

# RICORSO COLLETTIVO E CUMULATIVO NEL PROCESSO TRIBUTARIO

a cura di Maurizio Villani e Iolanda Pansardi

[... per acquistare questo e-book clicca QUI, poi sul carrello...](#)

[il prezzo è di 9,90 euro IVA compresa](#)

## Indice

1. Premessa.....»	4
2. Ricorso cumulativo.....»	6
3. Ricorso collettivo.....»	9
4. Ricorso collettivo e cumulativo.....»	10
5. Ricorso cumulativo contro pluralità di sentenze.....»	18
6. Litisconsorzio e interventi.....»	22
6.1. Il litisconsorzio necessario e l'obbligazione solidale.....»	24
6.2. Solidarietà civile e tributaria.....»	27
6.3. Litisconsorzio facoltativo iniziale e successivo.....»	32
7. Riunione delle cause.....»	35
8. Liti pendenti.....»	37
9. Contributo unificato.....»	40
10. La <i>class action</i> .....»	44
11. Cass. civ., sez. V, sent. 22 febbraio 2013, n. 4490.....»	46
12. Formula.....»	50

## 1. Premessa

Nell'ambito del procedimento tributario, così come delineato dal **D.Lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992**, non si rinviene una norma specifica che disciplini il cumulo dei ricorsi, essendo solo previsto, all'**art. 14**, l'ipotesi del **litisconsorzio necessario**, se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, nonché **l'intervento volontario o per chiamata** dei soggetti che insieme al ricorrente sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso.

Infatti, non v'è traccia alcuna relativamente alla disciplina del "**litisconsorzio facoltativo originario**", a sua volta strutturalmente correlata al **ricorso "cumulativo-collettivo"**; ed invero, il contenuto letterale del terzo comma della predetta disposizione si limita a legittimare espressamente la costituzione del litisconsorzio facoltativo c.d. successivo, consentendo la formazione di controversie con pluralità di parti solo ove i terzi intervenuti, volontariamente o su chiamata, siano **destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto giuridico controverso**.

Ora, la tutela giurisdizionale nei confronti dell'Amministrazione finanziaria si realizza introducendo il processo dinanzi alle Commissioni tributarie con ricorso, secondo le

regole dettate dal D.Lgs. n. 546/1992, ispirate al principio dell'art. 99 del codice di procedura civile, secondo cui *"Chi vuole far valere un diritto in giudizio deve proporre domanda al giudice competente"*.

L'oggetto della domanda, ossia il *petitum*, è rappresentato dal provvedimento che si chiede al giudice, per ottenere l'accertamento negativo di una determinata pretesa tributaria.

Tale pretesa può scaturire da uno solo od anche da più atti impositivi, riferiti al medesimo contribuente, promananti da un medesimo verbale di constatazione afferente più periodi d'imposta, i cui rilievi sono ripetuti per ciascun anno o comunque omologhi per contenuti.

L'ipotesi della pluralità degli atti costituisce di norma la globalità dei casi in cui gli avvisi di accertamento o rettifica scaturiscano da un'attività di verifica generale, poiché le disposizioni sull'esecuzione dei suddetti interventi prevedono quale lasso temporale oggetto del controllo quello biennale o quinquennale.

Nella pratica quotidiana si pone, però, sempre più la necessità di proporre al giudice tributario non solo ricorsi collettivi (più contribuenti propongono un unico ricorso) ma anche cumulativi (un unico ricorso è proposto avverso più atti impositivi), allorquando le posizioni dei vari ricorrenti siano sostanzialmente omogenee o, comunque, ci sia una connessione oggettiva fra distinti atti impositivi, omologhi per materia del contendere.

Nel processo tributario non è, di regola, ammissibile il ricorso collettivo (proposto da più parti) e cumulativo (proposto nei confronti di più atti impugnabili), essendo necessaria, per la configurazione del litisconsorzio facoltativo, la comunanza delle questioni sia in diritto, sia in fatto.

Tuttavia esso risulta ammissibile, qualora il ricorso si fondi su questioni di diritto, e non di fatto, comuni ai contribuenti (**Cass. 13 luglio 2010, n. 21955, sez. V**). Secondo la Corte di Cassazione, poi (**sentenza n. 10578 del 30 aprile 2010**), nel processo tributario l'indispensabilità dello specifico e concreto nesso tra atto e/o oggetto di ricorso e la contestazione del contribuente postula necessariamente che:

1. intercorrano, tra le cause, questioni comuni non solo in diritto ma anche in fatto;
2. esse non siano soltanto uguali in astratto ma consistano altresì in un identico fatto storico da cui siano determinate le impugnazioni dei contribuenti.

Infatti, solo quando i provvedimenti impugnati, pur formalmente autonomi, si risolvano nel loro concreto articolarsi in un unico fatto storico nei confronti di più contribuenti e questi, versando in un'analoga situazione, muovano (anche solo in parte) identiche contestazioni, può ritenersi che la definizione delle questioni comuni abbia carattere pregiudiziale rispetto alla decisione di tutte le cause, così da consentire l'ammissibilità, nel processo tributario, di un ricorso al tempo stesso collettivo (proposto da più contribuenti) e cumulativo (nei confronti di più atti impugnabili).

In buona sostanza, nel processo tributario le ipotesi di litisconsorzio ricorrono qualora si sia di fronte ad un unico atto impositivo, coinvolgente, nella unicità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione, una pluralità di soggetti. L'indispensabilità di un nesso concreto tra l'atto di imposizione e la contestazione del singolo contribuente richiede necessariamente che ricorrano questioni di fatto comuni, che non siano soltanto uguali astrattamente ma consistano anche in un identico fatto storico.

Il litisconsorzio facoltativo, disciplinato dall'art. **14, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992**, ricorre quando si è in presenza di un atto impositivo unitario con pluralità di destinatari, e non quando l'impugnazione proposta da uno dei coobbligati non è fondata su elementi

impositivi comuni a tutti i destinatari. È di ostacolo la concreta diversità delle situazioni di fatto e di diritto in cui versano i ricorrenti, i quali:

a) svolgono professioni e attività diverse, con un'organizzazione lavorativa volta per volta diversa, che comporta indagini di fatto differenti in relazione al diverso articolarsi delle vicende concrete;

b) presentano le richieste di rimborso separatamente, in date diverse, con riferimento ad anni di imposta differenti, e soprattutto con riferimento a silenzi-rifiuti maturatisi in momenti e con modalità storicamente diversi nonché in ordine a situazioni dissimili (**Cass. n. 14378 del 15 giugno 2010**).

Alla luce di tale altalenanza giurisprudenziale, oggi, però, la Corte di Cassazione (**sent. 4490 del 22 febbraio 2013**) colma, in via di interpretazione sistematica, la lacuna normativa compiendo una maggiore apertura – più che un sostanziale *revirement* rispetto al precedente orientamento – e “avallando” **l'ammissibilità del “litisconsorzio facoltativo originario” nel processo tributario, così introducibile anche mediante un ricorso “cumulativo-collettivo”**. Ma non è tutto. La sentenza rammenta la giurisprudenza che ha pacificamente fatto ricorso alla previsione normativa di cui all'**art. 104 del codice di procedura civile**, norma che consente la possibilità di proporre contro la stessa parte più domande anche non connesse tra loro e che è stata estesa anche al processo tributario, prevedendo, pertanto, la possibilità di proposizione di un unico ricorso avverso più avvisi di accertamento.

Inoltre, la Corte precisa che “la previsione del litisconsorzio necessario nel processo tributario non implica – in virtù del richiamo operato dall'**art. 1 del D.Lgs. n. 546/1992** – quale **automatica conseguenza, l'inammissibilità** dell'applicazione del **litisconsorzio improprio**, così come il principio sancito all'**art. 19, comma 2**, medesima fonte, secondo cui ‘ogni atto autonomamente impugnabile può essere impugnato solo per vizi propri’, non appare violato dalla mera materiale unicità del ricorso...”; in effetti, questo sembra il punto fondamentale di **novità** rappresentato dal responso ultimo, stante il fatto che la conclusione ha reso estranea l'ammissibilità del ricorso “cumulativo-collettivo” alle questioni di diritto e di fatto “comuni”, indicate – a vario titolo – dalle decisioni nn. 10578 e 21955 del 2010.

In sostanza, è un'importante novità, soprattutto se si tiene conto del fatto che (finora) solo il ricorso “cumulativo” – cioè quello manifestato da un unico soggetto avverso più atti di accertamento o contro più provvedimenti taciti – era ritenuto legittimo dalla giurisprudenza e dalla dottrina maggioritaria – e a condizione del rispetto dei termini di impugnazione di ciascun provvedimento e dei limiti della competenza territoriale.

Maurizio Villani  
Iolanda Pansardi

Febbraio 2014

[... per acquistare questo e-book clicca QUI, poi sul carrello...](#)

[il prezzo è di 9,90 euro IVA compresa](#)