

La pluralità di parti nel processo tributario (*)

di ULLISSE COREA

SOMMARIO: 1. Il litisconsorzio necessario nel processo civile. — 2. Il litisconsorzio necessario nel processo tributario. — 3. *Segue*. Le altre fattispecie di litisconsorzio necessario. — 4. Il litisconsorzio facoltativo. — 5. L'intervento e la chiamata in causa. — 6. Il litisconsorzio nelle fasi di gravame.

1. Il litisconsorzio necessario nel processo civile.

L'istituto del litisconsorzio nel processo tributario non può essere adeguatamente compreso se non si chiariscono i contorni che tale istituto assume nel processo civile. È dunque opportuno, seppure nel breve spazio concesso a questa trattazione, fornire un primo inquadramento dello stesso alla luce delle coordinate che, dottrina e giurisprudenza, hanno nel corso degli anni faticosamente tracciato.

In generale, può dirsi che la nozione di litisconsorzio si collega a un processo nel quale vi è (o vi deve essere) una pluralità di parti. L'istituto è disciplinato nel codice di rito civile in due articoli che regolano le diverse fattispecie del litisconsorzio necessario (art. 102) e di quello facoltativo (art. 103). Il primo stabilisce la necessità di un processo unitario “se la decisione non può pronunciarsi che in confronto di più parti” ma non esplicita in presenza di quali situazioni ciò accada, limitandosi a porre l'obbligo del giudice di disporre l'integrazione del contraddittorio. Il secondo risponde a esigenze di opportunità ed è perciò nella facoltà dell'attore avvalersene mentre i più convenuti saranno as-

(*) Lo scritto è destinato a far parte del volume *Il processo tributario*, a cura di A. Carinci - S. Muleo, per i tipi di Giuffrè.

soggettati a tale scelta: in questo caso però la legge richiede che vi sia una connessione per oggetto o titolo tra le diverse cause proposte in cumulo o almeno una comunanza di identiche questioni da risolvere ai fini della decisione ⁽¹⁾.

Il problema del litisconsorzio necessario e la complessità che da sempre caratterizza questo istituto emerge plasticamente dalla norma che dovrebbe disciplinarlo, non a caso definita come una norma “in bianco” ⁽²⁾, essendo totalmente muta rispetto all’individuazione dei presupposti per la sua applicazione e alla funzione che la stessa è chiamata a svolgere: non è dato comprendere, infatti, se la necessità del litisconsorzio rilevi a fini di tutela dei soggetti eventualmente pretermessi o allo scopo di rendere una pronuncia utile all’attore.

Nel silenzio del codice del 1865, il tema irrompe per la prima volta nel dibattito con un celebre saggio del Chiovenda, segnando un mutamento rispetto alle premesse ideologiche accolte dalla precedente dottrina circa la funzione stessa del processo civile ⁽³⁾. L’illustre Maestro riteneva che, pur essendo importante valutare la natura del rapporto giuridico sostanziale, solitamente posta a base della necessità del litisconsorzio, questo non perseguisse lo scopo di evitare giudicati contraddittori, né la mera economia dei

⁽¹⁾ Cfr. G. BALENA, *Istituzioni di diritto processuale civile*, I, Bari, 2019, 210; C. CONSOLO, *Spiegazioni di diritto processuale civile*, II, Torino, 2023, 3 ss.; F.P. LUISO, *Diritto processuale civile*, I, Milano, 2024, 100 ss.; B. SASSANI, *Lineamenti del processo civile italiano*, Milano, 2023, 429 ss.

⁽²⁾ G. COSTANTINO, *Contributo allo studio del litisconsorzio necessario*, Napoli, 1979, 4.

⁽³⁾ G. COSTANTINO, *Contributo*, cit., 33, osserva come se, dapprima, il compito del giudice era limitato ad affermare l’esistenza o l’inesistenza della pretesa dell’attore verso il convenuto, successivamente al processo è stata attribuita la funzione pubblicistica della “attuazione della legge”, sicché “è sorto il problema di individuare le parti del rapporto sostanziale rispetto alle parti del rapporto processuale” affinché la sentenza potesse non solo risolvere la lite ma realizzare la “concreta volontà della legge”. Si è pure osservato come l’art. 102 c.p.c. esprima molto più che una regola tecnica, “essa trascrive in termini positivi la transizione ad una nuova concezione del processo civile: le parti non possono più disporre del risultato del processo il cui controllo è demandato al giudice della causa, cui è fatto divieto di pronunciare sentenze inutili” (L. ZANUTTIGH, *Litisconsorzio*, in *Digesto, disc. priv., sez. civ.*, XI, Torino, 1994, 40 ss.).

giudizi. Perché si determini la necessità del litisconsorzio occorre piuttosto una impossibilità *giuridica* di pronunciare non solo “diversamente, ma separatamente”, pena l’emanazione di una sentenza *inutiliter data*; espressione criptica, che avrebbe avuto grande fortuna ma sarebbe stata al contempo latrice di molte incertezze ⁽⁴⁾.

Alla difficoltà di rinvenire un criterio atto a individuare i casi in cui il litisconsorzio si presenti come necessario, Chiovenda risponde analizzando la realtà dall’angolo visuale dei tipi di sentenza, ma sempre nel prisma della sua utilità. La regola generale nei rapporti con molteplicità di soggetti, quando la legge non dispone diversamente, viene così individuata nella piena libertà dell’attore di «agire da solo o contro un solo, purché la domanda per il fatto d’esser proposta da un solo o contro un solo non perda ogni utilità pratica». Così è per la legittimazione all’azione di condanna, la quale comprende anche quella per l’accertamento del rapporto ⁽⁵⁾, mentre alla regola farebbero eccezione le sole azioni costitutive con cui si chiedi di mutare un atto o uno stato giuridico «che sia uno rispetto a più», proprio in quanto qui, diversamente, la sentenza risulterebbe priva di «utilità pratica».

In questi casi, infatti, il convenuto è chiamato in giudizio non come obbligato ma solo in quanto “l’effetto giuridico inerente alla sentenza del giudice non può prodursi s’egli non sia tratto in giudizio”. Sicché, se più sono i soggetti del rapporto, tutti devono ritenersi necessariamente litisconsorti, pena l’impossibilità per il

⁽⁴⁾ Non soltanto l’opportunità di evitare giudicati contrastanti “non assurge mai alla *necessità* che più persone siano insieme in una lite”, ma anche qualora si versi in una situazione tale che il giudice debba rilevare d’ufficio la mancata integrazione del contraddittorio, l’eventualità di pervenire a giudicati contrastanti risulterebbe diminuita ma non certo esclusa”: G. CHIOVENDA, *Sul litisconsorzio necessario*, 1904, in *Saggi di diritto processuale civile (1900-1930)*, Roma, 1931, II, 427, 437.

⁽⁵⁾ G. CHIOVENDA, *Sul litisconsorzio necessario*, cit., 437 ss.; Id., *Principii di diritto processuale civile*, Napoli, 1923, 1080 ss.: “Ogni sentenza, la quale ha per iscopo immediato la dichiarazione di un obbligo ha sempre per sé un valore, che non viene meno completamente per il fatto d’esser resa in confronto di un solo fra più soggetti attivi o passivi di un diritto”. La dottrina successiva ha però dimostrato come talora anche le azioni di condanna e di accertamento possano richiedere il litisconsorzio necessario.

giudice di emettere una sentenza e per l'attore di conseguire il bene della vita.

Questa generale libertà di agire senza coinvolgere tutti i soggetti del rapporto era, invece, negata dal Redenti sull'assunto della necessità — “immanente e *di essenza* della organizzazione positiva della funzione giurisdizionale” — che il diritto oggettivo trovi attuazione sull'intera situazione sostanziale ⁽⁶⁾. Al fondo di questa diversa visione del fenomeno litisconsortile vi era una concezione diversa del principio della domanda, che avrebbe fortemente influenzato il futuro codice di rito e contro la quale si sarebbe espresso lo stesso Chiovenda ⁽⁷⁾.

L'analisi di Redenti muove dal postulato che il processo debba *talora* “costituirsi con più di due parti senza cessare per questo di essere una unica entità giuridica”. Questo fenomeno, di un processo “uno e unico con pluralità di parti”, comporta la pronuncia di un provvedimento logicamente e giuridicamente unico, essenzialmente distinto e ben diverso dal mero cumulo o abbinamento di processi, che può condurre, a differenza del primo, a formare “più provvedimenti”. Per verificare quali siano i casi in cui la legge pretende che il processo debba essere “uno e unico”, è necessario guardare alla legittimazione *ad causam* (in ciò condividendo limpostazione di Chiovenda, ma discostandosene subito dopo quanto alla qualificazione), vista come condizione per ottenere una decisione sul merito della causa. Argomentando dalle dispo-

⁽⁶⁾ E. REDENTI, *Il giudizio civile con pluralità di parti*, Milano, rist. 1960, 255 ss., e nota 270. La critica verso il Chiovenda si sostanzia in una confutazione radicale dei risultati da questo raggiunti. Infatti, l'affermazione secondo cui il litisconsorzio sarebbe necessario solo nelle azioni costitutive e non in quelle di accertamento è fondata sull'errato presupposto che solo per le prime il convenuto sarebbe chiamato in giudizio non come “obbligato” cui deve rivolgersi un comando, ma come colui che è semplicemente “soggetto agli effetti costitutivi della sentenza”. Per converso, identica situazione vi sarebbe anche nelle azioni di accertamento, nelle quali non vi è un comando indirizzato al convenuto ma, ancora una volta, una dichiarazione munita dal diritto di certi effetti caratteristici ai quali il convenuto è soggetto proprio come agli effetti costitutivi.

⁽⁷⁾ G. CHIOVENDA, *Principii*, cit., 1080 ss., ove si ribadiva il concetto che il giudice deve aver riguardo agli effetti “che l'attore si propone” non a quelli diversi “che l'attore non vuole e che la pronuncia produrrebbe se vi fossero altri in causa”.

sizioni del codice che dettavano le regole definite “normali” sulla legittimazione, la necessità del litisconsorzio deve affermarsi per Redenti quando il giudice sia chiamato ad accertare o modificare un rapporto giuridico materiale in cui “più soggetti si trovano vincolati fra loro anche da obblighi giuridici, pretese e poteri di tal natura o siffattamente connessi e combinati fra loro che non possano essere (nonché creati) modificati od estinti od esercitati, senza che ciò produca effetti diretti ed immediati per tutti e cioè sugli obblighi, sulle pretese, sui poteri di tutti” (8). Si tratta, in definitiva, di “rapporti giuridici unici”, tali da non potere essere accertati o modificati se non alla presenza, nel processo, di tutte le parti (9).

Molteplici le conseguenze di questo diverso approccio. Anzitutto, la validità della domanda proposta contro alcune soltanto delle parti (necessarie) del rapporto sostanziale, tale da comportare l’obbligo del giudice di ordinare l’integrazione del contraddittorio, che sana ogni vizio retroagendo al momento della citazione e preservando il diritto dell’attore “che ha ragione” (10). In secon-

(8) E. REDENTI, *Il giudizio civile*, cit., 254. Ciò che avverrebbe, sulla scorta del diritto materiale, nei casi di: a) accertamento o modifica giudiziale di un rapporto fondamentale di *status*; b) accertamento dell’esistenza o modificazione giudiziale di un diritto reale con pluralità di titolari; c) accertamento o modificazione giudiziale di un diritto di azione esecutiva di carattere reale; d) accertamento o modificazione giudiziale di un rapporto giuridico fra comunisti, associati o contraenti d’un sistema unico (associativo) di clausole di concorrenza. Seguirebbero, a queste ipotesi “normali”, una serie di altre ipotesi “singolari” come i casi di legittimazione straordinaria.

(9) Presenza necessaria al momento della decisione, dovendo il giudice integrare il contraddittorio ove la domanda sia stata proposta solo contro alcuni, benché questa sia comunque valida e produttiva di effetti. Osserva, al riguardo, G. FABBRINI, *Litisconsorzio (Profili sistematici)*, in *Enc. dir.*, XXIV, Milano, 1974, 813, che nell’opera del Redenti la categoria del giudizio uno e unico con pluralità di parti non si identifica con quella del litisconsorzio necessario, potendosi riscontrare casi di giudizi che non nascono a litisconsorzio necessario ma che, ove in concreto si instaurino fra una pluralità di parti, si attergeranno allo stesso modo in cui sono trattati i primi. Si tratta dei casi che poi verranno qualificati come litisconsorzio “processuale”. Rimangono esclusi dal litisconsorzio necessario le controversie in materia di obbligazioni solidali, dovendo ogni obbligazione essere “considerata e trattata come indipendente fra un debitore ed un creditore” anche quanto alle sue “sorti” (E. REDENTI, *Il giudizio civile*, cit., 200 ss., 254 ss.).

(10) Viceversa, per Chiovenda, il giudice non doveva integrare il contraddittorio ma respingere la domanda in quanto infondata.

do luogo, Redenti afferma più nettamente che la sentenza resa *inter pauciores* non è soltanto *inutiliter data* ma nulla e tale nullità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado, facendo retroagire il processo in primo grado. Il che, se da un lato, risulta coerente con la ricostruzione proposta, dall'altro implica conseguenze particolarmente gravi per l'attore e il processo; esiti invece evitabili per Chiovenda, secondo cui (a parte le sentenze costitutive) è agli effetti che si propone l'attore che il giudice deve guardare per verificare se sussista o meno una situazione di litisconsorzio, potendo sempre rivestire un'utilità l'accertamento richiesto dall'attore verso i *pauciores*. Ed è proprio questo, forse, il punto più critico della teoria del Redenti, accanto alla difficoltà di fissare i criteri per cui un rapporto è da considerarsi uno e unico ⁽¹¹⁾.

Ciò nondimeno, le posizioni, pur diverse, di Chiovenda e (soprattutto) Redenti avrebbero influenzato in modo decisivo tanto il legislatore, nel passaggio al nuovo codice, quanto la giurisprudenza, che ne recepì le premesse e i valori di fondo, benché, come si osservò, con "fondamentale empirismo" ⁽¹²⁾. La dottrina successiva si è mostrata più variegata ⁽¹³⁾.

Secondo una prima tesi, il litisconsorzio disciplinato dall'art. 102 c.p.c. doveva intendersi limitato alle sole fattispecie espressamente previste dalla legge (art. 784 c.c., 247 c.c., 2900, comma 2, c.c., ecc.) mentre in tutti gli altri casi, il giudice avrebbe solo la facoltà di ordinare la chiamata in causa *ex art.* 107 c.p.c. dei terzi contitolari del rapporto plurisoggettivo dedotto in giudizio ⁽¹⁴⁾. All'opposto, si è sostenuta la necessaria correlazione tra parti

⁽¹¹⁾ G. COSTANTINO, *Contributo*, cit., 78: "non vi è chi non veda che resta pur sempre irrisolta la questione fondamentale: chi stabilisce quali sono gli effetti del provvedimento? Come fa il giudice a individuare effetti diversi da quelli indicati nella domanda giudiziale? Come fa il giudice a individuare i litisconsorti necessari non presenti in giudizio?".

⁽¹²⁾ V. DENTI, *Appunti sul litisconsorzio necessario*, in *Riv. dir. proc.*, 1959, 34. Alla medesima espressione ricorre L. ZANUTTIGH, *Litisconsorzio*, cit., 41 ss.

⁽¹³⁾ A. PROTO PISANI, *Appunti sul litisconsorzio necessario e sugli interventi*, in *Riv. dir. proc.*, 1994, 356.

⁽¹⁴⁾ In tal senso, V. DENTI, *Appunti su litisconsorzio necessario*, cit., 34; in precedenza, F. CARNELUTTI, *Lezioni di diritto processuale civile*, IV, Padova, 1926, 75; S. SATTA, *Commentario al codice di procedura civile*, I, Milano, 1962, 364; E. ALLORIO, *La cosa*

del rapporto sostanziale plurisoggettivo e parti processuali: sarebbe sufficiente che il rapporto dedotto in giudizio sia comune a più soggetti perché questi debbano essere chiamati a partecipare al processo in quanto litisconsorti necessari ⁽¹⁵⁾.

A queste due opposte ricostruzioni – criticate, l'una perché finiva per disconoscere al litisconsorzio necessario carattere generale nel nostro ordinamento ⁽¹⁶⁾, privando di contenuto l'art. 102 c.p.c., l'altra perché contraddetta da diverse norme di diritto positivo (e in particolare dagli artt. 1306 c.c. e 2377 c.c. ⁽¹⁷⁾) – si sono poi affiancate interpretazioni per così dire intermedie, accomunate dal superamento della distinzione chiovendiana tra le tipologie di azioni e, a un tempo, dal riconoscimento che l'accertamento della situazione sostanziale plurisoggettiva non sempre richiede il contraddittorio di tutte le parti del rapporto.

In particolare, secondo una dottrina pur fedele all'impostazione redentiana ed incline a valorizzare la particolare «struttura» dei rapporti sostanziali che richiedono il litisconsorzio necessario, «non ogni ipotesi di plurisoggettività genera necessariamente litisconsorzio» ⁽¹⁸⁾, dovendosi distinguere tra una plurisogget-

giudicata rispetto ai terzi, Milano, 1935, 280; E. BETTI, *Diritto processuale civile italiano*, Roma, 1936, 87 ss.

⁽¹⁵⁾ Tale indirizzo si rifà evidentemente alla teoria elaborata da E. REDENTI, *Il giudizio civile*, cit., 15, 47, 212, 252 ss.; cfr. anche G. VERDE, *Profili del processo civile*, 1, Napoli, 2000, 230 ss.; G. TOMEI, *Alcuni rilievi in tema di litisconsorzio necessario*, in *Riv. dir. proc.*, 1980, 669.

⁽¹⁶⁾ G. FABBRINI, *Litisconsorzio (Profili sistematici)*, cit., 813. La giurisprudenza dimostra, peraltro, di ritenere necessario il litisconsorzio ben al di là delle poche fattispecie espressamente previste dalla legge: basti pensare alle domande di risoluzione di contratti a prestazioni corrispettive, all'azione ex art. 2932 c.c., all'azione di costituzione di servitù coattiva, nonché alle azioni in materia di *status*. Si v. l'ampia casistica ivi richiamata; per ulteriori riferimenti giurisprudenziali, L. ZANUTTIGH, *Litisconsorzio*, cit.

⁽¹⁷⁾ A. PROTO PISANI, *Appunti sul litisconsorzio necessario*, cit., 357; S. MENCHINI, *Il processo litisconsortile*, I, Milano, 1993 532.

⁽¹⁸⁾ G. FABBRINI, *Litisconsorzio*, cit., 813 ss.; ID., *Contributo alla dottrina dell'intervento adesivo*, Milano, 1964, 203: è opportuno rilevare come secondo questa dottrina la norma dell'art. 102 c.p.c. sia finalizzata a garantire l'applicazione della regola del contraddittorio; v. anche E. FAZZALARI, *Litisconsorzio necessario ed azione di filiazione legittima*, in *Giur. compl. cass. civ.*, 1946, II, 2, 338; V. ANDRIOLI, *Commento al codice di procedura civile*, I, Napoli, 1961, 286.

tività ordinaria «litisconsortile», che si ha quando la situazione dedotta quale oggetto del processo sia la stessa situazione legittimante dell'azione, e una plurisoggettività ordinaria «semplice», che ricorre qualora la situazione plurisoggettiva legittimante non si identifichi con quella oggetto del giudizio ⁽¹⁹⁾. Nel primo caso, «il litisconsorzio è necessario a prescindere dal tipo di provvedimento (di condanna, di accertamento o costitutivo)» richiesto al giudice; negli altri casi, sottratti alla regola del litisconsorzio necessario, la necessaria uniformità di disciplina sostanziale viene raggiunta riconoscendo alla sentenza l'idoneità a regolare la posizione di tutti i contitolari, anche di quelli assenti, mediante l'estensione dell'efficacia del giudicato ⁽²⁰⁾.

Alla fine degli anni settanta, un'approfondita indagine delle soluzioni date dalla giurisprudenza al tema del litisconsorzio necessario, è stata posta a base di un rilevante contributo dottrinale volto a ricondurre a sistema i risultati di quelle applicazioni ⁽²¹⁾. Da questo importante studio, che trae ispirazione dalle intuizioni chioventiane, è emerso rafforzato il dato secondo cui la *ratio* dell'istituto consiste nell'esigenza di garantire alle parti del processo una decisione *utile*, per cui l'individuazione delle cause contemplate dalla «norma in bianco» dell'art. 102 c.p.c. dovrebbe avvenire mediante un criterio opposto a quello seguito in precedenza: non attraverso la

⁽¹⁹⁾ G. FABBRINI, *Litisconsorzio*, cit., 819, con riferimento a tale seconda ipotesi porta l'esempio classico dell'impugnativa *ex art.* 2377 c.c. Secondo questo autore, quando la situazione plurisoggettiva legittimante non è oggetto di decisione – ciò che avviene allorché l'attore deduca in giudizio soltanto l'obbligo individuale di un singolo debitore, senza chiedere che il giudice decida sulla situazione plurisoggettiva legittimante all'azione, che sarà conosciuta solo *incidenter tantum* – «i problemi del litisconsorzio necessario non hanno ragione di essere posti».

⁽²⁰⁾ G. FABBRINI, *Litisconsorzio*, cit., 820 e 826. Quest'ultima soluzione deve essere maneggiata con molta cura, per le gravi conseguenze che ne possono derivare al diritto di difesa, come lo stesso Fabbrini mostra di ritenere precisando che l'estensione del giudicato deve ritenersi eccezionale («in casi numerati e tassativi») rispetto alla regola del litisconsorzio necessario. Analogamente, nel senso di riconoscere all'estensione del giudicato verso terzi un ruolo necessariamente marginale, a beneficio del litisconsorzio necessario, anche in molti casi non previsti da apposite disposizioni normative, E. ALLO-RO, *La cosa giudicata*, cit., 280.

⁽²¹⁾ G. COSTANTINO, *Contributo allo studio del litisconsorzio necessario*, cit.

causa petendi, ossia in relazione agli elementi costitutivi della fattispecie (rapporto giuridico unico con pluralità di parti, rapporti bilaterali caratterizzati da connessione particolarmente intensa, asserita correlazione tra parti del processo e parti del rapporto sostanziale), bensì avendo riguardo al *petitum*, da intendersi quale «risultato giuridico perseguito in giudizio». È infatti attraverso l'individuazione del contenuto del diritto fatto valere in giudizio e del risultato avuto di mira dall'attore che è possibile determinare i limiti oggettivi e soggettivi del giudicato e, in conseguenza, i soggetti che devono partecipare al processo affinché il giudicato abbia l'estensione voluta dalla legge ⁽²²⁾.

Tanto nelle azioni reali che in quelle di impugnativa contrattuale, di accertamento o costitutive, l'esigenza che impone la partecipazione di tutte le parti del rapporto obbligatorio non è quindi riconducibile alla necessità «teorica» di far coincidere i titolari del rapporto sostanziale con le parti del processo, bensì solo a quella di fornire all'attore vittorioso un provvedimento utile. La completezza del litisconsorzio potrà allora ritenersi ineludibile solo previa verifica degli effetti collegati alla domanda dall'ordinamento positivo, giammai sulla sola scorta dell'astratta tipologia di azione proposta ⁽²³⁾.

⁽²²⁾ G. COSTANTINO, *Litisconsorzio*, in *Enc. Giur.* Treccani, XIX, Roma, 1990, 3 ss.; ID., *Contributo allo studio del litisconsorzio necessario*, cit., *passim* e 467 ss. Sulla stessa linea è l'odierna dottrina: cfr. F.P. LUISO, *Diritto processuale civile*, I, cit., 291, così come la giurisprudenza assolutamente prevalente; L. ZANUTTIGH, *Litisconsorzio*, cit., si interroga sulla effettiva capacità di questo criterio di orientare univocamente l'interprete.

⁽²³⁾ Sarebbe questo il caso dell'azione che tenda a eliminare o modificare il titolo rispetto a tutte le parti contraenti: in queste ipotesi, infatti, l'attore non mira solo a rimuovere la situazione giuridica plurisoggettiva, ma tende ad ottenere un titolo che si sostituisca a quello che fino ad allora ha disciplinato la situazione (G. COSTANTINO, *Contributo*, cit., 363, 470). Sulla base del medesimo criterio della pronuncia *utile*, la giurisprudenza avrebbe talvolta escluso il litisconsorzio necessario pur vertendosi in materia di azioni costitutive, mentre talaltra lo ha imposto per azioni di condanna a un fare o disfare, allorché i beni o le opere oggetto dell'obbligazione risultino in comproprietà. Per quanto attiene invece alle azioni di accertamento, la necessità del litisconsorzio si avrebbe solo nei casi in cui la sentenza dichiarativa debba "rimuovere", accertandone l'inesistenza, un titolo di legittimazione formale vantato dal convenuto e incompatibile con quello vantato dall'attore, evitando che i terzi possano fare affidamento sul primo.

È infine merito di un'attenta dottrina l'aver rilevato come il criterio dell'utilità della sentenza in rapporto al contenuto della domanda abbia un suo preciso ed esclusivo fondamento normativo nell'art. 100 c.p.c. Detto criterio, infatti, lungi dal potersi fondare sull'esclusiva valutazione della parte, neppure avrebbe una connotazione ontologica ⁽²⁴⁾, spettando al giudice sostituirsi alla parte nel "giudizio di sufficienza dell'utilità" per l'ordinamento; e il discrimine tra sufficienza e insufficienza è esattamente l'oggetto della valutazione che il giudice ha il potere di (e deve) svolgere ai sensi dell'art. 100 c.p.c. ⁽²⁵⁾.

Rimane il fatto che l'indagine sulla utilità — *rectius*, sull'interesse ad agire — che dovrebbe guidare tanto la parte quanto il giudice e l'interprete, non può dirsi sempre agevole e non consente di raggiungere in ogni caso conclusioni univoche. Ragion per cui tanto la dottrina quanto la giurisprudenza mostrano di avere ben presente l'esigenza di delimitare l'ambito di applicazione dell'art. 102 c.p.c., per le gravi conseguenze che l'ordinamento riconnette alla sua violazione: non solo la sua nullità ma la necessità, che costituisce una opinabile scelta di diritto positivo emergente dall'art. 354 c.p.c., che qualora il giudice dell'appello rilevi che nel giudizio di primo grado doveva ordinarsi l'integrazione del contraddittorio, la causa venga rimessa al primo giudice ⁽²⁶⁾.

⁽²⁴⁾ G. COSTANTINO, *Contributo*, cit., 314.

⁽²⁵⁾ B. SASSANI, *Note sul concetto di interesse ad agire*, Rimini, 1983, 178 ss. (spec. nota 20), il quale dunque afferma che il tema del litisconsorzio non è di "legittimazione" ma si risolve in un problema di interesse ad agire. La prospettazione del problema in termini di regola di legittimazione, intesa come corrispondenza tra soggetti del rapporto e parti del processo, è stata a lungo sostenuta dalla dottrina: V. ANDRIOLI, *Commento al codice di procedura civile*, I, Napoli, 1961, 285 ss.; G.A. MICHELI, *Considerazioni sulla legittimazione ad agire*, in *Riv. dir. proc.*, 1960, I, 577; G. COSTANTINO, *Contributo*, cit., 34; benché lo stesso V. ANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, I, Napoli, 1979, 601, avesse intuito come, una volta abbandonato il tranquillante criterio della normale correlazione tra la titolarità delle posizioni sostanziali e la legittimazione ad agire e contraddire, «l'accertamento della necessità del litisconsorzio è affidato alla valutazione di un elemento necessariamente relativo, quale l'interesse dell'attore».

⁽²⁶⁾ C. CONSOLO - F. GODIO, *Art. 102*, in *Commentario del codice di procedura civile*, a cura di L.P. COMOGGIO - C. CONSOLO - B. SASSANI - R. VACCARELLA, II, Torino, 2012, 46 ss., ove si auspica un approccio "restrittivo", che limiti l'operare dell'istituto del litiscon-

Ma anche in quanto esso costituisce un limite alla libertà del singolo di agire in giudizio, condizionando la decisione di merito all'estensione della domanda giudiziale a parti diverse da quelle individuate dall'attore.

In questa prospettiva, è stato evidenziato il rilievo sistematico di una norma come l'art. 1306 c.c., dettata in tema di obbligazioni solidali ⁽²⁷⁾, dal quale si ricaverebbe un principio di importanza centrale nel nostro ordinamento tale per cui la deduzione in giudizio di un qualsiasi rapporto plurisoggettivo, indipendentemente dal tipo di azione proposta, richiederebbe il litisconsorzio necessario soltanto quando non risulti possibile applicare la disciplina ivi prevista per l'estensione degli effetti favorevoli e l'inopponibilità di quelli sfavorevoli. Al lume di questo criterio si è ritenuto inoperante l'art. 1306 c.c. nelle sole azioni di *status*, nelle azioni reali dirette a ottenere la costituzione di un diritto reale di godimento contro più soggetti o in quelle contrattuali con cui si chiede una sentenza che espliciti efficacia reale ⁽²⁸⁾. Diversamente, la regola tornerebbe ad essere quella del litisconsorzio facoltativo,

sorzio necessario ai soli casi in cui davvero la mancata partecipazione di più parti risulti intollerabile. Talora la giurisprudenza afferma che la sentenza emessa in assenza di uno dei litisconsorti non sarebbe nulla ma efficace limitatamente alle parti, richiamando così una nota corrente di pensiero (A. PROTO PISANI, *Opposizione di terzo ordinaria*, Napoli, 1965). In questa prospettiva, l'art. 404 c.p.c. sarebbe il rimedio previsto dall'ordinamento per consentire al terzo di non subire il possibile pregiudizio derivante dall'attuazione della sentenza: Cass., 17 marzo 2005, n. 5796; Cass., 9 ottobre 2006, n. 21683; v. altresì Cass., ord. 12 giugno 2012, n. 9574. Il principio risulta affermato in particolare nei casi di litisconsorzio necessario c.d. *propter opportunitatem* (v. nota 29) in cui la formazione del giudicato *inter pauciores* non sarebbe in realtà preclusa (a differenza dei casi di litisconsorzio necessario per ragioni di diritto sostanziale).

⁽²⁷⁾ V. *amplius infra*, §4.

⁽²⁸⁾ A. PROTO PISANI, *Appunti sul litisconsorzio necessario*, cit., 357 ss., fa gli esempi della domanda *ex art. 2932 c.c.* rispetto ad un contratto a prestazioni corrispettive ad efficacia reale o dell'azione di annullamento di una compravendita. Viceversa, un'azione di annullamento o risoluzione di un contratto plurisoggettivo ad effetti obbligatori o di un contratto non a prestazioni corrispettive non richiederà il litisconsorzio necessario, ricadendosi nella sfera di applicazione dell'art. 1306 c.c. Anche secondo questo autore, vi sono poi una serie di casi, da considerarsi tassativi, in cui il legislatore ha introdotto delle fattispecie di litisconsorzio *propter opportunitatem* (ad es. l'art. 23 della legge n. 990 del 1969).

senza che la conseguente possibilità di giudicati contrastanti debba suscitare particolare scalpore. Il tema, come si dirà, riguarda da vicino anche gli obblighi tributari.

In conclusione, può essere utile richiamare la suddivisione dell'istituto, proposta in dottrina, secondo tre diversi «modelli ricostruttivi», ciascuno dei quali contribuisce a individuarne la complessiva *ratio*. Accanto al litisconsorzio determinato da ragioni sostanziali per l'unicità della *res in iudicium deducta* (come nei tipici esempi dei giudizi divisorii e di *status* di cui agli artt. 784 c.p.c., 244 ss. c.c.), un secondo «blocco» di norme esige l'integrità del contraddittorio per ragioni schiettamente processuali (è quanto avviene nel caso di sostituzione processuale di cui all'art. 2900 c.c.), mentre un terzo gruppo di disposizioni risultano dettate dalla semplice opportunità che il giudizio si svolga in presenza di tutte le parti del rapporto sostanziale (*propter opportunitatem*): sono, questi, casi tassativi, di cui non è ammessa l'estensione in via analogica (si veda la posizione dei creditori opponenti rispetto all'azione di divisione di cui all'art. 784 c.p.c. o quella del proprietario nel giudizio contro l'assicuratore per danni derivanti dalla circolazione di veicoli prevista dal codice delle assicurazioni) benché la giurisprudenza di legittimità si sia orientata, proprio nel campo tributario, a rinvenirne nuove fattispecie in via pretoria ⁽²⁹⁾.

Rilevanti sono, al riguardo, le distinzioni delle fattispecie di litisconsorzio necessario riconducibili ai diversi modelli: se nei primi due casi la sentenza emessa in difetto di contraddittorio è radicalmente nulla anche là dove non impugnata, con applicazione del regime previsto per la sentenza inesistente dall'art. 161, comma 2, c.p.c., nel terzo caso invece, la diversa natura del litisconsorzio, previsto per ragioni di mera opportunità, fa sì che la sentenza, pur nulla e come tale impugnabile con obbligo del giudice di appello di rimessione al primo giudice, non si sottrae al regime della conversione dei vizi di nullità in motivi di gravame di cui al primo comma dell'art. 161 c.p.c. Con la conseguenza che

⁽²⁹⁾ C. CONSOLO, *Spiegazioni*, II, cit., 110 ss.

la stessa potrà esprimere la propria efficacia anche di giudicato *inter pauciores* ⁽³⁰⁾.

È sulla scorta delle coordinate forniteci da questo dibattito che possiamo ora approcciarci al tema del litisconsorzio nel processo tributario.

2. Il litisconsorzio necessario nel processo tributario.

Il litisconsorzio è disciplinato nel processo tributario dall'art. 14 del d.lgs. n. 546 del 1992 ⁽³¹⁾. I primi due commi regolano in particolare il litisconsorzio necessario, mentre il terzo disciplina il litisconsorzio facoltativo e l'intervento dei soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso. Questi, a norma del successivo sesto comma, non possono impugnare autonomamente l'atto se per essi al momento della costituzione è già decorso il termine di decadenza.

Al pari dell'art. 102 c.p.c., il primo comma dell'art. 14 non indica precisamente le fattispecie che richiedono il litisconsorzio ma, a differenza di quello, assume che si deve trattare di un giudizio in cui l'oggetto della domanda riguarda "inscindibilmente" più soggetti, precisando che in tal caso "questi devono essere tutti parte nello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi".

Come nell'art. 102 c.p.c., il legislatore non si limita a imporre la necessità che al processo partecipino le più parti ma sottolinea come questa necessaria partecipazione dipenda dall'esigenza di assoggettarle tutte a una decisione unitaria rispetto all'oggetto della domanda. Il riferimento alla natura "inscindibile" dell'oggetto del ricorso rispetto alla pluralità di parti (riferimento man-

⁽³⁰⁾ C. CONSOLO, *Spiegazioni*, II, cit., 109.

⁽³¹⁾ La legge delega (L. n. 413 del 1991) prevedeva all'art. 30 l'adeguamento del processo tributario alle norme del processo civile, con particolare riferimento alla disciplina dell'intervento e della chiamata in causa di soggetti aventi interesse in quanto destinatari dell'atto impugnato insieme al ricorrente ovvero in quanto parti del rapporto controverso (lett. g) n. 2).

cante nella norma del codice di rito) discende invece dalla natura impugnatoria del giudizio tributario, in cui ciò che si chiede al giudice è in primo luogo l'annullamento del provvedimento e, con esso, l'accertamento della inesistenza o della diversa consistenza della pretesa tributaria ⁽³²⁾.

Per lungo tempo si è quindi affermato che le due norme possedessero un principio identico e che la seconda dovesse essere interpretata alla luce della prima e del portato che la dottrina e la giurisprudenza processualcivilistica avevano costruito su di essa ⁽³³⁾. Tuttavia, dovendosi tener conto del disposto del medesimo art. 14, terzo comma, secondo cui i destinatari dell'atto impugnato o coloro che siano parti del rapporto controverso, sono espressamente definiti litisconsorti facoltativi, si faticava a individuare ipotesi di litisconsorzio necessario previste espressamente non meno che “per ragioni sostanziali” o *propter opportunitatem*. Data la particolare struttura impugnatoria del processo tributario, occorre verificare l'esistenza di situazioni in cui il provvedimento dell'amministrazione finanziaria non solo fosse diretto

⁽³²⁾ C. BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, 118 ss.; P. RUSSO, *Processo tributario*, in *Enc. dir.*, XXXVI, Milano, 1987, 784; per B. BELLÉ, *Il processo tributario con pluralità di parti*, Torino, 2002, 127 ss., il litisconsorzio non presuppone l'unicità delle situazioni giuridiche ma è connesso alle modalità di esercizio del potere di accertamento dell'amministrazione. Il concetto di “inscindibilità” si ritiene mutuato dal diritto amministrativo (F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, 65; Id., *Processo tributario*, in *Digesto, disc. Priv., sez. comm.*, XI, Torino, 1995, 343) per indicare quegli atti i cui destinatari sono considerati non *uti singuli* ma come componenti di un complesso unitario e inscindibile. Richiama invece l'art 331 c.p.c., benché dettato per le fasi di gravame, A. CHIZZINI, *I rapporti tra codice di procedura civile e processo tributario*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario Il processo tributario*, Torino, 1998, 13. La giurisprudenza ritiene, in prevalenza, che oggetto del processo tributario non sia solo l'atto impugnato ma il rapporto, come si deduce dal fatto che al giudice sono riconosciute tutte le facoltà dell'ufficio e degli enti impositori: per tutte, Cass., Sez. un., 4 giugno 2008, n. 14815.

⁽³³⁾ F.V. ALBERTINI, *Il processo con pluralità di parti*, in F. TESAURO, *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, cit., 265; Id., *La pluralità di parti nel processo tributario*, Torino, 2017, 21, parla di norma di “scarsa chiarezza”; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, 69; L. CASTALDI, *Art. 14*, in *Il nuovo processo tributario. Commentario*, a cura di BAGLIONE - MENCHINI - MICCINESI, Milano, 2004, 169; di recente, M. DI SIENA, *Il giudice e le parti*, in AA.VV., *La giustizia tributaria*, Milano, 2024, 64.

contro più soggetti ma incidesse sulla sfera degli stessi non singolarmente considerati bensì quali componenti di un complesso unitario e inscindibile ⁽³⁴⁾.

Tra queste, in conformità a un risalente e costante orientamento, non rientravano le controversie in materia di obbligazioni solidali tributarie, per le quali si afferma in via generalizzata la facoltatività del litisconsorzio, anche per via del recepimento dei prevalenti orientamenti della giurisprudenza civile ⁽³⁵⁾. Questo indirizzo — inaugurato da Corte cost. 16.5.1968, n. 48 ⁽³⁶⁾, la quale ha escluso che la notifica degli accertamenti a uno solo dei condebitori in solido di imposta potesse far decorrere il termine di impugnazione verso tutti i condebitori — aveva posto fine alla c.d. supersolidarietà tributaria, che presupponeva un meccanismo di mutua rappresentanza tra i coobbligati verso l'amministrazione finanziaria tale per cui la notifica dell'atto impositivo anche a uno dei condebitori valeva a estendere i suoi effetti agli altri ⁽³⁷⁾. Si è dunque affermato che anche in ambito tributario vigono i principi propri della solidarietà, con conseguente possibilità di una diversa regolamentazione dei rapporti tra l'amministrazione e i diversi

⁽³⁴⁾ L. BACCAGLINI, *Litisconsorzio necessario e solidarietà tributaria*, in *Corr. giur.*, 2007, 780.

⁽³⁵⁾ In senso contrario al litisconsorzio necessario nel campo delle obbligazioni solidali tributarie, M. MICCINESI, *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Dig. it., disc. priv. (sez. comm.)*, XIV, Torino, 1997, 461; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 97; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, Torino, 2006, 161; per una lettura aperta alla necessità del litisconsorzio, facendo leva sul peculiare tenore dell'art. 14 cit. rispetto all'art. 102 c.p.c., A. CHIZZINI, *Primi spunti sul tema delle parti, delle azioni e del giudicato*, in Tosi-Viotto, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1999, 23; in precedenza, A. FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968; diverse voci si erano peraltro fatte latrici dell'esigenza di un intervento del legislatore che prevedesse esplicitamente un litisconsorzio necessario, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2005, 242; L. CASTALDI, *Solidarietà tributaria*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIX, Roma, 1994, 15.

⁽³⁶⁾ In *Giur. cost.*, 1968, 736 ss., con nota di A. FANTOZZI, *Considerazioni sulla dichiarazione di incostituzionalità della cd. solidarietà tributaria*, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale degli artt. 20 e 21 del r.d. n. 1639 del 1936; cui *adde* C. cost., 28 dicembre 1968, n. 139.

⁽³⁷⁾ C. GLENDI, *Le SS.UU. officiano i funerali della solidarietà tributaria*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2007, 190.

coobbligati, sia in considerazione della facoltà rimessa a ciascuno di impugnare o meno l'atto sia per la fisiologica possibilità di pervenire all'esito di distinti processi a risultati difformi.

La giurisprudenza ha altresì riconosciuto l'applicabilità del secondo comma dell'art. 1306 c.c. addirittura nei confronti di coloro che non abbiano impugnato l'avviso di accertamento ⁽³⁸⁾, lasciando che divenisse definitivo, attirandosi le critiche di una parte della dottrina che sottolineava come la definitività del provvedimento non fosse un *minus* rispetto alla definitività del giudicato (posto che la facoltà prevista da quella norma di avvalersi della sentenza intervenuta nei confronti di altro condebitore, non si estende a chi abbia subito un giudicato sfavorevole) ⁽³⁹⁾. Il principio della corretta partecipazione secondo la propria capacità contributiva non si estenderebbe dunque al piano processuale ma riposerebbe sul solo piano sostanziale, senza incontrare ostacolo nel disposto dell'art. 53 Cost. Del che è conferma la vicendevoles inopponibilità dei giudicati nelle successive azioni di regresso, per le quali vige peraltro la giurisdizione ordinaria ⁽⁴⁰⁾.

Sennonché questa consolidata impostazione, a un certo punto, è stata rimessa in discussione con un repentino *revirement* della Suprema Corte, sulla scorta di argomenti che, prescindendo dichiaratamente dalla natura solidale del tributo, conferivano decisivo rilievo alla inscindibilità della posizione comune dei con-

⁽³⁸⁾ Cass., Sez. un., 23 giugno 1991, n. 7053, in *Corr. giur.*, 1991, 973, con nota di Carbone, che consente al contribuente di opporre il giudicato favorevole *aliunde* formatosi anche qualora l'atto accertativo si sia consolidato nei suoi confronti per mancata impugnazione; analogamente dispone Cass., Sez. Un., 4 giugno 2008, n. 14815, con il solo limite della irripetibilità di quanto già pagato.

⁽³⁹⁾ C. CONSOLO - P. D'ASCOLA, *Giudicato tributario*, in *Enc. dir.*, Agg., 2001, 482, C. GLENDI, *Giudicato. IV) diritto tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, XV, Agg., 2003, 7; L. BACCAGLINI, *Litisconsorzio necessario e solidarietà tributaria: corsi e ricorsi storici*, in *Corr. giur.*, 2007, 782.

⁽⁴⁰⁾ Sul tema del regresso fra condebitori, v. se vuoi, U. COREA, *Processo civile e obbligazioni solidali*, Pisa, 2023, 161 ss. La spettanza delle azioni di regresso fra i contribuenti alla giurisdizione civile è forse alla base dell'orientamento abbracciato dalle Sezioni Unite nel 2007, di cui subito nel testo, al fine di evitare giudicati confliggenti e perseguire il principio costituzionale della capacità contributiva.

tribuenti rispetto all'unitario atto colpito da imposta (nella specie, di divisione immobiliare) ⁽⁴¹⁾.

Fattore cruciale di tale mutamento era proprio il riferimento che l'art. 14 fa alla inscindibilità dell'oggetto del processo, letto come un elemento distintivo dalla corrispondente norma processualcivilistica ⁽⁴²⁾. Se nel codice di rito il riferimento alla necessità che la decisione non possa essere pronunciata che nei confronti di più parti rimanda principalmente a un'analisi della natura del rapporto sostanziale dedotto in giudizio, nell'ordinamento tributario la natura del litisconsorzio necessario viene ricondotta invece a “una dimensione esclusivamente processuale” in ragione del modello schiettamente impugnatorio ivi previsto ⁽⁴³⁾. L'inscindibilità va perciò verificata nel rapporto tra l'atto impugnato, al quale si fa risalire la fattispecie costitutiva dell'obbligazione, e i motivi di ricorso formulati dalla parte impugnante ⁽⁴⁴⁾, i quali devono essere indirizzati a investire gli “elementi comuni” alla pluralità dei soggetti destinatari ⁽⁴⁵⁾.

⁽⁴¹⁾ In tal modo, formalmente non sconfessando la tradizionale impostazione, favorevole al litisconsorzio facoltativo.

⁽⁴²⁾ Sì che l'istituto godrebbe, nel “microsistema” tributario, di una autonoma e più stringente disciplina. In senso critico, L. BACCAGLINI, *op. ult. cit.*; come rileva C. CONSOLO, *...E pur si muove! Il giusto riparto fra coobbligati solidali torna (per altra via) al centro del sistema*, in *Corr. giur.*, 2007, 788, l'inscindibilità richiama alla mente più che l'art. 102, l'art. 331 c.p.c. e il suo riferimento a situazioni ulteriori rispetto a quelle del litisconsorzio necessario, anche perché l'accertamento fiscale è già come una prima decisione oggetto di impugnazione.

⁽⁴³⁾ In senso contrario alla natura processuale, P. RUSSO, *Manuale*, cit., 69.

⁽⁴⁴⁾ Se n'è dedotto che l'unicità della situazione soggettiva in quanto tale perde rilevanza rispetto alla determinazione del vincolo litisconsortile, nel senso che ve ne possono essere di plurime riferibili a diversi soggetti incisi dal provvedimento e destinatari di atti autonomamente impugnabili: L. BIANCHI, *Soci di fatto di società di capitali e presunzione da “ristretta base”: gli incerti confini del litisconsorzio necessario tributario propter opportunitatem*, in *Dir. prat. trib.*, 2002, 2287 ss., 2294, secondo cui l'affermazione del litisconsorzio necessario comporta la negazione concettuale della solidarietà.

⁽⁴⁵⁾ Si è così affermato che “ogni volta che per effetto della norma tributaria o per l'azione esercitata dall'amministrazione finanziaria l'atto impositivo debba essere o sia unitario, coinvolgendo nella unicità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione una pluralità di soggetti, e il ricorso proposto da uno o più degli obbligati abbia ad oggetto non la singola posizione debitoria del ricorrente, ma la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, ricorre una ipotesi di liti-

La base giuridica di questa nuova impostazione venne individuata in quegli elementi, di assoluta specialità della materia tributaria, riconducibili al rispetto del principio della capacità contributiva e del divieto di disparità di trattamento di cui agli articoli 53 e 3 Cost., i quali esigerebbero l'unicità dell'accertamento giudiziale. Questo scopo non può ritenersi esaurito sulla scorta della disciplina sostanziale, ma deve essere perseguito anche nella fase giudiziale di accertamento dell'obbligazione tributaria ⁽⁴⁶⁾. Il rimedio al problema della "parcellizzazione delle controversie tributarie" e dei possibili esiti discordanti delle impugnative venne così individuato nel litisconsorzio necessario ⁽⁴⁷⁾.

Assai rilevanti sono le conseguenze di una siffatta soluzione. Se, da un lato, si riduce il rischio di giudicati contrastanti anche nei rapporti interni tra i contribuenti obbligati in solido ⁽⁴⁸⁾, dall'altro essa deve fare i conti con il regime processuale del litisconsorzio necessario tanto per quel che riguarda il dovere del giudice dell'impugnazione che rilevi la sua carenza di rimettere la

sconsorzio necessario nel processo tributario ai sensi dell'art. 14, comma 1, d.lgs. 546/92": Cass., Sez. Un., 18 gennaio 2007, n. 1057, in *Corr. giur.*, 2007, 775, con note critiche di L. Baccaglini e C. Consolo. Il riferimento alla natura impugnatoria del giudizio è stato letto come indice della prospettiva "costitutivistica" del giudicato tributario, riaffermata in tal modo dalle Sezioni unite. Nel caso di specie, l'inscindibilità nasceva dalla contitolarità di un diritto reale su un bene oggetto di divisione, rispetto al quale l'imposta era stata calcolata unitariamente attribuendo alle quote dei dividendi un valore proporzionale.

⁽⁴⁶⁾ Sul punto, v. anche L. CASTALDI, *L'ansia del conflitto logico di giudicati nel prima dell'equo riparto dei carichi fiscali tra i consociati*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 881 ss.; F.V. ALBERTINI, *In tema di litisconsorzio necessario nel processo tributario, secondo il nuovo orientamento della Corte di cassazione*, in *Giur. it.*, 2007, 1547; sulla riconducibilità alla sfera privatistica dei rapporti interni tra condebitori, v. A. FEDELE, *Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo*, in *Riv. dir. fin.*, 1969, I, 21; C. GLENDI, *Le SS.UU. della Suprema Corte s'immergono ancora nel gorgo del litisconsorzio necessario*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2008, 935.

⁽⁴⁷⁾ In passato, in assenza di questa norma, si era escluso non solo il litisconsorzio necessario ma anche l'estensione ai soci dell'efficacia della sentenza emessa nei confronti della società di persone: cfr. anche per ulteriori richiami, Cass., Sez. Un., 4 giugno 2008, n. 14815, in *Corr. giur.*, 2008, 1704, con nota di L. BACCAGLINI, *Si allargano i confini del litisconsorzio necessario nel processo tributario. L'unitarietà dell'accertamento nelle dichiarazioni dei redditi ai fini Ilor e Irpef è imposta anche sul piano processuale*.

⁽⁴⁸⁾ In tal caso, il giudice civile sarà vincolato all'accertamento compiuto in contraddittorio dal giudice tributario sull'esistenza ed entità del tributo dovuto.

causa in primo grado, quanto per le sorti della sentenza emessa in assenza di litisconsorti necessari ⁽⁴⁹⁾. Ma a tal riguardo, la Corte non si è mostrata preoccupata del possibile contrasto con il principio di “ragionevole durata del processo”. Essa, infatti, ha rilevato come “la “ragionevole durata” sia un valore solo nella misura in cui risulta funzionale all’effettività della tutela giurisdizionale, la quale non può risolversi esclusivamente nella celerità del giudizio, ma richiede l’operatività di strumenti processuali capaci di garantire la realizzazione di una omogenea disciplina sostanziale dei rapporti giuridici”, esigenza che, nella materia *de qua*, è massimamente avvertita al più alto livello (costituzionale).

L’evoluzione successiva, tuttavia, salvo eccezioni, non ha portato a una estensione del principio affermato nel 2007 a fattispecie affini: il mutamento di prospettiva ha così segnato una significativa battuta d’arresto.

Non è dato comprendere, infatti, per quali ragioni un analogo rimedio non sia ritenuto applicabile a fattispecie che presentano elementi assai simili a quella scrutinata nel citato precedente, come l’imposta di registro sulle alienazioni. Non diversamente dalla divisione di un bene acquistato da una pluralità di soggetti, anche in tal caso è difficile scorgere posizioni autonome e distinte dei contribuenti, alienante e acquirente, rispetto all’unitario bene oggetto di compravendita, il cui valore è alla base del calcolo dell’imposta sul relativo atto. Il che rende il sistema poco coerente e foriero di distorsioni anche rispetto ai principi costituzionali invocati a sostegno della necessità del litisconsorzio ⁽⁵⁰⁾.

In una successiva occasione, la Suprema Corte ha poi affermato come l’imposizione del litisconsorzio non incida negativamente

⁽⁴⁹⁾ In senso critico, evidenziando l’incidenza negativa sul diritto di difesa e alla ragionevole durata, C. GLENDI, *Le SS.UU. della Suprema Corte s’immergono ancora nel gorgo del litisconsorzio necessario*, cit., 935; L. CASTALDI, *L’ansia del conflitto logico*, cit.

⁽⁵⁰⁾ Ciò nonostante, la giurisprudenza ritiene ancora che in caso di trasferimenti immobiliari non si abbia litisconsorzio necessario tra alienante e acquirente, trattandosi per converso dell’ipotesi più ricorrente di obbligazioni solidali, assoggettata come tale a litisconsorzio facoltativo: Cass. gennaio 2022, n. 506, in *Riv. tel. dir. trib.*, 3 maggio 2022, con nota critica di P. ACCORDINO.

sulla effettività della tutela delle ragioni creditorie erariali, come pure in dottrina si era paventato ⁽⁵¹⁾. È quanto emerso all'esito di una vicenda in cui venivano in considerazione accertamenti operati dal fisco in rettifica della dichiarazione dei redditi di soci di una società di persone, notificati ai fini ILOR anche alla società, in cui il litisconsorzio necessario è stato affermato di nuovo in ragione dell'unicità dell'accertamento e della materia imponibile ⁽⁵²⁾.

La Cassazione ha distinto il piano sostanziale da quello processuale della vicenda. Sul piano processuale, il presupposto del

⁽⁵¹⁾ Si sarebbe potuto ritenere che, stante la necessità del litisconsorzio, la mancata notifica dell'accertamento a tutti i condebitori potesse inficiare in radice l'esistenza della pretesa erariale con conseguenze potenzialmente catastrofiche per la stessa amministrazione finanziaria. In senso contrario, però, si è espressa Cass., Sez. Un., 4 giugno 2008, n. 14815, di cui subito nel testo. V. altresì C. CONSOLO, ... *E pur si muove*, cit., 789, secondo il quale, trattandosi di litisconsorzio necessario *propter opportunitatem*, la formazione del giudicato *inter pauciores* non sarebbe in realtà preclusa (a differenza dei casi di litisconsorzio necessario per ragioni di diritto sostanziale), evitandosi così esiti del processo *inutiliter dati* (in tal modo non potrebbero però scongiurarsi esiti contrastanti all'esito delle azioni di regresso). Quanto ai coobbligati non raggiunti dalla notifica dell'accertamento, essi dovrebbero ritenersi definitivamente liberati e, come tali, neppure regredibili dagli altri, i quali ultimi potranno beneficiare della riduzione della quota interna del contribuente liberato. Anche sul punto si veda quanto affermato nella sentenza n. 14815/08.

⁽⁵²⁾ Cass., Sez. Un., 4 giugno 2008, n. 14815, in *Giur. it.*, 2008, 2350 ss., con nota di G. RAGUCCI, *Il litisconsorzio necessario nelle impugnazioni degli accertamenti dei redditi prodotti in forma associata*, il quale critica la premessa della unicità e inscindibilità dell'accertamento. L'unicità dell'accertamento e la consequenzialità del riparto tra i soci, sulla base del disposto dell'art. 5 del TUIR, costituiscono il presupposto unitario che determina l'inscindibilità dell'oggetto del ricorso. Siffatta controversia, infatti, "non ha ad oggetto una singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, bensì gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, con conseguente configurabilità di un caso di litisconsorzio necessario originario, la cui violazione è rilevabile di ufficio" (principio reiteratamente affermato, da ultimo da Cass., 16 aprile 2024, n. 10270 e prima da Cass., 14 aprile 2023, n. 10077; Cass., 15/06/2022, n. 19218; Cass., 23/05/2022, n. 16524; Cass., 18/05/2022, n. 18309; Cass., 15/12/2021, n. 40175). La Corte ha precisato che il litisconsorzio sussiste quando l'accertamento sia notificato tanto alla società quanto ai soci e le contestazioni sollevate riguardino elementi comuni a tutti i destinatari; viceversa, il litisconsorzio sarà necessario solo tra i soci quando uno di essi contesti la propria qualità di socio o la quota di partecipazione nei redditi accertati verso la società; infine, non vi sarà litisconsorzio se le contestazioni attengono a "eccezioni personali" come la decadenza del potere accertativo o la definizione agevolata della lite per uno dei soci. In precedenza, la giurisprudenza riteneva che vi fosse un nesso di pregiudizialità-dipendenza tra il giudizio di impugnazione dell'avviso proposto dalla società e quello proposto dai soci: Cass., 10 marzo 2006, n. 5366.

litisconsorzio necessario si realizza già con la notifica ed impugnazione dell'avviso di accertamento da parte di uno solo dei soggetti interessati (società o soci), cui segue la necessità per il giudice di ordinare l'integrazione del contraddittorio anche nei confronti di coloro cui l'avviso non sia stato notificato ⁽⁵³⁾. La mancata integrazione del contraddittorio comporta la nullità di tutte le attività processuali ⁽⁵⁴⁾; ma ove il contraddittorio risulti compiutamente instaurato, l'omessa notifica dell'avviso di accertamento non sarà di ostacolo alla celebrazione dello stesso nel pieno contraddittorio di tutte le parti. Per converso, la mancata o tardiva notifica degli avvisi potrà rilevare sul piano sostanziale, impedendo al fisco di procedere alla successiva riscossione nei confronti dei soggetti che pur hanno partecipato al giudizio a seguito dell'integrazione del contraddittorio, essendo la notifica dell'avviso un elemento essenziale della sequenza procedimentale dettata dalla legge per la riscossione del tributo ⁽⁵⁵⁾.

⁽⁵³⁾ In applicazione del principio enunciato nella sentenza n. 1052 del 2007, secondo cui "l'ipotesi litisconsortile non è dipendente dalle scelte dell'amministrazione finanziaria la quale non può escluderla ricorrendo alla notifica di atti separati nei confronti dei diversi soggetti obbligati quando unica sia la fattispecie costitutiva dell'obbligazione": in caso di pluralità di ricorsi davanti al medesimo giudice, essi vanno riuniti, mentre se proposti davanti a giudici diversi, la riunione avverrà davanti a quello preventivamente adito.

⁽⁵⁴⁾ Nullità, precisa la Corte, rilevabile d'ufficio in ogni stato del giudizio, con obbligo di rimessione al primo giudice. Tuttavia, la Corte, nel prosieguo della sentenza, prende in considerazione anche l'ipotesi in cui si formino comunque dei giudicati rispetto a taluni dei condebitori e la risolve affermando il principio che il giudicato non può mai pregiudicare i terzi, i quali possono tuttavia beneficiarne, se favorevole, nei limiti in cui non risultino a loro volta vincolati da un precedente giudicato (in tal senso, v. anche Cass. ord. 12 giugno 2012, n. 9574).

⁽⁵⁵⁾ Con la conseguenza che essi risulteranno liberati verso il fisco. Quanto ai rapporti interni, si deve ritenere in questo caso che i soggetti non raggiunti dall'avviso di accertamento non possano neppure essere assoggettati ad azione di regresso (contrariamente a quanto avviene di regole per le obbligazioni solidali civili): l'obbligazione tributaria si intenderà decurtata della quota attribuibile al soggetto non utilmente perseguito dall'amministrazione (condivisibilmente, C. CONSOLO, *...E pur si muove!*, cit., 789). È escluso però il litisconsorzio necessario ove l'impugnante faccia valere solo "ragioni personali", come la intempestività della notifica dell'avviso di accertamento o nel caso in cui l'avviso di accertamento notificato al socio riguardi utili che si assumono prodotti fuori bilancio e il socio lo impugni in un giudizio separato da quelli avviati dalla società o dagli altri soci con l'impugnazione degli atti a essi diretti.

Tale decisione è rivelatrice di alcune incongruenze nella ricostruzione dell'istituto in materia tributaria proposta dalla Corte di legittimità.

Anzitutto, si osserva che la necessità del litisconsorzio viene qui affermata in presenza di obbligazioni distinte (quelle dei soci rispetto a quella della società, benché accertate “con unico atto” ⁽⁵⁶⁾), seppur connesse per via di elementi comuni, a dispetto della “inscindibilità” dell'atto impositivo e della unicità dell'obbligazione nascente da un rapporto di cui i contribuenti risultino contitolari ⁽⁵⁷⁾.

Si legge, poi, che l'art. 14, comma 6, vieta che le parti chiamate in causa possano impugnare l'atto se sono già incorse in decadenza e tuttavia il fatto che la parte decaduta sia chiamata in causa le consente di opporre la sentenza favorevole al fine di impugnare la cartella esattoriale e gli atti successivi, salva la sola irripetibilità di quanto pagato ⁽⁵⁸⁾. Inoltre, quanto alla sorte della sentenza emessa in assenza di tutte le parti necessarie, si afferma che la

Più complesso è il caso in cui l'impugnazione dell'avviso si fondi sulla contestazione della presunta qualità di socio di una società di fatto. Da un lato, si è escluso il litisconsorzio se la contestazione non investa anche il reddito accertato o la quota a sé imputabile (Cass., 13 novembre 2008, n. 27089, in *Giur. it.*, 2009, 1295); in altri casi lo si è affermato estendendolo anche alla società (Cass., 13 febbraio 2024, n. 3954; Cass., 16 febbraio 2023, n. 5007; Cass., 22 dicembre 2017, n. 30826); in altre occasioni, ma riguardanti una s.r.l. a ristretta base partecipativa, lo si afferma ma, con motivazione laconica, si ammette l'efficacia di sentenze rese anche *inter pauciores* rilevando come il contraddittorio debba essere integrato solo verso quei soggetti che siano stati riconosciuti come soci (Cass., 12 novembre 2021, n. 33694, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 2285 ss., con nota critica sul punto di L. BIANCHI, cit.). Ne risulta un quadro tutt'altro che chiaro e spesso non coerente rispetto alle premesse da cui muovono gli arresti delle Sezioni unite, sopra menzionati.

⁽⁵⁶⁾ Ai sensi dell'art. 40, comma 2, DPR n. 600 del 1973, richiamato in sentenza, sicché per la Corte “unica è la materia imponibile” in ragione del “carattere reale” dell'imposta locale, “unico è il risultato dell'accertamento”.

⁽⁵⁷⁾ L. BIANCHI, *Soci di fatto di società di capitali*, cit., 2296; per converso, la S.C. ritiene indubbio che l'oggetto del ricorso riguardi “inscindibilmente” la società e i soci “in quanto l'accertamento del reddito societario (ai fini ILOR) è lo stesso accertamento (frazionato) che interesse i soci (ai fini IRPEF)”.

⁽⁵⁸⁾ Il che, secondo alcuni, “attenua” la natura impugnatoria del processo tributario (così, G. RAGUCCI, *Il litisconsorzio*, cit., 2356); critico verso l'apertura dell'oggetto del processo in senso dichiarativo, F.V. ALBERTINI, *La pluralità di parti nel processo tributario*, cit., 34, 112 ss.

stessa spieghi comunque efficacia non solo tra le parti ma anche in favore dei litisconsorti pretermessi che la potranno far valere e opporre all'amministrazione, con l'unica salvezza dell'eventuale giudicato contrario formatosi nelle more in loro danno ⁽⁵⁹⁾.

Viene quindi prospettata una efficacia della sentenza *inter pauciores*, la quale non è dunque *inutiliter data* ed opera *secundum eventum litis* in modo analogo a quanto previsto dall'art. 1306 c.p.c. ⁽⁶⁰⁾. Il che ha fatto concludere che la disciplina della solidarietà, che secondo la Cassazione rimane irrilevante a fronte dell'unicità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione tributaria, a sua volta giustificatrice del litisconsorzio, ritorni a disciplinare la fattispecie sotto questi diversi profili realizzando in tal modo una originale "contaminazione" ⁽⁶¹⁾.

A ciò si aggiunga che l'affermazione della necessità del litisconsorzio viene resa ancor più blanda da un altro orientamento, anch'esso ormai costante, in forza del quale si è esclusa, per ragioni di economia processuale, la rimessione al primo giudice della

⁽⁵⁹⁾ Così, i soci possono beneficiare della sentenza di annullamento dell'accertamento pronunciata in favore della società (e viceversa); in senso analogo, con riferimento ad accertamento contestuale in unico atto a fini ILOR e IVA, Cass., 20 novembre 2023, n. 32120; con riferimento all'impugnazione di un unico avviso di accertamento relativo a IRPEF e IRAP dovute dalla società di persone e dai soci, Cass., 16 febbraio 2023, n. 5006; Cass., 20 giugno 2012, n. 10146.

⁽⁶⁰⁾ Il che vuol dire che per la Cassazione la sentenza *inter pauciores*, nulla laddove la necessità del litisconsorzio dipenda da ragioni sostanziali (*secundum tenorem rationis*), può spiegare effetti in ipotesi di litisconsorzio c.d. *propter opportunitatem* (come in questo caso, in cui non dipende da ragioni sostanziali, ma processuali), benché in tal caso esso non derivi, come la dottrina ritiene necessario, da esplicite disposizioni di legge ma sia ricavato in via interpretativa. Quanto alla sua efficacia nei confronti del terzo litisconsorte pretermesso, se favorevole, va rilevato che secondo la sentenza la stessa non opera in via automatica ma può essere fatta valere secondo il principio ricavabile dell'art. 1306, comma 2, c.c. dettato per le obbligazioni solidali (qui non rinvenibili). Ciò conferma, da un lato, che non si tratta di "efficacia riflessa" del giudicato e, dall'altro, la vocazione dell'art. 1306 c.c. a operare al di fuori del suo naturale ambito come norma di applicazione generale ai rapporti plurisoggettivi: cfr. *retro*, §1.

Critico sulla tendenza della Corte di legittimità a coniare ipotesi di litisconsorzio necessario *propter opportunitatem* fuori dai casi previsti dalla legge, F.V. ALBERTINI, *Convergenza di due diverse ipotesi di litisconsorzio necessario nello stesso giudizio*, in *Riv. dir. trib.*, 6 luglio 2023, 6.

⁽⁶¹⁾ G. RAGUCCI, *op. cit.*, 2357.

controversia se i litisconsorti pretermessi hanno preso parte ad altro processo con il medesimo oggetto e i due giudizi (benché non riuniti) siano stati decisi con sentenze di identico contenuto, sul rilievo che le pronunce adottate dallo stesso collegio, nella medesima circostanza e nel contesto di una trattazione essenzialmente unitaria, implicino la presunzione che si sia realizzata una vicenda sostanzialmente “esonerativa” del litisconsorzio formale ⁽⁶²⁾.

Vi è, infine, da rilevare come anche in rapporto a questi casi, la giurisprudenza proceda in modo non del tutto coerente e non sempre condivisibile.

Si è, infatti, affermato che il giudicato di annullamento sull’atto impositivo riguardante la società di persone avrebbe effetto, ai sensi dell’art. 336, primo comma, c.p.c. anche sulle parti della sentenza afferenti l’avviso di accertamento notificato ai soci, siccome dipendenti, e ciò anche quando detto avviso rimanga inoppugnato o addirittura si sia formato un giudicato contrario in senso sfavorevole ai soci ⁽⁶³⁾. E ciò in quanto “l’unicità del fatto costitutivo della pretesa impositiva si sostanzia nel rapporto di diretta derivazione della rettifica dei redditi dei soci ai fini Irpef dalla rideterminazione di quelli della società di persone, che ne costituisce il presupposto”. A nostro avviso, si tratta però di una evidente forzatura: vuoi in quanto detto principio pone in “non cale” il giudicato formatosi verso il socio, senza che alcuna nor-

⁽⁶²⁾ Orientamento costante, inaugurato da Cass., 18 febbraio 2010, n. 3830, in *Riv. dir. proc.*, 2010, 973, con osservazioni critiche di E.F. RICCI e C. CONSOLO: di recente, Cass., 14 dicembre 2021, n. 39817; analogamente, Cass., 14 dicembre 2022, n. 39817; Cass., 16 giugno 2022, n. 19402; Cass., 22 novembre 2021, n. 36001; Cass., 22 luglio 2021, n. 20969; Cass., 5 marzo 2020, n. 6135. In questi casi, la Corte afferma che degli autonomi giudizi pendenti in sede di legittimità va disposta la riunione, quando vi è consapevolezza di ciascuna parte processuale dell’esistenza e del contenuto dell’atto impositivo notificato alle altre parti e delle difese processuali svolte dalle stesse e risulti altresì: a) l’identità oggettiva della domanda formulata nei ricorsi; b) la loro simultanea proposizione con identità di difese; c) la simultanea trattazione dei relativi processi innanzi ad entrambi i giudici del merito; d) l’identità sostanziale delle decisioni adottate dai giudici.

⁽⁶³⁾ Diversamente da quanto ritenuto dalle Sezioni unite del 2018: Cass., 14 dicembre 2021, n. 39817, in *Rass. trib.*, 2022, 515 ss, con nota di T. VENTRELLA.

ma autorizzi una simile deroga all'art. 2909 c.c., che in effetti non trova alcuna conferma neppure in giurisprudenza⁽⁶⁴⁾; vuoi in quanto l'art. 336, primo comma, c.p.c. si occupa dell'estensione degli effetti della sentenza di riforma o di annullamento sotto il profilo oggettivo, relativo cioè alle “parti della sentenza dipendenti da quella riformata o cassata”, non anche sotto il profilo soggettivo ovvero con riferimento a soggetti diversi. Essa cioè riguarda il ben diverso fenomeno dell'efficacia espansiva interna della riforma o della cassazione di una parte della sentenza verso un'altra parte della medesima sentenza che, ancorché non fatta oggetto di specifica impugnazione, sia tecnicamente dipendente da essa.

Inoltre, diversamente da quanto opinato per le società di persone, la prevalente giurisprudenza non ritiene applicabile il litisconsorzio necessario al caso di accertamento di maggiori redditi in capo ai soci di una società di capitali a seguito di previo accertamento in capo a quest'ultima dell'esistenza di utili extra contabili, pur trattandosi di società a ristretta base sociale, per la quale è legittima la presunzione di distribuzione degli stessi⁽⁶⁵⁾. Tale differente disciplina, che si basa sull'esistenza di una

⁽⁶⁴⁾ Deroga che riguarda anche l'art. 1306 c.c., se è vero che il secondo comma di tale norma non presuppone affatto un'efficacia riflessa del giudicato, operante automaticamente, ma attribuisce al condebitore l'esercizio discrezionale di una facoltà, da far valere in giudizio, di avvalersi della sentenza favorevole al coobbligato, nei limiti in cui lo stesso la ritenga effettivamente tale.

⁽⁶⁵⁾ Ferma restando la facoltà del contribuente di fornire la prova contraria: Cass., 29 novembre 2021, n. 37193; Cass., 8 ottobre 2010, n. 20870; Cass., 22 aprile 2009, n. 9519. In questi casi la giurisprudenza esclude il litisconsorzio necessario: Cass., 29 agosto 2017, n. 20507; Cass., 4 gennaio 2022, n. 94. Talora la Corte ha ritenuto che il processo intentato dai soci avrebbe dovuto essere sospeso in attesa della definizione del pregiudiziale processo relativo alla impugnazione dell'accertamento notificato alla società: Cass., 31 gennaio 2011, n. 2214. Questa statuizione trascura però che per pacifico orientamento restrittivo della stessa Corte di legittimità, l'art. 295 c.p.c. si applica ai soli casi di giudizi pendenti tra le stesse parti (sulla tendenza della corte di legittimità ad ammettere casi di sospensione all'interno della giurisdizione tributaria, per far prevalere l'esigenza di coordinamento su quella di celerità, v. già G. MARINI, *Note in tema di sospensione del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2005, 1069 ss.). La sussistenza di un nesso di pregiudizialità tra accertamento emesso nei confronti di un socio di società di capitali avente a oggetto il maggior reddito da partecipazione derivante dalla presunzione di distribuzione

disposizione di legge che prevede il ribaltamento degli utili in trasparenza soltanto con riferimento alle società di persone (art. 5 TUIR), non sembra però giustificabile alla luce dello stesso criterio della capacità contributiva adottato dalla Suprema Corte per giustificare il litisconsorzio e in presenza del comune dato per cui la maggiore imposizione del socio dipende dal maggiore reddito accertato in capo alla società, a prescindere dalla forma rivestita da quest'ultima e dalla differente modalità con cui tale maggior reddito imponibile viene imputato ai soci ⁽⁶⁶⁾.

Va, infine, segnalato come, in talune decisioni sembra riproposta la tesi dell'efficacia "riflessa" del giudicato sui terzi titolari di rapporto dipendente ⁽⁶⁷⁾. Si tratta di un tema ben noto in dottri-

di maggiori utili accertati a carico della società partecipata e accertamento emesso in capo alla società è affermata anche da Cass., 8 novembre 2023, n. 31214 e da Cass., 4 gennaio 2022, n. 94, con esclusione del litisconsorzio necessario tra soci e società di capitali. Per l'orientamento minoritario, che afferma la necessità del litisconsorzio, Cass., 23 marzo 2012, n. 4688.

⁽⁶⁶⁾ Analoghe considerazioni in L. BIANCHI, *op. cit.*, 2300 ss.; in tema, S. MULEO, *Alcune perplessità in ordine a recenti orientamenti in tema di imputazione ai soci dei maggiori utili accertati nelle società a ristretta base sociale*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2008, 707.

⁽⁶⁷⁾ Cass., 12 gennaio 2012, n. 255, in *Rass. trib.*, 2012, n. 1277 ss., con nota di L. CASTALDI, *L'intervento adesivo dipendente nella giurisprudenza della Corte di Cassazione*, e in *Giur. it.*, 2012, 1931, con nota di F.V. ALBERTINI, *Reviviscenza della "supersolidarietà" e intervento adesivo dipendente nel processo tributario*, la quale «concede» al terzo lo strumento dell'intervento adesivo dipendente al fine di impedire «che nella propria sfera giuridica possano ripercuotersi le conseguenze dannose derivanti dagli effetti riflessi o indiretti del giudicato». La Corte muove, nell'interpretazione dell'art. 14 del d.lg. n. 546/92, dal rilievo secondo cui per soggetto destinatario dell'atto possa intendersi anche «il destinatario potenziale e mediato» mentre il concetto di «titolarità del rapporto controverso» debba estendersi a ricomprendere «la titolarità di un rapporto dipendente o connesso rispetto a quello costituito dall'atto impugnato». La fattispecie aveva a oggetto un accertamento tributario i cui effetti riguardavano anche il soggetto acquirente il ramo di azienda, solidalmente responsabile con il cedente ai sensi dell'art. 14 del d.lgs. n. 472 del 1997; pur pronunciandosi in merito alla sola ammissibilità dell'intervento del cessionario, qualificato come adesivo dipendente, la Corte osserva che diversamente opinando «per tali soggetti sarebbe esclusa ogni possibilità di tutela giurisdizionale»: il che a nostro avviso non è condivisibile. Perché l'amministrazione possa agire nei suoi confronti occorre infatti che l'accertamento sia a lui notificato, in modo che lo possa impugnare. Diversamente, se l'accertamento sia già stato notificato al cedente prima dell'acquisto e da questo sia stato impugnato, valgono le regole generali della successione nel diritto controverso di cui all'art. 111 c.p.c., con conseguente opponibilità della sentenza e possibilità per il terzo acquirente di intervenire.

na e assai controverso, che trae origine da alcune norme del nostro ordinamento che sembrano ammettere l'efficacia *ultra partes* della sentenza (l'art. 1595, comma 3, c.c.; lo stesso art. 1306, comma 2, c.c., in senso favorevole; gli artt. 1109, 1137, 2377 c.c.; l'art. 111, comma 4, c.p.c.; da ultimo, l'art. 26 del d.lgs. n. 96 del 2001 in materia di società tra avvocati, nonché gli artt. 1485, 2859 e 2870 c.c., 404, comma 2, c.p.c.). Si tratta, in realtà, di ipotesi tipiche, cui corrispondono fenomeni tra loro diversi, spesso distinti dall'efficacia del giudicato e comunque insufficienti a dimostrare l'esistenza di un principio generale di efficacia *ultra partes* dei provvedimenti giurisdizionali ⁽⁶⁸⁾. Le garanzie costituzionali del diritto di difesa e del principio del contraddittorio, rafforzate ulteriormente dai Trattati europei e dalle Convenzioni internazionali, si oppongono al riconoscimento di una efficacia riflessa verso il terzo che non trovi riscontro in una previsione esplicita. Quest'ultima, ove esistente e di carattere eccezionale, a sua volta dovrà essere valutata alla luce di altri valori costituzionali che la giusti-

Analoghi rilievi secondo la Corte riguarderebbero anche le obbligazioni sociali di cui sono chiamati a rispondere anche i soci di una società di persone. Le due fattispecie, peraltro, non sono del tutto assimilabili, tenuto conto che il cessionario risponde solo nei limiti del valore dell'azienda che ha acquistato (salvo regresso verso il cedente). Esistono al riguardo due filoni giurisprudenziali che si esprimono in termini opposti quanto alla possibilità che la sentenza di condanna della società possa vincolare anche il socio: in senso positivo, Cass., 6 ottobre 2004, n. 19946; Cass., 17 gennaio 2003, n. 613; Cass., 8 agosto 1997, n. 7353; in senso negativo, Cass., 26 novembre 1999, n. 13183; Cass., 29 maggio 1999, n. 5233. Di recente è stata ammessa l'efficacia riflessa, ma in senso favorevole al contribuente: Cass., 20 gennaio 2011, n. 1213; in precedenza, la soluzione dell'applicabilità dell'art. 1306, comma 2, c.c. era stata affermata da Cass., Sez. un., 22 giugno 1991, n. 7053, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, 78 con nota di CASTALDI, *Considerazioni civilistiche e non, a margine della sentenza 22 giugno 1991, n. 7053 delle SS.UU. della Corte di Cassazione*. L'efficacia riflessa sfavorevole in campo tributario è stata invece reiteratamente esclusa dalla prevalente giurisprudenza e dalla stessa Corte cost., 11-25 febbraio 1988, n. 207, secondo cui l'accertamento non notificato all'obbligato solidale non determina alcuna preclusione nei suoi confronti e gli consente, allorquando gli sarà notificato, di far valere le sue ragioni nel processo tributario.

⁽⁶⁸⁾ Nonostante talune autorevoli voci contrarie, per lo più risalenti nel tempo: E. ALLORIO, *La cosa giudicata rispetto ai terzi*, cit., 67 ss.; G. FABBRINI, *Contributo alla dottrina dell'intervento adesivo*, cit., 93 ss.; A. Proto Pisani, *Opposizione di terzo ordinaria*, cit.; F.D. BUSNELLI, *La cosa giudicata nelle obbligazioni solidali*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1974, *passim*.

ficano in un'operazione di bilanciamento che, in ultima analisi, è devoluta alla Corte costituzionale. In simili ipotesi, comunque, occorre garantire al terzo idonei strumenti per partecipare al giudizio al fine di difendere la sua posizione e per reagire *ex post* avverso la decisione che lo pregiudichi. Non vi è peraltro alcuna necessità che sul piano del processo debbano trovare armonica attuazione tutti i rapporti sostanziali legati da vincoli di connessione o pregiudizialità, allorché essi riguardino diversi soggetti: non lo impone alcuna norma ed è escluso dall'art. 2909 c.c. Né possono invocarsi in contrario principi di economia processuale o generiche esigenze di uniformità nel trattamento della vicenda sostanziale: sull'esigenza di uniformità dei giudicati deve infatti sempre ritenersi prevalente la primaria esigenza di protezione del diritto di difesa costituzionalmente garantito ⁽⁶⁹⁾.

Il discorso non muta nella materia che ne occupa: benché qui vengano in rilievo, come già anticipato, caratteri propri del «microcosmo tributario» e principi costituzionali quali quelli della «giusta imposizione» nel rispetto della «capacità contributiva»

(69) Il discorso non può essere qui oggetto di approfondimento; possiamo solo ricordare come fino agli settanta del secolo scorso poteva dirsi prevalente in dottrina un orientamento favorevole all'estensione degli effetti della sentenza sotto il profilo soggettivo, dovuta, in massima parte, agli influssi della dottrina tedesca (che aveva scalzato in Italia quella francese) e al recepimento della concezione c.d. "pubblicistica" del processo (F. CARNELUTTI, *Efficacia diretta e efficacia riflessa della cosa giudicata*, in *Riv. dir. comm.*, 1922, II, 473; E. BETTI, *Trattato dei limiti soggettivi della cosa giudicata in diritto romano*, Macerata, 1922; E. ALLORIO, *La cosa giudicata rispetto ai terzi*, cit.; Liebman, *Efficacia e autorità della sentenza*, Milano, rist. 1962, 112 ss.). Giunti agli anni settanta, i tempi divennero maturi per un cambio radicale di prospettiva. La centralità del diritto di difesa e il fondamentale principio del contraddittorio soppiantarono gli ideali legati all'affermazione del "valore assoluto" del giudicato civile (C. VOCINO, *Cosa giudicata e suoi limiti soggettivi*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1971, 481 ss.; A. PROTO PISANI, *Note in tema di limiti soggettivi della sentenza civile*, in *Foro it.*, 1985, 2400; G. MONTELEONE, *I limiti soggettivi del giudicato*, in *Studi in memoria di Salvatore Satta*, Milano, 1982, 907; F.P. LUISO, *Principio del contraddittorio ed efficacia della sentenza verso terzi*, Milano, 1981, 3 ss.). Per chi voglia ripercorrere i punti salienti del dibattito mi sia consentito rinviare al mio *Processo civile e obbligazioni solidali*, cit., 161 ss. e agli argomenti ivi esposti per negare che l'efficacia riflessa abbia cittadinanza nel nostro ordinamento processuale se non in limiti estremamente circoscritti. La necessità di limitare i c.d. effetti riflessi del giudicato a fronte del diritto costituzionale di difesa è stata chiaramente affermata anche da Cons. St., Ad. Plen., 29 ottobre 2024, n. 15.

(artt. 3 e 53 Cost.), che impongono come prioritario l'obiettivo della coerenza ed armonia del sistema e delle decisioni giurisdizionali, si deve comunque escludere che tali risultati possano essere conseguiti a discapito del contribuente che non si è potuto difendere, come del resto le Sezioni unite hanno avuto modo di ribadire in modo nitido ⁽⁷⁰⁾. La regola del litisconsorzio necessario è allora certamente a tal fine più adeguata e rispettosa del diritto di difesa e dei principi del giusto processo ⁽⁷¹⁾.

In conclusione, i confini dell'istituto del litisconsorzio necessario nel processo tributario appaiono tutt'altro che definiti e certi. Le decisioni della Corte di legittimità hanno contribuito in maniera significativa a tratteggiarne i limiti ma con argomenti non sempre rigorosi e talvolta contraddittori, ispirati più dalla necessità di una soluzione equa del caso concreto che non dall'e-

⁽⁷⁰⁾ Cass., Sez. un., 4 giugno 2008, n. 14815, cit., ove si afferma: «Il principio del contraddittorio e il diritto di difesa impediscono di opporre il giudicato a chi non ha partecipato al processo o non è stato messo in grado di essere parte nello stesso. Il terzo, se una norma lo prevede (come l'art. 1306 c.c.) può beneficiare del giudicato *inter alios*, ma non può esserne pregiudicato. Questa conclusione, come è stato osservato in dottrina, nella materia tributaria è dovuta ai limiti soggettivi degli atti notificati dall'amministrazione finanziaria, prima ancora che ai limiti del giudicato»; e si aggiunge, sempre a proposito di avviso di accertamento notificato alla società ed ai soci di una s.n.c.: «l'annullamento dell'avviso di accertamento notificato alla società, giova ai soci che non hanno partecipato al giudizio, in quanto se avessero partecipato non avrebbero potuto fare di meglio. L'ufficio ha partecipato al giudizio (o è stato messo in condizioni di parteciparvi) introdotto dal ricorso della società o di un socio e, quindi, non può invocare alcun limite del giudicato nei propri confronti. Analoghe considerazioni valgono in relazione all'annullamento parziale dell'atto di accertamento "presupposto", che giova ai soci che non siano stati parte nel giudizio, senza pregiudicarli nel giudizio di annullamento totale. Si può dire che nella specie si verifica una sorta di pregiudizialità *secundum eventum litis*, che non giustifica la sospensione del processo pregiudicato, ma produce effetti, positivi e negativi, nei confronti dei soggetti che abbiano partecipato al processo ed effetti soltanto positivi nei confronti dei litisconsorti rimasti estranei al giudizio. I limiti soggettivi del giudicato garantiscono che nessuna statuizione pregiudizievole venga adottata senza che il destinatario di tali statuizioni si sia potuto difendere».

Sulle dinamiche anche procedurali del trattamento delle obbligazioni tributarie della società di persone e dei soci, cfr. Cass., 9 agosto 2016, n. 16713, in *Dir. prat. trib.*, con nota di Accordino.

⁽⁷¹⁾ Così, in dottrina, anche L. CASTALDI, *Il giudicato tributario*, in DELLA VALLE - FICARI e MARINI (a cura di), *Il processo tributario*, Padova, 2008, 423, ed *ivi* altri riferimenti.

signenza di una più ampia ricostruzione sistematica. Il legislatore, dal canto suo, ha preferito non intervenire sulla norma generale dell'art. 14 né ha ritenuto di disciplinare positivamente “casi” di litisconsorzio necessario, vuoi che derivassero da ragioni sostanziali che processuali o di opportunità. In assenza di una riforma della disciplina positiva, sarà quindi opportuno che le Sezioni unite intervengano per ricomporre un quadro normativo che ad oggi non può dirsi chiaro né armonico, superando le incertezze e le perplessità che in molti casi le stesse soluzioni offerte dalla giurisprudenza hanno sollevato.

3. *Segue.* Le altre fattispecie di litisconsorzio necessario.

Al di fuori delle ipotesi, sopra menzionate, di accertamenti riguardanti società di persone e soci, la dottrina ha ritenuto esistenti fattispecie di litisconsorzio necessario in poche altre situazioni, in ciò seguita dalla giurisprudenza ⁽⁷²⁾.

Un primo caso è quello delle controversie catastali, nelle quali sia devoluta al giudice tributario la definizione delle caratteristiche catastali di immobili oggetto di compossesso o di comproprietà, in ragione del fatto che le stesse costituiscano gli elementi rilevanti, comuni a tutti i contribuenti interessati, del rapporto tributario ⁽⁷³⁾. Anche la giurisprudenza si è espressa in senso con-

⁽⁷²⁾ Non è stata ritenuta sottoposta a litisconsorzio necessario, ad es., la controversia in cui la pretesa fiscale si fondava su operazioni soggettivamente inesistenti, sul rilievo che le pretese fiscali si basano su distinti fatti generatori d'imposta, i cui antefatti comuni possono rilevare esclusivamente sul piano probatorio: Cass., 12 luglio 2023, n. 19889.

⁽⁷³⁾ Cfr. E. DELLA VALLE, *L'intervento ed il litisconsorzio*, in DELLA VALLE - FICARRI e MARINI (a cura di), *Il processo tributario*, cit., 306; F.V. ALBERTINI, *Il processo con pluralità di parti*, cit., 275; C. BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, cit., 58; P. RUSSO, *Manuale*, cit., 70; L. CASTALDI, *Sub art. 14*, cit., 174, la quale esprime dubbi sulla soluzione rilevando come l'accertamento sul rapporto pregiudiziale rispetto a quello dedotto in giudizio (ovvero della consistenza dei diritti reali sul bene), avvenendo *incidenter tantum* e non con efficacia di giudicato, per la preclusione operante sui giudici tributari circa la loro cognizione su rapporti civilistici, non dovrebbe richiedere la necessità del litisconsorzio). La tesi favorevole al litisconsorzio va letta in uno agli orientamenti espressi dalla Suprema Corte in merito al significato della inscindibilità del rapporto, rispetto al quale mostra coerenza: “ogni volta che per effetto della norma tributaria o per l'azione esercitata dall'amministrazione finanziaria l'atto impositivo debba essere o sia unitario,

forme, affermando che l'impugnazione di un atto di classamento di un immobile dà luogo a litisconsorzio necessario tra i vari comproprietari (o titolari di diritti di godimento, come gli usufruttuari), non potendosi ammettere accertamenti diversi in merito alla natura dell'immobile medesimo ⁽⁷⁴⁾.

Un altro settore in cui la giurisprudenza aveva ravvisato la necessità del litisconsorzio è quello delle controversie promosse dal sostituto nei confronti del sostituto d'imposta per la restituzione di ritenute indebitamente trattenute e versate al fisco, nelle quali la giurisprudenza ha per lungo tempo ritenuto necessaria la partecipazione dell'amministrazione finanziaria, sul presupposto che, pur ricorrendo due distinti rapporti (tra sostituto e sostituto, tra amministrazione e sostituto), essi sarebbero inscindibilmente legati ⁽⁷⁵⁾. In dottrina si è però obiettato che le controversie in esame avrebbero natura privatistica e sarebbero di competenza del giudice ordinario, in assenza peraltro di un atto da impugnare. Inoltre, l'esistenza di due rapporti, benché legati da vincolo di pregiudizialità, non sarebbe sufficiente a imporre la necessità del litisconsorzio ⁽⁷⁶⁾. Aderendo a questi argomenti, la S.C. ha invertito la rotta, affermando che l'oggetto della lite è il legittimo e corretto esercizio del diritto di rivalsa che il sostituto esercita

coinvolgendo nella unicità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione una pluralità di soggetti, e il ricorso proposto da uno o più degli obbligati abbia ad oggetto non la singola posizione debitoria del ricorrente, ma la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, ricorre una ipotesi di litisconsorzio necessario nel processo tributario ai sensi dell'art. 14, comma 1, d.lgs. 546/92": Cass., Sez. Un., 18 gennaio 2007, n. 1057, cit.

⁽⁷⁴⁾ Cass., 19 giugno 2024, n. 16945; Cass. n. 32836 del 2019; Cass. n. 17020 del 2020; Cass. n. 1009 del 2020; Cass. n. 20538 del 2014; Cass. n. 5489 del 2010.

⁽⁷⁵⁾ Cass., Sez. un., 27 ottobre 1993, n. 10685; Sez. un., 12 dicembre 2001, n. 15714; Sez. un., 6 giugno 2002, n. 8228; Cass., 9 novembre 2005, n. 21733; Sez. Un. 20 ottobre 2006, n. 22515, secondo cui la giurisdizione tributaria andrebbe affermata in ragione del fatto che l'indagine sulla legittimità della ritenuta non costituisce una questione pregiudiziale da deliberarsi incidentalmente ma una causa tributaria avente natura pregiudiziale da definirsi con pronuncia idonea a passare in giudicato.

⁽⁷⁶⁾ P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., 70, F. TESAURO, *In tema di liti tra sostituto e sostituto*, in *Rass. trib.*, 1984, I, 448, i quali hanno negato in radice la stessa natura tributaria della lite.

nei confronti del sostituito, nell'ambito di un rapporto che non è tributario ma privatistico e che non richiede dunque la presenza dell'amministrazione finanziaria ⁽⁷⁷⁾.

Un'ipotesi esplicitamente prevista di litisconsorzio necessario è quella contenuta nell'art. 40-*bis*, n. 2, del DPR n. 600/73 (introdotto dal d.l. n. 78 del 2010, convertito dalla legge 30 luglio 2010 n. 122), riguardante la rettifica delle dichiarazioni dei redditi dei soggetti aderenti al consolidato nazionale ai sensi dell'art. 117 ss. del TUIR, secondo cui la società consolidata e quella consolidante sono litisconsorti nei giudizi di impugnazione degli atti, da notificarsi a entrambe, con cui si effettuano tali rettifiche. La *ratio* della previsione deve rinvenirsi nell'esigenza di perseguire una maggiore efficienza dell'amministrazione e un migliore esercizio del diritto di difesa, oltre che in quella di evitare un contrasto di giudicati.

Ancora, con circolare n. 291/E del 18.12.1996 l'agenzia delle entrate ha ritenuto necessario il litisconsorzio nei casi di responsabilità solidale del cedente e del cessionario di crediti ed eccedenze d'imposta fino alla concorrenza delle somme indebitamente rimborsate, *ex art. 43-bis e -ter* del DPR n. 602 del 1973, al pari delle controversie in materia di dichiarazioni e versamenti IVA delle società appartenenti a un gruppo, ai sensi degli artt. 73, comma 3, del DPR n. 602 e 6, comma 2, del d.m. 13 dicembre 1979, in forza dei quali la controllante può procedere alle dichiarazioni e ai versamenti anche per conto delle controllate, pure a seguito di eventuali compensazioni, e le controllate rispondono in solido per gli eventuali mancati pagamenti delle imposte dovute ⁽⁷⁸⁾. In proposito, può osservarsi che le regole della solidarietà dovrebbero qui deporre nel senso della facoltatività del litisconsorzio, non rinvenendosi peral-

⁽⁷⁷⁾ Cass., S.U. 26.6.2009, n. 15032, secondo cui l'Amministrazione finanziaria non assume la veste di litisconsorte necessario, tenuto conto dell'autonomia del rapporto tributario rispetto a quello privatistico intercorrente tra le parti e della diversità degli effetti della pronuncia relativa a quest'ultimo rispetto a quella sulla legittimità della pretesa tributaria; conf. da ultimo Cass., 7 luglio 2017, n. 16833; Cass., 20 settembre 2016, n. 18396. Per un approfondimento, F.V. ALBERTINI, *La pluralità di parti*, cit., 34 ss.

⁽⁷⁸⁾ V. FICARI, *Liquidazione congiunta dell'IVA ex art. 73, d.P.R. n. 633 e rilevanza tributaria del gruppo di società*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, 151.

tro quelle esigenze che, in altre e circoscritte situazioni (v. *retro*), hanno condotto la giurisprudenza ad affermarne la necessità in ragione della inscindibilità dell'atto impositivo oggetto del ricorso e della comunanza delle relative censure.

Il litisconsorzio è necessario, poi, in forza della regola generale vigente nel diritto processuale civile, nei confronti degli eredi che subentrino al soggetto ricorrente, nonché nel caso della controversia relativa ad accertamenti effettuati nei confronti di una società estinta (di persone o di capitali) per cancellazione dal registro delle imprese, dovendo partecipare al relativo giudizio tutti i soci che vi subentrano quali successori ai sensi dell'art. 110 c.p.c. e che rispondono dei debiti sociali nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda del regime giuridico dei debiti sociali cui erano soggetti *pendente societate* ⁽⁷⁹⁾.

Con riferimento al litisconsorzio dal lato passivo, la giurisprudenza è stata costante nell'affermare che non sussiste litisconsorzio necessario tra l'amministrazione finanziaria e il concessionario della riscossione in ipotesi di giudizio avente a oggetto vizi della cartella, essendo in tal caso contraddittore esclusivo il concessionario non trattandosi di contestazioni in merito alla fondatezza della pretesa impositiva ⁽⁸⁰⁾. Diversamente, laddove il contribuente impugni una cartella esattoriale emessa dal conces-

⁽⁷⁹⁾ Cass., 30 luglio 2020, n. 16362, ove si rileva come si tratti di litisconsorzio necessario per ragioni processuali, ovvero a prescindere dalla scindibilità o meno del rapporto sostanziale.

⁽⁸⁰⁾ Cass., 24 aprile 2015, n. 8370, secondo cui nel processo tributario, il concessionario del servizio di riscossione è parte, ai sensi dell'art. 10 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, quando oggetto della controversia è l'impugnazione di atti viziati da errori ad esso direttamente imputabili, a cui è equiparata l'omessa adozione dell'atto richiesto e, cioè, il silenzio rifiuto sull'istanza (nella specie, di rimborso) del contribuente. In tali ipotesi, l'Amministrazione finanziaria è priva di legittimazione passiva; Cass., 9 novembre 2016, n. 22729, secondo cui l'impugnazione va proposta esclusivamente nei confronti del concessionario, ai sensi dell'art. 10 del d.lgs. n. 546 del 1992, per gli errori a lui direttamente imputabili e, cioè, per vizi propri della cartella o dell'avviso di mora; mentre qualora il contribuente impugni l'avviso di mora per la mancata notifica della cartella di pagamento la legittimazione passiva spetta all'ente impositore.

sionario della riscossione per motivi che attengono alla mancata notificazione o alla invalidità degli atti impositivi presupposti, si è affermato che lo stesso possa agire indifferentemente sia nei confronti dell'ente impositore sia nei confronti del concessionario, senza che sia tra i due soggetti configurabile alcun litisconsorzio necessario. In entrambi i casi, infatti, la legittimazione passiva spetta all'ente titolare del credito tributario e non già al concessionario, il quale, in presenza di contestazioni involgenti il merito della pretesa impositiva, ha l'onere di chiamare in giudizio il predetto ente, ai sensi del d.lgs. n. 112 del 1999, *ex art.* 39, se non vuole rispondere dell'esito della lite, non essendo il giudice tenuto a disporre d'ufficio l'integrazione del contraddittorio ⁽⁸¹⁾.

Sul tema è però intervenuto di recente il legislatore introducendo il comma 6-*bis* dell'art. 14, ad opera dell'art. 1, comma 1, lett. d), del d.lgs. n. 220 del 2023, in forza del quale "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 i soggetti", prevedendo così una nuova ipotesi di litisconsorzio necessario. Tale disposizione è stata criticata dai primi commentatori, sul rilievo della sua antinomia proprio con il sopra citato articolo 39 del d.lgs. n. 112 del 1999, secondo cui l'agente della riscossione, nelle liti promosse contro di lui che non riguardino esclusivamente la regolarità o validità degli atti esecutivi, è tenuto a chiamare in causa l'ente creditore interessato. In mancanza, rispondendo delle conseguenze della lite, si realizzerebbe una sostituzione processuale che si pone agli antipodi rispetto al litisconsorzio necessario previsto dal novellato comma 6-*bis* dell'art. 14 ⁽⁸²⁾.

⁽⁸¹⁾ Cass., 4 febbraio 2020, n. 2480; Cass., 18 novembre 2019, n. 29798; diversamente, qualora l'azione sia rivolta direttamente verso l'ente creditore, il concessionario risulta vincolato al giudicato in quanto titolare di una situazione dipendente, nella sua qualità di *adiectus solutionis causa* (Cass. 29 giugno 2006, n. 21222).

⁽⁸²⁾ C. GLENDI, *(Contro) riforma del contenzioso tributario, così non va!*, in *Dir. prat. trib.*, 2024, 961, secondo cui tale norma confliggerebbe altresì con l'art. 19, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1999, nella parte in cui si limita a "consentire" al contribuente di

Si è però rilevato come le due norme avrebbero un diverso ambito applicativo, posto che l'art. 39 continuerebbe a disciplinare l'ipotesi in cui il ricorrente censura il merito della pretesa e non pure il vizio di notifica, notificando il ricorso solo all'agente della riscossione; mentre il novello comma 6-*bis* troverebbe applicazione solo quando l'atto successivo è censurato adducendo vizi di notifica dell'atto presupposto ⁽⁸³⁾.

Per quanto riguarda il regime processuale, l'art. 14 prevede 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”. Anche qui la norma segue pedissequamente quella del codice di rito, onerando il giudice del potere-dovere di disporre l'integrazione del contraddittorio e la parte più diligente di chiamare in causa il litisconsorte pretermesso entro un termine perentorio, il cui spirare comporta l'estinzione del processo ai sensi dell'art. 45 del d.lgs. n. 546 del 1992.

Qualora, invece, nonostante la necessità del litisconsorzio il giudice non si avveda della mancanza di una parte necessaria e pronunci la sentenza, questa è da ritenersi nulla e detta nullità è rilevabile d'ufficio in ogni grado dovendo il giudice dell'impugnazione disporre la rimessione della causa al giudice di primo grado al fine di sanare il vizio del difetto di contraddittorio, per quanto stabilito dall'art. 59 del d.lgs. n. 546.

Là dove, poi, il vizio non venga rilevato neppure con le impugnazioni, la sentenza non passerà in giudicato applicandosi, come si è visto, l'art. 161, comma 2, c.p.c., salvi i casi in cui la necessità

impugnare, insieme all'atto notificato anche gli atti presupposti precedentemente adottati e non notificati; mentre il nuovo comma 6-*bis* sembra imporre la proposizione del ricorso anche avverso tali atti precedenti e dunque nei confronti dell'ente che li ha emessi. Va pur detto che la nuova norma non si limita ai rapporti tra ente creditore e concessionario ma detta una regola di carattere generale.

⁽⁸³⁾ A. CARINCI, *Manuale sul processo tributario*, Torino, 2024, 38, il quale ravvede la *ratio* della sua introduzione nell'esigenza di preservare le ragioni dell'amministrazione evitando di lasciare alla “buona volontà” dell'agente della riscossione la chiamata in causa dell'ente impositore.

del litisconsorzio sia *propter opportunitatem*, in cui la minor gravità del vizio consente alla stessa di esprimere la sua efficacia nei soli rapporti tra i contribuenti che vi hanno partecipato e l'amministrazione finanziaria, senza poter pregiudicare coloro che non vi hanno preso parte, i quali tuttavia, ricorrendone le condizioni, possono opporre il giudicato favorevole all'amministrazione finanziaria nei casi in cui non si sia formato per gli stessi un giudicato sfavorevole ⁽⁸⁴⁾.

4. Il litisconsorzio facoltativo.

L'art. 14 non disciplina espressamente il litisconsorzio facoltativo originario ⁽⁸⁵⁾, limitandosi a disciplinare quello successivo, realizzato mediante intervento o chiamata in causa. Il comma 3, infatti, stabilisce che "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". Un ulteriore riferimento lo si rinviene nell'art. 29 del d.lgs. 546/92, là dove si prevede la riunione dei procedimenti che hanno lo stesso oggetto o sono connessi. Si tratta di un cumulo soggettivo, ossia di una ipotesi di litisconsorzio facoltativo successivo, che implica la possibilità anche di quello originario ⁽⁸⁶⁾.

Si possono quindi avere ricorsi collettivi (proposti da più soggetti) e cumulativi (avverso diversi atti), nel rispetto delle regole di competenza territoriale e dei termini di impugnazione decorrenti per ciascun atto impugnato ⁽⁸⁷⁾.

⁽⁸⁴⁾ Cfr. Cass., Sez. un., 4 giugno 2008, n. 14815, cit.

⁽⁸⁵⁾ Previsto nel codice di procedura solo nei casi di connessione per oggetto o per titolo (propria) o per comunanza di questioni giuridiche (impropria): cfr. art. 103; in dottrina, G. COSTANTINO, *Litisconsorzio*, cit., 12; L. ZANUTTIGH, *Litisconsorzio*, cit., 57. La sua funzione è duplice: da un lato di economia processuale, dall'altro di armonizzazione delle decisioni: F.P. LUIO, *Diritto processuale civile*, I, cit., 314.

⁽⁸⁶⁾ L. CASTALDI, *op. cit.*, 179; P. RUSSO, *Processo tributario*, in *Enc. dir.*, XXXVI, Milano, 1987, 55; E. DELLA VALLE, *op. cit.*, 311.

⁽⁸⁷⁾ F.V. ALBERTINI, *Il processo con pluralità di parti*, cit., 290, il quale riporta gli esempi dei soci che impugnino l'accertamento e le rettifiche insieme alla società, ovvero dell'alienante e dell'acquirente rispetto all'avviso di accertamento del maggior valore; L. CASTALDI, *op. cit.*, 180; M. DI SIENA, *op. cit.*, 66.

La giurisprudenza ha inizialmente limitato la possibilità di cumulo escludendo il litisconsorzio improprio e richiedendo la necessità che tutte le controversie nascano dal medesimo fatto storico ⁽⁸⁸⁾. Ma l'orientamento prevalente si è espresso in senso contrario, ritenendo che, in forza del richiamo al codice di rito di cui all'art. 1, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992 ed in ragione dei principi di cui agli artt. 111 Cost. e 6 Cedu, sia integralmente applicabile l'art. 103 c.p.c., essendo pertanto sufficiente, ai fini del cumulo di più cause nel medesimo processo, che queste ultime involgano la risoluzione di identiche questioni giuridiche ovvero siano connesse per il *petitum* e/o per la *causa petendi*, senza che sia necessaria anche un'identità delle relative questioni di fatto ⁽⁸⁹⁾.

L'applicazione più frequente del litisconsorzio facoltativo, come si è visto, riguarda l'ipotesi di solidarietà nell'obbligo tributario ⁽⁹⁰⁾. L'avviso di accertamento, di regola e salvo le eccezioni su cui ci siamo soffermati, non è un atto inscindibile benché riguardi contestualmente più contribuenti ⁽⁹¹⁾. Si applicano, dunque, le regole civilistiche in tema di solidarietà e di efficacia della sentenza, dettate dal noto art. 1306 c.c.

Questa norma, nel disciplinare gli effetti della sentenza pronunciata tra il creditore e uno dei debitori in solido o tra il debitore e uno dei creditori in solido, attribuisce alla sentenza una particolarissima efficacia *secundum eventum litis*, prevedendo la generale inefficacia della stessa contro gli altri debitori o creditori (primo comma) ⁽⁹²⁾, e viceversa, la *facoltà* di questi ultimi di avvalersene, se ad essi favorevole (secondo comma) ⁽⁹³⁾.

⁽⁸⁸⁾ Cass., 27 ottobre 2010, n. 21995.

⁽⁸⁹⁾ Cass., 31 agosto 2023, n. 25549; Cass., 20 aprile 2016, n. 7940; Cass., 22 febbraio 2013, n. 4490;

⁽⁹⁰⁾ Cfr. ad es. Cass., 8 aprile 2009, n. 8504, secondo cui non vi è litisconsorzio necessario tra sostituto e sostituito di imposta nei casi di ritenute non effettuate e non versate al fisco, in cui vi è responsabilità solidale di entrambi.

⁽⁹¹⁾ F. TESAURO, *Manuale*, cit., 67.

⁽⁹²⁾ In base all'art. 1306, primo comma, c.c., "La sentenza pronunciata tra il creditore e uno dei debitori in solido, o tra il debitore e uno dei creditori in solido, non ha effetto contro gli altri debitori o contro gli altri creditori".

⁽⁹³⁾ La norma così prosegue al secondo comma: "Gli altri debitori possono opporla

La regola di cui al primo comma pare ribadire il principio generale in materia di limiti soggettivi del giudicato dettato dall'art. 2909 c.c., circoscrivendo il vincolo derivante dall'accertamento contenuto nella sentenza alle parti e ai loro eredi o aventi causa. Ne deriva che, ottenuta sentenza di condanna nei confronti di un condebitore, il creditore che voglia perseguire anche gli altri coobbligati non potrà valersene verso questi ultimi (perché terzi rispetto ad essa), ma dovrà promuovere un nuovo giudizio nei loro confronti al fine di munirsi di un autonomo titolo esecutivo. Questo secondo giudizio, però, non sarà affatto pregiudicato dal primo, potendo condurre, all'esito di un'autonoma istruttoria, ad una sentenza assolutoria dei nuovi convenuti basata su un accertamento di segno opposto alla prima circa l'esistenza o la validità del rapporto obbligatorio.

La regola dell'inefficacia della sentenza "contro gli altri debitori o contro gli altri creditori" è ritenuta operante anche nei rapporti interni tra i consorti. In particolare, si afferma che tale sentenza non può essere fatta valere dal condebitore soccombente nel successivo giudizio di regresso da lui instaurato (*ex* art. 1299 c.c.) contro gli altri coobbligati rimasti terzi rispetto al processo e come tali non vincolati alla sentenza. Questi ultimi potranno infatti opporre al consorte, oltre alle eccezioni personali, tutte le eccezioni agli stessi spettanti contro il comune creditore, ivi comprese quelle inutilmente sollevate nel primo giudizio dal condebitore agente in regresso. Se ne deduce che la legge ammette sempre esiti diversi delle autonome vicende contenziose tra il comune creditore ed i più condebitori e tra gli stessi coobbligati.

Il secondo comma della norma pone invece una deroga alla "normale" inefficacia della sentenza contro i terzi condebitori o concreditori. A ben vedere, qui non è dettata una regola di segno opposto perfettamente speculare alla prima, posto che il legislatore non ha operato una meccanica estensione ai consorti non parte-

al creditore, salvo che sia fondata sopra ragioni personali al condebitore; gli altri creditori possono farla valere contro il debitore, salve le eccezioni personali che questi può opporre a ciascuno di essi".

cipanti al giudizio degli effetti della sentenza ad essi favorevoli, ma si è limitato a riconoscere a questi ultimi la *facoltà* di avvalersene, opponendola al comune creditore o debitore. Non si tratta, dunque, di una ipotesi di efficacia *ultra partes* del giudicato. Si è inteso, in tal modo, sottrarre al giudice il potere di rilevare d'ufficio l'inefficacia della sentenza, riservando in via esclusiva alla parte interessata la scelta di beneficiare o meno di quella decisione, sulla scorta di una valutazione puramente discrezionale, analoga a quella concessa dalla normativa sostanziale ai condebitori in solido rispetto ad altri atti, come la transazione.

La seconda questione affrontata dall'art. 1306 c.c. riguarda la natura del litisconsorzio. Presupponendo la possibilità che la sentenza intervenga solo tra alcuni dei coobbligati o concreditori, essa implicitamente riconosce a ciascuno dei consorti la legittimazione disgiunta ad agire e ad essere convenuti in giudizio, senza imporre come necessaria la partecipazione di tutte le parti del rapporto obbligatorio. Una consolidata massima giurisprudenziale recita che "l'obbligazione solidale passiva non fa sorgere un rapporto unico ed inscindibile e non dà luogo a litisconsorzio necessario nemmeno in sede di impugnazione e neppure sotto il profilo della dipendenza di cause, bensì a rapporti giuridici distinti, anche se fra loro connessi", con la conseguenza che nella sentenza, formalmente unica, che decide il giudizio, sono contenute tante pronunce quante sono le cause riunite. Il che implica la scindibilità delle cause anche nelle fasi di gravame, con conseguente applicazione dell'art. 332 c.p.c. in luogo dell'art. 331 c.p.c.

Il tema del litisconsorzio nelle obbligazioni solidali viene dunque generalmente affrontato e risolto affermando il principio per cui non vi è necessità del litisconsorzio, sicché la convocazione in giudizio di uno dei condebitori solidali non richiede mai la partecipazione anche degli altri condebitori e non fa stato nei loro confronti. Anche in caso di cumulo originario di cause, il litisconsorzio permane semplice, non dando luogo ad un'ipotesi di litisconsorzio c.d. unitario o processuale, con conseguente piena scindibilità delle cause tanto nel giudizio di primo grado che in

quelli di gravame ⁽⁹⁴⁾. Tali regole trovano pertanto applicazione anche nei casi di solidarietà tributaria, salve le ipotesi, su cui ci siamo soffermati, in cui la giurisprudenza, nonostante il vincolo solidale, afferma la necessità del litisconsorzio per le ragioni già viste.

5. L'intervento e la chiamata in causa.

L'art. 14 disciplina, si è detto, l'intervento e la chiamata in causa nel processo, disponendo che 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. Il sesto comma, come già rilevato, prevede altresì 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 ⁽⁹⁵⁾.

⁽⁹⁴⁾ Sul tema, mi permetto il rinvio a U. COREA, *Processo civile e obbligazioni solidali*, cit., *passim*. La regola della legittimazione disgiunta appare coerente con i meccanismi che regolano sul piano sostanziale la solidarietà: il diritto del creditore in solido di pretendere l'intero dall'unico debitore e il diritto del creditore di richiedere l'intera prestazione ad uno dei condebitori in solido, così come previsti dall'art. 1292 c.c., trovano il loro necessario completamento nel riconoscimento del potere di agire in giudizio, in caso di inadempimento, separatamente rispetto agli altri concreditori in solido o nei confronti di uno soltanto dei condebitori. E la connessa possibilità di un diverso esito delle cause separatamente proposte risulta altresì in linea con la natura generalmente disponibile dei diritti e con quelle norme che consentono una differente regolamentazione dell'obbligazione solidale, quale conseguenza delle particolari condotte tenute dai condebitori sia sul piano sostanziale che sul piano processuale.

Un corollario dei principi della legittimazione disgiunta e del litisconsorzio facoltativo *ex* art. 1292 e 1306 c.c. è che la diversa ripartizione delle quote di debito può avere rilevanza solo ai fini dei rapporti interni e delle azioni di regresso.

Tale regola si applica anche nell'ipotesi in cui il creditore convenga in giudizio più (o tutti i) condebitori solidali, dovendo il giudice limitarsi, di norma, ad accertare l'esistenza dell'obbligazione ed a condannare in solido i consorti. Il giudice dovrà, invece, pronunciarsi anche sulla ripartizione del debito allorquando uno dei condebitori abbia esercitato contro il coobbligato pure convenuto, o mediante l'esercizio della chiamata in causa di questo, l'azione di regresso, oppure qualora, in vista del regresso, abbia espressamente domandato tale accertamento. Ciò però non avviene nel contenzioso tributario, ove le domande di regresso dei contribuenti sono devolute al giudice civile.

⁽⁹⁵⁾ Secondo Cass., 17 aprile 2009, n. 9186, il litisconsorte necessario pretermesso potrebbe impugnare anche al di là dei termini decadenziali; la massima è ripetuta in Cass.,

Si tratta di una disciplina che la stessa Relazione ministeriale al decreto legislativo n. 546 del 1992 definiva “embrionale”, sì che, al di là del rinvio di cui all’art. 1, comma 2, non può non farsi riferimento alle categorie del processo civile ⁽⁹⁶⁾. In questa prospettiva, nel dibattito dottrinale e giurisprudenziale, le ipotesi contemplate dalla norma non appaiono le uniche possibili e sovente si è denunciata anche la difficoltà di tracciare una nitida linea di confine tra le stesse, così come di individuare fattispecie di plurisoggettività del rapporto sostanziale ⁽⁹⁷⁾.

Va ricordato allora che nel codice di rito civile sono previste tre tipologie di intervento, comunemente definite come “principale”, “adesivo autonomo o litisconsortile” e “adesivo dipendente” (art. 105 c.p.c.) ⁽⁹⁸⁾.

Il primo comporta che la posizione soggettiva del terzo interveniente sia autonoma e incompatibile con quella di tutte le parti del giudizio ⁽⁹⁹⁾. Nel giudizio tributario è difficile che si attui una

15 giugno 2010, n. 14378. Si noti la differenza con il processo amministrativo: l’art. 28, comma 2, c.p.a., consente l’intervento a chiunque non sia parte del giudizio e vi abbia interesse, purché non sia decaduto dall’esercizio delle relative azioni.

⁽⁹⁶⁾ F.V. ALBERTINI, *Considerazioni sull’intervento adesivo dipendente*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 35 ss., secondo cui la formula dell’art. 14, comma 3, si distacca però dal codice di rito “individuando dei presupposti che parrebbero più ristretti”, pur dovendosi scongiurare una interpretazione restrittiva della norma. Diversamente, anteriormente alla riforma, si era evidenziata la radicale diversità dell’istituto nel processo tributario, avuto riguardo alle sue caratteristiche e all’oggetto del giudizio: C. GLENDI, *L’oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 671 ss.

⁽⁹⁷⁾ B. BELLÉ, *Il processo tributario con pluralità di parti*, cit., 31; A. TURCHI, *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003, 356.

⁽⁹⁸⁾ S. COSTA, *L’intervento in causa*, Torino, 1953; A. CHIZZINI, *L’intervento adesivo*, Padova, 1991-92; G. FABBRINI, *Contributo alla dottrina dell’intervento adesivo*, Milano, 1964; N. TROCKER, *L’intervento per ordine del giudice*, Milano, 1984; S. LA CHINA, *La chiamata in garanzia*, Milano, 1962.

⁽⁹⁹⁾ Nell’intervento principale o *ad excludendum*, il terzo fa valere la propria pretesa contro tutte le parti: si tratta di un diritto autonomo, incompatibile e prevalente. Autonomo è il diritto non dipendente sul piano sostanziale; incompatibile, è quello la cui esistenza esclude il diritto delle altre parti; la prevalenza è una conseguenza della incompatibilità ed è quella che determina quale delle diverse posizioni debba prevalere: ad esempio, se si tratta di acquisti a titolo derivativo dallo stesso dante causa, vale tendenzialmente chi ha acquistato per primo, o ha trascritto prima; se l’acquisto è da diversi danti causa, prevale l’ultimo acquisto a titolo originario.

ipotesi del genere, anzi la sua possibilità è stata esclusa nei giudizi di impugnazione ⁽¹⁰⁰⁾, a differenza dei giudizi di rimborso, come nel caso di un sostituto di imposta che si affermi titolare del credito, pur non essendovi qui un unico atto da impugnare ⁽¹⁰¹⁾: in tal caso è da ritenere, sulla scorta delle categorie processualcivilistiche, che si venga a creare una forma di litisconsorzio necessario processuale.

Quanto all'intervento adesivo autonomo ⁽¹⁰²⁾, la dottrina lo ha ritenuto generalmente possibile in tutti i casi di obbligazioni solidali. Si è però rilevato come i contribuenti condebitori non abbiano di regola interesse a intervenire spontaneamente se non abbiano ricevuto notifica dell'atto impositivo, se non ai fini della successiva eventuale azione di regresso del contribuente che, vistosi respinto il ricorso contro l'atto impositivo, si decida a rivalersi per la quota parte nei confronti del contribuente non perseguito dal fisco ⁽¹⁰³⁾. Se si volesse ammettere questo intervento, tuttavia, occorre aver presente che il terzo intervenore adesivo autonomo rimarrebbe vincolato al giudicato formatosi in sua presenza in merito all'esistenza e al *quantum* del tributo, tanto nei confronti del fisco che verso il condebitore agente successivamente in regresso; mentre ciò non accadrebbe, secondo le regole generali in tema di

⁽¹⁰⁰⁾ Cass., 11 marzo 2021, n. 6854; in dottrina, F. TESAURO, *Manuale*, cit., 69, non essendo ipotizzabile che taluno intervenga "adducendo di essere destinatario del provvedimento impugnato ed assuma conclusioni incompatibili con quelle del ricorrente"; F.V. ALBERTINI, *Il processo*, cit., 292.

⁽¹⁰¹⁾ L. CASTALDI, *op. cit.*, 181; F. TESAURO, *Manuale*, cit., 70; F.V. ALBERTINI, *op. ult. cit.*, 292; *contra*, P. RUSSO, *Manuale*, cit., 475.

⁽¹⁰²⁾ Nel quale il terzo agisce solo nei confronti di una delle parti originarie, assumendo una posizione compatibile con quella dell'altra parte. La connessione può essere per titolo, oggetto o per titolo e oggetto, come per il litisconsorzio facoltativo originario. La pronuncia resa tra gli originari contendenti non danneggia il terzo, il quale mantiene il diritto di agire in separato processo. Il cumulo quindi è e resta scindibile. In giurisprudenza, si è ammesso l'intervento dell'ente creditore nel giudizio intentato contro l'agente della riscossione (Cass., 9 settembre 2021, n. 7499, in *Dir. prat. tributaria*, con nota di A. GUIDARA).

⁽¹⁰³⁾ Ritengono inammissibile una domanda di annullamento in mancanza di previa notifica dell'atto impositivo, A. TURCHI, *I poteri delle parti*, cit., 362; F.V. ALBERTINI, *La pluralità di parti*, cit., 187.

obbligazioni solidali, là dove invece non intervenisse ⁽¹⁰⁴⁾.

Là dove tale notifica sia intervenuta, essi hanno invece l'obbligo di impugnare l'atto pena il suo consolidamento, tenuto conto che, a norma del comma 6, 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 ⁽¹⁰⁵⁾. È, invece controverso se la parte destinataria del provvedimento che abbia ricevuto la notifica dello stesso possa esercitare l'impugnativa, anziché in via autonoma, mediante l'intervento nel processo già pendente a istanza di uno dei coobbligati: saremmo propensi a considerare ammissibile l'impugnazione, purché l'atto di intervento risulti tempestivo rispetto ai termini di impugnazione e presenti i requisiti di forma e sostanza del ricorso ⁽¹⁰⁶⁾.

⁽¹⁰⁴⁾ Nel senso della possibilità per l'interveniente di proporre un successivo ricorso principale nonché della trasformazione dell'intervento qualificato come adesivo dipendente in litisconsortile, a seguito della notifica dell'atto, F. TESAURO, *Processo tributario*, cit., 343; F.V. ALBERTINI, *Considerazioni*, cit., 53; ma v'è da considerare che qualora si formi il giudicato nel giudizio in cui il contribuente è intervenuto il giudicato sarebbe a lui opponibile.

⁽¹⁰⁵⁾ Ma, come si è visto *retro*, è possibile per il contribuente rimasto inerte avvalersi del giudicato favorevole *ex art.* 1306, comma 2, c.c., formatosi nei confronti del condebitore impugnante. Peraltro, Cass., 4 giugno 2008, n. 14815, cit., ritiene che, con riferimento agli accertamenti divenuti definitivi perché non impugnati, vale la regola della opponibilità all'amministrazione del giudicato favorevole formatosi verso il debitore impugnante, da parte del contribuente che sia intervenuto in giudizio e con il solo limite della non ripetibilità di quanto pagato. Sicché l'intervento in tal caso servirebbe solo a contribuire con i propri argomenti difensivi "adesivi" alla posizione dell'impugnante, alla formazione di un giudicato favorevole per tutti i contribuenti interessati. Diversamente, F.V. ALBERTINI, *La pluralità di parti*, cit., 207 (e nota 179), ritiene che l'estensione del giudicato avvenga automaticamente, sul presupposto che l'annullamento su istanza di uno dei contribuenti coobbligati operi *erga omnes*, ma questa conclusione stride con le regole del giudicato e della solidarietà.

⁽¹⁰⁶⁾ La stessa lettera della legge, nell'escludere che gli intervenienti possano impugnare l'atto se decaduti, sembra ammettere che nel caso opposto possano intervenire impugnando a loro volta l'atto impositivo. In tal senso, la giurisprudenza amministrativa: cfr. da ultimo, Cons. St., Ad. Plen., 24 ottobre 2024, n. 15; nella giurisprudenza di legittimità, un accenno in motivazione in Cass., 11 marzo 2021, n. 6854 (§10.4); in dottrina, in senso favorevole, P. RUSSO, *Manuale*, cit., 429; *contra*, F.V. ALBERTINI, *op. cit.*, 293; F. TESAURO, *Manuale*, cit., 71, sul rilievo della carenza di una norma che attribuisca all'intervento i medesimi effetti del ricorso.

Infine, l'intervento adesivo dipendente ⁽¹⁰⁷⁾. La tesi classica escludeva questo intervento, assumendo che l'art. 14 ammette l'intervento solo per coloro che siano destinatari dell'atto o parti del rapporto e un terzo che abbia una posizione dipendente dal contribuente attore non dovrebbe esserlo ⁽¹⁰⁸⁾. Una parte della dottrina e talune decisioni giurisprudenziali tendono a interpretare estensivamente la norma estendendo la sua applicazione ai destinatari "mediati" o "potenziali", come coloro ai quali l'atto non sia stato ancora notificato (ma potrebbero essere chiamati successivamente a rispondere) o coloro i quali siano incorsi in decadenza ⁽¹⁰⁹⁾.

⁽¹⁰⁷⁾ Qui il presupposto è una situazione in senso lato di pregiudizialità, tale per cui il terzo è interessato a condizionare con il suo intervento l'esito della causa pregiudiziale, dalla quale potrebbe derivare un nocumento o un vantaggio. Il suo diritto resta però fuori dall'oggetto del processo, sicché quest'ultimo non ne risulta in alcun modo ampliato.

⁽¹⁰⁸⁾ Ancora L. CASTALDI, *op. cit.*, 182; F. PISTOLESI, *Le parti nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 2002, 276 ss.; ma in senso contrario, B. BELLÉ, *Il processo tributario*, cit., 61 ss.; C. BAFILE, *op. cit.*, 62; limitatamente ai coobbligati solidali "dipendenti", interpretando estensivamente il riferimento della norma ai titolari del rapporto tributario controverso, P. RUSSO, *op. cit.*, 455; così anche F.V. ALBERTINI, *op. cit.*, 287, ritenendo che con la locuzione "destinatari" la norma si riferisca anche a quelli potenziali, ai quali potrebbe essere notificato l'atto in epoca successiva.

⁽¹⁰⁹⁾ Cass., 11 marzo 2021, n. 6854, in *Riv. dir. trib. telematica*, 19 luglio 2021, con note di F.V. ALBERTINI e A. MARCHESELLI, che ha ritenuto ammissibile l'intervento adesivo dipendente del terzo che sia destinatario potenziale o mediato dell'atto impugnato, in quanto, essendo solidalmente responsabile dell'obbligazione tributaria insieme con il contribuente, è titolare di un rapporto dipendente o connesso rispetto a quello da esso costituito, sì da poter essere chiamato successivamente ad adempiere in luogo di altri, mentre è da escludere in caso di responsabilità paritetica, nella quale il presupposto di imposta è realizzato congiuntamente da più persone, ciascuna delle quali risponde, nei rapporti interni, "pro quota": nella specie, la S.C. ha ritenuto ammissibile l'intervento adesivo dipendente del "sostituito" di imposta nel giudizio per poter beneficiare della definizione agevolata della controversia *ex l.* n. 289 del 2002 cui aveva aderito il "sostituito"; in precedenza, si v. la già citata Cass., 12 gennaio 2012, n. 225, cit.; nonché Cass., 19 aprile 2013, n. 9567, che ne riconosce la generale ammissibilità nel processo tributario e Cass., 19 aprile 2023, n. 9567, ove si fa riferimento all'interesse dell'interventore in quanto potenziale destinatario di rivalsa per traslazione a suo carico dell'imposta cui altri sia tenuto, essendo egli estraneo al rapporto con l'amministrazione (e non destinatario del provvedimento impugnato dal sostituto) benché permanga la sua situazione di debitore di imposta; in precedenza, in senso contrario si erano espresse, Cass., 14 settembre 2007, n. 19198; Cass., Sez. un., 19 gennaio 2010, n. 675; Cass., 10 novembre 2006, n. 24064; più di recente, Cass., 23 novembre 2018, n. 30371. Va, peraltro, considerato che l'art. 64,

Deve, peraltro, evidenziarsi che la S.C. ha limitato l'ammissibilità dell'intervento del terzo coobbligato solidale ai soli casi di solidarietà "dipendente", escludendo quelli di solidarietà "paritetica", sul rilievo, a nostro avviso erroneo, che in mancanza il terzo subirebbe gli effetti riflessi negativi del giudicato senza alcuna possibilità di tutela giurisdizionale. Abbiamo già evidenziato come tale conclusione non possa condividersi, non potendo il coobbligato solidale, neppure nei casi di solidarietà dipendente o unisoggettiva, essere vincolato dal giudicato sfavorevole, opponendosi il chiaro dettato dell'art. 1306, primo comma, c.c., che nessuna differenza pone a riguardo ⁽¹¹⁰⁾. Peraltro, la Corte richiama proprio l'art. 1306 c.c. per affermare che il coobbligato solidale dipendente, attraverso l'intervento adesivo, si avvalga della facoltà prevista dal secondo comma di tale norma per beneficiare del giudicato interno favorevole formatosi nei confronti del coobbligato principale (per mancata impugnazione dell'amministrazione della definizione agevolata cui quello aveva aderito) ⁽¹¹¹⁾:

comma 2, del D.P.R. n. 600 del 1973 consente espressamente al sostituto di intervenire nel procedimento (amministrativo) di accertamento del tributo tra il sostituto e l'ente impositore.

⁽¹¹⁰⁾ Cfr. *retro*. Diverso è il caso del c.d. responsabile "limitato", non destinatario dell'atto impositivo, ma tenuto a risponderne con uno o più beni connessi all'esistenza del tributo, essendo assoggettato all'azione esecutiva dell'amministrazione finanziaria e potendo rivalersi poi nei confronti del soggetto passivo d'imposta. Tuttavia, anche in questo caso deve condividersi quella dottrina più garantista che riconosce al responsabile limitato la legittimazione a contestare anche l'esistenza del tributo impugnando il primo atto esecutivo: L.P. COMOGLIO, *Lite tributaria, formazione del giudicato e tutela giurisdizionale del terzo responsabile d'imposta*, in *Studi in onore di E. Allorio*, II, Milano, 1989, 1702; sul tema, v. ancora F.V. ALBERTINI, *Considerazioni sull'intervento adesivo dipendente*, cit., 46 ss. La giurisprudenza esclude invece la legittimazione all'intervento adesivo da parte degli enti esponenziali di categorie di contribuenti: Cass., 23 luglio 2009, n. 17194; Cass. 4 dicembre 2003, n. 18541.

⁽¹¹¹⁾ Cfr. ancora Cass., 11 marzo 2021, n. 6854 (§12). In altro precedente passaggio (§9.1), si legge: "Ai sensi della L. n. 289 del 2002, l'art. 16, comma 10, "la definizione di cui al comma 1 effettuata da parte di uno dei coobbligati esplica efficacia a favore degli altri, inclusi quelli per i quali la lite non sia più pendente, fatte salve le disposizioni del comma 5". L'espressione "per i quali la lite non sia più pendente" non può avere altra interpretazione che quella di estendere gli effetti del condono anche nel caso in cui sia intervenuta nei confronti dei coobbligati una pronuncia sfavorevole, anche passata in giudicato". Il che lascia intendere che se l'Agenzia avesse perseguito il sostituto questi

facoltà che egli potrebbe far valere anche restando estraneo al giudizio, e così in successivi giudizi impugnatori e finanche avverso atti esecutivi.

L'interesse a intervenire potrebbe invece essere finalizzato a evitare il regresso in sede civilistica ⁽¹¹²⁾: il condebitore principale potrebbe intervenire nel giudizio iniziato dal condebitore dipendente che sia stato destinatario delle pretese dell'amministrazione. Ma potrebbe avvenire anche il contrario, ovvero che ad intervenire nel giudizio promosso dal condebitore principale sia il condebitore dipendente al solo fine di evitare la formazione di un giudicato che, per quanto a lui inopponibile (*ex art. 1306 c.c., v. retro*), potrebbe comunque arrecargli un pregiudizio pratico.

Nondimeno, è da evidenziare che, qualora decida di intervenire, il coobbligato sceglie di vincolarsi al giudicato che risulterà all'esito di quel giudizio ⁽¹¹³⁾. In tal caso, come da regola generale, l'interventore adesivo dipendente non ha di regola legittimazione a impugnare la sentenza, salvo che si tratti di questioni relative alla qualificazione dell'intervento o alla condanna alle spese poste a suo carico. Tuttavia, sulla scorta delle perplessità avanzate al riguardo in dottrina, anche la giurisprudenza ha ammesso l'impugnazione proposta da tale interventore in presenza di "affermazioni pregiudizievoli" suscettibili di passare in giudicato ⁽¹¹⁴⁾.

Secondo una dottrina è infine possibile, nel silenzio della legge, anche l'intervento *ad opponendum*, ad esempio di altra amministrazione interessata a sostenere le ragioni di quella che abbia

avrebbe potuto impugnare gli atti esecutivi facendo valere l'estinzione della pretesa tributaria conseguente al condono (come rileva F.V. ALBERTINI, *Considerazioni sull'intervento adesivo dipendente nel processo tributario*, cit., 33 (nota 24)).

⁽¹¹²⁾ Così anche F. TESAURO, *op. cit.*, 71, che qualifica l'intervento in tal caso come adesivo autonomo.

⁽¹¹³⁾ La dottrina ha da tempo evidenziato, anche in materia tributaria, come non possa ritenersi vincolato dal giudicato colui che non abbia partecipato al relativo giudizio, mantenendo, anche se titolare di situazione dipendente, il potere di contestare l'*an* e il *quantum* della pretesa fiscale, a prescindere dalle sorti degli accertamenti notificati agli obbligati principali: in questi termini, F.V. ALBERTINI, *Il processo*, cit., 293.

⁽¹¹⁴⁾ Cass., Sez. un., 17 aprile 2012, n. 5992; Cass., 11 marzo 2021, n. 6854.

emesso l'atto impugnato ⁽¹¹⁵⁾).

Per quanto attiene alle modalità dell'intervento, l'art. 14 dispone al comma 5 che "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", ovvero nelle forme prescritte per la parte resistente, in quanto applicabili.

L'art. 14, come rilevato, ammette negli stessi limiti soggettivi dell'intervento, anche la chiamata in causa dei soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso.

Come noto, in ambito civilistico, l'art. 106 c.p.c. prevede la chiamata in causa di un terzo al quale si ritiene "comune" la causa o dal quale si pretende di essere garantiti, ipotesi che rispettivamente vengono qualificate come chiamata per "comunanza" di causa o chiamata in garanzia.

La dottrina esclude all'unanimità la chiamata in garanzia, posto che le liti di regresso introducono una controversia tra privati e come tali sono devolute al giudice ordinario ⁽¹¹⁶⁾.

È invece generalmente ritenuta ammissibile la chiamata per comunanza di causa o per connessione oggettiva, tenuto conto peraltro del chiaro dettato della norma ⁽¹¹⁷⁾. Tuttavia, gli studiosi hanno da subito evidenziato come sia difficile rinvenire ipotesi di chiamata in causa nel processo tributario: là dove il terzo, in quanto destinatario dell'atto o parte del rapporto tributario controverso, abbia ricevuto la notifica del provvedimento, sarà tenuto a impugnarlo, sì da rendere applicabile l'istituto della riunione dei proces-

⁽¹¹⁵⁾ F. TESAURO, *op. cit.*, 72, il quale fa l'esempio dell'amministrazione comunale rispetto a un atto dell'Agenzia del territorio che abbia accertato le qualità catastali di un bene immobile; F.V. ALBERTINI, *Considerazioni*, cit., 53, menziona il caso dell'intervento del comune nelle liti catastali, a sostegno del provvedimento dell'agenzia del territorio.

⁽¹¹⁶⁾ F.V. ALBERTINI, *Il processo*, cit., 296; E. DELLA VALLE, *op. cit.*, 313; L. CASTALDI, *op. cit.*, 185; P. RUSSO, *op. cit.*, 476; diversamente, sembrerebbe, B. BELLÉ, *Il processo tributario con pluralità di parti*, cit., 79, seppure a ben vedere, parlando di ampliamento dei limiti soggettivi (e non oggettivi) del diritto, intende forse riferirsi a ipotesi di comunanza di causa, più che di chiamata in garanzia.

⁽¹¹⁷⁾ Si v. gli stessi autori della nota precedente.

si; e, se detto atto non fosse impugnato, a ben poco potrà servire la chiamata in causa, tanto per il chiamante ⁽¹¹⁸⁾ che per il chiamato ⁽¹¹⁹⁾. Qualora invece non vi sia stata notifica da parte dell'amministrazione, si è osservato che la chiamata consentirebbe al privato di sostituirsi all'amministrazione nell'attività di accertamento e contestazione, estendendo così gli effetti del giudicato anche a soggetti verso i quali non era stata avanzata alcuna pretesa ⁽¹²⁰⁾.

Una peculiare ipotesi di chiamata in causa è quella disciplinata dall'art. 39 del d.lgs. n. 112 del 1999, su cui ci siamo già soffermati *retro*.

La dottrina non è concorde neppure circa l'ammissibilità della chiamata *iussu iudicis*, contemplata dall'art. 107 c.p.c., ma non espressamente richiamata dall'art. 14 del d.lgs. n. 546 del 1992 né dall'art. 7 nella parte in cui disciplina i poteri del giudice tributario ⁽¹²¹⁾. Sicché la sua ammissibilità dovrebbe ricavarsi sulla scorta del mero rinvio alle norme del codice di rito ⁽¹²²⁾. Essendo in linea teorica percorribili entrambe le soluzioni, si è opinato che occorrerebbe piuttosto verificare la ricorrenza o meno dei presupposti sostanziali per una siffatta chiamata; e in tal senso, si è ritenuto l'istituto estraneo al processo tributario, sul rilievo che un ampliamento della sfera soggettiva del processo da parte del giudice nei confronti di soggetti rispetto ai quali l'amministrazio-

⁽¹¹⁸⁾ Un'utilità potrebbe rinvenirsi nell'estensione del giudicato ai fini del successivo regresso; tuttavia, è difficile che il coobbligato possa in quella sede sollevare eccezioni relative all'esistenza del tributo, avendo omesso di impugnare l'atto che per lui si è consolidato.

⁽¹¹⁹⁾ Quest'ultimo, infatti, se coobbligato in solido potrà sempre far valere il giudicato formatosi nei confronti del condebitore ai sensi del secondo comma dell'art. 1306 c.c.

⁽¹²⁰⁾ Il dubbio è sollevato da L. CASTALDI, *op. cit.*, 185; in senso positivo, P. RUSSO, *op. cit.*, 430, al solo fine di opporre al terzo gli effetti del giudicato; esclude parimenti che la chiamata possa ampliare l'oggetto del processo, F.V. ALBERTINI, *op. ult. cit.*, 296. In giurisprudenza, si ammette generalmente che là dove il contribuente abbia individuato nel concessionario, piuttosto che nel titolare del credito tributario, il legittimato passivo, nei cui confronti dirigere l'impugnazione, il ricorso non sia inammissibile ma comporti in capo al convenuto l'onere di chiamata in causa dell'ente creditore: Cass. 15 luglio 2020, n. 14991.

⁽¹²¹⁾ A. FINOCCHIARO - M. FINOCCHIARO, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, 229.

⁽¹²²⁾ B. BELLÉ, *op. cit.*, 134. Nel giudizio amministrativo, la chiamata per ordine del giudice è prevista dall'art. 28, comma 3, c.p.a.

ne non ha formulato alcuna pretesa costituirebbe una violazione del principio dispositivo ancor più evidente rispetto al caso della chiamata a istanza di parte ⁽¹²³⁾.

Nessuna indicazione, infine, offre la norma in relazione ai termini entro i quali è possibile l'intervento o la chiamata in causa. Per quanto riguarda quest'ultima, l'art. 23 individua nel termine di costituzione del resistente di sessanta giorni dal ricorso la preclusione alla istanza di chiamata, benché non possa escludersi che, in caso di chiamata a istanza del ricorrente, qualora l'esigenza nasca dalle difese del resistente, detta facoltà possa essere esercitata anche in udienza. L'udienza di trattazione potrebbe invece essere considerata il termine ultimo per l'intervento ⁽¹²⁴⁾, non rinvenendosi preclusioni espresse nella legge, fermo restando che la scadenza del termine di venti giorni prima dell'udienza per il deposito di documenti (in assenza di rinvii per la proposizione di motivi aggiunti) dovrebbe impedire all'interveniente la facoltà di produzione documentale ⁽¹²⁵⁾.

6. Il litisconsorzio nelle fasi di gravame.

Per quanto riguarda le impugnazioni, va rilevato che l'art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992 rinvia *tout court* alle disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile, pur facendo "salvo" quanto disposto nel medesimo decreto, in tal modo reiterando la generale disposizione di rinvio di cui all'art. 1, comma 2. La disposizione deve quindi intendersi comprensiva degli artt. 331 e 332 c.p.c. che nel codice di rito disciplinano i processi con pluralità di parti, nei limiti in cui tali norme risultino compatibile con le altre disposizioni speciali del processo tributario.

Come noto, a fronte delle numerose fattispecie di cumulo litisconsortile di primo grado (artt. 102, 103, 105, 106, 107, 110,

⁽¹²³⁾ L. CASTALDI, *op. cit.*, 187.

⁽¹²⁴⁾ B. BELLÉ, *op. cit.*, 139; L. CASTALDI, *op. cit.*, 188; per F.V. ALBERTINI, *Considerazioni*, cit., sarebbe più corretto individuare il termine ultimo in quello previsto per la costituzione tardiva dall'art. 32.

⁽¹²⁵⁾ Cass. n. 4642/2023.

111, c.p.c.) la disciplina delle impugnazioni nel codice di rito ha ridotto le “cause” decise con la sentenza a tre sole categorie, ulteriormente delimitando a due le modalità con cui le liti riproposte davanti al giudice superiore dovranno tener conto della pluralità di parti. Si tratta delle fattispecie di *causa inscindibile* e di *cause tra loro dipendenti*, cui ha riguardo l’art. 331 (I e II parte) c.p.c., e quella di *cause scindibili* assoggettate a un regime affatto diverso dall’art. 332 c.p.c.

Le regole dettate da queste disposizioni e la diversità di funzioni e di obiettivi avuti di mira dal legislatore nel disegnare questo complesso meccanismo processuale, sono ben note. Basti qui rilevare che la fattispecie di cui all’art. 331, I parte, c.p.c. concerne sia l’ipotesi di causa unica, ossia di giudizio “uno e unico” per ragioni sostanziali (art. 102 c.p.c.) sia il caso di inscindibilità del cumulo derivante da ragioni processuali (art. 107, 110 c.p.c.) ⁽¹²⁶⁾. Mentre le cause dipendenti sono quelle che, per essere avvinte da un particolare vincolo, per cui sono state decise l’una in relazione all’esito dell’altra, necessitano di essere trattate e decise anche in appello in modo coordinato e unitario ⁽¹²⁷⁾. Il punto è che sulla natura di questo vincolo non vi è certezza, come testimonia il dibattito che si è alimentato in dottrina come in giurisprudenza, e che dall’entrata in vigore del codice a oggi non accenna a sopirsi ⁽¹²⁸⁾.

Quanto alle cause scindibili, la cui definizione è legata specularmente all’ampiezza della precedente categoria, una tradizionale corrente di pensiero afferma che vi sarebbe una sostanziale

⁽¹²⁶⁾ Sul punto sembra esservi in dottrina sufficiente concordia. Cfr. G.F. RICCI, *Il litisconsorzio nelle fasi di impugnazione*, cit., 284, secondo cui non esistono cause inscindibili, dipendenti e scindibili, ma soltanto la *causa inscindibile* e quelle *scindibili*, mentre quelle dipendenti non sono altro che una variante che queste ultime possono assumere in certi casi in sede di gravame. Si v. anche V. ANDRIOLI, *Commento al codice di procedura civile*, Napoli, II, 1956, 395, per una visione dell’inscindibilità estesa ai casi di pluralità di rapporti ed, in particolare, a tutti i casi di intervento.

⁽¹²⁷⁾ C. CONSOLO, *Spiegazioni*, II, cit., 167 ss.

⁽¹²⁸⁾ S. MENCHINI, *La struttura (oggettiva e soggettiva) del giudizio di impugnazione in caso di chiamata in garanzia dell’assicuratore per la responsabilità civile*, in *Giusto proc. civ.*, 2012, 1109, evidenzia come i problemi sorgono quando si passa a dare concretezza ai concetti generali.

corrispondenza biunivoca tra le modalità assunte dal litisconsorzio in primo grado e il suo sviluppo nei gradi successivi. Tuttavia, si tratta di una prospettiva non pacifica, che proprio sul terreno delle obbligazioni solidali ha conosciuto un complesso banco di prova ⁽¹²⁹⁾.

L'orientamento prevalente in giurisprudenza e dottrina ritiene tuttavia che, in mancanza di una norma espressa nel vigente ordinamento ⁽¹³⁰⁾, il giudicato formatosi in relazione alla posizione di uno dei condebitori che abbia omissso di impugnare (o contro il quale non venga impugnata) la sentenza, non venga rimosso a seguito dell'esperimento vittorioso dell'appello proposto da altro coobbligato (o dal comune creditore verso alcuni dei consorti) ⁽¹³¹⁾. Le conseguenze sono di duplice tenore: da un lato, ciascun consorte resterà vincolato al proprio giudicato, dall'altro nei rapporti interni entrambi i giudicati risulteranno vicendevolmente inopponibili ⁽¹³²⁾.

La tesi poggia sul già menzionato assunto che "l'obbligazione solidale passiva non fa sorgere un rapporto unico ed inscindibile e non dà luogo a litisconsorzio necessario nemmeno in sede di impugnazione e neppure sotto il profilo della dipendenza di cause, bensì a rapporti giuridici distinti, anche se fra loro connessi", da cui si trae quale coerente corollario che le obbligazioni solidali danno luogo a cause scindibili, con conseguente applicazione

⁽¹²⁹⁾ Come dimostra la lucida analisi di B. SASSANI, *Coobbligati solidali e giudizio d'appello*, in *Riv. dir. proc.*, 1978, 774.

⁽¹³⁰⁾ Quale invece era nel codice abrogato il citato art. 471, n. 3, che sanciva per le obbligazioni solidali il principio opposto – residuo del sistema reale – dell'estensione automatica degli effetti della sentenza di appello riformatrice di quella di primo grado nei confronti dei coobbligati non appellanti.

⁽¹³¹⁾ È principio reiteratamente affermato dalla giurisprudenza (Cass., 26 ottobre 1982, n. 5591; Cass., 6 novembre 1996, n. 9647) e che ha trovato applicazione anche in relazione alle opposizioni a decreto ingiuntivo, allorché solo alcuni degli intimati abbiano opposto il decreto con esito positivo mentre altri siano rimasti inerti lasciando che il decreto divenisse definitivo: cfr. Cass., 21 novembre 1990, n. 11251; in dottrina F. TOMMASEO, *Condebitori solidali e forma dell'opposizione al decreto ingiuntivo*, in *Corr. Giur.*, 1991, 874.

⁽¹³²⁾ S. MENCHINI, *Il processo litisconsortile*, cit., 605.

dell'art. 332 c.p.c.⁽¹³³⁾, in luogo dell'art. 331 c.p.c.⁽¹³⁴⁾.

Se questo vale per le obbligazioni solidali paritarie, non altrettanto può dirsi per quelle c.d. unisoggettive, per le quali il trattamento non è stato sin qui uniforme: a fronte di un prevalente indirizzo che afferma l'applicabilità dell'art. 331 c.p.c. alla luce del nesso di dipendenza esistente tra le obbligazioni principali e quelle accessorie, un filone ancora corposo di pronunce ribadisce la regola generale della scindibilità del cumulo, senza che venga

⁽¹³³⁾ Per tutte, Cass., 15 novembre 2002, n. 16063; Cass., 4 marzo 2002, n. 3103, Cass., 10 maggio 2001, n. 6502; Cass., 22 giugno 2001, n. 8537; Cass., 30 gennaio 2001, n. 1266; Cass., 11 febbraio 2000, n. 1519; Cass., 5 novembre 1999, n. 12325; Cass., 30 gennaio 1995, n. 1078. Secondo tale radicato indirizzo della Suprema Corte, infatti, l'obbligazione solidale per sua natura darebbe luogo a rapporti giuridici distinti anche se tra loro connessi, in quanto il creditore ha titolo per rivalersi dell'intero verso ogni debitore. Pertanto sarebbe "sempre possibile la scissione del rapporto processuale, il quale può utilmente svolgersi anche nei confronti di uno solo dei coobbligati" (Cass., 4 marzo 2002, n. 3103). Ove, quindi, più debitori in solido siano convenuti nello stesso giudizio, vi sarebbe una situazione di litisconsorzio facoltativo e non necessario (Cass., 9 settembre 1987, n. 7232.), in cui "il processo è solo formalmente unico, poiché alla pluralità delle parti che agiscono o sono convenute nello stesso processo corrisponde una pluralità di rapporti processuali tra loro scindibili, che perciò rimangono indipendenti, di guisa che le vicende proprie di ciascuno di essi singolarmente preso, non possono inferire o comunicarsi agli altri" (Cass., 4 ottobre 1984, n. 4924). La solidarietà passiva sarebbe, infatti, una "sovrastuttura creata dalla legge nell'interesse del creditore e serve solamente a rafforzare il diritto di quest'ultimo consentendogli di ottenere l'adempimento dell'intera obbligazione da uno qualsiasi dei condebitori" (Cass., 10 maggio 2001, n. 6502). In dottrina, S. MENCHINI, *Il processo litisconsortile*, cit., 605; G. COSTANTINO, *Contributo allo studio del litisconsorzio necessario*, cit., 386.

⁽¹³⁴⁾ Va ricordata la nota Cass., Sez. Un., 27 novembre 2007, n. 24627, in *Giusto proc.*, 2008, 4537 ss., con nota di G. BALENA, *Cause scindibili e impugnazione incidentale tardiva*, in *Corr. giur.*, 2008, 1713 ss., con nota di C. CONSOLO, *Condebito solidale fra artt. 332 e 334 c.p.c.*, e in *Riv. dir. proc.*, 2008, 1422 ss., con nota di C. CORRADO, *Riflessioni a margine degli artt. 334 e 331 c.p.c.*, in cui si è affermato il seguente principio di diritto: "l'impugnazione incidentale tardiva è sempre ammissibile a tutela della reale utilità della parte tutte le volte che l'impugnazione principale metta in discussione l'assetto di interessi derivante dalla sentenza alla quale il coobbligato solidale aveva prestato acquiescenza, e ciò sia quando essa rivesta le forme della controimpugnazione rivolta contro il ricorrente principale, sia quando rivesta le forme della impugnazione adesiva rivolta contro la parte investita dall'impugnazione principale, anche se fondata sugli stessi motivi fatti valere dal ricorrente principale, atteso che, nelle cause scindibili, il suddetto interesse sorge dall'impugnazione principale, la quale, se accolta, comporterebbe una modifica dell'assetto delle situazioni giuridiche originariamente accettate dal coobbligato solidale". L'indirizzo è stato di recente confermato da Cass., Sez. Un., 28 marzo 2024, n. 8486.

data compiuta e razionale spiegazione di tale divaricazione ⁽¹³⁵⁾.

L'applicazione di tali norme, tuttavia, è stata revocata in dubbio dalla sezione tributaria della Corte di cassazione, la quale ha rimesso alle Sezioni Unite la relativa questione di massima in rapporto ad alcune disposizioni del d.lgs. n. 546 del 1992 che avrebbero potuto essere interpretate come incompatibili con il diverso regime posto dalle norme processualcivilistiche. Più precisamente, sono state richiamate le disposizioni degli artt. 53 e 54: la prima, al comma 2, dispone infatti che l'appello debba essere notificato nei confronti di "tutte" le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado, senza operare alcuna distinzione in merito alla scindibilità o meno delle cause cumulate; la seconda, pure al comma 2, prevede invece che l'appello incidentale debba essere proposto con il mero deposito dell'atto di controdeduzioni, senza cioè procedere a notifica nei confronti delle altre parti (anche se non appellate).

Un'applicazione letterale dell'art. 53 potrebbe condurre infatti a ritenere che, a prescindere dalla natura del cumulo, l'appellante debba sempre evocare in giudizio tutte le parti del giudizio di primo grado, per quanto la norma nulla dica in merito alle conseguenze della sua eventuale inosservanza. Mentre il disposto dell'art. 54 potrebbe comportare una lesione del diritto di difesa dell'appellante incidentale che, in ipotesi di cause scindibili, volesse proporre appello anche nei confronti delle parti non appellate dall'appellante principale, non essendo prevista la notificazione del gravame incidentale nei loro confronti.

Tuttavia, la stessa sezione tributaria aveva avvalorato la soluzione della perfetta compatibilità delle norme del c.p.c., sul rilievo che il legislatore tributario, con la disposizione di cui al secondo comma dell'art. 53 D.Lgs. n. 546 del 1992 non avesse introdotto, con specifico riferimento al processo tributario di appello, una fattispecie di litisconsorzio processuale (generalizzato) senza de-

⁽¹³⁵⁾ Con diverse prospettive, E. MERLIN, *Note su obbligazioni solidali ad interesse unisoggettivo e litisconsorzio nelle impugnazioni*, in *Riv. dir. proc.*, 2022, 1195 e nt. 58; U. COREA, *Processo civile e obbligazioni solidali*, cit., 149.

roghe, ovvero indipendentemente dalla circostanza che le cause siano scindibili o meno ⁽¹³⁶⁾. Inoltre, nel percorso motivazionale della rimessione, venivano valorizzati tanto l'art. 61 del d.lgs. n. 546 del 1992, secondo cui nel procedimento d'appello si osservano in quanto applicabili le norme dettate per il procedimento di primo grado, "se non sono incompatibili con le disposizioni della presente sezione", con conseguente richiamo anche all'art. 14; quanto l'art. 30, comma 1, lett. g), n. 2 della legge delega 20 dicembre 1991, n. 413, che aveva inserito tra i principi e i criteri direttivi l'adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del rito civile.

Le Sezioni Unite hanno infine confermato l'orientamento pregresso, evidenziando come il disposto dell'art. 53 debba integrarsi con le altre norme regolanti il processo tributario di primo grado nonché con l'art. 49 cit., che richiama l'applicabilità al processo d'appello tributario delle norme che regolano il gravame di secondo grado in sede processualcivilistica, e sottolineando come il legislatore abbia in tal modo voluto instaurare uno stretto coordinamento tra processo civile e processo tributario, su cui si è voluto impostare l'intera disciplina dettata dal D.Lgs. n. 546 del 1992, sì da escludere ogni dubbio sull'applicabilità nel processo tributario della disciplina del codice di rito sulla pluralità di parti nelle fasi di gravame ⁽¹³⁷⁾.

⁽¹³⁶⁾ Ricordando, altresì, come la stessa preponderante giurisprudenza della Sezione tributaria non avesse mai dubitato che anche nel processo tributario debba applicarsi la distinzione tra cause inscindibili-dipendenti e cause scindibili, affermando che la disposizione di cui all'art. 53, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, secondo cui l'appello dev'essere proposto nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado, non fa venir meno la distinzione tra cause inscindibili e cause scindibili: cfr. Cass. I° marzo 2023, n. 6204 e ivi riferimenti alla giurisprudenza della S.C.

⁽¹³⁷⁾ Cass., Sez. un., 30 aprile 2024, n. 11676, la quale ha enunciato i seguenti principi di diritto "Nel processo tributario, in tema di giudizio con pluralità di parti, l'art. 53, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, laddove prevede la sua proposizione nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado, non fa venir meno la distinzione tra cause inscindibili, dipendenti e scindibili, così come delineata dalle regole processual-civilistiche, e pertanto, nei limiti del rispetto delle regole prescritte dagli artt. 331 e 332, cod. proc. civ., applicabili al processo tributario, non vi è l'obbligo di integrare il contraddittorio nei confronti delle parti, pur presenti nel giudizio di primo gra-

Ciò rilevato, la Corte ha anche escluso che possano sorgere gli inconvenienti prospettati dalla sezione rimettente, con riferimento alla possibilità che non fosse assicurata la notificazione dell'appello principale nei confronti di tutte le parti del giudizio di primo grado. Come già opinato in dottrina, nessuna norma impedisce infatti che l'appello incidentale proposto nei confronti di soggetti diversi da quelli già evocati in giudizio dall'appellante principale, debba essere non solo depositato, ma anche notificato a queste ultime. Ipotesi, questa, non contemplata dall'art. 54, comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992, ma la cui disciplina deve ricavarsi attraverso l'analisi complessiva della disciplina processuale tributaria del litisconsorzio, a cominciare dallo stesso art. 14, ed in particolare dal suo comma 5, ove è previsto che "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". Ciò che risulta conforme a quanto la stessa S.C. afferma, con indirizzo consolidato, a proposito dell'art. 343, primo comma, c.p.c., che parimenti non contempla l'ipotesi dell'appello incidentale proposto nei confronti di parti non presenti nel giudizio di secondo grado ⁽¹³⁸⁾.

do, il cui interesse alla partecipazione al grado d'appello, per cause scindibili, sia venuto meno". "Nel processo tributario, le modalità di proposizione dell'appello incidentale, che il comma 2 dell'art. 54 della disciplina processuale-tributaria prevede che sia contenuto, a pena di inammissibilità, nell'atto di costituzione dell'appellato, al pari delle modalità di proposizione dell'appello incidentale che, a pena di decadenza, l'art. 343, primo comma, cod. proc. civ., prescrive sia contenuto nella medesima comparsa di risposta depositata, riguardano 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. Pertanto, l'appellato, che a sua volta intenda impugnare la sentenza anche nei confronti di una parte del giudizio di primo grado, non convenuta dall'appellante principale in riferimento a cause scindibili, deve proporre l'appello nei confronti di quest'ultimo mediante notifica nel termine di cui all'art. 23 del d.lgs. n. 546 del 1992, decorrente dal momento della conoscenza della sentenza e comunque non oltre i termini di decadenza dal diritto all'impugnazione".

⁽¹³⁸⁾ In tal caso, se l'impugnazione ha per oggetto una sentenza pronunciata in causa inscindibile o in cause tra loro dipendenti, il giudice deve assegnare all'appellante incidentale (che abbia tempestivamente proposto l'impugnazione con la comparsa o in udienza, nei confronti dell'appellante principale) il termine per integrare il contraddittorio nei confronti degli avversi litisconsorti necessari, a norma dell'art. 331 cod. proc. civ.; se,

ABSTRACT: Muovendo dalla ricostruzione del litisconsorzio necessario e facoltativo secondo la dottrina processualcivile, il saggio analizza l'istituto del litisconsorzio nel processo tributario, tanto in primo che in secondo grado, esaminando le differenze di disciplina tra i due settori nonché, anche in chiave critica, l'evoluzione della oscillante e non sempre coerente giurisprudenza in materia. Questa, infatti, ha contribuito in maniera decisiva a plasmare i caratteri dell'istituto nella materia tributaria, talora discostandosi dalle applicazioni civilistiche. Il saggio è completato da un'analisi degli strumenti con i quali si realizza nel processo tributario il litisconsorzio in un momento successivo all'introduzione del giudizio, ovvero l'intervento e la chiamata in causa del terzo, nonché dall'esame della disciplina delle impugnazioni.

ABSTRACT: *Starting from the reconstruction of the necessary and optional joinder of parties according to the procedural doctrine, the essay analyses the institute of joinder of parties in tax proceedings, both in the first and second instance, examining the differences in discipline between the two sectors as well as, also in a critical key, the evolution of the oscillating and not always coherent jurisprudence in the matter. This, in fact, has contributed decisively to shape the characteristics of the institute in tax matters, sometimes departing from civil law applications. The essay is completed by an analysis of the instruments with which joinder of parties is realised in tax proceedings at a time subsequent to the introduction of the judgment, namely the intervention and the calling of a third party as well as the discipline of the appeals.*

invece, l'impugnazione ha per oggetto una sentenza resa in cause scindibili, l'appellante incidentale deve provvedere alla notifica dell'impugnazione nei termini perentori di cui agli artt. 352 o 327 del codice di procedura civile" (principio enunciato e così massimato da Cass., 29 luglio 1994, n. 7127, e confermato in Cass., 2 maggio 2011, n. 9649 e 28 marzo 2017, n. 7886; cfr., inoltre, nella stessa prospettiva, 19 settembre 2014, n. 19754; 20 aprile 2016, n. 7769; 22 novembre 2017, n. 27750; cfr. anche 22 gennaio 2024, n. 2246).