

Ar2

Francesco Vincenzo Albertini

**Il litisconsorzio facoltativo
nel processo tributario**



Copyright © MMXII
ARACNE editrice S.r.l.

www.aracneeditrice.it
info@aracneeditrice.it

via Raffaele Garofalo, 133/ A-B
00173 Roma
(06) 93781065

ISBN 978-88-548-5536-6

*I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica,
di riproduzione e di adattamento anche parziale,
con qualsiasi mezzo, sono riservati per tutti i Paesi.*

*Non sono assolutamente consentite le fotocopie
senza il permesso scritto dell'Editore.*

I edizione: ottobre 2012

Ai miei genitori

13 *Premessa*

15 **Capitolo I**
La pluralità di parti nel processo tributario

1.1. Premessa. La pluralità di parti nel processo, 15 – 1.2. Il litisconsorzio necessario nell'art. 14, 1° comma, d.lgs. n. 546/1992, 17 – 1.3. Le ipotesi di litisconsorzio necessario formulate dalla dottrina, 21 – 1.4. L'orientamento tradizionale della giurisprudenza in materia di litisconsorzio necessario, 24 – 1.5. La nuova lettura dell'art. 14, 1à comma, proposta nel più recente orientamento della Cassazione, 26

33 **Capitolo II**
Il litisconsorzio facoltativo

2.1. Il litisconsorzio facoltativo nel processo civile, 33 – 2.2. La disciplina del litisconsorzio facoltativo avanti alle commissioni, fra legge processuale tributaria e regole codicistiche, 36 – 2.3. Il litisconsorzio facoltativo originario, 41 – 2.4. La riunione dei giudizi, 47

Capitolo III
Gli interventi

53 **Sezione prima**
Presupposti e limiti

3.1. Gli interventi fra processo civile e processo tributario, 53 – 3.2. I presupposti che legittimano gli interventi e la chiamata in giudizio. Premessa, 59 – 3.3. Segue. I presupposti degli interventi nei giudizi su atti, 63 – 3.4. Segue. I presupposti degli interventi nei giudizi su rapporti, 69 – 3.5. Le

limitazioni agli interventi che derivano dalla natura e dalla struttura del processo tributario, 72

79 **Sezione seconda**
Tipologie e modalità degli interventi

3.6. Premessa, 79 – 3.7. L'intervento principale, 80 – 3.8. Segue. L'intervento principale nei processi di rimborso, 84 – 3.9. L'intervento adesivo autonomo o litisconsortile, 87 – 3.10. L'intervento adesivo dipendente, 95 – 3.11. Segue. Ipotesi di intervento adesivo dipendente al di fuori dei casi di pregiudizialità dipendenza, 105 – 3.12. L'intervento volontario a sostegno del resistente. Il caso del comune nelle liti catastali, 110 – 3.13. L'intervento di enti portatori di interessi collettivi o diffusi, 118 – 3.14. L'intervento ad istanza di parte, per comunanza di causa e in garanzia, 121 – 3.15. La chiamata in causa dell'ente impositore ad opera dell'agente della riscossione, 127 – 3.16. L'intervento per ordine del giudice, 130 – 3.17. Termini e modalità per la proposizione dell'intervento volontario e per la chiamata. La costituzione in giudizio degli intervenienti e la loro posizione processuale, 134

Premessa

La prima ondata di commenti al d.lgs. 31.12.1992, n. 546 – che ha introdotto nel processo tributario una disciplina, sia pure lacunosa ed embrionale, del litisconsorzio – si è da tempo esaurita; non è mai venuta meno, tuttavia, l'attenzione degli studiosi alle tematiche dei giudizi con pluralità di parti, sollecitata soprattutto dalle prese di posizione e dai ripensamenti della Corte Suprema.

Al dinamismo giurisprudenziale si è tradizionalmente contrapposta la cautela della dottrina, la quale, sia pure con qualche eccezione, assegna alla pluralità di parti nel processo tributario un ruolo assai circoscritto. La natura impugnatoria del giudizio avanti alle commissioni concede certamente minor spazio, rispetto al processo civile, all'operatività degli istituti che realizzano il litisconsorzio. Nondimeno, anche il diritto tributario conosce fenomeni di collegamento fra atti e fra rapporti riconducibili ai modelli della connessione – ma anche della pregiudizialità dipendenza e dell'incompatibilità e alternatività – ed in questa materia si prospetta sovente, come avanti al giudice ordinario, l'utilità – e perfino la necessità, come reputa la giurisprudenza – che al giudizio prendano parte più soggetti rispetto ai due indispensabili perché si abbia un processo.

Oggetto di interesse, nel tempo trascorso dall'entrata in vigore della riforma, è stata soprattutto la pluralità di parti necessaria, con riguardo alla quale la Corte di Cassazione è pervenuta, in anni recenti, ad elaborare una lettura dell'art. 14, 1° comma, d.lgs. n. 546/1992, che allontana dal modello codicistico il concetto di litisconsorzio necessario nel processo avanti alle commissioni. Su tale peculiare orientamento si è concentrata, negli ultimi tempi la considerazione critica della dottrina.

Più in ombra sono rimaste le implicazioni del litisconsorzio facoltativo e delle modalità attraverso le quali può trovare attuazione, a proposito delle quali – e soprattutto degli interventi in giudizio – sono state sovente proposte letture svalutative. La perdurante incertezza, soprattutto in ordine ai margini di ammissibilità dei vari modelli di intervento, ha distolto da questi anche l'interesse della prassi.

Alla luce di un recentissimo *revirement* della Corte Suprema in materia di intervento volontario, si è quindi deciso di focalizzare l'attenzione sugli istituti che realizzano il litisconsorzio facoltativo, allo scopo di vagliarne le potenzialità applicative e di cercare di dare risposta all'esigenza, che è espressa da più parti, di conferire maggiore razionalità ed equità al contenzioso riguardante le fattispecie nelle quali più soggetti sono coinvolti nel prelievo fiscale.

La pluralità di parti nel processo tributario

1.1. Premessa. La pluralità di parti nel processo

Con il termine litisconsorzio, o comunanza della lite, si suole indicare il fenomeno per il quale le parti nel processo sono più di quelle due – l'attore e il convenuto, il ricorrente e il resistente – che sono indispensabili perché sorga un processo⁽¹⁾.

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

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

Nel sistema del d.p.r. 26.10.1972, n. 636, mancando previsioni espresse⁽²⁾, occorre riferirsi direttamente, per la disciplina di questi istituti, alle norme del codice di procedura civile: gli artt. 102 e 103 erano ritenuti, per lo più, applicabili nel giudizio avanti alle commissioni in virtù del rinvio contenuto nell'art. 39 del d.p.r. n. 636/1972⁽³⁾.

¹ Cfr., per tutti, MANDRIOLI, *Corso di diritto processuale civile. I – Nozioni introduttive e disposizioni generali, Editio minor*, 9^a ed. aggiornata a cura di Carratta, Torino, 2011, 222.

² Solo la riunione dei giudizi trovava disciplina espressa nell'art. 34, d.p.r. n. 636/1972, e gli interventi o, meglio, gli intervenienti e i chiamati in giudizio erano semplicemente menzionati negli articoli 30 e 35, nel testo risultante dalle modifiche introdotte dal d.p.r. 3.11.1981, n. 739.

³ TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, II^a ed., Rimini, 1991, 79, osserva che l'applicabilità dell'art. 103, c.p.c., era «generalmente ammessa» nel processo tributario.

Con la novella del 1992 la lacuna della precedente normativa è stata parzialmente colmata. La pluralità di parti è contemplata anche nell'ambito del processo tributario: l'art. 14, d.lgs. 31.12.1992, n. 546, reca disposizioni in ordine agli istituti del litisconsorzio necessario (1° e 2° comma) e dell'intervento, volontario e ad istanza di parte (commi da 3 a 6)⁽⁴⁾.

Attualmente, dunque, la legge processuale tributaria disciplina all'art. 14, benché non analiticamente né, tantomeno, in modo esaustivo, il litisconsorzio necessario, gli interventi – i quali realizzano, per lo più, ipotesi di litisconsorzio facoltativo successivo – e, all'art. 29, la riunione dei ricorsi⁽⁵⁾.

Manca radicalmente, invece, una menzione del litisconsorzio facoltativo originario, in ordine al quale si pone – in forma più evidente che altrove – un problema di integrazione della normativa del d.lgs. n. 546/1992, con quella codicistica.

L'art. 14, in particolare, è stato accolto con scetticismo dai primi commentatori, i quali ne hanno pronosticata un'applicazione limitata. Le critiche si sono appuntate, soprattutto, sul primo comma che, come anticipato, regola l'istituto del litisconsorzio necessario, giudicandolo norma «*mal formulata e comunque poco felice*»⁽⁶⁾.

Dell'art. 102, c.p.c., faceva applicazione la Corte Suprema nelle sentenze che affermavano l'appartenenza alla giurisdizione delle commissioni tributarie delle controversie in materia di legittimità delle ritenute alla fonte, controversie che avrebbero dovuto coinvolgere necessariamente sostituto e sostituto d'imposta, ma anche l'Amministrazione: cfr., per tutte, Cass., S.U. 17.11.1999, n. 789.

⁴ In realtà, la delega dell'art. 30, legge 30.12.1991, n. 413, nel prescrivere l'adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile, precisava soltanto (comma 1, lettera g, n. 2) che avrebbero dovuto essere previsti e disciplinati l'intervento e la chiamata in giudizio «*di soggetti che hanno interesse allo stesso in quanto insieme al ricorrente destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso*». Il legislatore delegato aveva certamente presenti, tuttavia, le diffuse istanze di definizione unitaria dei giudizi sugli atti di accertamento nell'ambito delle ipotesi di coobbligazione paritaria, dall'altro, l'orientamento all'epoca affermatosi della Corte Suprema in relazione alle controversie sulla legittimità delle ritenute alla fonte. Secondo parte della dottrina e della giurisprudenza, invero, la partecipazione al giudizio di tutti i soggetti coinvolti dall'atto impositivo, rappresentava l'unica via che consentisse di giungere ad una definizione uniforme delle menzionate controversie e, quindi, il solo rimedio utile per superare le difficoltà riscontrabili, in tali ipotesi, nell'applicazione delle imposte: così, ad es., RUSSO, *Profili di legittimità costituzionale dei decreti delegati di riforma del contenzioso*, in *Fisco*, 1993, 8755.

⁵ Anche la riunione realizza ipotesi di litisconsorzio facoltativo successivo: cfr., per tutti, ZANUTTIGH, *Litisconsorzio, Digesto disc. priv., Sez. civ.*, XI, Torino, 1994, 59.

⁶ RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1994, 428. Dello stesso Autore cfr. anche *Profili di legittimità costituzionale, cit.*, 8756; inoltre BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, 56.

Ci si propone dunque, in primo luogo, di analizzare la portata dell'art. 14, 1° comma, d.lgs. n. 546/1992, alla luce delle letture che ne sono state proposte, nel tempo, dalla dottrina e dalla giurisprudenza e di considerare le ipotesi di litisconsorzio necessario fino ad oggi riconosciute. L'istituto e le sue prospettive di realizzazione costituiscono, infatti, una sorta di confine all'applicabilità del, per così dire, limitrofo istituto del litisconsorzio facoltativo, così come il raffronto fra il primo e il terzo capoverso dell'art. 14⁽⁷⁾, risulta utile in vista dell'obiettivo di attribuire una precisa portata al primo comma. È stato osservato, del resto, che la portata assai estesa assegnata dalla recente giurisprudenza al litisconsorzio necessario tende a rendere evanescente il discrimine fra la pluralità di parti imprescindibile e facoltativa, tanto che la definizione normativa dei soggetti legittimati ad intervenire spontaneamente o ad essere chiamati in giudizio, di cui all'art. 14, 3° comma, risulta «*compatibile con la più recente configurazione data ... alla figura del litisconsorte necessario*» dalle Sezioni Unite della Cassazione⁽⁸⁾

1.2. Il litisconsorzio necessario nell'art. 14, 1° comma, d.lgs. n. 546/1992

Ogni qualvolta la decisione non possa essere pronunciata che in confronto di più parti, queste debbono agire o essere convenute nello stesso giudizio. Così si esprime l'art. 102, c.p.c., norma la cui valenza, almeno definitoria, supera l'ambito del processo civile.

Il litisconsorzio necessario rappresenta un limite alla libertà di agire in giudizio, in quanto subordina l'emissione della pronuncia sul merito all'estensione della domanda a soggetti diversi dagli originari attore e convenuto o ricorrente e resistente, quindi alla proposizione della stessa domanda nei confronti di soggetti non individuati dal solo attore⁽⁹⁾.

L'istituto scarsamente si addice ai processi di impugnazione, quale

⁷ Norma che ammette all'intervento «*i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso*».

⁸ BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2009, 62, il quale si riferisce, tra le altre a Cass., S.U., 18.1.2007, n. 1052, e Cass., S.U., 4.6.2008, n. 14815, che saranno considerate nel prosieguo.

⁹ Cfr. COSTANTINO, *Litisconsorzio I. Diritto processuale civile*, in *Enc. giur.*, XIX, Roma, 1990, 3.

è quello avanti alle Commissioni ⁽¹⁰⁾. In particolare, nel processo amministrativo sono parti necessarie, oltre al ricorrente e all'amministrazione resistente, i controinteressati, i quali sono soggetti titolari di un interesse qualificato che può essere pregiudicato dal ricorso e su cui può avere incidenza diretta il giudicato⁽¹¹⁾. Non tutti i controinteressati, tuttavia, devono essere destinatari della notificazione del ricorso introduttivo: qualora sia proposta azione di annullamento è sufficiente che il ricorso sia notificato alla pubblica amministrazione che ha emesso l'atto impugnato e «*ad almeno uno dei controinteressati che sia individuato nell'atto stesso*»⁽¹²⁾.

Sembra prevalere, in dottrina, l'opinione secondo la quale il principale riferimento, nell'interpretazione dell'art. 14, 1° comma, è costituito dalla tradizionale elaborazione sul processo civile con pluralità necessaria di parti. Il raffronto con l'istituto del rito civile è imposto dal già menzionato art. 30, legge n. 413/1991, recante la delega per la revisione della disciplina processuale tributaria; l'art. 1, 2° comma, d.lgs. n. 546/1992, prevede, inoltre, l'applicazione, in via sussidiaria, delle norme del codice di procedura.

Benché l'art. 14, 1° comma, si discosti dalla formula dell'art. 102, c.p.c. ⁽¹³⁾, la discordanza è ritenuta più formale ed apparente, che reale⁽¹⁴⁾.

¹⁰ È stato affermato che, «*anche a prescindere dal fatto dell'insussistenza in concreto di casi riportabili nella materia trattata alla previsione normativa dell'art. 102 c.p.c., quest'ultima, anche in astratto, mal si presta ad essere utilizzata in un processo come quello davanti alle commissioni*»: così GLENDI, *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*, Milano, 1990, 870. Sussiste, piuttosto, affinità tra processo tributario e processo amministrativo, nonostante la dichiarata ispirazione delle nuove norme al rito civile e le contraddizioni che ne derivano sono poste in luce, ad esempio, da TABET, *Luci ed ombre del nuovo processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, 624.

¹¹ TRAVI, *Lezioni di giustizia amministrativa*, 10^a ed., Torino, 2012, 226, il quale osserva che «*è sintomatico, in proposito, come in alcuni giudizi avanti al giudice amministrativo nei quali si poneva l'esigenza della garanzia del contraddittorio nei confronti di soggetti corrispondenti a litisconsorti necessari nel processo civile, la giurisprudenza (almeno fino ad oggi) abbia risolto la questione affrontandola alla stregua della nozione di controinteressato*».

¹² Così stabilisce l'art. 41, 2° comma, d.lgs. 2.7.2010, n. 104, recante il codice del processo amministrativo.

¹³ Secondo l'art. 102, 1° comma, c.p.c., «*se la decisione non può pronunciarsi che in confronto di più parti, queste debbono agire o essere convenute nello stesso processo*», mentre l'art. 14, 1° comma, d.lgs. n. 546/1992, prevede che «*se l'oggetto del ricorso riguarda inescindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte nello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi*».

¹⁴ RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, 69, ritiene che «*lo stacco nelle due formule legislative corrisponde non tanto ad una diversa delimita-*

Oggetto del ricorso – o oggetto della domanda⁽¹⁵⁾ – è il provvedimento richiesto al giudice, che, di norma, consiste nell'annullamento, totale o parziale, dell'atto impugnato, o nella dichiarazione della sua nullità, ovvero, nei processi di rimborso, la condanna dell'ente impositore, previo annullamento del rifiuto di restituzione⁽¹⁶⁾.

E' la pronuncia domandata al giudice – più spesso costituita dall'annullamento dell'atto impugnato – che deve dunque, come secondo l'art. 102, c.p.c., riguardare «*inscindibilmente*» più soggetti. Non diversamente da quanto prevede la norma codicistica, che ricollega la necessaria compartecipazione al giudizio all'efficacia della sentenza nei confronti di una pluralità di parti, anche nel processo tributario si ha litisconsorzio necessario ogni qualvolta la sentenza non possa che provvedere unitariamente ed indivisibilmente nei confronti di più soggetti.

zione della fattispecie, quanto alla differente prospettiva in cui essa è riguardata: la norma processualciviltistica la identifica a partire dagli effetti della sentenza, quella tributaria, invece, fa perno sull'oggetto del ricorso». Cfr., inoltre, ALBERTINI, Il processo con pluralità di parti, in Tesauro, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario. Il processo tributario, Torino, 1998, 265. Secondo CASTALDI, Articolo 14, in Baglione-Menchini-Miccinesi, Il nuovo processo tributario. Commentario, 2^a ed., Milano, 2004, 169, afferma che «la norma si muove sulla falsariga dell'art. 102 c.p.c.». TESAURO, Manuale del processo tributario, Torino, 2009, 65, s., ritiene che, per intendere il senso dell'art. 14, 1° comma, occorra invece riferirsi alla nozione di atto inscindibile elaborata dalla giurisprudenza amministrativa, nell'ambito della quale, quando sono impugnabili atti amministrativi generali – ad esempio, piani regolatori, programmi di fabbricazione o atti concorsuali, con riguardo ai quali l'efficacia soggettiva della decisione acquista efficacia erga omnes – deve partecipare al giudizio almeno un controinteressato. A fronte della lettura rigorosa di Tesauro, un'interpretazione estensiva dell'art. 14, 1° comma, è proposta da BELLÉ, Il processo tributario con pluralità di parti, Torino, 2002, 89, ss., e in particolare 127, ss., secondo la quale, è possibile individuare nella norma «oltre che il naturale riferimento al litisconsorzio necessario disciplinato dall'art. 102 c.p.c., un'altra forma di processo cumulativo che il legislatore del processo tributario considera obbligatorio, ma al quale non pare possibile riferire la sanzione dell'inutilità della pronuncia a contraddittorio non integro»; precisamente, sempre secondo l'Autrice, «ci si trova di fronte ad una sorta di litisconsorzio non dipendente necessariamente dall'unicità delle situazioni giuridiche sostanziali coinvolte nell'(identico o unico) rapporto, e che costituisce necessario frutto delle modalità di esercizio del potere di accertamento da parte dell'amministrazione». In tale diversa e più ampia prospettiva, il riferimento non è più (solo) all'art. 102, c.p.c., ma all'art. 331 del codice, che concerne l'integrazione del contraddittorio in cause inscindibili, in occasione dell'impugnazione delle sentenze.

¹⁵ L'identificazione dell'oggetto con la domanda rivolta al giudice risulta avallata, si ritiene, dal dettato dell'art. 18, 2° comma, lett. d), d.lgs. n. 546/1992, che distingue l'atto impugnato e l'oggetto della domanda, imponendo, a pena di inammissibilità, l'indicazione di entrambi gli elementi nel ricorso.

¹⁶ TESAURO, Manuale del processo tributario, Torino, 2009, 142; G. GAFFURI, Diritto tributario. Parte generale e parte speciale, 7^a ed., Padova, 2012, 290.