



Il ricorso cumulativo nel procedimento amministrativo tributario

di Luigi Ferrajoli

Avvocato tributarista e dottore commercialista in Bergamo

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. Il ricorso cumulativo e quello cumulativo-collettivo: natura e proponibilità - 3. La piena ammissibilità del gravame cumulativo in ossequio ai fondamentali principi del diritto amministrativo e processuale civile - 4. L'interpretazione letterale che sostiene la sparuta tesi dell'inammissibilità - 5. Il regime fiscale del ricorso cumulativo - 6. Conclusioni.

1. Premessa

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.

Si pone di frequente, pertanto, l'esigenza di proporre al giudice tributario una domanda compo-

ta, caratterizzata dalla connessione oggettiva dei distinti avvisi, omologhi per materia del contendere, con un unico ricorso cosiddetto cumulativo avverso atti notificati in date non distanti tra loro più dei sessanta giorni di termine previsto per la proposizione dell'azione.

Detta forma di impugnazione è pacificamente ammessa dalla migliore dottrina tributaria (1) e dalla giurisprudenza costante ed assolutamente prevalente; tuttavia non mancano episodi, per vero sporadici ma potenzialmente molto dannosi per il contribuente, in cui il giudice di prime cure abbia dichiarato inammissibile il gravame, ancorando le proprie ragioni su di una interpretazione letterale della normativa del decreto sul rito tributario che ignora i contenuti della più profonda elucubrazione che gli studiosi e la stessa giurisprudenza ai più alti livelli hanno nel tempo stratificato sul tema.

Attesa l'estrema rilevanza della materia è opportuno quindi procedere ad una analisi approfondita dell'argomento, che consenta agli operatori del contenzioso di formare una solida coscienza e conoscenza dei principi fondamentali che ispirano i meccanismi di funzionamento del processo amministrativo tributario e la difesa del contribuente.

2. Il ricorso cumulativo e quello cumulativo-collettivo: natura e proponibilità

Il ricorso cumulativo in senso proprio è quello con cui il contribuente impugna contestualmente

(1) Per tutti O. Drigani e R. Lunelli, in *Guida al nuovo processo tributario*, Ipsoa, Milano, 1996, che affermano: "In assenza di una espressa previsione normativa, si ritiene che siano ammissibili non solo i 'ricorsi collettivi' ma anche il cosiddetto ricorso cumulativo, caso che si verifica quando il ricorrente si opponga, con un unico atto, a più atti dell'Amministrazione finanziaria intimamente connessi: esempio, due o più annualità d'imposta (Iva-Irpeg) motivati *per relationem* sui rilievi di un medesimo processo verbale di constatazione che si sviluppa su diverse annualità". Concordemente P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, Giuffrè, 1994, pag. 435.

più atti impositivi emessi nei suoi confronti dall'Amministrazione finanziaria, distinguendosi da esso il cosiddetto ricorso collettivo, con il quale più soggetti impugnano con unico ricorso uno stesso provvedimento impositivo che li riguarda tutti.

Secondo la teoria generale (2) il ricorso cumulativo è un ricorso con il quale si propongono più azioni contestualmente: esse possono essere diverse fra loro (di annullamento, di accertamento) oppure tipologicamente identiche (due azioni di annullamento), comunque collegate dall'interdipendenza logica fra gli atti e dall'identità dell'oggetto. Il ricorso collettivo è invece un unico ricorso presentato da più soggetti, con identità di *petitum* e di *causa petendi*: esso dà luogo ad una fattispecie di cumulo soggettivo, è ammesso solamente se le posizioni dei vari ricorrenti sono sostanzialmente omogenee e non in contrasto fra loro, ed è ritenuto ammissibile tanto nel giudizio di tipo impugnatorio quanto in quelli di accertamento e di condanna.

L'ammissibilità del ricorso cumulativo è stata generalmente riconosciuta oltre che dalla unanime dottrina, di cui si riferirà innanzi, anche dalla migliore giurisprudenza tributaria, sia nel vigore del vecchio rito contenzioso di cui al D.P.R. n. 636 del 1972, con riferimento al quale basti citare da ultime le decisioni della Commissione tributaria centrale n. 164 dell'8 gennaio 1988 e n. 751 del 29 gennaio 1990 (entrambe in banca dati "il fiscovideo" e quest'ultima anche in "il fisco" n. 13/1998, pag. 2096), sia con riferimento alla disciplina del nuovo processo tributario contenuta nel D.Lgs. n. 546/1992, con riferimento al quale si richiama tra tutte all'attenzione la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Firenze, Sez. IV, n. 192 dell'8 maggio 1998 (in banca dati "il fiscovideo"), che ha riconosciuto l'ammissibilità addirittura del ricorso collettivo-cumulativo, cioè del ricorso presentato da più soggetti contro atti diversi dell'Amministrazione finanziaria.

Le sentenze citate rispondono all'eccezione pregiudiziale sollevata dagli uffici dell'Amministrazione finanziaria resistenti circa la pretesa inammissibilità del ricorso con unico atto contro distinti atti impositivi (3), e confermano l'applicabilità dei principi generali del processo amministrativo e del processo civile anche al contenzioso tributario, il quale ultimo è un processo amministrativo e fa riferimen-

(2) Testualmente L. Verrenti, in "Digesto delle Discipline Pubblicistiche", voce *Ricorso Giurisdizionale Amministrativo*, Utet, 1999, pag. 409.

(3) La Commissione tributaria centrale, nella decisione 8 gennaio 1998, n. 164, testualmente osserva che: "... la società contribuente nell'unico atto di impugnazione ha indicato distintamente gli accertamenti in questione ed ha espresso in modo non equivocabile l'intenzione di impugnarli tutti, specificando i motivi di gravame. Si rileva inoltre che tali accertamenti si fondano sulle risultanze dell'unico processo verbale di constatazione della Guardia di finanza ... Pertanto, nel caso in esame, il ricorso cumulativo deve ritenersi ammissibile in quanto scindibile sostanzialmente in autonomi e distinti mezzi di impugnazione, ciascuno rivolto nei confronti dei distinti avvisi di accertamento ...".

to espresso - come vedremo - alla disciplina processual-civilistica per colmare le proprie "lacune".

Peraltro, proprio a cagione di tale manifesta attrazione delle regole di funzionamento del rito tributario a quello delle altre parallele giurisdizioni preaccennate, bisogna considerare che non esiste una copiosa produzione giurisprudenziale che confermi la bontà della nostra tesi (ma neppure di quella contraria). La risposta è nei fatti e si fonda su un argomento logico-deduttivo insormontabile: l'inammissibilità non viene pronunciata dai giudici tributari poiché essi decidono normalmente il merito dei ricorsi cumulativi presentati dai contribuenti avverso distinti avvisi scaturenti dalla stessa verifica ed afferenti i medesimi temi per più periodi d'imposta. Se non fosse ammissibile tale impostazione il ricorso cumulativo verrebbe invece costantemente censurato dagli stessi giudici sul nascere, nel mentre l'avvocato tributarista trova nel proprio archivio quantitativi ponderosi di decisioni di merito su ricorsi cumulativi dei quali la problematica dell'inammissibilità non è stata (come giustamente non è) neppure presa in remota considerazione dal giudicante!

Ma la ritenuta piena ammissibilità di tale forma di gravame da parte di chi scrive discende da argomenti di stretto diritto che è qui il caso di riassumere.

3. La piena ammissibilità del gravame cumulativo in ossequio ai fondamentali principi del diritto amministrativo e processuale civile

La legittimità del ricorso cumulativo, come si è accennato in precedenza, viene correlata alla operatività nel quadro del processo tributario della disposizione contenuta nell'art. 104, comma 1, del codice di procedura civile, in ossequio della quale di massima "Contro la stessa parte possono proporsi nel medesimo processo più domande anche non altrimenti connesse ...".

La disciplina processuale civile risolve in tal modo quell'esigenza di opportunità che più cause aventi comunanza di elementi oggettivi (stesso *petitum* e/o *causa petendi*) siano esaminate e trattate insieme, e ciò non solo ad iniziativa del giudicante, in forza dei propri poteri di riunione dei processi, ma anche per iniziativa di parte, che proponga più domande introducendole con un unico atto. La migliore dottrina processual-civilistica (4) sull'opportunità del cumulo oggettivo ricorda infatti che l'art. 104 citato sottintende la locuzione "dalla stessa parte" (possono proporsi nel medesimo processo più domande), da leggere in alternativa al "contro la stessa parte" con cui la norma esordisce.

Non solo. Lo stesso Autore sottolinea che proprio perché l'eventuale cumulo è suggerito da ragioni di opportunità è, d'altra parte, possibile

(4) C. Mandrioli, *Manuale di diritto processuale civile*, vol. I, pag. 103.

che il giudice, ritenendo tale opportunità in modo diverso dalla valutazione che ha suggerito all'attore il cumulo oggettivo, disponga la separazione delle cause cumulate.

La riferibilità di tale norma alle istanze azionate di fronte alle Commissioni tributarie deriva dal rinvio al diritto processuale comune fatto dall'art. 1, comma 3, del D.Lgs. n. 546/1992, che prevede la disciplina del codice di procedura civile per i casi in cui quella del contenzioso tributario non indichi soluzioni.

La disposizione generale di rinvio al codice di procedura civile opera: a) quando nessuna norma del D.Lgs. n. 546/1992 disciplini una certa fattispecie; b) se la norma del codice di procedura civile risulti compatibile con i caratteri del processo tributario (5).

Nel caso di specie entrambi tali presupposti sono rispettati, poiché il provvedimento che disciplina il rito contenzioso tributario tace sui temi del ricorso cumulativo, della connessione oggettiva e della separazione dei giudizi e trova nel diritto processuale civile il suo naturale completamento.

Altro argomento a favore della tesi dell'ammissibilità del ricorso cumulativo viene indicato dalla dottrina richiamando il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità circa la possibilità di proporre una impugnazione unitaria contro più decisioni giurisdizionali distinte (cfr. Cassazione, Sez. I civ., sent. n. 7012 del 22 dicembre 1988 e Cassazione, Sez. I civ., sent. n. 2002 del 12 marzo 1990, rispettivamente, in "il fisco" n. 11/1989, pag. 1620, e n. 13/1990, pag. 2096). Infatti, sostiene tale dottrina, una volta riconosciuta l'ammissibilità di un appello unico contro più decisioni, come le richiamate sentenze della Suprema Corte hanno fatto, non risulta ragionevolmente possibile individuare motivi validi per negare la proponibilità di un ricorso cumulativo in primo grado avverso più atti impositivi se questi sono fra di loro connessi o hanno lo stesso oggetto.

In forza del richiamato quadro di principi i più profondi interpreti della normativa processuale tributaria hanno quindi rivendicato l'ammissibilità piena del ricorso cumulativo. Così, per esempio, con un unico ricorso si ammette che ci si possa opporre a più accertamenti o ad un accertamento e ad un avviso di liquidazione o di iscrizione a ruolo, potendosi presentare più domande contro la medesima parte. Così pure con unico ricorso si possono impugnare più avvisi di accertamento relativi ad annualità diverse. Parimenti è ammissibile contestare simultaneamente, in un unico procedimento dinanzi alla medesima Commissione, più silenzi-rifiuto opposti dal medesimo ufficio dell'Amministrazione finanziaria a formali richieste di rimborso di uno stesso tributo che si assuma indebitamente applicato (6).

(5) Così F. Tesaurò, *Manuale di diritto tributario*, pag. 306.

(6) Testualmente G. Bellagamba, *Il contenzioso tributario*, Torino, 1996.

4. L'interpretazione letterale che sostiene la sparuta tesi dell'inammissibilità

In termini generali l'inammissibilità del ricorso nell'ambito del processo tributario è disciplinata dall'art. 18, comma 4, del D.Lgs. n. 546/1992, che dispone l'inammissibilità del ricorso soltanto nell'ipotesi in cui manchi o sia assolutamente incerta una delle indicazioni che l'atto introduttivo del giudizio deve avere ai sensi del comma 2 dello stesso art. 18 del D.Lgs. n. 546/1992, cioè l'indicazione: a) della Commissione tributaria cui è diretto; b) del ricorrente e del suo legale rappresentante, della relativa residenza o sede legale o del domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, nonché del codice fiscale; c) dell'ufficio del Ministero delle finanze o dell'ente locale o del concessionario del servizio della riscossione nei confronti dei quali il ricorso è proposto; d) dell'atto impugnato e dell'oggetto della domanda; e) dei motivi.

Dalla lettera della norma risulta, quindi, assolutamente chiaro come la sanzione processuale dell'inammissibilità consegua soltanto se ogni sforzo di integrazione o ricostruzione lasci sussistere margini insanabili di equivocità nella lettura o nella comprensione del ricorso, con riguardo ai suoi aspetti essenziali. Infatti, come afferma autorevole dottrina (7), detta norma costituisce la codificazione, nel contenzioso tributario, del principio di conservazione degli atti comune ad ogni sistema giuridico; e tale principio vale come regola di condotta non solo quando il contenuto del ricorso denunci incertezze, ma anche nel caso in cui sia addirittura manchevole.

In sostanza è lo stesso principio della conservazione degli atti giuridici che impone al giudice di pronunciare l'inammissibilità del ricorso soltanto nei casi tassativamente indicati dal legislatore e soltanto quando il difetto dell'atto sia tale da determinare una radicale mancanza nel ricorso di uno dei requisiti indicati dall'art. 18, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992.

La necessità della tassativa previsione delle cause di inammissibilità conforta ulteriormente i sostenitori della proponibilità del ricorso cumulativo, poiché se il legislatore tributario avesse voluto escludere tale forma di gravame l'avrebbe espressamente indicato, in forza del principio generale *ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*. Non è pertanto pensabile che il giudice tributario possa *sua sponte* coniare nuove cause di inammissibilità comminando di fatto la più grave delle sanzioni processuali in casi non previsti dalla legge! Siffatto comportamento potrebbe essere valutato addirittura quale causa di responsabilità professionale. E non stigmatizzare tali fatti costituirebbe agevole maniera per consentire a taluno di non valutare nel merito questioni complesse anteponendo inesistenti questioni preliminari.

(7) G. Gaffuri, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 1994, pag. 172.

Le argomentazioni con cui una recente anche se limitatissima giurisprudenza di primo grado sostiene l'inammissibilità del ricorso cumulativo nel processo tributario sono sostanzialmente riconducibili ad interpretazioni davvero povere di contenuti e del tutto arbitrarie degli artt. 18 e 29 del D.Lgs. n. 546/1992.

Ci si riferisce, per tutte, alla sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano n. 214 del 19 luglio 2000, che ha tentato di aprire una nuova via sostenendo che, poiché l'art. 18 del D.Lgs. n. 546/1992 dispone che il ricorso debba indicare "l'atto impugnato", il legislatore avrebbe voluto escludere la possibilità di poter utilizzare un'unica domanda per più atti impugnabili! L'uso del singolare o del plurale diverrebbe determinante!

In primo luogo è necessario sottolineare che tale giurisprudenza, di cui si riporta il pur succinto testo della motivazione (8), afferma l'inammissibilità del ricorso cumulativo come regola di carattere generale senza, invero, neppure preoccuparsi di valutare l'eventuale esistenza di elementi di connessione fra le diverse azioni proposte con l'unico ricorso che, secondo i criteri generali di economia processuale certamente rilevanti anche nell'ambito del processo tributario, giustificerebbero la presentazione di un'unica impugnazione avverso una pluralità di atti.

Il riferimento al tenore letterale dell'art. 18 del D.Lgs. n. 546/1992, che nel definire il contenuto del ricorso fa riferimento all'atto impugnato usando il singolare, non può avere quell'effetto determinante nell'escludere l'ammissibilità del ricorso cumulativo che la citata giurisprudenza gli attribuisce.

Infatti, a parte l'evidente formalismo di una tale interpretazione, va sul punto ricordato che anche nell'ambito del processo amministrativo l'art. 21 della L. 6 dicembre 1971, n. 1034, nel disciplinare il ricorso quale atto introduttivo del processo stesso faceva riferimento all'atto oggetto di impugnazione usando il singolare. Ciò nonostante la unanime giurisprudenza amministrativa e la migliore dottrina hanno costantemente ammesso la possibilità nel processo innanzi ai Tribunali amministrativi regionali di presentazione di ricorsi cumulativi qualora fra i provvedimenti impugnati esista una connessione di carattere oggettivo.

Si vedano per tutte le pronunce del Consiglio di Stato, Sez. IV, del 30 marzo 1982, n. 170, del 12 novembre 1990, n. 955 e dell'11 febbraio 1999, n. 146. Quest'ultima, emblematicamente, sottolinea che "la sussistenza della connessione quale presup-

(8) Si riporta la motivazione della sentenza n. 214 del 19 luglio 2000 della Commissione tributaria provinciale di Milano: "... Usando il singolare il legislatore ha voluto escludere la possibilità di poter utilizzare un'unica domanda per più atti impugnabili. Si rileva ancora che il comma 3 dell'art. 29 del citato D.Lgs. n. 546/1992 prevede la possibilità che la Commissione possa disporre la separazione dei processi instaurati su più ricorsi. Pertanto, nell'ipotesi di ricorso unico, nei confronti di più atti impositivi, tale separazione sarebbe impossibile ...".

posto per la proponibilità del ricorso cumulativo deve essere assunta in termini di ragionevolezza e di giustizia sostanziale, senza quindi formalismi privi di fondamento logico e comunque di per sé inidonei a giustificare una maggiore gravosità degli oneri procedurali posti a carico di chi vuole tutelarsi avverso atti della Pubblica Amministrazione ritenuti non legittimi".

È la più chiara risposta che si potesse rinvenire per porre in evidenza come in una fattispecie pedissequa rispetto a quella considerata dal giudice tributario citato in precedenza, il massimo organo della giustizia amministrativa prenda le distanze da una sterile interpretazione letterale.

La migliore dottrina di diritto amministrativo non fa altro che confermare l'ammissibilità del ricorso cumulativo, ponendo quale condizione solo il fatto che tra i provvedimenti amministrativi impugnati sussista una interdipendenza obiettiva, di guisa che sia possibile risalire a un nesso procedimentale tra di essi (9).

L'esistenza di una evidente contiguità fra processo tributario e processo amministrativo trova peraltro conferma nella stessa disposizione contenuta nell'art. 18, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992, la quale, statuendo che "Il processo è introdotto con ricorso alla commissione tributaria provinciale", denota con immediatezza la linea di fondo prescelta dal legislatore, che è quella di connotare il processo tributario come processo di impugnazione di atti in parallelismo con il processo amministrativo.

Ed anche su questo argomento la dottrina tributaria ha già tratto conclusioni omogenee con quanto sinora affermato (10), sostenendo l'ammissibilità del ricorso cumulativo nel processo tributario proprio in virtù della ritenuta applicabilità al processo tributario della vastissima giurisprudenza dei Tar e del Consiglio di Stato che ammette il ricorso cumulativo in caso di connessione oggettiva o soggettiva (11).

L'ulteriore argomento sostenuto dalla citata giurisprudenza a sostegno della tesi dell'inammissibilità del ricorso cumulativo è fondato sul disposto dell'art. 29 del D.Lgs. n. 546/1992, che, nel disciplinare la riunione dei ricorsi, attribuisce tale potere al presidente della Sezione della Commissione tributaria, in tal modo escludendo che tale riunione

(9) In tal senso G. Virga, *Diritto Amministrativo, Atti e Ricorsi*, Milano, 1995, pag. 344; nonché L. Mazzaroli, G. Pericu, A. Romano, F. A. Roversi Monaco, E. G. Scoca, *Diritto Amministrativo II*, Bologna, 1993, pag. 1632 e seguenti.

(10) F. Moschetti, in *Il ricorso: forma e contenuti*, tratto da "Il nuovo processo tributario", Milano, 1996, pag. 81, sottolinea che "nel processo tributario come nel processo amministrativo, l'atto introduttivo è una domanda rivolta al giudice perché provveda sull'oggetto della domanda, che, in linea generale, è un provvedimento della pubblica autorità di cui si chiede, in tutto o in parte, l'annullamento".

(11) Si veda Baglione, Menchini, Miccinesi, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1997, pag. 176.

possa essere determinata dagli stessi contribuenti con la presentazione di un ricorso cumulativo.

Invero, la *ratio* della norma è proprio quella di rendere possibile per evidenti ragioni di economia processuale la trattazione e decisione simultanea di azioni connesse che siano state proposte separatamente dando vita a processi distinti, non comportando, contrariamente a quanto l'isolata sentenza sostiene, alcun esplicito divieto di presentare più domande con un unico ricorso.

È proprio il disposto dell'art. 29, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992 a giustificare la presentazione di un unico ricorso avverso una pluralità di atti fra di loro connessi. Se, infatti, la riunione corrisponde a ragioni di utilità processuale a processo già iniziato, non si vede perché tale riunione (in caso di identità o connessione) non possa più utilmente avvenire nello stesso momento introduttivo. Le ragioni di economia processuale, di concentrazione, di celerità, che valgono in corso di causa, valgono altresì all'instaurazione del processo, determinando l'ammissibilità del ricorso cumulativo alla Commissione tributaria provinciale se gli atti impugnati sono fra di loro connessi (12).

5. Il regime fiscale del ricorso cumulativo

Un'ultima notazione deve essere compiuta con riguardo alla irregolarità del ricorso cumulativo ai fini dell'imposta di bollo quale ulteriore argomento affermato a sostegno della tesi dell'inammissibilità dello stesso.

Sul punto lo stesso Ministero delle finanze, con la nota n. 310246 del 14 febbraio 1984 (in *"il fisco"* n. 14/1984, pag. 1885), ha affermato la possibilità, ai fini dell'imposta di bollo, per uno stesso contribuente, di produrre un unico ricorso avverso distinti avvisi di accertamento. Infatti si deve considerare "principio acquisito per la disciplina dell'imposta di bollo - in armonia con la natura cartolare di tale tributo - che un atto o altro scritto deve considerarsi singolo, ancorché rivesta un contenuto composito, a condizione che venga redatto in un unico contesto, ferma restando l'applicazione delle varie disposizioni che concernono la misura e il pagamento del tributo, a seconda della sua configurazione giuridica".

In ogni caso la irregolarità dell'atto dal punto di vista dell'imposta di bollo non potrà mai determinare l'inammissibilità del ricorso, essendo espressamente previsto dall'art. 19 del D.P.R. n. 642/1972 che in presenza di violazioni delle disposizioni relative all'imposta di bollo il giudice non può rifiutarsi di ricevere in deposito, accettare la produzione o assumere a base dei propri provvedimenti gli atti non in regola con l'imposta, essendo solamente obbligato a inviare tali

atti all'ufficio del registro competente per la loro regolarizzazione.

In conclusione le norme sul bollo riguardano il regime fiscale del ricorso tributario e non hanno alcuna rilevanza sulla ammissibilità dello stesso. Infatti che il ricorso possa essere o meno cumulativo dipende dalle norme processuali e non già da quelle fiscali.

6. Conclusioni

In conclusione, la valutazione dell'ammissibilità o meno del ricorso cumulativo nel processo tributario non può essere risolta affermando in termini assoluti e non ragionati nello specifico la valenza dell'una o dell'altra soluzione.

Come insegnano l'unanime dottrina e giurisprudenza amministrativa e processuale civile, è necessaria la valutazione nel caso concreto della sussistenza dei requisiti della connessione delle azioni proposte sulla base della identità soggettiva e oggettiva degli atti impositivi oggetto di impugnazione.

Se non vi fosse connessione oggettiva tra i temi sottoposti all'attenzione del giudicante cumulativamente, potrebbe essere teoricamente rilevata l'inammissibilità: è il caso di un unico ricorso contro atti impositivi afferenti distinti tributi per violazioni disomogenee rilevate in distinti controlli. Oggi tale circostanza trova il limite della competenza di due distinti uffici, e quindi si tratta di ipotesi di inammissibilità prevista espressamente dall'art. 18; dall'entrata in funzione degli uffici unici e delle dichiarazioni uniche non vi sarà più limite di competenza ma potrebbe essere rilevata l'assenza di connessione tra le questioni sottoposte al giudice tributario.

Ma si tratta, per vero, di ipotesi nella realtà improbabili.

Oggi, nel diffuso caso in cui con un unico ricorso il contribuente impugni più atti impositivi emessi dall'Amministrazione finanziaria nei suoi confronti relativi a diversi periodi d'imposta ma fondati sui medesimi presupposti di fatto e di diritto in quanto promananti da un unico processo verbale di constatazione a conclusione di uno stesso procedimento di verifica fiscale che necessariamente riguarda un periodo di tempo di più anni, la connessione delle azioni appare evidente, in quanto la distinzione degli atti impositivi deriva semplicemente dalla convenzionale ripartizione dell'obbligo tributario per le imposte dirette in periodi d'imposta di regola coincidenti con l'anno solare, essendo per il resto tali atti chiaramente connessi dalla identità degli elementi di fatto e di diritto su cui è fondata la pretesa erariale.

È questa la tipica circostanza in cui la difesa propone ricorso cumulativo, e non vi è ragione di puro diritto che possa giustificare pretestuose letteralità!

(12) F. Moschetti, *op. cit.*, pagg. 93 e seguenti.