Ordinanza del 10/06/2021 n. 16284 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

CHE:

V.T. impugnava dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Bari l'invito al pagamento n. prot. 2589, n. 394/ C.U./2014, del 4.6.2014, notificato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze per omesso versamento parziale di Contributo Unificato e spese di notifica. La contribuente aveva proposto ricorso cumulativo avverso due atti impositivi, provvedendo al pagamento di un unico contributo unificato calcolato sul complessivo valore dei tributi, anzichè sul valore di ciascun atto singolarmente considerato. L'adita Commissione, con sentenza n. 1669/08/15, rigettava il ricorso, affermando che, anche con riferimento ai ricorsi cumulativi, il contributo unificato dovesse essere corrisposto con riferimento ai singoli atti. La contribuente appellava la pronuncia dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Puglia che, con sentenza n. 2918/2017, rigettava il gravame ritenendo che il calcolo del C.U.T., in caso di unico ricorso contro più atti, dovesse essere effettuato con riferimento ai valori dei singoli atti e non sulla somma di detti valori. V.T. ricorre per la cassazione della sentenza svolgendo tre motivi.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze si è costituito con controricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

CHE:

1.Con il primo motivo si denuncia in rubrica: "violazione o falsa applicazione di norme di diritto (ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), pur in relazione al combinato disposto di cui ai seguenti art. 24 Cost. e art. 111 Cost., commi 6 e 7,; art. 6 TUE, artt. 6 e 13 CEDU, art. 1, Protocollo addizionale n. 1 alla CEDU; art. 47, Carta Diritti Fondamentali UE; artt. 112 e 132 c.p.c., art. 118 disp.att. c.p.c.- vizio di motivazione della sentenza impugnata in sede di legittimità, per motivazione apparente e/o motivazione perplessa o incomprensibile e/o errata; con conseguente nullità della sentenza".

La ricorrente lamenta il vizio di motivazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale, ritenendo che la stessa riproduca testualmente la decisione di primo grado, utilizzando argomentazioni inconferenti. La motivazione sarebbe stata tratta da un procedente provvedimento (probabilmente con la tecnica del c.d. copia/incolla) e inserita nella sentenza oggi impugnata, senza adeguatamente considerare le deduzioni, in fatto ed in diritto, sollevate dai

giudici di merito (ad es. laddove si fa riferimento a 22 cartelle di pagamento, mentre nella realtà di tratterebbe di due avvisi di accertamento ICI, come precedentemente indicato).

Inoltre, i giudici del merito avrebbero erroneamente applicato il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 12, comma 5, come vigente ratione temporis al momento della proposizione del ricorso introduttivo, norma richiamata dal D.P.R. n. 115 del 2002, art. 14, comma 3 bis, costruendo una interpretazione forzata oltre che lesiva dei diritti del cittadino. La motivazione della decisione sarebbe, pertanto, apparente, perplessa e/o incomprensibile, e quindi emergerebbe la violazione del combinato disposto di cui all'art. 111 Cost., comma 6, art. 6 CEDU, art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, art. 118 disp.att. c.p.c..

2. Con il secondo motivo si denuncia in rubrica: "Violazione o falsa applicazione di norme di diritto (ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) pur in relazione al combinato disposto di cui al seguente D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 6 - quater, lett. a), e art. 14, comma 3 bis; D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 12, comma 5, secondo periodo, e art. 1, comma 2 (come vigenti al 26.6.2012); art. 10 c.p.c. e art. 104 c.p.c., comma 1; art. 11 disp. gen., e L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 3, comma 1 (c.d. Statuto del contribuente), in relazione all'attuale D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 14, comma 3 bis; con conseguente illegittimità e/o infondatezza e/o nullità della sentenza e/o della pretesa impositiva". La ricorrente, lamenta che i giudici di appello avrebbero trascurato le disposizioni che regolamentano la disciplina del c.u.t., nonchè quanto disposto dalla Circolare Ministeriale n. 98/E del 23.4.1998. Dalla piana lettura delle norme richiamate in rubrica, considerando la loro successione e dimensione temporale, emergerebbe con ogni evidenza che è stata necessaria una modifica legislativa, quella apportata dalla c.d. legge di stabilità 2014, al D.P.R. n. 115 del 2002, art. 14, comma 3 bis, pur se illegittima per quanto specificato più innanzi, al fine di introdurre un diverso criterio per la quantificazione del contributo unificato nel caso di ricorsi cumulativi; pertanto, se una modifica legislativa si è resa necessaria in tal senso, ciò vuol dire che in precedenza la disciplina era differente, ossia che in caso di impugnazione di più atti impositivi, il valore della causa andava calcolato, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 12, comma 5, considerando unicamente la voce "tributo" (e non anche gli interessi e le eventuali zioni irrogate), sommando tra loro i singoli importi indicati nella voce tributo di ciascun atto impositivo impugnato, nel pieno rispetto degli artt. 104 e 10 c.p.c., nonchè secondo il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2.

3. Con il terzo motivo si denuncia in rubrica: " violazione del principio di equivalenza e del principio di effettività, ai sensi dell'art. 47, Carta Diritti Fondamentali UE (già art. 10 del T.C.E., e art. 2 T.U.E.)". La ricorrente rileva che la Corte di Giustizia con sentenza 6 ottobre 2015, causa C-61/14 ha stabilito due principi fondamentali: se, da un lato, i principi di equivalenza e di effettività devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a una normativa nazionale che impone il versamento di tributi giudiziari, come il contributo unificato, dall'altro nell'ipotesi di contestazione di una parte interessata, spetta al giudice nazionale esaminare gli oggetti dei ricorsi presentati da un amministrato o dei motivi dedotti dal medesimo nel contesto di uno stesso procedimento; sicchè il giudice nazionale, se accerta che tali oggetti non sono effettivamente distinti o non costituiscono un ampliamento considerevole dell'oggetto della controversia già pendente, è tenuto a dispensare l'amministrato dall'obbligo di pagamento di tributi giudiziari cumulativi. Nella fattispecie, la ricorrente riferisce di avere impugnato, con

ricorso cumulativo, due avvisi di accertamento omogenei, in quanto concernenti la stessa imposta (ICI) relativa al medesimo anno di imposizione (2008), seppure relativi a due particelle catastali differenti. Pertanto, considerato che la motivazione della Commissione Tributaria Regionale sarebbe stata resa in base ad una interpretazione contrastante con l'art. 47 cit., oltre che con l'art. 6 CEDU), secondo l'interpretazione offerta dalla Corte di Giustizia, direttamente efficace nell'ordinamento giuridico interno, si chiede l'applicazione di una interpretazione conforme a diritto UE delle norme determinanti la quantificazione e/o il pagamento del contributo unificato nel giudizio tributario presupposto per cui è causa, oppure che si sollevi apposita questione di costituzionalità, per le norme nazionali ritenute applicabili, vigenti ratione temporis, come sopra richiamate, anche rispetto ai parametri dell'art. 11 Cost. e art. 117 Cost., comma 1 (di rinvio al conferente art. 47, della Carta dei Diritti Fondamentali dell'UE, e all'art. 6 CEDU, che valgono ad integrarne il contenuto) e/o dell'art. 111 Cost., comma 2. Secondo la contribuente la possibile disapplicazione dell'incompatibile normativa nazionale con applicazione diretta della normativa sovrana-zionale o convenzionale potrebbe derivare dalla diretta applicabilità della Convenzione CEDU, in virtù del primato del diritto dell'Unione Europea.

4. I motivi di ricorso vanno trattati congiuntamente per ragioni di connessione logica.

Le critiche non hanno pregio, per i principi di seguito enunciati.

4.1.Non è contestato che il ricorso cumulativo è stato notificato in data 26.5.2012, prima delle modifiche introdotte con la Legge Finanziaria 2014, al D.P.R. n. 115 del 2002, art. 14, comma 3 bis.

La disciplina "ratione temporis" applicabile è quella della L. n. 115 del 2002, art. 14, comma 3 bis, introdotto dal D.L. 6 luglio 2011, n. 98, art. 37, comma 6, lett. u), in vigore del 6.7.2011, e convertito dalla L. 15 luglio 2011, n. 111. La L. n. 115 del 2002, art. 14 comma 3 bis, prima della vigente formulazione, disponeva che il C.U. dovesse essere determinato ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 12, comma 5 e successive modifiche.

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 determinato 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.

4.2. Il Dipartimento delle Finanze, Direzione della giustizia tributaria, con Direttiva del 14.12.2012, n. 2, ha ritenuto che: "in base a quanto disposto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 12, comma 5 del 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 Entrate 24 ottobre 2011, n. 48/E, con riferimento alle liti minori, ha 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 giudiRio di primo grado in riferimento a ciascuna atto impugnato, a prescindere dagli ulteriori sviluppi della controversia". La medesima circolare rinvia alle direttive contenute nella circolare 21 febbraio 2003, n. 12/E, p.202 con la quale si precisa 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 ha 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. Qualora 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.

4.3. 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 affermato l'ammissibilità nel processo tributario della 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, citata in ricorso dal ricorrente proprio per sostenere la tesi contraria.

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.

Nè può essere condivisa la tesi sostenuta dal ricorrente circa la portata innovativa della modifica introdotta con la legge di Stabilità 2014, atteso che proprio in ragione del contrasto interpretativo sorto nella giurisprudenza di merito (di ciò dà atto il giudice del merito nella sentenza impugnata), il legislatore è intervenuto 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 dovrà essere versato in unica soluzione e il relativo importo risulterà 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 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".

La Corte Costituzionale, con sentenza 9 marzo - 7 aprile 2016, n. 78, ha 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 pone 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 irragionevolenza 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".

4.4. Da siffatti rilievi può desumersi che, con riferimento al processo tributario, ben possono corrispondere diversi criteri di determinazione quantitativa del contributo unificato. Si è già considerato che, a differenza del giudizio civile, che si basa sul valore della domanda (principale o incidentale), nel processo tributario il valore della lite è rappresentato dal valore del tributo contenuto nell'atto oggetto di impugnativa.

Ne consegue che in ipotesi ricorso cumulativo, sulla base delle argomentazioni sopra illustrate, ai fini del contributo unificato, il contribuente doveva prendere a riferimento per il pagamento, anche prima del chiarimento introdotto con la Legge Finanziaria del 2014, il singolo tributo contenuto nell'atto di accertamento di cui si chiedeva l'annullamento, al netto di interessi e sanzioni, ciò in base alle disposizioni di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 12, comma 5 e quindi con riferimento al valore dei singoli atti impugnati.

5. Il giudice del merito si è fatto carico dei suddetti profili, affermando che la sola interpretazione letterale della norma che "utilizza il termine somma solo nella parte finale del testo con esclusivo riferimento agli atti di irrogazione di sanzioni, lasci già intendere che, in caso di ricorso cumulativo, (importo del tributo dovuto a titolo di contributo unico debba essere correlato a ciascun atto impugnato", sicchè infondata appare l'assunta motivazione apparente della decisione impugnata.

Parimenti infondata l'invocata questione di legittimità costituzionale delle disposizioni in commento, in ragione del fatto che sulla compatibilità dei principi enunciati dalle norme citate alla Carta Costituzionale, la Consulta si è già espressa con la sentenza n. 78 del 2016.

Da siffatti rilievi consegue il rigetto del ricorso.

Le spese di lite seguono la soccombenza e vanno liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la parte soccombente al rimborso delle spese di lite che liquida in complessivi Euro 300,00 per compensi, Euro 200,00 per esborsi, spese forfetarie nella misura del 15% e accessori di legge.

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, nell'adunanza camerale effettuata da remoto, il 16 febbraio 2021.

Depositato in Cancelleria il 10 giugno 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi

- Giurisprudenza