

SOMMARIO: 1. Considerazioni introduttive. 2. La disciplina normativa del litisconsorzio nel processo tributario. 3. Il litisconsorzio necessario: considerazioni di carattere generale e confronto con la disciplina contenuta nel codice del rito. 4. I problemi nascenti dalla mancata integrazione del contraddittorio nel litisconsorzio necessario. 4.1. Mancata integrazione del contraddittorio nelle liti tra soci e società di persone: Cassazione Civile, Sez. Unite, sentenza del 04/06/2008, n. 14815. 4.2. Sentenza motivabile per *relationem* ed inscindibilità delle cause: Cassazione civile, Sez. Unite, sentenza del 04/06/2008, n. 14814. 5. Cenni disciplinari in merito alla figura del litisconsorzio facoltativo nel processo tributario. 6. Considerazioni conclusive.

PARTE I

1. Considerazioni introduttive

Una delle novità più importanti e considerevoli in merito al contenzioso tributario attiene senza dubbio alla normativa sul processo litisconsortile, altrimenti detto "processo con pluralità di parti".

È con l'istituto in esame che il Legislatore ha per la prima volta disciplinato la obbligatoria partecipazione al processo di tutti quei soggetti che sono inscindibilmente legati alla questione dibattuta e congiuntamente interessati alla soluzione della controversia.

È proprio grazie all'introduzione del litisconsorzio che nel processo tributario si attribuisce una valenza processuale maggiore alla comunione di interessi sostanziali facenti capo ad una pluralità di parti.

Nel presente scritto l'attenzione sarà dapprima rivolta all'esame e allo studio della disciplina contenuta nel D.Lgs. n. 546/1992, art. 14, che, in via del tutto innovativa rispetto al passato, regola l'istituto in esame. Successivamente si analizzerà, nel merito e nel contenuto, l'attività di riforma compiuta dal Legislatore del 1992, attorno alla quale sussiste, ancora oggi, una "querelle" tra i vari esponenti di spicco della dottrina maggioritaria.

Ci si soffermerà, in seguito, sul punto essenziale della controversia che risiede nella diversa valutazione, formulata da rappresentanti di rilievo della dottrina prevalente, in merito alla riforma sulla fattispecie litisconsortile.

Infatti, mentre alcuni esponenti della dottrina esaltano gli sforzi compiuti dal Legislatore che, nella riforma dell'istituto in esame, ha cercato di essere quanto più puntuale e preciso possibile, altri studiosi, invece, ne sottolineano il pedissequo rifacimento alla normativa contenuta nel codice di procedura civile.

Il costante richiamo alla normativa contenuta nel codice del rito se da un lato, molto probabilmente, denota la volontà del Legislatore di non voler lasciare istituti processuali, non disciplinati nel diritto tributario da solide disposizioni normative (è, per esempio, il caso della disciplina litisconsortile), alla libera e discrezionale valutazione dell'interprete, dall'altro evidenzia una grande lacuna normativa vista l'assenza, nel D.Lgs. n. 546/1992, art. 14, di caratteri spiccatamente innova-

tivi e di aspetti particolarmente originali.

Come chiaramente emergerà nel corso della trattazione dell'istituto in esame, la problematica legata alla mancata integrazione del contraddittorio delle parti necessariamente collegate alla soluzione della controversia risulta essere oggetto di recenti spunti giurisprudenziali e dottrinali.

Si analizzeranno, in particolare, le ultime pronunce emesse dalla Corte di Cassazione che disaminano, in maniera precisa e meticolosa, le varie fattispecie di litisconsorzio necessario e le problematiche risultanti dalla mancata integrazione del contraddittorio dei soggetti inscindibilmente interessati alla soluzione congiunta della questione dibattuta.

Nonostante tutte le difficoltà incontrate e le diverse critiche affrontate, il Legislatore della riforma ha provveduto a disciplinare concretamente sia il litisconsorzio necessario, nell'articolo 14, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992, sia il litisconsorzio facoltativo, tramite gli istituti dell'intervento e della chiamata in causa, articolo 14, comma 3.

2. La disciplina normativa del litisconsorzio nel processo tributario

Il Legislatore, nella previgente disciplina sul contenzioso tributario, contenuta nel D.P.R. del 1972 n. 636, non aveva previsto una disposizione normativa ad *hoc* che regolamentasse giuridicamente il litisconsorzio nel processo tributario.¹

Nello specifico, le difficoltà applicative riscontrate dalle Commissioni Tributarie volte a gestire e a regolare rapporti tributari plurisoggettivi sono la diretta conseguenza del fatto che in passato non fosse presente una specifica disciplina normativa atta a regolamentare l'istituto in esame.

Molti studiosi di diritto tributario, infatti, si sono soffermati sul motivo per cui il Legislatore del 1992 abbia voluto disciplinare *ex novo* il litisconsorzio, istituto allora estraneo al panorama "processualtributario".

La risposta a tale interrogativo risiede, molto probabilmente, nel fatto che il Legislatore volesse garantire nel processo tributario, in maniera certa ed efficace, principi di "equità" sostanziale tra le parti processuali in modo tale che più fatti rilevanti a fini tributari e riguardanti più contribuenti ai fini fiscali, ricevessero un unico esame ed omogenea valutazione.

Entrando, poi, nell'analisi dell'articolo 14 del D.Lgs. n. 546/1992, emerge che la norma in esame costituisce l'attuazione del principio contenuto nella legge delega n. 413/1991, lettera g), n. 2, che rende necessaria "la previsione e la disciplina dell'intervento e della chiamata in giudizio di soggetti che hanno lo stesso interesse, in quanto, insieme al ricorrente, destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso".²

Il legislatore del 1992, nella relazione ministeriale, pur ammettendo la natura "embrionale" dell'istituto, cerca di mettere in luce gli aspetti più significativi e caratteristici della normativa in vigore, utilizzando sì una terminologia tipicamente "processualcivilistica" ma con lo specifico intento di rendere la materia conforme ai

rapporti meramente tributari.

Ma nonostante gli sforzi compiuti nel formulare correttamente e definitivamente la fattispecie litisconsortile, è tuttora in corso un dibattito che anima molti rappresentanti della dottrina prevalente.

La controversia, che ha per oggetto la formulazione dell'art. 14 del D.Lgs del 1992 n. 546, vede contrapporsi due linee di pensiero: la prima si basa sull'osservazione che, nell'elaborazione del suddetto articolo, il Legislatore tributario si sia pedissequamente rifatto alla normativa "processualciviltistica" creando così una sorta di sovrapposibilità di disciplina³, la seconda, invece, elogia gli apprezzabili, seppur limitati, passi in avanti compiuti dal Legislatore stesso, sottolineando ed evidenziando gli aspetti contenutistici di grande innovazione e di massima originalità.

Se da un lato si può sicuramente attribuire un grande merito al Legislatore della riforma, il quale con molte difficoltà, ha cercato di rendere la materia litisconsortile chiara, precisa e autonoma rispetto a quella contenuta nel codice di procedura civile, bisogna, dall'altro lato, con altrettanta fermezza, sottolineare come tuttora siano molte le spinte dottrinali tese a spronare il Legislatore stesso verso una nuova e più esaustiva formulazione della materia, in quanto ritenuta ancora debole normativamente e mal formulata contenutisticamente. Più specificamente, l'articolo 14 risulta essere suddiviso in sei comma ed illustra le condizioni processuali che comportano la formazione di un processo litisconsortile necessario o facoltativo, originario o successivo, volontario o coatto.

La norma così recita:

"Se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte nello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi".

"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".

"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".

"Le parti chiamate si costituiscono in giudizio nelle forme prescritte per la parte resistente, in quanto applicabili".

"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".

"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".

3. Litisconsorzio necessario: considerazioni di carattere generale e confronto con la disciplina contenuta nel codice del rito.

L'articolo 14, comma 1, così recita "Se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte nello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi".

Nel primo comma dell'articolo 14, il Legislatore ha vo-

luto esplicitare giuridicamente l'instaurazione di un processo complesso da una punto di vista soggettivo, procedendo così alla definizione di litisconsorzio necessario.

Questo ricorre ogni qualvolta si deduce in giudizio un unico ed inscindibile rapporto giuridico sostanziale che, riguardando contemporaneamente più soggetti, impone la presenza di tutti al fine di rendere effettiva ed efficace la tutela giurisdizionale.

Per questo motivo, quando cioè l'oggetto del ricorso riguarda più soggetti necessariamente collegati, è richiesta la partecipazione obbligatoria di tutte le parti al medesimo processo, in quanto la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi.

Per una maggiore chiarezza in materia, procedendo alla lettura dell'art. 102 del codice di procedura civile ("Se la decisione non può pronunciarsi che in confronto di più parti, queste debbono agire o essere convenute nello stesso processo") emerge immediatamente un'apparente somiglianza di contenuti tra la disciplina contenuta nel codice di procedura civile⁴ e quella contemplata dal Legislatore tributario nel D.Lgs. n. 546 del 1992, articolo 14.

In effetti se si opera, nel dettaglio, un raffronto tra le due disposizioni normative, se ne deduce una differenza più terminologica che semantica.

A tal proposito, si è espressa anche la Corte Suprema in una celebre pronuncia, (Cass., SS.UU., n. 1052 del 2007), che ha così disposto "*Il litisconsorzio necessario debba essere considerato come fattispecie autonoma rispetto a quella contenuta e disciplinata nel codice del rito, di cui all'art. 102, in quanto la norma che regolamenta la fattispecie litisconsortile necessaria non può essere considerata, come quella processualciviltistica, "una mera norma in bianco", ma debba essere collegata a presupposti tipici del processo tributario: l'inscindibilità della causa tra una pluralità di soggetti specificata dall'oggetto del ricorso*".⁵

Nel processo tributario, quindi, sarà la domanda giudiziale a determinare l'oggetto del processo e a costituire riferimento funzionale per valutare l'inscindibilità della causa tra soggetti.⁶

Ergo, in presenza di una situazione plurilaterale, desunta dalla domanda giudiziale che determina l'oggetto del ricorso, il giudice dovrà emettere una decisione valida e vincolante nei confronti di tutti i soggetti incontrovertibilmente collegati, pena l'inefficacia della decisione medesima.

Certamente non tutti gli esponenti della dottrina guardano positivamente alla figura del litisconsorzio nel processo tributario in quanto viene considerato un ostacolo alla "ragionevole durata del processo".

A questa affermazione obiettano gli esponenti della dottrina maggioritaria, secondo i quali "la ragionevole durata del processo" è funzionale nella misura in cui non cozza con i principi che trovano garanzia costituzionale negli artt. 3 e 53 della Costituzione.⁷

È proprio il principio attinente al rispetto della capacità contributiva a costituire il valore di riferimento normativo che la disciplina sul litisconsorzio necessario vuole garantire e tutelare: infatti ogniqualvolta l'atto impositivo includa elementi comuni ad una pluralità di soggetti obbligati, è necessario un unico accertamento giudiziale in quanto pronunce distinte e configgenti sulla fattispecie costitutiva dell'obbligazione falsifichere-

rebbero in maniera significativa il rapporto tra imposizione e capacità contributiva dell'obbligato.⁸

Molte ancora sono le titubanze in merito alla corretta individuazione dei casi concreti di litisconsorzio necessario poiché alcuni studiosi⁹ attribuiscono alla normativa in esame un "mero valore teorico", sostenendo che nel processo tributario non vi sono casi di litisconsorzio necessario; sono di avviso contrario, un'altra parte della dottrina e della giurisprudenza in quanto individuano, pur con motivazioni discordanti tra loro, specifiche ipotesi di litisconsorzio necessario nel processo tributario.

La dottrina prevalente ha individuato tre ipotesi in cui si ravvisa la necessaria presenza di più soggetti in giudizio:

a) nei casi in cui si rileva in giudizio un rapporto plurisoggettivo tale da ritenere necessaria ed obbligatoria la partecipazione nel processo di ciascun soggetto titolare di tale rapporto (in queste ipotesi si parla comunemente di "litisconsorzio necessario per ragioni sostanziali")

b) nei casi in cui un terzo interviene in giudizio per far valere un diritto altrui; in queste ipotesi tassativamente indicate dalla legge, accanto alla legittimazione del terzo si rende necessaria anche la presenza del soggetto titolare del diritto dedotto in giudizio ("litisconsorzio necessario per motivi processuali")

c) nei casi in cui, pur non deducendosi in giudizio ragioni processuali e sostanziali che impongono la necessaria partecipazione di più soggetti, il giudice procede all'integrazione del contraddittorio per ragioni di mera opportunità (litisconsorzio necessario "propter opportunitatem").

A titolo esemplificativo, una ipotesi di litisconsorzio necessario confermata in molte pronunce della giurisprudenza di legittimità¹⁰ risiede **nelle controversie promosse dal sostituto di imposta nei confronti del sostituto al fine di pretendere il pagamento di quella parte del suo credito che il convenuto ha trattenuto e versato a titolo di ritenuta d'imposta.**¹¹

Alcuni rappresentanti della dottrina¹² riconducono fra le ipotesi di litisconsorzio necessario **le controversie catastali**, in cui si dibatte in merito alla proprietà dell'immobile in una situazione di comproprietà tra più soggetti.¹³

4. I problemi nascenti dalla mancata integrazione del contraddittorio nel litisconsorzio necessario.

Una tematica strettamente attinente all'istituto del litisconsorzio necessario è quella dell'integrazione del contraddittorio nei confronti dei litisconsorti assenti. In presenza di litisconsorzio necessario, quando cioè il ricorso non viene proposto da o nei confronti di tutti i soggetti, il giudice ordina l'integrazione del contraddittorio mediante la chiamata in causa dei litisconsorti assenti, entro un determinato termine stabilito a pena di decadenza.

Secondo quanto disposto dall'articolo 14, secondo comma, del D.Lgs. 546/1992, "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".

Stante la genericità della disposizione contenuta nella norma, appare opportuno effettuare una serie di preci-

sazioni.

Innanzitutto la "*vocatio in ius*" si sostanzia, concretamente, in un invito a comparire nei confronti del litisconsorte necessario assente in modo tale che questi possa essere messo nella condizione di presentarsi in giudizio facendo valere le proprie ragioni ed eccezioni. Il difetto di integrità del contraddittorio può essere rilevato d'ufficio o su istanza di parte, in ogni stato e grado del processo, salvo che ciò non sia precluso da un giudicato, esplicito e implicito, formatosi sul punto.¹⁴

Inoltre la mancata integrazione del contraddittorio può essere denunciata in ogni stato e grado del processo e rilevata d'ufficio anche dal giudice di legittimità.

Il mancato rispetto del termine comporta l'estinzione del giudizio con condanna alle spese della parte che non ha provveduto all'incombente cui era onerata. Tale estinzione, però, non è automatica ma deve essere dichiarata con sentenza da parte del giudice che ha rilevato in giudizio la mancata integrazione del contraddittorio.

Per queste ragioni, il difetto di integrità del contraddittorio comporta la nullità della sentenza a causa della invalida costituzione in giudizio del rapporto processuale.

Il vizio di mancata integrazione del contraddittorio, che investe negativamente l'efficacia del procedimento, può essere sanato o per iniziativa dello stesso litisconsorte pretermesso che interviene spontaneamente nel processo notificando a tutte le parti presenti in giudizio un atto di intervento da lui stesso sottoscritto, oppure a seguito della rilevazione da parte del giudice (ex officio o su eccezione di parte).

Se, invece, la chiamata del litisconsorte assente è rilevata ex officio, sarà il giudice a verificare se è necessaria o meno l'integrazione del contraddittorio; per fare ciò dovrà avere riguardo della domanda che costituisce oggetto della controversia, in quanto è questa che ne delimita l'ambito e quindi la portata e il contenuto della pronuncia.

Se, invece, la chiamata del litisconsorte pretermesso è rilevata su istanza di parte, spetterà al richiedente dimostrare non solo quali sono i soggetti che devono partecipare necessariamente al processo, in quanto litisconsorti necessari, ma soprattutto quali sono i presupposti di fatto che giustificano l'integrazione stessa del contraddittorio.

Il vizio di non integrità del contraddittorio può, invece, non essere sanato quando la parte interessata alla prosecuzione del processo non ha ottemperato all'ordine emesso dalla Commissione,¹⁵ oppure quando il vizio stesso non è stato rilevato dalla Commissione ex officio né su eccezione di parte, oppure ancora quando il vizio, seppur sollevato su eccezione di parte, sia stato ritenuto insussistente dalla Commissione.

Può anche accadere che l'ordine di integrazione del contraddittorio non venga rilevato dalla Commissione tributaria, né eccepito da alcune delle parti in causa: in questo caso, la sentenza emessa a contraddittorio non integro si considera *inutiliter data*, ovverosia inefficace non soltanto nei confronti dei litisconsorti pretermessi ma anche nei confronti di coloro che hanno preso parte al giudizio.

La Corte di Cassazione, con sentenza del 18/1/2007, n. 1052, ha specificato che "ogni qual volta che per effetto

della norma tributaria o per l'azione esercitata dall'amministrazione finanziaria (oggi l'Agenzia delle Entrate) 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 impu-

gnato, ricorre una ipotesi di litisconsorzio necessario nel processo tributario ai sensi dell'art. 14, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992".

Maurizio Villani
avvocato tributarista in Lecce

(La seconda ed ultima parte verrà pubblicata
nel prossimo numero)