

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE CATANIA, sez. III,
4 gennaio 2019, n. 167

È inammissibile il ricorso proposto dal contribuente avverso una pluralità di cartelle di pagamento, relative ad imposte ed annualità differenti, di cui è protestata l'omessa notifica. La natura e la struttura del processo tributario consentono la proposizione di un ricorso cumulativo con pluralità di parti solamente quando sussiste un collegamento tra i diversi atti impositivi impugnati.

(Omissis). Svolgimento del processo.

Con ricorso iscritto al n. (omissis) G.F. impugnava i seguenti atti: (omissis).

Formulava i seguenti motivi di impugnazione:

- omessa o irregolare notifica delle cartelle esattoriali;
- omessa indicazione del responsabile del procedimento;
- nullità delle cartelle di pagamento indicate nell'atto impugnato per omessa notifica dell'avviso di accertamento;
- intervenuta prescrizione dei crediti azionati;
- nullità dell'atto per intempestività della notifica e violazione dell'art. 25 D.P.R. 602/1973;
- ritardata o irregolare iscrizione a ruolo dei tributi da parte degli Enti impositori.

Chiedeva pertanto che questa Commissione dichiarasse l'illegittimità degli atti impugnati e non dovute le somme iscritte a ruolo con le relative sanzioni e interessi.

Formulava altresì istanza di sospensione dell'atto impugnato ai sensi dell'art. 47 del D.L. n. 546/1992.

Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Catania, la quale eccepiva la propria carenza di legittimazione passiva nel giudizio, essendo unicamente legittimata la Se.Ri.T. per i vizi dell'attività posta in essere da quest'ultima.

Chiedeva pertanto che venisse dichiarato il suo difetto di legittimazione e di conseguenza che venisse estromessa dal giudizio in questione ed in subordine che venisse dichiarato inammissibile o comunque rigettato il ricorso.

Si costituiva in giudizio Riscossione Sicilia S.p.A. (già Serit Sicilia S.p.A.), Agente della Riscossione per la provincia di Catania, chiedendo che venisse ritenuta e dichiarata l'inammissibilità del ricorso ed in subordine che venisse ritenuto e dichiarato il difetto di legittimazione passiva dell'agente della riscossione relativamente al merito della pretesa. Chiedeva anche che venisse ritenuta e dichiarata la legittimità dell'operato dell'agente della riscossione, rigettando tutte le domande di parte ricorrente.

La causa veniva decisa all'udienza del 21 novembre 2018.

Tanto premesso, ritiene la Commissione che il ricorso sia inammissibile.

La Corte di Cassazione civile a Sezioni Unite, con sentenza n. 19704 del 2 ottobre 2015, ha statuito che:

“È ammissibile l'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata (validamente) notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario, senza che a ciò sia di ostacolo il disposto dell'ultima parte del terzo comma dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, posto che una lettura costituzionalmente orientata di tale norma impone di ritenere che la ivi prevista impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato non costituisca l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque legittimamente venuto a conoscenza e pertanto non escluda

la possibilità di far valere tale invalidità anche prima, nel doveroso rispetto del diritto del contribuente a non vedere senza motivo compresso, ritardato, reso più difficile ovvero più gravoso il proprio accesso alla tutela giurisdizionale quando ciò non sia imposto dalla stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione”.

È possibile, pertanto, affermare che, alla luce del superiore principio nomofilattico (essendo l'estratto ruolo l'atto attraverso il quale il contribuente viene a conoscenza della pretesa impositiva), gli atti impositivi, qual che sia la loro natura, sono impugnabili quando degli stessi si sia venuti a conoscenza per il tramite dell'estratto di ruolo che diventa, quindi, lo strumento attraverso il quale si chiede al Giudice tributario un pronunciamento sulla legittimità e/o illegittimità dell'atto impositivo nello stesso rappresentato che per un qualche motivo non è stato conosciuto dal destinatario (Cass. Sez. un. 9704 del 2 ottobre 2015; 27799/18).

Tanto premesso, in linea generale, sulla ormai riconosciuta impugnabilità degli estratti di ruolo, si evidenzia che l'atto introduttivo del presente giudizio è un ricorso c.d. cumulativo.

La questione del ricorso cumulativo in materia tributaria non è nuova e la giurisprudenza di legittimità la risolve in senso positivo, ma con ristretti limiti (cfr. Cass., Sez. V, n. 10578 del 30 aprile 2010), imposti dalla natura e struttura del processo tributario. Infatti il processo tributario è strutturato dal legislatore agli artt. 18 e 19 DPR 546/1992 come impugnazione avverso un singolo atto impositivo, e l'art. 29 riserva al presidente della Sezione la possibilità di riunione di ricorsi che abbiano “lo stesso oggetto o sono fra loro connessi”.

Orbene, se la riunione dei ricorsi è consentita solo in caso di connessione o di identità di oggetto, se ne deduce che anche il contribuente è tenuto a rispettare tale limite per impugnare più atti dell'Amministrazione finanziaria. In altri termini, il contribuente non può fare di più di quanto è consentito allo stesso giudice tributario, cumulando domande di annullamento di atti tra loro scollegati. L'art. 104 del c.p.c., di conseguenza, è applicabile al processo tributario, ma con l'adattamento imposto dal principio di “compatibilità” dettato dall'ultimo comma dell'art. 1 della legge sul contenzioso tributario. E tale compatibilità richiede che l'impugnazione riguardi atti impositivi tra loro connessi o con lo stesso oggetto. Ora, per “oggetto”, in materia tributaria, va intuitivamente inteso un rapporto d'imposta, e cioè un preciso fatto storico dal quale nasce per il Fisco il potere/dovere di effettuare un prelievo fiscale e per il cittadino l'obbligo di sottostarvi. Per “connessione”, invece, va inteso quel legame tra più fatti/rapporti d'imposta per cui l'uno discende dall'altro o la decisione dell'uno refluiscie sull'altro.

Nel caso in esame tale connessione non esiste, in quanto i ruoli di riferimento ad imposte ed annualità diverse (tasse automobilistiche, Irap-Irpef, diritto annuale iscr. Albi, ICD), che non hanno alcun collegamento tra di loro, né oggettivo, né probatorio.

In termini conclusivi, accedendo al metodo usato dal contribuente, con lo stesso ricorso si potrebbero impugnare ad libitum decine di atti impositivi, violando non solo la normativa sul contributo unificato, ma stravolgendo il processo tributario, il quale tendenzialmente si occupa volta per volta di un solo atto dell'Amministrazione fiscale a carico del contribuente.

Per tali ragioni, il ricorso va dichiarato inammissibile, restando pregiudicata la possibilità di un esame del merito.

E ciò a prescindere dalla questione relativa all'avvenuta notifica o meno delle cartelle di pagamento.

Data la particolarità della questione trattata, si compensano le spese di lite tra le parti.

P.Q.M. – la Commissione dichiara inammissibile il ricorso e compensa le spese del giudizio. (*Omissis*).

Resistenze giurisprudenziali al riconoscimento del litisconsorzio facoltativo improprio nel rito tributario

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Inquadramento sistematico: la connessione (oggettiva e/o soggettiva, propria e impropria) come requisito per l'eventuale cumulabilità delle azioni nel rito civile. – 3. Il quadro normativo di riferimento nel processo tributario e gli argomenti a sostegno della non applicabilità, a tale rito, del litisconsorzio facoltativo improprio. – 4. (*Segue*): l'infondatezza delle tesi esposte. – 5. I limiti di operatività del litisconsorzio facoltativo improprio. – 6. L'analisi della sentenza in commento: le discutibili ragioni addotte a sostegno della inammissibilità del ricorso.

1. – *Premessa*

La sentenza che si annota consente di tornare a ragionare sulla problematica, non ancora esaurita, relativa alla ammissibilità nel processo tributario del ricorso oggettivamente⁽¹⁾ e soggettivamente⁽²⁾ complesso.

⁽¹⁾ Nel rito tributario il tema del ricorso oggettivamente complesso si pone nelle ipotesi di impugnazione contestuale, da parte di un unico contribuente, di una pluralità di atti emanati dallo stesso ente impositore (si parla in questo caso di ricorso cumulativo). In generale, sulla ammissibilità del ricorso cumulativo, cfr., senza pretese di esaustività, P. Russo, voce *Processo Tributario*, in *Enc. dir.*, XXXVI, Milano, 1987, 55; F. Moschetti, *La disciplina del ricorso novellato nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 1073; F. Batistoni Ferrara, *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995, 34; B. Bellè, *Il processo tributario con pluralità di parti*, Torino, 2002, 142; F. Randazzo, *Osservazioni sul ricorso cumulativo nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, 717. In senso contrario, cfr. C. Bendin, *Note in tema di ammissibilità del ricorso cumulativo dinanzi alle Commissioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 1989, II, 173; S. Cardillo, *Il processo cumulativo nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, 1135. In giurisprudenza, si registra un orientamento consolidato della Corte di Cassazione relativo all'applicabilità nel processo tributario dell'art. 104 c.p.c., che disciplina l'originario cumulo di domande contro la stessa parte ("contro la stessa parte possono proporsi nel medesimo processo più domande non altrimenti connesse"). Tra le altre, cfr. Cass., sez. trib., 1° ottobre 2004, n. 19666, in *Corr. trib.*, 2005, 127, con nota di F. Graziano, *Ammissibile il ricorso cumulativo nel processo tributario*; Cass., n. 23562 del 2009, in *www.italgiure.giustizia.it*; Cass., sez. trib., 6 novembre 2009, n. 23562; Cass., sez. trib., 20 maggio 2002, n. 7359, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, 714, con nota di F. Randazzo, *Osservazioni sul ricorso cumulativo nel processo tributario*, *cit.* L'Autore evidenzia tuttavia che si avrebbe una eccessiva dilatazione del ricorso se si applicasse l'art. 104 c.p.c. nella sua interezza, consentendo al contribuente di impugnare contestualmente atti impositivi tra loro totalmente "scollegati".

⁽²⁾ Nel processo tributario il tema del ricorso soggettivamente complesso si pone tipicamente con riferimento al "lato attivo" del rapporto processuale, vale a dire nell'ipotesi di un ricorso presentato da una pluralità di ricorrenti avverso uno stesso atto impositivo di

La pronuncia appare di particolare interesse pratico perché riguarda una fattispecie processuale divenuta molto diffusa negli ultimi anni⁽³⁾, vale a dire l'impugnazione congiunta di plurime cartelle di pagamento, che si assumono non notificate, risultanti dall'estratto di ruolo rilasciato al contribuente dal competente Agente della Riscossione in un determinato momento storico.

Nella fattispecie concreta, si trattava di un contribuente che aveva presentato un unico ricorso avverso tutte le cartelle di pagamento risultanti dall'estratto di ruolo (aventi ad oggetto sia tributi nazionali sia imposte locali) protestandone la mancata notifica (nonché, in via di subordine, ulteriori vizi quali l'intervenuta prescrizione delle pretese).

La Commissione Tributaria Provinciale di Catania dichiara il ricorso inammissibile perché proposto avverso separati atti impositivi che tra di

cui siano stati destinatari (si parla in questo caso di ricorso collettivo, proprio per rendere immediatamente percepibile la pluralità dei ricorrenti). Tuttavia, è chiaro che la situazione processuale soggettivamente complessa può riguardare anche il lato passivo del rapporto giudiziario, come nell'ipotesi (che qui rileva) di ricorso presentato da un unico ricorrente avverso più atti impositivi di competenza di una pluralità di enti impositori. In generale, sulla ammissibilità del ricorso collettivo, cfr. L. Baccaglioni, sub *Art. 14*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di C. Consolo – C. Glendi, Padova, 2012, 170; F. Maffezzoni, *Ricorso collettivo e processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1988, 1284; B. Flessati, *Le parti nel processo tributario*, Torino, 2001, 229; S. Armella – E. Comaschi, *Il processo tributario con pluralità di parti*, in *Codice del processo tributario. Diritto e pratica*, a cura di Uckmar – Tundo, Piacenza, 2007, 2017; C. Spaccapelo, *Sul ricorso collettivo-cumulativo avverso più accertamenti*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2002, 676.

⁽³⁾ In particolare, a seguito della nota sentenza resa dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite, 2 ottobre 2015, n. 19704, la quale ha riconosciuto l'autonoma e immediata impugnabilità dell'atto impositivo non validamente notificato e del quale il contribuente sia venuto in qualsiasi modo legittimamente a conoscenza, affermando il diritto di contrastare l'avanzamento del procedimento di imposizione e riscossione il più presto possibile. La pronuncia aveva appunto ad oggetto l'impugnazione della cartella di pagamento di cui il contribuente era venuto a conoscenza per la prima volta attraverso l'estratto di ruolo rilasciato su propria richiesta dall'Agente della Riscossione. Questo il principio di diritto affermato dalle Sezioni Unite: "È ammissibile l'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata (validamente) notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario, senza che a ciò sia di ostacolo il disposto dell'ultima parte del terzo comma dell'art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992, posto che una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 19 citato impone di ritenere che la ivi prevista impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato non costituisca l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque legittimamente venuto a conoscenza e pertanto non escluda la possibilità di far valere tale invalidità anche prima, nel doveroso rispetto del diritto del contribuente a non vedere senza motivo compresso, ritardato, reso più difficile ovvero più gravoso il proprio accesso alla tutela giurisdizionale quando ciò non sia imposto dalla stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione".

loro non avrebbero nessun “collegamento” (essendo i ruoli relativi ad imposte ed annualità diverse), come invece imporrebbero, a detta dei Giudici, la natura e la struttura del processo tributario ai fini della ammissibilità di un ricorso cumulativo con plurime controparti.

La sentenza consente di formulare alcune osservazioni critiche in merito all’apparato motivazionale adottato dalla Commissione Tributaria Provinciale, permettendo altresì di ripercorrere ed approfondire il dibattito sulla proponibilità dell’azione soggettivamente ed oggettivamente complessa nel rito tributario.

2. – *Inquadramento sistematico: la connessione (oggettiva e/o soggettiva, propria e impropria) come requisito per l’eventuale cumulabilità delle azioni nel rito civile*

Prima di scendere “*in medias res*”, pare utile fissare le coordinate generali della questione, partendo dalla normativa processuale civilistica, della quale andrà più avanti verificata la compatibilità con il rito tributario, stante la mancanza in quest’ultima – come si avrà modo di approfondire *infra* – di una disciplina specifica.

Valga allora ricordare – per quanto ciò possa apparire scontato – che ciascuna azione processuale è caratterizzata da elementi soggettivi (ossia il soggetto attivo e quello passivo dell’azione) e da elementi oggettivi (il *petitum*, vale a dire ciò che si intende ottenere con l’azione, e la *causa petendi*, ossia il titolo giuridico a fondamento della domanda).

Quando due o più azioni hanno in comune solamente alcuni dei predetti elementi, tale comunanza parziale (*connessione*) assume interesse per l’ordinamento sotto il profilo della eventuale opportunità che le diverse azioni vengano esaminate e trattate insieme (*cumulo*).

La connessione tra le azioni può derivare, tipicamente, dalla comunanza degli elementi soggettivi (vale a dire di entrambe le parti) oppure dalla comunanza di almeno uno degli elementi oggettivi (*petitum* e/o *causa petendi*).

L’ipotesi di connessione soggettiva si realizza quando due o più azioni hanno in comune entrambi i soggetti, quindi nell’ipotesi di controversie proposte dallo stesso soggetto avverso lo stesso soggetto. In questo caso, l’eventuale esame unitario delle cause implicherebbe che, oltre agli stessi soggetti che sono già parte del processo, vengano cumulati in quel processo anche i diversi elementi oggettivi.

Questo fenomeno è disciplinato nel diritto processuale civile all’art. 104 c.p.c., dove si prevede che una parte possa proporre contro la stessa

parte, nello stesso processo, più domande anche non altrimenti connesse (*cumulo oggettivo conseguente a connessione soggettiva*).

La situazione speculare a quella appena rappresentata è data dall'ipotesi in cui, a causa della connessione di uno o più elementi oggettivi delle azioni, il trattamento unitario delle controversie determina il cumulo degli elementi soggettivi. In questo caso, si tratta quindi della possibilità per più soggetti di agire oppure di essere convenuti nello stesso processo (*cumulo soggettivo conseguente a connessione oggettiva*, fenomeno più comunemente noto con il termine *litisconsorzio*).

Ora, tralasciando le ipotesi di litisconsorzio necessario (che si ha quando l'oggetto del processo riguarda in maniera inscindibile più soggetti e, per questa sua peculiarità, prevede una regolamentazione specifica), il fenomeno del litisconsorzio facoltativo iniziale è codificato all'art. 103 c.p.c., secondo cui "più parti possono agire o essere convenute nello stesso processo" (i) nei casi in cui sussiste connessione oggettiva (*litisconsorzio facoltativo proprio*), ossia "quando tra le cause che si propongono esiste connessione per l'oggetto o per il titolo" (*petitum o causa petendi*), ma anche (ii) quando, pur non essendovi una vera e propria connessione dovuta alla identità degli elementi identificatori dell'azione, "la decisione dipende, totalmente o parzialmente, dalla risoluzione di identiche questioni" (si parla in tal caso di *litisconsorzio facoltativo improprio* oppure di connessione "meramente intellettuale")⁽⁴⁾.

Ora, a ben guardare, è proprio in tale ultimo fenomeno processuale (*litisconsorzio facoltativo improprio*) che va inquadrata la fattispecie oggetto della sentenza che qui si annota, la quale, valga ricordarlo, riguarda il ricorso con il quale un contribuente ha convenuto in giudizio più soggetti (Agenzia delle entrate, Agente della Riscossione, Enti locali) impugnando una molteplicità di cartelle di pagamento di cui assume essere venuto a

⁽⁴⁾ La definizione è di P. Calamandrei, *Istituzioni di diritto processuale civile*, II, Padova, 1941, 167. Per un approfondimento di tale istituto nel diritto processuale civile si segnalano, senza pretese di esaustività: G. Tarzia, *Il litisconsorzio facoltativo nel giudizio di primo grado*, Milano, 1972; A. Proto Pisani, *sub art. 103 c.p.c.*, in AA.VV., *Commentario del codice di procedura civile*, diretto da E. Allorio, I, 2, Torino, 1973, 1128; G. Fabbrini, voce *Litisconsorzio*, in *Enc. dir.*, XXIV, Milano, 1974, 810; S. Menchini, *Il processo litisconsortile. Struttura e poteri delle parti*, Milano, 1993, 107. Va segnalato per completezza che, nel sistema processuale civile, la positivizzazione della possibilità di cumulare fin dall'inizio plurime domande, tra loro connesse dalla risoluzione delle medesime questioni, è avvenuto solamente con l'entrata in vigore del codice del 1942. La maggior parte della dottrina, tuttavia, riteneva ammissibile questo fenomeno processuale anche sotto il vigore del precedente c.p.c. del 1865. In tal senso, per tutti, G. Chiovenda, *Principii di diritto processuale civile*, Napoli, 1923, 1076.

conoscenza all'atto del rilascio dell'estratto di ruolo e di cui protesta, per tutte e *in primis*, la mancata notifica.

Si tratta infatti di una ipotesi in cui le diverse azioni, logicamente autonome, volte all'annullamento dei singoli atti impositivi, non sono legate tra di loro da un vincolo di connessione oggettiva propria (essendo di volta in volta diversi sia il *petitum* che la *causa petendi*), pur tuttavia la richiesta di tutela avanzata dal contribuente comporta per il Giudice la risoluzione quanto meno di una questione comune a tutti gli atti impositivi dedotti in giudizio, relativa alla mancata notifica degli stessi.

Ebbene, una fattispecie processuale così tratteggiata sarebbe senza dubbio ammissibile nel processo civile (essendo direttamente sussumibile nell'art. 103 c.p.c.) consentendo il *simultaneus processus*. Ma ciò che si vuole verificare tramite la presente indagine è se ad un analogo risultato possa pervenirsi anche nell'ambito del diritto processuale tributario.

3. – *Il quadro normativo di riferimento nel processo tributario e gli argomenti a sostegno della non applicabilità, a tale rito, del litisconsorzio facoltativo improprio*

Come anticipato, la normativa processuale tributaria non prevede alcuna disposizione specifica in ordine all'istituto del litisconsorzio facoltativo improprio⁽⁵⁾.

Vi si trovano solamente alcuni riferimenti a fattispecie litisconsortili che, rispetto a quella che qui interessa indagare, si pongono in rapporto di "prossimità".

Il riferimento è anzitutto all'art. 14 del d.lgs. n. 546 del 1992, rubricato "Litisconsorzio ed intervento", che disciplina: (i) ai primi due commi, l'ipotesi in cui l'oggetto del ricorso riguardi inscindibilmente più soggetti, vale a dire l'ipotesi del litisconsorzio necessario; e (ii) al 3° comma, l'istituto dell'intervento volontario o per chiamata di un terzo in un processo già radicato, sebbene nelle sole ipotesi di litisconsorti che, insieme al ricorrente, siano destinatari dell'atto impugnato ovvero parti del rapporto tributario controverso.

Ad ogni modo, dalla predetta disposizione normativa è possibile trovare conferma della ammissibilità, in linea di principio, di un giudizio

(5) Sulla figura del litisconsorzio nel processo tributario, senza pretese di esaustività, cfr. P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Il Processo tributario*, Milano, 2005, 68; F. Tesaro, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2006, 360; V. Azzoni, *Le parti e il litisconsorzio necessario nel processo tributario*, in *Fisco*, 1996, 5726.

tributario con pluralità di parti. Così come analoga conferma è possibile rinvenirla nell'altra disposizione che qui viene in rilievo, vale a dire l'art. 29 del d.lgs. n. 546 del 1992, che attribuisce ai Presidenti di Sezione delle Commissioni Tributarie il potere di riunire, *ex post*, i ricorsi assegnati alla propria Sezione "che hanno lo stesso oggetto o sono fra loro connessi".

Ora, la carenza di una specifica normativa dedicata al litisconsorzio facoltativo improprio ha costituito, tradizionalmente, il terreno sul quale numerosa giurisprudenza di merito ha giustificato l'inammissibilità di tale istituto nel processo tributario⁽⁶⁾.

Si è infatti osservato che il citato art. 14, legittimando (al 3° comma) l'instaurazione di un litisconsorzio facoltativo successivo solo nelle ipotesi di intervento del terzo e solo se questi sia, insieme al ricorrente originario, destinatario dell'atto impugnato ovvero parte del rapporto tributario controverso, sembrerebbe ammettere la costituzione (successiva) di un processo con pluralità di parti solo laddove sussista una connessione oggettiva ("propria") tra le domande. Da ciò si è argomentato che analoghi limiti andrebbero rispettati anche nel caso della attivazione di un *simultaneus processus* sin dalla proposizione del ricorso, con conseguente inammissibilità di un atto introduttivo del giudizio che realizzi una fattispecie di litisconsorzio improprio nei termini sopra esposti.

Ad analoghe conclusioni si è giunti sulla base dell'art. 29 del d.lgs. n. 546 del 1992. Al riguardo, taluna giurisprudenza di merito è persino pervenuta a sostenere che tale disposizione, attribuendo all'organo giurisdizionale il potere di riunire più ricorsi, escluderebbe implicitamente che la riunione possa essere determinata dagli stessi contribuenti.

Invece, secondo un'altra (meno rigorosa) impostazione, il litisconsorzio facoltativo originario potrebbe trovare applicazione nel processo tributario con i medesimi limiti previsti dall'art. 29 per l'ipotesi di successiva riunione dei procedimenti⁽⁷⁾. Si tratta in particolare delle ipotesi in cui le

⁽⁶⁾ In tal senso, oltre alla sentenza qui in commento, cfr. "*ex pluribus*" Comm. trib. prov. Reggio Emilia, n. 171 del 2008, in *Banca Dati Ipsoa*; Comm. trib. prov. Modena, 4 dicembre 2007, n. 219, in *Giust. trib.*, 2008, 609, con nota di L. Baccaglioni, *Inammissibilità del cd. Ricorso collettivo-cumulativo nel processo tributario: la connessione impropria non costituisce presupposto per il cumulo originario di domande nelle liti di imposta*, in *Giust. trib.*, 2008, 609; Comm. trib. prov. Salerno, n. 2016 del 2015, in *Rass. trib.*, 2006, 609, con nota adesiva di M. G. De Gregorio, *Sui limiti di ammissibilità del ricorso collettivo-cumulativo nel processo tributario*; Comm. trib. prov. Pisa, n. 10 del 2001, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2002, 674, con nota critica di C. Spaccapelo, *Non è ammissibile un solo ricorso contro atti diversi*; Comm. trib. prov. Treviso, 30 luglio 1998, n. 177, in *Boll. trib.*, 2000, 466.

⁽⁷⁾ Questa argomentazione è adottata anche dalla sentenza in commento, laddove si legge che "se la riunione dei ricorsi è consentita solo in caso di connessione o identità di

domande (i) abbiano “lo stesso oggetto” (*petitum* o *causa petendi*), cioè quando sussiste una connessione oggettiva (ipotesi di *litisconsorzio facoltativo proprio*, disciplinata nel sistema processuale civile, come visto, dalla prima parte dell’art. 103, 1° comma), oppure (ii) “sono fra loro connesse”, laddove la “connessione” richiesta viene interpretata restrittivamente nel senso che, dovendosi trattare di qualcosa di diverso dalla connessione oggettiva di cui alla precedente ipotesi, non può che essere una connessione soggettiva, vale a dire una ipotesi in cui le plurime controversie intercorrano tra le stesse (due) parti (ma secondo questa interpretazione saremmo nel campo del *cumulo oggettivo conseguente a connessione soggettiva*, pertanto in una ipotesi, prevista anche dall’art. 104 c.p.c., che esula dalla situazione processuale litisconsortile) (8).

Ebbene, per quanto qui di interesse, si tratta di verificare se i predetti argomenti siano superabili e se, quindi, in mancanza di una normativa specifica nel rito tributario, possa ivi trovare applicazione, per il tramite della norma di rinvio contenuta all’art. 1, 2° comma, del d.lgs. n. 546 del 1992, l’ipotesi di *litisconsorzio facoltativo improprio* disciplinato dall’art. 103 c.p.c.

4. – (Segue): *l’infondatezza delle tesi esposte*

Partiamo con il dire che la mancanza di una specifica regolamentazione dell’istituto del *litisconsorzio facoltativo improprio* nel corpo della normativa dedicata al processo tributario non può certamente essere interpretata come volontà del legislatore di escluderne l’applicabilità.

Ciò appare chiaro se solo si considera che il citato art. 1, 2° comma, del d.lgs. n. 546 del 1992 prevede espressamente l’applicabilità delle norme del codice di procedura civile al processo tributario per tutto quanto ivi

oggetto, se ne deduce che anche il contribuente è tenuto a rispettare tale limite per impugnare più atti dell’Amministrazione finanziaria. In altri termini, il contribuente non può fare di più di quanto è consentito allo stesso giudice tributario, cumulando domande di annullamento di atti tra loro scollegati”.

(8) Un altro argomento “minore” sovente utilizzato dalla giurisprudenza a sostegno della non ammissibilità del *litisconsorzio facoltativo originario improprio* nel giudizio tributario è quello per cui l’art. 18 del d.lgs. n. 546 del 1992 dispone che il ricorso debba indicare “l’atto impugnato”, laddove l’uso del singolare escluderebbe la possibilità di potersi avvalere di un’unica domanda per impugnare più atti impositivi. La superficialità di questa argomentazione emerge in tutta la sua evidenza se solo si considera che, anche nel sistema processuale civile, dove risultano positivamente gli istituti del *cumulo* e del *litisconsorzio* (artt. 103 e 104 c.p.c.), si utilizza il termine “domanda”, al singolare, nella determinazione del contenuto della citazione (art. 163 c.p.c.).

non disposto (e ferma restando una preliminare valutazione di compatibilità).

Se ne deduce quindi che, nel silenzio della normativa processuale tributaria, la soluzione naturale prevista dall'ordinamento è proprio il rinvio alle disposizioni del codice di rito "in quanto compatibili" (ed in seguito effettueremo una valutazione della predetta compatibilità).

Ciò posto in termini generali, non pare che dalla lettera dell'art. 14 del d.lgs. n. 546 del 1992 sopra citato possano trarsi validi argomenti in ordine alla inapplicabilità, al processo tributario, del litisconsorzio facoltativo improprio. È vero che la norma in esame sembrerebbe ammettere la costituzione (successiva) di un processo con pluralità di parti solo laddove sussista una connessione oggettiva tra le domande, argomento che potrebbe essere utilizzato per affermare che analoghi limiti andrebbero rispettati anche nel caso della attivazione di un *simultaneus processus* sin dalla proposizione del ricorso introduttivo.

Tuttavia, come già notato da autorevole dottrina⁽⁹⁾, l'art. 14 contiene solo una disciplina di carattere procedurale, intesa a stabilire le forme ed i termini degli atti che devono essere compiuti dalle parti nell'ipotesi in cui si verifichi una fattispecie di litisconsorzio necessario, oppure di intervento volontario o su istanza di parte. La disposizione non dedica invece alcun cenno alle fattispecie sostanziali in presenza delle quali può aversi un processo tributario complesso (dal punto di vista soggettivo oppure oggettivo, per facoltà delle parti oppure per imposizione di legge, fin dall'introduzione della domanda oppure in un momento successivo).

Similmente, non sembrano avere solide basi gli argomenti che fondano l'inammissibilità del litisconsorzio facoltativo improprio sul tenore letterale dell'art. 29 del d.lgs. n. 546 del 1992.

In primo luogo, appare priva di ogni pregio la tesi che escluderebbe "a priori" il litisconsorzio facoltativo originario ad opera dei contribuenti sulla base del fatto che l'art. 29 attribuirebbe al solo Giudice il potere di riunire più ricorsi. Al riguardo, si può notare che il fatto che il ricorso introduttivo produca, sin dall'inizio del giudizio, un risultato analogo a quello che, in corso di causa, può ottenersi per il tramite della riunione giudiziale di più procedimenti attivati autonomamente, costituisce al più

(9) C. Glendi, *Rapporti tra la nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile, retro*, 2000, I, 1726, nota 65, in cui l'Autore afferma che l'art. 14 del d.lgs. n. 546 del 1992, "si limita, opportunamente, a dettare essenziali norme procedurali in grado di regolare il meccanismo attuativo di questi istituti, per l'eventualità che (e nei casi in cui) ne ricorrano i presupposti sostanziali".

un indice della sua legittimità, rispondendo a generali criteri di economia processuale⁽¹⁰⁾.

Ma anche guardando alla tesi (appena) meno restrittiva – secondo cui il litisconsorzio facoltativo originario operante nel processo tributario si applicherebbe, in definitiva, solamente a domande connesse oggettivamente – non può non rilevarsi come la stessa appaia del tutto inappagante.

Infatti, laddove il legislatore ha previsto la possibilità di riunione (oltre che per le controversie aventi lo stesso oggetto, anche) per le cause che “sono fra loro connesse”, ha utilizzato un’espressione generica, che ben può essere interpretata nel senso di ricomprendervi non solo la connessione soggettiva che comporta un cumulo oggettivo, ma anche le ipotesi di connessione impropria previste dall’art. 103 c.p.c.⁽¹¹⁾.

Inoltre, la dottrina più attenta⁽¹²⁾ non ha mancato di notare che la genericità della “connessione” richiesta dall’art. 29 rende l’ambito applicativo della disposizione in commento coincidente con quello della previgente versione della norma regolatrice della riunione nel processo tributario, vale a dire l’art. 34 del d.p.r. n. 636 del 1972. Ebbene, l’abrogata disposizione, con previsione ben più dettagliata della attuale, indicava, tra le ipotesi di connessione rilevanti ai fini della riunione, l’identità di oggetto, l’identità di soggetto, l’identità di tributo ovvero la *sussistenza di questioni comuni*, ancorché relative a tributi diversi.

Proprio con riguardo a tale ultima fattispecie è stata evidenziata dalla dottrina la rilevanza, ai fini della riunione, della connessione meramente impropria. Infatti, se l’attuale art. 29 riproduce, semplificandolo, il disposto dell’art. 34 del d.p.r. n. 636 del 1972, allora le plurime domande proposte separatamente e tra loro connesse in senso improprio potrebbero essere oggetto di riunione giudiziale *ex post*. Ma se così è, allora non ci sono ragioni per escludere fin dall’origine l’ammissibilità nel processo

⁽¹⁰⁾ Nello stesso senso, cfr. C. Spaccapelo, *Sul ricorso collettivo-cumulativo avverso più accertamenti*, cit., 676.

⁽¹¹⁾ In senso contrario, benché con una motivazione vaga, cfr. M. G. De Gregorio, *Sui limiti di ammissibilità del ricorso collettivo-cumulativo nel processo tributario*, cit., 621. Secondo l’Autore, la “connessione” richiesta dall’art. 29 del d.lgs. n. 546 del 1992 non può essere intesa con la latitudine dell’art. 103 c.p.c., dovendosi ritenere esclusa la connessione impropria.

⁽¹²⁾ Cfr. M. G. Campus, sub art. 29, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di C. Consolo e C. Glendi, Padova, 2012, 357; G. Galluzzi, sub art. 29, in *Il nuovo processo tributario. Commentario*, a cura di T. Baglione, S. Menchini e M. Miccinesi, Milano, 2004, 329. L’argomentazione è altresì ripresa da L. Baccaglioni, *Inammissibilità del cd. Ricorso collettivo-cumulativo nel processo tributario: la connessione impropria non costituisce presupposto per il cumulo originario di domande nelle liti di imposta*, cit., 609.

tributario del litisconsorzio facoltativo improprio⁽¹³⁾, essendo evidente che il *simultaneus processus* originario risponde alle medesime esigenze cui risponde l'istituto della riunione.

5. – I limiti di operatività del litisconsorzio facoltativo improprio

Quanto sopra esposto consente di affermare che non sussiste, nel dato positivo, alcuna ragione per escludere – almeno in linea di principio – l'applicabilità nel rito tributario dell'art. 103, 1° comma, c.p.c., nella parte in cui contempla l'istituto del litisconsorzio facoltativo improprio.

Né si potrebbe fondatamente affermare che un limite all'applicazione del litisconsorzio facoltativo improprio nel rito tributario deriverebbe dalla struttura impugnatoria di questo giudizio.

Infatti, a tali fini non rileva, in generale, la “struttura” del processo tributario, bensì la compatibilità delle norme che lo disciplinano con l'istituto del litisconsorzio facoltativo improprio. Ciò che, del resto, è perfettamente in linea con il disposto dell'art. 1, 2° comma, del d.lgs. n. 546 del 1992 che, facendo rinvio alle norme civilistiche per tutto quanto non espressamente disciplinato dalle norme sul processo tributario, impone un giudizio di compatibilità (non con una non meglio precisata “struttura” del processo tributario, bensì) con “le norme del presente decreto”⁽¹⁴⁾.

Le considerazioni sopra esposte sono peraltro pienamente condivise dalla giurisprudenza di legittimità che, in continuità con un indirizzo formatosi già sotto la vigenza del pregresso regime processuale recato dal d.p.r. n. 636 del 1972 (cfr. per tutte Cass., n. 179 del 1991) riconosce

⁽¹³⁾ Si veda G. Tarzia, *Connessione di cause e processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1977, 405; L. Salvaneschi, sub art. 34, D.P.R. 636/1972, in *Commentario alle leggi sul contenzioso tributario*, a cura di C. Glendi, Milano, 1990, 745; C. Spaccapelo, *Sul ricorso collettivo-cumulativo avverso più accertamenti*, cit., 674; C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 515, il quale acutamente rileva che nel processo tributario l'ambito applicativo della connessione impropria sarebbe persino più ampio che nel processo civile, stante il fatto che l'art. 34 del d.p.r. n. 636 del 1972 (riprodotto in forma semplificata nell'attuale art. 29 del d.lgs. n. 546 del 1992) richiede la mera sussistenza di questioni “comuni” alle diverse domande mentre l'art. 103 c.p.c. vuole che si tratti di questioni “identiche”. In giurisprudenza, una argomentazione in questi termini è stata formulata da Comm. trib. prov. Salerno, sez. XVII, 24 luglio 2000, n. 123, la cui massima è riportata da C. Corrado Oliva, *Rassegna di giurisprudenza. Contenzioso tributario. Parte seconda, retro*, 2001, II, 310.

⁽¹⁴⁾ Questa osservazione è condivisa anche da D. Mezzagrecò, *In tema di ammissibilità nel processo tributario del ricorso cumulativo-collettivo*, in *Rass. trib.*, 2013, 857, nota 23.

piena cittadinanza nell'ordinamento tributario all'istituto del litisconsorzio facoltativo improprio⁽¹⁵⁾ (16).

Tanto precisato, occorre verificare quali siano i limiti di operatività della connessione impropria di cui si discute.

È già stato notato che, letteralmente, l'art. 103 c.p.c. limita la connessione impropria alle ipotesi in cui “la decisione dipende, totalmente o parzialmente, dalla risoluzione di identiche questioni”. Si tratta allora di comprendere cosa debba intendersi con la locuzione “identiche questioni”.

La risposta si rinviene analizzando lo stesso art. 103 c.p.c. che, come già anticipato, distingue chiaramente le ipotesi di connessione “propria” – quando tra le cause esiste connessione per l'oggetto (*petitum*) oppure per il titolo (*causa petendi*) – da quelle in cui sia rinvenibile una ipotesi di connessione “impropria” (decisione che dipende totalmente o parzialmente dalla risoluzione di identiche questioni).

Infatti, se la locuzione “identiche questioni” si riferisse alla comunanza di “questioni di fatto”, si ricadrebbe inevitabilmente in una ipotesi di connessione per titolo (essendo la *causa petendi* di una domanda -ossia il titolo giuridico a fondamento della domanda – identificata per il tramite dei fatti costitutivi del diritto che si fa valere) e, in definitiva, in una ipotesi di litisconsorzio facoltativo “proprio” prevista dalla prima parte dell'art. 103, 1° comma, c.p.c.

E allora appare chiaro che l'identità di questioni caratterizzante il litisconsorzio facoltativo improprio non può che essere riferita alle “questioni di diritto” (17), nel senso che le plurime domande proposte con il

(15) Peraltro la Suprema Corte non ha mancato di notare che anche il giudizio amministrativo, che rappresenta il tipico giudizio impugnatorio, non sconosce in linea di principio il litisconsorzio facoltativo improprio. In proposito, senza pretese di esaustività, cfr. M. Ramajoli, *La connessione nel processo amministrativo*, Milano, 2002, 95, nonché G. Berti, *Connessione e giudizio amministrativo*, Padova, 1970, 39. In giurisprudenza, cfr. T.a.r. Veneto, Venezia, sez. I, 27 ottobre 2006, n. 3587, in *Il merito*, 2006, 95, nonché T.a.r. Lazio, Roma, sez. III, 20 luglio 2006, n. 6130, in *Foro amm.*, 2006, 2524.

(16) Sul punto, tra le pronunce più recenti della Suprema Corte si segnalano le seguenti: n. 4629 del 2016; n. 22657 del 2014; n. 26011 del 2014; n. 26735 del 2013 e n. 4490 del 2013.

(17) In questo senso, anche G. Fabbrini, voce *Litisconsorzio*, in *Enc. dir.*, XXIV, Milano, 1974, 821, nonché P. Calamandrei, *Istituzioni di diritto processuale civile*, II, Padova, 1941, 145. Si segnala che secondo altra parte della dottrina le questioni comuni di cui si discute potrebbero essere, oltre che questioni di diritto, anche questioni di fatto laddove però queste si riferiscano ad un fatto “secondario” non compreso nel nucleo essenziale costituente la *causa petendi* delle plurime domande: in tal senso G. Tarzia, *Il litisconsorzio facoltativo nel giudizio di primo grado*, Milano, 1972, 42.

ricorso introduttivo richiedono una connessione “intellettuale”⁽¹⁸⁾, ossia la risoluzione quanto meno di una problematica giuridica comune a tutte, anche se questa richiede un accertamento in punto di fatto di volta in volta differente.

Quanto appena esposto trova peraltro conferma nella giurisprudenza di legittimità che, nonostante qualche isolata pronuncia in senso contrario, risalente ad alcuni anni addietro⁽¹⁹⁾, in tempi più recenti si è consolidata nel senso di riconoscere la connessione impropria alla presenza di identiche questioni di diritto comuni alle molteplici domande⁽²⁰⁾.

6. – *L’analisi della sentenza in commento: le discutibili ragioni addotte a sostegno della inammissibilità del ricorso*

Sulla base di tutto quanto sopra esposto, non appaiono condivisibili le argomentazioni addotte dalla Commissione Tributaria Provinciale di Catania a sostegno della inammissibilità del ricorso proposto dal contribuente avverso le plurime cartelle di pagamento assunte come non notificate.

Al riguardo, sono molteplici le perplessità che emergono da una analisi attenta della parte motiva della sentenza, essendo la stessa formata da più argomentazioni che non solo sono tutte singolarmente superabili sotto un profilo sistematico per le ragioni già esposte *supra*, ma sono tra loro logicamente scollegate e persino in chiara contraddizione.

⁽¹⁸⁾ Per riprendere la nota espressione utilizzata da P. Calamadrei, *Istituzioni di diritto processuale civile*, cit., 145.

⁽¹⁹⁾ Il riferimento è alle sentenze n. 10578 del 2010 (richiamata anche dalla sentenza di merito qui in commento) e n. 14738 del 2010, nelle quali la Suprema Corte, in tema di applicabilità del litisconsorzio facoltativo improprio nel processo tributario, ha affermato il seguente principio di diritto: “nel processo tributario l’indispensabilità dello specifico nesso tra atto e/o oggetto di ricorso (...) e la contestazione del contribuente, richiesta invece dalla peculiarità del relativo giudizio, postula necessariamente che intercorrano, tra le cause, questioni comuni non solo in diritto ma anche in fatto e che esse non siano soltanto uguali in astratto ma consistano altresì in un identico fatto storico da cui siano determinate le impugnazioni dei contribuenti”. In queste pronunce, quindi, i Giudici di legittimità sostengono che nel giudizio tributario l’unica ipotesi percorribile di litisconsorzio facoltativo improprio sia quella che intercorre tra cause che presentano questioni comuni non solo in diritto ma anche in fatto e che, inoltre, queste scaturiscano da impugnazioni determinate dal medesimo fatto storico.

⁽²⁰⁾ Cfr., per tutte, Cass., n. 4629 del 2016. In questa sentenza la Suprema Corte etichetta le sentenze richiamate alla precedente nota come enunciati rimasti sostanzialmente senza seguito, precisando che la tesi ivi contenuta non può essere accolta “introducendo nella valutazione di compatibilità un elemento di giudizio che è estraneo alla fattispecie processuale del litisconsorzio facoltativo e che altera in modo significativo il quadro di riferimento perché la compatibilità verrebbe in definitiva ad essere decretata al di fuori di ogni coerenza con la norma dell’art. 103 c.p.c.”.

Va anzitutto osservato che il nucleo fondamentale della sentenza, quello su cui si basa la dichiarazione di inammissibilità del ricorso, è costituito dal richiamo all'art. 29 del d.lgs. n. 546 del 1992. In particolare, i Giudici sostengono che l'art. 29, riservando al Presidente di Sezione la possibilità di riunire più ricorsi che hanno "lo stesso oggetto" o "sono tra loro connessi", imporrebbe al contribuente di rispettare tale limite anche in sede di impugnazione di più atti. E, nel loro argomentare, i Giudici interpretano l'ipotesi della "connessione" come "quel legame tra più fatti/rapporti di imposta per cui l'uno discende dall'altro o la decisione sull'uno rifluisce sull'altro" (e, non sussistendo nella specie tale "collegamento" tra le pretese fiscali di cui il contribuente chiedeva l'annullamento, i Giudici hanno optato per la dichiarazione di inammissibilità del ricorso).

Ebbene, la definizione adottata dal Collegio sembra piuttosto richiamare un rapporto di pregiudizialità/dipendenza tra le situazioni giuridiche interessate. Ma ciò non ha nulla a che vedere con la corretta nozione di "connessione" tra azioni che, valga ribadirlo, può derivare, in senso proprio, dalla comunanza degli elementi soggettivi (ossia dalla comunanza delle parti) o dalla comunanza di almeno uno degli elementi oggettivi (*petitum* o *causa petendi*). Ma può derivare anche, in senso improprio, come previsto dall'art. 103 c.p.c., dalla comunanza anche parziale delle questioni da cui dipende la decisione.

Ed è già stato notato come non vi siano ragioni che impediscano di interpretare la "connessione" richiesta dall'art. 29 nel senso di ricomprendervi anche le ipotesi di connessione impropria previste dall'art. 103 c.p.c.

Né i Giudici catanesi forniscono argomentazioni convincenti in senso contrario.

Anzi, a ben guardare, in un passaggio della sentenza i Giudici finiscono per riconoscere, in linea di principio, l'applicabilità della connessione impropria nel processo tributario. Ciò avviene laddove i Giudici fanno propria la richiamata sentenza della Suprema Corte n. 10578 del 2010, che ha ammesso l'ingresso dell'istituto del litisconsorzio facoltativo improprio nel processo tributario seppur assoggettandolo a stringenti limiti (quelli per cui le plurime domande dovrebbero presentare questioni comuni non solo in diritto ma anche in fatto e, inoltre, dovrebbero scaturire da impugnazioni determinate dal medesimo fatto storico).

Come è stato notato, però, la sentenza richiamata dai Giudici di merito è stata ormai superata da un consolidato orientamento della Corte di Cassazione che ne ha apertamente preso le distanze (apostrofantola come "enunciato rimasto sostanzialmente senza seguito"), riconoscendo la ap-

plicabilità senza riserve nel giudizio tributario dell'art. 103 c.p.c., in presenza di identiche questioni di diritto comuni alle molteplici domande.

E allora, aderendo a tale consolidato indirizzo, i Giudici avrebbero dovuto concludere nel senso della ammissibilità del ricorso formulato dal contribuente avverso le plurime cartelle di pagamento assunte come non notificate. Si tratta infatti di una ipotesi in cui le diverse azioni volte all'annullamento dei singoli atti impositivi, pur logicamente autonome e rivolte a diverse controparti (i diversi Enti impositori che hanno effettuato le iscrizioni a ruolo, oltre che l'Agente della Riscossione), sono legate da un vincolo di connessione impropria in quanto richiedono al Giudice la risoluzione di almeno una questione comune a tutte, relativa alla mancata notifica delle cartelle di pagamento.

GABRIELE FERLITO