

Il ricorso cumulativo nel processo tributario

Autore: Redazione

In: Diritto civile e commerciale

Di Dr. Salvatore Cardillo

Il problema dell'ammissibilità del ricorso cumulativo nel processo tributario si pone sia con riferimento al ricorso introduttivo del giudizio, previsto dall'art.18 del Dlgs.31/12/1992, n.546, sia con riferimento ai ricorsi in appello o per cassazione previsti dai successivi artt. 53 e 62.

E cioè:

è possibile impugnare con un unico ricorso una pluralità di atti impositivi provenienti dallo stesso Ufficio e riguardanti lo stesso soggetto passivo, di simile o identico contenuto ma concernenti più annualità di imposta?

è possibile impugnare con un unico ricorso più sentenze riguardanti gli stessi soggetti e concernenti simili o identiche questioni?

La giurisprudenza ha affrontato il problema separatamente nei due sopraindicati aspetti, in relazione alle singole fattispecie che sono state sottoposte al suo esame, anche se non ci risulta che la Corte di Cassazione abbia mai affrontato il problema di cui alla lettera a), mentre ha più di una volta affrontato il problema di cui alla lettera b), pur con esiti contrastanti, fino a giungere alla sentenza adottata a sezioni unite (cfr. Cass. Sez. UU. 19/05//1997, n.4445), secondo la quale è ammissibile il ricorso per cassazione proposto con un unico atto avverso decisioni diverse, pronunciate fra le stesse parti ed aventi ad oggetto identiche questioni.

Le Commissioni Tributarie hanno invece affrontato prevalentemente, pur se non frequentemente, il problema di cui alla lettera a), anche qui, però, con esiti contrastanti. Infatti, mentre la Commissione Centrale ha di recente ritenuto ammissibile il ricorso cumulativo contro più avvisi di accertamento emessi dallo stesso Ufficio, riguardanti lo stesso contribuente, e concernenti diverse annualità della stessa imposta (cfr. sentenza n. 5950 del 10/8/2001, Sez. 25[^]), la Commissione Tributaria Provinciale di Catania, con sentenza 869/13/99 del 3/12/99, già passata in giudicato, e la Commissione Tributaria Provinciale di Milano, con sentenza n.214/17/00 del 19/7/2000, hanno invece ritenuto inammissibile tale genere di ricorso cumulativo.

E' appena il caso di sottolineare che la scarsa giurisprudenza, sia di merito sia di legittimità, che è possibile rinvenire riguardo al problema di cui alla lettera a), che qui ci interessa approfondire, deriva dal

fatto che, escludendo solo rarissime eccezioni, nella prassi costante e nella generalità dei casi, viene di norma prodotto un singolo ricorso contro ogni singolo atto da impugnare, pur se riguardante gli stessi soggetti, la stessa imposta e le stesse motivazioni, ma relativi a differenti annualità d'imposta.

Non ci risulta che la dottrina abbia affrontato separatamente il problema nel suo duplice aspetto (del ricorso introduttivo del giudizio e del ricorso in appello o per cassazione), ma ha preferito affrontarlo unitariamente pervenendo a conclusioni non sempre esaurienti ed univoche. Noi, invece, riteniamo che il problema si debba necessariamente esaminare disgiuntamente, stante la diversa e peculiare connotazione del ricorso introduttivo del processo tributario, rispetto al ricorso in appello o per cassazione.

Il processo tributario (che, com'è noto, è comunemente definito come "processo impugnatorio") nasce, infatti, dall'azione di un soggetto il quale propone ricorso per ottenere l'annullamento o la modifica di un atto pregiudizievole del proprio diritto, ma è sostanzialmente l'Ufficio tributario che provoca il giudizio con l'emissione dell'atto impositivo (provocatio ad opponendum). Il ricorrente, quindi, pur rivestendo formalmente la veste di "attore", è, in realtà, sostanzialmente il convenuto, essendo costretto ad impugnare gli atti impositivi, espressi o taciti, nel caso che non intenda sottostare alle pretese dell'Ufficio, che è invece, quindi, attore in senso sostanziale, come è peraltro unanimemente riconosciuto dalla dottrina.

Ciò stante, a parte le considerazioni che seguiranno, non sembra ammissibile che l'Ufficio, il quale ha scelto di emettere separati atti impositivi seguendo separati procedimenti, possa poi essere costretto dal ricorrente, mediante la proposizione di un unico ricorso cumulativo, a sostenere e tutelare la propria pretesa tributaria in un unico processo. Il provvedimento dell'ufficio tributario, infatti, benché formalmente al di fuori del processo, è del processo il centro principale, sia perché segna il momento nel quale il processo può avere inizio, sia perché definisce l'oggetto e preordina le modalità del procedimento. Spetterà semmai al giudice, ove ne ricorrano i presupposti e ne ravvisi l'opportunità, di provvedere alla eventuale riunione dei procedimenti, ai sensi dell'art. 29 del Dlgs.31/12/1992, n.546, d'ufficio o su richiesta delle parti. Se così non fosse, il ricorrente si sostituirebbe al giudice nel decidere sua sponte la riunione di più procedimenti, senza neppure il consenso dell'Ufficio, anzi addirittura in contrasto con la sua linea impositiva e difensiva.

Naturalmente, il problema non si pone qualora l'Ufficio abbia provveduto con un unico atto ad una pluralità di imposizioni, come ad esempio nel caso, abbastanza frequente, in cui un'unica cartella contenga l'iscrizione a ruolo di più annualità d'imposta, oppure, nel caso, meno frequente, in cui con un unico atto si proceda all'accertamento del reddito relativo a più anni consecutivi. In tali casi è certamente ammissibile un unico ricorso contro un unico atto, anche se relativo a più annualità d'imposta.

Ma nel caso in cui si intendano impugnare più atti, pur tra loro connessi oggettivamente e soggettivamente, autonomamente emessi dall'Ufficio, si ritiene necessario che vengano prodotti tanti ricorsi per quanti sono gli atti che si intendono impugnare, salvo a chiederne, come già detto, la riunione

al competente giudice adito, il quale potrà poi disporla oppure no a sua discrezione.

Tale necessità non discende, però, esplicitamente dalla legge (in tal caso non sarebbe sorta alcuna controversia..!), ma, a nostro sommo parere, è certamente deducibile sia dalla stessa formulazione letterale delle norme sul ricorso introduttivo del processo tributario, sia dai principi generali dell'obbligazione tributaria. Infatti, l'art. 18 del Dlgs. 546/1992 prevede che nel ricorso introduttivo del giudizio debba essere indicato l'atto impugnato, con ciò implicitamente escludendo, usando il singolare, che possa essere proposto un unico ricorso contro una pluralità di atti; inoltre, il successivo art. 19, dopo aver elencato gli atti avverso i quali può essere proposto ricorso, al 3° comma prevede espressamente che "ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri", affermando così il principio della autonoma impugnabilità di ciascuno degli atti ivi indicati.

Ma è certamente il principio dell'autonomia dell'obbligazione tributaria, rispetto a ciascun periodo d'imposta, l'argomento forse più convincente circa la improponibilità di un unico ricorso avverso separati avvisi di accertamento o di rettifica, di liquidazione o di irrogazioni di sanzioni ecc. ecc. relativi a più annualità d'imposta. Infatti, l'art. 7 del D.P.R. 29/9/73, n. 597, relativo all'IRPEF, prevede che "L'imposta è dovuta per anni solari, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma". Analogamente l'art.4 del D.P.R. 29/9/73, n.598, relativo all'IRPEG e l'art. 5 del D.P.R. 29/9/73, n.599, relativo all'ILOR dispongono che "L'imposta è dovuta per periodi d'imposta a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma".Ora, se oggetto del processo tributario è sempre un'obbligazione tributaria, dall'autonomia di quest'ultima discende, inevitabilmente, l'autonomia della relativa impugnazione.

Qualche perplessità potrebbe inoltre sorgere circa le eventuali violazioni alla legge sul bollo che il ricorso cumulativo comporterebbe, considerato che esso, sebbene redatto in un unico atto, avrebbe comunque un contenuto composito. Ma tali perplessità dovrebbero ritenersi fugate dalla stessa Amministrazione Finanziaria, la quale ha più volte ritenuto (v. Ris.Min.n.311196del 25/10/1982 e n.310246 del 14/2/1984) che -in armonia con la natura cartolare dell'imposta di bollo- un atto o altro scritto deve essere considerato singolo, ancorché rivesta un contenuto composito, purché venga redatto in un unico contesto. E con la seconda delle due sopracitate risoluzioni, rispondendo ad un apposito quesito di una Commissione Tributaria, il Ministero ha espresso l'avviso che, agli effetti dell'imposta di bollo, deve essere ritenere regolare "la produzione, da parte di uno stesso contribuente, di un unico ricorso su carta bollata, pur riflettente distinti avvisi di accertamento per più periodi contributivi", però si sottolinea, " ove non ostino particolari disposizioni normative o interessi in contrario, per altri effetti".

Ed è proprio ciò che noi riteniamo per il ricorso cumulativo (introduttivo del giudizio), il quale, pur se regolare agli effetti del bollo, non dovrebbe essere ritenuto ammissibile nel processo tributario, per i motivi più sopra esposti.

Catania, 4 Maggio 2002.

Dr. Salvatore Cardillo

<https://www.diritto.it/ricorso-cumulativo-nel-processo-tributario/>