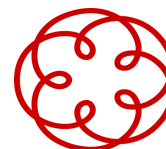


STUDIO ROVIDA

DOTTORI COMMERCIALISTI - REVISORI CONTABILI



Dott. MAURO ROVIDA
Dott. FRANCESCA RAPETTI
Dott. LUCA GIACOMETTI
Dott. BARBARA MARINI
Dott. MICAELA MARINI
Dott. PAOLO PICCARDO

16128 GENOVA - Via Corsica 2/18
Telef.: +39 010 876.641 – Fax: +39 010 874.399
e mail: segreteria@studioroviada.it

Genova, 31 gennaio 2013

Ai Signori Clienti

Loro Sedi

Circolare n. 7/2013

OGGETTO: Contributo unificato nel processo tributario - Direttiva del Ministero dell'Economia e delle Finanze 14.12.2012 n. 2 - Riepilogo della disciplina

INDICE

1 Premessa	3
1.1 <i>Decorrenza</i>	3
1.2 <i>Chiarimenti ufficiali</i>	4
2 Presupposto impositivo	4
3 Determinazione del contributo unificato	5
3.1 <i>Avvisi di accertamento e altri atti impositivi</i>	5
3.2 <i>Atti irrogativi di sanzioni</i>	6
3.3 <i>Cartelle di pagamento</i>	7
3.4 <i>Ipoteche e fermi di veicoli</i>	7
3.5 <i>Rimborsi chiesti dal contribuente</i>	8
3.6 <i>Atti di valore indeterminabile</i>	8
3.6.1 <i>Atti di classamento</i>	8
3.6.2 <i>Dinioghi e revoche di agevolazioni</i>	8
4 Società di persone	9
5 Consolidato fiscale	10
6 Obbligazioni solidali	10
7 Fasi del processo	10
7.1 <i>Ricorso con successiva richiesta di sospensione giudiziale</i>	11
7.2 <i>Ricorso contro accertamento e successiva cartella di pagamento</i>	11
7.3 <i>Appello</i>	11
7.3.1 <i>Appello incidentale</i>	12
7.3.2 <i>Appello sulle sole spese</i>	12



7.3.3	Appello sulle sole sanzioni.....	13
7.4	Reclamo.....	13
7.5	Giudizio di ottemperanza	13
7.6	Altre “vicende processuali”	14
8	Soggetto tenuto al pagamento	15
9	Versamento del contributo unificato	16
9.1	Versamento mediante conto corrente postale	16
9.2	Versamento mediante modello F23.....	17
9.3	Versamento presso le tabaccherie convenzionate.....	18
10	Omesso/insufficiente versamento	18
10.1	Invito al pagamento delle somme.....	19
10.2	Sanzioni amministrative	19
11	Maggiorazione della metà del contributo unificato	20
11.1	Regolarizzazione dell’omissione	20
11.2	Parte che sta in giudizio personalmente	21
12	Dichiarazione di valore della causa	21
13	Rimborso del contributo	22
14	Liti sulla debenza del contributo unificato	22
15	Tabelle riepilogative	23
15.1	Provvedimenti impugnati	23
15.2	Processo con pluralità di parti	23
15.3	Gradi di giudizio	24
16	Modulistica	25



1 PREMESSA

Nel processo tributario trova applicazione il contributo unificato atti giudiziari, che deve essere pagato per ogni grado di giudizio.

Per effetto dell'art. 37 del DL 6.7.2011 n. 98 convertito nella L. 15.7.2011 n. 111, anche nel processo tributario è stato introdotto il contributo unificato atti giudiziari, disciplinato dal DPR 30.5.2002 n. 115 (Testo unico delle spese di giustizia), che, di conseguenza, sostituisce l'imposta di bollo.

Grazie all'avvento del contributo unificato, muta radicalmente la tassazione degli atti del contenzioso tributario, siccome, nel sistema dell'imposta di bollo, occorre, in linea generale, applicare un bollo per ogni atto processuale, dal ricorso sino alla richiesta di copia della sentenza ad uso notifica, mentre nel sistema del contributo unificato occorre pagare detto contributo una sola volta per ciascun grado di giudizio¹.

Anche le modalità di pagamento cambiano notevolmente: infatti, il bollo andava applicato nell'originale del ricorso notificato alla controparte e sugli altri atti processuali, mentre il contributo unificato deve essere versato, tramite varie modalità, prima della costituzione in giudizio, in modo da poter depositare, unitamente al ricorso e ai documenti allegati, la prova del versamento.

Infine, il bollo era applicato nella misura fissa di 14,62 euro ogni quattro facciate dell'atto, mentre l'entità del contributo unificato varia a seconda del valore della causa.

Il controllo in merito al pagamento del contributo unificato è posto in capo ai funzionari delle segreterie delle Commissioni tributarie².

È molto importante rammentare che, oltre al versamento del contributo unificato e al deposito del relativo certificato, il difensore deve:

- in calce al ricorso, apporre sempre la dichiarazione di valore della causa;
- indicare il numero di codice fiscale della parte, il proprio numero di fax e la casella PEC, pena la maggiorazione della metà del contributo.

Tanto premesso, ogni irregolarità sul contributo unificato, quindi dall'omesso/insufficiente versamento alla mancata dichiarazione di valore della causa, non comporta alcuna sanzione processuale, ma solo conseguenze sanzionatorie.

In altri termini, all'atto della costituzione in giudizio, la segreteria, se ritiene, può invitare il difensore a integrare il contributo unificato, oppure dare il via alla procedura di irrogazione delle sanzioni per l'insufficiente versamento, ma non potrà mai rifiutarsi di ricevere il ricorso, facendo in tal modo decorrere il termine perentorio per la costituzione in giudizio, che, ai sensi dell'art. 22 del DLgs. 546/92, coincide con trenta giorni dalla notifica dello stesso³.

1.1 DECORRENZA

L'art. 37 co. 7 del DL 98/2011 prevede che le nuove disposizioni sul contributo unificato si applicano ai **ricorsi notificati dal 7.7.2011**, con la conseguenza che, per i ricorsi notificati prima di tale data, continuano ad operare le norme sull'imposta di bollo.

-
- 1 Rimane ferma, anche nel sistema del contributo unificato, la necessità di corrispondere i diritti di segreteria per il rilascio di copia degli atti processuali (artt. 267 - 272 del DPR 115/2002).
 - 2 Circ. Min. Economia e Finanze 21.9.2011 n. 1.
 - 3 Tale aspetto è stato confermato dalla circ. Min. Economia e Finanze 21.9.2011 n. 1.



Occorre peraltro ricordare che il contributo unificato è dovuto non per ogni lite ma per ogni grado di lite, per cui il contributo unificato, in luogo del bollo, deve essere applicato anche per gli **appelli notificati dal 7.7.2011**, e non solo per i ricorsi di primo grado⁴.

1.2 CHIARIMENTI UFFICIALI

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha fornito chiarimenti interpretativi in materia di contributo unificato con la circolare 21.9.2011 n. 1 e con la direttiva 14.12.2012 n. 2, a seguito dei quali, in sostanza, gran parte delle questioni controverse hanno avuto una risposta ufficiale.

Inoltre, con la ris. Agenzia delle Entrate 7.12.2012 n. 104, sono stati istituiti appositi codici tributo per il versamento, mediante il modello F23, del contributo unificato nel processo tributario.

2 PRESUPPOSTO IMPOSITIVO

La debenza del contributo unificato è legata al concetto di grado di giudizio, quindi esso deve essere corrisposto, in linea generale, sia in primo che in secondo grado.

Ai sensi dell'art. 9 del DPR 115/2002, è dovuto, anche per il processo tributario, *“il contributo unificato di iscrizione a ruolo, per ciascun grado di giudizio”*.

Da ciò emerge che, a seguito dell'introduzione del contributo unificato, cambia proprio la modalità con cui vengono tassati gli atti processuali, siccome:

- nel sistema dell'imposta di bollo, andava applicata la marca per ogni atto processuale ogni quattro facciate nella misura di 14,62 euro, a prescindere da quanti fossero gli atti processuali e dai gradi di giudizio;
- nel sistema del contributo unificato, il relativo importo si paga per grado di giudizio, quindi, esemplificando, una volta quando ci si costituisce in primo grado e una volta in appello, in quest'ultimo caso nella misura in cui si continui, in un certo senso, a contestare l'atto.

Peraltro, occorre osservare che, se da una lettura dell'art. 9 del DPR 115/2002 pare che il presupposto impositivo sia ravvisabile nel concetto di grado di giudizio, la circ. Min. Economia e Finanze 21.9.2011 n. 1 sembra essersi espressa in senso diverso, ravvisando il presupposto del tributo, in sostanza, nell'atto processuale⁵.

Ad avviso del Ministero dell'Economia e delle Finanze, l'art. 18 co. 1 del DPR 115/2002 afferma *“che sono soggetti a contributo unificato gli atti e i provvedimenti del processo tributario non soggetti all'imposta di bollo”*: in realtà, la formulazione della norma non è proprio strutturata in questo modo, siccome detto articolo stabilisce che gli atti del processo tributario, poiché relativi ad un processo già soggetto a contributo unificato, non scontano l'imposta di bollo⁶.

4 Direttiva Min. Economia e Finanze 14.12.2012 n. 2 (§ 1).

Sulla base di quanto esposto, pare potersi affermare che, nei ricorsi notificati sino al 6.7.2011 occorre applicare il bollo sia sul ricorso sia sugli atti processuali successivi fino alla richiesta di copia della sentenza ad uso notifica, anche se detti atti sono depositati dopo il 7.7.2011.

5 Si veda la circ. Segretariato generale della Giustizia amministrativa 18.10.2011 (quesito B1), secondo cui il presupposto d'imposta è costituito *“dal deposito dell'atto introduttivo del giudizio, con il quale, cioè, si instaura il processo amministrativo, di primo ovvero di secondo grado”*.

6 Da qui, ad avviso di chi scrive, nasce un equivoco di fondo, che spinge il Ministero, ad esempio, ad assoggettare il reclamo contro i decreti presidenziali a contributo, così come l'intervento del terzo, atti che nulla hanno a che vedere con il grado di giudizio. Ragionando in tal modo, si passerebbe da un sistema che tassava ogni atto processuale con il bollo ad un sistema che tassa ogni atto mediante il contributo.



Da ciò, come anticipato, pare potersi affermare che il criterio per la debenza del contributo unificato sia ravvisabile solo nel concetto di grado di giudizio, e mai in quello di atto processuale⁷.

3 DETERMINAZIONE DEL CONTRIBUTO UNIFICATO

Il contributo unificato è determinato in base al valore della lite, collegato alla maggiore imposta richiesta nell'atto, al netto di sanzioni e interessi. Inoltre, la sua quantificazione deve avvenire in base a quanto stabilito nell'art. 13 co. 6-quater del DPR 115/2002.

La determinazione del contributo unificato avviene sulla base di quanto stabilito nell'art. 13 del DPR 115/2002, in forza del quale l'importo del contributo varia a seconda del valore della causa, intendendosi per tale la maggiore imposta contestata nell'atto impugnato.

Il contributo unificato deve essere quantificato secondo ciò che è previsto dall'art. 13 co. 6-quater del DPR 115/2002, il cui contenuto è schematizzato nella seguente tabella.

Valore della causa	Importo del contributo
Fino a 2.582,28 euro	30,00 euro
Oltre 2.582,28 e fino a 5.000,00 euro	60,00 euro
Oltre 5.000,00 e fino a 25.000,00 euro e cause di valore indeterminabile	120,00 euro
Oltre 25.000,00 e fino a 75.000,00 euro	250,00 euro
Oltre 75.000,00 e fino a 200.000,00 euro	500,00 euro
Oltre 200.000,00 euro	1.500,00 euro

Tanto premesso, occorre notare che l'art. 14 co. 3-bis del DPR 115/2002, introdotto dal DL 98/2011, sancisce che nel contenzioso tributario il valore della lite è determinato ai sensi dell'art. 12 co. 5 del DLgs. 546/92, il quale, a sua volta, recita: *“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”*⁸.

3.1 AVVISI DI ACCERTAMENTO E ALTRI ATTI IMPOSITIVI

Nel caso degli avvisi di accertamento, la quantificazione del contributo unificato non comporta particolari problemi, siccome occorre verificare il *quantum* richiesto a titolo di maggiore imposta, al netto di sanzioni e interessi.

7 La questione esaminata, relativa all'individuazione del presupposto impositivo, influenza le modalità applicative del contributo, sulle quali la visione del Ministero dell'Economia e delle Finanze contrasta con la dottrina che si è occupata della questione, a ridosso della riforma: per fare un esempio, se ci si riferisce al grado di giudizio, il contributo non è dovuto per la sospensiva, per la sospensione della sentenza e per il reclamo *ex art. 28* del DLgs. 31.12.92 n. 546, in quanto si tratta sempre di istituti processuali che non danno luogo ad un grado di giudizio ulteriore al primo, ma a procedimenti incidentali che si innestano all'interno del giudizio principale.

8 L'art. 12 co. 5 del DLgs. 546/92 detta i parametri per individuare l'entità della lite al fine di delineare i casi in cui il contribuente può stare in giudizio senza difensore (attualmente, per le cause di valore sino a 2.582,28 euro).



Occorre però rilevare che se l'accertamento è relativo a più tributi, dovrebbe essere corretto sommare i vari tributi richiesti e applicare il contributo sullo scaglione che emerge da tale sommatoria, a meno che si intenda impugnare l'accertamento solo con riferimento ad una parte dei tributi accertati⁹.

Se, con un unico ricorso, si impugnano due atti, occorre calcolare il contributo sulla maggiore imposta richiesta tramite ciascun atto, e non sommare il *quantum* richiesto con i diversi atti¹⁰.

In linea generale, quanto affermato vale anche per gli altri atti impositivi che, in sostanza, richiedono al contribuente una maggiore imposta, come nel caso di:

- avvisi di recupero di crediti d'imposta;
- "fatture" emesse dagli enti locali per richiedere maggiori somme ad esempio per la TIA;
- avvisi di pagamento doganali;
- avvisi di liquidazione emessi sulle imposte d'atto;
- ingiunzioni fiscali e pignoramenti.

Accertamenti di minor perdita

Una questione particolare concerne gli accertamenti con cui viene determinata una minor perdita, per i quali, stante le varie opinioni sul tema, è opportuno un previo confronto con la segreteria della Commissione tributaria.

Relativamente alla determinazione del valore della lite *ex art. 12 co. 5 del DLgs. 546/92*, la C.M. 18.12.96 n. 291 aveva specificato che occorre riferirsi:

- all'imposta virtuale, calcolata sulla differenza tra la perdita dichiarata e la minor perdita accertata;
- ovvero alla maggiore imposta effettiva, nel caso in cui sia accertato un reddito imponibile in luogo della perdita dichiarata.

Si potrebbe però obiettare che, qualora l'atto impugnato non accerti il tributo (ad esempio, in caso di riduzione di perdite d'esercizio senza accertamento di un reddito imponibile), non sia necessaria l'assistenza tecnica poiché il valore della lite è pari a zero. Allora, proiettando il discorso sul versante del contributo unificato, la lite non sarebbe di valore indeterminabile, ma di valore pari a zero, con debenza del contributo nella misura minima di 30,00 euro.

Tuttavia, in base ad una diversa interpretazione, si potrebbe anche sostenere che l'atto sia di valore indeterminabile, con debenza del contributo nella misura di 120,00 euro.

Occorre da ultimo rilevare che, con la circ. 19.3.2012 n. 9, l'Agenzia delle Entrate, in tema di reclamo, ha chiarito che il valore della lite va determinato considerando l'imposta virtuale alla quale eventualmente si deve sommare la maggiore imposta accertata, ove l'accertamento abbia cagionato un reddito imponibile.

3.2 ATTI IRROGATIVI DI SANZIONI

Il contributo unificato, nel solo caso di atti irrogativi di sanzioni amministrative, va corrisposto parametrando il valore con riferimento agli importi chiesti a titolo di sanzione¹¹.

9 In questo senso sembra essersi espressa la circ. Min. Economia e Finanze 21.9.2011 n. 1, ove viene sostenuto che "*qualora l'atto impugnato contenga più tributi, il valore della lite si identifica esclusivamente con quello relativo al tributo di cui si chiede l'annullamento*".

10 Direttiva Min. Economia e Finanze 14.12.2012 n. 2 (§ 18).

11 Potrebbero sorgere questioni interpretative ove l'ente impositore contestasse, distintamente, la maggiore imposta e le relative sanzioni (ad esempio, ove venisse emanato un accertamento per maggiore IRES e un atto per la sanzione da dichiarazione infedele).



Ciò può trovare applicazione, ad esempio, negli atti irrogativi di sanzioni derivanti dall'omessa/irregolare compilazione del modulo RW, nelle sanzioni irrogate ai sensi dell'art. 13 del DPR 605/73 per omessa indicazione del codice fiscale e, più in generale, per tutte le sanzioni aventi natura tributaria non collegate direttamente all'evasione delle imposte.

Sanzioni accessorie

Un discorso particolare va fatto per le sanzioni accessorie, come quella relativa alla chiusura dei locali commerciali per inosservanza della normativa in tema di emissione dello scontrino fiscale¹².

In tal caso, l'art. 13 co. 6-*quater* del DPR 115/2002 prevede che il contributo debba essere versato nella misura di 120,00 euro, in quanto trattasi di atto avente valore indeterminabile.

3.3 CARTELLE DI PAGAMENTO

Qualora la cartella di pagamento porti a riscossione somme relative a diverse giurisdizioni (ad esempio, sia imposte che contributi INPS che sanzioni irrogate dall'Antitrust), per determinare il contributo bisogna sommare gli importi richiesti a titolo di imposta, con esclusione delle poste che non rientrano nella giurisdizione tributaria¹³, anche perché, come logico, esse non verranno travolte dall'eventuale annullamento della cartella ad opera della Commissione tributaria.

Occorre quindi "dividere" le somme richieste con la cartella di pagamento e computare il contributo unificato solo con riferimento agli importi rientranti nella giurisdizione tributaria, al netto di sanzioni e interessi¹⁴.

Per quel che concerne le altre somme, ad esempio i contributi INPS, il contributo verrà pagato se e quando verrà proposto ricorso dinanzi alla giurisdizione competente, in osservanza ovviamente delle diverse norme applicabili.

Intimazione ad adempiere e pignoramento

Sebbene ciò non sia stato chiarito dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, alle medesime conclusioni si dovrebbe giungere per i ricorsi avverso l'intimazione ad adempiere *ex art. 50* del DPR 602/73 e il pignoramento.

3.4 IPOTECHE E FERMI DI VEICOLI

È frequente l'ipotesi in cui il contribuente propone ricorso contro i provvedimenti di iscrizione di ipoteca e di fermo di veicoli¹⁵. In dette situazioni, può essere difficile quantificare il valore della causa.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, nella direttiva 14.12.2012 n. 2 (§ 15), ha affermato che:

occorre fare riferimento all'entità del credito tutelato dalle varie cartelle di pagamento notificate al contribuente (o, aggiungiamo noi, dai vari crediti affidati ad Equitalia nel caso degli accertamenti esecutivi *ex art. 29* del DL 78/2010);

i crediti che hanno rilievo sono solo quelli fiscali, con esclusione, ad esempio, di quelli previdenziali¹⁶.

Tuttavia, questa eventualità dovrebbe essere scongiurata dal fatto che l'art. 17 del DLgs. 472/97, così come modificato dal DL 98/2011, impone che le sanzioni debbano essere contestate unitamente all'accertamento.

¹² Art. 12 del DLgs. 471/97.

¹³ Direttiva Min. Economia e Finanze 14.12.2012 n. 2 (§ 14).

¹⁴ Direttiva Min. Economia e Finanze 14.12.2012 n. 2 (§ 15).

¹⁵ Artt. 77 e 86 del DPR 602/73.



Nonostante ciò non sia stato sostenuto nella direttiva, dovrebbe essere corretto evitare di computare le cartelle nel frattempo pagate o per le quali è stata concessa la dilazione, così come quelle interessate da provvedimenti di sgravio.

3.5 RIMBORSI CHIESTI DAL CONTRIBUENTE

Ove la lite sia scaturita dall'impugnazione del diniego di rimborso di somme richieste dal contribuente o del silenzio-rifiuto opposto dall'Amministrazione, il valore della lite deve essere determinato con riferimento all'imposta di cui si chiede la restituzione¹⁷.

3.6 ATTI DI VALORE INDETERMINABILE

Il DL 13.8.2011 n. 138, convertito nella L. 14.9.2011 n. 148, ha modificato l'art. 13 co. 6-*quater* del DPR 115/2002 facendo rientrare le cause di valore indeterminabile nella lett. c) di detto comma, quindi con un contributo unificato dovuto nella misura di 120,00 euro.

Il contributo unificato è perciò dovuto nella misura di 120,00 euro per i seguenti provvedimenti:

- dinieghi di iscrizione all'anagrafe delle ONLUS¹⁸;
- provvedimenti di revoca d'ufficio delle partite IVA inattive;
- impugnazione delle risposte date a seguito di interpello;
- chiusura temporanea dei locali per mancata emissione dello scontrino fiscale;
- dinieghi di autotutela;
- dinieghi di definizione delle liti pendenti¹⁹

3.6.1 Atti di classamento

Gli avvisi di classamento possono essere considerati provvedimenti con valore indeterminabile, quindi soggetti a contributo nella misura di 120,00 euro²⁰.

3.6.2 Dinieghi e revoche di agevolazioni

Per il diniego di agevolazioni, il discorso è in parte analogo agli avvisi di classamento.

16 In base ad una diversa soluzione, invece, occorrerebbe optare per il valore indeterminabile di dette cause, quindi versare il contributo unificato nella misura di 120,00 euro.

17 L'Agenzia delle Entrate, pronunciata in occasione del computo del valore della lite per il reclamo, ha affermato che ove la domanda di rimborso concerna più periodi d'imposta, *"il valore della lite è dato dall'importo del tributo richiesto a rimborso per singolo periodo d'imposta. Ad esempio, se con una determinata istanza si richiede il rimborso di tributi afferenti a più periodi d'imposta e per uno solo di essi l'importo richiesto a rimborso non supera i ventimila euro, per quest'ultimo il contribuente deve presentare istanza di mediazione prima della eventuale instaurazione del giudizio"* (circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9, § 1.3). Detta interpretazione, invero, non può andare esente da critiche, siccome il valore della lite va sempre determinato in riferimento all'atto impugnato (nel nostro caso diniego di rimborso, espresso o tacito), senza che abbia rilievo il periodo d'imposta.

18 Circ. Min. Economia e Finanze 21.9.2011 n. 1.

19 Direttiva Min. Economia e Finanze 14.12.2012 n. 2 (§ 24).

20 Circ. Min. Economia e Finanze 21.9.2011 n. 1.



Ove nel diniego non sia quantificata alcuna imposta, come nel caso del diniego alla fruizione del *bonus* “ricerca e sviluppo”, si potrebbe optare per il carattere indeterminabile del valore, con conseguente debenza del contributo nella misura di 120,00 euro.

Nell'ipotesi di revoca delle agevolazioni, invece, se viene recuperata una maggiore imposta, il valore sarà determinato sulla base di tale somma.

4 SOCIETÀ DI PERSONE

Ad avviso del Ministero dell'Economia e delle Finanze, in caso di accertamenti relativi a imposte sui redditi, la società deve versare il contributo nella misura minima di 30,00 euro mentre i soci devono calcolarlo in base all'atto sul maggior reddito di partecipazione.

L'art. 40 del DPR 600/73 stabilisce che l'accertamento nei confronti delle società di persone avviene mediante unico atto; la prassi, adottata dalle Direzioni provinciali con l'avallo della giurisprudenza, di notificare in un primo momento l'atto “unitario” alla società e, successivamente, i singoli accertamenti sul maggior reddito di partecipazione ai soci, non fa venire meno il carattere inscindibile della lite ovvero l'unitarietà dell'atto che, peraltro, dà luogo al litisconsorzio necessario²¹.

Pertanto, il valore della lite dovrebbe essere dato dalla somma di tutte le maggiori imposte dovute dai soci, e il contributo unificato dovrebbe essere pagato in base a detto valore.

Ciò, tuttavia, appare difficilmente percorribile e in taluni casi impossibile. Infatti, se è vero che sussiste il litisconsorzio necessario, la riunione dei diversi ricorsi proposti potrebbe essere disposta successivamente alla costituzione in giudizio relativa al primo ricorso, quindi sarebbe a questo punto la segreteria della Commissione tributaria o la parte a doversi fare carico di verificare l'entità massima del contributo unificato. Tale problema, peraltro, è destinato a complicarsi ove i ricorsi siano proposti, *ab origine*, dinanzi a giudici differenti, in virtù del diverso domicilio fiscale dei soci.

I motivi esposti, uniti al fatto che non esiste una soluzione normativa per far fronte al problema, inducono ad accettare la soluzione indicata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze con la direttiva 14.12.2012 n. 2 (§ 19), nonostante sia di fatto la più onerosa.

Facendo propria tale opinione, si ritiene che, nonostante il litisconsorzio necessario, i provvedimenti mantengano la propria autonomia, per cui ogni atto (sia quello “unitario” che quello di maggior reddito di partecipazione notificato ai soci) sconta il contributo unificato nella seguente misura:

l'atto notificato alla società ha sempre valore pari a zero, essendo le imposte imputate per trasparenza, quindi il contributo ha una quota fissa di 30,00 euro (a meno che, ovviamente, non siano state richieste imposte della società come IVA o IRAP, nel qual caso occorre computarle ai fini del valore della lite);

l'atto notificato ai soci sconta il contributo unificato in base alla maggiore imposta a loro richiesta.

Società “trasparenti” e presunzione di distribuzione degli utili extracontabili

Le osservazioni del Ministero dell'Economia e delle Finanze possono essere estese sia al caso delle società di capitali che abbiano esercitato l'opzione per la trasparenza fiscale²², sia per i ricorsi scaturenti da accertamenti nei confronti di società di capitali “ristrette”, in merito alla presunzione di distribuzione degli utili extrabilancio²³.

21 Principio ormai pacifico a partire da Cass. SS.UU. 4.6.2008 n. 14815.

22 Artt. 115 ss. del TUIR.

23 In questo modello accertativo, oramai avallato dalla Corte di Cassazione, di fatto si utilizza il medesimo schema contemplato per le società di persone, in quanto viene notificato un accertamento alla società e poi i singoli accertamenti ai soci sulla



5 CONSOLIDATO FISCALE

Per i soggetti che hanno esercitato l'opzione per il consolidato fiscale, la società consolidante deve, ad avviso del Ministero dell'Economia e delle Finanze, pagare il contributo secondo il valore dell'atto, mentre la consolidata sempre nella misura minima di 30,00 euro.

Nel caso del consolidato fiscale, l'art. 40-*bis* del DPR 600/73 stabilisce che l'Agenzia delle Entrate provvede all'accertamento della maggiore IRES di gruppo mediante unico atto e che la consolidata accertata e la consolidante sono litisconsorti necessari.

In detta ipotesi, l'atto è unico e il litisconsorzio necessario è espressamente previsto dalla legge, e ciò, a nostro avviso, costituisce una ragione in più per sostenere che il contributo unificato sia dovuto una sola volta per grado di giudizio in relazione al valore della causa.

Per contro, ad avviso della direttiva Min. Economia e Finanze 14.12.2012 n. 2 (§ 20), nonostante l'unicità dell'atto, la consolidata dovrebbe, al pari di quanto specificato per le società di persone, versare il contributo unificato nella misura di 30,00 euro (atto avente valore pari a zero), e la consolidante in base al valore della lite.

6 OBBLIGAZIONI SOLIDALI

Se l'ente impositore notifica un atto a diversi condebitori, ciascuno di essi, nel momento della costituzione in giudizio, deve corrispondere il contributo unificato.

Ove sussista un'ipotesi di responsabilità solidale, l'ente impositore può notificare l'atto a tutti i condebitori, i quali possono decidere se proporre ricorso. L'esempio classico è inerente all'imposta di registro, caso in cui l'Agenzia delle Entrate, come prevede l'art. 57 del DPR 131/86, può notificare l'atto a tutte le parti contraenti.

In detta fattispecie, gli atti, pur avendo il medesimo contenuto, sono molteplici, per cui se i coobbligati decidono di proporre ricorso entrambi, ciascuno dovrà pagare il contributo unificato in relazione al proprio atto²⁴.

A conclusioni differenti non si può giungere qualora essi optino per il c.d. "ricorso collettivo-cumulativo", ovvero impugnino i diversi atti con un unico ricorso, in quanto tale condotta processuale è irrilevante ai fini del contributo unificato, siccome esso rimane ancorato al valore dell'atto notificato dall'ente impositore.

7 FASI DEL PROCESSO

Il contributo unificato deve essere pagato in primo grado e in appello, ma in quest'ultimo caso sorgono problemi in ipotesi di appello incidentale. Oltre a ciò, bisogna interrogarsi sulla debenza del contributo nelle altre fasi del processo, come nel giudizio di ottemperanza e negli interventi del terzo a seguito di chiamata giudiziale.

Nella generalità delle ipotesi, il contributo unificato deve essere corrisposto nei primi due gradi di giudizio, ma appare interessante analizzare anche ulteriori situazioni in cui può emergere la necessità di versare il contributo.

base della presunzione. La differenza, in merito al contributo unificato, risiede nel fatto che l'accertamento sulla società non può avere valore pari a zero, posto che vengono richieste le maggiori imposte alla stessa, quindi il contributo andrà versato in base al consueto criterio del valore della causa, e non nella misura "fissa" di 30,00 euro, come per le società di persone.

24 Direttiva Min. Economia e Finanze 14.12.2012 n. 2 (§ 4).



Si darà risalto anche alle recenti interpretazioni fornite dalla circ. Min. Economia e Finanze 21.9.2011 n. 1 e dalla direttiva Min. Economia e Finanze 14.12.2012 n. 2, evidenziandone i punti critici.

7.1 RICORSO CON SUCCESSIVA RICHIESTA DI SOSPENSIONE GIUDIZIALE

Sotto la vigenza dell'imposta di bollo, se il contribuente avesse prima proposto il ricorso e poi notificato la domanda di sospensiva, quest'ultimo atto doveva anch'esso essere assoggettato a bollo²⁵.

Ora, il contributo viene pagato solo in occasione del deposito del ricorso e, ove il contribuente presentasse la sospensiva successivamente, nessun contributo dovrà essere corrisposto, siccome il c.d. "processo cautelare" è un procedimento incidentale che si instaura all'interno del principale, e non costituisce un ulteriore grado di giudizio²⁶.

7.2 RICORSO CONTRO ACCERTAMENTO E SUCCESSIVA CARTELLA DI PAGAMENTO

Il contributo unificato deve essere pagato ogniqualvolta si instaura un contenzioso tributario, quindi ogni volta che si impugna un provvedimento impositivo.

Pertanto, nel caso in cui il contribuente impugni l'avviso di accertamento e la successiva cartella di pagamento, occorre corrispondere due contributi unificati, calcolati, sia per l'accertamento che per la cartella di pagamento, sulle maggiori imposte richieste, al netto di sanzioni e interessi.

7.3 APPELLO

Il processo di appello, ai fini del contributo unificato, presenta alcuni aspetti problematici, siccome il legislatore non ha tenuto nella dovuta considerazione il carattere impugnatorio del rito fiscale; infatti, ai fini della determinazione della lite si fa riferimento all'art. 12 co. 5 del DLgs. 546/92, che, a sua volta, concerne il solo valore della maggiore imposta richiesta nell'atto.

Allo stato attuale, è possibile affermare che:

- se il contribuente risulta totalmente vittorioso nel merito e, dopo la ricezione dell'appello principale dell'ente impositore, presenta le controdeduzioni, non dovrebbe corrispondere alcun contributo unificato, posto che la causa non concerne più, nei suoi confronti, la maggiore imposta richiesta, alla luce del fatto che la pretesa è stata interamente annullata dal giudice di primo grado;
- se il contribuente perde in primo grado e propone appello principale per sindacare la sentenza, occorre pagare, all'atto della costituzione in appello, il contributo unificato sempre parametrato alla maggiore imposta contestata nell'atto, a meno che il contribuente, nel passaggio tra il primo e il secondo grado di giudizio, abbia omissis di contestare alcune parti di sentenza, facendo in tal modo "scendere il giudicato" sulle stesse²⁷.

²⁵ Art. 13 co. 3 del DPR 642/72.

²⁶ La soluzione è condivisa dalla circ. Min. Economia e Finanze 21.9.2011 n. 1, estesa anche alle richieste di sospensione dell'esecuzione della sentenza impugnata.

²⁷ Si pensi all'ipotesi in cui l'Agenzia delle Entrate notifici un accertamento IVA con sanzioni per 10.000,00 euro e due recuperi a tassazione di 20.000,00 euro e 30.000,00 euro. Se il contribuente contesta in primo grado l'atto con riferimento ad entrambe le pretese, il contributo dovrebbe essere dovuto nella misura di 250,00 euro (causa di valore compreso tra 25.000,00 euro e 75.000,00 euro). Si supponga che il giudice rigetti totalmente il ricorso, e che il contribuente proponga appello solo per il recupero a tassazione di 20.000,00 euro. La parte di sentenza che ha rigettato il ricorso con riferimento al recupero a tassazione di 30.000,00 euro è passata in "giudicato interno", quindi non concerne il processo di appello, per cui



7.3.1 Appello incidentale

Può succedere che il giudice di primo grado accolga il ricorso solo in parte, quindi che annulli parzialmente l'atto: in tal caso, si è in presenza di una situazione di "soccombenza ripartita", il che significa che entrambe le parti hanno legittimazione all'appello.

Il problema consiste nel fatto che il contributo unificato è legato al valore dell'atto, e che, inoltre, la sua quantificazione è dovuta in forza degli scaglioni di valore della causa di cui all'art. 13 co. 6-*quater* del DPR 115/2002.

Ad avviso del Ministero dell'Economia e delle Finanze, l'appellante incidentale, in sostanza, è sempre tenuto al pagamento del contributo unificato, e ciò a prescindere dal fatto che, tramite il suo appello, venga o meno "sforato" lo scaglione di valore della causa²⁸.

Riprendendo l'esempio contenuto nella direttiva 2/2012, si supponga che una controversia abbia il valore di 200.000,00 euro (scaglione di valore compreso tra 75.000,00 e 250.000,00 euro, quindi contributo da pagare pari a 500,00 euro), e che in primo grado il giudice riduca la pretesa a 80.000,00 euro.

Nel momento del deposito dell'appello principale, l'Agenzia delle Entrate deve prenotare a debito il contributo nella misura di 500,00 euro (essa appella per 120.000,00 euro, quindi si è in presenza dello stesso scaglione di valore precedente).

A rigore, in tal caso l'appellante incidentale non dovrebbe corrispondere nulla, posto che per il valore dell'atto notificato (ancora interamente *sub judice*), pari a 200.000,00 euro, il contributo rimane di 500,00 euro.

Invece, per il Ministero il contribuente/appellante incidentale, che appella in tal caso per 80.000,00 euro, deve anch'esso pagare 500,00 euro a titolo di contributo unificato.

La motivazione di ciò risiede nel fatto che, secondo questa impostazione, il valore della lite è dato dalla parte di sentenza di primo grado oggetto dell'appello. Tuttavia, detta affermazione potrebbe essere confutata dal fatto che nel contenzioso tributario l'oggetto del processo sarebbe sempre l'atto sottoposto a impugnazione, per cui apparirebbe errato il riferimento alla sentenza. Inoltre, l'art. 13 del DPR 115/2002 rinvia, per ciò che concerne il valore della lite, all'art. 12 co. 5 del DLgs. 546/92, norma che riguarda l'atto impugnato, e non la sentenza, quindi nel secondo grado di giudizio il parametro per stabilire la debenza del contributo unificato dovrebbe essere sempre il solo provvedimento impositivo.

7.3.2 Appello sulle sole spese

L'aspetto maggiormente discusso concerne l'appello sulle sole spese; ciò accade quando il contribuente vince la causa ottenendo la totale caducazione dell'atto, ma vengono compensate le spese. In tal caso, sussiste l'interesse all'appello con riferimento al capo di sentenza che ha disposto la compensazione delle spese.

Nella suddetta ipotesi, si è dell'avviso che non debba essere corrisposto nessun contributo unificato, visto che il presupposto per la debenza del contributo è la contestazione di un atto impositivo in sede processuale, e ciò lo si evince dal rimando all'art. 12 del DLgs. 546/92 da parte dell'art. 14 del DPR 115/2002.

Invece, in base a quanto sostenuto nella direttiva Min. Economia e Finanze 14.12.2012 n. 2 (§ 17), il contributo unificato sarebbe dovuto parametrando il valore alle spese, posto che, nonostante non possa applicarsi l'art. 12 co. 5 del DLgs. 546/92, opererebbe l'art. 10 c.p.c., norma, però, valevole solo per il processo civile.

il contributo unificato dovrà essere versato nella misura di 120,00 euro (causa di valore compreso tra 5.000,00 euro e 25.000,00 euro).

28 Direttiva 14.12.2012 n. 2 (§ 5).



Detta soluzione non è supportata da alcuna base tecnica, per varie ragioni²⁹. L'applicazione di un qualsiasi tributo deve avere una base legislativa, pena la violazione dell'art. 23 della Costituzione, e ricercare una maniera per assoggettare a tassazione una fattispecie non prevista in alcun modo dal quadro normativo si configura, a nostro avviso, come violazione del dettato costituzionale.

7.3.3 Appello sulle sole sanzioni

Il discorso fatto per l'appello sulle spese processuali potrebbe valere per l'appello principale/incidentale proposto per le sanzioni, a meno che la causa non concerna un ricorso avverso un atto irrogativo di sole sanzioni.

Potrebbe essere il caso in cui un contribuente si sia visto respingere totalmente il ricorso, e intenda proporre appello con riferimento alle sanzioni, magari sulla base della loro non debenza per obiettiva incertezza normativa.

7.4 RECLAMO

L'art. 39 del DL 6.7.2011 n. 98 convertito nella L. 15.7.2011 n. 111 ha, con riferimento agli atti notificati dall'Agenzia delle Entrate di valore non superiore a 20.000,00 euro e a decorrere dall'1.4.2012, riformato le modalità di instaurazione del processo tributario, introducendo una sorta di fase amministrativa denominata "reclamo", che, per certi versi, sostituisce il ricorso.

A tal fine, è stato introdotto l'art. 17-*bis* nel DLgs. 31.12.92 n. 546.

Ove decorrano 90 giorni dalla notifica del reclamo senza che il contribuente abbia ricevuto risposta o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo ha gli stessi effetti del ricorso e, da tale momento, decorre il termine di 30 giorni *ex art.* 22 del DLgs. 546/92 per la costituzione in giudizio (il contribuente, pertanto, non deve notificare un ulteriore ricorso).

La circ. Min. Economia e Finanze 21.9.2011 n. 1 evidenzia che, in tal caso, coerentemente con la natura giuridica del neointrodotto giudizio di reclamo:

nessun contributo deve essere pagato nel momento in cui il contribuente notifica il reclamo alla Direzione provinciale;

se la fase precontenziosa ha esito negativo, il contributo unificato deve essere pagato all'atto del deposito del reclamo presso la segreteria della Commissione tributaria³⁰.

7.5 GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA

Il contributo unificato è dovuto anche in merito al giudizio di ottemperanza *ex art.* 70 del DLgs. 546/92, posto che ciò può essere considerato un grado di giudizio ove si chiede l'attuazione della sentenza passata in giudicato³¹.

29 Nella direttiva 2/2012 si sostiene che, in tal caso, opera l'art. 10 c.p.c. in forza del rinvio alle disposizioni del codice di procedura civile effettuato dall'art. 1 co. 2 del DLgs. 546/92, ma tale norma opera solo quando il DLgs. 546/92 non disciplina la questione, il che non è ravvisabile nel caso di specie. Del tutto privo di consistenza si profila il richiamo all'art. 14 co. 2 del DPR 115/2002, che, espressamente, riguarda il processo civile, mentre per il contenzioso tributario proprio l'art. 14 del medesimo decreto è chiaro nel richiamare l'art. 12 del DLgs. 546/92.

30 Alla luce di ciò, è ragionevole ritenere che l'atto di reclamo debba contenere le indicazioni "legate" alla disciplina del contributo unificato, quindi il codice fiscale della parte, il numero di fax, nonché la casella PEC del difensore (la cui omissione causa la maggiorazione della metà del contributo unificato, si veda il successivo § 11) e la dichiarazione di valore della causa (la cui omissione comporta la debenza del contributo nella misura massima di 1.500,00 euro, si veda il successivo § 12).



L'art. 13 del DPR 115/2002 non disciplina tale ipotesi relativamente al processo tributario, ma solo con riferimento al processo amministrativo.

In dottrina si è prospettato di quantificare il contributo unificato con riferimento alla maggiore imposta che, in origine richiesta nell'atto, deve essere restituita dall'ufficio in quanto riscossa per effetto della riscossione frazionata, oppure alle somme richieste a rimborso dal contribuente che l'ufficio non ha restituito dopo la sentenza di condanna del giudice.

Si è anche ipotizzato che il contributo debba essere parametrato alle intere somme che l'ente deve restituire, ivi incluse quelle originariamente richieste a titolo di sanzione.

In merito a tale fase processuale, il Ministero dell'Economia e delle Finanze non ha ancora emanato alcun chiarimento ufficiale.

7.6 ALTRE "VICENDE PROCESSUALI"

Nel contenzioso tributario si possono verificare varie vicende che, sebbene non diano luogo, in senso tecnico, ad un nuovo grado di giudizio (il che non lascerebbe dubbi sulla debenza del contributo unificato), possono comportare difficoltà applicative.

Si potrebbe sostenere che il contributo unificato non sia dovuto nelle seguenti ipotesi:

- giudizio di reclamo ai sensi dell'art. 28 del DLgs. 546/92 scaturito dalla dichiarazione di inammissibilità del ricorso ad opera del Presidente di sezione, o dalla dichiarazione di sospensione/interruzione/estinzione del processo, in quanto si tratta non di un diverso grado di giudizio ma di un immediato mezzo di tutela del contribuente contro il menzionato decreto presidenziale, nonostante, su tale aspetto, la circ. Min. Economia e Finanze 21.9.2011 n. 1 si sia espressa in senso opposto, senza particolari motivazioni;
- istanza di ricusazione del giudice³², per le stesse ragioni di cui al punto precedente;
- richiesta di sospensione dell'effetto esecutivo della sentenza, in virtù delle stesse ragioni per cui, in precedenza, si è sostenuta la non debenza del contributo nel caso della sospensiva³³;
- atto di integrazione dei motivi, in quanto nel processo tributario l'integrazione, nelle rare ipotesi in cui è ammessa, non comporta di norma un aumento di valore della controversia³⁴;
- istanza di correzione di errori materiali della sentenza *ex art. 287 c.p.c.*, siccome non è un mezzo di impugnazione, bensì una fase amministrativa più che giudiziale³⁵;
- istanza di riassunzione del processo sospeso/interrotto³⁶;

31 Circ. Min. Economia e Finanze 21.9.2011 n. 1.

32 Art. 6 del DLgs. 546/92.

33 Circ. Min. Economia e Finanze 21.9.2011 n. 1.

34 L'art. 14 del DPR 115/2002 prevede che il contributo è dovuto solo in caso di ampliamento di valore della causa. La circ. Min. Economia e Finanze 21.9.2011 n. 1, in merito all'atto di integrazione dei motivi, sostiene che il contributo non è dovuto solo nel caso in cui mediante detto atto la parte integra i motivi. Per contro, il contributo sarebbe dovuto nel momento in cui, con l'atto di integrazione, la parte proponga "motivi aggiunti" avverso atti diversi da quelli impugnati nel ricorso introduttivo. Tale ultima affermazione mal si coniuga con l'assetto processuale attuale, ove il contribuente, con il ricorso, impugna uno o più atti, e con l'atto di integrazione può al massimo integrare i motivi di nullità dell'atto impugnato non sollevati nel ricorso, ma mai impugnare atti diversi. Sarebbe stato opportuno che la circolare avesse riportato una qualche casistica.

35 Circ. Min. Economia e Finanze 21.9.2011 n. 1.

36 Circ. Min. Economia e Finanze 21.9.2011 n. 1. È il caso disciplinato dall'art. 43 del DLgs. 546/92, ove la parte, per evitare gli effetti dell'estinzione del giudizio, ha l'onere di riassumere ad esempio il processo interrotto per decesso del difensore.



ricorso in riassunzione del processo a seguito di declinatoria di competenza del giudice³⁷;
memoria di riassunzione presso la Commissione tributaria provinciale a seguito della sentenza di rimessione della lite ad opera del giudice di appello³⁸.

Nonostante su alcuni istituti sia più che legittimo nutrire dubbi, in quanto il contributo unificato, secondo l'interpretazione in questa sede sostenuta, dovrebbe essere dovuto solo con riferimento al grado di giudizio, allo stato attuale si potrebbe ritenere dovuto il contributo unificato nelle seguenti fattispecie:

- regolamento preventivo di giurisdizione³⁹;
- regolamento di competenza nell'ipotesi di impugnazione dell'ordinanza di sospensione del processo, in quanto mezzo di impugnazione della pronuncia giudiziale⁴⁰;
- ricorso in revocazione ordinaria e straordinaria, in quanto trattasi di fasi di impugnazione della sentenza diverse dall'appello⁴¹;
- ricorso in riassunzione in rinvio a seguito della sentenza della Corte di Cassazione⁴²;
- ricorso in riassunzione a seguito di *translatio iudicii* disposta dal giudice ordinario⁴³.

8 SOGGETTO TENUTO AL PAGAMENTO

In linea generale, il soggetto obbligato al pagamento del contributo unificato è colui il quale deposita l'atto introduttivo del giudizio.

Per effetto del disposto di cui all'art. 14 co. 1 del DPR 30.5.2002, n. 115, *“la parte che per prima si costituisce in giudizio, che deposita il ricorso introduttivo, ovvero che, nei processi esecutivi di espropriazione forzata, fa istanza per l'assegnazione o la vendita dei beni pignorati, è tenuta al pagamento contestuale del contributo unificato”*⁴⁴.

37 Circ. Min. Economia e Finanze 21.9.2011 n. 1. Nel senso della debenza, invece, si è pronunciata la nota Min. Giustizia 29.9.2003, sulla base del fatto che *“nel caso di riassunzione del processo davanti ad un altro giudice, instaurandosi una nuova fase processuale con conseguente iscrizione a ruolo del nuovo giudizio, il contributo unificato deve essere nuovamente corrisposto”*. Può essere la fattispecie in cui il giudice, rilevata la propria incompetenza territoriale, dispone, ai sensi dell'art. 5 del DLgs. 546/92, la *translatio iudicii* a favore del giudice competente, con conseguente onere di riassunzione ad opera delle parti.

38 Direttiva Min. Economia e Finanze 14.12.2012 n. 2 (§ 26). Si tratta del caso in cui il giudice di appello, ravvisata una delle ipotesi indicate dall'art. 59 del DLgs. 546/92 (ad esempio, omessa sottoscrizione della sentenza di primo grado), anziché decidere nel merito, rimette le parti dinanzi alla Commissione tributaria provinciale.

39 Ammesso nel contenzioso tributario ai sensi dell'art. 3 del DLgs. 546/92 (prima che la causa sia decisa nel merito, la parte può ricorrere alla Corte di Cassazione affinché essa decida, in via preventiva, quale sia il giudice fornito di giurisdizione).

40 Si tratta di un peculiare mezzo di impugnazione rivolto alla Corte di Cassazione per contestare l'ordinanza che dispone la sospensione del processo.

41 Circ. Min. Economia e Finanze 21.9.2011 n. 1. Sono mezzi di impugnazione straordinari che trovano applicazione in ipotesi alquanto rare, come il contrasto tra giudicati e il dolo di una parte a danno dell'altra.

42 Circ. Min. Economia e Finanze 21.9.2011 n. 1. Fattispecie disciplinata dall'art. 63 del DLgs. 546/92, ove la Corte di Cassazione rinvia per l'esame della causa ad altra sezione della Commissione tributaria provinciale o della Commissione tributaria regionale.

43 Direttiva Min. Economia e Finanze 14.12.2012 n. 2 (§ 25). È il caso in cui, ai sensi dell'art. 59 della L. 69/2009, a seguito di errore della parte sulla giurisdizione, il giudice dichiara il proprio difetto di giurisdizione e rimette le parti dinanzi al giudice che ne è fornito.

44 Nel caso della parte pubblica, però, il contributo unificato è prenotato a debito (art. 11 del DPR 115/2002). La prenotazione a debito è contemplata, ai sensi dell'art. 146 del DPR 115/2002, anche per la parte assoggettata a fallimento, ma tale circostanza non può essere estesa alla liquidazione coatta amministrativa (direttiva Min. Economia e Finanze 14.12.2012 n. 2, § 13).



Quindi, come chiarito dalla circ. Min. Economia e Finanze 21.9.2011 n. 1, il contributo unificato deve essere pagato dai seguenti soggetti:

- il contribuente, per i ricorsi depositati in primo grado, siccome è questi che introduce il processo;
- la parte soccombente in primo grado, nel caso di appello;
- entrambe le parti, nel caso di soccombenza parziale in primo grado;
- la parte che notifica il ricorso in riassunzione, nel giudizio di rinvio⁴⁵;
- la parte che agisce in revocazione⁴⁶;
- la parte che deposita il ricorso, nel giudizio di ottemperanza⁴⁷.

9 VERSAMENTO DEL CONTRIBUTO UNIFICATO

Il pagamento del contributo unificato può avvenire, alternativamente, tramite il modello F23, il contrassegno adesivo o il bollettino postale.

Nel sistema del bollo, la marca si applicava sull'originale dei singoli atti processuali: ora, invece, nel momento in cui si deposita il ricorso presso la segreteria della Commissione tributaria, occorre produrre la documentazione certificativa dell'avvenuto pagamento del contributo unificato⁴⁸.

Quindi, in occasione della costituzione in giudizio, il contribuente deve allegare la ricevuta di pagamento del contributo unificato e il segretario controllerà la regolarità fiscale dell'atto.

Con la circ. 21.9.2011 n. 1, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha evidenziato che i versamenti, in ottemperanza all'art. 192 del DPR 115/2002, possono avvenire:

- mediante il modello F23;
- presso gli uffici postali mediante un apposito conto corrente postale;
- presso le rivendite di generi di monopolio e di valori bollati (ad esempio, tabaccherie).

9.1 VERSAMENTO MEDIANTE CONTO CORRENTE POSTALE

L'art. 192 co. 1 del DPR 115/2002 specifica che il versamento può avvenire mediante conto corrente postale intestato alla competente sezione di Tesoreria provinciale dello Stato.

In tal caso, all'atto della costituzione in giudizio occorrerà depositare la ricevuta di pagamento rilasciata dalle Poste nel momento in cui si è provveduto al versamento mediante bollettino.

Si evidenzia che il bollettino, reperibile presso gli uffici postali, è stato approvato con il provv. Agenzia delle Entrate 19.2.2002.

Le istruzioni per la compilazione del bollettino postale sono state impartite con la ris. Agenzia delle Entrate 27.2.2002 n. 60, ove è stato specificato che:

- lo spazio superiore, che contiene il numero di conto corrente postale, è precompilato e non deve contenere nessun'altra indicazione;
- nell'apposito riquadro devono essere indicate le generalità del ricorrente;

45 Art. 63 del DLgs. 546/92.

46 Art. 64 del DLgs. 546/92.

47 Art. 70 del DLgs. 546/92.

48 Pertanto, se il contribuente versa il contributo presso le tabaccherie, non occorre applicare la marca sull'originale del ricorso che verrà notificato alla controparte.



nel riquadro sottostante occorre invece indicare le generalità del resistente; ove vi siano più convenuti bisogna indicare per esteso solo il primo nominativo di essi ed in cifra il numero dei restanti nelle tre caselle poste sopra il riquadro compilato (potrebbe essere il caso in cui il ricorso venga notificato sia alla Direzione provinciale che ad Equitalia);

nel retro del bollettino, occorre riportare il codice fiscale del ricorrente e l'ufficio giudiziario adito.

Con il comunicato stampa 7.12.2012 n. 180, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha annunciato che, sino a quando non sarà istituito uno specifico conto corrente per il processo tributario, rimangono validi i pagamenti eseguiti sul conto corrente postale n. 57152043.

9.2 VERSAMENTO MEDIANTE MODELLO F23

Il pagamento del contributo unificato può anche avvenire mediante il modello F23, recandosi presso gli sportelli bancari, gli uffici postali, gli agenti della riscossione o in via telematica.

Per la compilazione del modello F23, occorre richiamare sia le istruzioni alla compilazione del suddetto modello sia la ris. Agenzia delle Entrate 27.2.2002 n. 60.

A tali fini, bisogna mettere in evidenza che:

nel "campo 4", bisogna indicare le generalità del ricorrente e il suo codice fiscale;

nel "campo 5", le generalità del resistente;

nella sezione inerente i dati del versamento occorre indicare, nel "campo 6", il codice dell'ufficio giudiziario adito, secondo l'elenco di cui alla Tabella "B" dell'Allegato 6 al DM 17.12.98⁴⁹;

nel "campo 8", occorre indicare il codice "1", come prescritto dalle istruzioni alla compilazione del modello F23⁵⁰;

se ci sono più parti resistenti (potrebbe essere il caso in cui il ricorso è notificato sia alla Direzione provinciale che ad Equitalia), nel "campo 10", nello spazio denominato "numero", occorre indicare il numero di essi in cifra ad eccezione del primo, le cui generalità sono già indicate nel "campo 5";

nel "campo 11", occorre indicare il codice tributo.

Istituzione dei nuovi codici tributo

L'Agenzia delle Entrate, con la ris. 7.12.2012 n. 104, ha istituito gli appositi codici tributo per il pagamento, mediante il modello F23, del contributo unificato atti giudiziari, con specifico riferimento al contenzioso tributario. I nuovi codici, in vigore dal 12.12.2012, sono i seguenti:

"171T", da utilizzarsi sia in occasione del normale pagamento del contributo unificato sia ove esso venga versato non a seguito dell'invito notificato dalla segreteria della Commissione tributaria, ma in un momento successivo unitamente a interessi e sanzioni;

"172T", per il versamento degli interessi in caso di tardivo pagamento;

"173T", per il versamento del contributo unificato a seguito di invito al pagamento ad opera della segreteria della Commissione tributaria;

49 Detto elenco è scaricabile gratuitamente dal sito Internet dell'Agenzia delle Entrate. Per reperirlo, è necessario entrare nella sezione "F23 codici tributo" e cliccare sul *link* "Tabella dei codici degli enti diversi dagli uffici finanziari". Il suddetto elenco, comunque, è riportato nel successivo § 16 della presente Informativa.

50 In realtà, la compilazione del suddetto campo potrebbe destare perplessità, siccome, in genere, esso si riferisce alle situazioni in cui un atto, ad esempio di liquidazione dell'imposta di registro, è oggetto di contenzioso dinanzi alla giustizia tributaria, come del resto si evince dal richiamo alla Tabella A, contenuto nelle istruzioni alla compilazione del modello F23. La necessità di compilazione del "campo 8", tuttavia, è stata anche sostenuta dal comunicato della segreteria della C.T. Prov. Massa Carrara 11.7.2011 prot. 0648.



“174T”, per le sanzioni da corrispondere a seguito di persistente inadempimento.

Pertanto, allo stato attuale non è più possibile compilare il modello F23 con i pregressi codici tributo, in quanto essi, come precisato dall’Agenzia delle Entrate, avrebbero potuto essere utilizzati sino al 31.12.2012.

CODICE TRIBUTO	FUNZIONE	UTILIZZO
171T	Contributo unificato	Dal 12.12.2012
941T	Contributo unificato	Fino al 31.12.2012
172T	Interessi	Dal 12.12.2012
173T	Contributo unificato (a seguito di invito)	Dal 12.12.2012
750T	Contributo unificato (a seguito di invito)	Fino al 31.12.2012
174T	Sanzioni	Dal 12.12.2012
699T	Sanzioni	Fino al 31.12.2012

9.3 VERSAMENTO PRESSO LE TABACCHERIE CONVENZIONATE

In questa ipotesi, il contribuente si reca presso la tabaccheria convenzionata per pagare il contributo e, a questo punto, viene rilasciata una ricevuta adesiva, che deve essere applicata sulla prima pagina della nota di iscrizione a ruolo.

Sul sito Internet del Ministero dell’Economia e delle Finanze sono disponibili due modelli di nota di iscrizione a ruolo, una per il primo grado e una per l’appello, sulla cui prima pagina vi è lo spazio dedicato all’applicazione del contrassegno adesivo.

Occorre evidenziare che il Ministero dell’Economia e delle Finanze, con il comunicato stampa del 7.12.2012 n. 180, ha annunciato che, dal 12.12.2012, è operativo un nuovo contrassegno dedicato nello specifico al contenzioso tributario.

Premesso ciò, le segreterie delle Commissioni tributarie sono state invitate ad accettare il “vecchio” contrassegno sino al 31.12.2012⁵¹.

10 OMESSO/INSUFFICIENTE VERSAMENTO

L’insufficiente od omesso versamento del contributo unificato, se non sanato entro un determinato termine, comporta l’irrogazione di pesanti sanzioni amministrative.

La correttezza fiscale dell’atto è vagliata dalla segreteria della Commissione tributaria, che può invitare la parte a regolarizzare la propria posizione ma non può rifiutare di ricevere l’atto per questo motivo, specie se la regolarizzazione, per questioni temporali, comporterebbe la tardività della costituzione in giudizio e quindi l’inammissibilità del ricorso⁵².

Successivamente al riscontro dell’omesso o insufficiente pagamento del contributo unificato, l’ufficio presso il

51 Al riguardo, sorge il problema relativo a coloro i quali, prima del 7.12.2012 (data in cui il Ministero, con il richiamato comunicato stampa, ha annunciato che il “vecchio” contrassegno sarebbe stato accettato sino al 31.12.2012), avessero acquistato vari contrassegni come “scorta” e che, per questo motivo, non siano riusciti a “smaltirli” entro il 31.12.2012. Ora, detti contrassegni sono di fatto inutilizzabili, siccome non appare possibile nemmeno chiedere la restituzione dell’importo alla tabaccheria convenzionata. Si auspica che vengano forniti chiarimenti ufficiali sulle modalità per richiedere il rimborso, posto che in assenza di ciò si configurerebbe un indebito arricchimento dell’Erario.

52 Circ. Min. Economia e Finanze 21.9.2011 n. 1.

Nello specifico, la segreteria deve controllare la presenza della dichiarazione di valore, la documentazione certificativa del pagamento, la correttezza della compilazione del modello F23 (codice tributo “171T” e indicazione del codice dell’ufficio adito) e, ovviamente, della quantificazione del contributo unificato.



magistrato ove pende la causa, entro trenta giorni dal deposito dell'atto soggetto a contributo unificato, notifica al contribuente un invito al pagamento, con l'avvertenza che, in caso di persistente inadempimento, le somme verranno iscritte a ruolo⁵³.

Dopo, verrà notificata la cartella di pagamento, comprensiva di interessi e sanzioni.

Dal punto di vista sanzionatorio, l'art. 16 del DPR 115/2002 rinvia all'art. 71 del DPR 26.4.86 n. 131, che punisce la violazione con una sanzione dal 100% al 200% dell'importo dovuto.

Termine entro cui è possibile richiedere il contributo unificato

In assenza di termini specifici previsti dal DPR 115/2002, la richiesta per il pagamento del contributo unificato può essere avanzata entro l'ordinario termine di prescrizione decennale⁵⁴.

10.1 INVITO AL PAGAMENTO DELLE SOMME

Nel caso in cui la segreteria riscontri, successivamente al deposito, la mancata o insufficiente corresponsione del contributo unificato, non procede immediatamente all'irrogazione delle sanzioni amministrative, ma invia una comunicazione di pagamento alla parte, nel domicilio da questa eletto.

In detta comunicazione, da notificare entro trenta giorni dalla data di deposito del ricorso, è presente l'intimazione al pagamento delle somme dovute a titolo di contributo, senza sanzioni né interessi, entro un mese dalla ricezione dell'invito.

La parte, entro dieci giorni dal pagamento, deve depositare presso la segreteria copia del modello F23⁵⁵.

È bene ricordare che, in questa specifica ipotesi, il versamento deve avvenire mediante il modello F23, con un diverso codice tributo, il "173T".

Pagamento oltre il termine indicato nell'invito

Il versamento del contributo unificato può avvenire decorso il mese dalla notifica dell'invito, ma in questo caso:

la parte rischia l'irrogazione delle sanzioni amministrative;

occorre calcolare gli interessi legali con decorrenza dalla data di deposito del ricorso;

nel modello F23, bisogna utilizzare il consueto codice tributo "171T" per il contributo e il codice tributo "172T" per gli interessi.

10.2 SANZIONI AMMINISTRATIVE

Il recupero del contributo unificato, così come l'irrogazione delle sanzioni amministrative, sono di competenza delle segreterie delle Commissioni tributarie provinciali e regionali, e non dell'Agenzia delle Entrate⁵⁶.

Le sanzioni sono irrogate ai sensi dell'art. 16 del DPR 115/2002, che, come detto, rinvia all'art. 71 del DPR 131/86, il quale punisce la violazione con una sanzione dal 100% al 200% dell'importo dovuto.

Ai fini sanzionatori, la circ. Min. Economia e Finanze 21.9.2011 n. 1 invita le segreterie a osservare la seguente graduazione:

53 Art. 248 del DPR 115/2002.

54 Direttiva Min. Economia e Finanze 14.12.2012 n. 2 (§ 27).

55 Nell'intimazione si avverte il contribuente che l'omesso pagamento comporterà l'applicazione degli interessi legali nonché delle sanzioni amministrative.

56 Ciò comprende anche l'applicazione degli interessi legali e l'iscrizione a ruolo delle somme.

- 33% dell'importo dovuto, se il pagamento avviene dopo la scadenza del termine indicato nell'invito ma entro 60 giorni dalla sua notifica;
- 150% dell'importo dovuto, se il pagamento avviene tra il 61° e il 90° giorno successivo alla notifica dell'invito;
- 200% dell'importo dovuto, negli altri casi.

Il versamento dovrà avvenire mediante il modello F23, con codice tributo, relativamente alle sanzioni, "174T".

Ai fini dell'irrogazione, viene quindi notificata apposita intimazione di pagamento, nonostante non sia specificato nella circolare, impugnabile in Commissione tributaria nei termini di legge. Decorsi trenta giorni dalla notifica dell'intimazione, a cui devono aggiungersi dieci giorni di tempo per il deposito della ricevuta di pagamento delle somme, si procederà all'iscrizione a ruolo degli importi⁵⁷.

11 MAGGIORAZIONE DELLA METÀ DEL CONTRIBUTO UNIFICATO

L'omessa indicazione della casella PEC del difensore, così come il suo numero di fax, determinano la maggiorazione del 50% del contributo unificato.

L'art. 13 co. 3-*bis* del DPR 115/2002, inserito dal DL 98/2011, ha previsto una sanzione conseguente all'omissione di indicazioni che il ricorso in Commissione tributaria provinciale e regionale deve contenere⁵⁸.

Pertanto, nelle seguenti ipotesi la segreteria potrà pretendere la maggiorazione della metà del contributo unificato:

- omessa indicazione del numero di fax del difensore;
- omessa indicazione della casella PEC del difensore⁵⁹;
- omessa indicazione del codice fiscale della parte.

11.1 REGOLARIZZAZIONE DELL'OMISSIONE

Nella fattispecie in cui il ricorrente o l'appellante, nel ricorso, abbiano ommesso l'indicazione ad esempio della casella PEC, la segreteria, come specificato nella circ. Min. Economia e delle Finanze 1/2011, non esigerà immediatamente il contributo unificato maggiorato della metà, ma inviterà la parte a regolarizzare la propria posizione.

A tal fine, è sufficiente il deposito di un "atto" contenente le dichiarazioni mancanti, che non deve nemmeno essere notificato alle altre parti. Secondo le indicazioni contenute nella direttiva 2/2012 (§ 7), sembra che detto deposito debba avvenire entro trenta giorni dall'avvenuta costituzione in giudizio.

⁵⁷ L'atto irrogativo di sanzioni viene notificato personalmente al contribuente (autore della violazione), e non nel domicilio eletto (direttiva Min. Economia e Finanze 14.12.2012 n. 2, § 11).

⁵⁸ La maggiorazione si applica solo ove le omesse indicazioni concernano il ricorso/appello/appello incidentale, e non altri atti processuali (circ. Min. Economia e Finanze 21.9.2011 n. 1).

⁵⁹ Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con la direttiva 14.12.2012 n. 2 (§ 6), ha affermato che, qualora il ricorso sia stato proposto da più contribuenti che hanno conferito l'incarico ad un unico difensore, se viene omessa l'indicazione della casella PEC del difensore medesimo la maggiorazione del contributo unificato è unica, in quanto unica è la violazione, non avendo rilievo il fatto che il ricorso sia riconducibile a più contribuenti. Oltre a ciò, nella risposta n. 22, è stato affermato che se viene omessa sia la casella PEC sia l'indicazione del valore della lite, la maggiorazione della metà del contributo unificato viene calcolata su 1.500,00 euro.

11.2 PARTE CHE STA IN GIUDIZIO PERSONALMENTE

Nei ricorsi di valore inferiore a 2.582,28 euro, la parte non è tenuta al conferimento dell'incarico ad un difensore abilitato, come prevede l'art. 12 del DLgs. 546/92.

In tal caso, si applica la maggiorazione per l'omessa indicazione del codice fiscale, ma non per l'omessa indicazione della casella PEC, "sanzionata" dall'art. 13 del DPR 115/2002 nel solo caso della PEC del difensore⁶⁰.

12 DICHIARAZIONE DI VALORE DELLA CAUSA

In calce al ricorso, occorre inserire la dichiarazione di valore della causa, che, se omessa, comporta l'applicazione del contributo unificato nella misura massima di 1.500,00 euro.

L'introduzione del contributo unificato ha comportato la necessità di prevedere, all'art. 14 co. 3-*bis* del DPR 115/2002, che il difensore indichi, in calce al ricorso successivamente alle conclusioni, la dichiarazione di valore della causa, per consentire alla segreteria di verificare la correttezza dell'ammontare del contributo unificato.

La dichiarazione di valore contiene indicazioni che sono utili esclusivamente per la determinazione del contributo unificato, per cui è possibile, in assenza di indicazioni normative contrarie, affermare che:

se il difensore appone la dichiarazione di valore solo nella copia del ricorso da depositare in segreteria e non anche nell'originale notificato alla controparte, nessuna eccezione di inammissibilità potrà essere opposta ai sensi dell'art. 22 co. 3 del DLgs. 546/92 (difformità tra originale e copia del ricorso);

potrebbero sorgere problemi ove il documento separato contenente la dichiarazione di valore di cui al punto precedente venisse depositato successivamente alla costituzione in giudizio.

Il modello di "dichiarazione di valore" potrebbe essere il seguente:

60 Circ. Min. Economia e Finanze 21.9.2011 n. 1.



“Il sottoscritto Avv./Dott./Rag. in qualità di difensore abilitato del sig. o della società, dichiara, ai sensi dell’art. 14, comma 3-bis, del D.P.R. n. 115/2002, che il valore della causa ammonta a euro (indicare l’ammontare delle maggiori imposte richieste nell’atto, al netto di sanzioni e interessi)”.

Omessa indicazione della dichiarazione di valore

L’omessa dichiarazione di valore comporta, come avviene nel processo civile, l’applicazione del contributo unificato nella misura massima di 1.500,00 euro.

Tanto premesso, la violazione può essere sanata se, entro trenta giorni dalla costituzione in giudizio, il difensore deposita apposito atto con cui viene indicato il valore della lite. Ciò, ai fini della “sanatoria” della violazione, si profila necessario, siccome la segreteria, autonomamente, non può appurare il corretto valore della lite vagliando gli atti di causa⁶¹.

Si evidenzia che, discostandosi, in parte, da quanto detto dal Ministero dell’Economia e delle Finanze, secondo la C.T. Prov. Massa Carrara 12.6.2012 n. 239/1/12, la maggiorazione del contributo unificato non può essere pretesa ove il contribuente, successivamente alla notifica del ricorso ma prima dell’iscrizione a ruolo della causa, abbia indicato il valore in apposito atto sottoscritto dal difensore. Ciò, peraltro, avviene pressoché sempre siccome unitamente alla costituzione in giudizio viene depositata la nota di iscrizione a ruolo, che contiene l’indicazione del valore della causa ed è sottoscritta dal difensore.

13 RIMBORSO DEL CONTRIBUTO

È fatto salvo il diritto della parte di domandare la restituzione del contributo unificato indebitamente pagato.

La parte può chiedere il rimborso del contributo unificato indebitamente pagato, entro il termine di decadenza biennale di cui all’art. 21 del DLgs. 546/92, decorrente dalla data del versamento⁶².

Il rimborso può essere chiesto in base ad una qualsivoglia motivazione, siccome non sono previste limitazioni specifiche. Pertanto, la parte, in relazione a casi dubbi come l’appello incidentale proposto per le sole spese processuali, può, a titolo cautelativo, prima corrispondere il contributo e, in un momento successivo, presentare la domanda di rimborso e impugnare il silenzio (espreso o tacito) dinanzi alla Commissione tributaria provinciale.

14 LITI SULLA DEBENZA DEL CONTRIBUTO UNIFICATO

Stante la natura fiscale del contributo unificato, le liti che dovessero sorgere relativamente alla sua debenza sono devolute alla giurisdizione delle Commissioni tributarie.

Il contributo unificato atti giudiziari è un’entrata avente natura fiscale, per cui le liti che dovessero sorgere sulla sua debenza sono devolute alla giurisdizione delle Commissioni tributarie.

La sussistenza della giurisdizione tributaria è stata affermata dalla giurisprudenza⁶³, che ha altresì riconosciuto il carattere impugnabile dell’invito notificato dalla segreteria della Commissione tributaria⁶⁴.

61 Direttiva Min. Economia e Finanze 14.12.2012 n. 2 (§ 7 e 8).

62 Rimangono ferme le indicazioni fornite dalla Ragioneria Generale dello Stato con la circ. 26.10.2007 n. 33.

63 Cass. SS.UU. 5.5.2011 n. 9840.



Per ciò che riguarda il legittimato passivo, pare potersi sostenere che esso sia, come previsto implicitamente dall'art. 247 del DPR 115/2002, l'ufficio giudiziario dove è depositato l'atto oggetto del contributo, quindi la segreteria della Commissione tributaria, incardinata nell'amministrazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Si segnala che, proprio in virtù di ciò, la L. 24.12.2012 n. 228 (legge di stabilità 2013) ha modificato l'art. 11 del DLgs. 546/92, sancendo che nei ricorsi proposti dal contribuente avverso gli atti di recupero e/o di irrogazione di sanzioni sul contributo unificato, gli uffici giudiziari possono stare in giudizio direttamente o mediante l'ufficio del contenzioso della direzione regionale o compartimentale a essi sovraordinata.

15 TABELLE RIEPILOGATIVE

Di seguito si riportano alcune tabelle riepilogative sulla debenza del contributo unificato nelle diverse fattispecie che possono verificarsi nella prassi.

15.1 PROVVEDIMENTI IMPUGNATI

Accertamento di più tributi	Occorre sommare i diversi tributi
Accertamento su più periodi d'imposta	Occorre sommare i tributi relativi alle singole annualità
Cartelle di pagamento	Occorre sommare i diversi tributi richiesti, con esclusione delle poste che non hanno natura fiscale (ad esempio, contributi previdenziali)
Diversi accertamenti impugnati con unico ricorso	Occorre calcolare il contributo sulla maggiore imposta richiesta tramite ciascun atto
Atti irrogativi di sole sanzioni	Si fa riferimento alla sanzione irrogata
Fermi di veicoli e ipoteche	Si vaglia l'entità del credito tutelato
Diniego espresso/tacito al rimborso	Imposta che si chiede a rimborso
Avvisi di classamento	Valore indeterminabile (120,00 euro)
Revoca d'ufficio di partite IVA	Valore indeterminabile (120,00 euro)
Diniego di definizione delle liti pendenti	Valore indeterminabile (120,00 euro)
Sanzioni accessorie (es. chiusura dei locali commerciali)	Valore indeterminabile (120,00 euro)

15.2 PROCESSO CON PLURALITÀ DI PARTI

Società di persone	Società: contributo "fisso" di 30,00 euro per tributi imputati per trasparenza (se ci sono rlievi IVA e IRAP si procede invece nei modi ordinari)
	Soci: si vaglia la maggiore imposta richiesta nell'atto sul maggior reddito di partecipazione
Società di capitali "trasparenti"	Società: contributo "fisso" di 30,00 euro per tributi imputati per trasparenza (se ci sono rlievi IVA e IRAP si procede invece nei modi ordinari)
	Soci: si vaglia la maggiore imposta richiesta nell'atto sul maggior reddito
Accertamenti su società di	Società: si calcola il contributo nei modi ordinari

64 C.T. Prov. Massa Carrara 12.6.2012 n. 239/1/12 e C.T. Prov. Foggia 31.10.2012 n. 184/3/12.



capitali "ristrette"	Soci: si vaglia la maggiore imposta richiesta nell'atto sul maggior reddito
Consolidato fiscale	Consolidante: si calcola il contributo nei modi ordinari
	Consolidata: si paga la somma "fissa" di 30,00 euro
Obbligati solidali	Ogni coobbligato deve pagare il contributo in base all'atto a lui notificato
Atto di intervento	Sì ⁶⁵

15.3 GRADI DI GIUDIZIO

Giudizio di primo grado	Sì
Giudizio di secondo grado	Sì
Motivi aggiunti	NO ⁶⁶
Giudizio di rinvio	Sì
Reclamo avverso il decreto presidenziale	Sì ⁶⁷
Reclamo e mediazione	Sì ⁶⁸
Giudizio di ottemperanza	Sì
Riassunzione del processo sospeso/interrotto	NO
Riassunzione a seguito di declinatoria di competenza	NO ⁶⁹
Riassunzione a seguito di declinatoria di giurisdizione	Sì ⁷⁰
Rimessione della causa in primo grado ad opera della Commissione tributaria regionale	NO ⁷¹
Ricorso per revocazione	Sì
Domanda di "sospensiva"	NO
Domanda di sospensione dell'effetto della sentenza	NO

65 Questa pare essere l'opinione del Ministero dell'Economia e delle Finanze, evincibile dalla tabella allegata alla direttiva 2/2012, ma non si può che dissentire nei casi in cui l'interveniente non impugni nessun atto, ma si limiti a voler aderire alla tesi di una delle due parti.

66 Il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha ribadito, inspiegabilmente, che nel caso dei motivi aggiunti *ex art. 24 del DLgs. 546/92* il contributo è dovuto se con essi si configura la proposizione di un nuovo ricorso avverso atti non indicati in quello introduttivo. Ciò non può succedere nel processo tributario, ove con i motivi aggiunti è solo possibile integrare i motivi di ricorso a causa del deposito di documenti non conosciuti ad opera della controparte. Mediante un'affermazione dotata di scarsa coerenza tecnica, nella tabella in calce alla direttiva 2/2012, il Ministero afferma che *"non costituiscono motivi aggiunti, secondo l'accezione sopra descritta – ancorché denominati tali dalle parti – quelli proposti solo a integrazione o chiarimento dei motivi contenuti nel ricorso originario, che non sono soggetti a CU"*. La realtà è che nel contenzioso tributario, proprio per la struttura del modello processuale, non possono esistere motivi aggiunti (tipici del processo amministrativo) ma solo l'integrazione dei motivi addotti.

67 Così si è espresso il Ministero dell'Economia e delle Finanze, tra l'altro, nella tabella in calce alla direttiva 2/2012. A nostro avviso, invece, il contributo non dovrebbe essere pagato, posto che con il reclamo non si introduce alcun grado di giudizio, essendo lo stesso un mezzo per censurare ad esempio il decreto del Presidente di inammissibilità del ricorso, che, se accolto, comporta la prosecuzione del primo grado di giudizio.

68 Nel momento in cui la mediazione ha esito negativo e si provvede alla costituzione in giudizio.

69 Circ. Min. Economia e Finanze 21.9.2011 n. 1.

70 Direttiva Min. Economia e Finanze 14.12.2012 n. 2 (§ 25).

71 Direttiva Min. Economia e Finanze 14.12.2012 n. 2 (§ 26).



16 MODULISTICA

Si riportano il bollettino postale per il pagamento del contributo unificato, la nota di iscrizione a ruolo sulla quale applicare il contrassegno adesivo e un esempio di compilazione del modello F23.

Di seguito si riportano i modelli utili al versamento del contributo unificato, precisamente:

- il bollettino postale approvato con il provv. Agenzia delle Entrate 19.2.2002;
- la prima pagina di nota di iscrizione a ruolo, ove occorre applicare il contrassegno adesivo rilasciato dalla tabaccheria, pubblicata sul sito Internet del Ministero dell'Economia e delle Finanze⁷²;
- il modello F23 compilato.

Con riferimento al modello F23, si ipotizza il caso in cui un contribuente (Mario Rossi) ha ricevuto una cartella di pagamento contenente una richiesta di 35.000,00 euro (20.000,00 euro di imposta, 15.000,00 euro di sanzioni amministrative tributarie). Il ruolo è stato formato dalla Direzione provinciale di Gorizia e il ricorso è stato proposto dinanzi alla Commissione provinciale di detta città.

72 Le note di Internet

<p style="text-align: center;">CONTI CORRENTI POSTALI - Ricevuta di Versamento - BancoPosta</p> <p style="text-align: center;">€ sul/c/c n. 57152043 di Euro</p> <p style="text-align: center;">TD 451</p> <p style="text-align: center;">RIBENBIO A TESORERIA PROV. VITERBO - VERS. CONTRIBUTO UNIF. SPESE ATTI GIUDIZIARI DPR 126/01</p> <p style="text-align: center;">PARTI ATTRICE/RISORSE:</p> <p style="text-align: center;">Cognome e nome completo e indirizzo di residenza del contribuente</p> <p style="text-align: center;">C.A.F. o nome di fiducia della C.A.F. o nome di fiducia della C.A.F. o nome di fiducia della</p> <p style="text-align: center;">Cognome e nome completo e indirizzo di residenza del contribuente</p> <p style="text-align: center;">C.A.F. o nome di fiducia della C.A.F. o nome di fiducia della C.A.F. o nome di fiducia della</p> <p style="text-align: center;">Cognome e nome completo e indirizzo di residenza del contribuente</p> <p style="text-align: center;">C.A.F. o nome di fiducia della C.A.F. o nome di fiducia della C.A.F. o nome di fiducia della</p> <p style="text-align: center;">Cognome e nome completo e indirizzo di residenza del contribuente</p> <p style="text-align: center;">C.A.F. o nome di fiducia della C.A.F. o nome di fiducia della C.A.F. o nome di fiducia della</p> <p style="text-align: center;">Cognome e nome completo e indirizzo di residenza del contribuente</p> <p style="text-align: center;">C.A.F. o nome di fiducia della C.A.F. o nome di fiducia della C.A.F. o nome di fiducia della</p>	<p style="text-align: center;">CONTI CORRENTI POSTALI - Ricevuta di Versamento - BancoPosta</p> <p style="text-align: center;">€ sul/c/c n. 57152043 di Euro</p> <p style="text-align: center;">RIBENBIO A TESORERIA PROV. VITERBO - VERS. CONTRIBUTO UNIF. SPESE ATTI GIUDIZIARI DPR 126/01</p> <p style="text-align: center;">PARTI ATTRICE/RISORSE:</p> <p style="text-align: center;">Cognome e nome completo e indirizzo di residenza del contribuente</p> <p style="text-align: center;">C.A.F. o nome di fiducia della C.A.F. o nome di fiducia della C.A.F. o nome di fiducia della</p> <p style="text-align: center;">Cognome e nome completo e indirizzo di residenza del contribuente</p> <p style="text-align: center;">C.A.F. o nome di fiducia della C.A.F. o nome di fiducia della C.A.F. o nome di fiducia della</p> <p style="text-align: center;">Cognome e nome completo e indirizzo di residenza del contribuente</p> <p style="text-align: center;">C.A.F. o nome di fiducia della C.A.F. o nome di fiducia della C.A.F. o nome di fiducia della</p> <p style="text-align: center;">Cognome e nome completo e indirizzo di residenza del contribuente</p> <p style="text-align: center;">C.A.F. o nome di fiducia della C.A.F. o nome di fiducia della C.A.F. o nome di fiducia della</p>	<p style="text-align: center;">CONTI CORRENTI POSTALI - Ricevuta di Versamento - BancoPosta</p> <p style="text-align: center;">€ sul/c/c n. 57152043 di Euro</p> <p style="text-align: center;">RIBENBIO A TESORERIA PROV. VITERBO - VERS. CONTRIBUTO UNIF. SPESE ATTI GIUDIZIARI DPR 126/01</p> <p style="text-align: center;">PARTI ATTRICE/RISORSE:</p> <p style="text-align: center;">Cognome e nome completo e indirizzo di residenza del contribuente</p> <p style="text-align: center;">C.A.F. o nome di fiducia della C.A.F. o nome di fiducia della C.A.F. o nome di fiducia della</p> <p style="text-align: center;">Cognome e nome completo e indirizzo di residenza del contribuente</p> <p style="text-align: center;">C.A.F. o nome di fiducia della C.A.F. o nome di fiducia della C.A.F. o nome di fiducia della</p> <p style="text-align: center;">Cognome e nome completo e indirizzo di residenza del contribuente</p> <p style="text-align: center;">C.A.F. o nome di fiducia della C.A.F. o nome di fiducia della C.A.F. o nome di fiducia della</p>
---	---	--

57152043 < 451 >

condo grado di giudizio, sono scaricabili gratuitamente dal sito

1 - FAX 010 / 874399 - E-MAIL m.rovida@studioroviida.it
39 T - PARTITA IVA 00664330107
rcolari\Circulari 2013\Circ. 7-2013 Contributo unificato nel processo tributario.doc



AGENZIA DELLE ENTRATE



Mod. **F23**

**MODELLO DI PAGAMENTO:
TASSE, IMPOSTE, SANZIONI
E ALTRE ENTRATE**

1. VERSAMENTO DIRETTO AL CONCESSIONARIO DI

GORIZIA (GO)

2. DELEGA IRREVOCABILE A

AGENZIA/UFFICIO _____ PROV. _____
PER L'ACCREDITO ALLA TESORERIA COMPETENTE

3. NUMERO DI RIFERIMENTO (*) _____

DATI ANAGRAFICI

4. ROSSI COGNOME, DENOMINAZIONE O RAGIONE SOCIALE | **MARIO** NOME | DATA DI NASCITA: 2 | 5 | 0 | 3 | 1 | 9 | 7 | 2
 SESSO M o F | COMUNE (o stato estero) DI NASCITA / SEDE SOCIALE: COMO | PROV.: CO | CODICE FISCALE: R | S | S | M | R | A | 7 | 2 | C | 2 | 5 | C | 9 | 3 | 3 | A

5. DIREZIONE PROVINCIALE AGENZIA ENTRATE GORIZIA COGNOME, DENOMINAZIONE O RAGIONE SOCIALE | NOME | DATA DI NASCITA: _____
 SESSO M o F | COMUNE (o stato estero) DI NASCITA / SEDE SOCIALE: _____ | PROV.: _____ | CODICE FISCALE: _____

DATI DEL VERSAMENTO

6. UFFICIO O ENTE: U | 4 | 4 | **7. COD. TERRITORIALE (*)**: _____ | **8. CONTENZIOSO**: 1 | **9. CAUSALE**: _____ | **10. ESTREMI DELL'ATTO O DEL DOCUMENTO**: Anno _____ Numero _____

11. CODICE TRIBUTO	12. DESCRIZIONE (*)	13. IMPORTO	14. COD. DESTINATARIO
I 7 I T	Contributo unificato atti giudiziari	1 2 0 , 0 0	_____

PER UN IMPORTO COMPLESSIVO DI EURO

EURO (lettere)

ESTREMI DEL VERSAMENTO (DA COMPILARE A CURA DEL CONCESSIONARIO, DELLA BANCA O DELLE POSTE)			
DATA			CODICE CONCESSIONE/BANCA/POSTE
giorno	mese	anno	AZIENDA / CAB/SPORELLO

FIRMA

Autorizzo addebito sul conto corrente bancario
 n. _____ / _____
 firma _____ cod. ABI _____ CAB _____

(*) RISERVATO ALL'UFFICIO

COPIA PER IL CONCESSIONARIO/BANCA/POSTE



TABELLA DEI CODICI DEGLI ENTI DIVERSI DAGLI UFFICI FINANZIARI (AGGIORNATA AL 17 OTTOBRE 2012)		
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI ALESSANDRIA	U01	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI ASTI	U04	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI CUNEO	U06	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI NOVARA	U09	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI VERBANIA	U10	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI TORINO	U13	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI BIELLA	U14	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI VERCELLI	U15	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE D'AOSTA	U16	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI BERGAMO	U17	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI BRESCIA	U18	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI COMO	U19	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI LECCO	U20	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI CREMONA	U22	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI LODI	U23	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI MILANO	U24	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI MANTOVA	U26	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PAVIA	U27	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI SONDRIO	U30	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI VARESE	U32	
COMMISSIONE TRIBUTARIA DI 1° GRADO DI BOLZANO	U33	
COMMISSIONE TRIBUTARIA DI 1° GRADO DI TRENTO	U35	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI BELLUNO	U36	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PADOVA	U37	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI ROVIGO	U38	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI TREVISO	U39	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI VENEZIA	U40	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI VICENZA	U42	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI VERONA	U43	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI GORIZIA	U44	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PORDENONE	U45	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI TRIESTE	U46	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI UDINE	U48	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI GENOVA	U50	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI IMPERIA	U51	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI LA SPEZIA	U53	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI SAVONA	U54	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI BOLOGNA	U55	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI FERRARA	U56	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI FORLÌ	U57	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI RIMINI	U58	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI MODENA	U59	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PIACENZA	U60	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PARMA	U61	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI RAVENNA	U62	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI REGGIO NELL'EMILIA	U63	



COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI AREZZO	U64	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI FIRENZE	U65	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PRATO	U66	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI GROSSETO	U67	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI LIVORNO	U68	

TABELLA DEI CODICI DEGLI ENTI DIVERSI DAGLI UFFICI FINANZIARI (AGGIORNATA AL 17 OTTOBRE 2012)		
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI LUCCA	U69	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI MASSA CARRARA	U70	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PISA	U71	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PISTOIA	U72	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI SIENA	U74	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PERUGIA	U75	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI TERNI	U78	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI ANCONA	U79	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI ASCOLI PICENO	U80	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI MACERATA	U83	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PESARO	U84	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI FROSINONE	U87	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI LATINA	U88	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI RIETI	U89	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI ROMA	U91	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI VITERBO	U93	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI L'AQUILA	U95	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI CHIETI	U97	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PESCARA	V00	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI TERAMO	V01	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI CAMPOBASSO	V02	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI ISERNIA	V04	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI AVELLINO	V06	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI BENEVENTO	V08	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI NAPOLI	V10	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI SALERNO	V12	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI BARI	V14	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI BRINDISI	V16	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI FOGGIA	V17	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI LECCE	V19	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI TARANTO	V20	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI COSENZA	V22	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI CATANZARO	V25	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI CROTONE	V26	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI VIBO VALENTIA	V28	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI REGGIO CALABRIA	V31	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI MATERA	V32	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI POTENZA	V35	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI AGRIGENTO	V36	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI CALTANISSETTA	V38	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI CATANIA	V40	



COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI ENNA	V41	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI MESSINA	V43	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PALERMO	V46	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI RAGUSA	V49	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI SIRACUSA	V50	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI TRAPANI	V52	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI CAGLIARI	V53	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI NUORO	V55	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI ORISTANO	V56	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI SASSARI	V57	
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI CASERTA	Z55	
TABELLA DEI CODICI DEGLI ENTI DIVERSI DAGLI UFFICI FINANZIARI (AGGIORNATA AL 17 OTTOBRE 2012)		
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DEL PIEMONTE	V63	
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA VALLE D'AOSTA	V65	
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA LOMBARDIA	V70	
COMMISSIONE TRIBUTARIA DI II° GRADO DI BOLZANO	V75	
COMMISSIONE TRIBUTARIA DI II° GRADO DI TRENTO	V76	
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DEL VENETO	V81	
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DEL FRIULI - VENEZIA GIULIA	V86	
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA LIGURIA	V88	
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELL'EMILIA ROMAGNA	V92	
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA TOSCANA	Z01	
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELL'UMBRIA	Z09	
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLE MARCHE	Z11	
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DEL LAZIO	Z18	
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELL'ABRUZZO	Z20	
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DEL MOLISE	Z24	
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA CAMPANIA	Z29	
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA PUGLIA	Z31	
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA CALABRIA	Z37	
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA BASILICATA	Z40	
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA SICILIA	Z46	
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA SARDEGNA	Z50	
COMMISSIONE TRIBUTARIA CENTRALE	Z54	

Distinti saluti

Studio Roviida

Studio Cidda - Grondona