

Limiti costituzionali del contributo unificato per l'accesso cumulativo alla giustizia tributaria

08 Gennaio 2015
Massimo Greco

Sommario: 1. *La tutela giurisdizionale del contribuente* - 2. *Il quadro normativo previgente* - 3. *Lo ius superveniens della novella disciplina contenuta nella legge di stabilità 2014* - 4. Conclusioni.

L'elevato livello di tassazione, in uno alla cosiddetta crisi della quarta settimana che ha contagiato la maggioranza delle famiglie italiane, costringe sempre più i contribuenti italiani a fare la radiografia ad ogni imposta, tributo, tariffa o balzello che viene loro recapitato. Non è infatti più consentito pagare "in bianco" o "in fiducia". Il cittadino contribuente/utente/consumatore si è attrezzato per scrutinare non solo l'atto tributario, o tariffario, che riceve, ma anche gli atti di normazione primaria e secondaria prodromici, attraverso la lente della legittimità amministrativa ed a volte costituzionale. Tuttavia, mentre per i servizi pubblici, la cui somministrazione è regolata da un rapporto sinallagmatico di natura contrattuale (acqua, luce e gas), la tutela dell'utente/consumatore trova la propria fonte regolatrice nel sottoscritto contratto di utenza e nelle correlate disposizioni del C.C., in presenza di tributi, nel contesto dei quali il rapporto del contribuente non è con il gestore del servizio ma con l'Ente impositore del tributo (Stato, Regione, Ente locale), la tutela avverso la pretesa tributaria diventa più sfumata.

1. *La tutela giurisdizionale del contribuente*

Lo strumento per contestare un atto avente natura tributaria è il ricorso alla competente Commissione Tributaria Provinciale. Appartiene al Giudice amministrativo la giurisdizione relativa alle controversie afferenti gli atti amministrativi prodromici alla pretesa tributaria, mentre appartiene alla Commissione Tributaria la giurisdizione in ordine alle questioni nelle quali costituisce oggetto di contestazione la sussistenza, nell'"an" e nel "quantum", della pretesa tributaria azionata dall'Ente impositore, impugnandosi in questo caso gli atti impositivi e quindi la specifica obbligazione tributaria ad essi riferita. Alla Commissione Tributaria, in altri termini, residua il potere di disapplicare gli atti amministrativi presupposti alla imposizione^[1].

Ma, poiché il diavolo fa le pentole ma non i coperchi, per accedere alla Giustizia tributaria occorre pagare il cosiddetto contributo unificato, cioè un altro tributo per remunerare il sistema processuale tributario che viene così attivato attraverso il ricorso del contribuente. In sostanza, il contribuente che attiva lo strumento della Giustizia tributaria deve pagare un contributo unificato il cui ammontare è rapportato al valore della lite. Quindi, all'aumentare del valore della lite il contribuente dovrà remunerare in misura crescente il sistema processuale attivato.

Bene, a questo punto bisogna chiedersi se la remunerazione di questo sistema varia in presenza di ricorsi attivati collettivamente e/o cumulativamente dai contribuenti. Allorquando, infatti, la pretesa tributaria lede contestualmente la posizione giuridica di più contribuenti, l'attivazione di un solo ricorso mira decisamente a semplificare il sistema processuale. Ovviamente una distinzione va fatta nel caso in cui si sia in presenza di più contribuenti ricorrenti (ricorso collettivo soggettivo) ovvero in presenza di più atti tributari

impugnati (ricorso cumulativo oggettivo). Diffusi sono anche diventati i casi di ricorsi contestualmente collettivi e cumulativi, ad esempio in materia di contestazione delle pretese tributarie riferite al sistema di gestione dei rifiuti (TARSU, TIA, TARES, TARI).

È infatti ammessa l'applicabilità nel processo tributario dell'articolo 103 del codice di procedura civile, 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 titolo dal quale dipendono oppure quando la decisione dipende, totalmente o parzialmente dalla risoluzione di identiche questioni”*^[2]. Secondo quanto affermato dalla Corte di Cassazione, *“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 integralmente riportato in ossequio al principio di autosufficienza - identiche questioni dalla cui soluzione dipenda la decisione della causa”*^[3].

Orbene, se il ricorso cumulativo appare, *ictu oculi*, uno strumento deflattivo del sistema processuale tributario, attesa l'evidente valenza semplificativa (un solo ricorso per impugnare più atti tributari), nessuna rilevanza sembra aversi sull'ammontare del contributo unificato. Infatti secondo il Dipartimento delle Finanze, che sulla questione si è espresso con la Direttiva n. 2/DGT del 14/12/2012, il valore della lite va individuato sul singolo atto tributario impugnato e pertanto il contributo unificato va corrispondendo per singolo atto impugnato e ciò, a prescindere dall'eventuale presenza di un ricorso cumulativo. Ovviamente tutti gli Uffici di Segreteria delle Commissioni Tributarie si sono adeguati al citato indirizzo richiedendo, all'occorrenza, l'integrazione del contributo unificato versato sulla base di una erronea valutazione del valore della lite.

La questione, che ha recentemente indotto il legislatore a positivizzare l'interpretazione fornita dal Dipartimento delle Finanze, merita di essere approfondita, anche al fine di far emergere eventuali profili d'incostituzionalità della novella disposizione contenuta nella legge di stabilità per l'anno 2014.

Per una migliore e più compiuta comprensione di tutti gli aspetti della questione occorre procedere a una preliminare rassegna della disciplina normativa di riferimento, alla cui stregua dev'essere giudicata la validità delle pretese tributarie principiando dalla Direttiva n. 2/DGT del 14/12/2012 a tenore della quale *“In base a quanto disposto dal comma 5 dell'articolo 12 del Decreto Legislativo n. 546/1992 “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 unificato debba essere effettuato con riferimento ai valori dei singoli atti e non sulla somma di detti valori”*.

Il Dipartimento delle Finanze sembra interpretare la norma sul contributo unificato alla stregua del concetto utilizzato ai fini della definizione delle liti fiscali cd minori, (Decreto Legge n. 98/2011) laddove si è sancito in guisa che, *“quando con il medesimo atto introduttivo del giudizio siano stati impugnati, ad esempio, più avvisi di accertamento, si hanno tante liti autonome quanti sono gli avvisi di accertamento impugnati, con riferimento a ciascuno dei quali deve essere calcolato il valore della lite”*^[4]. L'autonomia della lite determinerebbe l'autonoma valutazione del contributo dovuto, da ragguagliarsi, singolarmente, al valore di ciascun atto oggetto di impugnazione.

Tale interpretazione è stata già contestata in dottrina^[5]. È stato altresì affermato dagli addetti ai lavori che *“In primo luogo, rileva un argomento di interpretazione letterale. Il comma 5 dell'articolo 12 parla di valore della lite con riferimento “all'atto impugnato”, non già al “singolo atto impugnato”. Il testo normativo, finalizzato ad individuare il limite di partecipazione al giudizio in assenza di difesa tecnica, si limita a chiarire quali tra le voci ordinariamente oggetto di recupero (imposta, interessi e sanzioni) vanno considerate al fine di valorizzare il detto limite. Un secondo argomento, di ordine sistematico, rimanda*

alla corretta individuazione della norma regolatrice gli elementi costitutivi del contributo unificato, ossia, presupposto e base imponibile. Necessita quindi ricostruire la disciplina in vigore”[6].

L’articolo 9 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115/2002 stabilisce che *“è dovuto il contributo unificato di iscrizione a ruolo, per ciascun grado di giudizio, nel processo civile, compresa la procedura concorsuale e di volontaria giurisdizione, nel processo amministrativo e nel processo tributario, secondo gli importi previsti dall’articolo 13 e salvo quanto previsto dall’articolo 10”*.

L’articolo 13 del cennato Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 quantifica gli importi dovuti individuati per scaglioni in base al *“valore dei processi”*; più in generale, l’articolo 3, comma 1 lettera o) definisce processo *“qualunque procedimento contenzioso (...) di natura giurisdizionale”*. Il comma 6 quater dell’articolo 13 disciplina il contributo unificato *“per i ricorsi principale ed incidentale proposti innanzi alle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali”*. Il contributo dovuto va calcolato per scaglioni sul *“valore della controversia”*. Secondo la specifica previsione del comma 3 bis dell’articolo 14, nei processi tributari, il *“valore della lite”*, è determinato ai sensi del comma 5 dell’articolo 12 del Decreto Legislativo n. 546/1992.

Secondo la propria legge regolatrice, il contributo unificato è quindi dovuto *“per il processo”*. Può quindi fondatamente assumersi che l’apparente diversa locuzione utilizzata per il contenzioso tributario (controversia o lite) non muti lo spirito dell’imposizione, anche in conformità alle dichiarate intenzioni del legislatore, secondo il quale, il contributo unificato è stato introdotto per realizzare *“un’evidente finalità di semplificazione”*, eliminando tutti gli incombenti inerenti al procedimento relativi all’imposta di bollo, alla tassa di iscrizione a ruolo, ai diritti di cancelleria, nonché ai diritti di chiamata in causa dell’ufficiale giudiziario[7].

L’interpretazione fornita in seno alla Direttiva n. 2/DGT opera una trasposizione dal processo all’atto impugnato. Secondo quanto sopra esposto, si pretenderebbe di commisurare la tassazione in funzione dei singoli atti eventualmente contestualmente impugnati, che quindi rileverebbero singolarmente al fine della individuazione della base imponibile. Tuttavia, tale interpretazione esubera il portato della norma regolatrice del contributo, operando una discriminazione qualitativa tra procedimenti giurisdizionali, per cui quelli in ambito civile, penale ed amministrativo soggiacerebbero alla tassazione del processo mentre quello tributario, diversamente ed immotivatamente, alla tassazione dell’atto. Ciò, non considera il disposto dell’articolo 10 del codice di procedura civile, laddove è espressamente stabilito che *“le domande nello stesso processo contro la medesima persona si sommano tra loro”*. Né tiene in conto la giurisprudenza della quinta sezione della Suprema Corte, secondo la quale *“il principio del cumulo delle domande stabilito dall’articolo 10 del codice di procedura Civile, secondo il quale il valore della causa ai fini dell’individuazione del giudice competente, si determina sommando le domande proposte nel medesimo processo contro la medesima persona, è applicabile (...) quando le diverse domande sono formulate con lo stesso atto introduttivo del processo”*, mentre invece, laddove le domande siano state proposte con giudizi separati e successivamente riunite, il detto principio non si applica in quanto *“in questo secondo caso ciascuno dei singoli procedimenti mantiene la propria individualità nonostante l’intervenuta riunione e la competenza per valore deve essere stabilita verificando il valore di ciascuna domanda”*[8].

Più in generale, laddove il contributo unificato è stato introdotto per *“razionalizzare e semplificare il regime impositivo connesso all’esercizio dell’attività giurisdizionale”*[9] l’interpretazione proposta pare privilegiare le finalità di recupero al principio di economia degli atti processuali. Sulla questione si registra un interessante pronunciamento della Commissione Tributaria Provinciale di Bari che, con Ordinanza del 22/4/2013, ha sospeso la richiesta del Ministero di ottenere un ulteriore pagamento del contributo unificato

da parte di un ricorrente che aveva pagato un solo contributo unificato per vedersi annullare più cartelle di pagamento. Ma vi è di più, con sentenza n. 120/1/13 del 19/07/2013 la Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso, confutando tutte le argomentazioni fornite dall'Ufficio di Segreteria che richiedeva la medesima integrazione del contributo unificato, ha concluso affermando che *“l'interpretazione dell'A.F. comporterebbe una ingiustificata discriminazione tra processi giurisdizionali poiché per quello civile (al quale si conforma di massima quello tributario) e per quello amministrativo il CU sarebbe commisurato al valore della lite mentre per quello tributario il CU dovrebbe essere commisurato al valore dei singoli atti contestualmente impugnati. Giova in proposito ricordare che il giudice delle leggi in più occasioni ha ricordato che se di una norma sono possibili diverse interpretazioni (ma non è nemmeno il caso di cui si discute attesa la palese illegittimità dell'interpretazione sostenuta dall'A.F.) deve sempre essere privilegiata l'interpretazione che sia costituzionalmente orientata. Pertanto anche sotto il profilo dell'interpretazione della legge in conformità dei principi costituzionali, deve ritenersi illegittima la tesi dell'A.F.”*. Non mancano tuttavia pronunciamenti della medesima giustizia tributaria di segno opposto^[10].

3. *ius superveniens*: legge di stabilità 2014. Incostituzionalità, per manifesta irragionevolezza, degli articoli 3, 53, 24, 113 e 117, comma 1, della Costituzione.

Se l'interpretazione costituzionalmente orientata del citato quadro normativo avrebbe potuto, ragionevolmente, indurci a condividere le ragioni sopra argomentate, l'avvenuta modifica dell'articolo 14, comma 3 bis, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, ad opera dell'articolo 1, comma 559, Legge n. 147/2013, suggerisce di affrontare la questione sotto il profilo della costituzionalità. Il nuovo articolo 14, comma 3 bis, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115/2002 così recita: *“Nei processi tributari, il valore della lite, determinato, per ciascun atto impugnato anche in appello, ai sensi del comma 5 dell'articolo 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni, deve risultare da apposita dichiarazione resa dalla parte nelle conclusioni del ricorso, anche nell'ipotesi di prenotazione a debito”*.

La disciplina precedente la citata modifica introdotta con la legge di stabilità per l'anno 2014 non contemplava un trattamento specifico per il ricorso cumulativo, sicché, come sopra illustrato, vigeva il rinvio formale alla disciplina processualistica (articolo 1, comma 2, del Decreto Legislativo n. 546/92) secondo la quale trovava applicazione l'articolo 10 del Codice di procedura civile che, ai fini della determinazione del valore della controversia, introduceva il criterio secondo il quale, qualora l'atto contenga più tributi il valore della lite si identifica esclusivamente con quello del tributo di cui si chiede l'annullamento. Invero, il rinvio alla disciplina generale processualistica risultava perfettamente legittimo anche nella considerazione che il processo tributario è un processo come gli altri, non esistendo un principio che esiga una disciplina speciale. Peraltro, l'organizzazione del processo tributario non sottende alcun interesse fiscale.

Orbene, la novella disciplina, nel determinare il valore della lite *“per ciascun atto impugnato anche in appello”*, escludendo quindi i soli giudizi instaurati davanti la Corte di Cassazione, appare idonea ad incidere direttamente e subitaneamente sulle situazioni giuridiche di coloro che attivano i meccanismi della giustizia tributaria in quanto potenzialmente dotata di efficacia innovativa, generando non pochi *vulnus* all'ordinamento costituzionale sotto il profilo della irragionevolezza.

Da qui l'esigenza, in riferimento agli articoli 3, 53, 24, 113 e 117, comma 1, della Costituzione, di porre la questione di costituzionalità in ordine alla modifica dell'articolo 14, comma 3 bis, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, ad opera dell'articolo 1, comma 559, Legge n. 147/2013, ritenuta rilevante e non manifestamente infondata nella parte in cui nello stabilire *“...il valore della lite per ogni atto impugnato, determinato, per ciascun atto impugnato anche in appello*

...”, non fa salva, escludendola, l’ipotesi del ricorso cumulativo.

La natura giuridica del contributo unificato rappresenta il punto nodale del ragionamento qui illustrato e teso a dimostrare la manifesta irragionevolezza della norma censurata. Dalla natura tributaria del contributo unificato derivano infatti tutte le conseguenze qui individuate. Secondo la giurisprudenza costituzionale, “*Un tributo consiste in un prelievo coattivo che è finalizzato al concorso alla pubbliche spese ed è posto a carico di un soggetto passivo in base ad uno specifico indice di capacità contributiva; indice che deve esprimere l’idoneità di tale soggetto all’obbligazione tributaria*”^[11]. Se una decurtazione patrimoniale integri un tributo, indipendentemente dal *nomen juris* attribuitele dal legislatore, occorre interpretare la disciplina alla luce dei criteri indicati dalla giurisprudenza costituzionale come caratterizzante la nozione unitaria di tributo: doverosità della prestazione, collegamento di tale prestazione con la pubblica spesa in relazione ad un supposto economico rilevante^[12].

Peraltro, sulla specifica natura tributaria del contributo unificato si registra già un pronunciamento della Corte Costituzionale a tenore del quale: “**La natura di “entrata tributaria erariale” del predetto contributo unificato si desume infatti, indipendentemente dal nomen iuris utilizzato dalla normativa che lo disciplina: a) dalla circostanza che esso è stato istituito in forza di legge a fini di semplificazione e in sostituzione di tributi erariali gravanti anch’essi su procedimenti giurisdizionali, quali l’imposta di bollo e la tassa di iscrizione a ruolo, oltre che dei diritti di cancelleria e di chiamata di causa dell’ufficiale giudiziario (articolo 9, commi 1 e 2, della Legge n. 488 del 1999); b) dalla conseguente applicazione al contributo unificato delle stesse esenzioni previste dalla precedente legislazione per i tributi sostituiti e per l’imposta di registro sui medesimi procedimenti giurisdizionali (comma 8 dello stesso articolo 9); c) dalla sua espressa configurazione quale prelievo coattivo volto al finanziamento delle «spese degli atti giudiziari» (rubrica del citato articolo 9); d) dal fatto, infine, che esso, ancorché connesso alla fruizione del servizio giudiziario, è commisurato forfaitariamente al valore dei processi (comma 2 dell’articolo 9 e tabella 1 allegata alla legge) e non al costo del servizio reso od al valore della prestazione erogata**. Il contributo ha, pertanto, le caratteristiche essenziali del tributo e cioè la doverosità della prestazione e il collegamento di questa ad una pubblica spesa, quale è quella per il servizio giudiziario (analogamente si sono espresse, quanto alle caratteristiche dei tributi, le sentenze n. 26 del 1982, n. 63 del 1990, n. 2 del 1995, n. 11 del 1995 e n. 37 del 1997), con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante”^[13].

Conseguenza della natura tributaria del contributo unificato è che la disposizione normativa censurata contrasta manifestamente con i principi di uguaglianza e della capacità contributiva (articoli 3 e 53 della Costituzione). In presenza di identico costo processuale, trattandosi di un unico processo generato dal ricorso cumulativo e collettivo, i contribuenti sarebbero infatti chiamati a corrispondere un contributo unificato rapportato al singolo atto impugnato e non al singolo processo tributario attivato. In sostanza se il contributo unificato rappresenta la spesa che lo Stato deve sostenere per remunerare il sistema della giustizia tributaria, l’ammontare di questo non può non tenerne conto, pena la violazione del citato principio della capacità contributiva. Il sacrificio che viene richiesto al contribuente è infatti strettamente limitato al perseguimento di quell’interesse pubblico sotteso al finanziamento della giustizia tributaria. Appare quindi evidente, *ictu oculi*, che il contributo unificato che viene richiesto per l’attivazione di un solo processo, ancorché finalizzato a chiedere l’annullamento di più atti tributari, è finalizzato a sostenere il costo di quel processo. Se così non fosse, si arriverebbe all’ipotesi assurda di far pagare ai contribuenti ricorrenti, attraverso il contributo unificato, una somma pari a quella che il sistema avrebbe richiesto nel caso di singoli processi tributari attivati a seguito della presentazione di singoli ricorsi. Quindi, i contribuenti dovrebbero sostenere per il processo tributario attivato attraverso il ricorso cumulativo una

spesa alla stregua di quella sostenuta per la celebrazione di un numero spesso elevato di processi. Ora, in disparte la violazione di ogni esigenza di semplificazione dei processi, la lesione della capacità contributiva appare *in re ipsa*.

Ma vi è di più, l'applicazione della novella disposizione comporta un'ingiustificata discriminazione tra processi giurisdizionali (articolo 3 della Costituzione) poiché per quello civile (al quale si conforma di massima quello tributario) e per quello amministrativo il contributo unificato è commisurato al valore della lite mentre per quello tributario risulta adesso commisurato al valore dei singoli atti contestualmente impugnati, con ciò violando il citato principio di uguaglianza.

Inoltre, la nostra Costituzione ed i Trattati istitutivi dell'Unione Europea vietano di imporre filtri economici gravosi all'accesso alla giustizia. Se anche nel processo tributario è ammesso il ricorso cumulativo e collettivo, in presenza di identiche questioni giuridiche sottoposte al Giudice per evidenti esigenze di semplificazione processuale, non si comprende perché le medesime esigenze non debbano avere riflessi sui costi per accedere a detto strumento di difesa. Risulta quindi violato anche l'articolo 24 della Costituzione, perché subordinando l'utilizzo di uno strumento essenziale di difesa in giudizio, qual'è il ricorso collettivo e cumulativo, al pagamento del contributo unificato rapportato al singolo atto impugnato, si finisce per scoraggiare l'iniziativa di coloro che, collettivamente, vogliono agire in giudizio per la difesa delle proprie ragioni.

Per le medesime motivazione risulta altresì violato anche l'articolo 113 della Costituzione che, stabilendo che la tutela giurisdizionale "*contro gli atti della Pubblica Amministrazione è sempre ammessa*", sancisce un principio teso ad assicurare la pienezza della tutela giurisdizionale contro gli atti della P.A.. Va da sé, infatti, che onerare il ricorrente di un peso tributario eccessivo, peraltro - come già detto - non rapportato alla remunerazione del sistema processuale, comporta un limite ingiustificato alla tutela giurisdizionale di cui trattasi.

Infine, risultano violati ex articolo 117, comma 1, della Costituzione, anche i vincoli derivanti dagli articoli 6, 13 e 18 della CEDU, i quali sanciscono rispettivamente il diritto ad un processo equo, ad un ricorso effettivo e al divieto di restrizione dei diritti non strettamente connesse allo scopo per cui sono state previste. Dalla lettura di quanto sopra argomentato appare infatti evidente che l'applicazione della disposizione normativa, che anima la qui impugnata pretesa tributaria, finisce per restringere ingiustificatamente il diritto al "ricorso effettivo", poiché, attraverso la pretesa integrazione del contributo unificato per singolo atto impugnato anche in presenza di un ricorso collettivo e cumulativo, non si mira a perseguire l'interesse pubblico, ma ad **amplificarlo** ultroneamente a danno dei contribuenti ricorrenti. A meno di voler sostenere che le esigenze, ancora attuali, legate all'emergenza finanziaria giustificano un siffatto sviamento della causa tipica del contributo unificato. Ma, la Corte Costituzionale ha già affermato che neppure l'emergenza economica consente la violazione dei principi costituzionali[14].

4. *Conclusioni.*

Tutto ciò premesso, a parere di chi qui scrive sarebbe parecchio utile chiedere ai Giudici tributari, nel contesto di mirati ricorsi avverso le pretese integrazioni del contributo unificato avanzate ai ricorrenti dagli Uffici di Segreteria delle Commissioni Tributarie, di sollevare in via incidentale la questione di costituzionalità dell'articolo 14, comma 3 bis, Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, modificato dall'articolo 1, comma 559, Legge n. 147/2013, essendo rilevante e non manifestamente infondata per le ragioni sopra illustrate, nella parte in cui nello stabilire "...il valore della lite per ogni atto impugnato, determinato, per ciascun atto impugnato anche in appello...", non fa salva, escludendola, l'ipotesi del ricorso cumulativo.

[1] Tar Sicilia-Palermo, sent. 02/07/2007 n. 1713.

[2] Cass. sent. n. 171/91, n. 10578/2010.

[3] Cass. Civ. sent. n. 4490/2013.

[4]CFR : Ag Entrate Circ. 48/2011.

[5] Mariagrazia Buzzone, "Il ricorso cumulativo sconta il <<contributo unificato tributario>> per ciascun atto impugnato", commento alla Legge di Stabilità 2014, e-book IPSOA, 2014. A. Biscuola, "La base imponibile del contributo unificato nel caso del c.d. ricorso cumulativo oggettivo", Rass. trib. n. 4/2013.

[6] Avv. Renato Torrisi, Tesoriere Unione Nazionale delle Camere degli Avvocati Tributaristi, "Il contributo unificato nel processo tributario. Ricorso cumulativo oggettivo: una interpretazione problematica", comunicato stampa del 09/04/2013.

[7]CFR Circ. Min. Finanze n. 33/2007.

[8] Corte Cass. sez. V°, sent. 1.4.2003 n. 4960.

[9]Camera dei Deputati - XIV Legislatura, Resoconto della II Commissione permanente Giustizia, seduta del 17.4.2002.

[10]Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. VIII, sent. n. 182 del 16 ottobre 2013; Comm. Trib. Prov. Frosinone, sent. n. 1218/04/14 del 17/09/2014.

[11] Corte Cost. sentt. nn. 91/1972; 97/1968; 89/1966; 16/1965; 45/1964.

[12] Corte Cost. sentt. nn. 141/2009; 335 e 64/2008; 334/2006; 75/2005.

[13] Corte Cost. sent. n. 73/2005.

[14] Corte Cost. sent. n. 307/1983.

Sommario: 1. *La tutela giurisdizionale del contribuente* - 2. *Il quadro normativo previgente* - 3. *Lo ius superveniens della novella disciplina contenuta nella legge di stabilità 2014* - 4. *Conclusioni*.

L'elevato livello di tassazione, in uno alla cosiddetta crisi della quarta settimana che ha contagiato la maggioranza delle famiglie italiane, costringe sempre più i contribuenti italiani a fare la radiografia ad ogni imposta, tributo, tariffa o balzello che viene loro recapitato. Non è infatti più consentito pagare "in bianco" o "in fiducia". Il cittadino contribuente/utente/consumatore si è attrezzato per scrutinare non solo l'atto tributario, o tariffario, che riceve, ma anche gli atti di normazione primaria e secondaria prodromici, attraverso la lente della legittimità amministrativa ed a volte costituzionale. Tuttavia, mentre per i servizi pubblici, la cui somministrazione è regolata da un rapporto sinallagmatico di natura contrattuale (acqua, luce e gas), la tutela dell'utente/consumatore trova la propria fonte regolatrice nel sottoscritto contratto di utenza e nelle correlate disposizioni del C.C., in presenza di tributi, nel contesto dei quali il rapporto del contribuente non è con il gestore del servizio ma con l'Ente impositore del tributo (Stato, Regione, Ente locale), la tutela avverso la pretesa tributaria diventa più sfumata.

1. La tutela giurisdizionale del contribuente

Lo strumento per contestare un atto avente natura tributaria è il ricorso alla competente Commissione Tributaria Provinciale. Appartiene al Giudice amministrativo la giurisdizione relativa alle controversie afferenti gli atti amministrativi prodromici alla pretesa tributaria, mentre appartiene alla Commissione Tributaria la giurisdizione in ordine alle questioni nelle quali costituisce oggetto di contestazione la sussistenza, nell'“an” e nel “quantum”, della pretesa tributaria azionata dall'Ente impositore, impugnandosi in questo caso gli atti impositivi e quindi la specifica obbligazione tributaria ad essi riferita. Alla Commissione Tributaria, in altri termini, residua il potere di disapplicare gli atti amministrativi presupposti alla imposizione[1].

Ma, poiché il diavolo fa le pentole ma non i coperchi, per accedere alla [Giustizia tributaria](#) occorre pagare il cosiddetto contributo unificato, cioè un altro tributo per remunerare il sistema processuale tributario che viene così attivato attraverso il ricorso del contribuente. In sostanza, il contribuente che attiva lo strumento della Giustizia tributaria deve pagare un contributo unificato il cui ammontare è rapportato al valore della lite. Quindi, all'aumentare del valore della lite il contribuente dovrà remunerare in misura crescente il sistema processuale attivato.

Bene, a questo punto bisogna chiedersi se la remunerazione di questo sistema varia in presenza di ricorsi attivati collettivamente e/o cumulativamente dai contribuenti. Allorquando, infatti, la pretesa tributaria lede contestualmente la posizione giuridica di più contribuenti, l'attivazione di un solo ricorso mira decisamente a semplificare il sistema processuale. Ovviamente una distinzione va fatta nel caso in cui si sia in presenza di più contribuenti ricorrenti (ricorso collettivo soggettivo) ovvero in presenza di più atti tributari impugnati (ricorso cumulativo oggettivo). Diffusi sono anche diventati i casi di ricorsi contestualmente collettivi e cumulativi, ad esempio in materia di contestazione delle pretese tributarie riferite al sistema di gestione dei rifiuti (TARSU, TIA, TARES, TARI).

È infatti ammessa l'applicabilità nel processo tributario dell'articolo 103 del codice di procedura civile, 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 titolo dal quale dipendono oppure quando la decisione dipende, totalmente o parzialmente dalla risoluzione di identiche questioni”*[2]. Secondo quanto affermato dalla Corte di Cassazione, *“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 integralmente riportato in ossequio al principio di autosufficienza - identiche questioni dalla cui soluzione dipenda la decisione della causa”*[3].

Orbene, se il ricorso cumulativo appare, *ictu oculi*, uno strumento deflattivo del sistema processuale tributario, attesa l'evidente valenza semplificativa (un solo ricorso per impugnare più atti tributari), nessuna rilevanza sembra aversi sull'ammontare del contributo unificato. Infatti secondo il Dipartimento delle Finanze, che sulla questione si è espresso con la Direttiva n. 2/DGT del 14/12/2012, il valore della lite va individuato sul singolo atto tributario impugnato e pertanto il contributo unificato va corrispondere per singolo atto impugnato e ciò, a prescindere dall'eventuale presenza di un ricorso cumulativo. Ovviamente tutti gli Uffici di Segreteria delle Commissioni Tributarie si sono adeguati al citato indirizzo richiedendo, all'occorrenza, l'integrazione del contributo unificato versato sulla base di una erronea valutazione del valore della lite.

La questione, che ha recentemente indotto il legislatore a positivizzare l'interpretazione fornita dal Dipartimento delle Finanze, merita di essere approfondita, anche al fine di far emergere eventuali profili d'incostituzionalità della novella disposizione contenuta nella legge di stabilità per l'anno 2014.

Per una migliore e più compiuta comprensione di tutti gli aspetti della questione occorre procedere a una preliminare rassegna della disciplina normativa di riferimento, alla cui stregua dev'essere giudicata la validità delle pretese tributarie principiando dalla Direttiva n. 2/DGT del 14/12/2012 a tenore della quale “*In base a quanto disposto dal comma 5 dell'articolo 12 del Decreto Legislativo n. 546/1992 “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 unificato debba essere effettuato con riferimento ai valori dei singoli atti e non sulla somma di detti valori”.*

Il Dipartimento delle Finanze sembra interpretare la norma sul contributo unificato alla stregua del concetto utilizzato ai fini della definizione delle liti fiscali cd minori, (Decreto Legge n. 98/2011) laddove si è sancito in guisa che, “*quando con il medesimo atto introduttivo del giudizio siano stati impugnati, ad esempio, più avvisi di accertamento, si hanno tante liti autonome quanti sono gli avvisi di accertamento impugnati, con riferimento a ciascuno dei quali deve essere calcolato il valore della lite*”[\[4\]](#). L'autonomia della lite determinerebbe l'autonoma valutazione del contributo dovuto, da ragguagliarsi, singolarmente, al valore di ciascun atto oggetto di impugnazione.

Tale interpretazione è stata già contestata in dottrina[\[5\]](#). È stato altresì affermato dagli addetti ai lavori che “*In primo luogo, rileva un argomento di interpretazione letterale. Il comma 5 dell'articolo 12 parla di valore della lite con riferimento “all'atto impugnato”, non già al “singolo atto impugnato”. Il testo normativo, finalizzato ad individuare il limite di partecipazione al giudizio in assenza di difesa tecnica, si limita a chiarire quali tra le voci ordinariamente oggetto di recupero (imposta, interessi e sanzioni) vanno considerate al fine di valorizzare il detto limite. Un secondo argomento, di ordine sistematico, rimanda alla corretta individuazione della norma regolatrice gli elementi costitutivi del contributo unificato, ossia, presupposto e base imponibile. Necessita quindi ricostruire la disciplina in vigore*”[\[6\]](#).

L'articolo 9 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115/2002 stabilisce che “*è dovuto il contributo unificato di iscrizione a ruolo, per ciascun grado di giudizio, nel processo civile, compresa la procedura concorsuale e di volontaria giurisdizione, nel processo amministrativo e nel processo tributario, secondo gli importi previsti dall'articolo 13 e salvo quanto previsto dall'articolo 10*”.

L'articolo 13 del cennato Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 quantifica gli importi dovuti individuati per scaglioni in base al “*valore dei processi*”; più in generale, l'articolo 3, comma 1 lettera o) definisce processo “*qualunque procedimento contenzioso (...) di natura giurisdizionale*”. Il comma 6 quater dell'articolo 13 disciplina il contributo unificato “*per i ricorsi principale ed incidentale proposti innanzi alle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali*”. Il contributo dovuto va calcolato per scaglioni sul “*valore della controversia*”. Secondo la specifica previsione del comma 3 bis dell'articolo 14, nei processi tributari, il “*valore della lite*”, è determinato ai sensi del comma 5 dell'articolo 12 del Decreto Legislativo n. 546/1992.

Secondo la propria legge regolatrice, il contributo unificato è quindi dovuto “*per il processo*”. Può quindi fondatamente assumersi che l'apparente diversa locuzione utilizzata per il contenzioso tributario (controversia o lite) non muti lo spirito dell'imposizione, anche in conformità alle dichiarate intenzioni del legislatore, secondo il quale, il contributo unificato è stato introdotto per realizzare “*un'evidente finalità di semplificazione*”

, eliminando tutti gli incombenti inerenti al procedimento relativi all'imposta di bollo, alla tassa di iscrizione a ruolo, ai diritti di cancelleria, nonché ai diritti di chiamata in causa dell'ufficiale giudiziario[7].

L'interpretazione fornita in seno alla Direttiva n. 2/DGT opera una trasposizione dal processo all'atto impugnato. Secondo quanto sopra esposto, si pretenderebbe di commisurare la tassazione in funzione dei singoli atti eventualmente contestualmente impugnati, che quindi rileverebbero singolarmente al fine della individuazione della base imponibile. Tuttavia, tale interpretazione esubera il portato della norma regolatrice del contributo, operando una discriminazione qualitativa tra procedimenti giurisdizionali, per cui quelli in ambito civile, penale ed amministrativo soggiacerebbero alla tassazione del processo mentre quello tributario, diversamente ed immotivatamente, alla tassazione dell'atto. Ciò, non considera il disposto dell'articolo 10 del codice di procedura civile, laddove è espressamente stabilito che *“le domande nello stesso processo contro la medesima persona si sommano tra loro”*. Né tiene in conto la giurisprudenza della quinta sezione della Suprema Corte, secondo la quale *“il principio del cumulo delle domande stabilito dall'articolo 10 del codice di procedura Civile, secondo il quale il valore della causa ai fini dell'individuazione del giudice competente, si determina sommando le domande proposte nel medesimo processo contro la medesima persona, è applicabile (...) quando le diverse domande sono formulate con lo stesso atto introduttivo del processo”*, mentre invece, laddove le domande siano state proposte con giudizi separati e successivamente riunite, il detto principio non si applica in quanto *“in questo secondo caso ciascuno dei singoli procedimenti mantiene la propria individualità nonostante l'intervenuta riunione e la competenza per valore deve essere stabilita verificando il valore di ciascuna domanda”*[8].

Più in generale, laddove il contributo unificato è stato introdotto per *“razionalizzare e semplificare il regime impositivo connesso all'esercizio dell'attività giurisdizionale”*[9] l'interpretazione proposta pare privilegiare le finalità di recupero al principio di economia degli atti processuali. Sulla questione si registra un interessante pronunciamento della Commissione Tributaria Provinciale di Bari che, con Ordinanza del 22/4/2013, ha sospeso la richiesta del Ministero di ottenere un ulteriore pagamento del contributo unificato da parte di un ricorrente che aveva pagato un solo contributo unificato per vedersi annullare più cartelle di pagamento. Ma vi è di più, con sentenza n. 120/1/13 del 19/07/2013 la Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso, confutando tutte le argomentazioni fornite dall'Ufficio di Segreteria che richiedeva la medesima integrazione del contributo unificato, ha concluso affermando che *“l'interpretazione dell'A.F. comporterebbe una ingiustificata discriminazione tra processi giurisdizionali poiché per quello civile (al quale si conforma di massima quello tributario) e per quello amministrativo il CU sarebbe commisurato al valore della lite mentre per quello tributario il CU dovrebbe essere commisurato al valore dei singoli atti contestualmente impugnati. Giova in proposito ricordare che il giudice delle leggi in più occasioni ha ricordato che se di una norma sono possibili diverse interpretazioni (ma non è nemmeno il caso di cui si discute attesa la palese illegittimità dell'interpretazione sostenuta dall'A.F.) deve sempre essere privilegiata l'interpretazione che sia costituzionalmente orientata. Pertanto anche sotto il profilo dell'interpretazione della legge in conformità dei principi costituzionali, deve ritenersi illegittima la tesi dell'A.F.”*. Non mancano tuttavia pronunciamenti della medesima giustizia tributaria di segno opposto[10].

3. *ius superveniens*: legge di stabilità 2014. Incostituzionalità, per manifesta irragionevolezza, degli articoli 3, 53, 24, 113 e 117, comma 1, della Costituzione.

Se l'interpretazione costituzionalmente orientata del citato quadro normativo avrebbe potuto, ragionevolmente, indurci a condividere le ragioni sopra argomentate, l'avvenuta modifica dell'articolo 14, comma 3 bis, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, ad opera dell'articolo 1, comma

559, Legge n. 147/2013, suggerisce di affrontare la questione sotto il profilo della costituzionalità. Il nuovo articolo 14, comma 3 bis, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115/2002 così recita: “*Nei processi tributari, il valore della lite, determinato, per ciascun atto impugnato anche in appello, ai sensi del comma 5 dell’articolo 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni, deve risultare da apposita dichiarazione resa dalla parte nelle conclusioni del ricorso, anche nell’ipotesi di prenotazione a debito*”.

La disciplina precedente la citata modifica introdotta con la legge di stabilità per l’anno 2014 non contemplava un trattamento specifico per il ricorso cumulativo, sicché, come sopra illustrato, vigeva il rinvio formale alla disciplina processualistica (articolo 1, comma 2, del Decreto Legislativo n. 546/92) secondo la quale trovava applicazione l’articolo 10 del Codice di procedura civile che, ai fini della determinazione del valore della controversia, introduceva il criterio secondo il quale, qualora l’atto contenga più tributi il valore della lite si identifica esclusivamente con quello del tributo di cui si chiede l’annullamento. Invero, il rinvio alla disciplina generale processualistica risultava perfettamente legittimo anche nella considerazione che il processo tributario è un processo come gli altri, non esistendo un principio che esiga una disciplina speciale. Peraltro, l’organizzazione del processo tributario non sottende alcun interesse fiscale.

Orbene, la novella disciplina, nel determinare il valore della lite “*per ciascun atto impugnato anche in appello*”, escludendo quindi i soli giudizi instaurati davanti la Corte di Cassazione, appare idonea ad incidere direttamente e subitaneamente sulle situazioni giuridiche di coloro che attivano i meccanismi della giustizia tributaria in quanto potenzialmente dotata di efficacia innovativa, generando non pochi *vulnus* all’ordinamento costituzionale sotto il profilo della irragionevolezza.

Da qui l’esigenza, in riferimento agli articoli 3, 53, 24, 113 e 117, comma 1, della Costituzione, di porre la questione di costituzionalità in ordine alla modifica dell’articolo 14, comma 3 bis, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, ad opera dell’articolo 1, comma 559, Legge n. 147/2013, ritenuta rilevante e non manifestamente infondata nella parte in cui nello stabilire “*...il valore della lite per ogni atto impugnato, determinato, per ciascun atto impugnato anche in appello...*”, non fa salva, escludendola, l’ipotesi del ricorso cumulativo.

La natura giuridica del contributo unificato rappresenta il punto nodale del ragionamento qui illustrato e teso a dimostrare la manifesta irragionevolezza della norma censurata. Dalla natura tributaria del contributo unificato derivano infatti tutte le conseguenze qui individuate. Secondo la giurisprudenza costituzionale, “*Un tributo consiste in un prelievo coattivo che è finalizzato al concorso alla pubbliche spese ed è posto a carico di un soggetto passivo in base ad uno specifico indice di capacità contributiva; indice che deve esprimere l’idoneità di tale soggetto all’obbligazione tributaria*”^[11]. Se una decurtazione patrimoniale integri un tributo, indipendentemente dal *nomen juris* attribuitele dal legislatore, occorre interpretare la disciplina alla luce dei criteri indicati dalla giurisprudenza costituzionale come caratterizzante la nozione unitaria di tributo: doverosità della prestazione, collegamento di tale prestazione con la pubblica spesa in relazione ad un supposto economico rilevante^[12].

Peraltro, sulla specifica natura tributaria del contributo unificato si registra già un pronunciamento della Corte Costituzionale a tenore del quale: “**La natura di “entrata tributaria erariale” del predetto contributo unificato** si desume infatti, indipendentemente dal *nomen iuris* utilizzato dalla normativa che lo disciplina: a) dalla circostanza che esso è stato istituito in forza di legge a fini di semplificazione e in sostituzione di tributi erariali gravanti anch’essi su procedimenti giurisdizionali, quali l’imposta di bollo e la tassa di iscrizione a ruolo, oltre che dei diritti di cancelleria e di chiamata di causa dell’ufficiale giudiziario (articolo 9, commi 1 e 2, della Legge n. 488 del 1999); b) dalla conseguente applicazione al contributo unificato delle stesse esenzioni previste dalla precedente legislazione per i tributi sostituiti e per

l'imposta di registro sui medesimi procedimenti giurisdizionali (comma 8 dello stesso articolo 9); c) dalla sua espressa configurazione quale prelievo coattivo volto al finanziamento delle «spese degli atti giudiziari» (rubrica del citato articolo 9); d) dal fatto, infine, che esso, ancorché connesso alla fruizione del servizio giudiziario, è commisurato forfetariamente al valore dei processi (comma 2 dell'articolo 9 e tabella 1 allegata alla legge) e non al costo del servizio reso od al valore della prestazione erogata. Il contribuente ha, pertanto, le caratteristiche essenziali del tributo e cioè la doverosità della prestazione e il collegamento di questa ad una pubblica spesa, quale è quella per il servizio giudiziario (analogamente si sono espresse, quanto alle caratteristiche dei tributi, le sentenze n. 26 del 1982, n. 63 del 1990, n. 2 del 1995, n. 11 del 1995 e n. 37 del 1997), con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante”[\[13\]](#).

Conseguenza della natura tributaria del contributo unificato è che la disposizione normativa censurata contrasta manifestamente con i principi di uguaglianza e della capacità contributiva (articoli 3 e 53 della Costituzione). In presenza di identico costo processuale, trattandosi di un unico processo generato dal ricorso cumulativo e collettivo, i contribuenti sarebbero infatti chiamati a corrispondere un contributo unificato rapportato al singolo atto impugnato e non al singolo processo tributario attivato. In sostanza se il contributo unificato rappresenta la spesa che lo Stato deve sostenere per remunerare il sistema della giustizia tributaria, l'ammontare di questo non può non tenerne conto, pena la violazione del citato principio della capacità contributiva. Il sacrificio che viene richiesto al contribuente è infatti strettamente limitato al perseguimento di quell'interesse pubblico sotteso al finanziamento della giustizia tributaria. Appare quindi evidente, *ictu oculi*, che il contributo unificato che viene richiesto per l'attivazione di un solo processo, ancorché finalizzato a chiedere l'annullamento di più atti tributari, è finalizzato a sostenere il costo di quel processo. Se così non fosse, si arriverebbe all'ipotesi assurda di far pagare ai contribuenti ricorrenti, attraverso il contributo unificato, una somma pari a quella che il sistema avrebbe richiesto nel caso di singoli processi tributari attivati a seguito della presentazione di singoli ricorsi. Quindi, i contribuenti dovrebbero sostenere per il processo tributario attivato attraverso il ricorso cumulativo una spesa alla stregua di quella sostenuta per la celebrazione di un numero spesso elevato di processi. Ora, in disparte la violazione di ogni esigenza di semplificazione dei processi, la lesione della capacità contributiva appare *in re ipsa*.

Ma vi è di più, l'applicazione della novella disposizione comporta un'ingiustificata discriminazione tra processi giurisdizionali (articolo 3 della Costituzione) poiché per quello civile (al quale si conforma di massima quello tributario) e per quello amministrativo il contributo unificato è commisurato al valore della lite mentre per quello tributario risulta adesso commisurato al valore dei singoli atti contestualmente impugnati, con ciò violando il citato principio di uguaglianza.

Inoltre, la nostra Costituzione ed i Trattati istitutivi dell'Unione Europea vietano di imporre filtri economici gravosi all'accesso alla giustizia. Se anche nel processo tributario è ammesso il ricorso cumulativo e collettivo, in presenza di identiche questioni giuridiche sottoposte al Giudice per evidenti esigenze di semplificazione processuale, non si comprende perché le medesime esigenze non debbano avere riflessi sui costi per accedere a detto strumento di difesa. Risulta quindi violato anche l'articolo 24 della Costituzione, perché subordinando l'utilizzo di uno strumento essenziale di difesa in giudizio, qual'è il ricorso collettivo e cumulativo, al pagamento del contributo unificato rapportato al singolo atto impugnato, si finisce per scoraggiare l'iniziativa di coloro che, collettivamente, vogliono agire in giudizio per la difesa delle proprie ragioni.

Per le medesime motivazioni risulta altresì violato anche l'articolo 113 della Costituzione che, stabilendo che la tutela giurisdizionale “*contro gli atti della Pubblica Amministrazione è sempre ammessa*”, sancisce

un principio teso ad assicurare la pienezza della tutela giurisdizionale contro gli atti della P.A.. Va da sé, infatti, che onerare il ricorrente di un peso tributario eccessivo, peraltro - come già detto - non rapportato alla remunerazione del sistema processuale, comporta un limite ingiustificato alla tutela giurisdizionale di cui trattasi.

Infine, risultano violati ex articolo 117, comma 1, della Costituzione, anche i vincoli derivanti dagli articoli 6, 13 e 18 della CEDU, i quali sanciscono rispettivamente il diritto ad un processo equo, ad un ricorso effettivo e al divieto di restrizione dei diritti non strettamente connesse allo scopo per cui sono state previste. Dalla lettura di quanto sopra argomentato appare infatti evidente che l'applicazione della disposizione normativa, che anima la qui impugnata pretesa tributaria, finisce per restringere ingiustificatamente il diritto al "ricorso effettivo", poiché, attraverso la pretesa integrazione del contributo unificato per singolo atto impugnato anche in presenza di un ricorso collettivo e cumulativo, non si mira a perseguire l'interesse pubblico, ma ad **amplificarlo** ultroneamente a danno dei contribuenti ricorrenti. A meno di voler sostenere che le esigenze, ancora attuali, legate all'emergenza finanziaria giustificano un siffatto sviamento della causa tipica del contributo unificato. Ma, la Corte Costituzionale ha già affermato che neppure l'emergenza economica consente la violazione dei principi costituzionali^[14].

4. Conclusioni.

Tutto ciò premesso, a parere di chi qui scrive sarebbe parecchio utile chiedere ai Giudici tributari, nel contesto di mirati ricorsi avverso le pretese integrazioni del contributo unificato avanzate ai ricorrenti dagli Uffici di Segreteria delle Commissioni Tributarie, di sollevare in via incidentale la questione di costituzionalità dell'articolo 14, comma 3 bis, Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, modificato dall'articolo 1, comma 559, Legge n. 147/2013, essendo rilevante e non manifestamente infondata per le ragioni sopra illustrate, nella parte in cui nello stabilire "*...il valore della lite per ogni atto impugnato, determinato, per ciascun atto impugnato anche in appello...*", non fa salva, escludendola, l'ipotesi del ricorso cumulativo.

[1] Tar Sicilia-Palermo, sent. 02/07/2007 n. 1713.

[2] Cass. sent. n. 171/91, n. 10578/2010.

[3] Cass. Civ. sent. n. 4490/2013.

[4]CFR : Ag Entrate Circ. 48/2011.

[5] Mariagrazia Buzzone, "Il ricorso cumulativo sconta il <<contributo unificato tributario>> per ciascun atto impugnato", commento alla Legge di Stabilità 2014, e-book IPSOA, 2014. A. Biscuola, "La base imponibile del contributo unificato nel caso del c.d. ricorso cumulativo oggettivo", Rass. trib. n. 4/2013.

[6] Avv. Renato Torrisi, Tesoriere Unione Nazionale delle Camere degli Avvocati Tributaristi, "Il contributo unificato nel processo tributario. Ricorso cumulativo oggettivo: una interpretazione problematica", comunicato stampa del 09/04/2013.

[7]CFR Circ. Min. Finanze n. 33/2007.

[8] Corte Cass. sez. V°, sent. 1.4.2003 n. 4960.

[9]Camera dei Deputati - XIV Legislatura, Resoconto della II Commissione permanente Giustizia, seduta del 17.4.2002.

[10]Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. VIII, sent. n. 182 del 16 ottobre 2013; Comm. Trib. Prov. Frosinone, sent. n. 1218/04/14 del 17/09/2014.

[11] Corte Cost. sentt. nn. 91/1972; 97/1968; 89/1966; 16/1965; 45/1964.

[12] Corte Cost. sentt. nn. 141/2009; 335 e 64/2008; 334/2006; 75/2005.

[13] Corte Cost. sent. n. 73/2005.

[14] Corte Cost. sent. n. 307/1983.

TAG: Giustizia Tributaria, costituzionale, diritto tributario

Avvertenza

La pubblicazione di contributi, approfondimenti, articoli e in genere di tutte le opere dottrinarie e di commento (ivi comprese le news) presenti su Filodiritto è stata concessa (e richiesta) dai rispettivi autori, titolari di tutti i diritti morali e patrimoniali ai sensi della legge sul diritto d'autore e sui diritti connessi (Legge 633/1941). La riproduzione ed ogni altra forma di diffusione al pubblico delle predette opere (anche in parte), in difetto di autorizzazione dell'autore, è punita a norma degli articoli 171, 171-bis, 171-ter, 174-bis e 174-ter della menzionata Legge 633/1941. È consentito scaricare, prendere visione, estrarre copia o stampare i documenti pubblicati su Filodiritto nella sezione Dottrina per ragioni esclusivamente personali, a scopo informativo-culturale e non commerciale, esclusa ogni modifica o alterazione. Sono parimenti consentite le citazioni a titolo di cronaca, studio, critica o recensione, purché accompagnate dal nome dell'autore dell'articolo e dall'indicazione della fonte, ad esempio: Luca Martini, La discrezionalità del sanitario nella qualificazione di reato perseguibile d'ufficio ai fini dell'obbligo di referto ex. art 365 cod. pen., in "Filodiritto" (<https://www.filodiritto.com>), con relativo collegamento ipertestuale. Se l'autore non è altrimenti indicato i diritti sono di Inforomatica S.r.l. e la riproduzione è vietata senza il consenso esplicito della stessa. È sempre gradita la comunicazione del testo, telematico o cartaceo, ove è avvenuta la citazione.
