

## Impugnazione cumulativa proposta attraverso unico ricorso avverso una pluralità di sentenze

di [Angelo Buscema](#)

Pubblicato il 27 febbraio 2009

deve ritenersi ammissibile... non soltanto quando sussiste l'identità delle parti processuali e del rapporto giuridico d'imposta, ma altresì quanto le decisioni impugnate debbano essere risolte attraverso una identica questione di diritto, la quale ben potrebbe costituire giudicato rilevabile d'ufficio

La sentenza n. 3692 del 16 febbraio 2009 (ud. del 13 gennaio 2009) della Corte Cass., SS.UU. civili in tema di ammissibilità della impugnazione cumulativa avverso una pluralità di sentenze ha così statuito: *Deve ritenersi ammissibile l'impugnazione cumulativa proposta attraverso un unico ricorso avverso una pluralità di sentenze qualora non soltanto sussista l'identità delle parti processuali e del rapporto giuridico d'imposta, suddiviso nei segmenti dei differenti periodi d'imposta, ma altresì quanto le decisioni impugnate debbano essere risolte attraverso una identica questione di diritto, la quale ben potrebbe costituire - se affrontata in separati giudizi - giudicato rilevabile d'ufficio.*

In particolare, l'iter logico giuridico adottato da tale pronuncia ha denotato i seguenti capisaldi:

Ø Come si ricorda nell'ordinanza che ha rimesso la questione alle Sezioni Unite, può aversi per pacifico nella giurisprudenza della Corte un generale principio di inammissibilità dell'impugnazione cumulativa (cfr., in questo senso, Cass. n. 2324/1964; S.U. n. 1616/1975; S.U. n. 5215/1979; n. 312/1993; n. 5472/1994; n. 6626/1995; n. 805/1997; S.U. n. 12562/1998; n. 693/2001; n. 69/2002; n. 13831/2002; n. 17835 del 2004 e n. 19950 del 2005), principio che, secondo la stessa giurisprudenza, incontra tuttavia numerose eccezioni, talune delle quali possono ritenersi pacifiche: sentenza non definitiva oggetto di riserva di impugnazione e successiva sentenza definitiva; sentenza revocanda e quella conclusiva del giudizio di revocazione; sentenza di rinvio e quella di rigetto della istanza di revocazione, allorché le due impugnazioni siano rivolte contro capi identici o almeno connessi delle due pronunzie; sentenze di grado diverso pronunciate nella medesima causa, che investano l'una il merito e l'altra una questione pregiudiziale (v. Cass. n. 5472/1994; n. 805/1997; n. 693/2001; n. 69/2002; n. 13831/2002) - mentre altre, e segnatamente quella, ricorrente nella specie, relativa all'ipotesi di sentenze diverse emesse tra le stesse parti e sulla base della medesima ratio ma in procedimenti formalmente distinti (come di massima accade, in materia tributaria, in relazione a procedimenti relativi ad accertamenti per anni di imposta diversi basati sul medesimo processo verbale di constatazione o comunque sulle medesime ragioni), sono controverse, essendo la

possibilità di ricorso cumulativo, in questo caso, talvolta riconosciuta (Cass. nn. 7191/04, 309/06) e talaltra negata (Cass. nn. 1542/07, 10134/07).

Ø L'indirizzo contrario all'ammissibilità, nel caso di specie, del ricorso cumulativo sembra in definitiva far leva, essenzialmente, sulla considerazione che - diversamente da quanto accade nelle altre ipotesi di ricorso cumulativo già pacificamente ammesse dalla giurisprudenza di legittimità e sopra ricordate - difetterebbe il presupposto rappresentato dalla "identità delle questioni trattate", in conseguenza della diversità di oggetto dei procedimenti (in questo senso, in particolare, Cass. 1542/07, riguardo a procedimenti tributari relativi, come nella fattispecie in esame, a diverse annualità della medesima imposta). L'argomento non è tuttavia decisivo. In aggiunta alle ragioni di economia processuale che sorreggono la (pacifica) ammissibilità del ricorso uno actu avverso più sentenze emesse nel medesimo procedimento, va osservato che - nel caso rimesso all'esame di queste Sezioni Unite - i diversi procedimenti non solo attengono al medesimo rapporto giuridico di imposta, pur riguardando situazioni giuridiche formalmente distinte in quanto si riferiscono a diverse annualità, ma soprattutto dipendono per intero dalla soluzione (che è uguale in tutte le sentenze) di una identica questione di diritto comune a tutte le cause ed in ipotesi suscettibile - secondo la stessa giurisprudenza di legittimità (SS.UU. 13916/06) - di dare vita ad un giudicato rilevabile d'ufficio in tutte le cause relative al medesimo rapporto di imposta. E' ius receptum (Cassazione Sentenza n. 1542 del 24 gennaio 2007) l'assunto secondo cui è inammissibile l'impugnazione cumulativa avverso più sentenze che, sebbene siano state emesse tra le stesse parti, *"hanno tuttavia pronunciato in distinte controversie d'imposta, relative a periodi diversi, con conseguente venir meno dell'identità delle questioni trattate"*. E' esclusa *"l'ammissibilità dell'impugnazione con unico atto di più sentenze emesse in procedimenti formalmente e sostanzialmente distinti, ancorché pronunciate tra le stesse parti"* (Cassazione n. 17835/2004 e n. 19950/2005); ciò trova conforto essenzialmente nella *"tassatività e specificità dei mezzi di impugnazione, nella natura pubblicistica ed inderogabile delle norme che regolano modi, tempi e forme per proporli ed, infine, nella tipicità dei provvedimenti impugnabili, cui corrispondono i relativi mezzi e modi di impugnazione previsti dalla legge e soltanto quelli"*. La proposizione dell'impugnazione cumulativa avverso sentenze diverse non può incidere sull'autonomia delle singole impugnazioni, che restano ben distinte e richiedono pur sempre un formale provvedimento di riunione da parte del giudice per la trattazione congiunta. **Ciò, in quanto l'opzione processuale di proporre con un unico atto diverse impugnazioni attribuirebbe alla parte il potere di disporre, in tal modo, la riunione dei procedimenti concernenti le impugnazioni proposte, così sottraendo il relativo potere al giudice, ovvero imponendo al predetto giudice l'esercizio di tale potere, che conserva, invece, natura discrezionale (Cassazione, sentenza n. 7645/2006). Occorre escludere l'ammissibilità dell'impugnazione con unico atto di più sentenze emesse in procedimenti formalmente e sostanzialmente distinti, ancorché pronunciate tra le stesse parti (cfr. in questo senso, Cass. n. 2324/1964; S.U. n. 1616/1975; S.U. n. 5215/1979; n. 312/1993; n. 5472/1994; n. 6626/1995; n. 805/1997; S.U. n. 12562/1998; n. 693/2001; n. 69/2002; n. 13831/2002; n. 17835 del 2004 e n. 19950 del 2005). Le ragioni profonde di tale radicato orientamento risiedono essenzialmente nella considerazione della tassatività e specificità dei mezzi di impugnazione, della natura pubblicistica ed inderogabile delle norme che regolano modi, tempi e forme per proporli ed, infine, della tipicità dei provvedimenti**

**impugnabili, cui corrispondono i relativi mezzi e modi di impugnazione previsti dalla legge, e soltanto quelli.**

Giova osservare che, quindi, è ammesso il ricorso cumulativo avverso più sentenze nell'ipotesi di:

∅ esistenza di unitarietà del rapporto processuale – sentenze pronunciate tra le stesse parti e nell'ambito di un unico procedimento, ancorché in diverse fasi e gradi, come nel caso di sentenza non definitiva oggetto di riserva di impugnazione e di successiva sentenza definitiva;

∅ sentenza revocanda e di quella conclusiva del giudizio di revocazione;

∅ sentenza di rinvio e di rigetto dell'istanza di revocazione, allorché la due impugnazioni siano rivolte contro capi identici o almeno connessi delle due pronunzie (cfr Cassazione, sentenze n. 5472/1994, n. 805/1997, n. 693/2001, n. 13831/2002);

∅ identità delle parti e delle questioni trattate nelle cause decise con le sentenze impugnate cumulativamente, sempre che vi sia espressa indicazione delle diverse sentenze e manifestazione non equivoca della volontà di impugnarle tutte (Cassazione n. 106/1970, n. 2646/1987, n. 2002/1990, n. 2905/1990, n. 10499/2003, n. 309/2006).

Nel nostro ordinamento vige, pertanto, un principio di carattere generale, in virtù del quale in caso di pluralità di sentenze le impugnazioni che ad esse si riferiscono devono essere proposte con distinti atti, ma tale principio subisce deroga o quando unitario è il rapporto processuale (come nel caso della sentenza non definitiva e della sentenza definitiva emesse nello stesso giudizio, o quando le due sentenze “concorrono a dare contenuto unico alla decisione dell' unica controversia”, e sono quindi obiettivamente collegate (come nel caso di una prima decisione emessa sulla sentenza revocanda e di una seconda decisione emessa all'esito del giudizio di revocazione). A queste ipotesi, proprio in forza del principio della

sostanziale unità del rapporto processuale, la giurisprudenza di legittimità ha in via eccezionale equiparato quella relativa al regolamento preventivo di giurisdizione inerente a procedimenti connessi e promossi tra le stesse parti, e l'altra relativa al caso in cui, oltre all'identità delle parti, ricorra anche analoga identità delle questioni trattate.

## **NOTE**

1) La sentenza n. 39 del 11 aprile 2007 della Commissione Tributaria Regionale di Roma sez. 9 merita attenta analisi poiché ha statuito l'inammissibilità dell'appello del contribuente proposto avverso sentenze diverse, che avevano definito in primo grado separati processi.

In particolare, l'iter logico giuridico adottato da tale decisum si è così sviluppato: "Un atto di appello unico contro sentenze diverse, le quali hanno definito in primo grado processi con trattazione distinta in separati processi, finisce inevitabilmente per determinare un effetto (la trattazione unitaria in appello), la cui determinazione non appartiene ai poteri di iniziativa della parte, ma ai poteri di disposizione processuale del giudice; la parte quindi finisce per esercitare un potere che l'ordinamento processuale attribuisce unicamente al giudice. Né siffatta argomentazione può essere superata richiamando i principi di economia processuale e di libertà delle forme. La eccezione dell'ufficio può, quindi, ritenersi fondata".

Secondo la precedente sentenza n. 228 del 14 settembre 2006 della Comm. trib. reg. di Roma, sez. I, il nostro ordinamento giuridico (Cassazione sent. n. 17835 del 3 settembre 2004) non ammette l'impugnazione cumulativa con unico atto, di una pluralità di sentenze, a meno che le sentenze siano state rese tra le stesse parti ed abbiano trattato identiche questioni (circostanza che non si verifica nell'ipotesi in cui una parte impugni congiuntamente la sentenza che decida sull'istanza di rimborso di un'imposta e quella che decida sull'avviso di irrogazione delle sanzioni). Tinelli Giuseppe, Sull'ammissibilità dell'appello cumulativo nel processo tributario in GT - Rivista di giurisprudenza tributaria n. 11/2003, pag. 1018 Magnone Cavatorta Stefania, Sul ricorso per cassazione cumulativo avverso più sentenze in GT - Rivista di giurisprudenza tributaria n. 3/2001, pag. 217

Angelo Buscema

27 Febbraio 2009

\*\*\*\*\*

## **ALLEGATO**

*Sent. n. 3692 del 16 febbraio 2009 (ud. del 13 gennaio 2009) della Corte Cass., SS.UU. civili*

Svolgimento del processo - Il Comune di S. Benedetto del Tronto propone ricorso per cassazione, in base ad un solo motivo, illustrato da successiva memoria, contro quattro distinte sentenze della Commissione tributaria regionale delle Marche che, rigettando gli appelli del Comune contro le sentenze di primo grado, hanno confermato l'accoglimento dei ricorsi proposti dalla contribuente contro avvisi di accertamento ICI relativi agli anni 1995, 1996, 1997 e 1998, quanto ad uno stabilimento balneare sovrastante un tratto di arenile oggetto di concessione demaniale.

Il giudice tributario ritiene che la soggettività passiva ICI sia stata estesa al concessionario delle aree demaniali solo per effetto della L. n. 388 del 2000, art. 18, modificativo del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 3, e che la norma suddetta abbia quindi carattere innovativo ed effetto perciò non retroattivo. Quanto ai periodi di imposta anteriori, oggetto degli accertamenti, non ritiene che il Comune abbia offerto prova adeguata del fatto che i manufatti siano stati realizzati dalla contribuente.

L'intimata non si è costituita.

Con ordinanza del 28/3/08 la sezione tributaria della Corte di Cassazione, rilevando l'esistenza di un contrasto di giurisprudenza, ha rimesso a queste Sezioni Unite la questione riguardante l'ammissibilità del ricorso proposto contro una pluralità di sentenze.

Motivi della decisione - 1.- Va preliminarmente affrontata la questione riguardante l'ammissibilità dell'unico ricorso proposto contro una pluralità di sentenze, avendo il Comune di S. Benedetto del Tronto impugnato quattro sentenze identiche, emesse dallo stesso giudice, nei confronti del medesimo contribuente ed ente impositore, in relazione a diverse annualità di ICI.

Come si ricorda nell'ordinanza che ha rimesso la questione alle Sezioni Unite, può aversi per pacifico nella giurisprudenza della Corte un generale principio di inammissibilità dell'impugnazione cumulativa (cfr., in questo senso, Cass. n. 2324/1964; S.U. n. 1616/1975; S.U. n. 5215/1979; n. 312/1993; n. 5472/1994; n. 6626/1995; n. 805/1997; S.U. n. 12562/1998; n. 693/2001; n. 69/2002; n. 13831/2002; n. 17835 del 2004 e n. 19950 del 2005),

principio che, secondo la stessa giurisprudenza, incontra tuttavia numerose eccezioni, talune delle quali possono ritenersi pacifiche sentenza non definitiva oggetto di riserva di impugnazione e successiva sentenza definitiva; sentenza revocanda e quella conclusiva del giudizio di revocazione; sentenza di rinvio e quella di rigetto della istanza di revocazione, allorché le due impugnazioni siano rivolte contro capi identici o almeno connessi delle due pronunzie; sentenze di grado diverso pronunciate nella medesima causa, che investano l'una il merito e l'altra una questione pregiudiziale (v. Cass. n. 5472/1994; n. 805/1997; n. 693/2001; n. 69/2002; n. 13831/2002) - mentre altre, e segnatamente quella, ricorrente nella specie, relativa all'ipotesi di sentenze diverse emesse tra le stesse parti e sulla

base della medesima ratio ma in procedimenti formalmente distinti (come di massima accade, in materia tributaria, in relazione a procedimenti relativi ad accertamenti per anni di imposta diversi basati sul medesimo processo verbale di constatazione o comunque sulle medesime ragioni), sono controverse, essendo la possibilità di ricorso cumulativo, in questo caso, talvolta riconosciuta (Cass. nn. 7191/04, 309/06) e talaltra negata (Cass. nn. 1542/07, 10134/07).

L'indirizzo contrario all'ammissibilità, nel caso di specie, del ricorso cumulativo sembra in definitiva far leva, essenzialmente, sulla considerazione che - diversamente da quanto accade nelle altre ipotesi di ricorso cumulativo già pacificamente ammesse dalla giurisprudenza di

legittimità e sopra ricordate - difetterebbe il presupposto rappresentato dalla "identità delle questioni trattate", in conseguenza della diversità di oggetto dei procedimenti (in questo senso, in particolare, Cass. 1542/07, riguardo a procedimenti tributari relativi, come nella fattispecie in esame, a diverse annualità della medesima imposta).

L'argomento non è tuttavia decisivo. In aggiunta alle ragioni di economia processuale che sorreggono la (pacifica) ammissibilità del ricorso uno actu avverso più sentenze emesse nel medesimo procedimento, va osservato che - nel caso rimesso all'esame di queste Sezioni Unite - i diversi procedimenti non solo attengono al medesimo rapporto giuridico di imposta, pur riguardando situazioni giuridiche formalmente distinte in quanto si riferiscono a diverse annualità, ma soprattutto dipendono per intero dalla soluzione (che è uguale in tutte le sentenze) di una identica questione di diritto comune a tutte le cause ed in ipotesi suscettibile - secondo la stessa giurisprudenza di legittimità (SS.UU. 13916/06) - di dare vita ad un giudicato rilevabile d'ufficio in tutte le cause relative al medesimo rapporto di imposta.

Il ricorso è pertanto ammissibile, fermi restando gli eventuali obblighi tributari del ricorrente, in relazione al numero di sentenze impugnato.

2.- Nel merito, con l'unico motivo il Comune lamentando la violazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, artt. 1 e 3, dell'art. 978 c.c. e segg. e art. 2697 cod. civ., unitamente al vizio di motivazione censura le sentenze impugnate per avere escluso che il concessionario di beni demaniali fosse soggetto passivo ICI anche prima dell'entrata in vigore della L. n. 388 del 2000, art. 18. Assume al contrario il ricorrente che la posizione del concessionario fosse assimilabile a quella del titolare di un diritto reale di godimento e che pertanto il concessionario stesso fosse assoggettato ad ICI anche sulla base dell'originario tenore del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 3. Sotto altro aspetto la sentenza del giudice tributario sarebbe carente dal punto di

vista motivazionale ove ha escluso che la documentazione prodotta dal comune fosse idonea a dimostrare la titolarità, in capo alla concessionaria, di un diritto di proprietà superficaria sui beni tassati, ritenendo non provato che le opere edili siano state eseguite dalla contribuente.

2.1.- Il mezzo è fondato, nei termini di seguito precisati.

La L. n. 388 del 2000, art. 18, cui fondatamente il giudice tributario riconosce efficacia non retroattiva, modificando il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 3, comma 2, ha esteso la soggettività passiva dell'imposta ai concessionari di aree demaniali.

La fattispecie considerata dalla norma riguarda tuttavia - come è reso palese dal tenore letterale della disposizione - il mero concessionario di area demaniale, precedentemente di certo non soggetto all'imposta, ma non il proprietario di un immobile costruito, in forza di concessione, su un'area demaniale, che invece - secondo la giurisprudenza di questa Corte - doveva ritenersi già soggetto ad ICI.

Come si sottolinea infatti con chiarezza, da ultimo, nelle sentenze cass nn. 22757/04, 8637/05, il provvedimento amministrativo di concessione ad aedificandum su un area demaniale può in astratto dare luogo sia ad un diritto di natura reale, riconducibile alla proprietà superficaria (cfr. Cass. nn. 1718/07, 21054/07, proprio con riferimento all'ipotesi di stabilimento balneare), sia ad un diritto di natura personale, che possa essere fatto valere nei confronti del solo concedente, gravando sulla parte che invoca tale seconda configurazione giuridica l'onere di dedurre chiari indici rilevatori (Cass. nn. 4402/98, 7300/01, 9938/08), tra i quali rilievo decisivo deve essere attribuito alla destinazione dell'opera costruita dal concessionario al momento della cessazione del rapporto, "dato che è evidente che, se essa torna nella disponibilità del concedente, ci troviamo in presenza di un rapporto obbligatorio" (così Cass. n. 22757/04).

Premesso che il relativo accertamento, integrando una questione di fatto, va rimesso al giudice del merito, deve sottolinearsi che, nel caso di proprietà superficaria, l'assoggettamento dell'immobile all'ICI deriva dal testo originario del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 3 (v. Cass. n. 7273/99) e non dalla modifica apportatavi dal D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 58, comma 1, che ha espressamente ricompreso tra i soggetti passivi il titolare del diritto di superficie, essendo pacifico nella giurisprudenza di questa Corte il carattere meramente interpretativo della norma del 1997 (Cass. nn. 242/04, 17730/06 e altre).



2.2.- Vero è che il giudice tributario ha ritenuto che il Comune non abbia offerto prova adeguata del fatto che i manufatti di cui si tratta siano stati costruiti dalla contribuente, il che escluderebbe in radice la possibilità che sussista il presupposto impositivo. È tuttavia fondata la censura di motivazione insufficiente che il Comune muove alle sentenze sul punto, atteso che il giudice tributario si limita ad affermare che la documentazione all'uopo prodotta dall'ente impositore a seguito dell'ordinanza 10/2/04 (titolo concessorio, certificato storico catastale e altri atti concessori) non è idonea a soddisfare l'onere probatorio su di esso gravante, senza tuttavia specificare le ragioni di tale inidoneità.

3.- Appare dunque evidente che le sentenze impugnate sono ispirate ad un erroneo principio di diritto, quanto all'affermazione secondo cui la contribuente potrebbe ritenersi assoggettata ad ICI solo per effetto della L. n. 388 del 2000, art. 18, mentre - per quanto si è detto sub 2.2. - risultano prive di adeguata motivazione quanto all'accertamento di fatto relativo al difetto di prova circa la riferibilità alla stessa contribuente della costruzione del manufatto.

Le sentenze stesse vanno pertanto cassate, con rinvio ad altra sezione della Commissione tributaria regionale delle Marche.

Il giudice di rinvio dovrà preliminarmente accertare, in punto di fatto, se i manufatti di cui si tratta siano stati edificati dal concessionario e, in caso positivo, se il suo diritto abbia, nella specie, natura reale (proprietà superficiaria) o personale, alla stregua dei criteri indicati sub 2.1.; nel caso in cui ritenga che abbia natura reale, farà applicazione del seguente principio di diritto: "con riguardo al concessionario di area demaniale cui il provvedimento amministrativo attribuisca un diritto reale di edificare e mantenere manufatti sull'area oggetto di concessione, l'edificazione del manufatto rende applicabile, ai sensi del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, artt. 1 e 3 (anche nella formulazione in vigore prima delle modificazioni introdotte a decorrere dal 1 gennaio 1998 con il D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 58), l'ICI a carico del concessionario stesso in veste di proprietario del manufatto".

Il giudice di rinvio provvederà inoltre riguardo alle spese del presente giudizio.

P.Q.M. - La Corte, a Sezioni Unite, accoglie il ricorso, cassa le sentenze impugnate e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale delle

Marche.

**Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l**

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l