

CONSIGLIO DI PRESIDENZA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

CORSO DI AGGIORNAMENTO PER MAGISTRATI TRIBUTARI

TORINO, 7-8 MARZO 2013

GIULIANA PASSERO

“LA LIQUIDAZIONE DELLE SPESE NEL PROCESSO TRIBUTARIO”

1. Introduzione

L'istituto della condanna della parte soccombente si è sviluppato quando le procedure per dirimere le controversie sono diventate tali da richiedere l'intervento di un professionista.

Nel diritto romano, infatti, non risulta alcun riferimento sulla condanna delle spese di giudizio, dal momento che sia l'ufficio del giudice e sia quello del difensore erano prestati gratuitamente¹: anzi era vietato per il difensore conseguire un onorario.² Questi accettava l'incarico ottenendo benefici in termini di "fama" e vantaggi politici.

Solo con il codice Giustiniano venne introdotto il principio *victus victoria* secondo il quale la parte soccombente deve pagare le spese di giudizio.

Per diversi motivi (fondati sui c.d. *privilegia fisci*) fu introdotto un principio, suggerito dalla *par condicio*, secondo il quale il fisco non veniva condannato alle spese di soccombenza ma per contro non riceveva quelle di vittoria (“*fiscus ex sui privilegio et pro sui conditione victor non exigit, nec socumbus solvit litis exparsa*”).

2. La normativa attuale

L'introduzione del principio della soccombenza alle spese di giudizio in virtù del quale il soccombente è condannato al pagamento delle spese processuali, ha avuto origine con la riforma del

1 Cfr. Chiovenda - "La condanna alle spese giudiziali" Roma 1935 - Secchi "Spese giudiziali e civili" Dig. Ital. 1899-1903.

2 “Ne quius ab causam arandam penuiam donumve accipiat” (cfr. Tacito, Annali, XI).

contenzioso tributario. Nel vecchio regime del contenzioso – peraltro tuttora applicato per le controversie pendenti avanti la Commissione Tributaria Centrale, non si provvedeva, né provvede- per le spese né è prevista la c.d. soccombenza.

In oggi, la vigente disciplina recita all'art. 15 D.Lgs. n. 546/92 rubricato “Spese di giudizio” al 1° comma recita:

"La parte soccombente è condannata a rimborsare le spese di giudizio che sono liquidate con sentenza.

Prosegue poi disponendo che

“la commissione tributaria può dichiarare compensate in tutto o in parte le spese, a norma dell'art. 92 secondo comma del c.p.,c”.

Il richiamato secondo comma dell'art. 92 c.p.c. dispone:

“Se vi è soccombenza reciproca ³o concorrono altre gravi ed eccezionali ragioni, esplicitamente indicate nella motivazione, il giudice può compensare, parzialmente o per intero, le spese tra le parti. ⁴“

L'art. 15 D.lgs. 546/1992, applica dunque un principio generale di responsabilità per le spese di giudizio, comune anche al processo civile (art.91, c. 1, c.p.c.) e al processo amministrativo, secondo cui la parte soccombente è condannata a rimborsare le spese, salvo il ridetto potere di compensazione da parte del giudice tributario (a norma dell'art. 92, c. 2 c.p.c.).

Sarà quindi necessario formulare per la parte interessata la richiesta di condanna della controparte alle spese di lite, o apposito motivo di gravame.

Il c. 2 dell'art. 15 dispone che i compensi agli incaricati dell'assistenza tecnica sono liquidati sulla base delle rispettive tariffe professionali.

La materia è stata completamente innovata con l'entrata in vigore del DM Giustizia n. 140 del 20/7/2012 pubblicato in G.U. del 22/8/2012 e recante il “**regolamento per la determinazione dei parametri per la liquidazione dei compensi per le professioni**”, ai sensi dell'articolo 9 del D.L. n. 1

³ La soccombenza reciproca si verifica quando vengono rigettate sia la domanda principale che quella riconvenzionale oppure nell'ipotesi in cui vengono accolte solo alcune delle domande (proposte da un'unica parte) o alcuni capi dell'unica domanda proposta (c.d. soccombenza parziale). In tale ultimo caso il giudice di merito decide, in virtù di una valutazione insindacabile in sede di legittimità, quale delle parti deve essere condannata alle spese e se ed in quale misura debba farsi luogo a compensazione parziale.

⁴ Il secondo comma è stato aggiornato con le modifiche introdotte dalla Legge 18 giugno 2009, n. 69. I "giusti motivi" della precedente formulazione sono stati sostituiti dalle "gravi ed eccezionali ragioni", che hanno un significato più restrittivo, qualificando così la compensazione come evento eccezionale. Rispetto alla versione precedente non sembrano integrare la compensazione la complessità delle questioni trattate, la loro obiettiva controvertibilità o la loro novità in quanto non si tratta di eventi caratterizzati da eccezionalità.

del 24/1/2012 convertito con modifiche in L. n. 27 del 24/3/2012, entrato in vigore il 23 agosto 2012.⁵

Il noto decreto fissa, quindi, le nuove modalità di liquidazione da parte di un organo giurisdizionale dei compensi professionali degli avvocati, (e, nel caso che ci occupa, degli altri difensori tecnici) laddove il giudice deve liquidare il compenso del professionista in assenza di accordo tra le parti in ordine allo stesso.

Nel compenso di cui alle tabelle del DM:

- **non sono comprese le spese da rimborsare**, incluse quelle concordate in modo forfettario, né oneri e contributi dovuti a qualsiasi titolo.
- I costi degli ausiliari del professionista sono invece ricompresi tra le spese dello stesso.
- Nel caso di incarico collegiale il compenso è unico, ma il giudice può aumentarlo fino al doppio.
- Se l'avvocato difende più parti il compenso unico può essere aumentato fino al doppio.
- Ugualmente se l'avvocato difende una parte contro più persone o parti.
- Se il procedimento si conclude con una **conciliazione** il compenso è aumentato fino al 25%.
- Per gli incarichi non conclusi, si tiene conto dell'opera effettivamente svolta.
- Il giudice può diminuire o aumentare ulteriormente il compenso in relazione alla circostanze concrete.
- Il compenso comprende le attività accessorie e connesse, nonché le sessioni per i rapporti con colleghi e ausiliari.

Come detto e precisato anche dalla Suprema Corte, le disposizioni si applicano alle liquidazioni successive alla sua entrata in vigore. Comunque le soglie numeriche indicate non sono vincolanti per la liquidazione.

Per l'attività giudiziale civile, amministrativa e tributaria il DM ha “costruito” il tariffario tenendo conto e distinguendo varie fasi. (si veda tabella allegata).

⁵ Sino alla data di entrata in vigore del DM 140 e per i processi già definiti a tale data ma ancora da liquidarsi, la Corte di Cassazione ha precisato che si applicano le previgenti tariffe professionali di riferimento che erano disciplinate:

- per gli avvocati dal D.M. n. 127 del 08 aprile 04;
- per i dottori commercialisti dal D.P.R. n. 645 del 10 ottobre 1994;
- per i ragionieri e periti commerciali dal D.P.R. n. 100 del 06 marzo 1997.

All'atto della liquidazione il giudice deve tenere altresì conto:

del **valore** della controversia, nonché delle **questioni** trattate,, del **pregio** e dei **risultati** dell'opera.

Deve anche tenere conto dell'**urgenza** della prestazioni. Costituisce elemento di valutazione negativo l'adozione di condotte abusive tali da ostacolare la definizione del procedimento in tempi ragionevoli.

3. Spese di giudizio a favore dell'Ufficio del Ministero delle finanze e dell'Ente locale

L'art. 15 comma 2 bis del D.Lsg. 546 cit precisa anche la modalità della liquidazione delle spese a favore dell'Ufficio.

Nella liquidazione delle spese a favore dell'ufficio del Ministero delle Finanze, se assistito da funzionari dell'amministrazione, e a favore dell'Ente locale, se assistito da propri dipendenti, si applica la tariffa vigente per gli avvocati e procuratori, con la riduzione del venti per cento degli onorari di avvocato.

La novella sulle tariffe si ritiene sia applicabile anche per la liquidazione a favore degli Enti impositori.

Individuate dunque le fasi difensive e gli scaglioni di riferimento il giudice applicherà, così come prevede la norma la riduzione del 20%. che daltronde era preveduta per la peculiare attività (e tariffa) degli onorari e non per quella “amministrativa in senso lato dei c.d. Diritti.

La riscossione avviene mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo dopo il passaggio in giudicato della sentenza.

4. Condanna dell'Ufficio del Ministero delle finanze e dell'Ente locale al pagamento delle spese di giudizio

La condanna al pagamento delle spese del giudizio pronunciata nei confronti dell'ufficio impositore può seguire due strade:

- a) sentenza di condanna al rimborso delle spese legali sostenute dalla controparte (art. 91 c. 1 c.p.c.), comprensive di quelle anticipate dal cliente in corso di causa (art. 90 c.p.c.);
- b) sentenza di condanna con distrazione delle spese legali in favore del difensore della controparte (art. 93 c. 1 c.p.c.), laddove quest'ultimo ne abbia fatto espressa richiesta.⁶

⁶ Col sistema delle distrazione, in caso di condanna al pagamento delle spese processuali, l'art. 93 c.p.c. prevede che il difensore con procura, possa chiedere che il giudice, nella stessa sentenza in cui condanna la parte soccombente, distraga in suo favore gli onorari non riscossi e le spese da lui stesso anticipate. L'avvocato con la richiesta di distrazione delle somme in suo favore a carico della parte soccombente non libera il proprio cliente, che rimane vincolato a tale obbligazione in caso di compensazione totale o parziale delle spese processuali. l'avvocato della parte

In entrambi i casi, la somma che l'Ente dovrà liquidare include sia l'IVA, ancorché la parte vittoriosa possa detrarsi l'IVA dovuta al proprio difensore⁷ e sia il contributo Cassa previdenza avvocati⁸. Si tratta, infatti, di oneri accessori che conseguono, in via generale, al pagamento delle competenze; inoltre nella seconda fattispecie sub b) l'Ente dovrà assolvere agli adempimenti previsti per il sostituto d'imposta⁹.

Il contribuente, in caso di omesso pagamento delle spese di giudizio tributario liquidate a proprio favore con sentenza passata in giudicato può ricorrere al giudizio di ottemperanza (ex art. 70 del D.lgs. 546/1992) oppure alla procedura esecutiva ordinaria.

5. I doveri del Giudice

Giova a questo punto della trattazione dar conto, evidenziandolo, che anche in ambito tributario è oggi operante la regola secondo cui il giudice deve adottare le statuizioni sulle spese anche qualora la parte non abbia allegato agli atti la consueta notula.

Ed infatti, eccezion fatta per il caso in cui una parte vi abbia espressamente rinunciato od abbia essa stessa richiesto la compensazione¹⁰, la giurisprudenza di legittimità è oggi concorde nel ritenere che il caso del mancato deposito della nota non esima il giudice tributario dal provvedimento di liquidazione delle spese giudiziali, limitandosi tuttavia soltanto a quelle risultanti dagli atti processuali, attesa la doverosità di tale statuizione.¹¹

6. La distrazione delle spese a favore del legale antistatario

Anche nel processo tributario trova asilo la norma di cui all'art. 93 c.p.c.

L'art. 93 del codice di rito nel contemplare l'istituto della distrazione delle spese a favore del difensore, dispone che questi è legittimato a chiedere al giudice, nella medesima sentenza con la quale si procede alla condanna della controparte alle spese, distraga a suo favore gli onorari non riscossi e le spese che dichiara di avere anticipato al proprio cliente.

Se vi è domanda dunque, il giudice deve pronunciarsi¹² ma le SS.UU. della Corte di

vittoriosa, detto anche "distrattario" o "antistatario" che si rivolge direttamente al soccombente.

7 Vd. Ris. Ministeriale 24 luglio 1998 n. 91/E.; Circ. n. 203/E del 6 dicembre 1994; Cass. sez. trib. 25 luglio 2000 n. 9730; Cass. sez. trib. 21 aprile 1997 n. 3412. Secondo la Cass.SS.UU. 12 giugno 1982 n. 3544 il distrattario diviene creditore anche dell'importo corrispondente all'IVA ed è tenuto ad emettere fattura con addebito della rivalsa al cliente precisando di aver ricevuto il relativo importo dal soccombente.

8 Cass. Sez II 17 ottobre 2002 n. 1672.

9 Cass. sez. trib. 25 ottobre 1996 n. 9332; Cass. sez. trib. 22 giugno 1982 n. 3777; Cass. sez. trib. 16 luglio 1991 n. 7879. Ris. Min. Fin. n. 8/1619 del 8 novembre 1991.

10 Così, Cass., 5 giugno 1987, n. 4922, in Mass., 1987, Cass., 21 aprile 1990, n. 3346, *ivi*, 1990.

11 Così, Cass., 7 luglio 2006, n. 1557, e Cass., 9 febbraio 2000, n. 1540; Cass., 23 aprile 1988, n. 3149, tutte in banca dati *Giuridica*.

12 Cass.civile, SS.UU., sent. 07.07.2010 n° 16037 Nell'ipotesi in cui il giudice abbia omesso la pronuncia a

Cassazione, dirimendo un conflitto di orientamenti, con la sentenza n. 16037 del 7/7/2010 hanno precisato che a fronte dell'omessa pronuncia il difensore ha il più snello rimedio della correzione dell'errore materiale in luogo del gravame, secondo un non minoritario indirizzo precedente.

7. Differenze con il processo civile

Nel processo tributario a differenza del processo civile:

->> le spese di giudizio possono essere liquidate solo quando la sentenza è passata in giudicato (art. 69 D.Lgs. 546/1992).

La sentenza di condanna dell'Ente impositore al pagamento di somme dovute, sia essa emessa dalla Commissione tributaria provinciale, o in grado di appello dalla Commissione tributaria regionale, non è immediatamente esecutiva, essa può essere eseguita solo con il passaggio in giudicato, cioè quando si siano esauriti tutti i gradi del giudizio, o quando per scadenza dei termini non è impugnabile;

-->> l'Ente impositore può recuperare le suddette spese con la procedura dell'iscrizione a ruolo a titolo definitivo (art. 15 c. 2-bis D.Lgs. 546/1992), mentre il contribuente deve, prima farsi rilasciare dalla segreteria la copia spedita in forma esecutiva, a norma dell'art. 475 c.p.c. pagando le relative spese (art. 69) ed eventualmente agire in sede civile in caso di mancato pagamento.

8. Compensazione delle spese.

.....Dalla legge n. 263 del 2005

favore del legale antistatario, la Cassazione ha precisato come non occorra che l'avvocato impugni la decisione secondo le vie ordinarie, potendo, in maniera più celere, attivare la procedura per la correzione degli errori materiali della decisione.

Posto che il nostro ordinamento nulla dispone circa il rimedio di tutela azionabile nel caso di omessa pronuncia sull'istanza, si sono fatti strada due orientamenti diametralmente contrapposti. Secondo una prima impostazione, maggioritaria in passato, nella specie si dovrebbe ravvisare un vizio che deve essere denunciato dal difensore con l'ordinario mezzo del ricorso per cassazione.

Una diversa teoria, più recente, afferma che sia necessario individuare, all'interno dell'ordinamento, nuovi strumenti di garanzia, alternativi e meno dispendiosi rispetto al ricorso al giudice nomofilattico. Tra questi, come evidenziato dai giudici delle Sezioni Unite Civili, è da annoverare anche il procedimento di correzione degli errori materiali (artt. 287 e 288 c.p.c.), "giustificato dalla necessità di porre rimedio ad un errore solo formale, estraneo alla decisione, in quanto determinato da una divergenza evidentemente e facilmente individuabile, che lascia immutata la conclusione adottata".

La giurisprudenza di legittimità, nella sentenza in epigrafe, decide di accogliere proprio tale ultimo orientamento, in quanto ritenuto maggiormente idoneo alla salvaguardia dell'effettività del principio di garanzia della "ragionevole durata del processo" che, come è risaputo, **impone al magistrato di evitare condotte che siano di ostacolo ad una sollecita definizione del processo, traducendosi in un inutile dispendio di attività giudiziarie prive di giustificazione.**

Originariamente, il testo del c. 2. dell'art. 92 c.p.c., in vigore prima della modifica disposta dalla citata legge n. 263 del 2005 disponeva che: «Se vi è soccombenza reciproca o concorrono **altri giusti motivi, il giudice può compensare, parzialmente o per intero, le spese tra le parti**».

La giurisprudenza prevalente riteneva che la valutazione circa l'opportunità della compensazione totale o parziale rientrava nei poteri discrezionali del giudice¹³, sia nell'ipotesi di soccombenza reciproca, sia in quello della «sussistenza di giusti motivi» e, pertanto, esulava dal sindacato di legittimità, salva la possibilità di censurarne la motivazione basata su ragioni illogiche o contraddittorie, tali da inficiare, per la loro inconsistenza o palese erroneità, il processo formativo della volontà decisionale espressa dal giudice riguardo alla disposta compensazione.¹⁴

A seguito delle **modifiche apportate** dalla L. n. 263 del 28 dicembre 2005 al c. 2 dell'art. 92, veniva richiesto quale requisito per la compensazione l'**indicazione esplicita nella motivazione** dei giusti motivi che avevano indotto il giudice alla compensazione delle spese.

Ha trovato, pertanto, applicazione, in tema di compensazione per giusti motivi, il principio sancito dall'art. 111, c. 6, Cost. (a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 1 della L. Cost. n. 2 del 1999), secondo cui ogni provvedimento giurisdizionale deve essere motivato.

Nel contempo in giurisprudenza veniva affermato il seguente principio: “Il potere del giudice di pronunciare la compensazione fra le parti dell'onere circa il sostenimento delle spese del giudizio non è arbitrario, discrezionale o svincolato dalla correlativa disposizione che impone - in conformità ai canoni del giusto processo ed effettività del diritto di difesa - di gravare il soccombente del costo economico della lite. Conseguentemente, laddove il giudice ritenga di derogare a tale principio devono essere manifestate in modo intellegibile le ragioni che conducono a detta conclusione desumibili anche dalle statuizioni contenute nella motivazione della decisione. Ragioni che possono essere costituite da oscillazioni giurisprudenziali sul thema decidendum, oggettive difficoltà di accertamento dei fatti dedotti in causa, ovvero palese sproporzione fra l'interesse realizzato dalla parte vittoriosa ed il costo delle attività processuali richieste”¹⁵

13 La sezione tributaria aderisce all'indirizzo che meno garantisce le legittime aspettative delle parti, ma che tenta di frenare il flusso di ricorsi in cassazione. Cfr. Cass. sez. I 22 aprile 2005 n.8540 per la quale “il sindacato della Corte di cassazione è limitato ad accertare che non risulti violato il principio secondo il quale le spese non possono essere poste a carico della parte totalmente vittoriosa (Corte Cass., sentt. nn. 5386 e 9707 del 2003 e 8889 del 2000) o che siano addotte ragioni palesemente o microscopicamente illogiche e tali da inficiare, per la loro inconsistenza o evidente erroneità, lo stesso processo formativo della volontà decisionale (Corte Cass., sent. n. 16012 del 2002 e 12744 del 2003)”; Cass. sez. trib. 12 gennaio 2004 n. 243 per la quale “la compensazione delle spese giudiziali rientra nell'esercizio del potere discrezionale del giudice di merito che, se congruamente motivato, come nel caso di specie, non è sindacabile in sede di legittimità (per tutte Cass., n. 5909/1999). I giusti motivi della compensazione devono solo essere enunciati senza necessità di un'esplicazione particolareggiata”.

14 Cass. sez. trib. 17 maggio 2005 n. 13542.

15 Cass. SS.UU. 30 luglio 2008 n. 20598.

8.1.....alle novità introdotte dalla Legge 18 giugno 2009, n. 69.

La possibilità di compensazione delle spese di giudizio, quale eccezione al criterio della soccombenza previsto dall'art. 92, c.1 c.p.c., è stata ulteriormente ristretta dalla modifica all'art. 92 c. 2 c.p.c., apportata dal c. 11 dell'art. 45, L. 18 giugno 2009, n. 69, con i limiti di applicabilità previsti dalle disposizioni transitorie di cui all'art. 58 della medesima legge.

In base alla citata modifica, il cui scopo è quello scoraggiare ricorsi infondati e dilatori, il giudice può **compensare, parzialmente o per intero**, le spese tra le parti allorquando:

->> **vi è soccombenza reciproca**¹⁶ cioè quando le domande delle parti siano state parzialmente accolte e parzialmente respinte);

->> **concorrono altre gravi ed eccezionali ragioni**, esplicitamente indicati nella motivazione.

Viene quindi introdotto il presupposto della “gravità ed eccezionalità delle ragioni” al fine di procedere alla compensazione, mentre la previgente formulazione faceva riferimento a “giusti motivi”.

Alla luce di quanto sopra descritto la compensazione è divenuta un'ipotesi marginale, in quanto in generale le spese di giudizio dovranno seguire la soccombenza.

Risultano, quindi, sindacabili in sede di legittimità, per violazione di legge i provvedimenti motivati con la genericità della formula “sussistono giusti motivi” ovvero laddove non siano ravvisabili le “gravi ed eccezionali ragioni”, quali potrebbero esser i forti contrasti giurisprudenziali sulla questione oggetto di giudizio.

Si segnala peraltro che la norma avvicina la regola di rito a quella già vigente per i procedimenti instaurati dinanzi alla Corte di Giustizia della Ce, ove all'art. 69 sono richiesti “motivi eccezionali” per poter procedere alla compensazione (DEMARCHI, 17).

Una ipotesi di compensazione resta, pur dopo la riforma, il repentino cambio di giurisprudenza. Si pensi al caso in cui l'attore ha introitato la controversia sulla base di un indirizzo di Cassazione assolutamente pacifico che gli dava ragione, mutato in corso di causa. Così le Sezioni Unite del 30 luglio 2008, n. 20598/ 20599 ¹⁷ .

16 Attesa la complessità delle materie oggi sottoposte al GT nel processo tributario non è difficile configurare la soccombenza reciproca, poiché presuppone una pluralità di pretese contrapposte rigettate dal giudice a svantaggio di tutte le parti o ipotesi di accoglimenti parziali su complesse fattispecie.

17 **Cassazione SS.UU. del 30 luglio 2008, n. 20598/ 20599**

Nonostante l'intervento legislativo del 2005, la Cassazione con due sentenze gemelle a sezioni unite - in *CED Cass.e in Corr. del Merito*, 2008, 12, 1274, con nota di Travaglino - ha ritenuto che, anche per il periodo anteriore all'entrata in vigore della L. n. 263/2005, fosse tempo di superare orientamenti giurisprudenziali contrastanti. Traendo spunto dalla prece Cass.n. 4455/1999, hanno affermato che «non può dubitarsi che se fosse ipotizzabile un potere discrezionale del giudice nella attribuzione alle parti del costo del processo, la statuizione non esigerebbe alcuna motivazione, e, quindi, non potrebbe essere inficiata dalla esposizione di una motivazione illogica o contraddittoria che, in quanto non doverosa, dovrebbe essere considerata *tamquam non esset* [...]». Alla stregua dei principi sopra esposti, dovrà ritenersi assolto l'obbligo del giudice di dare conto delle ragioni della compensazione totale o parziale delle spese, oltre che in

9. Spese di giudizio in caso di estinzione del processo per rinuncia al ricorso

L'art.44 D.L.gs. 546/1992 relativo all'estinzione del processo per rinuncia al ricorso, prevede che il ricorrente che rinuncia deve rimborsare le spese alle altre parti, salvo diverso accordo fra loro. La liquidazione è fatta dal Presidente della sezione o dalla commissione con ordinanza non impugnabile, che costituisce titolo esecutivo.

10. Spese di giudizio in caso di estinzione del processo per inattività delle parti

L'art.45 D.L.gs. 546/1992 relativo all'estinzione del processo per inattività delle parti, prevede che le spese del processo estinto restano a carico delle parti che le hanno anticipate.

11. Spese di giudizio in caso di estinzione del processo per cessazione della materia del contendere

L'art. 46, c. 3 D.Lgs. 546/1992, nell'ipotesi di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, prevedeva che le spese processuali restavano a carico della parte che le aveva anticipate.

Non trovava applicazione il criterio della soccombenza virtuale, invece, previsto nel processo amministrativo dall'art. 23, c.7, della L. 6 dicembre 1971, n. 1034 (Istituzione dei tribunali amministrativi regionali) nel caso di annullamento o riforma dell'atto, in via di autotutela, nel corso del processo amministrativo.¹⁸

La Corte costituzionale, modificando un proprio precedente orientamento¹⁹ con sentenza

presenza di argomenti specificamente riferiti a detta statuizione, anche allorché le argomentazioni svolte per la statuizione di merito contengano in sé considerazioni giuridiche o di fatto idonee a giustificare la regolazione delle spese adottata. A titolo meramente esemplificativo, potrebbe ritenersi assolto detto obbligo di motivazione ove si desse atto nella motivazione del provvedimento di merito (ma sarebbe anche sufficiente che fosse desumibile in modo inequivoco dal contesto delle argomentazioni) di oscillazioni giurisprudenziali sulla questione decisiva, ovvero di oggettive difficoltà di accertamenti in fatto idonee a incidere sulla esatta conoscibilità a priori delle attività processuali richieste, ovvero, ancora, di un comportamento processuale ingiustificatamente restio a proposte conciliative plausibili in relazione alle concrete risultanze processuali, ecc.».

18 Sez V **ord.n** 22231 del 26/10/2011 -Annullamento dell'atto in sede di autotutela - Cessazione della materia del contendere - Compensazione delle spese processuali - Condizioni - Complessità della materia chiarita da norma interpretativa - Comportamento conforme al principio di lealtà art. 88 cod. proc. civ. - Sussistenza.

Nel processo tributario, alla cessazione della materia del contendere per annullamento dell'atto in sede di autotutela non si correla necessariamente la condanna alle spese secondo la regola della soccombenza virtuale, qualora tale annullamento non consegua ad una manifesta illegittimità del provvedimento impugnato sussistente sin dal momento della sua emanazione, stante, invece, l'obiettivo complessità della materia chiarita da apposita norma interpretativa, costituendo in tal caso detto annullamento un comportamento processuale conforme al principio di lealtà, ai sensi dell'art. 88 cod. proc. civ., che può essere premiato con la compensazione delle spese.

19 Corte cost. 12 marzo 1998 n. 53. A negare il principio della "soccombenza virtuale" nel contenzioso tributario, anche la Corte Cass. sez. trib. 12 novembre 2003 n.16987.

del 12 luglio 2005 n. 274, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 46, c. 3 D.Lgs. 546/1992, nella parte in cui si riferisce alle ipotesi di cessazione della materia del contendere diverse dai casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge.

La compensazione ope legis delle spese nel caso di cessazione della materia del contendere, rendendo inoperante quel principio, si traduce, in un ingiustificato privilegio per la parte che pone in essere un comportamento (il ritiro dell'atto, nel caso dell'amministrazione, o l'acquiescenza alla pretesa tributaria, nel caso del contribuente) di regola determinato dal riconoscimento della fondatezza delle altrui ragioni, e relativo ingiustificato pregiudizio per la controparte, specie quella privata, obbligata ad avvalersi, nella nuova disciplina del processo tributario, dell'assistenza tecnica di un difensore e, quindi, costretta a ricorrere alla mediazione (onerosa) di un professionista abilitato alla difesa in giudizio²⁰.

L'Ente impositore dovrà, pertanto, porre la massima attenzione nell'emettere gli atti impositivi, poiché in caso di successivo annullamento in autotutela in pendenza di giudizio dovrà sopportarne le conseguenze.

In definitiva, quindi, il compito che Corte costituzionale rimette al giudice, con sentenza n. 274/2005, è rappresentato dalla distinzione tra ipotesi di cessazione della materia del contendere riportabili al bilanciamento di interessi sopra individuato (e facilmente individuabili nel ritiro dell'atto impugnato o nel riconoscimento del rimborso contestato, per quello che riguarda la responsabilità per le spese di giudizio dell'Amministrazione finanziaria e nell'acquiescenza alla pretesa tributaria, per quello che riguarda il contribuente) e ipotesi di cessazione della materia del contendere ("come i casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge") non riportabili allo schema precedente e quindi non comprese nella declaratoria di incostituzionalità; solo nel primo caso, infatti, secondo la Corte, la cessazione della materia del contendere dovrebbe trovare una considerazione anche nella regolazione delle spese di giudizio.

Per quello che riguarda la problematica del riparto delle spese di giudizio, la Corte si limita ad un generico richiamo alla possibilità, per il giudice, di disporre la compensazione delle spese "qualora ne ricorrano i presupposti".

12. Spese di giudizio nel caso di rifiuto della proposta di conciliazione

In forza della modifica all'art. 91 c. 1 c.p.c., apportata dal c. 10 dell'art. 45, L. 69/2009, il giudice "se accoglie la domanda in misura non superiore all'eventuale proposta conciliativa, condanna la parte che ha rifiutato senza giustificato motivo la proposta al pagamento delle spese del processo maturate dopo la formulazione della proposta".

20 Cass. 4 ottobre 2006 n. 21380.

Tale fattispecie è applicabile nell'ipotesi di mancata accettazione della proposta giudiziale, allorquando consegua che l'ammontare del tributo oggetto della controversia sia stato stabilito dal giudice in misura non superiore all'eventuale proposta conciliativa.

In tale ipotesi la novella legislativa prevede un obbligo in capo al giudice di condannare la parte, che non ha aderito senza giustificato motivo alla conciliazione, alle spese maturate dopo la proposta di conciliazione.

L'art. 91 c.1 fa comunque salva l'ipotesi della compensazione delle spese prevista dall'art. 92 c.2, qualora ricorrano gravi ed eccezionali ragioni.

13. Lite temeraria

In merito alla c.d. lite temeraria, ossia alla lite instaurata con mala fede o colpa grave con il solo fine di rinviare l'obbligo di pagamento di somme legittimamente accertate e quindi dovute, si ritiene applicabile l'art. 96 rubricato "responsabilità aggravata", che è norma speciale rispetto alla fattispecie generale di cui all'art. 2043 c.c. In base all'art. 96 c.1 c.p.c. qualora la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave, il giudice "su istanza dell'altra parte", la condanna, oltre alle spese, al risarcimento dei danni, che liquida anche d'ufficio, nella sentenza.²¹

Le condizioni per la condanna alle spese relative alla **lite temeraria** sono:

- a) totale soccombenza, non necessariamente nel merito, della parte responsabile ovvero assenza di diligenza volta ad avvertire l'infondatezza o l'ingiustizia della propria pretesa;
- b) l'utilizzazione del processo per fini non consentiti ovvero l'uso di strumenti fraudolenti o irrituali a fini dilatori;
- c) l'esistenza di un danno effettivo e concreto imputabile al comportamento scorretto della parte soccombente;
- d) malafede processuale ovvero gravi negligenze o colpe processuali comportanti irregolarità

²¹ Cass. sez. trib. 27 ottobre 1999 n. 12070; Cass. sez. trib. 5 febbraio 1997 n. 1082 in base alla quale "costituisce colpa grave, fonte della responsabilità aggravata di cui all'art. 96 c.p.c., la pretesa per la seconda volta di un credito che contestualmente si afferma essere già stato pagato in precedenza, tanto più se la difesa sia svolta dall'Avvocatura dello Stato che, pur difendendo e rappresentando la P.A., ha anche un ulteriore dovere di maggiore diligenza che le deriva dall'appartenenza ad una pubblica istituzione ed è portatrice dell'esigenza generale di legalità dell'azione amministrativa"; Contra Cass. SS.UU. 15 ottobre 1999, n. 722 in base alla quale "l'attività della Pubblica Amministrazione, anche nel campo tributario, deve svolgersi nei limiti posti non solo dalla legge, ma anche dalla norma primaria del *neminem laedere*, per cui è consentito al giudice ordinario - al quale è pur sempre vietato stabilire se il potere discrezionale sia stato, o meno, opportunamente esercitato - accertare se vi sia stato da parte della stessa Amministrazione un comportamento colposo tale che, in violazione della suindicata norma primaria, abbia determinato la violazione di un diritto soggettivo"; Circ. D.R.E. Entrate Lazio n. 19 giugno 2000, n. 2/2000/37834 per la quale l'art. 96 c.p.c. non è applicabile al processo tributario, pertanto sussiste la necessità di instaurare un altro specifico processo davanti al giudice ordinario per ottenere il risarcimento del danno processuale. Circ. Min. Fin. 23 aprile 1996, n. 98/E che nega l'applicazione dell'art. 96 c.p.c. al processo tributario.

processuali.

Spesso accade che l'Amministrazione finanziaria si viene a trovare nella situazione di perdere una controversia e di sopportarne i relativi costi a seguito non di un processo incerto ma di un processo in cui la soccombenza era già certa in partenza (ad es. nel caso di appelli basati su tesi assolutamente infondate in quanto in contrasto con il dettato di norme dal significato inequivoco o con consolidati indirizzi giurisprudenziali o per mancato ritiro di atti d'accertamento emanati senza solide base giuridiche), pertanto ci si trova di fronte ad una ipotesi di danno erariale causato dalla condotta del funzionario ²².

14. La liquidazione in via equitativa

Per effetto del c. 3 dell'art. 96 c.p.c., aggiunto dal c. 12 dell'art. 45 L. 18 giugno 2009, n. 69, il giudice, anche d'ufficio, quando pronuncia sulle spese ai sensi dell'art. 91, può altresì condannare la parte soccombente al pagamento, a favore della controparte, di una somma equitativamente determinata. La norma non prevede un limite minimo e massimo e la condanna può essere anche disposta senza che vi sia istanza di parte.

E' importante non sottovalutare che l'esito di una vertenza che si conclude con una condanna per l'amministrazione per lite temeraria, potrebbe dar seguito da parte della Commissione tributaria, laddove emergano profili di danno erariale, alla comunicazione della sentenza alla Procura regionale competente della Corte dei conti per le valutazioni di propria competenza²³.

15. La liquidazione delle spese nel ricorso radicato a seguito di reclamo-mediazione (art. 17 bis D.Lsg. 546/1992) -Spese di lite maggiorate del 50%

La disciplina speciale prevista dall'articolo 17 *bis*, comma 10, prevede che la parte soccombente è condannata a rimborsare, oltre alle spese di giudizio, il 50% delle stesse a titolo di rimborso "forfetario" dei costi del procedimento di mediazione. In questi casi, la compensazione delle spese è ammessa, parzialmente o per intero, soltanto se ricorrono giusti motivi, da indicare esplicitamente nella motivazione della sentenza. In ipotesi di compensazione delle spese, non può essere disposta la condanna al rimborso del 50% delle spese.

22 Sent. n. 253/2006 del 13 aprile 2006 – CdC Sezione giurisdizionale Lombardia - Pensioni – Condanna alle spese di parte ricorrente per lite temeraria – Criteri di quantificazione.

23 Cfr. CTP Roma 4 aprile 2008 n.52 in base alla quale *"l'ingiustificata persistenza nel coltivare l'incauta vertenza giudiziaria pur nella cosciente infondatezza della pretesa tributaria, giudizialmente accertata con sentenza passata in giudicato e la successiva iscrizione di ipoteca giudiziaria su immobile della contribuente denotano, in capo al resistente Ufficio delle Entrate, una condotta gravemente negligente improntata a notevole disinvoltura ed avventatezza, si da far ritenere, invero, "temeraria" la coltivazione della lite, nonché, meritevole di accoglimento la richiesta della difesa della ricorrente, ex art. 96 c.p.c., ad una qualificazione di responsabilità aggravata dell'Amministrazione, al fine di ottenere la condanna della stessa alle spese ed al risarcimento dei danni"*

Questa speciale previsione per le spese di lite, secondo il documento di prassi, ha l'evidente finalità di scoraggiare un eventuale atteggiamento contrario alla funzione deflativa del contenzioso, che è propria del procedimento di mediazione.

E' da tener presente che, per le controversie soggette al procedimento di mediazione, "è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48" (articolo 17-bis, comma 1). Di conseguenza, nel prosieguo del processo viene meno per le parti una ulteriore possibilità di chiudere la controversia evitando la condanna "aggravata" alle spese di lite.

Sempre in tema di spese di lite, la condanna all'ulteriore 50%, ai sensi del comma 10 dell'art. 17-bis, non va confusa con la condanna aggravata di cui all'articolo 96 cpc. Essi sono istituti differenti in quanto:

- a differenza della responsabilità (propriamente) aggravata di cui al 96 c.p.c, la condanna al pagamento del 50% prevista dall'art. 17-bis non rientra nella disponibilità del giudice, in quanto la maggiorazione del 50% consegue automaticamente alla condanna alle spese di lite
- la condanna all'ulteriore 50% è diretta conseguenza della soccombenza e non del comportamento tenuto delle parti. Per la condanna alle spese di cui all'art. 17-bis non rileva, dunque, la mancata accettazione o la mancata formulazione della proposta di mediazione. Il comportamento delle parti al riguardo può al limite rilevare ai fini del motivato (ed eccezionale, secondo le norme) convincimento del giudice di compensare le spese di lite.²⁴

16. Riflessioni critiche e Conclusioni

Un importante spunto di riflessione è dato dalla "RELAZIONE DI MONITORAGGIO SULLO STATO DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO E SULL'ATTIVITA' DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE" che ogni anno viene predisposta dal MEF.

La relazione è riferita ai molteplici aspetti del contenzioso e, per quel che ci occupa, rappresenta ed analizza a mezzo di tabelle la liquidazione delle spese avanti le Commissioni Provinciali e Regionali. Dall'analisi comparata dei dati ne esce un quadro assai interessante di una realtà niente affatto omogenea a livello nazionale. E' particolare notare come, ormai ad anni

²⁴ Recentemente gli interpreti che si sono occupati della materia hanno ravvisato un profilo di illegittimità costituzionale per violazione dell'art. 3 della Costituzione al comma 10, dell'art. 17-bis cit., dedicato al regime delle spese.

Tale comma, non prevedendo alcuna disciplina in merito alle spese relative al procedimento di reclamo quando il giudizio non si svolge perché il reclamo è accolto o la mediazione va a buon fine, lede il principio di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost., in quanto dispone che le spese inerenti al reclamo assumano rilevanza solo nell'eventualità dell'introduzione della successiva fase giurisdizionale.

Difatti, mentre l'attivazione di tale procedura comporta necessariamente dei costi per il contribuente, che deve remunerare la prestazione professionale resa per l'assistenza tecnica di cui usufruisce, analogamente a quanto avrebbe dovuto anticipare per la proposizione diretta del ricorso, l'Amministrazione, invece, beneficia, per l'anticipato annullamento dell'atto, del risparmio delle spese di giudizio.

dall'entrata in vigore del novellato art. 92 comma 2^a c.p.c. Come modificato dalla legge del 2009, il testo della prefata relazione (almeno quello sinora disponibile sul sito del MEF per l'anno sino al 2011) introduca l'argomento della spese di lite con una breve nota esplicativa sull'istituto e riporti il previgente testo dell'articolo che, notoriamente richiedeva quale *ratio* della compensazione delle spese i “giusti motivi”.

Molto interessanti i dati comunque riportati nel paragrafo che analizza l'attribuzione delle spese del giudizio relativamente ai ricorsi ed agli appelli definiti nell'anno 2011 e che qui si trascrive in calce.

TABELLA SULLE ATTRIBUZIONE DELLE SPESE GIUDIZIARIE AVVENUTE IN PRIMO GRADO

CTP – Spese del giudizio - 2011			A carico del contribuente		A carico dell'ufficio		Totale	
CTP	n.	%	n.	%	n.	%	n.	%
Agrigento	3.056	92,10	128	3,86	134	4,04	3.318	100,00
Alessandria	566	71,55	185	23,39	40	5,06	791	100,00
Ancona	996	88,22	44	3,90	89	7,88	1.129	100,00
Aosta	194	85,46	26	11,45	7	3,08	227	100,00
Arezzo	857	79,13	209	19,30	17	1,57	1.083	100,00
Ascoli Piceno	883	73,52	189	15,74	129	10,74	1.201	100,00
Asti	310	77,31	52	12,97	39	9,73	401	100,00
Avellino	3.086	93,86	127	3,86	75	2,28	3.288	100,00
Bari	4.316	82,92	567	10,89	322	6,19	5.205	100,00
Belluno	164	66,94	52	21,22	29	11,84	245	100,00
Benevento	1.431	83,83	179	10,49	97	5,68	1.707	100,00
Bergamo	1.511	67,34	575	25,62	158	7,04	2.244	100,00
Biella	526	95,81	18	3,28	5	0,91	549	100,00
Bologna	2.137	79,80	318	11,87	223	8,33	2.678	100,00
Bolzano (I°)	328	82,62	57	14,36	12	3,02	397	100,00
Brescia	1.834	69,55	487	18,47	316	11,98	2.637	100,00
Brindisi	921	89,42	64	6,21	45	4,37	1.030	100,00
Cagliari	1.157	56,11	655	31,77	250	12,12	2.062	100,00
Caltanissetta	1.234	81,02	171	11,23	118	7,75	1.523	100,00
Campobasso	875	64,01	276	20,19	216	15,80	1.367	100,00
Caserta	7.620	82,61	935	10,14	669	7,25	9.224	100,00
Catania	7.724	89,08	385	4,44	562	6,48	8.671	100,00
Catanzaro	1.797	81,83	191	8,70	208	9,47	2.196	100,00
Chieti	950	61,61	384	24,90	208	13,49	1.542	100,00
Como	934	75,14	218	17,54	91	7,32	1.243	100,00
Cosenza	10.481	89,77	418	3,58	776	6,65	11.675	100,00
Cremona	513	59,51	234	27,15	115	13,34	862	100,00
Crotone	348	100,00	0	0,00	0	0,00	348	100,00
Cuneo	426	67,19	153	24,13	55	8,68	634	100,00
Enna	560	28,64	146	7,47	1.249	63,89	1.955	100,00
Ferrara	1.201	77,78	74	4,79	269	17,42	1.544	100,00
Firenze	2.127	84,98	248	9,91	128	5,11	2.503	100,00
Foggia	2.577	87,36	179	6,07	194	6,58	2.950	100,00
Forlì	672	77,06	161	18,46	39	4,47	872	100,00
Frosinone	1.462	67,94	508	23,61	182	8,46	2.152	100,00
Genova	2.371	76,48	529	17,06	200	6,45	3.100	100,00
Gorizia	232	67,25	70	20,29	43	12,46	345	100,00
Grosseto	632	81,03	99	12,69	49	6,28	780	100,00
Imperia	596	77,60	136	17,71	36	4,69	768	100,00
Isernia	336	77,78	57	13,19	39	9,03	432	100,00

La Spezia	719	93,26	25	3,24	27	3,50	771	100,00
L'Aquila	927	82,11	142	12,58	60	5,31	1.129	100,00
Latina	3.340	92,86	172	4,78	85	2,36	3.597	100,00
Lecce	2.694	89,23	264	8,74	61	2,02	3.019	100,00
Lecco	576	68,00	193	22,79	78	9,21	847	100,00
Livorno	1.133	82,04	178	12,89	70	5,07	1.381	100,00
Lodi	346	59,45	196	33,68	40	6,87	582	100,00
Lucca	1.093	76,17	224	15,61	118	8,22	1.435	100,00
Macerata	443	66,62	98	14,74	124	18,65	665	100,00
Mantova	670	75,71	200	22,60	15	1,69	885	100,00
Massa Carrara	1.202	81,77	217	14,76	51	3,47	1.470	100,00
Matera	445	61,04	172	23,59	112	15,36	729	100,00
Messina	6.733	84,96	722	9,11	470	5,93	7.925	100,00
Milano	9.197	80,08	1.518	13,22	770	6,70	11.485	100,00
Modena	716	65,21	311	28,32	71	6,47	1.098	100,00
Napoli	22.731	95,97	478	2,02	476	2,01	23.685	100,00
Novara	501	77,92	74	11,51	68	10,58	643	100,00
Nuoro	490	65,42	219	29,24	40	5,34	749	100,00
Oristano	224	80,29	33	11,83	22	7,89	279	100,00
Padova	863	80,20	180	16,73	33	3,07	1.076	100,00
Palermo	5.880	88,16	438	6,57	352	5,28	6.670	100,00
Parma	723	73,70	171	17,43	87	8,87	981	100,00
Pavia	1.182	88,61	97	7,27	55	4,12	1.334	100,00
Perugia	1.653	75,48	419	19,13	118	5,39	2.190	100,00
Pesaro	687	90,63	53	6,99	18	2,37	758	100,00
Pescara	962	85,51	117	10,40	46	4,09	1.125	100,00
Piacenza	466	85,82	52	9,58	25	4,60	543	100,00
Pisa	661	74,27	138	15,51	91	10,22	890	100,00
Pistoia	795	92,77	44	5,13	18	2,10	857	100,00
Pordenone	365	68,61	83	15,60	84	15,79	532	100,00
Potenza	1.084	78,21	198	14,29	104	7,50	1.386	100,00
Prato	456	69,51	147	22,41	53	8,08	656	100,00
Ragusa	2.710	73,84	374	10,19	586	15,97	3.670	100,00
Ravenna	946	86,31	85	7,76	65	5,93	1.096	100,00
Reggio Calabria	2.374	80,09	247	8,33	343	11,57	2.964	100,00
Reggio Emilia	797	63,56	396	31,58	61	4,86	1.254	100,00
Rieti	640	90,65	43	6,09	23	3,26	706	100,00
Rimini	628	65,69	208	21,76	120	12,55	956	100,00
Roma	23.251	81,75	2.904	10,21	2.288	8,04	28.443	100,00
Rovigo	416	69,10	166	27,57	20	3,32	602	100,00
Salerno	6.648	89,12	612	8,20	200	2,68	7.460	100,00
Sassari	492	63,16	261	33,50	26	3,34	779	100,00
Savona	891	78,99	161	14,27	76	6,74	1.128	100,00
Siena	698	82,70	81	9,60	65	7,70	844	100,00
Siracusa	1.871	93,69	15	0,75	111	5,56	1.997	100,00
Sondrio	361	88,70	34	8,35	12	2,95	407	100,00
Taranto	4.576	86,49	391	7,39	324	6,12	5.291	100,00
Teramo	493	64,70	172	22,57	97	12,73	762	100,00
Terni	646	77,00	150	17,88	43	5,13	839	100,00
Torino	2.567	62,90	1.075	26,34	439	10,76	4.081	100,00
Trapani	1.591	85,03	151	8,07	129	6,89	1.871	100,00
Trento (I°)	389	72,04	103	19,07	48	8,89	540	100,00
Treviso	1.052	74,19	256	18,05	110	7,76	1.418	100,00
Trieste	464	80,56	57	9,90	55	9,55	576	100,00
Udine	752	73,37	147	14,34	126	12,29	1.025	100,00
Varese	1.538	77,40	301	15,15	148	7,45	1.987	100,00
Venezia	1.224	79,58	229	14,89	85	5,53	1.538	100,00
Verbania	141	57,09	84	34,01	22	8,91	247	100,00
Vercelli	293	75,52	41	10,57	54	13,92	388	100,00
Verona	1.201	84,22	185	12,97	40	2,81	1.426	100,00
Vibo V.	701	92,48	24	3,17	33	4,35	758	100,00

Vicenza	816	70,28	270	23,26	75	6,46	1.161	100,00
Viterbo	876	78,92	16	1,44	218	19,64	1.110	100,00

Dalla precedente tabella emerge che su base nazionale le spese del giudizio risultano compensate nell'82,23% dei casi, - in "blu" le CTP dove la compensazione è uguale o superiore al 90% dei casi - restando residuale l'attribuzione delle stesse al contribuente o all'ufficio.

Tali spese sono rimaste a carico degli uffici impositori con percentuali maggiori nelle CTP di Enna (63,89%), Viterbo (19,64%) e Macerata (18,65%). Le stesse sono state attribuite ai contribuenti con percentuali maggiori nelle CTP di Verbania (34,01%), Lodi (33,68%) e Sassari (33,50%). Si segnalano, infine, le CTP in cui la compensazione delle spese ha registrato le percentuali maggiori: Crotone (100,00%), Napoli (95,97%) e Biella (95,81%).

TABELLA SULLE ATTRIBUZIONE DELLE SPESE GIUDIZIARIE AVVENUTE AVANTI LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

CTR – Spese del giudizio - 2011			A carico del contribuente		A carico dell'ufficio		Totale	
CTR	n.	%	n.	%	n.	%	n.	%
Abruzzo	1.548	78,34	278	14,07	150	7,59	1.976	100,00
Basilicata	664	94,18	16	2,27	25	3,55	705	100,00
Bolzano(II)	121	76,10	16	10,06	22	13,84	159	100,00
Calabria	1.692	91,21	112	6,04	51	2,75	1.855	100,00
Campania	11.321	89,94	690	5,48	576	4,58	12.587	100,00
EmiliaRom.	1.639	71,76	393	17,21	252	11,03	2.284	100,00
Friuli V.G.	605	68,13	136	15,32	147	16,55	888	100,00
Lazio	5.587	71,13	1.685	21,45	583	7,42	7.855	100,00
Liguria	1.377	87,65	98	6,24	96	6,11	1.571	100,00
Lombardia	4.828	64,41	1.581	21,09	1.087	14,50	7.496	100,00
Marche	801	78,15	129	12,59	95	9,27	1.025	100,00
Molise	343	94,49	9	2,48	11	3,03	363	100,00
Piemonte	1.244	66,21	412	21,93	223	11,87	1.879	100,00
Puglia	2.686	76,35	555	15,78	277	7,87	3.518	100,00
Sardegna	476	62,88	137	18,10	144	19,02	757	100,00
Sicilia	3.721	83,08	428	9,56	330	7,37	4.479	100,00
Toscana	2.193	76,12	375	13,02	313	10,86	2.881	100,00
Trento (II°)	212	81,85	38	14,67	9	3,47	259	100,00
Umbria	693	77,69	110	12,33	89	9,98	892	100,00
Valle d'A.	32	72,73	9	20,45	3	6,82	44	100,00
Veneto	1.444	64,64	472	21,13	318	14,23	2.234	100,00
Totale	43.227	77,60	7.679	13,78	4.801	8,62	55.707	100,00

Dalla tabella emerge che su base nazionale le spese risultano compensate in misura leggermente inferiore rispetto alle CTP (77,60%), registrando un 13,78% a carico del contribuente ed un 8,62% a carico dell'ufficio. Le spese del giudizio sono state attribuite agli uffici impositori con percentuali maggiori nelle CTR della Sardegna (19,02%), del Friuli Venezia Giulia (16,55%) e della Lombardia (14,50%). Le stesse sono state attribuite ai contribuenti con percentuali maggiori nelle CTR del Piemonte (21,93%), del Lazio (21,45%) e del Veneto (21,13%).

Si segnalano, infine, le CTR in cui la compensazione delle spese ha registrato le percentuali maggiori: Molise

(94,49%), Basilicata (94,18%) e Calabria (91,21%).

- All. Tabella DM 140/2012