

CONTENZIOSO

Il ricorso cumulativo e quello collettivo

di **Nicola Fasano**

Accade spesso che al momento di intraprendere un contenzioso contro il fisco ci si interroghi sulla possibilità (oltre che l'opportunità) di proporre per conto del medesimo contribuente un unico ricorso **contro più atti relativi a diversi periodi di imposta** (si parla in tal caso di **"ricorso cumulativo"**), oppure presentare un **unico ricorso nei confronti di un atto impositivo per conto di più contribuenti** (c.d. **"ricorso collettivo"**).

In linea generale, a parere di chi scrive, **è consigliabile** attenersi al principio "un atto, un ricorso", al fine di **evitare complicazioni processuali**: si pensi per esempio alle fattispecie in cui un avviso di accertamento da impugnare ricada nel **filtro del reclamo-mediazione**, poiché l'ammontare della maggiori imposte contestate non supera il limite di 20.000 euro e l'altro invece no, perché le imposte contestate superano la soglia dei 20.000 euro. In questi casi, è evidente come si debba optare per ricorsi autonomi e separati.

Tuttavia, ci sono ipotesi in cui **la scelta di accorpare** varie potenziali impugnazioni in un unico ricorso ha **innegabili pregi**, soprattutto quando magari il **valore della controversia non è elevato**: il ricorso cumulativo, ed in particolare quello collettivo possono rappresentare un valido strumento per **ridurre i costi di assistenza tecnica** nel processo tributario, in quanto da un lato gli adempimenti da parte del professionista (notifica, iscrizione a ruolo, attività processuale, ecc.) si riducono, e dall'altro la **suddivisione delle spese professionali per l'unico ricorso** fra tutti gli interessati, potrebbe "convincere" questi ultimi ad **adire i giudici tributari invece che accettare** la pretesa del fisco al solo fine di evitare un lungo e costoso contenzioso. Potrebbe farsi l'esempio **dell'avviso di rettifica** in materia di **imposta sulle successioni** notificato dall'Ufficio ai diversi eredi, o dell'avviso di rettifica ai fini **dell'imposta di registro** notificato alle parti contraenti di una compravendita, coobbligate in solido.

Fatta questa premessa di carattere generale, con riferimento al **ricorso cumulativo** si deve ricordare che **l'art. 104 c.p.c.** prevede che contro la stessa parte possono proporsi **nel medesimo processo più domande** anche non altrimenti connesse, purché nel rispetto delle norme sulla competenza per valore.

Ora, come confermato dalla Cassazione (fra le altre si veda la sentenza n. 19666/2004), tale previsione può essere **estesa anche al giudizio tributario**, a maggior ragione se si considera che nell'ambito delle controversie fiscali non c'è una "competenza per valore" dei giudici come in ambito civile.

Ovviamente, presupposto indefettibile per il ricorso cumulativo è la **strettissima connessione delle imposte contestate nei vari atti**. Un caso tipico, per esempio, riguardava il “vecchio” **redditometro** laddove ai fini dell’applicazione di tale strumento accertativo era necessario, ai sensi del previgente articolo 38, d.p.r. 600/1973, lo scostamento del 25% fra reddito dichiarato e reddito accertabile per **almeno due periodi di imposta**. L’Agenzia delle entrate era solita dunque accertare contemporaneamente, o quasi, due anni di imposta e sui relativi avvisi di accertamento era possibile **esperire un unico ricorso** (anche in considerazione del fatto che talvolta le Commissioni tributarie comunque riunivano i due procedimenti ai sensi dell’art. 29 del d. lgs. 546/92).

In ogni caso, il **contributo unificato resta dovuto in relazione all’importo contestato in ciascun atto** (che dunque non si cumulano), come chiarito dalla direttiva 2/2012 il Ministero dell’Economia e delle Finanze (sul punto tuttavia, non mancano pronunce di merito che si esprimono in senso contrario, cfr. CTP Campobasso n. 120/2013).

Per quanto riguarda il **ricorso collettivo** con cui più contribuenti (soprattutto coobbligati in solido) impugnano un atto di accertamento, il fondamento giuridico è rappresentato dall’art. **103 c.p.c.** (in materia di litisconsorzio facoltativo) ai sensi del quale più parti possono agire o essere convenute nello stesso processo, quando tra le cause che si propongono esiste **connessione** per l’oggetto o per il titolo dal quale dipendono oppure quando la decisione dipende, totalmente o parzialmente dalla risoluzione di identiche questioni. La applicabilità del ricorso collettivo anche in ambito tributario oltre ad essere riconosciuta dalla **giurisprudenza di merito** (cfr. CTP di Modena n. 219/2007) è stato, di recente, “avallato” anche dalla giurisprudenza di legittimità in sede tributaria. Anzi, la Cassazione con la sentenza n. 4490/2013 è andata oltre, riconoscendo addirittura la **possibilità di utilizzare il ricorso “cumulativo-collettivo”** con cui in sostanza **più contribuenti impugnano più atti impositivi**. Premesso che è **preferibile**, in ogni caso, la presentazione di **ricorsi distinti**, al fine di evitare di incappare in pronunce di inammissibilità, va evidenziato che la Suprema Corte, in materia di contributi ai **Consorzi di bonifica**, nella sentenza citata ha ritenuto ammissibile, contrariamente a quanto deciso dai giudici di merito, il **ricorso congiunto** presentato da più contribuenti nei confronti di cartelle di pagamento relative a immobili distinti posto che oggetto del giudizio erano **identiche questioni** dalla cui soluzione dipendeva la decisione della causa.