

Le proposte dell'Ungdcec sull'imposizione legata all'accesso alla giustizia tributaria

# Contributo unificato non equo

Le norme attuali sono penalizzanti per il contribuente

DI GIANCARLO FALCO\*  
E DANIELE BALDASSARE  
GIACALONE\*\*

Come disse Sir. Winston Churchill: «Una nazione che si tassa nella speranza di diventare prospera è come un uomo in piedi in un secchio che cerca di sollevarsi tirando il manico». È anche questo il caso di un iniquo tributo per accedere alla giustizia tributaria. Un'eccessiva imposizione fiscale in materia di contributo unificato rischia, infatti, di inibire il diritto alla difesa. La commissione processo tributario dell'Ungdcec, onde stimolare un intervento del legislatore, ha ritenuto opportuno analizzare, seppur sinteticamente, alcune delle criticità della normativa in materia di Cut, in un contesto storico che spesso si appiattisce su un'interpretazione delle norme affidata alla prassi, non sempre attenta alle esigenze e, ancor più, ai diritti dei contribuenti.

Con tale approccio si è ritenuto necessario focalizzare l'attenzione, in questa sede, sulle norme che regolamentano il contributo unificato, precisando, sin da subito, che l'anomalia dell'impianto normativo in questione riguarda parecchi aspetti, dalla c.d. «tassazione degli atti e non del processo», alla tassazione plurima in caso di ricorso unico avverso più atti, alle criticità in caso di riassunzione a seguito di rinvio dalla Cassazione, al discutibile regime sanzionatorio e alla difficile imparzialità nel caso di giudizi che vertono su contestazioni in materia di Cut.

È l'articolo 37 del dl n. 98/2011 ad avere novellato la disciplina sul contributo unificato nel processo tributario. Con il comma 6 dell'articolo 37, sono state apportate modifiche al Testo unico delle disposizioni in materia di spese di giustizia (Tusg), al fine di consentire l'applicazione del contributo unificato alle liti afferenti gli atti rientranti nella giurisdizione tributaria.

L'art. 13 del Testo unico sulle spese di giustizia di cui al dpr n. 115 del 2002, prevede criteri diversi per la quantificazione del contributo unificato dovuto nei processi civile, amministrativo e tributario. Per il processo tributario, il comma 6-quater del citato articolo 13 individua gli importi dovuti in base a diversi scaglioni di valore delle liti, mentre il comma 3-bis, dell'art. 14, statuisce che «Nei processi tributari, il valore della lite, determinato, per ciascun atto impugnato anche in appello, ai sensi del comma 2 dell'articolo 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546...». In particolare, il comma 2, prevede che «per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste». Orbene, procedendo per gradi, si rileva un primo disallineamento con le altre giurisdizioni nelle quali l'imposizione fiscale viene quantificata in base al «valore dei processi» e non per «ciascun atto impugnato». In secondo luogo, con riferimento al calcolo del Cut per i giudizi di primo grado, in caso di impugnazione con unico ricorso di una pluralità di atti (si pensi, ad esempio, al ruolo e alla cartella di pagamento), il contributo unificato dovrà essere versato in unica soluzione e il relativo importo risulterà dalla sommatoria dei contributi dovuti con riferimento ad ogni atto impugnato sulla base del valore di ognuno di essi, ai sensi del citato art. 14, comma 3-bis del dpr n. 115 del 2002. Sostanzialmente, dunque, nel processo tributario – diversamente dagli altri processi – per il pagamento del contributo unificato è prevista una obbligazione ex lege calcolata sul numero degli atti impugnati e non sul totale della lite; in questo modo è stata regolamentata di fatto un'ulteriore «tassa implicita» che deve sostenere il contribuente e non una mera contribuzione alle spese di

giustizia, come invece avviene per i processi nelle altre giurisdizioni. Per il giudizio di appello, poi, un'ulteriore disposizione specifica è stata introdotta dall'art. 1, comma 598, della legge n. 147/2013, in base al quale il valore della lite è determinato, come detto, «per ciascun atto impugnato anche in appello». In altri termini, in estrema sintesi, secondo l'interpretazione dell'Amministrazione, è previsto, dunque, il pagamento dello stesso importo calcolato in base ai criteri del primo grado. Concepita la norma in tal modo potrebbe apparire una conclusione quasi del tutto scontata, tuttavia si ritiene opportuno sottolineare che, come ben noto a tutti, ai sensi delle disposizioni contenute nel titolo II capo III del dlgs n. 546/92, oggetto delle impugnazioni è la sentenza e non più il singolo atto impugnato nel primo grado di giudizio. D'altronde, a pena di inammissibilità, l'appellante deve sottoporre a critica specifica le argomentazioni contenute nella sentenza impugnata e non può semplicemente riproporre le eccezioni sollevate in primo grado. Orbene, se la norma prevede che bisogna calcolare il contributo su ogni atto impugnato, e l'atto impugnato in secondo grado è la sentenza, perché si richiede anche nel secondo grado di giudizio il pagamento del contributo sui singoli atti impugnati in primo grado? Passando poi alla riassunzione a seguito di rinvio dalla Cassazione, le particolarità non finiscono qui, anzi forse raggiungono l'apice in seguito ad una pronuncia della Cassazione che rinvia la causa in commissione tributaria (provinciale o regionale): in questo caso, per un ulteriore «vulnus» della norma (che sarà oggetto di un'ulteriore e necessario approfondimento), è il contribuente ad avere interesse alla riassunzione, a prescindere dall'esito dei vari gradi di giudizio, in quanto l'omessa riassunzione della causa davanti al giudice di rinvio determina l'estinzione del processo (ai sensi dell'art. 63, comma 2, del dlgs n. 546/92)

e la definitività dell'avviso di accertamento impugnato. Ebbene, anche in questo caso al contribuente viene richiesto il pagamento del contributo unificato così come se fosse nel primo grado di giudizio e, dunque, nel caso specifico, è sempre il contribuente a sopportare l'onere del pagamento del contributo.

**Riflessioni sul regime sanzionatorio.** Per la riscossione del contributo unificato omesso o insufficiente, l'art. 16, commi 1 e 1-bis del Tusg, rinvia agli artt. da 247 a 249 (parte VII, titolo VII) e prevede l'applicazione degli interessi al saggio legale sull'importo iscritto a ruolo, nonché l'irrogazione della sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della maggiore imposta dovuta. In particolare, l'entità della sanzione è commisurata ai giorni di ritardo nel pagamento del contributo unificato, e arriva addirittura al 200% dell'importo dovuto e non versato, se il pagamento avviene successivamente al novantesimo giorno ovvero non venga effettuato. È di tutta evidenza che ci ritroviamo dinanzi a un sistema sanzionatorio assolutamente penalizzante e sproporzionato nella misura afflittiva prevista, in un contesto in cui non vi può essere alcun tentativo di evasione ma esclusivamente un mancato versamento di un importo regolarmente dichiarato dallo stesso contribuente fin dall'iscrizione della causa a ruolo. Inoltre, sul piano sanzionatorio, il comma 3-bis dell'art. 13 del dpr n. 115/2002, stabilisce che, ove il difensore non indichi «il proprio indirizzo di posta elettronica certificata...», ovvero qualora la parte ometta di indicare il codice fiscale nell'atto introduttivo del giudizio o, per il processo tributario, nel ricorso il contributo unificato è aumentato della metà». Le predette doglianze assumono, poi, maggiore importanza vista la mancata previsione del rimborso in caso di compensazione delle spese. Il quadro fin qui delineato diventa, infatti, ancora più iniquo nel caso in cui il

processo si concluda, come spesso accade, con la compensazione delle spese di giudizio: in questo caso, infatti, il contributo rimane a carico di chi lo ha anticipato (quindi, il contribuente). Sul punto si fa altresì presente che nel processo amministrativo trova applicazione il comma 6-bis dell'art. 13 del dpr n. 115/2002, secondo il quale - in caso di compensazione delle spese di giudizio - queste ultime, incluso il contributo unificato, sono poste a carico della parte soccombente. Tale

disposizione non risulta però applicabile al processo tributario, dal momento che non è prevista una specifica norma di rinvio nella disciplina del contributo unificato tributario. In tal senso, anche la giurisprudenza della Corte di cassazione ha affermato la natura di obbligazione ex lege del contributo unificato tributario gravante sulla sola parte soccombente, soltanto nel caso di espressa sua condanna alle spese del giudizio nelle statuizioni della sentenza (Cass. n. 2691/2016; Cass. n.

23830/2015). In definitiva, nel rito tributario la restituzione del contributo unificato a carico di una parte processuale avviene solo (e non sempre) nel caso di condanna alle spese di giudizio dell'altra parte. In merito, infine, ai giudizi aventi ad oggetto contestazioni sul pagamento del contributo o all'irrogazione delle relative sanzioni, viene «minata» l'imparzialità dell'organo giudicante. Infatti, sovente, il soggetto preposto all'accertamento e all'irrogazione delle sanzioni ha sede proprio pres-

so le commissioni tributarie. Da tutto quanto fin qui rappresentato, dunque, emerge la necessità di un intervento normativo volto ad eliminare tali storture. Sicuramente è solo un piccolo passo rispetto alle grandi necessità di intervento che richiederebbe attualmente il processo tributario, ma è comunque importante per garantire un minimo di equità in un processo che, diventando sempre più oneroso, limita di fatto il diritto di difesa del contribuente.

— © Riproduzione riservata —

**Sintesi delle proposte di modifica sulle norme che regolamentano il Cut**

- Primo grado: tassazione della lite e non dei singoli atti
- Secondo grado: sempre e solo un unico contributo unificato, in quanto l'atto impugnato è la Sentenza
- Riassunzione a seguito di rinvio dalla Corte di cassazione: contributo a carico dell'Erario se è parte soccombente
- Regime sanzionatorio da mitigare: ipotizzabile applicazione per analogia delle norme sui mancati versamenti delle imposte in generale
- Contributo sempre da rimborsare alla parte vittoriosa, anche in caso di compensazione delle spese di giudizio
- Attribuzione ad un terzo soggetto del potere di accertamento in materia di Cut, operante fisicamente in sedi differenti dalle commissioni tributarie

