interpretato la nozione di "inscindibilità" dell'oggetto del ricorso in forma tale da ricomprendere anche tali fattispecie tra quelle suscettibili di dar vita al processo tributario necessariamente litisconsortile.

Il caso di specie si presentava in effetti peculiare perché riguardava una lite sul pagamento dell'imposta di registro dovuta dai comproprietari (tredici) per un atto di divisione dell'immobile (un complesso industriale) in comunione indivisa, per il quale l'Ufficio del Registro aveva accertato un valore superiore, proporzionalmente ripartito.

Nei diversi appelli, all'esito delle singole impugnazioni, si erano registrati diversi esiti processuali.

In Cassazione era stato denunziato il difetto d'integrazione del contraddittorio e la causa, sulla rilevata importanza della questione, era stata rimessa alla Sezioni Unite.

In motivazione le Sezioni unite hanno esordito affermando che nel processo tributario la nozione di litisconsorzio necessario è diversa da quella tracciata dall'art.102 c.p.c., che è "norma in bianco" (e -aggiungerei- che guarda ai profili sostanziali della vicenda), laddove l'art.14 ricollega l'ipotesi del litisconsorzio necessario nel processo tributario allo specifico presupposto della "inscindibilità della causa tra più soggetti determinata dall'oggetto del ricorso".

Ne viene così enucleata una dimensione esclusivamente processuale, collegata alla domanda proposta in ricorso, e ciò perché è la domanda che determina l'oggetto del processo e che costituisce, quindi, il parametro per valutare l'inscindibilità della causa tra più soggetti.

Quali sono, secondo la S.C., le condizioni per riconoscere la necessità del litisconsorzio:

-la domanda presenta elementi comuni ad una pluralità di soggetti;

-sono proprio questi elementi ad essere posti a fondamento dell'impugnazione proposta da uno dei soggetti obbligati, escluso il caso in cui questi abbia dedotto un profilo esclusivamente proprio della sua posizione debitoria.

Le S.U. chiosano allora nel senso che la disposizione di cui all'art.14 muove da una prospettiva diversa da quella nella quale si collocano le regole relative all'obbligazione solidale, che di per sé non realizza un litisconsorzio necessario.

La questione della solidarietà dell'obbligazione è pertanto estranea al caso in esame, perché *"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 tenere 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"*.

Tutto ciò in una prospettiva conforme ai principi costituzionali espressi dagli artt.3 e 53 della Costituzione, l'ultimo dei quali esige una equa ripartizione dei carichi fiscali.

Fin qui la sentenza in esame, che però ha suscitato perplessità in parte della dottrina, anzitutto perché il principio è stato affermato proprio in un caso di

solidarietà tributaria e, anzi, di c.d. solidarietà paritaria emergente dall'art.57 del d.P.R. n.131 del 1986 in tema d'imposta di registro, senza che la Corte riuscisse a dimostrare –si è detto- per quale ragione la solidarietà tributaria darebbe luogo ad inscindibilità di causa, mentre la critica più forte è stata quella secondo cui il principio espresso dalle S.U. avrebbe ricadute anche sul piano sostanziale, cioè sul piano dell'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di notificare l'avviso d'accertamento a tutti i contribuenti coinvolti, cosicché ove l'ente impositore non provvedesse nei confronti di tutti i coobbligati entro il termine decadenziale stabilito, la stessa attività accertativa –prim'ancora della sentenza- sarebbe *inutiliter data*.

Altri Autori hanno invece condiviso il principio, alla luce di quanto previsto dall'art.34 del d.P.R. n.131 del 1986 in tema di imposta di registro sulle "divisioni" ovvero alla luce di una confermata valorizzazione dei richiamati principi costituzionali, nella scia della sentenza n.48 del 1968 della Corte Costituzionale che ha abolito la c.d. supersolidarietà tributaria o ancora alla luce di un'interpretazione della sentenza in termini di creazione di un'ipotesi di litisconsorzio necessario *propter opportunitatem* che, in caso di mancata notifica da parte dell'Amministrazione finanziaria a tutti i coobbligati, non impedirebbe un giudizio *inter pauciores*, evitando da un lato che gli esiti del processo siano *inutiliter dati* e dall'altro impedendo discrasie tra giudicati tributari distinti, sul modello di quanto disposto dall'art.1301 c.c. in tema di remissione del debito nei confronti di uno dei debitori solidali.

Ma sembra piuttosto preferibile chiosare nel senso che le Sezioni Unite hanno soltanto voluto escludere per un verso che la presenza di un'obbligazione tributaria solidale potesse automaticamente comportare il consorzio di lite tra soggetti coobbligati, perché se la domanda non coinvolge la posizione comune, e cioè la fattispecie costitutiva dell'obbligazione, non vi è litisconsorzio necessario, e, per altro verso, hanno voluto indicare che la fattispecie di litisconsorzio necessario può attagliarsi a situazioni nelle quali l'obbligazione tributaria non ha natura solidale, perché è sufficiente che "*la fattispecie costitutiva dell'obbligazione –risultante dai contenuti concreti dell'atto autoritativo impugnato- sia connotata da elementi comuni ad una pluralità di soggetti*" (così in motivazione).

Le sentenze successive appaiono avere tenuto conto di questi rilievi critici, valorizzando il profilo della solidarietà passiva in un caso che interessava più eredi chiamati a rispondere di un debito fiscale del loro *de cuius* (Cass., sezione quinta, n.5146 del 3 marzo 2010, che però precisa che diversa sarebbe stata la situazione in caso di unitario atto di accertamento per imposta di successione incidente su più eredi).

Il principio espresso dalle S.U. risultano comunque confermato dalle più recenti n.10644 e n.15189, entrambe del 2013.

3. Ma il problema del litisconsorzio necessario si è posto anche nel caso della c.d. solidarietà dipendente, detta anche responsabilità d'imposta, che si caratterizza per la presenza di un obbligato principale, ovvero di colui che ha realizzato il presupposto dell'imposta, e di altro soggetto il quale, pur non partecipando alla realizzazione del presupposto impositivo, è ciononostante obbligato in solido, per avere posto in essere una fattispecie ulteriore e diversa (è il caso del versamento all'Erario delle ritenute sui redditi da lavoro dipendente). Qua la questione dell'esistenza o meno dell'integrazione del contraddittorio è complicata per via dei dubbi nutriti sulla giurisdizione in cui far rientrare la controversia che può instaurarsi tra sostituto e sostituto (ad es. il lavoratore che contesta l'entità della ritenuta operata dal datore di lavoro e ne pretende rivalsa) e si è posta nel periodo in cui in sede di legittimità si è affermato un orientamento secondo cui le controversie tra sostituto e sostituto sulla legittimità delle ritenute operate dal secondo dovessero essere necessariamente risolte dal giudice tributario in contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria (così cfr. Cass., sezioni unite, 24 ottobre 2007 n.22266 e, ancor prima, la sentenza n.23019 del 2005).

In genere però una necessità di integrare il contraddittorio in questi casi è stata esclusa da dottrina e giurisprudenza sotto il profilo che la figura della solidarietà dipendente non risponde ad esigenze di rispetto dell'art.53 della Costituzione ma soddisfa soltanto l'esigenza di una rafforzata tutela del credito d'imposta, in quanto qui il responsabile d'imposta diventa un garante *ex lege* del debito tributario, potenziando così le ragioni creditorie dell'Erario quanto ad una più sicura e agevole riscossione del tributo.

Ma la prospettiva di una giurisdizione tributaria "esclusiva" in materia è tramontata a seguito di ulteriori successivi arresti della S.C. che hanno affermato che le controversie tra sostituto d'imposta e sostituto, relative al legittimo e corretto esercizio del diritto di rivalsa delle ritenute alla fonte versate direttamente da sostituto, non sono attratte alla giurisdizione del giudice tributario, ma rientrano nella giurisdizione del giudice ordinario, trattandosi di diritto esercitato dal sostituto verso il sostituto nell'ambito di un rapporto di tipo privatistico, cui resta estraneo l'esercizio del potere impositivo sussumibile nello schema potestà-soggezione, proprio del diritto tributario (Cass., sezioni unite 26 giugno 2009 n.15031; conforme Cass., S.U. 2 marzo 2010 n.8312).

4. L'arresto del 2007 ha poi condizionato il trattamento processuale da assegnare a quelle liti nelle quali si impugna l'avviso d'accertamento del reddito delle società di persone o l'avviso d'accertamento del reddito da partecipazione del singolo socio.

L'art.5 del d.P.R. n.917 del 1986 dispone infatti che *“i redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice (...) sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione”*.

Con la sentenza n.14815 del 4 giugno 2008 la S.C., sempre a sezioni unite, ha infatti fissato il principio secondo cui l'unitarietà dell'accertamento che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei detti redditi di società di persone (ed associazioni equiparate) e dei soci delle stesse, secondo quanto specificato dall'art.40 del d.P.R. n.600 del 1973, e la conseguente automatica imputazione dei redditi a ciascun socio, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili e indipendentemente dalla percezione degli stessi, prevista dall'art.5 del d.P.R. n.917 del 1986, comportano che il ricorso tributario proposto, anche avverso un solo avviso di rettifica, da uno dei soci o dalla società riguarda **inscindibilmente** sia la società che tutti i soci (*“in quanto l'accertamento del reddito societario (ai fini ILOR) è lo stesso accertamento (frazionato) che interessa i soci (ai fini IRPEF)”*).

Si rende quindi necessario che tutti questi soggetti siano parte dello stesso processo e che la controversia non possa essere decisa limitatamente ad alcuni di essi.

Nella fattispecie la S.C. ha riscontrato cioè gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell'obbligazione dedotta nell'atto impositivo, con conseguente configurabilità di un caso di litisconsorzio necessario originario, secondo quanto affermato dalla sentenza n.1052, espressamente richiamata e riportata.

E qui le sezioni unite respingono sia la precedente soluzione processuale della sospensione necessaria del giudizio relativo ai soci, basata su una lettura “estensiva” dell'art.39 del d.lgs. n.546 del 1992, perché accettando tale tesi si verrebbe ad imporre al socio l'esito di un giudizio cui è rimasto estraneo, sia la tesi della sentenza motivata *per relationem* o condizionata, e invece indicano come soluzione al problema lo strumento della riunione dei procedimenti (art.29 d.lgs. n.546 del 1992), che però presuppone che tutti gli avvisi siano stati notificati e impugnati, e, ancor più, quello dell'integrazione necessaria del contraddittorio.

Ne fanno eccezioni le impugnazioni che prospettino solo questioni personali (sulla qualità di socio, sull'entità della singola quota di partecipazione, sulla decadenza dell'ufficio dal potere impositivo nei confronti del singolo

destinatario dell'atto, ovvero sulla ripartizione del reddito tra i soci, nel quale ultimo caso il litisconsorzio necessario opera soltanto nei confronti dei soci e di tutti i soci).

A parte questi casi, il giudizio è unitario perché la lite è la stessa.

Il ragionamento che compie qui la Corte muove dalle premesse teoriche della precedente n.1052 del 2007 ma approfondisce alcuni profili che nel frattempo erano stati oggetto di critica in dottrina.

Così, a fronte dell'obiezione sulle irreparabili conseguenze che si vorrebbe far derivare da un difetto di notifica dell'avviso d'accertamento a tutti i contribuenti coinvolti, la Corte afferma che è sufficiente che venga notificato e impugnato almeno un avviso d'accertamento perché si verifichi il presupposto del litisconsorzio necessario, l'ipotesi litisconsortile cioè non dipende dalle scelte dell'amministrazione, la mancata notifica del singolo avviso non impedisce infatti la partecipazione al giudizio iniziato da altro coobbligato ma impedisce che il Fisco, eventualmente vittorioso, proceda alla riscossione nei confronti dei soggetti che, pur avendo partecipato al giudizio come litisconsorti necessari, non hanno ricevuto avviso, sarà quindi necessaria una successiva notifica dell'avviso d'accertamento, se ancora nei termini di legge, mentre la sentenza favorevole potrà essere opposta all'Ufficio, col solo limite dell'irripetibilità di quanto già pagato.

In sostanza, il soggetto che non abbia ricevuto la notifica dell'atto d'accertamento, è posto in grado di partecipare al giudizio al fine di anticipare la sua difesa personale, di sostenere le ragioni della società e di preconstituire un giudicato favorevole se e quando la notifica avverrà, ma la sua chiamata in giudizio non vale notifica dell'accertamento.

Da segnalare è Cass. 10 aprile 2009 n.8782 che, prestando ossequio alla n.14815 del 2008, nega però il litisconsorzio necessario con i soci in un caso riguardante una controversia sull'IVA dovuta dalla società, non attagliandosi il principio alle imposte indirette e trattandosi di responsabilità sussidiaria dei soci ai sensi dell'art.2291 c.c., e Cass. n.9527 del 2016 che, in un caso di mero controllo automatico della dichiarazione (*“che, com'è evidente, non comporta alcuna rettifica dei redditi dichiarati dalla società e, conseguentemente, neanche di quelli dei soci”*, così in motivazione) esclude il litisconsorzio necessario anche in materia di IVA e IRAP (ma se l'accertamento è fondato su elementi comuni ai soci Cass. n.26071 del 2015 afferma, sempre in materia di IVA e IRAP, l'inscindibilità delle posizioni).

Il principio espresso dalle S.U. nel 2008 è stato ancora da ultimo confermato da Cass., sezione 6-5, n.7789 del 2016, ove era in discussione un avviso d'accertamento rilevante ai fini IVA, IRAP e IRPEF.

5. Ma un problema di litisconsorzio necessario (o meno) si pone anche **dal lato passivo**, nel senso che ci si è chiesti se vi siano fattispecie in cui all'ufficio che ha emesso l'atto impugnato e che è stato evocato in giudizio debbano affiancarsi altri soggetti.

Qui non si fa certo problema del caso in cui con un'unica cartella di pagamento si richieda il pagamento di tributi di pertinenza di più enti impositori, perché in questo caso sarà sempre ammissibile un litisconsorzio facoltativo, sul modello dell'art.103 c.p.c..

Piuttosto si fa riferimento alla necessità che nel processo tributario sia litisconsorte necessario, insieme all'ufficio impositore, il concessionario della riscossione del tributo.

La dottrina e la giurisprudenza hanno sempre indicato il concessionario della riscossione come un semplice destinatario del pagamento o, più precisamente, con riferimento allo schema dell'art.1188 c.c., comma primo, come il soggetto incaricato dal creditore ed autorizzato dalla legge a ricevere il pagamento, non contitolare del credito da riscuotere, e pertanto ha negato che vi fosse un litisconsorzio necessario con l'ente impositore.

L'art.10 del d.lgs.n.546 del 1992 annovera peraltro *“il concessionario del servizio di riscossione che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto”* come possibile parte resistente in giudizio, riferendosi a quelle ipotesi elettive in cui si controverta (solo) di vizi della cartella di pagamento (o dell'avviso di mora, fino alla sua abolizione nel 1999) che ad esso concessionario siano direttamente addebitabili (così Cass., sezione quinta, 14 febbraio 2007 n.3242).

In questi casi il legittimo contraddittore è costituito dal concessionario, mentre non è parte necessaria l'ufficio finanziario, che è privo di legittimazione passiva, sicché è inammissibile il ricorso proposto esclusivamente nei confronti dell'ufficio, non essendo configurabile un litisconsorzio necessario, né potendosi quindi disporre successivamente l'integrazione del contraddittorio nei confronti del concessionario non evocato in giudizio (così Cass., sezione tributaria, 24 aprile 2015 n.8370, che vi equipara l'omessa adozione dell'atto richiesto, e cioè, nel caso di specie, il silenzio rifiuto sull'istanza di rimborso avanzata dal contribuente).

Non può peraltro escludersi la prospettiva che la contestuale chiamata dell'ente impositore e del concessionario si renda necessaria in funzione della valutazione dei motivi d'impugnazione, proposti in via subordinata o alternativa.

Il caso più interessante è comunque quello in cui il contribuente, ricevuta un atto del concessionario, chiami in giudizio solo quest'ultimo, pur lamentando

(anche) vizi degli atti presupposti e perfino la stessa pretesa tributaria, come consentito dall'art.19, terzo comma, del d.lgs. n.546 del 1992.

Il caso venne affrontato nel 2007 dalla Corte di Cassazione che a sezioni unite affermò che qui non sussiste un'ipotesi di litisconsorzio necessario e, più precisamente, pur spettando la legittimazione passiva all'ente titolare del credito tributario e non già al concessionario, a quest'ultimo, se è fatto destinatario dell'impugnazione, incombe l'onere di chiamare in giudizio l'ente, se non vuole rispondere dell'esito della lite, ai sensi dell'art.39 del d.lgs. n.112 del 1999, ma che il giudice non è tenuto a disporre d'ufficio l'integrazione del contraddittorio, in quanto non è configurabile in questo caso un litisconsorzio necessario.

In definitiva la S.C. individua il **legittimato** passivo non già in relazione ai vizi denunziati bensì in relazione a colui che ha emesso l'atto impugnato, sicché in caso di impugnazione di una cartella di pagamento (l'avviso di mora abolito) il ricorso potrà essere indirizzato al concessionario della riscossione, a prescindere dai vizi fatti valere, salva sua responsabilità in caso di mancata chiamata in causa dell'ufficio.

L'orientamento è consolidato, riscontrandosi numerose successive pronunzie conformi (da ultimo, Cass., sezione 6-5, 28 novembre 2012).

Ritengo infine che, se non chiamato in causa in primo grado, l'ente impositore possa comunque spiegare intervento in appello, ai sensi dell'art.344 c.p.c., applicabile anche al processo tributario, avendone esso ente certamente interesse.

SENTENZE DI RILIEVO:

C.Cass., sezioni unite, 18 gennaio 2007 n.1052;

C.Cass., sezioni unite, 24 ottobre 2007 n.22266;

C.Cass., sezioni unite, 26 giugno 2009 n.15031.

C.Cass., sezioni unite, 4 giugno 2008 n.14815;

BIBLIOGRAFIA:

-Basilavecchia, Commento a Sezioni Unite n.14815 del 2008, in Corriere tributario, 2008, pag.2271 ss.;

-Consolo-Glendi, Commentario, sub art.14 d.lgs.n.546 del 1992, anno 2012;

-Falsitta, Presupposto unitario plurisoggettivo, giusto riparto e litisconsorzio necessario nella solidarietà passiva tributaria, in Rivista di diritto tributario, parte seconda, p.167 ss.;

-Finocchiaro, Commento a Sezioni Unite n.14815 del 2008, in Guida al Diritto, n.34, pag.69 ss.;

- Frasca, Intorno al litisconsorzio necessario nel processo tributario, in Rivista di diritto tributario, 2008, parte seconda, pag.84 ss.;
- Muscarà, L'eterogenea vicenda del litisconsorzio necessario, in Rivista di diritto tributario, anno 2011;
- Piselli, Nota a Sezioni Unite n.1052 del 2007, in Guida al Diritto, 2007;
- Randazzo, Commento a Sezioni Unite n.1052 del 2007, in Corriere tributario, 2007;
- Russo, voce Processo tributario, in Enciclopedia del diritto, Milano 1987.