Ordinanza del 10/06/2021 n. 16283 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

CHE:

P.G., P.F. e M.P. impugnavano l'atto di irrogazione di sanzioni notificato dall'Ufficio di Segreteria della Commissione Tributaria Provinciale di Livorno, per avere omesso di effettuare il versamento del contributo unificato dovuto in relazione al ricorso n. R.G. 67/14, con il quale avevano impugnato n. 4 avvisi di accertamento, versando un contributo unificato calcolato sull'importo totale dei predetti avvisi e non con riferimento al valore del singolo tributo oggetto degli atti impugnati. I contribuenti lamentavano, inter alla, l'illegittimità della irrogazione delle sanzioni per obiettiva incertezza della normativa sul criterio di calcolo del C.U.T., denunciando anche l'errore nella determinazione dell'importo. La Commissione Tributaria Provinciale di Livorno, con sentenza n. 323 del 2016, respingeva il ricorso, ritenendo l'insussistenza dell'incertezza normativa, in quanto del T.U.S.G., art. 14, comma 3 bis, rinviava espressamente, ai fini del calcolo del C.U.T.,alla regola di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 12, comma 5.

Inoltre, il T.U.S.G., art. 14, comma 3 bis, come modificato dalla L. 27 dicembre 2013, n. 147, art. 1, comma 598, lett.a), ed entrato in vigore in data precedente alla proposizione del ricorso, specificava espressamente che occorreva calcolare il C.U.T. "per ciascun atto impugnato, anche in appello". I contribuenti ricorrevano in appello dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Liguria che, con sentenza n. 2018 del 2017, respingeva il gravame. P.G., P.F., in proprio e quali legali rappresentanti dell'associazione professionale "Studio legale P. Associato", e M.P. ricorrono per la cassazione della sentenza svolgendo tre motivi, illustrati con memorie. Il Ministero dell'Economia e delle Finanze si è costituito con controricorso.

Motivi della decisione

CHE:

1.Con il primo motivo si denuncia violazione e/ falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 3, del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8 e del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 2, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. I ricorrenti ritengono l'illegittimità della sentenza impugnata nella parte in cui afferma la correttezza delle sanzioni applicate, in ragione della insussistenza della incertezza applicativa del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 14, comma 3-bis, come modificato dalla legge di stabilità del 2014, nella versione "ratione temporis" applicabile. Precisano che al momento della richiesta di pagamento dell'integrazione del C.U.T. l'unica giurisprudenza, che si

era occupata della tassazione del ricorso tributario cumulativo dopo l'entrata in vigore del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 14, comma 3 bis aveva eccepito dubbi sulla legittimità costituzionale della norma, come era dato evincere dalle ordinanze della C.T.P. di Campobasso e della C.T.R. della Campania. La modifica introdotta dalla Legge Finanziaria del 2014, inoltre, si pone come eccezione ed in contrasto rispetto ai generali principi di determinazione del valore della "lite", anche ai fini della applicabilità del contributo unificato. Tale assunto, secondo i ricorrenti, si potrebbe dedurre anche dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 12, comma 2, u.p., il quale stabilisce che, in materia di irrogazione di sanzioni, il valore della controversia è costituito dalla somma di queste e dall'art. 10 c.p.c., comma 2, che prevede che il valore di più domande, proposte contro la stessa persona, nel medesimo processo, è dato dalla loro somma, applicabile, anche, al contenzioso tributario, del D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 1, comma 2.

Secondo i ricorrenti, il suddetto quadro normativo e le pronunce giurisprudenziali sulla questione avrebbero reso incerta l'applicabilità e la legittimità del D.P.R. n. 115 del 2012, art. 14, comma 3-bis, in quanto i provvedimenti di irrogazione delle sanzioni erano stati emessi dopo che il giudice tributario di Campobasso aveva sollevato la questione di legittimità costituzionale della norma ed in pendenza del giudizio dinanzi alla Consulta.

Ne consegue che l'incertezza normativa oggettiva tributaria impedirebbe nella fattispecie l'applicazione delle sanzioni, essendo stata originata anche dalla formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, soprattutto perchè era stata sollevata questione di legittimità costituzionale.

1.1. Il motivo è infondato per i principi di seguito enunciati.

a)I ricorrenti sostengono di non essere tenuti al pagamento delle sanzioni irrogate per l'insufficiente versamento del C.U.T. del T.U.S.G., ex art. 16, comma 1-bis, ritenendo che tale omissione sarebbe giustificata dalle condizioni di obiettiva incertezza che avevano caratterizzato la disciplina sul pagamento del contributo unificato in tema di ricorsi cumulativi.

Non è contestato, per essere stato confermato anche dal Ministero della Economia e Finanze in controricorso, che l'invito al pagamento è stato notificato in data 26.9.2014, successivamente all'entrata in vigore delle modifiche introdotte dalla L. n. 147 del 2013, art. 1, comma 598, lett. a), al T.U.S.G., art. 14, comma 3-bis, sul criterio di calcolo del C.U.T. pagato con riferimento ai ricorsi introdotti dai contribuenti in data 18.2.2014, anche questi successivi alla novella legislativa. Ne consegue che il criterio temporale deve essere ritenuto un parametro oggettivo per valutare se, a seguito delle modifiche introdotte con la L. n. 147 del 2013, sussistevano o meno obiettive condizioni di incertezza normativa circa il criterio di calcolo del contributo unificato in fattispecie riguardante l'impugnazione di ricorsi cumulativi.

b)Il Collegio rileva che, anche prima della precisazione introdotta dalla legge di stabilità 2014, il criterio relativo alla determinazione del contributo unificato in tema di ricorsi cumulativi era chiaramente stato precisato dal T.U.S.G. e da numerose circolari interpretative.

Il D.P.R. n. 115 del 2002, art. 14, comma 3 bis, prima della vigente formulazione, disponeva che il C.U.T. dovesse essere determinato ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 12, comma 2

e successive modifiche.

E' evidente che il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 12 è norma che introduce una disciplina speciale rispetto a quella prevista dai giudizi civili, con conseguente inapplicabilità della disposizione generale di rinvio al codice di procedura civile stabilita dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, ciò in ragione della specificità del processo tributario.

Il contributo unificato, che ha natura tributaria, deve essere versato al momento del deposito dell'atto introduttivo del giudizio tributario dinanzi alla competente Commissione Tributaria, intendendosi per atto introduttivo del giudizio non solo il ricorso principale ma anche ogni atto processuale, autonomo rispetto a quello introduttivo, che comporti sostanzialmente un ampliamento del thema decidendum, come per esempio, tra gli altri, l'appello/ricorso incidentale ed i motivi aggiunti. L'importo del contributo unificato tributario deve essere stabilito in relazione al valore della controversia che si intende instaurare che, per il processo tributario, corrisponde al valore dell'atto impugnato.

Il valore della controversia, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 12, comma 2, è quindi l'importo del tributo al netto degli interessi e degli eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato.

Tale valore deve risultare da apposita dichiarazione resa dalla parte nelle conclusioni del ricorso, come previsto dal D.P.R. n. 115 del 2002, art. 14, comma 3 bis.

c) In tema di determinazione del contributo unificato con riferimento a ricorsi cumulativi tributari, l'Amministrazione Finanziaria aveva fornito, anche prima della legge di stabilità, numerose informazioni amministrative e la prassi, nella specie, era uniforme.

Il Dipartimento delle Finanze, Direzione della giustizia tributaria, con Direttiva del 14.12.2012, n. 2, aveva ritenuto che: "in base a quanto disposto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 12, comma 5, per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato". Soltanto nel caso in cui siano impugnati gli atti di irrogazione delle sanzioni il valore della lite è dato dalla loro somma. Tenuto conto che la norma collega il valore della lite al singolo atto impugnato, in caso di un unico ricorso avverso più atti, si ritiene che il calcolo del contributo debba essere effettuato con riferimento ai valori dei singoli atti e non sulla somma di detti valori". La circolare Agenzia delle Entrate 24 ottobre 2011, n. 48/E, con riferimento alle liti minori, aveva stabilito che il valore della lite su cui calcolare l'importo dovuto a titolo di condono è dato: "

a) dall'ammontare dell'imposta o maggiore imposta accertate che forma oggetto di contestazione nel giudizio di primo grado, con esclusione di interessi, eventuali sanzioni ed altri accessori collegati al tributo, anche se irrogati con separato provvedimento;

b) dall'importo della sanzione, per le cause riguardanti esclusivamente un atto di irrogazione di sanzione collegata al tributo accertato non oggetto di contestazione;

c) dall'importo della sanzione, per le liti riguardanti provvedimenti sanzionatori non collegati al tributo. Tale criterio di calcolo è espresso alla L. n. 289 del 2002, art. 16, comma 3, lett. c),

secondo il quale il valore da assumere come base di calcolo per la definizione è costituito dall'importo del tributo contestato nell'atto introduttivo del giudizio di primo grado in riferimento a ciascuna atto impugnato, a prescindere dagli ulteriori sviluppi della controversia". La medesima circolare rinviava alle direttive contenute nella circolare 21 febbraio 2003, n. 12/E, p.202 con la quale si precisava che: " ove con il medesimo atto introduttivo del giudizio siano stati impugnati più provvedimenti, il valore della lite dovrà essere calcolato per ogni singolo atto in contestazione".

Ancora nel 2011, con circolare 21 settembre 2011, n. 1/DF, il Ministero delle Finanze aveva previsto al punto 5 che: "Nel giudizio di primo grado, il valore della lite dovrà essere determinato con riferimento all'ammontare del tributo oggetto del ricorso principale, valore l'atto impugnato contenga più tributi, il valore della lite dovrà essere determinato con riferimento all'ammontare del tributo oggetto del ricorso principale. Qualora l'atto impugnato contenga più tributi, il valore della lite si identifica esclusivamente con quello relativo al tributo di cui si chiede l'annullamento, così sottolineando che in caso di richiesta di annullamento di più tributi contenuti nello stesso atto, il contributo unificato si calcola su ciascuno di essi, tramite i relativi scaglioni di riferimento.

d) Quanto alla ammissibilità del ricorso cumulativo nel giudizio tributario, la giurisprudenza di legittimità (in termini Cass. n. 4490 del 2013, v. anche Cass. n. 10578 del 2010; Cass. SS.UU. n. 3692 del 2009; Cass. n. 19666 del 2004; Cass. n. 7359 del 2002) ha concordemente affermato che è consentita la proposizione di un unico ricorso cumulativo avverso più atti di accertamento, laddove la legittimità del ricorso cumulativo viene correlata alla operatività nel quadro del processo tributario dell'art. 104 c.p.c., secondo cui "contro la stessa parte possono proporsi nel medesimo processo più domande anche non altrimenti connesse".

L'applicabilità di tale disposizione al processo tributario deriverebbe dal rinvio fatto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2, alle norme del c.p.c., per quanto non disposto dal decreto e nei limiti della loro compatibilità con le norme dello stesso.

Se è da ritenere ammissibile la proposizione di un unico ricorso cumulativo avverso più atti, occorre tenere presente che con un unico ricorso sono ammesse una pluralità di domande anche non connesse tra loro.

Le singole questioni trattate con unico ricorso rimangono autonome ed hanno, alla conclusione del giudizio, una loro autonoma definizione, con riferimento specifico all'obbligazione tributaria portata da ciascun atto impugnato che può essere riferita anche a diverse annualità di imposta.

Sotto tale profilo, anche in ragione della maggiore complessità del processo, e dell'autonoma statuizione espressa dal giudice tributario, che è tenuto ad esaminare le domande riferite a diversi obblighi tributari del ricorrente, in relazione al numero dei provvedimenti impugnati, che si giustifica l'interpretazione offerta dal Dipartimento delle Finanze, con la Direttiva del 14.12.2012, n. 2. Ciò anche laddove gli atti impositivi (es. cartella di pagamento e intimazione di pagamento) possano essere riferiti alla medesima "ratio" impositiva, ed attinenti al medesimo rapporto giuridico di imposta, tenuto conto che ogni atto impositivo tributario rimane un procedimento formalmente distinto, che deve essere rimosso su istanza del privato, pena la definitività.

Proprio con riferimento all'autonomia delle domande proposte dal contribuente che impugna diversi atti impositivi, e quindi alla non unicità del "bene della vita" a cui lo stesso aspira, ossia l'annullamento del singolo provvedimento portante la pretesa fiscale, appare utile il richiamo alla sentenza della C. Giust. 6.10.2015, Euro 61/2014, al fine di verificare la compatibilità della statuizione con i diritti unionali.

La decisione ha analizzato la questione pregiudiziale sollevata dal TRGA Trento con riferimento ai contratti di appalto. Tuttavia i principi espressi nella pronuncia, sebbene riferiti all'appalto, consentono di essere valutati, per quanto in questa sede rileva, sotto un duplice profilo: il primo con riferimento alla commisurazione del contributo da versare, per un ricorso in materia di contratti pubblici, al valore dell'appalto; il secondo con riferimento alla ammissibilità della pluralità di contributi unificati da versare in caso di proposizione di motivi aggiunti e ricorsi incidentali. Il giudice Europeo ha assunto quali parametri di riferimento i principi di equivalenza e di effettività, nonchè l'effetto utile della direttiva 89/665/CEE e conclude affermando che non contrasta con il diritto dell'Unione Europea la norma nazionale che impone il versamento del contributo unificato risultando, altresì, legittima la previsione di più contributi unificati in uno stesso giudizio purchè il ricorso incidentale e i motivi aggiunti amplino considerevolmente l'oggetto della controversia.

Non può essere revocabile in dubbio che in tema di ricorso cumulativo tributario vi è un ampliamento dell'oggetto della controversia, riferito a diversi atti impositivi che il contribuente chiede al giudice di annullare: atti impositivi che hanno una loro specifica autonomia e che, per non avere effetti, devono essere singolarmente rimossi dal sistema impositivo.

La Corte di Giustizia ha affermato che non esiste una disciplina nell'Unione Europea che regolamenti specificamente i tributi giudiziari da versare per proporre ricorso, pertanto spetta a ciascun Stato membro stabilire le modalità delle procedure, amministrativa e giurisdizionale, intesa a garantire la tutela dei diritti spettanti agli amministrati in forza del diritto dell'Unione.

Ne consegue che non osta con i principi unioniali, in fattispecie riguardante l'impugnazione con ricorso cumulativo tributario di più atti impositivi, l'applicazione del contributo unificato risultante dalla somma dei contributi dovuti con riferimento ad ogni atto impugnato sulla base del valore di ognuno di essi.

e) Da siffatti rilievi, e tenuto conto del chiaro quadro normativo di riferimento, non può essere condivisa la tesi sostenuta dai ricorrenti circa la portata innovativa della modifica introdotta con la legge di Stabilità 2014, atteso che il legislatore è intervenuto solo a ribadire ed a chiarire con la L. n. 147 del 2013, art. 1, comma 598, lett. a), modificando il D.P.R. n. 115 del 2002, art. 14, comma 3 bis, che, in caso di impugnazione con unico ricorso di una pluralità di atti, il contributo unificato deve essere versato in unica soluzione e il relativo importo risulta dalla somma dei contributi dovuti con riferimento ad ogni atto impugnato sulla base del valore di ognuno di essi.

Il D.P.R. n. 115 del 2002, art. 14, comma 3 bis, dopo le suddette modifiche espressamente prevede che: "3 bis. Nei processi tributari, il valore della lite, determinato, per ciascun atto impugnato anche in appello, ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, art. 12, comma 2 e successive modificazioni, deve risultare da apposita dichiarazione resa dalla parte nelle

conclusioni del ricorso, anche nell'ipotesi di prenotazione a debito". Dalla piana lettura della norma non sembra che il legislatore abbia aggiunto nulla a quanto già stabilito prima della legge di stabilità 2014, anche chiaramente precisato dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 12, comma 2.

f)In tema di sanzioni per violazioni di norme tributarie, l'obiettiva "incertezza normativa tributaria", desumibile, da parte del giudice, da una serie di "fatti indice", è caratterizzata dalla impossibilità di individuare con sicurezza, al termine di un procedimento interpretativo corretto, la portata della norma giuridica da applicare.

L'incertezza normativa obiettiva è causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 10 e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, ciò costituisce espressione di un principio generale dell'ordinamento tributario, che trova origine nei principi affermati dagli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost. (Cass. n. 370 del 2019).

Ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8: "la commissione tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali previsti dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incerte sulla portata e sull'ambito di applicazione delle diposizioni alle quali si riferisce". Si sensi dello Statuto del contribuente, art. 10, comma 3: "Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria".

Il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 2, infine precisa che: "non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono".

La giurisprudenza di legittimità ha individuato alcuni "fatti indice" da cui desumere l'incertezza normativa oggettiva, quali, ad esempio:

1. La difficoltà di individuazione delle disposizioni normative;

2.la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica;

3.la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata;

4. La mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà;

5. L'assenza di una prassi amministrativa o la contraddittorietà delle circolari;

6. La mancanza di precedenti giurisprudenziali;

7. L'esistenza di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, specie se sia stata sollevata questione di legittimità costituzionale;

8. Il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale;

9. Il contrasto tra opinioni dottrinali;

10. L'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di una disposizione implicita preesistente (Cass. n. 15492 del 2018; Cass. n. 4047 del 2019).

Con sentenza n. 4683 del 2012 la Corte ha ritenuto che una norma ha un significato oggettivamente incerto, quando l'interpretazione che di essa abbia dato la giurisprudenza non sia appagante, in termini di certezza, perchè oscillante tra risultati ermeneutici differenti e non univoci in ordine al significato da attribuirsi alle norme.

L'incertezza postula quindi una condizione di dubbio non evitabile sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ossia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento di interpretazione normativa riferibile non già ad un generico contribuente, o a quei contribuenti che per la loro perizia professionale siano capaci di interpretazione normativa qualificata (studiosi, professionisti legali, operatori giuridici di elevato livello di professionalità) e tanto meno all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (Cass. n. 13457 del 2012, Cass. n. 13076 del 2015, Cass. n. 23845 del 2016).

Il dato obiettivo dell'incertezza deve essere colto laddove il dato normativo non è "oggettivamente" in grado di assolvere correttamente la sua funzione, quella di indicare con precisione e chiarezza il comportamento da tenere nel caso concreto.

La norma appare inintellegibile nel suo contenuto (portata) o nella sua estensione applicativa (ambito di applicazione). Ciò deve comportare l'esistenza di effettive difficoltà di applicazione della norma perchè la volontà legislativa in cui si sostanzia il "precetto" non è esattamente comprensibile.

Tali presupposti, come si è sopra specificato, non sussistono nell'interpretazione della norma in esame, essendo chiaramente comprensibile il precetto specificato dal D.Lgs. n. 115 del 2002, art. 14, comma 3 bis, frequentemente chiarito da circolari e direttive amministrative, dal contenuto univoco.

g)Nella fattispecie, i ricorrenti deducono l'incertezza normativa oggettiva in ragione delle questioni di legittimità costituzionale sollevate dalle Commissioni Tributarie in pendenza del giudizio dagli stessi proposto.

Secondo i contribuenti, la precisazione legislativa, entrata in vigore il 1.1.2014, avrebbe determinato, nel periodo di prima applicazione, perplessità interpretative tanto da indurre ad adire la Consulta per la valutazione della compatibilità della disposizione con la Carta costituzionale.

Due argomenti depongono per l'infondatezza della critica.

Va preliminarmente precisato che al 18.2.2014, data di proposizione del ricorso cumulativo, non era affatto pendente alcuna questione di costituzionalità, posto che l'ordinanza della CTP di Campobasso era stata proposta il 7 maggio 2015 e l'ordinanza della CTR della Campania era stata proposta il 19.5.2016, quindi in epoca successiva alla iscrizione a ruolo dei ricorsi. Inoltre,

dalla lettura delle ordinanze di rimessione si evince che i giudici di merito avevano chiaramente compreso la portata applicativa della disposizione mentre altra questione era quella della denunciata illegittimità costituzionale dell'eccessiva pretesa fiscale con riferimento ai ricorsi cumulativi.

Ciò a conferma che su questo punto (ossia sul significato da attribuire all'art. 14, comma 3 bis) non sussisteva alcun dubbio interpretativo.

Per completezza, si segnala che la Corte Costituzionale, con sentenza 9 marzo - 7 aprile 2016, n. 78, ha poi dichiarato inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 14, comma 3 bis - nella parte incisa dalla L. 27 dicembre 2013, n. 147, art. 1, comma 598, lett. a), ritenendo legittimo, in caso di ricorso cumulativo, il calcolo del CUT sul valore dei singoli atti impugnati e non sul valore complessivo della lite. La Consulta ha posto in evidenza la diversità del processo tributario e del processo civile, e dell'oggetto delle singole azioni, affermando che: "quanto alla lamentata diseguaglianza, contraddittorietà ed irragionevolezza nella determinazione del valore della lite, quale base imponibile, rispetto al presupposto del tributo - che il giudice a quo vorrebbe strettamente ancorato al valore unitario del processo come previsto per il rito civile - questi non spiega compiutamente perchè, a fronte di una disomogenetà dei criteri fissati per determinare il valore della lite nei singoli ambiti processuali, calati sulle particolarità delle questioni ivi deducibili e sulle peculiarità dei diversi processi, solo il criterio del rito civile dovrebbe essere assunto quale tertium comparationis".

Da siffatti rilievi può desumersi che, con riferimento al processo tributario, ben possono corrispondere diversi criteri di determinazione quantitativa del contributo unificato.

Infine, va richiamata la recente pronuncia di questa Corte, in tema di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, ma il principio può essere esteso anche con riferimento alla rimessione della questione alla Corte Costituzionale, secondo cui: "Il dubbio sull'interpretazione del diritto dell'Unione che non sia manifestamente pretestuoso, irragionevole, o irrilevante per la decisione e non possa risolversi in base a precedenti comunitari - non implica, di per sè solo, necessariamente anche quelle obiettive condizioni di incerte a sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria italiana, contemplata dallo Statuto del contribuente, art. 10, comma 3, ... La formula di riserva (in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria) di cui all'ultimo periodo della L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 3, va dunque interpretata nel senso che la mera pendenza di un giudizio sulla legittimità costituzionale o comunitaria di una norma tributaria nazionale non è, di per se sola, idonea a generare l'obiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della stessa norma" (Cass. n. 1895 del 2021). Secondo questa Corte, l'esimente deve essere valutata rispetto al caso concreto, tenendo conto anche della ricorrenza degli altri fatti indice individuati dalla giurisprudenza di legittimità, e sopra specificamente richiamati. Dalle argomentazioni espresse, consegue che nella fattispecie l'esimente della obiettiva incertezza non può trovare applicazione, atteso che già prima dell'ulteriore chiarimento introdotto con la legge di stabilità 2014, la prassi amministrativa e l'univocità delle disposizioni normative di riferimento offrivano un inequivoco orientamento interpretativo.

2. Con il secondo motivo si denuncia violazione e/o falsa applicazione, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del D.Lgs. n. 472 del 1992, art. 9 e degli artt. 1292 e 1294 c.c., in quanto il giudice di seconde cure, ritenendo corretta l'irrogazione dell'intera sanzione di Euro 180,00 per ciascun contribuente, avrebbe violato i principi delle obbligazioni solidali, e il D.Lgs. n. 472 del 1992, art. 9 avendo calcolato le sanzioni sull'intero tributo, qualificandolo, implicitamente, come un'unica obbligazione, alla quale i contribuenti erano tenuti in solido e successivamente, in violazione del citato D.Lgs. n. 472 del 1992, art. 9, avrebbe ritenuto legittima l'irrogazione a ciascun coobbligato, in solido dell'intera sanzione. Secondo i ricorrenti anche nelle ipotesi in cui la suddetta obbligazione tributaria, relativa al versamento dell'integrazione del C.U. non venisse ritenuta di natura solidale, il calcolo sarebbe errato, in quanto ciascun contribuente sarebbe stato obbligato, in questo caso, a corrispondere il C.U. di Euro 30,00 in riferimento al proprio atto impugnato e dunque, applicando la sanzione del 200% su tale somma, sarebbe risultata una sanzione di Euro 60,00, per ciascuno dei tre contribuenti inadempienti per un totale di Euro 180.00.

2.1. Le critiche non hanno pregio.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 248, entro trenta giorni dal deposito dell'atto cui si collega il pagamento o l'integrazione del contributo, l'ufficio notifica alla parte, ai sensi dell'art. 137 c.p.c., l'invito al pagamento dell'importo dovuto, quale risulta dal raffronto tra il valore della causa ed il corrispondente scaglione dell'art. 13. Per il combinato disposto del T.U.S.G., artt. 16 e 248, la Segreteria della Commissione Tributaria comunica anche che, in caso di inadempienza, si procederà all'irrogazione della sanzione prevista dal TUSG, art. 16, comma 1 bis, nonchè all'iscrizione a ruolo del contributo unificato dovuto, con addebito degli interessi al saggio legale, decorrenti dalla data di posito dell'atto. L'entità della sanzione, tenuto conto del combinato disposto dal D.Lgs. 18 dicembre 2007, n. 472, art. 7 e art. 16, comma 3, è commisurata ai giorni di ritardo nel pagamento del contributo unificato. Nella fattispecie è stata commisurata la sanzione amministrativa del 200% dell'importo dovuto e non versato (tale percentuale viene applicata se il pagamento avviene successivamente al novantesimo giorno, ovvero non venga effettuato).

L'irrogazione della sanzione va effettuata mediante apposita intimazione di pagamento da notificare ad ogni singolo contribuente, con l'indicazione della misura della sanzione applicata. Ai sensi del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 2, comma 2, infatti, la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione. Ne consegue che la sanzione amministrativa deve essere notificata personalmente al trasgressore, ciò a prescindere dall'applicazione del regime di solidarietà di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 9.

Dall'articolo in commento, ed in relazione a quanto disposto sia dal Ministero della Giustizia (circolare aprile 2008, n. 49395/U) che dall'Agenzia delle Entrate (Risoluzione 7 settembre 2007, n. 242) che dall'Agenzia delle Entrate "il provvedimento con il quale viene irrogata la sanzione dovrà essere notificato alla parte personalmente e dovrà contenere l'espressa indicazione dell'impugnabilità dinanzi al giudice tributario. In presenza di debitori solidali sarà irrogata una sola sanzione ed il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera gli altri".

Il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 9, infatti, stabilisce: "Quando più persone concorrono in una violazione ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta. Tuttavia, quando la violazione consiste nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti, è irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso".

Dalla lettura dell'invito al pagamento prot. n. 43 del 22.9.2016, l'importo complessivamente dovuto a titolo di CUT per il ricorso originario era di Euro 120,00 oltre spese di notifica, ovvero di Euro 30 per ciascuno dei quattro atti impugnati. Tenuto conto che i ricorrenti avevano versato un importo di soli 30,00 il debito residuo ammontava a 90,00 Euro. La sanzione del 200% è stata calcolata sulla somma di 90 Euro, ossia con riferimento al debito residuo, per un totale di Euro 180, 00 Euro complessivamente dovuti.

Come illustrato dall'Ufficio nel controricorso, pur essendo stati notificati n. 4 avvisi di irrogazione di sanzioni, nel rispetto del principio di personalità della sanzione, "è indubbio che l'importo dovuto è di Euro 180,00 totali, e che l'adempimento di tale obbligazione è sottoposto al regime di solidarietà come previsto dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 9, ragione per cui il pagamento di uno libera gli altri coobbligati".

Di tale interpretazione si è fatto carico il giudice del merito il quale ha precisato testualmente: "la sanzione, conseguentemente deve essere pari al 200% della parte di C.U. non pagato (Euro 90) e dunque Euro 180, nei confronti di ciascuno degli obbligati, in quanto ciascuno di essi ha tenuto il comportamento omissivo sanzionato (mancato pagamento dell'integrazione".

3. Con il terzo motivo si denuncia violazione e/o falsa applicazione del T.U.S.G., art. 16, comma 1-bis, del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 71 e del D.Lgs. n. 72 del 1997, art. 7. I ricorrenti deducono che i giudici di primo e secondo grado non avrebbero fornito alcuna giustificazione con riferimento alla denunciata illegittimità dell'irrogazione della sanzione nel massimo edittale, atteso che il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 7 prevede che, nella determinazione della sanzione, si ha riguardo alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonchè alla sua personalità ed alle condizioni economiche e sociali. I ricorrenti deducono che nella fattispecie in esame si tratterebbe di una somma di modico valore (Euro 90,00) relativa ad un pagamento insufficiente, e non ad una omissione totale, e non adempiuta perchè in pendenza di giudizio di legittimità costituzionale, relativo alla norma impositiva.

3.1. Le censure non hanno pregio.

Nella fattispecie, non è contestato che i ricorrenti non hanno adempiuto al pagamento del contributo unificato nella misura indicata dall'Ufficio, ad integrazione della somma versata al momento della iscrizione a ruolo del ricorso cumulativo.

Come sopra precisato, il procedimento di irrogazione di sanzioni relative al Contributo Unificato è collegato al precedente invito al pagamento del CUT di cui all'art. 248 T.U.S.G., notificato alle parti e recante la comunicazione che l'importo indicato deve essere assolto entro 30 giorni dalla data di notifica. Nella fattispecie, trova, pertanto, applicazione la peculiare disciplina del

trattamento sanzionatorio per omesso e insufficiente pagamento del contributo unificato, che è norma speciale rispetto alla disciplina generale regolamentata dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 7. Il TUSG, art. 16, comma 1 bis prevede, infatti, una disciplina specifica, stabilendo che: "In caso di omesso o parziale pagamento del Contributo Unificato, si applica la sanzione di cui al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 71, esclusa la detrazione ivi prevista". In ragione del richiamo al testo unico sull'imposta di registro, art. 71 la sanzione viene modulata tra il 100% al 200%, quest'ultima applicabile, in base alla circolare n. 1/DF del 2011 dell'Agenzia delle Entrate, qualora il contribuente non regolarizzi affatto la sua posizione, ovvero provveda al pagamento oltre al novantesimo giorno.

Da siffatti rilievi consegue che, nel caso di insufficiente o mancato pagamento a seguito dell'invito, l'Ufficio competente al recupero procede, con separato atto emesso ai sensi del TUSG, art. 16, comma 1 bis, all'irrogazione della sanzione di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 71, nella misura dal cento al duecento per cento del tributo dovuto in relazione ai giorni di ritardo nel pagamento del contributo unificato.

Ne consegue che le sanzioni amministrative, in tema di omesso pagamento del contributo unificato, vanno applicate con riferimento al TUSG, art. 16, comma 1 bis e del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 71, ciò in ragione della riconosciuta "natura di entrata tributaria erariale del contributo unificato", ed il collegamento di questa ad una pubblica spesa, quale è quella per il servizio giudiziario (Corte Costituzionale n. 73 del 2005).

4. In definitiva il ricorso va rigettato. Il consolidarsi della giurisprudenza di legittimità sulle questioni trattate, rispetto all'epoca della introduzione del giudizio, suggerisce la compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa le spese di lite.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di Contributo Unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, nelle adunanze camerali effettuate da remoto a seguito di riconvocazione, il 16 febbraio 2021.

Depositato in Cancelleria il 10 giugno 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza