

Sentenza del 16/06/2023 n. 390 - Corte di giustizia tributaria di primo grado di Pescara Sezione/Collegio 1

Intitolazione:

Contributo Unificato Tributario - Nel caso di impugnativa di un provvedimento tacito di silenzio rifiuto relativo a più istanze e/o annualità il contributo unificato tributario è dovuto per ciascuna di esse - Sussiste L'[art. 14, c. 3 bis DPR 115/2002](#) dispone che il valore della lite è determinato in base a ciascun atto impugnato anche in appello. In via interpretativa tale concetto è stato esplicitato con la Direttiva n 2/2012 emanata dal Dipartimento delle Finanze ed è stato chiarito come, in caso di un unico ricorso avverso più atti il calcolo del contributo unificato debba essere effettuato con riferimento al valore dei singoli atti e non sulla somma di detti valori.

Massima:

Nel caso di ricorso cumulativo si è recentemente pronunciata anche la Suprema Corte di Cassazione con le Ordinanze nn. 16283 e 16284 dell'anno 2021, nonché la Corte costituzionale, sulla presunta illegittimità dell'art. 14, c. 3 bis suddetto per violazione dell'art. 3 della Costituzione, ritenendo inammissibile la questione, seppur non pronunciandosi sulla infondatezza della questione stessa. L'orientamento prevalente, oramai consolidato, della giurisprudenza di merito e di legittimità è quella di ritenere costituzionalmente legittimo il criterio voluto dal Legislatore di determinare il valore della lite e il corrispondente contributo, nei ricorsi cumulativi, su ciascun atto impugnato, anche in appello, come appunto prescrive l'art. 14 sopra menzionato. Pertanto, nel caso di impugnativa di un provvedimento tacito di silenzio rifiuto relativo a più istanze il contributo unificato tributario è dovuto per ciascuna istanza di rimborso presentata.

Testo:

La Società O. con sede legale a Parigi, che ha cambiato denominazione sociale dalla precedente O. (stessa P.IVA), società incorporante la B., come da atto di fusione per incorporazione del 30/12/2010, in persona del proprio Legale rappresentante, ricorre avverso il provvedimento di diniego del Dipartimento delle finanze, Direzione della giustizia tributaria, Ufficio di Segreteria della Commissione Tributaria Regionale Abruzzo- Sez. staccata di Pescara- notificato il 08/06/2021 sull'istanza di rimborso del contributo unificato versato a seguito di regolarizzazione, emesso con riferimento al RGA 384/2019, instaurato da O., notificata all'Ufficio di Segreteria della CTR Abruzzo a mezzo pec in data 04/06/2021 per un credito complessivo di euro 9.012,91. FATTO In data 08/05/2019 la O. iscriveva a ruolo il ricorso in riassunzione RGA 384/2019 conseguente alla Sent. Della S.C. 26376/2018 che si era pronunciata sul silenzio rifiuto di un rimborso di un credito d'imposta di euro 6.392.638,59 e un provvedimento di diniego al rimborso di un credito d'imposta di euro 1.784.415,66. In data 03/01/2019 la Società procedeva al pagamento del contributo unificato dovuta per l'iscrizione del RGR 384/2019 che aveva per oggetto un silenzio rifiuto al rimborso di un credito d'imposta paria ad euro 6.392.638,59 e un provvedimento di diniego al rimborso di un credito d'imposta paria ad euro 1.784.415,66, corrispondendo due contributi unificati di euro 1.500,00 cadauno. In data 20/05/2019 la Segreteria della CTR Abruzzo notificava al Difensore un atto di regolarizzazione del pagamento del CUT per euro 8.960,00 poiché" la Società appellante ha depositato appello avverso 22 istanze di rimborso su cui si sono formati altrettanti silenzio-rifiuto e un provvedimento di diniego parziale e, pertanto, il contributo unificato va calcolato sul valore di ciascun atto impugnato, anche in grado d'appello, ai sensi dell'[art. 14, c. 3 bis DPR 20/05/2002, n° 115](#)". La Società pur ritenendo la pretesa illegittima, per evitare azioni coattive, versava, con marca da bollo, l'integrazione di euro 8.968,75. Successivamente, il 04/06/2021, la contribuente presentava alla Segreteria della CTR Abruzzo istanza di rimborso di quanto richiesto, più interessi (totale 9.012,91) ma, l'Ufficio notificava il provvedimento di diniego che risulta illegittimo per i seguenti motivi: DIRITTO 1) Infondatezza e illegittimità del provvedimento di diniego. L'Ufficio ha ritenuto che l'oggetto del giudizio RGA 384/2019 fossero 22 silenzio-rifiuto e un provvedimento di diniego espresso. Invero ciò non rappresenta la realtà come documentato dalla Sent. della S.C., dalla Sent. della CTR Abruzzo e dalla Sent. della CTP di Pescara. Tutte le sentenze hanno considerato solo due atti e la P.A. deve adeguarsi alle pronunce del Giudice (cfr. TAR Veneto, Sent. 135/2021). Peraltro, detto accertamento giudiziale è stato condiviso dalla stessa A.E. e, quindi, dallo stesso MEF nei propri atti come le controdeduzioni al RGA 384/2019 che indica anche e nel ricorso in appello dell'A.E. avverso la Sent. della CTP di Pescara il valore della lite in euro 6.392.638,59 e euro 1.784.415,66. Qualora codesta Corte non dovesse condividere tale assunto si chiede la sospensione del processo e la rimessa degli atti alla Corte costituzionale per illegittimità costituzionale dell'[art. 14, c. 3 bis DPR 115/2002](#) in riferimento all'art. 3 della Costituzione nei termini che vengono indicati. 2) Illegittimità dell'[art. 14, c. 3 bis DPR 115/2002](#), per violazione dell'art. 3 della Costituzione nella parte in cui prescrive che il valore della lite è determinato per ciascun atto impugnato, anche in appello: la rilevanza e la non manifesta infondatezza. Il sopra citato c. 3 bis nella parte in cui obbliga il contribuente a determinare, anche in secondo grado, il CUT sul valore di ogni singolo atto impugnato in primo grado, è costituzionalmente illegittima poiché viola l'art. 3 della Cost. per disparità di trattamento, in quanto il ricorso in CTR è trattato diversamente rispetto al ricorso tributario in Cassazione e dalle azioni promosse nel processo civile e quello amministrativo il cui valore della lite è dato dalla somma delle domande (vedasi quanto espresso sulla rilevanza e sulla manifesta infondatezza- Sent. 78 del 2016 e Ordinanza 248 del 2017 della Corte costituzionale). In entrambi le decisioni la Corte ha dichiarato inammissibile le questioni di illegittimità costituzionale sollevate al c. 3 bis, non pronunciandosi sulla loro infondatezza (cfr. Ord. 162/2015 della CTP di Campobasso e, ugualmente, la CTR Campania con l'Ord. Del 19/04/2016 che hanno promosso il giudizio di

incostituzionalità, come riportati). Si rileva del tutto evidente la illogicità della norma che, solo per esigenze di cassa, impone un diverso e molto più oneroso sistema nel calcolo del CUT, oltretutto solo per il giudizio di impugnazione della Sent. della CTP e non anche per il giudizio di impugnazione della Sent. della CTR, posto che, nei giudizi per Cassazione, vige la regola del cumulo citato dall'art. 10 cpc. Per questi motivi si chiede di dichiarare illegittimo il provvedimento di diniego e si condanni l'Ufficio al rimborso più interessi o, in subordine, si sospenda il giudizio e si rimetta gli atti alla Corte costituzionale per valutare la legittimità del **c. 3 bis dell'art. 14 DPR 115/2002**. Con vittoria di spese. L'Ufficio, con proprie controdeduzioni, chiarisce quanto segue: 1) Asserita infondatezza ed illegittimità del provvedimento di diniego. L'Ufficio ha applicato l'**art. 14, c. 3 bis DPR 115/2002** in cui si dispone che il valore della lite è determinato in base a ciascun atto impugnato anche in appello. In via interpretativa tale concetto è stato esplicitato con la Direttiva n 2/2012 emanata dal D.F. ed è stato chiarito come, in caso di un unico ricorso avverso più atti, "il calcolo del contributo unificato debba essere effettuato con riferimento al valore dei singoli atti e non sulla somma di detti valori". Con specifico riguardo la fattispecie verte, oltre che su un diniego espresso, anche su 22 istanze di rimborso pagate all'estero dalla B. (incorporata dalla O.) sui dividendi, ognuna dei quali relativa a soggetti diversi e a distinte annualità. Ogni istanza, inoltre è stata presentata singolarmente e in momenti diversi dal 1988 al 2003, senza che il COP abbia fornito risposta, di tal che si è formato il silenzio rifiuto. Ebbene, non è chiara la ragione logico-giuridica per cui a fronte di 22 istanze, possa formarsi un solo silenzio rifiuto, dal momento che la suddetta B. ha presentato una pluralità di richieste di rimborso differenti per società emittente e annualità e non una sola singola istanza. Tale fattispecie va ricondotta al ricorso cumulativo tema sul quale si è pronunciata la S.C. con le Ord. 16283 e 16284/2021, come riportato. A riprova dell'autonomia di ogni singola istanza e di conseguenza della necessità di specifica rimozione per ciascuno dei 22 "silenzio rifiuto" impugnati, si deve rilevare come, all'esito del giudizio, a tutt'oggi pendente in Cassazione, talune istanze potrebbero essere accolte e per altre confermato il diniego. Circa le modalità di calcolo del CUT applicato si ribadisce quanto affermato dalla circ. 9/E/2012 della A.E. che ha chiarito che nella determinazione della lite nella mediazione avente ad oggetto il rimborso di tributi, si debba far riferimento al singolo rapporto tributario. Inconferente è anche la Sent. Citata del TAR che riguarda diversa fattispecie e materia e non viene sconfessato alcun provvedimento giudiziario che, nel punto, non è mai stato effettuato. 2) Sull'asserita illegittimità costituzionale dell'art. 14 per violazione art. 3 Costituzione nella parte in cui prescrive che il valore della lite è determinato per ciascun atto impugnato, anche in appello: la rilevanza e la non manifesta infondatezza. La Corte costituzionale, con la Sent. 78/2016 ha espresso il suo chiaro parere respingendo tutte le censure con motivazioni condivisibili. Quanto alla pretesa violazione degli artt. 3 e 53 della Costituzione, il rimettente non argomenta in ordine alle ragioni per le quali debba sussistere un identico trattamento tra tributi e sanzioni stante la diversa natura e funzione dei diversi processi e non spiega perché nella valutazione dei diversi processi avrebbe dovuto assumere quale Tertium comparationis il rito civile. Detto principio non riguarda una singola posizione, che ben potrebbe ispirarsi a principi diversi da quello della progressività, né la spesa per i servizi generali, coperta da imposte indirette ed entrate, corrisposte da chi richiede una prestazione: ne consegue che il principio di cui trattasi non può operare con riguardo alle spese di giustizia. Inoltre, in ordine alla dedotta violazione degli artt. 24 e 113- 1 c. della Costituzione, il rimettente non chiariva il motivo per cui il diritto di difesa sarebbe conculcato nel meccanismo di determinazione del CUT nel ricorso cumulativo oggettivo, mentre non lo sarebbe con riguardo a quello previsto per ogni singolo atto. Infine, l'asserito contrasto con gli artt. 6 e 13 della Convenzione Europea dei Diritti dell'uomo, si configura come mera asserzione, priva di alcun riscontro argomentativo in grado di giustificare la lesione del diritto ad un processo equo e una tutela giurisdizionale effettiva. L'odierno ricorrente ripropone la medesima questione relativa alla illegittimità costituzionale dell'art. 14, c. 3 bis del D.Leg. 546/92 rispetto all'art. 3 della Costituzione" sotto il profilo della disparità di trattamento", tra "il ricorso tributario in CTR e "le azioni promosse nel processo civile e quello amministrativo" che è già stata sottoposta al vaglio della Corte. Vedasi, in proposito anche quanto statuito relativo all'Ord. 16284/2021 della S.C. che si riporta. Da quanto sopra, deve concludersi che è ormai consolidato l'orientamento giurisprudenziale di merito e di legittimità, di ritenere costituzionalmente legittimo il criterio adottato dal Legislatore, nell'ambito del processo tributario, di determinare il valore della lite ed il corrispondente CUT, nei ricorsi cumulativi, su ciascun atto impugnato anche in appello. Privata di pregio è anche l'asserita disparità di trattamento tra il ricorso tributario in CTR rispetto al ricorso in Cassazione. Come è noto il ricorso in Cassazione avverso una Sent. della CTR è disciplinato dall'art. 360 cpc e segg., pertanto, soggiace alle regole del processo civile anche per quanto riguarda la determinazione del valore della lite e la quantificazione del CUT che, per l'appunto, non è tributario. Tutto quanto premesso, chiede di rigettare il ricorso e dichiarare legittimo il provvedimento di diniego. Con vittoria di spese. Il contribuente, con successive memorie insiste su quanto riportato in ricorso specificando che il "cumulo" cui si riferisce l'Ufficio è meramente materiale e non giuridico, essendo evidente che il thema decidendum attiene alla legittimità di un silenzio rifiuto su 22 istanze di rimborso tutte fra loro identiche. A conferma si osserva che né la CTP, né l'A.E., né nel giudizio d'appello, né in Cassazione ha mai corrisposto contributi unificati calcolati su 22 istanze indicando solo il valore complessivo della lite e non esiste alcun atto di parte (nei tre gradi di giudizio) nel quale si evinca l'impugnazione di 22 silenzio rifiuto. Al contrario si fa riferimento ad un solo silenzio rifiuto. Diversamente, l'A.E. avrebbe dovuto notificare 22 dinieghi. Anche il secondo rilievo che alcune istanze potrebbero essere accolte e altre no, tale deduzione è in contrasto con la pronuncia 26376/2018 della S.C. Il giudizio in riassunzione è un giudizio "chiuso", nel senso che il suo oggetto è delimitato da quanto stabilito dalla S.C. e il Giudice del rinvio non può discostarsi da quanto accertato dalla Suprema Corte. Le circostanze che le eccezioni avversarie siano infondate sono confermate anche dalla giurisprudenza Comunitaria con la pronuncia della Corte di Giustizia Europea nella causa C-61/14 che si riporta. Secondo la chiara statuizione dei Giudici unionali, in presenza di ricorsi cumulativi il contribuente è tenuto a versare distinti CUT per ciascun atto eventualmente impugnato nel caso in cui tale cumulo comporti "un ampliamento considerevole della controversia". Orbene è facile accertare come dalle istanze, sia dalle Sentenze, con il ricorso emerge inconfutabilmente come le stesse istanze non abbiano in alcun modo ampliato l'oggetto della controversia, rimanendo, in ogni caso, unico il thema decidendum. Ogni diversa interpretazione violerebbe, come affermato dalla CGUE, il principio ad un ricorso effettivo (art. 47 Carta di Nizza). Il Ministero non

considera che la Sent. 78 e l'Ord. 248; la Corte non si è mai pronunciata sulla infondatezza della questione di legittimità costituzionale, dichiarandola semplicemente inammissibile per non aver il Giudice a quo sufficientemente motivato i requisiti della rilevanza e della manifesta infondatezza della questione. Anche controparte evidenzia la diversa difformità di disciplina del calcolo del CUT in CTR e in Cassazione. Fermo quanto già espresso in ricorso, si insiste sull'accoglimento del ricorso e la condanna alle spese di lite. MOTIVI DELLA DECISIONE La Società lamenta il diniego del rimborso del CUT, a suo dire, impropriamente versato, di euro 8.968,75 ad integrazione di quello già versato, euro 3000,00 (1.500,00 + 1500,00) per la riassunzione presso la Corte di II grado dell'Aquila, a seguito del provvedimento della S.C. RGA 384/2019, riguardante il rimborso di un credito d'imposta e un provvedimento di diniego di rimborso. Nel p.t. l'importo da versare a titolo di CUT è computato in riferimento al "petitum" in ragione degli atti oggetto di impugnazione, ivi compresi quelli presupposti. Ai fini del calcolo deve farsi riferimento alla domanda e l'importo va computato tenendo conto anche di tutti gli atti prodromici, ovvero avuto riguardo ad ogni singolo atto di richiesta di rimborso. **L'art. 14, c.3-bis del DPR 115/2002** dispone " nei processi tributari, il valore della lite , determinato per ciascun atto impugnato anche in appello, ai sensi del **comma 5 dell'art. 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1993, n° 546** e successive modificazioni , deve risultare da apposita dichiarazione resa dalla parte nelle conclusioni del ricorso, anche nell'ipotesi di prenotazione del debito" (comma aggiunto all'**art. 32, c. 6, lett. u) D.L. 06/07/2021, n° 98**, convertito, con modificazioni, dalla **L. 15/07/2011, n° 111**). Anche la Direttiva n° 2 del D.F. in riferimento al valore della lite, ha chiarito che in caso di un unico ricorso avverso più atti, "il calcolo del CUT va effettuato con riferimento ai valori dei singoli atti e non sulla somma di detti valori ...". Nel caso, il contenzioso, riferito al RGA 384/2019, non può considerarsi solo composto da due atti, poiché verte oltre che sul diniego di rimborso anche su 22 istanze di rimborso di imposte pagate su dividendi che sono state presentate singolarmente dai diversi interessati dal 1998 al 2003, istanze che, se pur avendo lo stesso oggetto, dovevano obbligatoriamente avere singole decisioni. In caso di "ricorso cumulativo "come nella specie, si è recentemente pronunciata anche la S.C. con le Ord. 16283 e 16284 dell'anno 2021 che sono state puntualmente indicate anche dall'Ufficio. Anche la Corte costituzionale, si è pronunciata in merito alla presunta illegittimità dell'art. 14, c. 3 bis suddetto per violazione dell'art. 3 della Costituzione, ritenendo inammissibile la questione, seppur non pronunciandosi sulla infondatezza della questione stessa. L'orientamento prevalente, oramai consolidato, della giurisprudenza di merito e di legittimità è quella di ritenete costituzionalmente legittimo, nel p.t., il criterio voluto dal Legislatore di determinare il valore della lite e il corrispondente contributo, nei ricorsi cumulativi, su ciascun atto impugnato, anche in appello, come appunto prescrive l'art. 14 sopra menzionato. Da quanto sopra, la richiesta dell'Ufficio appare del tutto legittima ed il ricorso non può essere accolto. Le spese seguono la soccombenza. P.Q.M. Respinge il ricorso e determina le spese di giudizio in euro 500,00 (cinquecento/00) oltre oneri accessori, qualora dovuti.