



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

CORTE DI CASSAZIONE, SEZIONE TRIBUTARIA, 19 APRILE 2013 (ud. 12 marzo 2013), n. 9567 – PIVETTI *Presidente* – PERRINO *Relatore* – BAFILE *P.M.* (conf.) – Agenzia delle Dogane (avv. Gen. Stato) – Enel Distribuzione S.p.A. (avv.ti Salvini - Branda) – Zambon Immobiliare S.p.A. (avv.ti Mendolia – Valenza).

Cassa Commissione tributaria regionale della Lombardia, sezione 30, 2 marzo 2009, n. 23/30/09.

Processo tributario – Intervento adesivo dipendente – Ammissibilità – Sentenza passata in giudicato – Effetti riflessi o indiretti sul terzo (D.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 artt. 1, 14, 21; art. 105 c.p.c.).

Nel processo tributario, anche dopo la scadenza del termine d'impugnazione dell'atto impositivo, è ammissibile l'intervento adesivo dipendente (o intervento ad adiuvandum) del terzo che sia titolare di un interesse giuridicamente rilevante e qualificato, in ragione della sussistenza di un rapporto giuridico sostanziale fra adiuvante e adiuvato e della necessità di impedire che nella propria sfera giuridica possano ripercuotersi le conseguenze dannose derivanti dagli effetti riflessi o indiretti del giudicato (1).

Omissis.

3.- Va affermata la fondatezza del primo motivo del ricorso incidentale proposto da S.p.A. Zambon Immobiliare *ex art.* 360 c.p.c., comma 1, n. 3, col quale la società ha dedotto la violazione del d.lgs. 546 del 1992, artt. 1, 14 e 21 nonché dell'art. 105 c.p.c., sostenendo che sia ammissibile *ad adiuvandum* l'intervento nel giudizio tributario anche dopo la scadenza del termine d'impugnazione dell'atto impositivo, quando l'intervento non sia spiegato dal destinatario dell'atto.

3.1.- Sul punto, la sentenza impugnata ha dichiarato inammissibile l'intervento della società perché tardivo, essendo ormai decorso il termine per l'impugnazione dell'atto impositivo.

La statuizione postula in capo a Zambon Immobiliare S.p.A. la qualità di parte del rapporto controverso; difatti, nel merito, la commissione tributaria regionale ha confermato la sentenza di primo grado giustappunto affermando che obbligata al pagamento fosse la società in questione ed escludendo la sussistenza di un vincolo di solidarietà tra questa e l'Enel.

La ricorrente deduce, invece, di essere -soltanto- interessata all'esito del giudizio perché potenzialmente soggetta alla rivalsa da parte dell'Enel ed invoca, a sostegno dell'intervento, l'art. 105 c.p.c..

3.2. - Sul tema, questa Corte tradizionalmente rileva che il processo tributario si deve introdurre attraverso un meccanismo impugnatorio e che l'atto introduttivo è sottoposto a un termine di decadenza, di guisa che l'intervento è consentito soltanto ai soggetti che potrebbero impugnare autonomamente l'atto: difatti, si argomenta, il d.lgs. 546 del 1992, art. 14, comma 6, stabilisce, in armonia con la natura impugnatoria del processo, che l'interveniente può svolgere domande diverse da quelle proposte dalle parti originarie soltanto se l'intervento è svolto entro il termine assegnato per l'impugnazione dell'atto (Cass., Sez. Un., ord. 19 gennaio 2010, n. 675; Cass., 27 ottobre 2009, n. 22690; Cass., 23 luglio 2009, n. 17194; Cass., 14 settembre 2007, n. 19198; Cass., 10 novembre 2006, n. 24064; Cass., 5 novembre 2004, n. 21213).

Un'apertura implicita alla possibilità di proporre intervento adesivo dipendente si legge in alcune pronunce che ravvisano, qualora esso sia stato proposto in primo grado, un'ipotesi di causa inscindibile, con la conseguente necessità d'integrare il contraddittorio in appello nei confronti dell'interveniente, pena la nullità dell'intero giudizio di secondo grado e della relativa sentenza, rilevabile anche d'ufficio (vedi, in via d'esempio, Cass., 15 giugno 2010, n. 14423; Cass. 30 gennaio 2004, n. 1789).

Espressamente, invece, una recente pronuncia ha proceduto ad ampliare la cerchia dei soggetti legittimati ad intervenire, reputando che, in base all'interpretazione costituzionalmente orientata del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 14, comma 3, sia ammissibile l'intervento adesivo dipendente dei terzi che, pur non essendo destinatari dell'atto impositivo impugnato, potrebbero essere chiamati ad adempiere l'obbligazione tributaria, in quanto la legge li riconosce solidalmente responsabili perché, pur non avendo realizzato un fatto indice di capacità contributiva, la loro posizione è collegata con il fatto imponibile o con il contribuente, sulla base di un rapporto a cui il Fisco resta estraneo (Cass., 12 gennaio 2012, n. 255, che ha ritenuto ammissibile l'intervento, spiegato direttamente nel giudizio di appello, dell'acquirente del ramo d'azienda destinataria dell'avviso opposto, responsabile solidale, fatto salvo il beneficio di escussione del cedente, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, *ex art. 14*, per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti).

L'ipotesi considerata da questa sentenza, che ha riguardo ad un caso di solidarietà dipendente del responsabile d'imposta, probabilmente idoneo a sostanziare un intervento litisconsortile, peraltro, è differente da quella oggi in esame, concernente un caso classico d'intervento meramente *ad adiuvandum*.

3.3.- Va difatti senz'altro esclusa in rapporto a Zambon immobiliare l'efficacia diretta del giudicato concernente l'avviso di accertamento inerente alle esenzioni dalle imposte addizionali in questione, la quale, investendo il rapporto giuridico deciso, interessa soltanto i soggetti titolari di esso; dunque, nel nostro caso, l'efficacia diretta investe soltanto, oltre che l'Amministrazione finanziaria, Enel distribuzione S.p.A.

L'oggetto del giudicato, ossia la situazione sostanziale accertata, determina i soggetti sottoposti agli effetti diretti del provvedimento giurisdizionale: la pronuncia, statuendo sul modo di essere del rapporto giuridico, ne vincola necessariamente soltanto i titolari.

3.4.- Altrettanto indubbio, è, tuttavia, che tra il rapporto tributario intercorrente fra l'Amministrazione e l'Enel distribuzione e quello civilistico intercorrente tra l'Enel e la Zambon intercorra un rapporto di dipendenza, in quanto sull'onere economico che l'Enel ha il diritto di traslare sulla Zambon mediante la rivalsa, incidono, nell'*an* e nel *quantum*, l'effettivo debito d'imposta dell'Enel nei confronti dell'Amministrazione finanziaria e quindi anche la decisione in ordine all'avviso di accertamento riguardante tali imposte. A ben vedere, il giudicato tra Amministrazione finanziaria e fornitore non può essere fatto valere come tale dal fornitore stesso nei confronti del consumatore ai fini della rivalsa, posto che si tratta di *res inter alios acta*. Ma di tale giudicato il consumatore può valersi nei confronti del fornitore, posto che quest'ultimo non può chiedere al primo più di quanto la sentenza pronunciata nei confronti suoi e dell'ente impositore abbia accertato essere il debito fiscale del fornitore, così come se tale sentenza ha accertato l'insussistenza dell'obbligazione tributaria, nessuna rivalsa può essere esercitata nei confronti del consumatore.

3.5.- E' ineludibile, per conseguenza, il riconoscimento dell'efficacia, sia pure indiretta o mediata, della sentenza sul rapporto tributario nei confronti del terzo, anche se emessa senza la partecipazione di questo al giudizio: la situazione soggettiva del terzo è necessariamente incisa dalla situazione oggetto dell'accertamento autoritativo.

La Zambon Immobiliare, in definitiva, è titolare di un interesse giuridicamente rilevante e qualificato, determinato dalla sussistenza di un rapporto giuridico sostanziale fra adiuvante e adiuvalo e dalla necessità di impedire che nella propria sfera giuridica possano ripercuotersi le conseguenze dannose derivanti dagli effetti riflessi o indiretti del giudicato.

3.6.- L'ordinamento tributario già conosce ipotesi di intervento *ad adiuvandum* volte a contemperare la formale estraneità di un soggetto rispetto all'obbligazione tributaria ed il suo sostanziale interesse a sostenere le ragioni del soggetto passivo, nel caso in cui questo contesti la sussistenza dell'obbligazione in sede giurisdizionale: si consideri il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 64, il quale, dopo aver individuato, nel comma 1, il sostituto d'imposta nel soggetto che “in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposta in luogo di altri per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto” e che “deve

esercitare la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso”, prevede che “il sostituito ha facoltà di intervenire nel procedimento di accertamento dell'imposta”. E la Corte, in relazione a questa norma, ha ravvisato un'ipotesi di intervento volontario *ad adiuvandum*, volto giustappunto a consentire al debitore d'imposta di sostenere le ragioni del sostituto (Cass., 27 settembre 2000, n. 12814).

3.7.- D'altronde, il principale argomento sul quale si fonda l'orientamento restrittivo, costruito sulla natura impugnatoria del processo tributario, non pare che si possa condividere.

È *ius receptum*, difatti, che l'intervento *ad adiuvandum* sia per sua natura compatibile con la struttura impugnatoria del processo: si consideri al riguardo la giurisprudenza del Consiglio di Stato relativa al processo amministrativo, che ammette l'intervento *ad adiuvandum* “...a tutela di posizioni giuridiche collegate o dipendenti da quella del ricorrente principale, risultando uno strumento utile alla tutela di situazioni che, in sé, non potrebbero essere garantite tramite l'impugnazione. Tale situazione consente allora la partecipazione al processo anche di soggetti aventi un mero interesse di fatto, rispettivamente all'accoglimento o alla reiezione dell'impugnativa proposta dal ricorrente, sempre qualora si faccia valere una posizione diversa da quella del ricorrente e da questa condizionata” (vedi, fra molte, Cons. Stato, Sez. IV, 19 gennaio 2011, n. 385) e che ha trovato significativo riscontro in quella delle Sezioni Unite della Corte (Cass., Sez. Un., 14 dicembre 1998, n. 12545, secondo cui “nel processo amministrativo l'intervento *ad adiuvandum*, previsto dall'art. 105 c.p.c. e diretto unicamente a sostenere le ragioni di una delle parti in lite, è ammissibile solo quando l'interveniente abbia interesse ad attivare questo mezzo processuale a tutela di una sua posizione sostanziale che verrebbe toccata dagli effettivi riflessi della sentenza ove pronunciata fra le parti originarie”; conforme, da ultimo, in generale sul processo impugnatorio, Cass., Sez. Un., 17 aprile 2012, n. 5992).

Ed è da sottolineare che l'art. 28 del codice del processo amministrativo, varato col d.lgs. 2 luglio 2010, n. 104, oltre ad ammettere, sia pure implicitamente, l'intervento principale, stabilendo che “chiunque non sia parte del giudizio e non sia decaduto dall'esercizio delle relative azioni, ma vi abbia interesse, può intervenire accettando lo stato e il grado in cui il giudizio si trova” (art. 28, comma 2), prevede altresì che “il giudice, anche su istanza di parte, quando ritiene opportuno che il processo si svolga nei confronti di un terzo, ne ordina l'intervento” (art. 28, comma 3).

3.8.- Escludere la facoltà d'intervento adesivo dipendente, *ex* art. 105 c.p.c., comma 2, di Zambon immobiliare S.p.A., soggetto potenzialmente inciso dal tributo perché potenziale destinatario di rivalsa, equivarrebbe ad elidere di fatto il suo diritto di difesa almeno sul *quantum* dell'imposta su di essa traslata, che risulterebbe determinato nel corso del giudizio

tra l'Amministrazione finanziaria e la fornitrice di energia, soprattutto ove si consideri, come ha rimarcato la pronuncia di questa Corte numero 255 del 2012, che il d.lgs. 546 del 1992, art. 50 non contempla l'opposizione di terzo tra le impugnazioni esperibili in tale processo.

3.9.- Una simile interpretazione estensiva consente di ammettere nel processo tributario l'intervento adesivo dipendente, con il quale il terzo si limita a chiedere l'accoglimento della domanda già proposta dal ricorrente, senza ampliare in alcun modo il *thema decidendum*, proponendo autonomi motivi di ricorso. Non solo: la sussistenza del collegamento tra i due rapporti, tributario e civilistico, dinanzi indicato, induce a ritenere possibile la chiamata in causa del consumatore ai sensi degli artt. 106 e 107 c.p.c. per comunanza di causa, così superando le evidenti incongruenze che altrimenti potrebbero derivare dall'applicazione dei principi affermati dalla giurisprudenza sopra richiamata in tema di rimborso, la quale, si ribadisce, non ha smentito che il rimborso è possibile solo se la traslazione non è avvenuta, ma ha deciso soltanto sulla ripartizione dell'onere della prova al riguardo. E ciò in quanto, in generale, il legame stretto tra diritto sostanziale e diritto processuale comporta che la configurazione degli istituti nel diritto sostanziale conformino gli strumenti di tutela giurisdizionale.

3.10.- Ad ogni modo, la natura dell'intervento *ad adiuvandum* spiegato nell'odierno giudizio che, appunto, non amplia il *thema decidendum*, esclude la rilevanza altresì della circostanza che la competenza giurisdizionale in ordine alla controversia che opponga la Zambon all'Enel distribuzione spetti al giudice ordinario e non già a quello tributario, proprio perché, con l'intervento in questione, la Zambon non sottopone al giudice tributario le questioni inerenti alla propria posizione, che devono essere vagliate da quello ordinario.

E siffatta natura comporta altresì che esso possa avvenire anche quando il termine per impugnare in via principale è già decorso; in tale ultimo caso, infatti, l'interveniente non propone un autonomo ricorso, ma si limita a chiedere l'accoglimento di quello proposto in via principale, accettando il processo nello stato e grado in cui si trova.

3.11.- Una tale opzione trova conforto anche nella giurisprudenza costituzionale in tema di intervento nel giudizio di conflitto di attribuzione: rileva sul punto la Consulta che anche se, di regola, nei giudizi per conflitto di attribuzione non è ammesso l'intervento di soggetti diversi da quelli legittimati a promuovere il conflitto o a resistervi, tuttavia si può verificare che l'oggetto del conflitto sia tale da coinvolgere, in modo immediato e diretto, situazioni soggettive di terzi il cui pregiudizio o la cui salvaguardia dipendono imprescindibilmente dall'esito del conflitto. In tali casi la Corte ritiene ammissibile l'intervento di soggetti che, quali parti nel giudizio ordinario la cui decisione è oggetto del conflitto, sarebbero incisi, senza possibilità di far valere le loro ragioni, dall'esito del giudizio relativo al conflitto (Corte

cost., 11 novembre 2011, n. 305; Corte cost., 16 luglio 2008, n. 279; Corte cost., 14 giugno 2007, n. 195, nonché le sentenze n. 386 del 2005, n. 154 del 2004 e n. 76 del 2001).

3.12.- Il secondo motivo del ricorso incidentale va peraltro dichiarato inammissibile, in ragione della natura stessa dell'intervento adesivo dipendente.

L'interventore adesivo non ha autonoma legittimazione ad impugnare (salvo che si tratti di impugnazione limitata alle questioni specificamente attinenti alla qualificazione dell'intervento o alla condanna alle spese imposte a suo carico: è la stessa struttura dell'intervento adesivo dipendente, sorretto da un interesse all'esito della controversia tra altri intercorrente e, quindi, proposto da soggetto, per definizione, estraneo allo specifico rapporto *sub iudice* (in quanto titolare di situazione sostanziale ad esso solo indirettamente collegata), ad elidere l'interesse e, per conseguenza, la legittimazione all'impugnazione (conforme, Cass., Sez. Un., 17 aprile 2012, n. 5992). In definitiva, la parte che svolge intervento adesivo dipendente può aderire all'impugnazione proposta dalla parte medesima, ma non proporre impugnazione autonoma (esplicitamente in termini, Cass., 16 febbraio 2009, n. 3734).

4.- La sentenza impugnata va in conseguenza cassata, con rinvio ad altra sezione della commissione tributaria regionale della Lombardia per l'esame dei motivi d'impugnazione proposti in primo grado e reintrodotti in appello, implicitamente ritenuti assorbiti dalla sentenza impugnata, che si atterrà al seguente principio di diritto:

“Il fabbricante di energia elettrica è il soggetto passivo del rapporto tributario con l'amministrazione finanziaria, là dove il cessionario, anche qualora abbia ceduto quote di energia a terzi, ma senza aver richiesto ed ottenuto la licenza di esercizio prevista dal d.lgs. 504 del 1995, art. 53, è soggetto meramente inciso dal tributo, sul quale è traslato il relativo onere, sulla base di un rapporto privatistico intercorrente esclusivamente tra cedente e cessionario, al quale è estranea l'Amministrazione finanziaria. La circostanza, tuttavia, che tale onere sia conformato dall'oggetto dell'obbligazione tributaria gravante sul cedente e quindi anche dagli esiti della controversia tra il fornitore e l'Amministrazione finanziaria comporta la legittimazione del cessionario a spiegare in tale controversia intervento adesivo dipendente”.

Omissis.

(1) Note in tema di intervento adesivo dipendente nel processo tributario

di Irene Pini

ABSTRACT

The work examines the dependent adhesive intervention in tax law trials.

After a short juridical and doctrinal digression on the theme, we paused on the concepts of “case judged”, of the “indirect effects or effects reflected by the sentence”, as well as on the perplexities expressed by the unfavourable orientation to the intervention to ad adiuvandum in the tax law trials, in order to discuss and support, the contrary, the theory of the admissibility of the above-mentioned legal instrument of a trial.

The study is concluded by the analysis of the subjects legitimated to intervene to ad adiuvandum, of the terms and of the modes to propose dependent adhesive intervention in the tax law trials.

KEYWORDS

Trials in a matter of tax law – Dependent adhesive intervention – Admissibility.

SOMMARIO

1. L'intervento adesivo dipendente nel processo tributario: profili problematici. – 2. Verso l'ammissibilità dell'intervento *ad adiuvandum*. – 3. Effetti riflessi del giudicato, diritto di difesa del terzo e ammissibilità dell'intervento adesivo dipendente nel processo tributario. – 4. I soggetti legittimati ad intervenire nel processo tributario. – 5. Termini e modalità per proporre intervento adesivo dipendente.

1. *L'intervento adesivo dipendente nel processo tributario: profili problematici.*

La decisione che qui si annota si inserisce nell'ambito del recente filone giurisprudenziale, secondo il quale è ammissibile l'intervento adesivo dipendente nel processo tributario, in virtù di un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 14, comma 3, d.lgs. 546/1992.

In questo contesto, la Suprema Corte ha cassato la sentenza impugnata ed ha riconosciuto la legittimazione del terzo a spiegare intervento adesivo dipendente, in quanto ha ritenuto l'interesse dello stesso giuridicamente rilevante e qualificato, determinato dalla sussistenza di un rapporto sostanziale fra adiuvante e adiuvato e dalla necessità di impedire che nella

propria sfera giuridica possano ripercuotersi le conseguenze dannose derivanti dagli effetti riflessi o indiretti del giudicato.

In specie, i giudici di legittimità, pur escludendo l'efficacia diretta del giudicato, concernente l'atto impositivo, in capo al terzo (poiché tale efficacia investe soltanto i soggetti titolari del rapporto giuridico sottostante, ossia l'Amministrazione finanziaria e il ricorrente), riconoscono, tuttavia, un'efficacia indiretta o mediata delle sentenza nei confronti del terzo derivante dalla stretta connessione tra il rapporto tributario instaurato tra Amministrazione finanziaria-ricorrente (soggetto passivo d'imposta) e il rapporto civilistico intercorrente tra quest'ultimo e l'interventore. Tale ultima relazione sarebbe, infatti, legata a quella tributaria da un rapporto di dipendenza, in quanto la decisione, avente ad oggetto l'atto impositivo, andrà ad incidere inevitabilmente sull'*an* e sul *quantum* del tributo traslato dal soggetto passivo sul terzo mediante rivalsa.

La Corte, pertanto, attribuisce all'intervento adesivo dipendente la funzione di salvaguardare il diritto di difesa del terzo (sul quale, come già detto, si ripercuotono gli effetti indiretti della sentenza) anche in considerazione della circostanza che l'art. 50, d.lgs. 546/1992 non contempla, tra le impugnazioni esperibili nel processo tributario, l'opposizione di terzo.

Secondo i giudici di legittimità, inoltre, tale strumento processuale non sarebbe soggetto ai limiti temporali propri dell'impugnazione dell'atto impositivo, con la conseguenza che il terzo può spiegare intervento *ad adiuvandum* anche quando il termine per impugnare in via principale sia già decorso.

La Corte giunge a tale conclusione analizzando la natura dell'intervento adesivo dipendente: quest'ultimo, come è noto, ricorre quando un soggetto, titolare di un rapporto strutturalmente dipendente da quello che è oggetto del giudizio, interviene volontariamente in causa solo con l'intento di sostenere le ragioni di una delle parti originarie del processo, di cui auspica e cerca di favorire la vittoria¹. L'interveniente adesivo, pertanto, a differenza di quello litisconsortile o principale, assume una posizione del tutto subordinata a quella della parte adjuvata, con la conseguenza che non può proporre ricorso autonomo, non può ampliare il tema della lite e non può proporre eccezioni riservate alle parti principali. È proprio da siffatta natura e dai limitati poteri che l'interveniente può esercitare che deriva la conseguenza della non soggezione dell'intervento ai termini per impugnare in via principale.

La sentenza in rassegna offre, pertanto, numerosi spunti di riflessione in materia di intervento adesivo dipendente, che meritano di essere approfonditi partendo dall'analisi del

¹ Cfr. F. V. ALBERTINI, *Il processo con pluralità di parti*, in *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. TESAURO, Torino, 1998, 291 s.

dibattito giurisprudenziale e dottrinale che solo negli ultimi anni² si è occupato dell'annosa questione concernente la configurabilità o meno di tale forma di intervento nel processo tributario.

In particolare, i primi interventi, accogliendo un orientamento restrittivo basato su un'interpretazione letterale dell'art. 14, d.lgs. 546/1992, escludevano categoricamente l'esperibilità del suddetto strumento nel processo tributario; mentre, a partire dalla metà degli anni 2000, si è registrato un nuovo filone giurisprudenziale, di segno contrario, che ha riconosciuto la possibilità per il terzo di intervenire in quel giudizio avente ad oggetto il rapporto pregiudiziale principale *ad adiuvandum* della parte dalla cui vittoria egli potrebbe trarre vantaggio.

L'orientamento giurisprudenziale sfavorevole all'ammissibilità, nel processo tributario, dell'intervento adesivo dipendente, si basa sulla considerazione che esso sia incompatibile tanto con la natura e la struttura impugnatoria del giudizio, la cui introduzione sarebbe subordinata a termini di decadenza, quanto con l'art. 14, d.lgs. 546/1992, il quale riconoscerebbe la legittimazione ad intervenire ai soli soggetti che, in qualità di destinatari dell'atto o parti del rapporto controverso, potrebbero proporre autonomamente impugnazione³.

Significativa, a tal proposito, è la sentenza n. 24064/2006⁴, nella quale i giudici di legittimità si sono dovuti, tra l'altro, pronunciare sull'ammissibilità dell'intervento *ad adiuvandum* di un Comune in una controversia avente ad oggetto l'impugnazione di un atto di classamento. Sul punto, la Corte ha ritenuto inammissibile l'intervento dell'ente comunale, non essendo quest'ultimo né destinatario dell'atto impugnato, né parte del rapporto controverso, e ha statuito che "il processo tributario, infatti, si deve introdurre attraverso un meccanismo impugnatorio e l'atto introduttivo è sottoposto a un termine di decadenza. Ne deriva che non è consentita la tutela di interessi sui quali può svolgere un effetto di pregiudizio o di

² Rilevante, a tal proposito, appare la relazione governativa di accompagnamento al d.lgs. 546/1992, secondo la quale l'art. 14 rappresenterebbe "un'embrionale disciplina dei processi con pluralità di parti" attraverso la quale "in mancanza di approfondite analisi dottrinali e giurisprudenziali, seguendo la direttiva contenuta nell'art. 30 lett. g) n. 2 della legge delega, si è inteso aprire la via a eventuali ipotesi di litisconsorzio o d'intervento di terzi". In dottrina, si vedano: F. PISTOLESI, *Le parti nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. Sc. fin.*, 2002, II, 268, secondo il quale "il tema della pluralità delle parti nel giudizio tributario, per quanto di per sé potenzialmente ricco di numerosi e fervidi stimoli di approfondimento e di indagine, resta inevitabilmente relegato nel novero di quelli aventi minor rilevanza ed impatto concreti. Prova ne è la tutto sommata scarsa elaborazione giurisprudenziale al riguardo, che si è concentrata solamente su talune questioni e non si presta, dunque, a fornire indicazioni convincenti ed esaustive a chi si cimenti con l'argomento in parola"; F. TESAURO, voce *Processo tributario*, in *Digesto I, disc. priv., sez. comm.*, XI, Torino, 342.

³ In tal senso: Cass., Sez. un., 19 gennaio 2010, n. 675, in *Rass. trib.*, 5/2010, 1323 ss., con nota di L. CASTALDI, *L'intervento adesivo dipendente nel processo tributario* e in *Corr. Trib.*, 15/2010, 1208, con nota di M. VAGLIO, *La legittimazione degli impositori nelle liti catastali*; Cass., Sez. V, 27 ottobre 2009, n. 22690, in banca dati *fisconline*; Cass., Sez. V, 14 settembre 2007, n. 19198, in banca dati *fisconline*.

⁴ Cfr. Cass., Sez. V, 10 novembre 2006, n. 24064, in banca dati *fisconline*.

vantaggio un atto impositivo o, comunque, un atto che, come quello oggetto del presente procedimento, ha lo stesso regime processuale degli atti impositivi. In altre parole, l'intervento è consentito soltanto ai soggetti che potrebbero impugnare autonomamente l'atto, e fra questi l'art. 2, comma 3, d.lgs. 546/1992 menziona soltanto i "i singoli possessori". L'art. 14, comma 6, stabilisce – in armonia con la natura impugnatoria del processo – che l'interveniente può svolgere domande diverse da quelle proposte dalle parti originarie soltanto se l'intervento è svolto entro il limite assegnato per l'impugnazione dell'atto. In definitiva, l'area dei soggetti legittimati ad intervenire coincide con quella dei soggetti legittimati a proporre ricorso".

Anche in dottrina si sono registrate opinioni contrarie all'ammissibilità, nel processo tributario, dell'intervento adesivo dipendente⁵, in linea con l'orientamento giurisprudenziale sopra esaminato.

In specie, si è affermato che l'art. 14, legittimando all'intervento soltanto i destinatari dell'atto o le parti del rapporto controverso, escluderebbe i titolari di quelle situazioni giuridiche connesse o dipendenti, che generalmente consentono l'intervento ai sensi dell'art. 105, comma 2, c.p.c.⁶ In altre parole, anche parte della dottrina è concorde nell'affermare che la prospettazione dell'intervento adesivo dipendente sembrerebbe contrastare in radice con la natura impugnatoria del processo tributario, oltre che con alcuni istituti affermatasi nel rapporto intercorrente tra cittadino/contribuente ed Amministrazione finanziaria, quali l'autotutela e l'interpello, mediante i quali il terzo, interessato ai vari livelli di coinvolgimento e non necessariamente già destinatario di un atto impositivo, può esercitare, attraverso tali strumenti, i suoi diritti alla partecipazione, all'informazione ed alla conoscenza delle situazioni suscettibili di produrre, anche potenzialmente, effetti giuridici⁷.

⁵ Si sono espressi in tal senso G. BELLAGAMBA, *Il contenzioso tributario dopo il d.l. 16-05-1996, n. 259*, Torino, 1996, 88 ss.; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, 74 ss.

⁶ Cfr. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario, cit.*, 75. Secondo questa impostazione, l'unica forma di intervento ammissibile nel processo tributario sarebbe quello adesivo autonomo o litisconsortile. Infatti, per un verso, dall'art. 14, comma 6 (il quale prescrive che l'intervento non possa essere spiegato dai destinatari dell'atto per i quali siano decorsi i termini per l'impugnazione) discenderebbe che è precluso l'intervento di chi ha lasciato decorrere i termini per l'impugnazione dell'atto ovvero l'ha autonomamente impugnato e, per altro verso, che il medesimo soggetto, per effetto del disposto del comma 3 dell'art. 14, deve, per poter intervenire in giudizio, essere altresì destinatario dell'atto non solo potenziale, ma anche attuale, poiché altrimenti mancherebbe l'interesse ad agire. Si rinvia, inoltre, a F. PISTOLESI, *Le parti nel processo tributario, cit.*, 270 ss., secondo il quale l'intervento adesivo dipendente da parte dei soggetti titolari di rapporti giuridicamente dipendenti da quello dedotto in causa non è configurabile nel processo tributario. Essi, se sono destinatari dell'atto impositivo, hanno facoltà di intervenire, ma l'intervento che spiegheranno sarà quello litisconsortile poiché faranno valere un proprio diritto avverso la pretesa esposta nel provvedimento in contestazione. Diversamente, non avranno né titolo per intervenire (stante il disposto dell'art. 14, comma 3, d.lgs. 546/1992), né comunque vi avranno interesse, essendo del tutto pacifico che costoro potranno contestare tanto i presupposti generici quanto quelli specifici dell'obbligazione di cui sono titolari dal lato passivo, senza subire alcun pregiudizio dalla sentenza (eventualmente) resa in ordine al rapporto pregiudiziale.

⁷ In tal senso si è espresso D. CAPUTO, *L'intervento volontario nel processo tributario*, in *Il Fisco*, 3/2001, 583 ss.

2. Verso l'ammissibilità dell'intervento ad adiuvandum.

È con le sentenze n. 1789/2004⁸ e n. 14423/2010⁹ che la giurisprudenza, prendendo posizione favorevole all'ammissibilità dell'intervento adesivo dipendente nel processo tributario, anche se limitatamente alla fase di gravame, ha mostrato le prime perplessità sull'orientamento sopraesposto.

Con tali pronunce, la Suprema Corte, pur non approfondendo le questioni concernenti la natura, la funzione, i presupposti dell'intervento *ad adiuvandum*, statuiva che il suddetto strumento processuale, se proposto e ammesso in primo grado, determinerebbe un'ipotesi di causa inscindibile ai sensi dell'art. 331 c.p.c., con conseguente configurabilità di un litisconsorzio necessario processuale in grado di appello. Quest'ultimo, come è noto, ricorre allorquando la presenza di più parti nel giudizio di primo grado deve necessariamente persistere, in sede di impugnazione, al fine di evitare possibili giudicati contrastanti in ordine alla stessa materia e nei confronti di quei soggetti che siano stati parti del giudizio¹⁰.

La nozione di causa inscindibile in appello è, dunque, più ampia dell'area del litisconsorzio necessario, in quanto essa comprende non solo le cause per le quali il litisconsorzio è necessario *ab origine* ai sensi dell'art. 14, ma anche i casi di litisconsorzio cd. processuale, che si verifica, in generale, come già detto, nei casi di processi di primo grado ai quali ha partecipato una pluralità di parti.

Pertanto, come correttamente ha statuito la Corte, se al giudizio di primo grado ha preso parte un terzo soggetto, oltre al ricorrente e all'ente impositore, questo soggetto deve partecipare anche alle fasi di gravame. In caso contrario, l'omessa notificazione dell'impugnazione al litisconsorte non comporterebbe l'inammissibilità del gravame (tempestivamente proposto nei confronti dell'altra parte)¹¹, ma, sempre che la parte non

⁸ Cfr. Cass., Sez. V, 30 gennaio 2004, n. 1789, in *Boll. Trib.*, 2004, 1183 e in *Giur. It.*, 10/2004, 1982, con nota contraria di A. TURCHI, *Nota in tema di intervento adesivo dipendente esperito in primo grado nel processo tributario*. La Suprema Corte afferma che "se è consentito ad un soggetto intervenire per sostenere le ragioni di una delle parti in causa ... si deve necessariamente configurare un litisconsorzio processuale nei successivi giudizi di impugnazione, poiché le ragioni che consentono e giustificano la presenza di parti accessorie non si esauriscono in un grado di giudizio persistendo l'interesse dell'interventore adesivo ad influire con una propria difesa sull'esito della lite".

⁹ Si veda Cass., Sez. V., 15 giugno 2010, n. 14423, in *Giust. civ. Mass.*, 2010, 6, 916 ss.

¹⁰ La Corte di Cassazione ha elaborato una nozione di litisconsorzio processuale nelle sentenze Cass., Sez. II, 17 ottobre 2007, n. 21832, in banca dati *Dejure*; Cass., Sez. II, 13 agosto 2004, n. 15734, in banca dati *Dejure*.

¹¹ Cfr. A. RUSSO, *La mancata notifica dell'appello a tutte le parti del processo*, in *Il Fisco*, 2013, 47 ss., secondo il quale, in presenza di cause inscindibili o dipendenti, per evitare che l'impugnazione sia dichiarata inammissibile è sufficiente proporla tempestivamente nei confronti di uno solo dei legittimati passivi, salvo poi ottemperare all'ordine di integrazione del contraddittorio. Corollario di questo effetto è che il litisconsorte necessario pretermesso può essere chiamato in causa anche dopo che nei suoi confronti siano scaduti i termini di impugnazione della sentenza e, poiché deve essergli garantita la parità di trattamento rispetto alle altre parti, egli potrà sempre proporre impugnazione incidentale tardiva anche contro una parte diversa dall'impugnazione principale. Questi aspetti sono il frutto del principio dell'unitarietà soggettiva del processo di impugnazione contro la stessa sentenza, fenomeno che inevitabilmente comporta, appunto, la regola dell'effetto conservativo

intimata non si sia comunque costituita, soltanto l'esigenza dell'integrazione del contraddittorio per ordine del giudice, in mancanza del quale la nullità dell'intero processo di primo grado e della sentenza che lo ha concluso sarebbe rilevabile d'ufficio anche in sede di legittimità¹².

È, tuttavia, con la sentenza n. 255/2012¹³ che la Corte di Cassazione sancisce il riconoscimento di piena proponibilità (anche nel giudizio di appello¹⁴) dell'intervento adesivo dipendente nel processo tributario.

In particolare, i giudici di legittimità riconoscono, a chiare lettere, l'esistenza nel sistema di una serie di soggetti, titolari di un rapporto strumentalmente dipendente da quello oggetto del giudizio, nella cui sfera giuridico-soggettiva si ripercuotono gli effetti riflessi del giudicato altrui, e ne fanno conseguire il superamento dell'interpretazione meramente letterale del disposto dell'art. 14 a favore di una lettura costituzionalmente orientata dello stesso che, in chiave di garanzia e tutela del diritto di difesa, consenta a costoro la possibilità di intervenire *ad adiuvandum* nel processo tributario per sostenere le ragioni della parte dalla cui vittoria potrebbero trarre vantaggio.

Una tale interpretazione dell'art. 14, comma 3, consente, pertanto, secondo la Corte, di ammettere nel processo tributario l'intervento di quei soggetti che, pur non essendo destinatari diretti dell'atto impugnato, potrebbero essere chiamati successivamente ad adempiere in luogo di altri: ipotesi nelle quali il condebitore non è soggetto passivo di

dell'impugnazione nei confronti delle altre parti come conseguenza della rituale e tempestiva proposizione dell'impugnazione nei confronti di una delle parti vittoriose o da parte di uno solo dei più soccombenti.

¹² Non giunge alla medesima conclusione A. TURCHI, *Nota in tema di intervento adesivo dipendente esperito in primo grado nel processo tributario*, cit., 1982, il quale ritiene che l'art. 331 c.p.c. non possa essere applicato alle ipotesi in cui le parti impugnino nel medesimo processo diversi atti impositivi legati da vincoli di pregiudizialità-dipendenza. Secondo l'Autore, infatti, il *simultaneus processus*, in fase di gravame, consentirebbe di evitare il rischio di giudicati contrastanti; ma non può trascurarsi che le domande di annullamento proposte da ciascun coobbligato interessano provvedimenti autonomi, seppur connessi, fonte di effetti distinti per i rispettivi destinatari. L'avviso di accertamento notificato al debitore principale non incide *ex se* sulla sfera giuridica del responsabile, nei cui confronti anche l'obbligazione principale dev'essere autonomamente costituita: di conseguenza, la causa instaurata dal responsabile per contestare la legittimità dell'atto a lui notificato resta distinta da quella promossa dal debitore principale, e la decisione di quest'ultima non si riflette sulla prima. In tali situazioni, si dà pertanto l'opportunità, ma non la necessità, dell'integrazione del contraddittorio nelle fasi di impugnazione.

¹³ Cfr. Cass., Sez. V, 12 gennaio 2012, n. 255, in *Boll. Trib.*, 2012, 859 ss., con nota di P. ACCORDINO, *Ammissibilità dell'intervento adesivo nel processo tributario*; in *Giur. It.*, 8-9/2012, 1931 ss., con nota di F. V. ALBERTINI, *Reviviscenza della "supersolidarietà" e intervento adesivo dipendente nel processo tributario* e in *Rass. trib.*, 5/2012, 1284 ss., con nota di L. CASTALDI, *L'intervento adesivo dipendente nella giurisprudenza della Corte di Cassazione*.

¹⁴ La Corte ritiene incompatibile, con la disciplina del processo tributario, l'art. 344 c.p.c. (il quale, come è noto, ammetterebbe l'intervento soltanto dei terzi che potrebbero proporre l'opposizione ai sensi dell'art. 4040 c.p.c.), in quanto l'art. 50, d.lgs. 546/1992 non contempla l'opposizione di terzo tra le impugnazioni esperibili in tale processo. Pertanto, secondo il ragionamento percorso dai giudici di legittimità, in assenza di una norma che disciplini specificamente l'intervento volontario in appello, deve ritenersi applicabile ad esso la disciplina generale dettata dall'art. 14, il quale non prevede, in proposito, alcuna limitazione.

imposta, ma è considerato, dalla disciplina civile o fiscale, solidalmente responsabile per l'adempimento dell'obbligazione tributaria insieme con il contribuente. Dalla lettura della sentenza, infatti, si evince con chiarezza che rientrano nella cerchia dei legittimati all'intervento adesivo dipendente i responsabili di imposta e, comunque più in generale, i coobbligati solidali dipendenti, ovvero coloro che, titolari di un rapporto dipendente da quello d'imposta intercorrente tra Amministrazione finanziaria e contribuente, sono altresì coobbligati in solido con quest'ultimo all'adempimento della relativa obbligazione tributaria. Per completezza espositiva, si segnala che tale sentenza è stata condivisa dalla dottrina nella parte in cui sancisce, attraverso una lettura estensiva dell'art. 14, l'ammissibilità dell'intervento adesivo dipendente del coobbligato solidale dipendente nel giudizio promosso dall'obbligato principale, ma è stata fortemente criticata nelle premesse, ispirate a una concezione della solidarietà dipendente che sembra mettere in crisi gli approdi raggiunti da decenni di elaborazioni dottrinali e giurisprudenziali¹⁵.

In specie, le considerazioni elaborate dalla Suprema Corte, con le quali essa ritiene che il coobbligato dipendente o responsabile d'imposta subisca gli effetti giuridici sostanziali dell'atto impositivo emesso nei riguardi dell'obbligato principale e, privo della possibilità di autonoma impugnazione, sia soggetto alle conseguenze dannose derivanti dagli effetti riflessi del giudicato, sembrano risuscitare la tesi della cd. supersolidarietà¹⁶. In dottrina si è, a tal proposito, osservato che il principio del contraddittorio e il diritto di difesa, i quali impediscono di opporre il giudicato a chi non ha partecipato al processo o non è stato messo in grado di esserne parte, non trovano certo salvaguardia in un intervento dipendente

¹⁵ Si sono espressi in tal senso: F. V. ALBERTINI, *Reviviscenza della "supersolidarietà" e intervento adesivo dipendente nel processo tributario*, cit., 1931 ss. e L. CASTALDI, *L'intervento adesivo dipendente nella giurisprudenza della Corte di Cassazione*, cit., 1284 ss.

¹⁶ Come è noto, questa tesi si basava sul principio di "estensività" di qualsivoglia attività posta in essere o passivamente subita da un coobbligato, nei confronti di tutti gli altri e, dal punto di vista processuale, garantiva l'opponibilità del giudicato, ottenuto nei confronti di un solo coobbligato, a tutti gli altri. Cfr., fra gli altri, L. CASTALDI, *Solidarietà tributaria*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XXIX, Roma, 1993, 1 ss.; A. FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968, 89 ss.; ID., *La solidarietà tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. AMATUCCI, II, *Il rapporto giuridico tributario*, Padova, 1994, 453 ss.; M. MICCINESI, *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Digesto delle disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1997, 447 ss. Questa concezione ha avuto fine quando la Corte Costituzionale (con sent. 16 maggio 1968, n. 48 in *Giur. It.*, 1968, I, 1, 1479 ss.) ne ha dichiarato l'illegittimità costituzionale, per contrasto con l'art. 24 Cost., in quanto essa comportava la lesione del diritto di difesa dei condebitori nei cui confronti di un atto che poteva esplicitare effetti senza che ad essi fosse notificato. Dopo l'intervento della Corte Costituzionale sembra ormai pacificamente accolto il principio in base al quale non risulta possibile ricostruire una nozione di solidarietà tributaria diversa e scissa da quella civilistica, con consequenziale applicazione degli artt. 1292 ss. c.c. alla materia tributaria. Tali norme sono ispirate al concetto per cui gli effetti degli atti compiuti da o nei confronti di un condebitore, se sono favorevoli, possono estendersi agli altri condebitori; se sono sfavorevoli, non si estendono; se sono neutri, si estendono se l'interessato ne vuole approfittare.

adesivo in un processo promosso dall'obbligato principale e sullo svolgimento del quale l'interveniente non ha alcun potere di controllo¹⁷.

L'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 14, proposta dalla sentenza n. 255/2012, che induce ad una lettura estensiva del concetto di "destinatario dell'atto", fino a ricomprendervi non solo il destinatario *stricto iure*, ma anche il destinatario potenziale e mediato, è stata confermata dalla giurisprudenza di legittimità successiva con le pronunce n. 5375/2012 e 14000/2012¹⁸. In particolare, quest'ultima appare di notevole rilievo, in quanto ha dovuto affrontare, tra l'altro, la medesima questione oggetto della sopraccitata decisione n. 24064/2006, ovvero l'ammissibilità dell'intervento di un Comune in una controversia avente ad oggetto l'impugnazione di un atto di classamento, ribaltando completamente la statuizione precedentemente elaborata.

Contrariamente a quanto affermato nel 2006, la Suprema Corte ha, infatti, riconosciuto, in capo all'ente comunale, destinatario indiretto e mediato dell'atto di classamento, l'interesse giuridico ad intervenire nel giudizio sorto tra il contribuente e l'Agenzia del Territorio, concernente la quantificazione della base imponibile del tributo, al fine di tutelare la propria situazione soggettiva di fronte alla eventualità che nella propria sfera giuridica possano ripercuotersi le conseguenze dannose derivanti dagli effetti riflessi o indiretti del giudicato formatosi in ordine al classamento dell'immobile.

Anche la sentenza in commento si pone nel solco di tale nuova tendenza: conformandosi ai principi espressi di recente nelle pronunce anzidette¹⁹, dà prosecuzione a quel percorso giurisprudenziale volto al riconoscimento dell'ammissibilità dell'intervento adesivo dipendente nel processo tributario sulla base di un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 14, comma 3.

¹⁷ Cfr. F. V. ALBERTINI, *Reviviscenza della "supersolidarietà" e intervento adesivo dipendente nel processo tributario*, cit., 1933 ss. Della stessa opinione anche L. CASTALDI, *L'ansia del conflitto logico di giudicati nel prisma dell'equo riparto dei carichi fiscali tra i consociati*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 4/2012, 877, secondo la quale al riconoscimento di un'automatica soggezione del terzo (obbligato solidale) all'efficacia riflessa del giudicato reso *inter alios* si oppongono due ordini di ostacoli: uno generale che trova fondamento nelle esigenze, di rango costituzionale, alla tutela del diritto di difesa del terzo e del principio del contraddittorio, l'altro, speciale, rappresentato dal disposto di cui all'art. 1306, comma 2, c.c.

¹⁸ Cfr. Cass., Sez. V, 4 aprile 2012 n. 5375, *Giust. civ. Mass.*, 2012, 4, 443 ss.; Cass., Sez. V, 3 agosto 2012, n. 14000, in banca dati *fisconline*.

¹⁹ La sentenza in commento, probabilmente consapevole dei dubbi sollevati dalla dottrina circa i risvolti che i principi espressi dalla decisioni n. 255/2012, in considerazione del caso pratico in oggetto, hanno avuto sulla questione della supersolidarietà, ha precisato: "L'ipotesi considerata da questa sentenza (n. 255/2012), che ha riguardo ad un caso di solidarietà dipendente del responsabile d'imposta, probabilmente idoneo a sostanziare un intervento litisconsortile, peraltro, è differente da quella oggi in esame, concernente un caso classico d'intervento meramente *ad adiuvandum*".

Come ha, infatti, considerato la dottrina²⁰, una volta che si è affermata l'esistenza nel sistema di una serie di soggetti destinati a subire gli effetti riflessi del giudicato altrui, ci si trova in qualche misura costretti al superamento di un'esegesi meramente letterale dell'art. 14 a favore di un'interpretazione estensiva dello stesso che consenta a costoro (proprio ed in quanto destinatari dei suddetti effetti riflessi e dunque potenzialmente suscettibili di subirne le conseguenze pregiudizievoli nella propria sfera giuridico soggettiva) di poter intervenire nel processo per sostenere le ragioni della parte di cui auspica la vittoria e dalla quale potrebbe trarre vantaggio.

3. *Effetti riflessi del giudicato, diritto di difesa del terzo e ammissibilità dell'intervento adesivo dipendente nel processo tributario.*

Terminato il breve *excursus* giurisprudenziale, ci si può ora soffermare a considerare la bontà delle argomentazioni addotte dalla Corte nella sentenza in commento. Argomentazioni che, a ben guardare, si possono riassumere nel seguente principio: hanno la facoltà di intervenire, nel processo tributario, i terzi titolari di un interesse giuridico rilevante e qualificato²¹, determinato dalla sussistenza di un rapporto giuridico sostanziale fra adiuvante e adiuvato e dalla necessità di impedire che nella propria sfera giuridica possano ripercuotersi le conseguenze dannose derivanti dagli effetti riflessi o indiretti del giudicato²².

Si ritiene opportuno, prima di analizzare quali soggetti possano intervenire concretamente nel processo tributario utilizzando lo strumento processuale in parola, soffermarsi brevemente sui concetti di “cosa giudicata” e di “effetti riflessi della sentenza passata in giudicato”.

²⁰ In tal senso L. CASTALDI, *L'ansia del conflitto logico di giudicati nel prisma dell'equo riparto dei carichi fiscali tra i consociati*, cit., 877.

²¹ La giurisprudenza è concorde nell'escludere l'ammissibilità dell'intervento per gli enti o le associazioni che agiscono per la tutela di un' indefinita categoria di interessati, in quanto titolari di una utilità di mero fatto e non di un interesse giuridicamente rilevante e qualificato. Fra le pronunce in tal senso, cfr. Cass., 10 gennaio 2004, n. 181, in *Dir. prat. trib.*, 2004, II, 1076; Cass., 14 marzo 2007, n. 5957, in *Boll. trib.*, 2007, 984 e Cass., 23 luglio 2009, n. 17194, in *Dir. prat. trib.*, 2010, II, 407, con nota di A. QUERCI, *Via alla class action in Italia: un'arma spuntata?*. Esse hanno escluso che l'ente esponenziale (Onlus “Fisco SOS”), portatore di interessi diffusi, fosse legittimato all'intervento in giudizio a sostegno delle ragioni individuali del contribuente. Cfr. altresì Cass., 4 dicembre 2003, n. 18541, in *Dir. prat. trib.*, 2004, II, 534 e in *Riv. giur. trib.*, 8/2004, con nota di B. BELLÈ, *Intervento ad adiuvandum ed interessi collettivi nel processo tributario*, in cui un ente esponenziale aveva spiegato intervento *ad adiuvandum* nei confronti di un'illegitima delibera che aveva elevato l'aliquota ICI.

²² In dottrina, favorevoli all'esperibilità dell'intervento adesivo dipendente sono: C. BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, 62 ss.; F. BATISTONI FERRARA, *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995, 35 ss.; F. BATISTONI FERRARA e B. BELLÈ, *Diritto tributario processuale*, Padova, 2011, 67; B. BELLÈ, *Il processo tributario con pluralità di parti*, Torino, 2002, 61 ss.; A. FINOCCHIARO e M. FINOCCHIARO, *Commentario al nuovo processo tributario*, Milano, 1996, 290 s.

La nozione di “giudicato”, come è noto, fa riferimento alla decisione contenuta in una sentenza divenuta immodificabile, in quanto si sono esauriti tutti i mezzi ordinari di impugnazione, ovvero quando tali impugnazioni non siano più praticabili per decorso del termine predeterminato dalla legge. Il valore di cosa giudicata di una sentenza ha la funzione di assicurare la conclusione della controversia e la certezza dei diritti, in virtù della sua efficacia vincolante e della sua immutabilità. Il giudicato dà, così, attuazione alla regola del *ne bis in idem*, secondo la quale, da un lato, ogni giudice non può giudicare una lite già definita e, dall’altro, il giudice di una controversia connessa o logicamente dipendente da un’altra decisione passata in giudicato non può giudicare sui fatti già decisi, ma deve assumere questi fatti come presupposto per la sua decisione²³.

Quando una sentenza “passa in giudicato”, ai sensi dell’art. 2909 c.c., l’accertamento ivi contenuto fa stato ad ogni effetto tra le parti, i loro eredi e gli aventi causa²⁴. Il giudicato, proprio per i suoi limiti soggettivi, non vale per i terzi, i quali non possono, pertanto, esserne pregiudicati.

In diritto tributario, una svolta radicale in materia di effetti soggettivi del giudicato si è registrata con la sentenza n. 48 del 1968 della Corte Costituzionale, la quale ha dichiarato l’incostituzionalità della supersolidarietà, con la conseguenza che il giudicato pronunciato tra l’Amministrazione finanziaria e un condebitore non può essere opposto ad altri condebitori. Il coobbligato potrebbe, eventualmente, approfittare, avvalendosi dell’art. 1306, comma 2, c.c., del giudicato *inter alios* solo per quanto concerne gli effetti favorevoli della decisione.

Vi sono, tuttavia, delle ipotesi in cui un soggetto terzo, pur non potendo, in linea di principio, essere pregiudicato dalla sentenza pronunciata tra altri in virtù dei limiti soggettivi del giudicato, subisce in vario modo le conseguenze indirette derivanti dal provvedimento giurisdizionale altrui, in ragione del rapporto sostanziale che lo lega a colui che è parte processuale.

²³ Per ulteriori approfondimenti si rinvia a: E. T. LIEBMAN, voce *Giudicato*, I) *Dir. proc. civ.*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XV, 1989, 2 ss.; C. MANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, II, Torino, 2013, 443 ss.; G. PUGLIESE, voce *Giudicato civile*, in *Enc. Dir.*, vol. XVIII, Milano, 1969, 785.

²⁴ Occorre osservare che nell’ordinamento tributario non vi è una norma avente contenuto analogo a quello dell’art. 2909 c.c. In materia tributaria, nonostante manchi una espressa disposizione, e posto che l’art. 2909 c.c. non può essere considerata una norma di diritto comune, si deve comunque riconoscere l’operatività del giudicato, in applicazione dei principi generali dell’ordinamento, in caso contrario si negherebbe l’effettività della tutela dei diritti riconosciuti dall’art. 24 Cost. per ogni ambito giuridico. A tal proposito, è stato rilevato che l’art. 2909 c.c. non può considerarsi applicabile ad ogni sentenza irrevocabile emessa al termine di ogni processo, in quanto l’efficacia delle sentenze civili, penali, amministrative, tributarie non è omogenea. Ma, se è vero, che quella giurisdizionale è una funzione essenziale dello Stato, non avrebbe senso il suo esercizio in mancanza della previsione della stabilità e della immodificabilità delle conclusioni raggiunte in sentenza relative ai vari processi giurisdizionali. Cfr. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1962, 193; G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell’Amministrazione finanziaria*, Milano, 2001, 61 ss.; G. INGRAO, *La rilevanza del giudicato nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 6/2006, 1960 ss.

Si pensi, ad esempio, al caso concreto oggetto della sentenza in commento.

Non si può certo dubitare che il rapporto tributario concernente il pagamento dell'imposta di consumo sull'energia elettrica, sorto tra Amministrazione finanziaria e produttore, sia strettamente correlato al rapporto civilistico intercorrente tra produttore di energia e consumatore finale, avente ad oggetto il diritto di rivalsa del primo sul secondo. Infatti, fermo restando che il giudicato tra le parti principali del processo non può essere fatto valere nei confronti del consumatore finale ai fini della rivalsa; è, tuttavia, inevitabile che l'utente possa avvalersi di tale giudicato per impedire che il fornitore possa pretendere più di quanto la sentenza abbia accertato essere il debito fiscale, nonché per contrastare la pretesa dello stesso ove il giudice tributario abbia accertato l'insussistenza dell'obbligazione tributaria, con la conseguenza che nessuna rivalsa potrà essere esercitata.

È, pertanto, ineludibile che, qualora sussista, come nel caso di specie, tra una delle parti originarie del processo e un terzo, un rapporto giuridico sostanziale dipendente rispetto al rapporto tributario tra le parti principale stesse, il giudicato, formatosi tra quest'ultime, ripercuota i suoi effetti indiretti sul terzo, con la conseguenza che a tale soggetto deve essere riconosciuto il diritto di intervenire nel processo allo scopo di poter sostenere le ragioni della parte di cui auspica la vittoria.

Lo strumento processuale dell'intervento adesivo dipendente è, pertanto, strettamente correlato agli effetti indiretti che dalla sentenza possono derivare al terzo titolare di un rapporto dipendente²⁵. Il terzo ammesso ad intervenire, quindi, non è soltanto colui che subisce l'estensione del giudicato, ma in senso più ampio colui che vede la propria situazione sostanziale incisa, con differenti graduazioni e pregiudizio, da altre tipologie di effetti della sentenza, quali quelli costitutivi, esecutivi, e soprattutto dagli effetti di fattispecie, quali

²⁵ In questo senso: G. FABBRINI, *Contributo alla dottrina dell'intervento adesivo*, Milano, 1964, 255 ss.; A. PROTO PISANI, *Opposizione di terzo ordinaria*, Napoli, 1965, 198 s.; ID., *Dell'esercizio dell'azione*, in *Commentario del codice di procedura civile*, diretto da E. ALLORIO, vol. I, tomo II, Torino, 1973, 105 ss.; ID., *Appunti sui rapporti tra limiti soggettivi di efficacia della sentenza civile e la garanzia costituzionale del diritto di difesa*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1971, 1216 ss. Si segnala, tra l'altro, la posizione di B. BELLÈ, *Il processo con pluralità di parti, cit.*, 65 ss., secondo la quale l'intervento adesivo dipendente troverebbe la propria fonte normativa non nel disposto di cui al comma 3 dell'art. 14 (che disciplinerebbe l'intervento litisconsortile), bensì nel comma 6. Vi sarebbero due elementi contenuti nella suddetta previsione che meritano di essere esaminati: innanzitutto, la norma suppone che l'interveniente avesse in origine la possibilità di una autonoma azione nei confronti dell'atto; ipotizza, però, che al momento dell'intervento tale possibilità sia venuta meno per la decorrenza del termine di decadenza. Stando così le cose, l'interprete sembrerebbe trovarsi di fronte ad una forma tutt'affatto particolare di intervento adesivo dipendente, che con l'omonimo istituto del processo civile condivide il dato di fondo consistente nell'impossibilità di svolgere un'autonoma domanda unitamente al tipo di attività che esso può svolgere. A colui che interviene, infatti, essendo ormai preclusa la possibilità di una autonoma impugnazione dell'atto, rimane la possibilità di partecipare al processo, con nuovi ed autonomi argomenti, ma senza ampliare il *thema decidendum* allo scopo di collaborare per l'ottenimento di una sentenza favorevole dei cui effetti si possa avvalere in forza della previsione contenuta nell'art. 1306 c.c.

ripercussioni fattuali, che si determinano sulle situazioni sostanziali a seguito della pronuncia della sentenza²⁶.

In altre parole, l'interventore *ad adiuvandum* dovrebbe intervenire al fine di concorrere a formare e al contempo fruire del giudicato favorevole sul rapporto dipendente, così evitando l'instaurarsi di un successivo giudizio, nei propri confronti, avente ad oggetto anche solo in parte il rapporto pregiudiziale ed in ogni modo attivandosi per prevenire il formarsi di un precedente giurisprudenziale sfavorevole che potrebbe influire negativamente nell'eventuale processo di accertamento del proprio rapporto dipendente²⁷.

Non a caso, la dottrina aveva già osservato come il problema in ordine alla esperibilità o meno dell'intervento adesivo dipendente nel processo tributario assumesse portata diversa a seconda dell'ampiezza di difesa che si intendesse riconoscere al titolare del rapporto subordinato a fronte di un giudicato formatosi sul rapporto pregiudiziale nel solo contraddittorio dei suoi legittimi titolari. Da ciò deriva la conseguenza che tanto più si attribuisce rilevanza al fenomeno dell'efficacia riflessa della sentenza emessa sul rapporto pregiudiziale, nei confronti del terzo titolare del rapporto dipendente rimasto estraneo al giudizio in cui tale pronuncia è stata resa, tanto più assume rilievo la verifica in ordine alla possibilità per il terzo di spiegare l'intervento *ad adiuvandum* nel giudizio sul rapporto pregiudiziale²⁸.

Del resto, già in tempi non più recenti, proprio la più autorevole dottrina fautrice della teoria dell'efficacia riflessa del giudicato, anteriormente al varo del D.P.R. 636/1972, aveva ammesso l'esperibilità nel processo tributario non soltanto dell'intervento litisconsortile, ma altresì dell'intervento adesivo dipendente del terzo soggetto ad un rapporto giuridico dipendente dal rapporto di imposta oggetto di causa²⁹.

²⁶ A. CHIZZINI, *Intervento in causa*, in *Digesto priv.*, vol. X, Torino, 1993, 119.

²⁷ Critiche al tema degli effetti riflessi del giudicato sono state sollevate da G. MONTELEONE, *Intervento in causa*, in *Nov.mo Dig. It., App.*, IV, Torino, 1983, 349 s. Secondo l'Autore, la teoria degli effetti riflessi cade in una "evidente tautologia", allorché volendo spiegare l'interesse del terzo ad intervenire si fa riferimento agli effetti riflessi del giudicato tra le parti principali e per giustificare il presupposto di tali effetti si fa riferimento al nesso di pregiudizialità-dipendenza tra i rapporti giuridici. Critica appare anche L. CASTALDI, *Sul processo tributario litisconsortile. Lineamenti storico ricostruttivi*, Pisa, 2013, 138, secondo la quale una decisa presa di posizione a favore dell'operatività a largo raggio del fenomeno degli effetti riflessi della sentenza negli schemi di connessione tra rapporti secondo vincoli di pregiudizialità dipendente è segnale inequivocabile di massima attenzione da parte della Corte alle esigenze di armonizzazione e coordinamento dei risultati processuali anche quando ciò può andare a discapito, comprimendone la piena esplicazione, del diritto di difesa del singolo e comporta una rivoluzionaria messa in discussione di principi ormai da tempo di stabile, consolidata stratificazione (quale quello concernente l'applicabilità generalizzata dell'art. 1306 c.c. a tutti i tipi di rapporti tributari con modulo attuativo di tipo solidale).

²⁸ È quanto osserva L. CASTALDI, *Litisconsorzio e intervento*, in AA.VV., *Il nuovo processo tributario. Commentario*, Milano, 2004, 181 ss.

²⁹ In tal senso E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., 261 ss., il quale afferma che "allorché una decisione tributaria abbia efficacia giuridica in confronti di un terzo, in quanto influisce, per virtù di un nesso di pregiudizialità-dipendenza su un rapporto non tributario di questo terzo, come appunto nel caso

La giurisprudenza di legittimità pare, a tal proposito, concorde nel riconoscere che il giudicato, oltre ad avere ai sensi dell'art. 2909 c.c. un'efficacia diretta nei confronti delle parti, degli eredi e degli aventi causa, è dotato anche di un'efficacia riflessa, nel senso che la sentenza, come affermazione oggettiva di verità, produce conseguenze giuridiche nei confronti di soggetti rimasti estranei al processo in cui è stata emessa, allorché questi siano titolari di un diritto dipendente dalla situazione definita in quel processo o, in ogni caso, di un diritto subordinato a tale situazione³⁰.

Riconoscere la facoltà per il terzo di intervenire *ad adiuvandum* nel processo tributario non significa altro che tutelare il suo diritto di difesa *ex art. 24 Cost.*, nonché il principio di capacità contributiva *ex art. 53 Cost.*³¹, almeno per quanto concerne il *quantum* dell'imposta. Giacché, in caso contrario, la disciplina processuale lascerebbe il terzo fortemente pregiudicato nella pienezza di tutela giurisdizionale della propria posizione sostanziale³²,

dell'obbligazione legale o contrattuale di rivalsa, il pregiudizio che questo terzo può temere da una decisione tributaria ingiusta è altrettanto grave, l'interesse ad una decisione giusta è, altrettanto pregevole e l'istituto dell'intervento altrettanto giustificato, come quando il terzo è soggetto d'una obbligazione tributaria dipendente da quella controversia”.

³⁰ Cfr. Cass., Sez. II, 14 luglio 1986, n. 4605, in banca dati *Cassazione civile*, Cass., Sez. II, 24 gennaio 1995, n. 792, in banca dati *Dejure*, Cass., Sez. I, 6 agosto 1997, n. 7271, in banca dati *Dejure*. Si veda, inoltre, Cass., Sez. V, 29 settembre 2006, n. 21222, in *Finanza locale*, 4/2007, 93 ss. e in *Foro It.*, 2007, col. I, 2511 ss., secondo la quale il concessionario alla riscossione è “persona indicata dal creditore” e, perciò, subisce automaticamente gli effetti riflessi del giudicato formatosi nei confronti del creditore medesimo, anche se non intervenuto nel giudizio. Quindi, ove il giudice tributario riduca la pretesa fiscale dell'ente impositore, il concessionario alla riscossione può direttamente procedere alla riduzione della maggiore richiesta contenuta nel ruolo e non è tenuto a chiedere all'ente impositore la riduzione del ruolo stesso.

³¹ Dopo un iniziale approccio tendenzialmente svalutativo circa il portato da attribuire al disposto dell'art. 53 Cost., il precetto costituzionale viene, soprattutto a partire dagli anni '60, fatto oggetto di analisi in una dimensione di lettura spiccatamente soggettiva-individualistica. Il “tutti” si traduce così in un “ciascuno” rispetto al quale il precetto costituzionale richiede il concorso alla spesa pubblica in ragione della propria capacità contributiva. Il dovere alla contribuzione, dovendo rapportarsi con la salvaguardia della sfera delle libertà fondamentali dell'individuo, vede attenuarsi la sua impronta pubblicistica e finisce per assurgere a diritto che il singolo può opporre rispetto alla chiamata alla concorsualità da parte dello Stato. L'art. 53 Cost. si traduce, pertanto, in un diritto a non subire prelievo se non giustificato da una specifica ed economicamente qualificata attitudine alla contribuzione. In dottrina, questo profilo è stato delineato da: P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, 82 ss.; L. CASTALDI, *Sul processo tributario litisconsortile. Lineamenti storico ricostruttivi*, cit., 63 ss.; G. FALSITTA, *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di L. PERRONE e C. BERLINI, Napoli, 2006, 91 ss.; A. FEDELE, *Concorso alle spese pubbliche e diritti individuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 31 ss.; G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, 35 ss.

³² Anche la Corte Costituzionale ha riconosciuto la possibilità di intervenire *ad adiuvandum* nel giudizio di conflitto di attribuzione. L'atteggiamento iniziale della Corte sembrava, tuttavia, contrapporre ostacoli insuperabili alla partecipazione dei privati sulla base dell'atipicità di questa forma di giurisdizione, che verrebbe snaturata dalla presenza di un soggetto portatore di situazioni soggettive autonome. A favore di un allargamento delle parti del conflitto si opponeva da parte della dottrina la possibilità di giudicati contrastanti tra il giudice costituzionale e il giudice comune e la violazione del diritto di difesa del soggetto privato nel caso di pronuncia vincolante della Corte, superando il problema del tono costituzionale con la considerazione che questo è legato all'oggetto della controversia e ai soggetti tra cui si discute la titolarità delle attribuzioni, non incidendo minimamente l'intervento del terzo sul *petitum* e sulla *causa petendi* (cfr. A. CONCARO, *Conflitti costituzionali e immunità: anche le parti private vanno tutelate nel giudizio innanzi alla Corte?*, in *Giur. Cost.*, 2/2001, 515 ss.). A partire dagli anni '90 anche la Corte ha iniziato a manifestare progressivi segni di apertura, dapprima nei

considerando anche la pacificamente riconosciuta mancata previsione di esperibilità, tra i mezzi di impugnazione, dell'opposizione di terzo.

Per avvalorare le suddette considerazioni, si consideri ancora una volta il caso esaminato dalla sentenza in rassegna.

Se non si consentisse al consumatore finale, soggetto potenzialmente inciso del tributo mediante rivalsa, di intervenire nel giudizio avente ad oggetto il rapporto fiscale, radicato davanti al giudice tributario tra Erario e soggetto passivo, al fine di sostenere le ragioni di quest'ultimo, il terzo sarebbe sprovvisto di tutela giurisdizionale per quanto concerne il fondamento della pretesa impositiva. Egli, infatti, potrebbe solo agire dinnanzi al giudice ordinario per far valere, nei confronti del solo fornitore, questioni attinenti esclusivamente al rapporto privatistico e sul quale incide inevitabilmente l'esito del processo tributario. Invero, se la commissione tributaria si è già pronunciata con una sentenza passata in giudicato concernente l'an e il *quantum* dell'imposta, il giudice civile, chiamato a pronunciarsi sul legittimo e corretto esercizio della rivalsa, non avrebbe ragioni per discostarsene; mentre se il giudizio tributario è ancora in corso, il giudice ordinario, al fine di garantire l'uniformità dei giudicati, potrebbe sospendere il relativo processo *ex art.* 295 c.p.c., in quanto la decisione del medesimo sarebbe subordinata all'esito della causa tributaria concernente l'obbligazione impositiva, avente portata pregiudiziale in senso stretto, ossia portata vincolante con effetto di giudicato all'interno della causa pregiudicata, concernente la legittimità della rivalsa.

4. I soggetti legittimati ad intervenire nel processo tributario.

giudizi di legittimità costituzionale e nei giudizi di ammissibilità delle richieste referendarie. La svolta rispetto alla precedente tendenza monolitica della giurisprudenza si è avuta con la sentenza n. 76 del 2001 (cfr. Corte Cost., 23 marzo 2001, n. 76, in *Giur. Cost.*, 2/2001, 488 ss.) resa nell'ambito di un conflitto intersoggettivo su atto giurisdizionale, in cui la Consulta ha affrontato in modo esplicito il problema del contraddittorio. La vicenda riguardava la prerogativa dell'insindacabilità delle opinioni espresse dai consiglieri regionali prevista dall'art. 122, comma 4, Cost. La Corte ammetteva formalmente l'intervento del soggetto che si era costituito parte civile nel processo penale: in qualità di parte lesa dalle dichiarazioni del consigliere, questo è stato considerato titolare di un interesse alla definizione della controversia istituzionale, discendendo dalla decisione della Corte la stessa possibilità di agire in giudizio per la tutela dei propri diritti. L'unica sede per il privato che voglia far sentire la sua voce in ipotesi simili è il giudizio costituzionale, per questo l'intervento si rivela strumento imprescindibile per dare spazio alle ragioni del terzo, che subirebbe un pregiudizio a seguito del diniego della spettanza all'autorità giudiziaria del potere di agire contro il consigliere regionale. La motivazione della Corte è quindi incentrata su un bilanciamento di valori a seguito del quale la necessità di salvaguardare il tono costituzionale del conflitto recede davanti all'inviolabilità del diritto di difesa garantito dall'art. 24 Cost. e all'esigenza del contraddittorio ai sensi dell'art. 111 Cost. Tale nuova tendenza è stata confermata dalle sentenze: Corte Cost., 11 novembre 2011, n. 305, in *Foro amm. CDS*, 1/2012, 21; Corte Cost., 16 luglio 2008, n. 279, in *Giur. cost.*, 4/2008, 3133 ss.; Corte Cost., 14 giugno 2007, n. 195, in *Giur. cost.*, 3/2007, 1886 ss., con commento di P. CAVALERI, *Insindacabilità dei consiglieri regionali e ruolo del consiglio*; Corte Cost., 14 ottobre 2005, n. 386, in *Giur. It.*, 8-9/2006, 1978 ss.; Corte Cost., 26 maggio 2004, n. 154, in *Giu. It.*, 4/2005, 689 ss.; con commento di V. TALIENTI, *In tema di immunità del Presidente della Repubblica*.

Alla luce delle considerazioni sopra svolte, in merito alla efficacia riflessa del giudicato in capo a determinati soggetti terzi, pare potersi avvalorare l'orientamento giurisprudenziale che, al fine di tutelare il diritto di difesa, del contraddittorio e il principio di capacità contributiva, ha sancito il superamento dell'interpretazione meramente letterale dell'art. 14, comma 3, d.lgs. 546/1992 a favore di una lettura costituzionalmente orientata³³ dello stesso.

In base alla lettura estensiva fornita dai giudici di legittimità, pertanto, il concetto di "destinatari dell'atto" deve comprendere non solo il destinatario *stricto iure*, ma anche il destinatario potenziale e mediato e il concetto di "parti del rapporto tributario controverso" deve includere anche la titolarità di un rapporto dipendente o connesso rispetto a quello costituito dall'atto impugnato³⁴.

A tali considerazioni potrebbe, tuttavia, opporsi quanto già rilevato dalla giurisprudenza e dottrina sopra esaminate, secondo le quali lo strumento processuale in parola contrasterebbe con la natura impugnatoria del contenzioso tributario; modello che esige, a rigore, che un soggetto possa promuovere o essere parte di un giudizio solo se abbia contestato l'atto, con propria iniziativa formale, nei modi e nei termini stabiliti dalla legge.

È proprio dalla natura e dalla struttura del processo tributario che derivano i più concreti limiti all'esperibilità dell'intervento adesivo dipendente, con la conseguenza che, trattandosi di un giudizio di impugnazione di provvedimenti amministrativi soggetto a termini di

³³ La giurisprudenza ha, pertanto, ritenuto di dover interpretare l'art. 14 attraverso il dovuto bilanciamento con le garanzie costituzionali espresse dagli artt. 3, 24, 53 e 111 Cost. Se è, pur vero che il giudizio tributario è improntato alla tutela dell'interesse dello Stato alla percezione dei tributi, questa finalità deve tuttavia tenere conto delle garanzie costituzionali delle parti che assicurano il diritto di azione in giudizio, la parità delle parti, la pienezza del contraddittorio e la coerenza del sistema impositivo. Si deve, pertanto, ritenere che qualora, oltre al ricorrente e al resistente, anche un soggetto terzo vanti un interesse giuridicamente rilevante nella causa, a questo soggetto deve essere consentita la possibilità di intervenire al fine di ottenere una pronuncia unitaria e di evitare ogni ingiustificata disparità di trattamento che potrebbe derivare dal passaggio in giudicato di pronunce dagli esiti divergenti, ma riguardanti il medesimo rapporto sostanziale.

³⁴ Nel processo amministrativo si ammette con maggior ampiezza lo strumento dell'intervento in giudizio di chi subisca gli effetti del provvedimento impugnato solo in via indiretta, in virtù di una relazione giuridica necessaria nei confronti della quale il provvedimento ha un'incidenza diretta. In dottrina è stato osservato che alla figura dell'intervento possono corrispondere posizioni soggettive con consistenza diversa sul piano sostanziale, ma alla diversa consistenza delle posizioni soggettive corrisponde anche una diversità di prerogative processuali. Cfr. A. TRAVI, *Lezioni di giustizia amministrativa*, Torino, 2012, 230 ss. La casistica giurisprudenziale in materia è imponente, per cui la sua disamina deve necessariamente essere limitata ai casi più significativi. Pertanto, esemplificando, è stato ritenuto ammissibile l'intervento *ad adiuvandum* svolto: a) dal professionista, nel giudizio proposto avverso il diniego di finanziamento di un'opera pubblica, la cui progettazione gli era stata affidata (Tar Liguria, Sez. II, 12 aprile 2007, n. 629, in banca dati *Consiglio di Stato e Tar*); b) dall'Ordine degli architetti, nel ricorso proposto da un iscritto avverso il provvedimento che lo escludeva dalla gara pubblica indetta per l'affidamento di un incarico progettuale sul rilievo che lo stesso richiedeva competenze tecniche non possedute dagli architetti (Tar Brescia, 27 ottobre 1997, n. 916, in *Foro Amm.*, 1998, 1819); c) dal coltivatore diretto, conduttore di un terreno agricolo, nel giudizio proposto dal proprietario avverso il provvedimento di variante di piano regolatore che lo assoggettava a vincolo espropriativo (Consiglio di Stato, Sez. IV, 5 febbraio 2009, n. 656, in banca dati *Consiglio di Stato e Tar*).

decadenza, è necessario distinguere fra soggetti che abbiano ricevuto la notificazione dell'atto impugnabile e coloro i quali non siano destinatari di alcuna notifica³⁵.

Se il soggetto ha ricevuto la notificazione di un atto impugnabile possono verificarsi tre differenti ipotesi:

- se il destinatario ha già proposto ricorso, si ritiene l'intervento nel giudizio azionato dal codestinatario non ammissibile, in quanto tale soggetto sarebbe privo dell'interesse ad agire, avendo già impugnato autonomamente l'atto;
- se il destinatario non ha ancora presentato ricorso e sono ancora pendenti i termini per l'impugnazione, si ritiene che tale soggetto possa difendersi solo proponendo ricorso, poiché non vi è alcuna disposizione legislativa che consenta di sostenere la tesi della fungibilità degli effetti tra ricorso ed intervento³⁶;
- se il destinatario non ha impugnato l'atto notificatogli, lasciando decadere il termine per ricorrere, si ritiene ammissibile l'intervento adesivo dipendente. L'art. 14, comma 6, dispone, infatti, che "le parti chiamate in cause o intervenute non possono impugnare autonomamente l'atto se per esse al momento della costituzione è già decorso il termine di decadenza".

Si deve, infine, riconoscere la possibilità di esperire intervento adesivo dipendente anche per il soggetto che non sia destinatario di alcun atto, ove egli possa vantare un interesse giuridicamente rilevante. Tale soggetto, invero, trovandosi nell'impossibilità di impugnare autonomamente un atto improduttivo di effetti nei suoi confronti, potrà soltanto intervenire per sostenere le ragioni e le difese del ricorrente.

Possono, perciò, intervenire *ad adiuvandum* nel processo tributario sia coloro che hanno ricevuto atti impositivi, ma non li hanno impugnati tempestivamente³⁷ (in tal caso, è evidente che l'intervento non può consentirgli il recupero delle preclusioni già verificate); sia i terzi

³⁵ In tal senso F. V. ALBERTINI, *La pluralità di parti nel processo tributario*, Torino, 2013, 129 ss.; F. TESAURO, *Processo tributario, Digesto disc. priv. Sez. comm.*, vol. XI, Torino, 1995, 343; ID., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2013, 71 s.

³⁶ Così F. TESAURO, *Manuale del processo tributario, cit.*, 71. La fungibilità fra ricorso autonomo ed intervento è stata, tuttavia, prospettata da A. TURCHI, *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003, 360, il quale ha rilevato la mancanza di ragioni ostative di ordine processuale o stanziale. Entrambi gli atti, infatti, sono finalizzati a radicare la lite di impugnazione e la loro equiparazione non determina alcun aggiramento dei termini di decadenza imposti dal legislatore.

³⁷ Devono ritenersi, quindi, legittimati ad intervenire anche coloro che, codestinatari della notifica dell'atto impugnato, non abbiano proposto ricorso principale, né possano esperire intervento litisconsortile, in quanto nei loro confronti l'atto è divenuto definitivo. In dottrina, si rinvia a F. V. ALBERTINI, *Il processo con pluralità di parti, cit.*, 292 s.; F. TESAURO, *Manuale del processo tributario, cit.*, 71. In giurisprudenza si è espressa in tal senso Comm. trib. prov. di Pisa, Sez. VI, 7 marzo 2007, n. 7, in banca dati *fisconline*, secondo la quale il contribuente destinatario di un atto impositivo non tempestivamente impugnato è ammesso, ricorrendo i presupposti degli artt. 105 c.p.c. e 14 d.lgs. 546/1992, in luogo della semplice opposizione del giudicato esterno favorevole ex art. 1306 c.c., a spiegare intervento adesivo nel giudizio instaurato da altro soggetto contitolare di un rapporto giuridico tributario con vincolo di solidarietà passiva.

che non hanno ricevuto atti impugnabili e, quindi, mediante l'intervento si propongono di risolvere le questioni che lo interessano e di ottenere una pronuncia favorevole dalla quale trarre vantaggio. In entrambe le ipotesi, l'attività difensiva del terzo deve, ovviamente, intendersi limitata al supporto delle ragioni di una delle parti in causa³⁸.

Si può, pertanto, concludere per l'ammissibilità, nonostante la natura e la struttura impugnatoria del processo tributario, dell'intervento adesivo dipendente, con i limiti e alle condizioni sopraesposte, anche se il terzo interviene in giudizio senza l'impugnazione di alcun atto impositivo (il quale magari non gli è stato neppure notificato dall'ente impositore) e senza rispettare i termini di decadenza. In dottrina, è stato, in particolare, osservato che si tratta di una deroga comunemente ammessa, per consentire al terzo di partecipare o alle parti di coinvolgerlo in un processo al cui esito non sarebbe e non potrebbe essere estraneo il suo interesse, anche di fatto³⁹. Tale strumento risulta, come già detto, indispensabile per tutelare situazioni giuridiche soggettive che altrimenti risulterebbero prive di tutela⁴⁰.

Finora si è affermata, partendo dal caso prospettato ed esaminato nella sentenza in rassegna, la possibilità di intervento per quei terzi sui quali, a prescindere da un rapporto di solidarietà con una delle parti processuali originarie, si riverberano gli effetti dell'atto impugnato e che vantino la titolarità di un interesse, anche di fatto, all'accoglimento o alla reiezione del ricorso, purché facciano valere una posizione giuridica diversa da quella del ricorrente, ma a questa condizionata.

In particolare, la Cassazione, come già detto, ha statuito la legittimazione del consumatore a proporre intervento adesivo dipendente nel giudizio di impugnazione azionato dal fornitore di energia elettrica contro l'accertamento dell'Ufficio, in quanto ha ravvisato in capo all'utente finale un interesse giuridicamente rilevante e qualificato derivante dalla dipendenza

³⁸ Il prodotto dell'intervento adesivo dipendente è soltanto un cumulo soggettivo (e non un allargamento oggettivo del processo), ovvero il terzo intervenore fa valere nei confronti di una sola delle parti preesistenti una domanda connessa con quella originaria per identità di oggetto e di titolo e, quindi, lo stesso diritto già oggetto del processo originario (non viene proposta, cioè, alcuna domanda relativa al rapporto dipendente). Per maggiori approfondimenti si veda A. PROTO PISANI, *Appunti sul litisconsorzio necessario e sugli interventi*, in *Riv. dir. proc.*, 1994, 362 ss.

³⁹ In tal senso G. GAFFURI, *Diritto tributario. Parte generale e parte speciale*, Padova, 2012, 260.

⁴⁰ Volgendo lo sguardo alla giurisdizione amministrativa, anch'essa caratterizzata dalla natura impugnatoria del processo, ci si accorge che l'intervento *ad adiuvandum* è stato non solo ritenuto compatibile dalla giurisprudenza del Consiglio di Stato e della Corte di Cassazione con la suddetta struttura del processo, ma ha trovato anche un proprio riconoscimento legislativo nel codice del processo amministrativo entrato in vigore di recente. A tal proposito si rinvia, tra le varie, a Consiglio di Stato, Sez. IV, 19 gennaio 2011, n. 385, in *Foro amm. CDS*, 3/2011, 878 ss., con commento di G. FERRARI, *Brevi riflessioni sull'intervento volontario e sulla chiamata Iussu iudicis nel processo amministrativo*, Cass., Sez. un., 17 aprile 2012, n. 5992, in *Giust. civ. Mass.*, 2012, 4, 505 (nella quale si legge espressamente: "Il dispiegato intervento configura intervento adesivo dipendente ex art. 105, comma 2, c.p.c., fondato sull'interesse alla reiezione del ricorso del Comune ed al mantenimento del divieto di navigazione a motore, connesso alla pretesa comproprietà del lago e suscettibile di restare inciso dagli effetti riflessi del giudicato destinato a formarsi sulla controversia tra le parti originarie. Ciò secondo uno schema compatibile con le caratteristiche proprie del giudizio impugnatorio").

tra il suo rapporto sostanziale (di rivalsa) che lo lega al fornitore medesimo e il rapporto tributario tra quest'ultimo e il Fisco. Infatti, la decisione concernente l'atto impugnato incide inevitabilmente sulla determinazione dell'onere economico oggetto di traslazione mediante rivalsa, cosicché il giudicato, nonostante si tratti di *res inter alios acta*, ripercuote i suoi effetti riflessi in capo al consumatore, il quale può farlo valere nei confronti del fornitore.

Al di fuori di tale ipotesi, si ritengono parimenti ammessi a proporre intervento sia il coobbligato dipendente nel giudizio instaurato dall'obbligato principale (ad esempio, i soci di una società di persone, illimitatamente responsabili per le obbligazioni societarie; i rappresentanti legali del soggetto passivo di imposta, ritenuti solidalmente responsabili con quest'ultimo; il cessionario di azienda o di ramo di essa, responsabili in solido, fatto salvo il beneficio della preventiva escussione del cedente ed entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo, per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle irrogate e contestate nel medesimo periodo, anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore⁴¹)⁴², che l'obbligato principale nel giudizio azionato dal coobbligato dipendente. Autorevole dottrina ha, a tal proposito, osservato che quando l'atto impugnabile è notificato solo all'obbligato dipendente, l'obbligato principale è legittimato a intervenire nel processo instaurato dall'obbligato dipendente, per evitare che tale soggetto, non ottenendo l'annullamento, si rivalga nei suoi confronti⁴³.

Anche in capo al responsabile dipendente limitato si può ravvisare un interesse giuridicamente rilevante ad intervenire nel giudizio azionato, contro l'Amministrazione finanziaria, dal soggetto passivo⁴⁴. Sul responsabile limitato si ripercuotono, infatti, gli effetti dell'atto impositivo e delle conseguenze del suo mancato annullamento⁴⁵, in quanto egli potrebbe essere chiamato a rispondere dell'obbligazione tributaria altrui con il proprio patrimonio fino a concorrenza del valore dei determinati beni indicati dalla legge, dei quali può subire l'espropriazione.

⁴¹ Cfr. d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 14. La responsabilità del cessionario non è soggetta ad alcuna limitazione qualora la cessione sia stata effettuata in frode dei crediti tributari. La frode si presume, salvo prova contraria, quando il trasferimento sia effettuato entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante.

⁴² Ipotesi espressamente ammesse da Cass., Sez. V, 12 gennaio 2012, n. 255, in *Boll. Trib.*, 2012, 859 ss.

⁴³ Così F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., 72.

⁴⁴ In tal senso si è espresso F. V. ALBERTINI, *La pluralità di parti nel processo tributario*, cit., 162 s.

⁴⁵ Gli strumenti di tutela del terzo non sono gli stessi di cui gode il contribuente, poiché non è un coobbligato, ma soltanto soggetto all'esecuzione forzata; pertanto egli subisce gli effetti dell'avviso di accertamento notificato al debitore, che non gli deve essere notificato. Tra l'altro, l'esecuzione forzata sul bene può aver luogo senza che sia necessario la preventiva escussione del soggetto passivo. Per maggiori approfondimenti circa il "terzo" soggetto all'esecuzione forzata si rinvia a: A. CARINCI, *La riscossione nei confronti del coobbligato, tra ruolo e nuovo accertamento esecutivo*, in M. BASILAVECCHIA, S. CANNIZZARO e A. CARINCI, *La riscossione dei tributi*, Milano, 2011, 151 ss.; F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., 308.

Al di fuori delle ipotesi di pregiudizialità-dipendenza sopra esaminate, la dottrina ammette l'esperibilità dell'intervento adesivo dipendente anche in fattispecie di solidarietà paritetica⁴⁶. In particolare, si fa riferimento ai casi del coobbligato che non abbia ancora ricevuto la notifica dell'atto impugnabile e del codestinatario del provvedimento impositivo che, invece, abbia lasciato decorrere inutilmente il termine per ricorrere.

Nella prima ipotesi, l'interesse del coobbligato ad intervenire è ravvisabile nella circostanza che, essendo egli parte del rapporto privatistico di regresso, potrebbe essere tenuto a pagare al coobbligato soccombente nel giudizio con l'Erario la rispettiva quota di imposte accertate. Egli, in altre parole, potrebbe avere interesse ad intervenire per sostenere le ragioni del coobbligato-destinatario dell'atto, al fine di evitare il regresso.

Per quanto concerne, invece, la posizione del codestinatario dell'atto che sia rimasto inerte, si può osservare che tale soggetto vanta un interesse ad intervenire per sostenere le ragioni del ricorrente al fine di giovare dell'annullamento dell'atto. Pertanto, il coobbligato, nei cui confronti l'atto impositivo sia divenuto definitivo per mancata impugnazione, potrà o attendere l'eventuale giudicato favorevole ottenuto dal coobbligato ed avvalersene *ex art.* 1306, comma 2, c.c.⁴⁷; oppure intervenire nel giudizio promosso dal codestinatario al fine di sostenere le sue difese e rafforzare le sue ragioni auspicandone la vittoria.

Oltre ai summenzionati interventi volontari a favore del ricorrente, la giurisprudenza⁴⁸ e la dottrina⁴⁹ riconoscono la possibilità di proporre intervento adesivo dipendente anche a

⁴⁶ Cfr. F. V. ALBERTINI, *La pluralità di parti nel processo tributario*, cit., 164 ss.; B. BELLÈ, *Il processo tributario con pluralità di parti*, Torino, 2002, 64 ss.; F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., 72.

⁴⁷ Si ritiene applicabile l'art. 1306 anche a favore del coobbligato che non abbia impugnato l'accertamento, facendo prevalere l'effetto del giudicato ottenuto dall'altro condebitore sull'avviso di accertamento divenuto definitivo. L'orientamento giurisprudenziale più recente riconosce al coobbligato che non abbia impugnato l'avviso di accertamento la possibilità di potersi avvalere del giudicato favorevole ottenuto da altro condebitore, ai sensi dell'art. 1306 c.c., non solo per paralizzare la pretesa del creditore in via di eccezione, ma anche per ripetere l'indebitato, quando abbia pagato il tributo non per spontanea adesione alla pretesa tributaria, ma al fine di evitare l'azione esecutiva (cfr. Cass., 19 marzo 2008, n. 7334, in *Giur. It.*, 438; Cass., 25 febbraio 2009, n. 4531, in banca dati *fisconline*; Cass., 25 febbraio 2011, n. 4641, in *Giur. It.*, 2426, con nota di F. PICCIAREDDA, *Estensione in utilibus del giudicato favorevole ex art. 1306, comma 2, c.c., in tema di solidarietà tributaria, nei confronti dei coobbligati rimasti estranei al giudizio*). Si viene così a consolidare la regola secondo cui, in tema di solidarietà paritetica, il *quantum* imponibile deve essere determinato in modo uniforme nei riguardi dei soggetti che hanno realizzato la medesima fattispecie impositiva; ciò al fine di salvaguardare il principio di capacità contributiva, il quale dovrebbe esplicarsi in modo unitario sì da rendere equivalente per ciascun consorte il carico tributario (in dottrina avevano sostenuto tale tesi L. CASTALDI, *Incompatibilità tra disciplina civilistica della solidarietà ed esigenze di uniforme accertamento del valore venale dell'immobile tra i coobbligati per l'imposta di registro*, in *Rass. trib.*, 1990, II, 84 ss.; A. FEDELE, *Solidarietà tributaria e termini di decadenza*, in *Giur. Cost.*, 1974, 2742 ss.; P. RUSSO, *Disciplina sostanziale e processuale delle obbligazioni solidali tributarie*, in *Riv. Dir.*, 1975, 336 ss.).

⁴⁸ Cfr. Cass., Sez. V, 3 agosto 2012, n. 13999, in banca dati *fisconline*; Cass., Sez. V, 3 agosto 2012, n. 14000, cit.; Comm. trib. prov. Savona, Sez. III, 28 gennaio 2004, n. 428, in *Dir. prat. trib.*, 2004, 2, 330, con nota di P. PICCIOCCHI, *Rettifica delle rendite catastali delle centrali elettriche: problematiche sostanziali e processuali correlate*.

⁴⁹ In tal senso F. V. ALBERTINI, *La pluralità di parti nel processo tributario*, cit., 172 s.; A. MARCHESELLI, *Liti catastali, tutela del Comune terzo in giudizio e giusto processo tributario*, in *Giur. It.*, 2007, 2352; F. TESAURO, *Manuale*

favore del resistente⁵⁰. In dottrina, a tal proposito, si è osservato che l'interpretazione estensiva del titolo legittimante costituito dalla qualità di "destinatario dell'atto" si ritiene contempli anche la possibilità, per i terzi interessati, di intervenire a sostegno della parte resistente. L'inciso "insieme al ricorrente", contenuto nel comma 3 dell'art. 14, non esprimerebbe, infatti, una comunanza di interesse, appunto con il ricorrente (a tale stregua e a rigore, neppure l'intervento principale sarebbe ammissibile nel processo tributario, in quanto con esso è fatto valere un diritto incompatibile con quello del ricorrente), ma è da riferirsi semplicemente alla qualità di destinatario dell'atto. Comprendendo, quindi, fra i destinatari dell'atto tutti coloro nella cui sfera giuridica si ripercuotono gli effetti del provvedimento impugnato, è ben possibile rinvenire fra di essi soggetti interessati a sostenere la parte resistente⁵¹.

In particolare, l'ipotesi concreta più frequente è quella del Comune che interviene, sostenendo le ragioni dell'ente impositore, nel giudizio concernente le liti catastali, al fine di conservare l'atto impugnato dal contribuente. Il Comune vanta, infatti, un interesse qualificato e specifico ad intervenire, consistente nella sua aspettativa di applicazione dell'imposta locale sulla base della rendita come originariamente determinata.

5. *Termini e modalità per proporre intervento adesivo dipendente.*

L'eccessiva stringatezza dell'art. 14 rende difficoltoso anche risolvere le questioni strettamente procedurali, quali termini e modalità per intervenire. Tale norma si limita, invero, a stabilire che i terzi intervengono nel processo notificando apposito atto a tutte le

del processo tributario, cit., 72; M. TRIMELONI, *Catasto fabbricati e Ici: le posizioni del comune. Interrogativi sulla tutela giurisdizionale dell'Ente*, in *Fin. Loc.*, 2003, 871.

⁵⁰ Per quanto riguarda l'intervento adesivo *ad opponendum* nel processo amministrativo, può ritenersi principio acquisito in giurisprudenza (Consiglio di Stato, Sez. VI, 2 febbraio 2007, n. 425; Tar Lecce, Sez. II, 10 dicembre 2009, n. 3057; Tar Basilicata, 26 ottobre 2007, n. 648, in banca dati *Consiglio di Stato e Tar*) e in dottrina (E. CASETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2010, 790) che presupposto per la sua ammissibilità è la titolarità di un interesse alla conservazione dell'atto e al rigetto del ricorso proposto contro di esso, dal quale l'interventore sia in grado di trarre, se pur di riflesso, una utilità. Ad esempio, l'intervento in parola è stato ritenuto ammissibile con riferimento al caso: a) del Comune, in quanto titolare di una competenza generale e residuale in materia sanitaria, nel giudizio proposto avverso il provvedimento di un'Azienda sanitaria locale, che aveva dichiarato il proprio ambito territoriale carente di un posto di medico di medicina generale convenzionato, e ciò al fine di contestare, in punto di fatto, il dato offerto dalla ricorrente e relativo all'entità della popolazione locale, che documentalmente risultava errato (Consiglio di Stato, 12 ottobre 1991, n. 9, in *Foro Amm.*, 1991, 2527 e in *Giur. It.*, 1992, III, 141); b) del Comune, nel giudizio promosso dal direttore didattico del circolo scolastico ubicato nel suo territorio avverso il provvedimento che disponeva il trasferimento per incompatibilità ambientale disposta dall'autorità scolastica, stante l'interesse dell'ente locale alla correttezza dei rapporti con la suddetta autorità e ad opporsi a che la titolarità del circolo didattico continuasse ad essere affidata a persona che ne rendeva difficoltoso lo svolgimento (Consiglio di Stato, Sez. VI, 7 marzo 1991, n. 136, in *Cons. di Stato*, 1991, I, 489).

⁵¹ Così F. V. ALBERTINI, *La pluralità di parti nel processo tributario, cit.*, 168.

parti e costituendosi nelle forme prescritte per la parte resistente. Pertanto, quanto alle modalità da seguire per spiegare intervento, la disposizione in esame stabilisce che il soggetto interessato deve costituirsi in giudizio notificando a tutte le parti l'atto scritto che evidenzia le ragioni del proprio intervento. Alla notifica dovrà seguire, entro 60 giorni, la costituzione in giudizio, nelle forme previste per la costituzione della parte resistente, ovvero con il deposito del fascicolo in segreteria della Commissione.

Come si può notare, la disposizione nulla dice in ordine al termine ultimo entro cui è possibile spiegare tale intervento.

Al fine di colmare tale lacuna, occorre fare riferimento alla natura dell'intervento adesivo dipendente. Come già rilevato, il terzo interventore non fa valere un diritto autonomo, in quanto, pur proponendo una domanda propria, si limita, con essa, a chiedere l'accoglimento del *petitum* già formulato da una delle parti principali. In altre parole, egli non fa valere un interesse ad agire in senso tecnico di affermazione di un diritto proprio ed eventualmente di una sua lesione, ma semplicemente l'espressione della generica aspettativa di un vantaggio che il terzo può ripromettersi dall'accoglimento della domanda della parte adiuvata; vantaggio certamente riconducibile ad una posizione di diritto sostanziale del terzo, ma, appunto per ciò, non autonomo, e rilevante solo per il suo collegamento con la posizione della parte adiuvata⁵².

È proprio da queste considerazioni circa la natura e le circoscritte facoltà che l'interveniente adesivo dipendente può esercitare in causa, che si apprezza la sentenza in commento anche con riferimento alla questione del termine per intervenire. Pare corretto poter affermare, nel silenzio della norma, che il terzo, non impugnando alcun atto impositivo, non potendo proporre domande nuove, non potendo sollevare eccezioni riservate alle parti principali, non potendo, perciò, ampliare il *thema decidendum*, possa intervenire anche quando il termine per impugnare in via principale sia già decorso. Questa presa di posizione della Suprema Corte si pone in linea con quanto affermato da parte della dottrina, la quale già individuava nell'udienza di trattazione il termine ultimo per intervenire⁵³. In quest'ottica, la costituzione

⁵² In tal senso C. MANDRIOLI, *Corso di diritto processuale civile*. II, *cit.*, 237. Si veda anche S. COSTA, voce *Intervento (dir. proc. civ.)*, in *Enc. Dir.*, XXII, Milano, 1972, 464, il quale qualifica la legittimazione dell'interveniente adesivo come secondaria, essendo egli titolare di un'azione *sui generis* perché secondaria o subordinata, nel senso che è fondata su un interesse ad agire caratterizzato dal suo riferimento ad un diritto altrui, come posizione di vantaggio riflesso sul piano sostanziale.

⁵³ Cfr. F. V. ALBERTINI, *Il processo con pluralità di parti*, in *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, *cit.*, 295; C. CONSOLO e C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Trento, 2012, 173.

in giudizio dell'interventore, pertanto, può avere luogo fino alla scadenza dei termini di cui all'art. 32, d.lgs. 546/1992⁵⁴.

⁵⁴ È lo stesso termine che l'interpretazione prevalente dell'art. 23, d.lgs. 546/1992, assegna alla costituzione tardiva del resistente, e permette, almeno, un minimo contraddittorio tra le parti. Si veda F. V. ALBERTINI, *Parte resistente: costituzione in giudizio (art. 23, d.lgs. 31.12.1992, n. 546)* in F. TESAURO, *Codice commentato del processo tributario*, Torino, 2011, 367.