

Civile Ord. Sez. 5 Num. 6204 Anno 2023  
Presidente: BRUSCHETTA ERNESTINO LUIGI  
Relatore: CARADONNA LUNELLA  
Data pubblicazione: 01/03/2023



### **ORDINANZA INTERLOCUTORIA**

sul ricorso n. 816/2020 proposto da:

██████████ s.a.s. di ██████████ nella persona del socio accomandatario e legale rappresentante *pro tempore*, assistita, rappresentata e difesa dall'Avv. ██████████, con domicilio eletto presso lo studio dell'Avv. ██████████ in ██████████  
██████████ giusta procura speciale rilasciata in calce al ricorso per cassazione.

- ricorrente -

contro

Agenzia delle Entrate ed Agenzia delle Entrate - Riscossione, nelle persone dei rispettivi legali rappresentanti *pro tempore*, rappresentate

e difese dall'Avvocatura generale dello Stato, presso i cui uffici è elettivamente domiciliata, in Roma, via dei Portoghesi, n. 12.

- controricorrenti -

e nei confronti di

Regione Lazio;

Camera di Commercio Industria ed Artigianato di Viterbo;

- intimati -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del LAZIO, n. 6732/2018, depositata in data 3 ottobre 2018, non notificata; udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio dell'8 febbraio 2023 dal Consigliere Lunella Caradonna

### **RITENUTO CHE**

- 1.** La società ██████████ Sas di ██████████ aveva proposto ricorso avverso l'avviso di accertamento per omesso pagamento di tributi indicati in varie cartelle esattoriali per gli anni 2003-2014 e per un ammontare complessivo di euro 252.949,23.
- 2.** La Commissione tributaria provinciale di Viterbo, con sentenza n. 791/04/16, depositata in data 21 novembre 2016, aveva dichiarato il difetto di giurisdizione per le cartelle relative ai crediti previdenziali e alle violazioni del codice della strada e la propria incompetenza territoriale per i crediti della Regione Lazio ed aveva annullato, in parziale accoglimento del ricorso, i crediti prescritti.
- 3.** L'Agenzia delle Entrate ha proposto appello relativamente a due cartelle esattoriali, la prima n. 12520030023088379, asserendo che la stessa non era oggetto di decadenza della pretesa tributaria, essendovi stata un'attività attraverso la procedura di pignoramento a seguito di parziale pagamento del condono ex legge n. 289/2002; la seconda, n.

12520070000778823, asserendo che era corretta la notifica ritenuta, invece, non provata dal giudice di primo grado, avvenuta nelle forme di cui all'art. 145 cod. proc. civ.. Anche la società [REDACTED] Sas di [REDACTED] aveva proposto appello incidentale per la parte di ricorso rigettata, asserendo il difetto di motivazione sulle notifiche delle cartelle e dolendosi della produzione di documenti avvenuta solo in grado di appello e della declaratoria di incompetenza territoriale.

**4.** La Commissione tributaria regionale ha ritenuto fondato l'appello principale e ha rigettato l'appello incidentale.

**5.** In particolare, i giudici di secondo grado hanno affermato che:

-) effettivamente la cartella esattoriale n. 12520030023088379 non era stata oggetto di decadenza della pretesa tributaria, essendovi stata un'attività attraverso la procedura di pignoramento a seguito di parziale pagamento del condono ex legge n. 289/2002, mentre quella n. 12520070000778823 era stata correttamente notificata nelle forme di cui all'art. 145 cod. proc. civ.;

-) che erano generiche e non centrate le doglianze introdotte nell'appello incidentale, atteso che corretto e meticoloso era stato il computo delle notifiche e corretta era stata la declaratoria di incompetenza territoriale per i crediti della Regione Lazio;

-) era pacifico che in grado di appello potessero utilmente prodursi documenti non depositati nel giudizio di primo grado.

**6.** La società [REDACTED] s.a.s. di [REDACTED] proposto ricorso per cassazione con atto affidato a sei motivi.

**7.** L'Agenzia delle Entrate e l'Agenzia delle Entrate - Riscossione resistono con controricorso.

**8.** La Regione Lazio e la Camera di Commercio Industria ed Artigianato di Viterbo non hanno svolto difese.

**9.** La società Studio [REDACTED] s.a.s. di [REDACTED] ha depositato memoria.

## CONSIDERATO CHE

1. Il primo mezzo deduce la violazione degli artt. 53 del decreto legislativo n. 546/1992 e 331 cod. proc. civ.; la mancata integrazione del contraddittorio; la nullità del processo di secondo grado e della sentenza impugnata; la violazione degli artt. 24 e 111 Cost.; vizio di *error in procedendo* denunciabile ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.. La decisione opposta violava apertamente la normativa in epigrafe, funzionale a garantire la celebrazione del giudizio di appello nei confronti di tutte le parti del primo grado. Pur essendo l'erronea declinatoria di competenza territoriale un vizio rilevabile *ex officio* dal Giudice di appello, la società [REDACTED] s.a.s. aveva puntualmente sollecitato la Commissione tributaria regionale ad accertare pregiudizialmente se l'atto di appello presentato dall'Agenzia delle Entrate di Viterbo fosse stato ritualmente notificato a tutte le parti che avevano partecipato al procedimento dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Viterbo e, nelle proprie controdeduzioni all'impugnativa secondaria, la stessa Direzione Provinciale dell'Amministrazione Finanziaria aveva esposto che «*qualora codesta Onorevole Commissione Tributaria ritenesse necessario l'intervento della Regione Lazio e della Camera di Commercio di Viterbo, si chiede l'integrazione del contraddittorio*». La società ricorrente, poi, aveva altresì ribadito le proprie domande ed eccezioni all'udienza di trattazione del 4 giugno 2018, ma della valutazione di tali sollecitazioni non vi era traccia nella sentenza impugnata, tanto nelle premesse in fatto quanto nella succinta motivazione. In assenza del doveroso *simultaneus processus*, la società [REDACTED] s.a.s. non avrebbe potuto ottenere un giudicato vincolante anche nei riguardi della Camera di Commercio di Viterbo e della Regione Lazio, pretermesse dal secondo grado, avendo la stessa società impugnato incidentalmente anche la parte della sentenza che l'aveva vista

soccombente nei riguardi della Camera di Commercio. Parallelamente, la Regione Lazio non aveva potuto prendere parte al procedimento di appello, né avrebbe potuto farlo tempestivamente pur in presenza di appello incidentale nei suoi confronti.

2. Il secondo mezzo deduce la violazione degli artt. 23 e 57 del decreto legislativo n. 546/1992, degli artt. 115 e 345 cod. proc. civ., degli artt. 24 e 111 Cost.; la violazione del divieto di domande ed eccezioni nuove in appello; la nullità della sentenza; vizio denunciabile ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.. La Commissione tributaria regionale, a fronte della tempestiva ed espressa eccezione di prescrizione formulata dalla società ██████████ s.a.s. nel ricorso di primo grado e ribadita in appello, non aveva condotto alcuna indagine in ordine alla tempestività della replica di interruzione. Il giudice di secondo grado aveva errato nel non rilevare la tardività - e l'inammissibilità - dell'allegazione dell'interruzione operata dall'Agenzia delle Entrate solo nell'atto di appello principale, nonostante la società avesse puntualmente eccepito la tardività della controeccezione (c.d. «replica») di interruzione nell'atto di controdeduzioni. L'onere di contestazione ex artt. 23 del decreto legislativo n. 546/92 e 115 cod. proc. civ. imponeva all'Amministrazione resistente di prendere tempestivamente posizione sull'eccezione ed allegare i fatti utili a contrastarne l'attendibilità già in primo grado. L'Amministrazione finanziaria, non avendo mai contestato l'intervenuta prescrizione del credito portato dalla cartella di pagamento n. 12520030023088379, non poteva legittimamente dedurre (e, poi, dimostrare) tale allegazione in grado di appello. La deduzione era, dunque, inammissibile in secondo grado ed aveva errato il Collegio Regionale a ritenere provata l'interruzione del termine prescrizionale poiché, in tal modo, si era contravvenuto alle disposizioni che vietavano domande ed eccezioni nuove in appello e che

imponerono al Giudicante di porre alla base del *decisum* i fatti non contestati.

**3.** Il terzo mezzo deduce la violazione degli artt. 4 e 10 del decreto legislativo n. 546/1992; l'illegittima statuizione di difetto di competenza territoriale della Commissione tributaria provinciale adita; vizio denunciabile ex art. 360, primo comma, n. 2, cod. proc. civ.. La società ricorrente aveva impugnato l'intimazione di pagamento rilevando tanto vizi propri di atti esattivi emessi dall'Agente della Riscossione quanto la prescrizione del diritto nei confronti degli Enti titolari dei tributi e, pertanto, il giudizio doveva necessariamente radicarsi avanti alla Commissione Tributaria di Viterbo, competente territorialmente con riferimento alla sede dell'Agente di riscossione. Posto, dunque, che l'impugnativa poteva avere — come effettivamente aveva — ad oggetto la contestazione del credito nei confronti degli Enti titolari dei tributi (Agenzia delle Entrate, Camera di Commercio di Viterbo, Regione Lazio), il procedimento non poteva che essere unitariamente instaurato facendo riferimento alla Commissione tributaria provinciale competente in base alla sede dell'Agente della Riscossione che aveva emanato l'intimazione di pagamento opposta. La preminente esigenza di evitare il possibile contrasto di giudicati non poteva che condurre ad una statuizione diametralmente opposta a quella cui era pervenuta la Commissione tributaria provinciale di Viterbo, prima, ed il Collegio regionale, poi, con la decisione gravata di ricorso nella presente sede. Né, evidentemente, il Primo Giudice aveva la possibilità di scindere le due questioni e decidere solo quella riguardante la regolarità degli atti emessi dall'Agente della riscossione di Viterbo. La società ██████████ s.a.s., inoltre, aveva eccepito la prescrizione del credito maturata tra la (contestata) notifica delle cartelle di pagamento e la ricezione dell'intimazione di pagamento impugnata e pure sotto tale profilo, ex art. 10 del decreto legislativo n. 546/1992, si doveva pervenire alla soluzione opposta rispetto a

quella che aveva ispirato entrambe le pronunce di merito: la Commissione tributaria provinciale territorialmente competente a conoscere della questione doveva essere quella di Viterbo, unica abilitata a giudicare sulla regolarità della notifica degli atti di Equitalia – Viterbo.

**4.** Il quarto mezzo deduce la violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione alla domanda di accertamento dell'intervenuta prescrizione dei crediti. Conseguente violazione degli artt. 24 e 111 Cost.. Nullità della sentenza. Vizio di *error in procedendo* denunciabile ex art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.. Il Giudice di appello, laddove aveva laconicamente affermato che «*generiche e non centrate sono le doglianze introdotte nell'appello incidentale, atteso che corretto e meticoloso è stato il computo delle notifiche*», aveva obliterato integralmente lo specifico motivo di appello con il quale la società ██████████ s.a.s. aveva domandato, in riforma della prima statuizione, l'accertamento della prescrizione di tutti i crediti portati dalle cartelle di pagamento presupposte dall'intimazione impugnata.

**5.** Il quinto mezzo deduce la violazione di legge in relazione agli artt. 2945, 2948 2953 cod. civ.; all'art. 5 del decreto legge n. 953/1982; all'art. 3 del decreto legge n. 2/1986. Vizio denunciabile ex art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.. La Commissione tributaria provinciale aveva (erroneamente) ritenuto che l'eccezione di prescrizione andasse proposta mediante l'impugnazione delle cartelle di pagamento, mentre le doglianze della società contribuente erano e rimanevano utilmente esperibili laddove si considerava che, anche volendo dare per notificate regolarmente le cartelle di pagamento, i crediti erano comunque prescritti perché mancavano atti interruttivi *medio tempore* posti in essere e l'intimazione di pagamento era stata notificata quando i termini prescrittivi per i singoli tributi erano oramai spirati. La società ██████████ s.a.s. aveva, infatti, domandato non solo l'accertamento dell'inesistenza e/o nullità delle notifiche delle

cartelle di pagamento ma, anche la declaratoria di prescrizione dei crediti a vario titolo contenuti nelle cartelle per il decorso del termine prescrizionale sancito per ogni tributo. Ne conseguiva che, a fronte dello specifico motivo di appello finalizzato all'accertamento della «intervenuta prescrizione del debito delle cartelle nr. 12520060004177279000, 12520060013875361000, 12520070003270920000, 12520070010453752000, 12520080014910051000, 12520090003048890000, 12520090003048891000, 12520090014559361000, 12520100002626434000, 12520100003573317000, 12520100012384760000, 12520110005351418000, 12520110011380242000, 12520110015972220000, 12520120004408659000, 12520140015029225000 », avrebbe dovuto fare seguito una statuizione che accogliesse o rigettasse la censura . In assenza di tale *decisum*, la sentenza violava l'art. 112 cod. proc. civ., nonché gli artt. 24 e 111 Cast., per cui risultava nulla e meritevole di cassazione. La sentenza impugnata, meramente riproduttiva, per rinvio implicito, della decisione della Commissione tributaria provinciale di Viterbo, aveva illegittimamente ritenuto che la definitività delle cartelle avesse precluso alla società contribuente il rilievo della prescrizione dei crediti in esse contenuti, invece maturata: per l'imposta sul valore aggiunto e l'imposta regionale sulle attività produttive (crediti contenuti nelle cartelle nn. 1, 2, 3, 4, 7, 11, 14 dell'elencazione più volte citata), con il decorso del quinto anno ex art. 2948 cod. civ. successivo alla notifica dell'ultimo atto interruttivo; per la tassa automobilistica (crediti portati dalle cartelle di pagamento nn. 5, 8, 10, 12, 13, 15 dell'elenco), con il decorso del terzo anno successivo alla notifica dell'ultimo atto interruttivo, ex art. 5 del decreto legge n. 953/1982 ed ex art. 3 del decreto legge n. 2/1986; per i diritti annuali dovuti alla Camera di Commercio (contenuti nelle cartelle di pagamento di cui ai nn. 17 e 12 dell'elenco), con il decorso del quinto anno successivo all'ultimo atto interruttivo ex art. 2948, n. 4, cod. civ. ed ex art. 10 del D.M. n. 54/2005.

**6.** Il sesto mezzo deduce l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio. Esclusione di atti interruttivi della prescrizione. Vizio

denunciabile ex art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.. A seguito della rituale ed espressa eccezione di prescrizione formulata dalla società ██████████ s.a.s. nell'atto introduttivo del primo grado di merito, Equitalia Sud s.p.a. aveva dedotto l'esistenza di avvisi di intimazione, notificati *medio tempore* (tra le cartelle e l'intimazione impugnata) alla società, utili ad operare l'effetto interruttivo del decorso del termine prescrizionale. La società contribuente aveva censurata l'assoluta insufficienza della documentazione versata in atti dall'Agente della riscossione consistente la stessa in copie delle relate di notifica di alcuni avvisi di intimazione da cui non si evinceva a quali cartella si riferissero ed identiche deduzioni erano state offerte a sostegno dell'impugnativa incidentale. Dell'esame di tali eccezioni, chiaramente pregiudiziali rispetto alla valutazione della prescrizione dei crediti *de quibus*, non vi era la minima traccia nella prima decisione né, tanto meno, nella sentenza impugnata in cui il giudice di appello non aveva affrontato la questione, né aveva conto di averlo fatto «implicitamente». Laddove, invero, la parte aveva eccepito la prescrizione del credito vantato dagli Enti titolari del tributo e l'inesistenza di atti interruttivi, il Giudice era chiamato a verificare primariamente l'esistenza di questi ultimi e, successivamente, la loro idoneità ad evitare il maturarsi della prescrizione. Ciò posto, si evidenziava come la prima statuizione si limitasse ad affermare, in ordine all'eccezione di prescrizione, che «*le eccezioni di decadenza e/o prescrizione relativamente alle cartelle ... sono tardive poiché detti provvedimenti sono divenuti definitivi per la mancata impugnazione nei termini*» e la sentenza gravata di ricorso nella presente sede semplicemente attestasse che «*generiche e non centrate sono le doglianze introdotte nell'appello incidentale*», senza dare il minimo conto di aver valutato la questione circa l'esistenza e l'efficacia degli avvisi di intimazione che Equitalia assumeva quali interruttivi del termine prescrizionale. L'omissione, ascrivibile alla Commissione

tributaria regionale del Lazio discendeva dall'errata interpretazione, da parte del Giudicante, degli esatti termini della vicenda dedotta in giudizio. Al pari di quella di primo grado, la pronuncia impugnata mostrava una valutazione centrata sull'accertamento della prescrizione al momento dell'emissione delle cartelle di pagamento che erano alla base dell'intimazione impugnata, laddove la domanda ribadita in sede di impugnazione (e reiterata all'udienza di trattazione del 4 giugno 2018), oltre alla censura delle notifiche delle cartelle, era volta al riconoscimento della prescrizione dei crediti portati dalle cartelle e maturata tra la loro (eventuale) notifica e l'emissione dell'intimazione di pagamento. Avendo, tanto il primo giudice quanto il Collegio di appello, trascurato di accertare la ricorrenza e la sufficienza degli atti interruttivi richiamati dall'Agente della Riscossione, la sentenza tradiva l'omesso esame di un fatto controverso, decisivo per la decisione della questione.

**7. Il Collegio ritiene che le questioni sottese all'esame del primo motivo meritino di essere sottoposte alla valutazione delle Sezioni Unite per la loro rilevanza nomofilattica, alla luce dei diversi orientamenti emersi in tema di unitarietà del litisconsorzio nel processo tributario di appello, da ricondurre nell'alveo normativo di cui all'art. 53, comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 1992, con specifico riferimento alle cause scindibili ed inscindibili, da coniugare, in chiave sistematica, con l'art. 54 del decreto legislativo n. 546 del 1992, in tema di proposizione dell'appello incidentale, e con la rilevanza costituzionale del diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost..**

**7.1 Deve premettersi, sotto il profilo normativo, che il giudizio di appello nel processo tributario trova la propria disciplina negli art. 52-61 del decreto legislativo n. 546 del 1992 ed è disciplinato in parte da regola dettate dal legislatore specificamente per tale grado di giudizio e in parte mutate dal procedimento di primo grado cui espressamente rinvia l'art. 61 del decreto legislativo n. 546 del 1992. Inoltre, l'art. 49**

del decreto legislativo n. 546 del 1992, dettato in materia di impugnazione, dispone espressamente l'applicabilità alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie delle disposizioni del titolo III (Delle impugnazioni), capo I (Delle impugnazioni in generale) del libro II (Del processo di cognizione) del codice di procedura civile e, per quel che rileva specificamente in questa sede, anche degli artt. 331 e 332 cod. proc. civ., fatto salvo quanto disposto nel decreto legislativo citato. In tal senso, giova richiamare anche il contenuto della legge delega 30 dicembre 1991, n. 413, art. 30, comma 1, lett. g), n. 2, che ha stabilito tra i principi e i criteri direttivi da realizzare un adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile, facendo espresso riferimento alla necessità di «una previsione e disciplina dell'intervento e della chiamata in giudizio di soggetti che hanno interesse allo stesso in quanto, insieme al ricorrente, destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso».

Ciò premesso l'art. 53, secondo comma, del decreto legislativo n. 546 del 1992, prevede, con riferimento al giudizio tributario di secondo grado, che il ricorso sia proposto nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado. Ancora l'art. 54 del decreto legislativo n. 546 del 1992 prevede che la costituzione in giudizio della parte appellata e la proposizione dell'appello incidentale (quest'ultima a pena di inammissibilità) avvengano nei modi e nei termini di cui all'art. 23, depositando apposito atto di controdeduzioni. Occorre precisare che questa Corte ha affermato che la costituzione dell'appellato può anche avvenire mediante trasmissione delle controdeduzioni e dell'atto di impugnazione con plico raccomandato spedito nel termine di sessanta giorni dalla notifica dell'appello principale, perché, sebbene l'art. 54 del decreto legislativo n. 546 del 1992 richiami l'art. 23 del medesimo decreto, il quale fa riferimento al solo deposito degli atti, una soluzione che escluda l'ammissibilità del gravame incidentale spedito per posta sarebbe irragionevolmente

diversa rispetto a quella prevista dal combinato disposto degli artt. 53 e 22 del decreto legislativo citato che consente di spiegare appello principale anche a mezzo di invio postale, e quindi in contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost., tanto più che il processo tributario è ispirato al modello della semplificazione delle attività processuali e che l'uso dei mezzi di trasmissione è ampiamente ammesso nel sistema dei processi civili e amministrativi (cfr. Cass., 19 novembre 2021, n. 35393; Cass., 19 ottobre 2012, n. 17953, in motivazione).

**7.2** Premesso, dunque, che la norma di cui all'art. 53, comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 1992 è finalizzata a tutelare il cumulo soggettivo in sede di impugnazione, questa Corte si è trovata ad affrontare il problema delle conseguenze della mancata osservanza di tale norma e soprattutto la questione se, nel giudizio tributario di secondo grado, si possa far ricorso o meno agli artt. 331 e 332 cod. proc. civ., nonché se la costituzione volontaria del contraddittore sia idonea a sanare eventuali profili di nullità e se produca o meno gli stessi effetti dell'ordine di integrazione, ove ritenuto necessario. In proposito, questa Corte ha rilevato che dalla lettura dell'art. 53, comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 1992 non si evince che l'inosservanza di questa prescrizione sia sanzionata con la nullità e, ai sensi dell'art. 156 cod. proc. civ., nessuna nullità può essere comminata se non espressamente prevista o quando comunque l'atto abbia raggiunto il suo scopo (cfr. Cass., 5 giugno 2010, n. 14423, in motivazione).

**7.2.1** Mette conto rilevare che l'art. 331 cod. proc. civ. disciplina il litisconsorzio nelle fasi di gravame, in presenza di cause inscindibili e di cause tra loro dipendenti e si applica qualora l'impugnazione non sia stata proposta nei confronti di tutte le parti processuali presenti nel giudizio di primo grado; tale norma consente al giudice d'appello di ordinare l'integrazione del contraddittorio, fissando un termine perentorio per l'effettuazione della notifica, con l'ulteriore corollario che, in caso di ottemperanza dell'ordine, essendo sanato il vizio con

efficacia retroattiva, il giudizio proseguirà normalmente; mentre, in difetto di ottemperanza all'ordine del contraddittorio, l'appello sarà dichiarato inammissibile. L'art. 332 cod. proc. civ., di contro, regola l'ipotesi di litisconsorzio nelle cause scindibili, quando ancora una volta l'atto di appello non viene proposto nei confronti di tutte le parti presenti nel giudizio di primo grado; in questo caso, la notifica dell'atto di impugnazione, ordinata dal giudice, può avvenire, sempre in un termine perentorio, nei confronti delle parti per le quali non sia preclusa o esclusa l'impugnazione per decorrenza del termine o per acquiescenza e lo stesso art. 332 cod. proc. civ. prevede che, qualora le parti interessate non provvedano ad effettuare detta notifica, il processo rimarrà sospeso fino al momento in cui non siano decorsi i termini per impugnare, e una volta decorsi il processo proseguirà il suo svolgimento.

**7.2.2** Sulla questione dell'individuazione delle cause inscindibili (riconducibili al litisconsorzio necessario) e di quelle scindibili (riconducibili al litisconsorzio facoltativo), autorevole dottrina ha ritenuto che l'inscindibilità in sede di impugnazione non ricorre solo quando la necessità del litisconsorzio discende da ragioni di tipo sostanziale, ma anche quando discende da ragioni di tipo processuale e ciò succede in ragione di eventi sopravvenuti nel corso del giudizio di primo grado, ovvero quando: a) ad una delle parti siano succedute più persone; b) un terzo sia stato chiamato a partecipare al giudizio per ordine del giudice o su istanza di parte; c) altre parti, portatrici di una posizione non scindibile con la posizione delle parti originarie, siano intervenute nel processo. **Le cause dipendenti**, poi, sono quelle legate dal vincolo della pregiudizialità, tale per cui la decisione dell'impugnazione del rapporto principale condiziona, influenza e pregiudica quella sul rapporto dipendente. **Le cause scindibili** sono state individuate in quelle, invece, in cui il cumulo in primo grado, sia stato determinato da una connessione oggettiva (in assenza, tuttavia,

di un rapporto di dipendenza), ovvero in presenza di una pluralità di rapporti giuridici distinti e separabili, autonomi, ma cumulati, in primo grado, in un unico giudizio. Più in particolare, con riferimento alla figura della connessione tra cause è stato precisato che mentre nel caso di connessione per identità di titolo, ovvero per identità di *causa petendi*, la causa è scindibile, nell'ipotesi, invece, di connessione per identità del diritto fatto valere in giudizio, deve comunque preferirsi la trattazione unitaria in quanto una eventuale trattazione separata in grado d'appello potrebbe portare a un contrasto tra giudicati.

**7.3** La giurisprudenza di questa Corte ha ritenuto applicabile al processo tributario di secondo grado gli stessi principi che regolano nel processo civile le cause inscindibili e quelle scindibili.

**7.3.1** In particolare, è stato affermato che l'esplicita e chiara formulazione dell'art. 53, comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 1992, impone all'appellante principale nel giudizio tributario di notificare l'impugnazione a tutti i soggetti che erano stati parte nel giudizio di primo grado, determinando quindi un'ipotesi normativa di litisconsorzio necessario di natura processuale; sicché, coerentemente con tale impostazione, l'art. 54 del decreto legislativo n. 546 del 1992, nel disciplinare le modalità di proposizione dell'appello incidentale, ne impone esclusivamente la formulazione nel contesto della memoria di controdeduzioni ed il deposito nei termini previsti per tale atto, senza imporre all'appellante incidentale alcun onere di notifica a parti non evocate in giudizio dall'appellante incidentale (Cass., 15 luglio 2020, n. 14982; Cass., 18 aprile 2017, n. 9757; Cass., 27 maggio 2015, n. 10934; Cass., 6 novembre 2013, n. 24868).

E' stato, altresì, precisato che il concetto di litisconsorzio necessario va riferito non solo alle ipotesi di litisconsorzio necessario sostanziale, ma anche alle ipotesi di litisconsorzio necessario processuale, che si verificano quando la presenza di più parti nel giudizio di primo grado debba 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 giudizio e che l'esplicita e chiara formulazione dell'art. 53 del decreto legislativo n. 546 del 1992 impone all'appellante principale nel giudizio tributario di notificare l'impugnazione a tutti i soggetti che erano stati parte nel giudizio di primo grado, determinando quindi un'ipotesi normativa di litisconsorzio necessario di natura processuale. Infatti l'obbligatorietà dell'integrazione del contraddittorio nella fase dell'impugnazione, al fine di evitare giudicati contrastanti nella stessa materia e tra soggetti già parti del giudizio, sorge non solo quando la sentenza di primo grado sia stata pronunciata nei confronti di tutte le parti tra le quali esiste litisconsorzio necessario sostanziale e l'impugnazione non sia stata proposta nei confronti di tutte, ma anche nel caso del cosiddetto litisconsorzio necessario processuale, quando l'impugnazione non risulti proposta nei confronti di tutti i partecipanti al giudizio di primo grado, sebbene non legati tra loro da un rapporto di litisconsorzio necessario, sempre che si tratti di cause inscindibili o tra loro dipendenti (art. 331 cod. proc. civ.), nel qual caso la necessità del litisconsorzio in sede di impugnazione è imposta dal solo fatto che tutte le parti siano state presenti nel giudizio di primo grado (cfr. Cass., 19 agosto 2020, n. 28562; Cass., 14 dicembre 2019, n. 33028; Cass., 6 novembre 2019, n. 28562; Cass., 9 dicembre 2019, n. 32085; Cass., 24 maggio 2019, n. 14213; Cass., 8 marzo 2019, n. 6833 del 2019; Cass., 30 ottobre 2018, n. 27616; Cass., 27 maggio 2015, n. 10934. Ancora è stato ritenuto che anche nel processo tributario l'art. 331 cod. proc. civ. trova applicazione anche nelle cause dipendenti, che riguardano due o più rapporti scindibili, ma logicamente interdipendenti tra loro o dipendenti da un presupposto di fatto comune, che meritano, per esigenze di non contraddizione, l'adozione di soluzioni uniformi nei confronti delle diverse parti che abbiano partecipato al giudizio di primo grado (Cass., 28 febbraio 2018, n.

4597; Cass. 13 luglio 2016, n. 14253; Cass. 19 gennaio 2007, n. 1225), ribadendosi, altresì, che il concetto di causa «inscindibile», di cui all'art. 331 cod. proc. civ., va riferito non solo alle ipotesi di litisconsorzio necessario sostanziale, ma anche a quelle di litisconsorzio necessario processuale, che si verificano quando la presenza di più parti nel giudizio di primo grado debba 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 giudizio (Cass. 22 gennaio 1998, n. 567; Cass., 1 aprile 1999, n. 3114; Cass., 1 marzo 2011, n. 2998; Cass., 6 novembre 2002, n. 15546; Cass., 8 agosto 2003, n. 11946; Cass., Sez. U., 12 dicembre 2006, n. 26420; Cass., 26 gennaio 2010, n. 1535; Cass., 8 novembre 2017, n. 26433; Cass., 29 marzo 2019, n. 8790).

E' stato, inoltre, affermato che, nel processo tributario, in caso di litisconsorzio processuale, che determina l'inscindibilità delle cause anche ove non sussisterebbe il litisconsorzio necessario di natura sostanziale, l'omessa impugnazione della sentenza nei confronti di tutte le parti non determina l'inammissibilità del gravame, ma la necessità per il giudice di ordinare l'integrazione del contraddittorio, ai sensi dell'art. 331 cod. proc. civ., nei confronti della parte pretermessa, pena la nullità del procedimento di secondo grado e della sentenza che l'ha concluso, rilevabile d'ufficio anche in sede di legittimità (Cass., 30 ottobre 2018, n. 27616; Cass., 27 maggio 2015, n. 10934) e che, nell'ipotesi di omessa impugnazione nei confronti di tutte le parti di sentenza pronunciata in causa inscindibile - da riferirsi, oltre che al litisconsorzio necessario sostanziale, anche a quello processuale - il giudice di appello, in applicazione dell'art. 331 cod. proc. civ., deve disporre l'integrazione del contraddittorio, sicché, in difetto di emissione di tale ordine, il gravame non è inammissibile, ma solo nullo l'intero procedimento di secondo grado e la sentenza che lo ha concluso

e il relativo vizio è rilevabile d'ufficio anche in sede di legittimità (Cass., 4 dicembre 2014, n. 25719).

**7.3.2** Si tratta di pronunce, tutte, che muovendo dal presupposto dell'applicabilità dell'art. 331 cod. proc. civ., al processo tributario e dalla premessa che quest'ultima norma disciplina sia il litisconsorzio necessario sostanziale, che quello processuale, assumono la necessità, solo nelle cause inscindibili o dipendenti, di ordinare nel giudizio tributario di secondo grado l'integrazione del contraddittorio nei confronti di tutte le parti del processo di primo grado, in virtù del disposto normativo di cui all'art. 53, secondo comma, del decreto legislativo n. 546 del 1992, che, tuttavia, nulla dice in tema di inscindibilità o di dipendenza di cause; considerazione che rileva a fronte di numerose altre pronunce che, partendo dal presupposto della scindibilità delle cause, hanno affermato l'insussistenza dell'obbligo di disporre la notificazione dell'atto di appello in favore della parte, pure presente nel giudizio di primo grado, sull'assunto della sua estraneità al rapporto sostanziale dedotto in giudizio e della conseguente scindibilità della causa, ritenendo insussistente la violazione dell'art. 53, comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 1992.

**7.3.3** E' stato così affermato che il litisconsorzio in appello tra l'Amministrazione finanziaria e il concessionario del servizio di riscossione (nel caso di evocazione in giudizio di entrambi in primo grado) sussiste solo nel caso di cause inscindibili, per aver le censure investito, oltre al merito della pretesa tributaria, anche vizi propri della cartella, con la conseguenza che nelle ipotesi in cui le censure investano vizi propri della cartella non sussiste alcuna violazione del contraddittorio nei confronti dell'Ente di riscossione (Cass., 5 novembre 2021, n. 31922; Cass., 28 aprile 2021, n. 11165; Cass., 14 settembre 2020, n. 19074; Cass., 29 aprile 2020, n. 8329; Cass., 27 ottobre 2017, n. 25588; Cass., 3 gennaio 2014, n. 45) e che qualora la controversia abbia ad oggetto solo l'esistenza dell'obbligazione

tributaria, la mancata proposizione dell'appello anche nei confronti del concessionario del servizio di riscossione, convenuto in primo grado unitamente all'Amministrazione finanziaria, non comporta l'obbligo di disporre la notificazione del ricorso in suo favore, quando sia ormai decorso il termine per l'impugnazione, essendo egli estraneo al rapporto sostanziale dedotto in giudizio, con la conseguente scindibilità della causa nei suoi confronti, anche nel caso in cui non sia stato eccepito o rilevato il suo difetto di legittimazione (Cass., 14 luglio 2021, n. 20038).

E' stato, inoltre, osservato che, in tema di contenzioso tributario, l'art. 53, comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 1992, secondo cui l'appello deve essere proposto nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado, non fa venir meno la distinzione tra cause inscindibili e cause scindibili, ai sensi degli artt. 331 e 332 cod. proc. civ., con la conseguenza che, in presenza di cause scindibili, la mancata proposizione dell'appello nei confronti di tutte le parti presenti in primo grado non comporta l'obbligo di integrare il contraddittorio quando, rispetto alla parti pretermesse, sia ormai decorso il termine per l'impugnazione (Cass., 27 ottobre 2017, n. 25588, citata, che ha ritenuto esente da critiche l'omessa integrazione del contraddittorio in appello nei confronti del concessionario del servizio di riscossione, convenuto nel giudizio di primo grado insieme all'Amministrazione finanziaria, tenuto conto che l'impugnazione aveva ad oggetto solo l'esistenza dell'obbligazione tributaria e che il termine per impugnare era già decorso (Cass., 12 novembre 2014, n. 24083). Cass., 9 maggio 2007, n. 10580).

Questa Corte, nelle pronunce citate, ha richiamato il principio secondo cui «*In tema di contenzioso tributario, qualora il contribuente abbia impugnato una cartella esattoriale, emessa dal concessionario per la riscossione, per motivi che non attengono a vizi della cartella medesima, il ricorso deve essere notificato all'ente impositore (nella*

specie l'Agenzia delle Entrate) quale titolare del credito oggetto di contestazione nel giudizio, essendo il concessionario un mero destinatario del pagamento, o più precisamente, mutuando lo schema civilistico dell'art. 1188 cod. civ., il soggetto incaricato dal creditore ed autorizzato a ricevere il pagamento» (cfr. Cass., 16 febbraio 2022, n. 5062; Cass., 14 settembre 2020, n. 19074; Cass., 15 aprile 2011, n. 8613; Cass. 24 settembre 2014, n. 201424), nonché l'ulteriore principio secondo cui « In materia tributaria, ai sensi dell'art. 10 del decreto legislativo n. 546 del 1992 in caso di impugnazione di cartella esattoriale, la legittimazione passiva esclusiva del concessionario del servizio di riscossione dei tributi sussiste se l'impugnazione concerne vizi, propri della cartella o del procedimento esecutivo, mentre può agire indifferentemente nei confronti dell'ente impositore o dell'agente della riscossione, senza che sia configurabile alcun litisconsorzio necessario, qualora i motivi di ricorso attengano alla debenza del tributo» (Cass., 28 aprile 2017, n. 10528; Cass., 9 novembre 2016, n. 22729; Cass., 2 febbraio 2012, n. 1532).

**7.3.4** Anche queste pronunce, così come le precedenti, pongono la questione della compatibilità o meno delle regole contenute negli artt. 331 e 332 cod. proc. civ. con il processo tributario e, in particolare, con l'art. 53, comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 1992, sulla base del presupposto secondo cui anche nel processo tributario vale la dicotomia cause scindibili e inscindibili, per cui, quando le cause sono scindibili e la parte pretermessa non ha avuto notificato l'appello e sono decorsi i termini per proporre l'appello, non occorre integrare il contraddittorio. Nella sostanza si afferma che il legislatore tributario, con la disposizione di cui al secondo comma dell'art. 53 del decreto legislativo n. 546 del 1992 non abbia introdotto, con specifico riferimento al processo tributario di appello, una fattispecie di litisconsorzio processuale (generalizzato) senza deroghe, ovvero indipendentemente dalla circostanza che le cause siano scindibili o

meno; va da sé che secondo l'opposta lettura dell'art. 53, comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 1992, l'art. 332, primo comma, cod. proc. civ. non potrebbe trovare applicazione nel processo tributario per incompatibilità con le regole che lo disciplinano, secondo la clausola di salvaguardia ex art. 1, comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 1992.

**7.4** Nel processo tributario, inoltre, tenuto conto che l'appello incidentale può essere proposto solo con il deposito dell'atto contenente le controdeduzioni, ai sensi dell'art. 54 del decreto legislativo n. 546 del 1992, la parte appellata che ha interesse ad impugnare nei confronti di tutte le parti presenti nel giudizio di primo grado, nelle cause scindibili (come è quella in esame), non può notificare la sua impugnazione incidentale alle parti presenti nel giudizio di primo grado ai quali l'appellante principale non ha notificato il suo atto di appello, così non consentendogli di instaurare il contraddittorio con le parti interessate dal capo della sentenza da lui appellata e che lo ha visto soccombente, con l'evidente grave lesione del suo diritto di difesa. La questione posta è, dunque, quella di accertare se l'art. 53, comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 1992, disciplini o meno un litisconsorzio necessario processuale che imponga sempre, prescindendo dal carattere scindibile o inscindibile delle cause o della loro dipendenza ai sensi degli artt. 331 e 332 cod. proc. civ., l'integrazione del contraddittorio nei confronti di tutti i partecipanti al giudizio di primo grado, ovvero se il legislatore abbia inteso rendere la materia del litisconsorzio nel processo tributario di secondo grado autonoma rispetto a quella contenuta nel codice di procedura civile, così evidenziando gli aspetti peculiari della disciplina del processo tributario di appello e tra questi le modalità di proposizione dell'appello tributario stabilite dall'art. 54 del decreto legislativo n. 546 del 1992.

**8.** In conclusione, il Collegio, in considerazione della particolare importanza delle questioni di diritto sottoposte, ritiene opportuno

rimettere gli atti al Primo Presidente di questa Corte, ai sensi dell'art. 374, comma secondo, cod. proc. civ., ai fini dell'eventuale assegnazione del ricorso alle Sezioni Unite.

**P.Q.M.**

La Corte rimette gli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione del ricorso alle Sezioni Unite.

Così deciso in Roma, in data 8 febbraio 2023.