

DIRITTO TRIBUTARIO

FCDI

ALESSIO SCAGLIA

IL LITISCONSORZIO NECESSARIO NEL PROCESSO TRIBUTARIO

analisi ragionata
di dottrina e giurisprudenza

EXEO edizioni 

STUDI APPLICATI

pubblicazioni professionali

ISBN formato pdf: 978-88-97916-50-5

DIRITTO TRIBUTARIO

FCOI

ALESSIO SCAGLIA

IL LITISCONSORZIO NECESSARIO NEL PROCESSO TRIBUTARIO

analisi ragionata
di dottrina e giurisprudenza

EXEO edizioni 

STUDI APPLICATI

pubblicazioni professionali

ISBN formato pdf: 978-88-97916-50-5

Abstract

Il litisconsorzio necessario nel processo tributario è un argomento assai controverso in dottrina e giurisprudenza. Molteplici pronunce autorevolmente commentate cercano di offrire una tassonomia all'istituto che, però, non sembra destinato a trovare pace. I principi e i valori sottesi al processo con pluralità di parti sono tanti e tali da imporre una necessaria ponderazione che però non è di facile individuazione: tutela dell'integrità del contraddittorio, ragionevole durata del processo, diritto di difesa, tutela dell'interesse erariale, notificazione degli avvisi di accertamento, sono solo alcune delle questioni che rendono lo studio di questo istituto tanto affascinante quanto complesso. L'indagine cerca di dare un contributo agli operatori del settore che, diuturnamente, si trovano costretti ad incontrare (o a doversi scontrare) con la particolare disciplina del giudizio litisconsortile in ambito tributario. L'opera, che ha natura di studio applicato, si rivolge ai professionisti del settore che intendano approfondire le rilevanti tematiche che riguardano il processo tributario con pluralità di parti.

Descrizione

L'istituto del litisconsorzio necessario, per quanto riguarda la materia tributaria, è disciplinato dall'art. 14, d. lgs. 546/1992. La norma prevede che quando l'oggetto del processo sia inscindibile, tutte le parti debbano partecipare al giudizio e la sentenza non possa essere resa solo nei confronti di alcune di esse.

Questa disposizione è stata oggetto di un lungo dibattito in merito alla sua concreta possibilità di attuazione. Alla luce della peculiare natura del processo tributario, si ritiene che sia assai arduo rinvenire ipotesi in cui, sul piano processuale, la lite debba vedere necessariamente coinvolte una pluralità di parti. Ad ogni modo, fino al 2007 si riteneva, quasi pacificamente, che nelle liti catastali riguardanti un bene immobile la cui proprietà fosse indivisa tra più soggetti, si potesse radicare un processo necessariamente litisconsortile.

Nel 2007 la Suprema Corte di Cassazione ha emanato una sentenza che ha avuto un impatto piuttosto forte nel panorama dottrinale italiano. Il Collegio ha sancito che in una controversia avente ad oggetto l'accertamento del maggior valore, ai fini dell'imposta di registro, di un bene immobile indiviso tra più coobbligati solidali, si debbano necessariamente convogliare nel processo tutti i condividenti, poiché si è in presenza di una situazione in cui l'oggetto del ricorso deve considerarsi inscindibile ex art. 14, d. lgs. n. 546/1992. La

Cassazione ha cercato di tenersi fuori dalla solidarietà tributaria, ma la dottrina ha evidenziato che in realtà in quella causa si discuteva proprio di tale forma di obbligazione. Nel 2008 questo orientamento pretorio, volto ad allargare le maglie di operatività del litisconsorzio necessario, ha trovato il suo consolidamento con la sentenza n. 14815 della Suprema Corte. In questo caso la lite riguardava l'accertamento dei redditi effettuato ai fini i.lo.r. in capo ad una società di persone e il conseguente accertamento ai fini i.r.pe.f. in capo ai singoli soci. Confermando il suo precedente, la Corte ha ritenuto che tali giudizi debbano svolgersi con la necessaria presenza di tutte le parti, per cui o si riuniscono (se possibile) tutte le cause instaurate separatamente, oppure si procede all'integrazione del contraddittorio.

Nel 2010, poi, è stata prevista per tabulas una nuova ipotesi di giudizio litisconsortile: l'art. 40-bis, d.P.R. 600/1973 prevede che «le rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto che partecipa al consolidato sono effettuate con unico atto, notificato sia alla consolidata che alla consolidante, con il quale è determinata la conseguente maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale e sono irrogate le sanzioni correlate. La società consolidata e la consolidante sono litisconsorti necessari».

Quel che emerge dallo studio delle sentenze e dei contributi dottrinali che sono stati pubblicati successivamente alla emanazione delle pronunce, è che l'effettiva operatività del litisconsorzio necessario in un processo come quello tributario è ancora tutta da chiarire. Il problema principale, sul quale si dibatte da ormai settant'anni, riguarda, tuttavia, la solidarietà tributaria. Una possibile soluzione prospettata nell'indagine, potrebbe essere la sostituzione di ogni ipotesi di obbligazione solidale tributaria con una obbligazione parziaria in capo ad ogni singolo debitore d'imposta.



fax: 049 9710328 tel: 049 9705865 martedì e giovedì 12:30 > 14:00
e-mail: info@exeoedizioni.it sito internet: www.exeoedizioni.it

Copyright © 2013 Exeo S.r.l.. Tutti i diritti riservati. **È consentita la stampa e l'utilizzo in più dispositivi ad esclusivo uso personale della persona fisica acquirente, o del destinatario del prodotto in caso di soggetto acquirente diverso da persona fisica, e dei suoi stretti collaboratori professionali, e comunque mai ad uso commerciale: ogni diversa utilizzazione e diffusione, con qualsiasi mezzo, con qualsiasi scopo e nei confronti di chiunque altro, è vietata senza il consenso scritto dell'editore. Quanto alla riproduzione dei contenuti, sono consentite esclusivamente citazioni in virgolettato a titolo di cronaca, studio, critica, recensione, attività della pubblica amministrazione o professionale, accompagnate dal nome dell'autore, dell'editore, e dal titolo e anno della pubblicazione. Sarà perseguita nelle sedi opportune ogni violazione dei diritti d'autore e di editore. Alle violazioni si applicano le sanzioni previste dagli art. 171, 171-bis, 171-ter, 174-bis e 174-ter della legge 633/1941.**

edizione: aprile 2013

autore: Alessio Scaglia, laureato in giurisprudenza, cultore di diritto tributario

materia: diritto tributario

tipologia: studi applicati

formato: digitale pdf

codice prodotto: FCD1

ISBN: 978-88-97916-50-5

prezzo: € 25,00

editore: Exeo srl CF PI RI 03790770287 REA 337549 ROC 15200 DUNS 339162698

c.s.i.v. € 10.000,00, sede legale piazzetta Modin 12 35129 Padova sede operativa:
via Dante Alighieri 6 int. 1 35028 Piove di Sacco PD info@exeoedizioni.it. Luogo di
elaborazione presso la sede operativa.

professionisti

pubblica amministrazione

SOMMARIO

CAPITOLO I - L'ASPETTO NORMATIVO	8
1.1 <i>Introduzione: le fonti normative.</i>	8
1.2 <i>Il litisconsorzio necessario.</i>	11
1.3 <i>Brevi note sul litisconsorzio facoltativo.</i>	43
1.4 <i>Il litisconsorzio nel reclamo/mediazione tributaria ex art. 17-bis, d. lgs. 546/1992.</i>	46
1.5 <i>La disciplina.</i>	51
1.6 <i>Il litisconsorzio nelle impugnazioni.</i>	60
1.7 <i>La conciliazione giudiziale nel litisconsorzio.</i>	67
CAPITOLO II - LA GIURISPRUDENZA	71
2.1 <i>Gennaio 2007: la Cassazione interviene sul litisconsorzio necessario. La sentenza.</i>	71
2.2 <i>Rivoluzione copernicana oppure esito naturale delle problematiche sull'obbligazione tributaria? La sentenza sotto la lente della dottrina.</i> ..	83
2.2.1 <i>La solidarietà tributaria.</i>	83
2.2.2 <i>L'inscindibilità dell'oggetto del processo tributario.</i>	99
2.2.3 <i>La notificazione degli atti nelle ipotesi di litisconsorzio necessario.</i>	115
2.3 <i>Un'altra possibile lettura della Sentenza.</i>	124
CAPITOLO III - ... <i>SEGUE</i> ... <i>GIURISPRUDENZA</i>	129
<i>Premessa.</i>	129
3.1 <i>La disciplina del TUIR sul c.d. "regime di trasparenza".</i>	129

3.2 <i>Brevi considerazioni sull'unitarietà dell'accertamento.</i>	140
3.3 <i>Prolegomeni alla Sentenza 04 giugno 2008, n. 14815. Un commento assai peculiare.</i>	146
3.4 <i>Giugno 2008: le Sezioni Unite della Cassazione intervengono ancora sul litisconsorzio necessario. La sentenza.</i>	169
3.5 <i>Verso un nuovo volto del processo tributario? In dottrina si tenta una razionalizzazione della sentenza.</i>	195
3.5.1 <i>Le ragioni del litisconsorzio necessario nell'accertamento dei redditi delle società di persone.</i>	208
CAPITOLO IV - CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE.....	229
4.1. <i>Riflessioni critiche.</i>	229
4.2. <i>... segue... La solidarietà tributaria: dalla mutua rappresentanza alle obbligazioni parziarie.</i>	236
<i>Bibliografia e sitografia generale.</i>	249

CAPITOLO I L'ASPETTO NORMATIVO

1.1 *Introduzione: le fonti normative.*

L'ordinamento giuridico italiano presenta una pluralità di plessi giurisdizionali ognuno dei quali è regolato da un autonomo *corpus* normativo. Il processo tributario non si esime da questa affermazione, infatti rinviene la sua disciplina nel decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, il quale ha sostituito il precedente d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 (mentre per quel che concerne l'ordinamento dei giudici tributari si deve far riferimento al coevo decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545).

Laddove le disposizioni sul processo tributario risultino essere lacunose, è possibile ricorrere all'attività di integrazione mediante l'impiego delle norme del Codice di Procedura Civile; difatti, l'art. 1, c. 2, d. lgs. 546/92 stabilisce che: «I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile». Quello contenuto in tale enunciato è un rinvio di carattere generale, ma all'interno del d. lgs. 546 si trovano anche dei rimandi a specifici articoli del Codice di rito civile nonché norme che escludono l'applicazione di particolari istituti ivi previsti¹.

Quanto detto risulta essere di fondamentale importanza per la disamina dell'istituto del litisconsorzio, il quale conosce una disciplina in relazione al processo civile che si evince dagli artt. 102 e seguenti del c.p.c. e una disciplina in relazione al processo tributario dettata dall'art. 14, d. lgs. n. 546/1992.

¹ F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino 2009, p. 16. Più in generale, sul tema del rapporto tra diritto tributario e diritto comune, si veda M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998.

Il litisconsorzio, altrimenti detto processo con pluralità di parti², in realtà, è stato introdotto nel rito tributario soltanto con la riforma del 1992. La precedente normativa³ non conteneva alcuna norma esplicita in relazione allo stesso; invero, gli unici richiami a un processo soggettivamente complesso erano dettati dagli artt. 30 e 35 del citato decreto del Presidente della Repubblica⁴; tali norme si riferivano rispettivamente alla rappresentanza e difesa del contribuente⁵ e all'istruzione del processo⁶. Tuttavia si riteneva possibile l'instaurazione di un processo litisconsortile in forza del richiamo operato dall'art. 39 del d.P.R. 636/1972⁷ alle norme del Codice di Procedura civile⁸.

Nel 1991 il legislatore ordinario emanava la legge delega per la riforma del contenzioso tributario⁹. L'art. 30, c. 1, lett. g), n. 2 di

² M. VILLANI, *Il litisconsorzio nel processo tributario*, www.filodiritto.it 19 dicembre 2008.

³ D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636.

⁴ L. BACCAGLINI, in C. CONSOLO - C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi sul processo tributario*, 2008, p. 143.

⁵ Art. 30, c. 1, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636: «Il ricorrente, l'intervenuto ed il chiamato in giudizio davanti alla commissione tributaria possono agire personalmente o mediante procuratore generale o speciale».

⁶ Art. 35, c. 3, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636: «Quando occorre acquisire elementi conoscitivi tecnici di particolare complessità, la commissione tributaria può richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato e la collaborazione del Corpo di guardia di finanza. Del deposito della relazione è data comunicazione alle parti. Il ricorrente e le altre parti intervenute o chiamate nel giudizio possono chiedere al presidente entro i trenta giorni successivi a tale comunicazione la fissazione di un termine per presentare una relazione sottoscritta da un professionista o da un esperto».

⁷ Art. 39, c. 1, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636: «Al procedimento dinanzi alle commissioni tributarie si applicano, in quanto compatibili con le norme del presente decreto e le leggi che disciplinano le singole imposte, le norme contenute nel libro I del codice di procedura civile, con esclusione degli articoli da 61 a 67, dell'art. 68, primo e secondo c., degli articoli da 90 a 97».

⁸ B. FLESSATI, *Le parti del processo tributario*, 2001, p.185.

⁹ L. 30 dicembre 1991, n. 413, art. 30, *Disposizioni per ampliare le basi imponibili, per razionalizzare, facilitare e potenziare l'attività di accertamento; disposizioni per la rivalutazione obbligatoria dei beni immobili delle imprese, nonché*

tale provvedimento recita: «Il governo della Repubblica è delegato ad emanare, entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti legislativi recanti disposizioni per la revisione della disciplina e l'organizzazione del contenzioso tributario, con l'osservanza dei seguenti principi e criteri direttivi: [omissis]; 2) previsione e disciplina dell'intervento e della 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». In ossequio a questa disposizione il legislatore delegato inseriva nell'art. 14 del d. lgs. n. 546/92 quella che la relazione di accompagnamento allo stesso Decreto considera «una embrionale disciplina dei processi con pluralità di parti»¹⁰.

La norma testé citata è così delineata: «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. 2. Se il ricorso non è stato proposto da o nei confronti di tutti i soggetti indicati nel c. 1 è ordinata l'integrazione del contraddittorio mediante la loro chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza. 3. 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. 4. Le parti chiamate si costituiscono in giudizio nelle forme prescritte per la parte resistente, in quanto applicabili. 5. 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 c. precedente. 6. Le parti chiamate in causa o intervenute volontariamente non possono impugnare autonomamente l'atto

per riformare il contenzioso e per la definizione agevolata dei rapporti tributari pendenti; delega al Presidente della Repubblica per la concessione di amnistia per reati tributari; istituzioni dei centri di assistenza fiscale e del conto fiscale.

¹⁰ Relazione ministeriale allo schema di decreto legislativo concernente «la riforma sul contenzioso tributario», in Boll. Trib, 1993, pag. 282.

se per esse al momento della costituzione è già decorso il termine di decadenza».

Questa disposizione è stata accolta in dottrina in maniera assai controversa¹¹: alcuni autori ritengono che l'articolo 14 citato contenga una disciplina «innovativa e di massima originalità»¹², mentre altri, considerando la formulazione della norma «*poco felice*»¹³ ritengono che questa sia una c.d. “fattispecie in bianco” «destinata a ricevere un'applicazione estremamente ridotta, come del resto dimostrano, a qualche anno dalla riforma del processo, i pochi casi in cui la previsione è stata attuata»¹⁴; infine vi è chi ne denuncia la «pedissequa riproposizione» di quanto disposto dall'art. 102 c.p.c.¹⁵.

Il dibattito dottrinale sulla norma in esame, come si avrà modo di constatare *infra*, è conosciuto anche sul piano giurisprudenziale, laddove i giudici, chiamati a riempire di contenuto l'enunciato legislativo, non sempre hanno seguito un orientamento lineare e coerente.

1.2 *Il litisconsorzio necessario.*

Il litisconsorzio è quella particolare figura processuale che ricorre quando un giudizio si svolge in presenza di una pluralità di parti. A seconda del suo *modus operandi* può configurarsi come originario (se il processo si radica *ab origine* nella forma litisconsortile), sopravvenuto (qualora il consorzio di lite venga a

¹¹ Si rammenta, infatti, che anche la Relazione ministeriale di accompagnamento al d. lgs. 546/1992 definisce la disciplina contenuta nell'art. 14 «*embrionale*».

¹² M. VILLANI, *Il litisconsorzio necessario nel processo tributario*, cit.

¹³ P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, III ed., Milano, 1999, p. 474.

¹⁴ B. BELLÉ, *Il processo tributario con pluralità di parti*, Torino, 2002, p. 1.

¹⁵ M. VILLANI, *Il litisconsorzio necessario nel processo tributario*, cit.

formarsi successivamente all'instaurazione del giudizio), necessario (nell'ipotesi in cui la presenza di più parti sia un requisito imprescindibile per la validità del giudizio stesso) oppure facoltativo (laddove, invece, la compagine soggettiva complessa sia un elemento solo eventuale del processo e la sua carenza non ne infici lo svolgimento). Infine vi può essere una compagine soggettiva complessa sia dal lato attivo (quando molteplici sono gli attori o i ricorrenti che agiscono nel medesimo giudizio) sia dal lato passivo (quando il gravame è proposto nei confronti di più parti), ma può verificarsi anche un'ipotesi di litisconsorzio c.d. misto (laddove la pluralità di parti riguardi tanto il lato attivo quanto quello passivo)¹⁶.

¹⁶ L. BATTELLA, *Il litisconsorzio*, in R. LOIERO, L. BATTELLA, L. MARINO, *Il processo tributario*, 2008, p. 171. Nella nota n. 1 l'Autore precisa che: «Per quanto concerne il litisconsorzio passivo la dottrina si è interrogata se nel caso di impugnazione del ruolo, della cartella di pagamento o dell'avviso di mora, il ricorso debba essere proposto nei confronti del concessionario della riscossione e/o dell'ufficio finanziario titolare del tributo, supponendo l'esistenza di un rapporto di litisconsorzio necessario tra i due citati soggetti. Il Ministero ha chiarito che «sotto il profilo processuale, la posizione del concessionario della riscossione è ben distinta dalla posizione dell'ufficio titolare del tributo. Pertanto, il ricorso sarà proposto nei confronti dell'ufficio quando da una cartella di pagamento si evince che il vizio è riferibile al ruolo formato dall'ufficio stesso e non all'atto in cui il ruolo viene portato a conoscenza del contribuente. Parte del processo sarà altresì, l'ufficio quando al notifica della cartella di pagamento o dell'avviso di mora non è stata preceduta dalla notifica dell'avviso di accertamento o di altro atto impugnabile autonomamente, previsto dalla legge. Sarà invece proposto nei confronti del concessionario della riscossione quando al cartella di pagamento o l'avviso di mora sono affetti da vizi propri cioè in presenza di irregolarità connesse agli elementi essenziali prescritti dalla legge per la loro emissione e compilazione». Le istruzioni ministeriali concludono ipotizzando una sorta di litisconsorzio passivo cautelativo, nei casi di incertezza «nei casi in cui vi sia incertezza, in ordine alla riferibilità della violazione al ruolo ovvero alla cartella di pagamento il contribuente potrà chiamare in giudizio sia l'ufficio tributario che il concessionario della riscossione dei tributi, in base al disposto dell'art. 14, c. 3, del d. lgs. 546 del 1992» (*Circ. n. 291/E 1996*)».

Il presente lavoro ha ad oggetto il litisconsorzio necessario e, pertanto, solo su esso si concentrerà l'attenzione anche se non mancheranno sporadici riferimenti agli altri istituti relativi al processo soggettivamente complesso¹⁷.

La finalità sottesa al litisconsorzio necessario è quella di assicurare che tutti i soggetti coinvolti dalla controversia partecipino al giudizio, garantendo così il rispetto del principio del contraddittorio¹⁸ e impedendo, in questo modo, che la sentenza resa a contraddittorio non integro sia *inutiliter data*¹⁹. È doveroso segnalare fin d'ora che nella dottrina processuale tributaria, però, non vi è unanimità di vedute circa l'invalidità della sentenza resa a contraddittorio non integro. Infatti, secondo un'autorevole opinione, quanto al giudizio svolto d'ora in avanti ad una Commissione tributaria, la mancata partecipazione di tutti i litisconsorti non determinerebbe l'inutilità della sentenza emessa in quanto questa sarebbe comunque pienamente efficace nei confronti dell'unica parte che ha impugnato l'atto²⁰.

Come già accennato nel paragrafo precedente, la disciplina del litisconsorzio nel processo tributario se non può dirsi recente, in quanto operante ormai da quattordici anni²¹, è, tuttavia, di grande innovazione rispetto alla previgente normativa. È vero che anche sotto la vigenza del d.P.R. n. 636 del 1972 si riteneva possibile

¹⁷ Tra gli altri contributi sull'argomento, si segnala A.A. GENISE, *Il litisconsorzio tributario*, Fisco, 2011, 21, 3333.

¹⁸ Art. 111, c. 2, Cost.: «Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti [...]» e art. 101, c. 1, c.p.c. «Il giudice, salvo che la legge disponga altrimenti, non può statuire sopra alcuna domanda se la parte contro la quale è proposta non è stata regolarmente citata e non è comparsa».

¹⁹ L. BATTELLA, *Il litisconsorzio*, cit., p. 171.

²⁰ F. TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991, p. 81-82. In quest'opera l'Autore esclude, più precisamente, che sussista un'ipotesi di litisconsorzio necessario nelle varie situazioni in cui se ne prospetta una possibile attuazione.

²¹ Si rammenta che l'art. 80 del d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, prevede l'entrata in vigore della disciplina il 15 gennaio 1993, ma rinvia l'efficacia delle disposizioni alla data di insediamento delle Commissioni Tributarie provinciali e regionali, avvenuta il 1° aprile 1996.

l'instaurazione di un processo collettivo oppure cumulativo²², ma la carenza di una disciplina puntuale determinava gravi situazioni di incertezza. Il plauso che in dottrina è mostrato verso la riforma del 1992 è, dunque, quello di aver affrontato *per tabulas* il problema, risolvendo espressamente la questione nel senso dell'operatività anche nel processo tributario di un istituto quale quello del litisconsorzio.

Nonostante questo encomiabile passo del legislatore, subito si è posto il problema di individuare quali siano le situazioni che danno luogo ad una ipotesi di litisconsorzio necessario; come nel processo civile, anche in quello tributario, questo compito è demandato all'interprete²³.

Non ci si può, quindi, esimere dall'analizzare, seppur in via succinta, quanto il Codice di procedura civile dispone in tema di litisconsorzio necessario.

La norma, come è noto, è contenuta nell'art. 102 del Codice di rito, il quale, dettando quella che viene pacificamente ritenuta una fattispecie in bianco²⁴,

²² Il processo collettivo è quello che vede coinvolti una pluralità di soggetti e, normalmente, viene instaurato per impugnare atti generali; il processo cumulativo è, invece, un processo oggettivamente complesso perché consente di dedurre nel medesimo giudizio la cognizione di più atti riguardanti lo stesso soggetto.

²³ L. CASTALDI, *Litisconsorzio ed intervento*, in T. BAGLIONE, S. MENCHINI, M. MICCINESI, *Il nuovo processo tributario: commentario*, Milano, 2004, p. 169.

²⁴ Oltre alla dottrina F. P. LUISO, *sub* art. 102, in (diretto da) C. CONSOLO, *Codice di procedura civile commentato*, Milano, 2008, I, p. 918; G. FABBRINI, *Contributo alla dottrina dell'intervento adesivo*, Milano, 1964; G. MONTELEONE, *Diritto processuale civile*, Padova, 2002; A. PROTO PISANI, *Lezioni di diritto processuale civile*, 2006; G. COSTANTINO, voce *Litisconsorzio*, in Enc. giur. Treccani, XV, Roma, 1990; L.ZANUTTIGH, voce *Litisconsorzio*, in Dig. it. disc. priv. (sez.civ.), XI, Torino, 1994, 40, in questo senso anche Cass. SS. UU., del 18 gennaio 2007, n. 1052 ove si legge: «Nel processo tributario la nozione di litisconsorzio necessario, quale emergente dalla norma dell'art. 14 del d.lgs. n. 546 del 1992, si configura come fattispecie autonoma rispetto a quella del litisconsorzio necessario, di cui all'art. 102 cod. proc. civ., poiché non detta come quest'ultima, una "norma in bianco"».

recita: «Se la decisione non può pronunciarsi che in confronto di più parti, queste debbono agire o essere convenute nello stesso processo. 2. Se questo è promosso da alcune o contro alcune soltanto di esse, il giudice ordina l'integrazione del contraddittorio in un termine perentorio da lui stabilito»²⁵. A fronte di una disposizione siffatta la dottrina, nel tentativo di dotare di contenuto questa norma, ha individuato tre ipotesi di litisconsorzio necessario²⁶:

- Litisconsorzio necessario per ragioni di diritto sostanziale: ricorre questa ipotesi allorché si richieda al giudice una statuizione di natura costitutiva, estintiva o modificativa che incida su un rapporto sostanziale necessariamente plurisoggettivo. L'esempio cui si ricorre per spiegare questa fattispecie è quello della divisione di una comunione di beni *ex art. 784 c.p.c.*²⁷.

- Litisconsorzio necessario per ragioni di diritto processuale: questa ipotesi di litisconsorzio opera laddove «un rapporto giuridico normalmente bilaterale sia azionato - in virtù

²⁵ In merito alla definizione di litisconsorzio nel processo civile si è espressa anche la Suprema Corte con la Sentenza Cass. Civ. Sez. III, 6 agosto 2002, n. 11765, ove si legge: «Il litisconsorzio necessario ricorre, oltre nei casi espressamente previsti dalla legge anche quando la situazione sostanziale plurisoggettiva dedotta in giudizio, debba essere necessariamente decisa in maniera unitaria nei confronti di ogni soggetto che ne sia partecipe onde privare la decisione dell'utilità connessa con l'esperimento dell'azione proposta».

²⁶ C. CONSOLO, *Spiegazioni di diritto processuale civile, profili generali*, II, 2008, p. 486; B. FLESSATI, *Le parti del processo tributario*, 2001, p. 193; G. STILLITANI, *Il litisconsorzio e l'intervento nel processo tributario*, in *Le leggi d'Italia*, Vittorio De Martino (dottrina collegata al d. lgs. 546/92); L. CASTALDI, *litisconsorzio ed intervento*, cit., p. 169; L. BATTELLA, *Il litisconsorzio*, cit., p. 173; E. COMASCHI, *Ancora incerto l'ambito applicativo del litisconsorzio necessario nel processo tributario*, Dir. e Prat. Trib., 2007, 1, 55; L. BACCAGLINI, in C. CONSOLO - C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi sul processo tributario*, cit. p. 144; M. VILLANI, *Il litisconsorzio necessario nel processo tributario*, cit.

²⁷ C. CONSOLO, *Spiegazioni di diritto processuale civile, profili generali*, *ivi* p. 487.

della legittimazione straordinaria ad agire - da un terzo che fa così valere in nome proprio il diritto litigioso (contro il suo titolare passivo) al posto del soggetto che l'attore stesso afferma titolare attivo del rapporto»²⁸; è questa la fattispecie della sostituzione processuale operante *ex art. 81 c.p.c.*²⁹. L'esempio con cui si spiega la presente ipotesi di litisconsorzio, normalmente, è quello dell'azione surrogatoria *ex art. 2900 c.c.*³⁰.

- Litisconsorzio necessario per ragioni di opportunità (detto anche *propter opportunitatem* o *contra tenoris rationem*)³¹: il litisconsorzio necessario può operare anche fuori dei casi indicati in precedenza se il legislatore, per scelta di politica legislativa, imponga la necessaria presenza di più parti all'interno del medesimo giudizio. Anche in questo caso la norma di riferimento mediante la quale si esemplifica la fattispecie in esame è quella contenuta nell'art. 784 c.c., nella parte in cui il legislatore impone la necessaria presenza dei creditori che si oppongano alla divisione della comunione qualora questi siano presenti³².

L'elaborazione dottrinale finalizzata a ricostruire la tassonomia del litisconsorzio necessario nel processo civile induce ad esaminare partitamente la *regula iuris* contenuta nell'art. 14 del d. lgs. 546/1992 onde verificare se anche per esso possa operare la tripartizione appena esposta, oppure se sia necessario ricostruire in maniera autonoma il contenuto della norma.

²⁸ C. CONSOLO, *ibidem*.

²⁹ Art. 81 c.p.c.: «Fuori dei casi espressamente previsti dalla legge, nessuno può far valere nel processo in nome proprio un diritto altrui».

³⁰ Art. 2900 c.c.: «Il creditore, per assicurare che siano soddisfatte o conservate le sue ragioni, può esercitare i diritti e le azioni che spettano verso i terzi al proprio debitore e che questi trascura di esercitare, purché i diritti e le azioni abbiano contenuto patrimoniale e non si tratti di diritti o di azioni che, per loro natura o per disposizione di legge, non possono essere esercitati se non dal loro titolare. 2. Il creditore, qualora agisca giudizialmente, deve citare anche il debitore al quale intende surrogarsi»

³¹ C. CONSOLO, *Spiegazioni di diritto processuale civile, profili generali*, p. 488.

³² Art. 784 c.p.c.: «Le domande di divisione ereditaria o di scioglimento di qualsiasi altra comunione debbono proporsi in confronto di tutti gli eredi o condomini e dei creditori oppositori se vi sono».

Come già ricordato, l'art. 14, c. 1, d. lgs. 546/1992 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».

L'interpretazione della norma è incentrata tutta sul significato dell'avverbio³³ “*inscindibilmente*” utilizzato dal legislatore per riferirsi all'oggetto del ricorso. Per una questione di chiarezza espositiva si ritiene opportuno demandare l'approfondimento di tali concetti ai prossimi capitoli: come si avrà modo di constatare, la consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione³⁴ ha destato un acceso dibattito dottrinale nel quale si affrontano proprio le questioni appena citate. In questa sede si cercherà, invece, di prospettare in quali fattispecie dottrina e giurisprudenza abbiano ritenuto operante l'istituto del litisconsorzio necessario e si tenterà di esporre la disciplina “procedurale” del medesimo.

Già nelle precedenti pagine si evidenziava come la dottrina si divida tra i sostenitori della tesi secondo cui la disposizione contenuta nell'articolo 14 costituisca una riproduzione di quanto già enunciato dall'art. 102 del Codice di procedura civile³⁵ e

³³ R. DELL'ANNO, *Il processo tributario*, Torino, 1997, p.40.

³⁴ Cass., SS. UU., 18 gennaio 2007, n. 1052 e Cass., SS. UU., 04 giugno 2008, n. 14815 entrambe oggetto di questo lavoro.

³⁵ In L. BACCAGLINI, in C. CONSOLO - C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi sul processo tributario*, cit. p. 144, si legge: «Nei contenuti, la disposizione in commento appare sostanzialmente analoga alla previsione dell'art. 102 c.p.c.»; in M. VILLANI, *Il litisconsorzio nel processo tributario*, cit., l'Autore sostiene che «se si opera, nel dettaglio, un raffronto tra le due disposizioni normative, se ne deduce una differenza più terminologica che semantica»; parzialmente adesivo a questa tesi risulta il pensiero di G. IZZI, in *Brevi note in tema di litisconsorzio necessario nel processo tributario*, Riv. Dir. Trib., 1993, p. 991: «... quanto alla struttura della norma e dell'istituto non vi è dubbio che trattasi di norma in bianco così come l'art. 102 c.p.c. la cui disciplina sulle modalità applicative e sulle conseguenze è sostanzialmente ricalcata». In questo senso si pone anche la circolare interpretativa 23 aprile 1996, n. 98/E emanata dal Ministero delle Finanze: «L'articolo in commento, su espressa

coloro i quali, invece, ritengono che la norma abbia una sua autonomia concettuale³⁶.

È opinione diffusa che nel processo tributario sia assai difficile ipotizzare delle situazioni di litisconsorzio necessario per ragioni di diritto processuale o per ragioni di opportunità³⁷. Resta

previsione della legge-delega, mutua, nel processo tributario, istituti propri del diritto processuale civile, quali il litisconsorzio e l'intervento».

³⁶In R. DELL'ANNO, *Il processo tributario*, cit., p. 39, si legge: «Al di là delle impostazioni di carattere generale appare comunque evidente l'interesse del legislatore nel disciplinare un istituto atto a fornire una adeguata risposta di giustizia nei casi di legittimazione necessariamente congiuntiva e di connessione di cause. L'esame in concreto della casistica porta a concludere che le ipotesi di litisconsorzio che si possono individuare nel campo tributario hanno una caratteristica che le differenzia fortemente da quelle che si realizzano nel campo civilistico: in una controversia con il fisco le parti private non hanno interesse ad agire o resistere l'una contro l'altra, ma agiscono contrastando la medesima controparte»; B. BELLÉ, in *Il processo con pluralità di parti*, cit., p. 26, sostiene che sia di immediata percezione la corrispondenza tra l'art. 14, commi 2 e 3 gli istituti disciplinati dagli artt. 105 e 106 del Codice di Procedura Civile, ma «analoga corrispondenza non sia dato cogliere tra il 1° c. dell'art. 14 e l'art. 102 c.p.c.».

³⁷L. CASTALDI, *Litisconsorzio e intervento*, cit., p. 170; F. PISTOLESI, *Le parti del processo tributario*, R. dir. Fin. 02, II, 268; L. BACCAGLINI, in C. CONSOLO - C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi sul processo tributario*, cit., p.144; E. COMASCHI, in *Ancora incerto l'ambito applicativo del litisconsorzio necessario nel processo tributario*, cit. invece ritiene che «Tali modelli litisconsortili possano astrattamente configurarsi anche nel giudizio tributario, ma, a differenza del giudizio civile, si realizzano molto raramente in concreto»; *contra* A. LATTANZIO, *Manuale del processo tributario*, Trani, 2006, p. 114. Parte della dottrina ritiene, inoltre, che le uniche ipotesi in cui vi sia concordia sull'operatività dell'art. 14, c. 1, riguardano i giudizi instaurati da una parte poi deceduta e proseguiti dagli eredi e i giudizi in cui i soci discutono della parte di reddito ad essi imputabile. In relazione a queste fattispecie in F. PISTOLESI, *La giustizia tributaria*, 2006, p. 116, si legge: «È chiaro comunque che non si ravvisano, nella vigente legislazione tributaria, situazioni sostanziali plurisoggettive inscindibili, dato che le ipotesi appena enunciate riguardano casi di litisconsorzio necessario dettati da valutazioni di mera opportunità processuale». Convenendo con l'orientamento (dottrinale ma anche giurisprudenziale) maggioritario, G. IZZI, in *Brevi note in tema di litisconsorzio necessario nel processo tributario*, cit., p. 994, sostiene che: «Si sarebbe

dunque da esaminare la prima fattispecie, quella del litisconsorzio necessario per ragioni di diritto sostanziale, al fine di individuare quali situazioni nel diritto tributario diano luogo a un rapporto sostanziale che non possa esser conosciuto dal giudice se non nella sua interezza.

Le varie ipotesi di litisconsorzio necessario nel processo tributario riconosciute dalla dottrina e dalla giurisprudenza si possono riassumere come segue³⁸:

- Impugnazione dell'avviso di accertamento del reddito delle società di persone³⁹: sebbene sia intervenuta l'abrogazione dell'i.lo.r., l'Autrice citata in nota ritiene che le considerazioni svolte in riferimento a siffatta ipotesi possano ancora essere «ripetute per il caso della determinazione ai soli fini i.r.pe.f. del reddito dell'imprenditore familiare e di quello dei collaboratori dell'impresa» infatti, sempre secondo l'Autrice, «resta attuale il problema della determinazione del reddito d'impresa per procedere all'attribuzione pro quota del reddito di partecipazione»⁴⁰. Il caso che si sta analizzando concerne il giudizio instaurato dalla società in seguito all'accertamento del reddito societario soggetto ad i.lo.r. e il giudizio relativo al reddito soggetto a i.r.pe.f. o i.r.pe.g.⁴¹ instaurato dai singoli soci⁴².

forse più opportunamente potuto disporre legislativamente che le richiamate ipotesi di solidarietà tributaria diano luogo ad un litisconsorzio necessario (in sostanza un litisconsorzio necessario propter opportunitatem) così da portare un po' di chiarezza, semplificando, in una materia delicata quale è quella dei rapporti obbligatori tributari soggettivamente complessi» .

³⁸ Una trattazione esaustiva è offerta da B. BELLÉ, *Il processo tributario con pluralità di parti*, cit. p. 103 ss. Agli stessi fini anche L. CASTALDI in *Litisconsorzio e intervento*, cit., p. 172 fa riferimento all'opera di sintesi compiuta dall'Autrice citata in questa nota. Si veda, inoltre, A. CAROBELLO, *Sul litisconsorzio necessario nel processo tributario: cause inscindibili e rapporti plurisoggettivi nell'analisi di giurisprudenza e dottrina*, in Fisco, 2005, 45, 7035.

³⁹ B. BELLÉ, *ibidem*.

⁴⁰ B. BELLÉ, *ibidem*, in particolare nota n. 35.

⁴¹ «L'imposta sul reddito delle società (i.r.e.s.) ha sostituito l'imposta sul reddito delle persone giuridiche (i.r.pe.g.). È mutata la denominazione, ma non il novero dei

Per operare una corretta ricostruzione della fattispecie occorre partire dal dato normativo sostanziale che si rinviene nel combinato disposto degli artt. 5, c. 1, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597⁴³ e 6, c. 1, e 40, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600⁴⁴. Alla luce

soggetti passivi». F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, vol.2, parte speciale*, VII ed., Milano, 2005, p. 139.

⁴² L'opinione riportata nell'opera di B. BELLÉ è sostenuta da P. RUSSO, voce *Processo tributario*, in Enc. Dir., XXXVI, Milano, 1987, 770. Fermentemente contrario all'operatività del litisconsorzio necessario nel caso prospettato è, invece, C. GLENDI, in *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, p. 779-781. La questione dell'accertamento unitario verrà approfondita *ex professo* nel terzo capitolo di questa opera.

⁴³ Ora art. 5, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, che peraltro non ha innovato il contenuto della norma: «I redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili».

⁴⁴ Art. 6, c. 1, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600: «Le società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice indicate nell'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, le società e le associazioni ad esse equiparate a norma dello stesso articolo devono presentare la dichiarazione agli effetti dell'imposta locale sui redditi da esse dovuta e agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche dovute dai soci o dagli associati»; art. 40 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600: «Alla rettifica delle dichiarazioni presentate dai soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche si procede con unico atto agli effetti di tale imposta e dell'imposta locale sui redditi, con riferimento unitario al reddito complessivo imponibile ma tenendo distinti i redditi fondiari. Per quanto concerne il reddito d'impresa, con riferimento al bilancio o rendiconto e se del caso ai prospetti di cui all'art. 5 e tenendo presenti, ai fini della lettera b) del secondo c. dell'art. 39, anche le disposizioni del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 598, concernenti la determinazione del reddito complessivo imponibile. 2. Alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle società e associazioni indicate nell'art. 5 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, si procede con un unico atto ai fini dell'imposta locale sui redditi dovuta dalle società stesse e ai fini delle imposte sul reddito delle persone fisiche o delle persone giuridiche dovute dai singoli soci o associati. Si applicano le disposizioni del primo comma. del presente articolo o quello dell'art. 38

della citata disciplina i redditi delle società di persone che abbiano sede legale, amministrativa o l'oggetto principale della loro attività all'interno del territorio dello Stato Italiano, vengono imputati a ciascun socio in maniera proporzionale alla quota di partecipazione agli utili, indipendentemente che questi li abbia effettivamente percepiti; le dichiarazioni presentate dalle società in questione producono effetti sia ai fini dell'i.lo.r. da esse dovuta sia ai fini delle imposte (i.r.pe.f. o i.r.pe.g.) dovute dai soci. In base a questa disciplina, altra autorevole dottrina⁴⁵ sosteneva che l'accertamento unitario compiuto dall'Amministrazione finanziaria dovesse produrre effetti vincolanti anche in confronto dei singoli soci in quanto se così non fosse ci troveremmo nella situazione in cui il legislatore ha previsto che l'accertamento dei redditi delle società di persone vada effettuato direttamente e solo nei confronti dei soci (e non, invece, unitariamente nei confronti delle società). L'Autore⁴⁶ evidenziava, dunque, l'esigenza di garantire ai soci la tutela giurisdizionale avuto riguardo all'attività di accertamento compiuta nei confronti della società: la soluzione proposta prevedeva che l'avviso di accertamento (anche se indirizzato alla società), venisse notificato ai singoli soci e, così, doveva anche ritenersi che costoro fossero legittimati ad impugnare il provvedimento davanti al giudice tributario: nasce in questo modo l'esigenza di configurare un ipotesi di litisconsorzio necessario anche quando il ricorso sia stato presentato da un solo legittimato. Questa opinione risulta, tuttavia, avversata in dottrina. Si riscontrano, difatti, autorevoli posizioni⁴⁷ contrarie alla ricostruzione appena enucleata. In

secondo che si tratti di società in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate ovvero di società semplici o di società o associazioni equiparate».

⁴⁵ P. RUSSO, voce *Processo tributario*, cit., p. 770

⁴⁶ P. RUSSO, *ibidem*.

⁴⁷ C. GLENDI, in *L'oggetto del processo tributario*, cit.; F. TESAURO, *L'accertamento unitario dei redditi delle società di persone*, in *Boll.Trib.*, 1979, 437 e ss.; C. BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, 1994, p. 58-59. Non solo la dottrina avversava questa tesi ma anche la Corte di Cassazione, negli anni '90,

particolare vi è chi⁴⁸, considerando che «la costruzione del reddito di partecipazione che la legge fa è particolarissima», ritiene che «la determinazione del reddito societario comunque ottenuta» sia vincolante per il socio, al quale è concessa la sola possibilità di contestare il *quantum* di maggior reddito ad esso imputato ma non il reddito societario. Su queste premesse l'Autore citato sostiene che solo la società possa essere parte del procedimento e del processo, mentre il socio sia relegato a subire «l'effetto riflesso della dichiarazione, dell'accertamento e del giudicato». A sostegno di questa tesi vengono addotte le seguenti motivazioni: a) la società è tenuta a presentare una dichiarazione conforme al bilancio⁴⁹ (e la dichiarazione del socio per la quota di reddito di partecipazione non ha autonomia); b) alla società è notificato un accertamento unitario che solo essa può impugnare⁵⁰; c) la sentenza passata in giudicato nei confronti della società deve essere vincolante anche per i soci: diversamente la somma delle quote di partecipazione potrebbe non corrispondere al reddito societario; d)⁵¹ «L'immedesimazione che l'art. 5 presuppone rende superfluo il litisconsorzio giacché il socio non potrebbe *uti singulus* impugnare l'accertamento rivolto alla società, mentre può tutelare indirettamente il suo interesse dall'interno della società»⁵².

sembrava andare in questa direzione: in questo senso si vedano Cass. 6 Agosto 1992, n. 9313 e Cass. 8 gennaio 1993, n. 125.

⁴⁸ C. BAFILE, *ibidem*.

⁴⁹ Art. 6, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

⁵⁰ Art. 40, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

⁵¹ C. BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, cit., p. 59.

⁵² Questa controversa ipotesi di litisconsorzio richiede l'approfondimento di altri concetti e istituti che però verranno trattati nel prosieguo di questo lavoro. Onde chiarire accuratamente le posizioni in campo e cercare di prospettare anche un pensiero critico relativo a quanto è stato detto in dottrina, si dovranno affrontare temi quali l'oggetto e la natura del processo tributario, il concetto di inscindibilità cui si riferisce l'art. 14 e la nozione di accertamento unitario. Considerato il grande stupore suscitato dalle Sentenze della Cassazione n. 2052/2007 e 14815/2008, tutti gli approfondimenti cui si è fatto riferimento verranno trattati nelle rispettive sedi al fine di rendere l'esposizione più organica e sistematica possibile.

• Controversie aventi ad oggetto la determinazione della quota di partecipazione di un socio in una società di persone⁵³: qualora un socio di una società di persone intenda contestare la propria quota di partecipazione agli utili derivante dall'accertamento del reddito societario è tenuto ad agire in litisconsorzio necessario con gli altri componenti della compagine soggettiva societaria (mentre non è ritenuta essenziale la compresenza della società stessa). Quanto detto viene giustificato sulla base dell'assunto che «alla minore imputazione per l'uno consegue la maggiore imputazione agli altri»⁵⁴. È necessario rilevare che però neanche questa ipotesi è sostenuta in maniera pacifica. Infatti vi è parte della dottrina che, non condividendo la tesi appena esposta, esclude il necessario consorzio di lite tra tutti i soci adducendo che «nell'impostazione dei redditi prodotti in forma associata la società di persone è soggetto passivo i.r.a.p. e i.r.e.s., mentre il reddito di partecipazione confluisce nella base imponibile del tributo personale dovuto distintamente dai singoli soci ai fini i.r.pe.f»⁵⁵.

• Controversie aventi ad oggetto l'accertamento in materia di registro ed in.v.im.⁵⁶: l'art. 6, c. 2, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643⁵⁷ prevedeva che, ai fini in.v.im, il valore finale degli immobili oggetto di trasferimento sia quello definitivamente accertato per il

⁵³ B. BELLÉ, *Il processo tributario con pluralità di parti*, cit., p. 106.

⁵⁴ Tale tesi è sostenuta in dottrina da C. BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, cit., p. 58; L. CASTALDI *Litisconsorzio e intervento*, cit., p.173; L. BATTELLA, *Il litisconsorzio*, cit., p.176;

⁵⁵ E. COMASCHI, *Ancora incerto l'ambito applicativo del litisconsorzio necessario nel processo tributario*, cit., nota 26. Sostengono questa tesi: F. TESAURO, *L'accertamento unitario dei redditi delle società di persone*, cit., p. 437; F.V. ALBERTINI, *Il processo con pluralità di parti*, 1998, p. 275.

⁵⁶ B. BELLÉ, *Il processo tributario con pluralità di parti*, cit., p. 106.

⁵⁷ Si noti, però, che l'art. 17, d. lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, ha soppresso, con effetto dal 1° gennaio 1993, l'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili. L'imposta è comunque dovuta qualora il presupposto di applicazione si sia verificato anteriormente alla predetta data e fino al 1° gennaio 2003, ma limitatamente all'incremento di valore maturato fino al 31 dicembre 1992. Così B. BELLÉ, *ivi*, p. 107, nota 43.

trasferimento del bene ai fini dell'imposta di registro o di successione⁵⁸. Partendo da questa disposizione, la dottrina ha ritenuto che «i ricorsi proposti per l'in.v.im e registro», contro l'unico accertamento di valore, «non riguarderebbero cause meramente connesse, ma questioni vertenti sulla medesima causa, cosicché fra i due gravami sussisterebbe un rapporto di "continenza" corrispondente a quella disciplinata dal 2° c. dell'art. 39 c.p.c.⁵⁹. Si ritiene, cioè, che, soltanto attraverso la partecipazione di entrambi i soggetti passivi d'imposta ad un *simultaneus processus*, si eviterebbero giudicati (o possibili giudicati) confliggenti in ordine alla determinazione di quello che per legge è, e deve essere, "l'unico valore" del medesimo bene»⁶⁰. In riferimento a questa ipotesi di litisconsorzio necessario si segnala come l'Autrice che la riporta ritiene essere l'unica soluzione (in presenza di un presupposto unitario) in grado di oltrepassare i limiti derivanti dalle incongruenze determinate dall'applicazione

⁵⁸ Art. 6, c. 2, d.P.R. n. 643/72: «Per la determinazione della differenza si assumono per gli immobili di cui all'art. 2, quale valore finale quello dichiarato o quello maggiore definitivamente accertato per il trasferimento del bene ai fini dell'imposta di registro o di successione e quale valore iniziale quello analogamente dichiarato o accertato per il precedente acquisto ovvero quello venale al momento dell'acquisto stesso se il valore dell'immobile agli effetti dell'imposta di registro o di successione è stato determinato ai sensi delle leggi 20 ottobre 1954, n. 1044, e 27 maggio 1959, n. 355. [Omissis]».

⁵⁹ Art. 39, c. 2, c.p.c.: «Nel caso di continenza di cause, se il giudice preventivamente adito è competente anche per la causa proposta successivamente, il giudice di questa dichiara con ordinanza la continenza e fissa un termine perentorio entro il quale le parti debbono riassumere la causa davanti al primo giudice. Se questi non è competente anche per la causa successivamente proposta, la dichiarazione della continenza e la fissazione del termine sono da lui pronunciate». La disposizione qui riportata è quella risultante dalla novella del 2009. Le modifiche apportate, tuttavia, non appaiono rilevanti per quanto concerne l'oggetto del pensiero qui annotato in quanto inerenti a questioni di carattere meramente procedurale.

⁶⁰ B. BELLÉ, *Il processo tributario con pluralità di parti*, cit., p. 106. In particolare nella nota 41 si indica il primo Autore a sostenere la tesi esposta: G. D'ERRICO, *Imposta di registro ed INVIM, litisconsorzio necessario nel giudizio tributario*, in Boll. Trib., 1975, 698.

delle regole civilistiche alle obbligazioni tributarie⁶¹. Altra parte della dottrina⁶² riconduce, invece, le questioni relative al pagamento dell'in.v.im. all'istituto del litisconsorzio facoltativo. La motivazione principale con cui si giustifica questa posizione è che il caso analizzato in precedenza (e le fattispecie consimili) danno luogo a delle obbligazioni solidali paritarie, le quali tradizionalmente vengono ricondotte all'ambito del litisconsorzio facoltativo.

• Controversie relative a tributi erariali il cui gettito è attribuito in parte ai Comuni⁶³: il presente esempio verte sempre in materia di in.v.im. ma, a differenza degli altri casi prospettati, inerisce a un'ipotesi di litisconsorzio necessario di tipo passivo; la sua ricostruzione risale, però, alla vigenza del d.P.R. n. 636/1972. Alla luce della previsione contenuta nell'art. 39 del citato d.P.R. in base alla quale si poteva applicare l'art. 102 c.p.c. al processo tributario, e considerato il rapporto intercorrente tra uffici statali, comune e contribuente, «si è detto che esisterebbe una situazione plurisoggettiva unitaria e si è affermato che il carattere “diretto” di attribuzione del gettito al comune comporterebbe la necessità di qualificarlo soggetto attivo d'imposta, con conseguente ed ulteriore necessità che gli venga attribuita la veste di parte processuale nel giudizio promosso dal contribuente; in caso contrario, infatti si dovrebbe ritenere *inutiliter data* la sentenza pronunciata a contraddittorio non integro». La tesi qui riferita è stata contestata in dottrina⁶⁴ affermando che se si considera che

⁶¹ B. Bellé, *ivi*, p. 107, nota 42.

⁶² L. BACCAGLINI, in C. CONSOLO - C. GLENDI, *Commentario alle leggi sul processo tributario*, cit., p. 145; C. GLENDI, *Diritto e pratica tributaria*, 63, II, 537 e ss.; R. LUPI, *Diritto tributario*, 1998, p. 230.

⁶³ B. BELLÉ, *Il processo tributario con pluralità di parti*, cit., p. 107.

⁶⁴ F. TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, II ed., Rimini, 1991; C. GLENDI, *Riflessi processuali della partecipazione dei comuni all'Invim*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1976, II, 398; A. GRANELLI, *Situazioni fiscali plurisoggettive e contenzioso tributario*, in *Boll.Trib.*, 1979, p. 261;