Il contributo unficato per i ricorsi cumulativi e collettivi

di Ignazio Buscema

Pubblicato il 9 Marzo 2013

ecco come calcolare ed applicare il contributo unificato al ricorso collettivo o cumulativo

PREMESSA

Il procedimento tributario, così come delineato dal D.Lgs. n. 546 del 1992, non contiene alcuna norma in ordine al cumulo dei ricorsi prevedendo, solo all'art. 14, l'ipotesi del litisconsorzio necessario (se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, nonché l'intervento, volontario o per chiamata, dei soggetti che insieme al ricorrente sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso) ed all'art.29 la riunione ad opera del Presidente della Sezione dei ricorsi che hanno lo stesse oggetto o sono fra loro connessi

RICORSO COLLETTIVO E RICORSO CUMULATIVO

Nel processo tributario non è, di regola, ammissibile il ricorso collettivo (proposto da più parti) e cumulativo (proposto nei confronti di più atti impugnabili), essendo necessaria, per la configurazione del litisconsorzio facoltativo, la comunanza delle questioni sia in diritto, sia in fatto.Nel processo tributario dunque la contestazione del contribuente postula che tra le cause intercorrano questioni comuni non solo in diritto, ma anche in fatto. Nel processo tributario un ricorso collettivo e cumulativo è ammissibile solo quando "i provvedimenti impugnati si risolvono in un unico fatto storico nei confronti di più contribuenti". (CTP di Firenze, sSentenza 27 gennaio 2012, n.19).

Secondo la Corte di Cassazione, Sent. n. 10578 del 30 aprile 2010, nel processo tributario l'indispensabilità dello specifico e concreto nesso tra atto e/o oggetto di ricorso e la contestazione del contribuente postula necessariamente che:

1. Intercorrano, tra le cause, questioni comuni non solo in diritto ma anche in fatto;

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

2. esse non siano soltanto uguali in astratto ma consistano altresì in un identico fatto storico da cui siano determinate le impugnazioni dei contribuenti.

Infatti, solo quando i provvedimenti impugnati, pur formalmente autonomi, si risolvano nel loro concreto articolarsi in un unico fatto storico nei confronti di più contribuenti e questi, versando in un'analoga situazione, muovano (anche solo in parte) identiche contestazioni, può ritenersi che la definizione delle questioni comuni abbia carattere pregiudiziale rispetto alla decisione di tutte le cause, così da consentire l'ammissibilità, nel processo tributario, di un ricorso al tempo stesso collettivo (proposto da più contribuenti) e cumulativo (nei confronti di più atti impugnabili). Risulta ammissibile un ricorso collettivo e cumulativo solo quando i provvedimenti impugnati, pur formalmente autonomi, si risolvono in un unico fatto storico da cui siano scaturite le impugnazioni dei contribuenti. In buona sostanza , nel processo tributario le ipotesi di litisconsorzio ricorrono qualora si sia di fronte ad un unico atto impositivo, coinvolgente, nella unicità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione, una pluralità di soggetti. Nel processo tributario le ipotesi di litisconsorzio necessario e facoltativo ricorrono quando si sia di fronte ad un unico atto impositivo, coinvolgente, nella unicità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione, una pluralità di soggetti. L'indispensabilità di un nesso concreto tra l'atto di imposizione e la contestazione del singolo contribuente richiede necessariamente che ricorrano questioni di fatto comuni, che non siano soltanto uguali astrattamente ma consistano anche in un identico fatto storico (Cassazione n. 14378 de 15 giugno 2010). Il litisconsorzio facoltativo, disciplinato dall'art. 14, c. 3, D.Lgs. n. 546/1992, ricorre quando si è in presenza di un atto impositivo unitario con pluralità di destinatari, e non quando l'impugnazione proposta da uno dei coobbligati non è fondata su elementi impositivi comuni a tutti i destinatari (i.e. in tema di rimborso irap è di ostacolo la concreta diversità delle situazioni di fatto e di diritto in cui versano i ricorrenti, i quali : a) svolgono professioni ed attività diverse, con un'organizzazione lavorativa volta per volta diversa, che comporta indagini di fatto differenti in relazione al diverso articolarsi delle vicende concrete; b) presentano le richieste di rimborso separatamente, in date diverse, con riferimento ad anni di imposta differenti, e soprattutto con riferimento a silenzi-rifiuti maturatisi in momenti e con modalità storicamente diversi nonché in ordine a situazioni dissimili).

Peraltro ,secondo un recentissimo arresto giurisprudenziale(1) non sono ostative alla soluzione di ammissibilità le eventuali circostanze fattuali che potrebbero, parzialmente diversificare le posizioni dei singoli ricorrenti, soccorrendo in tal caso, e nella ricorrenza dei presupposti di legge, la separazione delle cause espressamente prevista dall'art. 103 c. 2 c.p.c. (Corte di Cassazione sentenza del 22 febbraio 2013, n. 4490).

Il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, c. 2, contiene il rinvio alle norme del codice di procedura civile per "quanto non disposte dal decreto e nei limiti della loro compatibilità con le norme dello stesso". In tale ambito normativo, può, pertanto, affermarsi l'applicabilità nel processo tributario dell'art. 103 c.p.c., per il quale, come noto, "più parti possono agire o essere convenute nello stesso processo, quando tra le cause che si prepongono esiste connessione per l'oggetto o

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

per il titola dal quale dipendono oppure quando la decisione dipende, totalmente o parzialmente dalla risoluzione di identiche questioni". Il processo tributario è modellato sul giudizio impugnatorio dal momento che quello che rileva non è la struttura del processo tributario, ma la perfetta compatibilità delle norme che lo disciplinano con l'istituto del litisconsorzio facoltativo Non si rinviene all'interno del processo tributario alcuna incompatibilità con l'istituto del litisconsorzio improprio ex art. 103 c.p.c, non ostando alla legittimità della proposizione di ricorso collettivo, proponente identiche questioni per tutti i ricorrenti. La previsione espressa del litisconsorzio necessario nel processo tributario non implica (in virtù del richiamo operato dall'art. 1 D.Lgs n. 546/92) quale automatica conseguenza, l'inammissibilità dell'applicazione del litisconsorzio improprio siccome il principio sancito dall'art. 18 secondo cui "ogni atto autonomamente impugnabile può essere impugnato scio per vizi propri" non appare violato dalla mera materiale unicità del ricorso con il quale più soggetti impugnino atti autonomamente impugnabili per vizi propri deducendo a conforto identiche questioni (Corte di Cassazione sentenza del 22 febbraio 2013, n. 4490). Giova ricordare che, in precedenza , la suprema Corte aveva ritenuto ammissibile nel giudizio tributario il ricorso unitario cumulativo ove la contestazione dell'Ufficio si fondava su questioni di diritto, e non di fatto, comuni ai contribuenti, cosicché il richiamo alla necessaria identità in fatto delle questioni appariva in concreto ultroneo (Cass. civ. Sez. V, 23-03-2012, n. 4688)(2).

Contributo unificato :ogni singolo avviso o atto di accertamento, deve pagare il contributo, anche se il ricorso è unico

Nel caso in cui con un unico ricorso risultino impugnati più atti di accertamento (ricorso cumulativo oggettivo) il valore della lite su cui calcolare il contributo unificato è dato dal valore di ogni singolo atto (direttiva del 14 dicembre 2012, n. 2/DGT del Ministero delle Finanze). In caso di unico ricorso contro più atti di accertamento, il valore della lite, ai fini del contributo unificato, si calcola con riferimento ai valori dei singoli atti e non sulla loro somma. Con nota prot. 2439 del'8 febbraio 2013, la Direzione della Giustizia Tributaria ha confermato il criterio di liquidazione del contributo unificato per i ricorsi cumulativi enunciato per la prima volta nella Direttiva n.2/12 del 14.12.2012 (criterio che comporta l'applicazione del contributo unificato in relazione a ciascun atto impugnato con unico ricorso9 precisando, peraltro con l'occasione che tra i ricorsi con più atti impugnati vanno inclusi anche quelli relativi a cartelle di pagamento riferite a più ruoli e che il criterio in questione dev'essere applicato retroattivamente.

Occorre guardare a tutti i ricorsi presentati dal 7 luglio 2011 riferiti a cartelle con più ruoli. Occorre includere tra i ricorsi cumulativi anche quelli contro le cartelle di pagamento che contengono più ruoli. Tale regola, si può applicare anche ai provvedimenti di fermo o agli avvisi di iscrizione di ipoteca relativi a più cartelle.

Al fine della quantificazione del valore del contributo unificato, nell'ipotesi di impugnazione di un avviso di fermo o di ipoteca, occorre tener conto esclusivamente del valore dei crediti tributari, al netto di interessi, sanzioni e altri oneri

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

accessori, per i quali viene effettuata la richiesta di fermo o di iscrizione ipotecaria. Se un ricorso cumulativo è sanzionabile perché il difensore si è dimenticato di indicare la Posta elettronica certificata, la "contestazione" con la maggiorazione del contributo unificato sarà unica, in quanto l'indirizzo Pec da comunicare, anche in presenza di più ricorrenti, è uno soltanto. In materia di registro, in presenza di una pluralità di ricorrenti che hanno presentato un unico ricorso (cumulativo soggettivo) a fronte di un unico atto di accertamento, è corretto notificare a tutte le parti un solo invito al pagamento presso il domicilio eletto del difensore per il recupero del contributo unificato. Un altro caso di quantificazione della lite, riguarda il caso in cui il contribuente impugna sia l'atto di accertamento Ici che l'atto di classamento dell'immobile (non notificato in precedenza) come presupposto dell'accertamento stesso. Per il principio secondo cui "*per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato*" (articolo 12, comma 4, Dlgs 546/1992), il contributo andrà calcolato sui singoli atti (per l'atto di classamento, trattandosi di controversia di valore indeterminabile, il contributo sarà dovuto nella misura di 120 euro).

Note

1) Sussiste la legittimità del ricorso congiunto proposto da più contribuenti (ricorso collettivo) , anche se in relazione a distinte cartelle di pagamento, ove abbia ad oggetto identiche questioni dalla cui soluzione dipenda la decisione della causa. E' legittimamente proponibile un unico ricorso cumulativo da parte di diversi contribuenti contro diverse cartelle di pagamento ove abbia come oggetto una questione identica relativa a contributi consortili (Corte di Cassazione sentenza del 22 febbraio 2013, n. 4490).

2) Nel processo tributario è ammissibile la proposizione di un ricorso collettivo (proposto da più parti) e cumulativo (proposto nei confronti di più atti impugnabili) da parte di una pluralità di contribuenti titolari di distinti rapporti giuridici d'imposta, allorché la lite verta esclusivamente su questioni di diritto comuni a tutte le parti (nella specie, la corte ha confermato la sentenza impugnata che aveva dichiarato ammissibile il ricorso cumulativo proposto da una pluralità di liberi professionisti avverso il silenzio-rifiuto formatosi sulle domande di rimborso dell'Irap fondate sull'assenza di un'attività autonomamente organizzata) Il ricorso collettivo e cumulativo di più contribuenti contro il silenzio-rifiuto formatosi su istanze di rimborso Irap è ammissibile se la contestazione dell'Ufficio rispetto all'istanza di rimborso si fonda su questioni di diritto, e non di fatto, comuni a più contribuenti .I principi che presiedono alla formazione del litisconsorzio facoltativo, il quale la richiede comunanza delle questioni di diritto e di fatto, non ostano alla formulazione di un ricorso collettivo e cumulativo laddove la pretesa erariale sia fondata su contestazioni in termini esclusivi di questioni di diritto, rendendo ininfluente il riferimento all'identità di questioni di fatto non oggetto del thema decidendum. (Cass. civ. Sez. V, 27-10-2010, n. 21955).

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

9 marzo 2013

Ignazio Buscema

Allegato

CORTE DI CASSAZIONE - Sentenza 22 febbraio 2013, n. 4490

Svolgimento del processo

M. A. M., M. G. e M. A., propongono ricorso, affidato a due motivi, per la cassazione della sentenza n.306/5/06 resa il 15.12.2006 dalla Commissione Tributaria Regionale della Campania che, nel rigettare l'appello proposto dagli odierni ricorrenti, aveva confermato la decisione di primo grado di inammissibilità del ricorso introduttivo in quanto, secondo i Giudici territoriali, illegittimamente proposto cumulativamente e collettivamente avverso separati atti impositivi emessi a carico di distinti proprietari di immobili aventi diverse caratteristiche.

Resiste con controricorso il Consorzio di Bonifica Integrale Comprensorio Sarno, Bacini del Sarno, dei Torrenti Vesuviani e dell'Imo.

Motivi della decisione

1.1 Giudici territoriali hanno argomentato la decisione condividendo l'inapplicabilità al caso in specie dell'art.103 c.p.c., già affermata dalla C.T.P., sui rilievo che nel processo tributario non viene espressamente disciplinato né il ricorso cumulativo né quello collettivo.

La C.T.R. ha, inoltre, ritenuto che la norma dell'art.29 d.lgs. n.546/92, -la quale, prevedendo la possibilità per il Presidente di Sezione di riunire più ricorsi aventi connessione soggettiva od oggettiva, legittima il ricorso cumulativo- è applicabile nell'ipotesi in cui un soggetto propone un solo ricorso avverso più avvisi di accertamento relativi a più annualità o più imposte relative allo stesso periodo oppure quando più soggetti impugnino lo stesso atto ma non anche nel caso, come quello in esame, in cui a ciascun ricorrente era stata notificata una distinta cartella esattoriale riguardante immobili diversi ed ubicati in zone differenti del territorio comunale per "cui si identificano interessi

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

differenziati".

2. Con il primo motivo i ricorrenti hanno dedotto La violazione dell'art.103 c.p.c, ai sensi dell'art.360 n.4 c.p.c.

Secondo la prospettazione difensiva La C.T.R. avrebbe errato a ritenere illegittimo il cumulo soggettivo laddove l'art. 103 c.p.c, disposizione pacificamente applicabile al processo tributario, regola proprio tale cumulo consentendolo non solo nell'eventualità in cui le cause proposte da più soggetti siano connesse per l'oggetto ed il titolo ma anche nell'eventualità in cui la decisione dipenda totalmente o parzialmente da identiche questioni.

3. Con il secondo motivo, proposto in via gradata si deduce la medesima violazione di cui al primo motivo per non avere la Commissione Tributaria Regionale, una volta ritenuta l'inapplicabilità del citato art.103 c.p.c, disposto la separazione dei ricorsi ai sensi del II comma della suddetta norma.

4.Preliminarmente va rigettata l'eccezione di inammissibilità del ricorso sollevata in controricorso dall'intimato Consorzio. I ricorrenti hanno, infatti, correttamente articolato i motivi sotto l'egida dell'"error in procedendo deducendo come il Giudice di appello, travisando la portata applicativa della norma invocata, avesse erroneamente pronunciato l’inammissibilità del ricorso introduttivo collettivamente proposto.

5. Il ricorso è fondato.

Il procedimento tributario, così come delineato dal D.Lgs. n. 546 del 1992, non contiene alcuna norma in ordine al cumulo dei ricorsi prevedendo, solo all'art. 14, l'ipotesi del litisconsorzio necessario {se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, nonché l'intervento, volontario o per chiamata, dei soggetti che insieme al ricorrente sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso) ed all'art.29 la riunione ad opera del Presidente della Sezione dei ricorsi che hanno lo stesse oggetto o sono fra loro connessi. Il panorama normativo si completa, quindi, con la menzione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2, che contiene il rinvio alle norme del codice di procedura civile per "quanto non disposte dal decreto e nei limiti della loro compatibilità con le norme dello stesso".

In tale ambito normativo, può, pertanto, affermarsi l'applicabilità nel processo tributario dell'art.103 c.p.c., per il quale, come noto, "più parti possono agire o essere convenute nello stesso processo, quando tra le cause che si prepongono esiste connessione per l'oggetto o per il titola dal quale dipendono oppure quando la decisione dipende, totalmente o parzialmente dalla risoluzione di identiche questioni"; applicabilità, peraltro, già ritenuta da questa Corte (con sentenza n.171/91) o, comunque, non esclusa in linea di principio (Cass.n.10578/2010).

Ciò è sufficiente per ritenere la legittimità del ricorso congiunto proposto da più contribuenti, anche se in relazione a distinte cartelle di pagamento, ove abbia ad oggetto -come evincibile nella specie dal contenuto dell'atto introduttivo

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

integralmente riportato in ossequio al principio di autosufficienza-identiche questioni dalla cui soluzione dipenda la decisione della causa.

Né al fine di superare detta conclusione vale osservare che il processo tributario è modellato sul giudizio impugnatorio dal momento che quello che rileva non è la struttura del processo tributario, ma la perfetta compatibilità delle norme che lo disciplinano con l'istituto del litisconsorzio facoltativo (Cass. n. 171/1991 cit.).

In questo senso si pone, peraltro, la giurisprudenza di questo giudice di legittimità la quale ritiene pacificamente ammissibile la proposizione di un unico ricorso cumulativo avverso più atti di accertamento, dovendo ritenersi applicabile nel processo tributario l'art. 104 c.p.c., il quale consente la proposizione contro la stessa parte, e quindi la trattazione unitaria, di una pluralità di domande anche non connesse tra loro, con risultato peraltro analogo a quello ottenuto nel caso di riunione di processi anche soltanto soggettivamente connessi (ex art.29 d.lgs. n.546 del 1992). E, solo per completezza, giova (aggiungere che va nella medesima direzione anche la sentenza n. 3692 del 2009 delle SSUU, benché si tratti di un precedente non esattamente in termini, essendosi con detta sentenza ammesso il ricorso cumulativo non avverso una pluralità di atti di accertamento, bensì avverso più sentenze emesse in procedimenti formalmente distinti, ma attinenti al medesimo rapporto giuridico d'imposta.

In altri termini, non si rinviene all'interno del processo tributario alcuna incompatibilità con l'istituto del litisconsorzio improprio ex art. 103 c.p.c, non ostando alla legittimità della proposizione di ricorso collettivo, proponente identiche questioni per tutti i ricorrenti né, sicuramente, la "prassi" contraria (posta a fondamento della decisione della C.T.R.) né le norme invocate dal controricorrente che, invece secondo la prospettazione difensiva, fonderebbero "l'inammissibilità di un atto che pretenda dì tutelare diversi soggetti per distinte cartelle". Le norme invocate (art.18 del d.lgs. n.546/92 nella parte in cui, utilizzando il singolare, prevede che possa essere impugnato con il ricorso un solo atto; art.14 stesso d.lgs. nella parte in cui limita il litisconsorzio all'ipotesi in cui l'oggetto riguardi inscindibilmente più soggetti; art.19 stesso d.lgs. dal quale si evincerebbe il principio obbligatorio dell'autonoma impugnabilità del singolo atto), infatti, in parte non possono leggersi secondo l’interpretazione datane dal controricorrente (così l'art.18 essendo pacifica l'ammissibilità, a certe condizioni, del ricorso cumulative), per il resto non appaiono fondanti l’assunto.

La previsione espressa del litisconsorzio necessario nel processo tributario non implica -in virtù del richiamo operato dall'art. 1 d.lgs n.546/92- quale automatica conseguenza, l'inammissibilità dell'applicazione del litisconsorzio improprio siccome il principio sancito dall'art. 18 secondo cui "ogni atto autonomamente impugnabile può essere impugnato scio per vizi propri" non appare violato dalla mera materiale unicità del ricorso con il quale più soggetti impugnino atti autonomamente impugnabili per vizi propri deducendo a conforto identiche questioni.

Né, infine, appaiono ostative alla soluzione adottata le eventuali circostanze fattuali che potrebbero, parzialmente diversificare le posizioni dei singoli ricorrenti, soccorrendo in tal caso, e nella ricorrenza dei presupposti di legge, la separazione delle cause espressamente prevista dal II comma dell'art. 103 c.p.c. Alla luce delle considerazioni svolte, la

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

sentenza impugnata che non ha fatto corretta applicazione delle norme di riferimento e dei principi illustrati, va cassata con rinvio ad altra Sezione della Commissione Tributaria della Regione Campania perché provveda anche in ordine al regolamento processuale.

P.Q.M.

In accoglimento del ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per il regolamento delle spese, ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale della Campania.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D