

# La regolamentazione delle spese nel giudizio tributario

di Massimo Scuffi\*

**Sommario:** 1.Il principio di soccombenza 2.Estinzione del giudizio e soccombenza virtuale 3.La compensazione delle spese 4. Abuso del processo e responsabilita' aggravata 5. Reclamo , mediazione e conciliazione giudiziale 6.Spese di difesa e spese di parte 7.Distrazione delle spese ed esigibilita' 8.Il patrocinio a spese dello Stato 9.L'abolizione delle tariffe professionali 10.I parametri ministeriali 11.Le disposizioni riguardanti gli avvocati 12.Le disposizioni riguardanti dottori commercialisti ed esperti contabili 13.Le altre categorie professionali 14.Il Testo Unico delle spese di giustizia e la liquidazione del compenso agli ausiliari del giudice

## 1.Il principio di soccombenza

La regolamentazione delle spese nel processo tributario trova codificazione nell'art.15 del Dlgs 546/92 che contiene il principio generale di **responsabilita'** per le spese di giudizio .

La norma ricalca la formulazione dell'art.91 cpc secondo cui la parte soccombente e' condannata a rimborsare le spese di lite sostenute dalla parte vittoriosa salvo il potere di compensazione rimesso al giudice in base alla regola dell'art.92 cpc cui la disposizione tributaria fa espresso rinvio .

Il regime delle spese fondato sul principio di soccombenza e' stato introdotto nel processo tributario in attuazione della delega di cui alla L.413/91 sia per dare attuazione al precetto costituzionale del **diritto alla difesa**(art.24 Cost)che verrebbe menomato se una parte per ottenere tutela dovesse subire un sacrificio patrimoniale sia quale conseguenza della prevista **obbligatorieta' della assistenza tecnico professionale** (per le controversie di valore superiore ad € 2582,28) a sensi dell'art.12 del Dlgs cit.

Il progetto di "Codice del processo tributario" (DDL 1 agosto 2013)all'esame del Parlamento (in uno alla delega fiscale) contiene nell'art.21 una disciplina unitaria delle spese di giudizio in tutte le sue articolazioni (pur rimandando al sistema tariffario ormai abrogato).

## 2.Estinzione del giudizio e soccombenza virtuale

Il principio di soccombenza trova applicazione anche nelle ipotesi di estinzione del giudizio per **cessazione della materia del contendere** ,quando cioe' venga meno l'interesse a coltivare il contenzioso per fatti sopravvenuti che abbiano eliminato la situazione di contrasto tra le parti e -dunque -la necessita' della pronunzia giudiziale.

Naturalmente non vi dovra' essere **dissenso** tra i litiganti sulla sussistenza e rilevanza giuridica delle vicende sopraggiunte perche' ,altrimenti, il giudice non potrebbe esimersi dal decidere la controversia.

Frequente il caso in cui l'Amministrazione -dopo la proposizione del ricorso- ritiri in **autotutela** gli atti impugnati dal contribuente e provveda allo **sgravio** e/o **rimborso** richiesto, dovendosi in tal caso liquidare le spese secondo il criterio della c.d. "soccombenza virtuale" che implica una **valutazione figurativa** dell'esito della lite ove questa fosse proseguita.

La Corte Costituzionale<sup>1</sup> ha ritenuto infatti irragionevole che le spese restassero comunque a carico di chi le aveva anticipate ed -al fine di evitare un ingiustificato trattamento privilegiato alla parte pubblica ristabilendo il principio di "parità delle armi"<sup>2</sup>- ha ridotto la originaria portata "compensativa" dell'art.46 del Dlgs 546/92, che resta così riservata alle sole definizioni delle pendenze tributarie stabilite dalla legge ( **istituti premiali** o intervenuta **conciliazione giudiziale** ex art. 48)parallelamente a quanto previsto per le altre ipotesi estintive quali quelle provocate da **inattività delle parti** ex art.45 (mancata prosecuzione, integrazione, riassunzione del giudizio nei termini fissati dal giudice o dalla legge).

Nell'ipotesi in cui il disinteresse a proseguire la lite promani dal contribuente occorre distinguere se costui manifesti l'intenzione di non oltre contrastare la pretesa fiscale prestando ad essa acquiescenza ovvero intenda *sic et simpliciter* rinunciare al ricorso.

Diversi sono infatti gli effetti tra **rinuncia alla domanda**, cioè a far valere le proprie ragioni oppositive sostanziali (la rinuncia in tal caso incidendo sul diritto fatto valere precludendone ogni ulteriore tutela giurisdizionale) e **rinuncia agli atti del giudizio** (che è mera volontà di recedere dal processo senza ottenere la decisione).

Nell'un caso l'estinzione del processo non esime il giudice da una **valutazione prognostica** fondata sulla soccombenza virtuale (susceptibile di determinare, in un sindacato complessivo della lite, anche la compensazione delle spese tra le parti), nell'altro caso il rinunziante dovrà sempre rimborsare quelle di controparte a sensi dell'art.44 del Dlgs 546/92.(salvo diverso accordo)

### 3.La compensazione delle spese

Il principio di soccombenza non è assoluto essendo prevista la possibilità di compensare- in tutto od in parte-le spese delle parti in caso di **soccombenza reciproca** o quando ricorrano altri **giusti motivi**.

Il rinvio esplicito dell'art.15 del Dlgs 546/92 all'art.92 II° co. cpc rende immediatamente operativa la regola nel processo tributario (con i principi giurisprudenziali affermatasi nell'ambito dei giudizi civili)

La soccombenza reciproca presuppone che siano disattese sia le domande di una parte sia quelle dell'altra, ferma restando la valutazione di **effettiva utilità** di quelle

---

\*Magistrato, Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria.

<sup>1</sup> Corte Cost.274/2005

<sup>2</sup>Cass.1230/2007

parzialmente accolte al fine della distribuzione dell'onere delle spese secondo appropriate percentuali compensative.

La discrezionalità del giudice nella valutazione dei giusti motivi( **comportamento processuale delle parti,obiettiva difficoltà od incertezza della lite,interpretazioni divergenti ,novità o peculiarità delle questioni trattate ,mutamento della giurisprudenza** etc.)e' sempre stata molto ampia in passato.

Cio' grazie anche ad un indirizzo consolidato della Suprema Corte che ha sempre reputato l'esercizio di codesto potere non necessitante di **specificata motivazione** oltre che **insindacabile** in sede di legittimità( salvo il controllo sull'indicazione di ragioni palesemente illogiche tali da inficiare il processo formativo della volontà decisionale),incontrando il giudice unico limite nel divieto di condanna alla rifusione delle spese della parte totalmente vittoriosa.<sup>3</sup>

A seguito delle modifiche apportate dalla L.263/2005 sull'art.92 cpc questo atteggiamento liberale e' venuto a stemperarsi ,con la prescrizione di **esplicitazione** di quelle ragioni giuridiche,di equità e/o di convenienza ,che inducano il giudice alla scelta compensativa :tanto alla luce del precetto dell'art.111 Cost (secondo cui ogni provvedimento giurisdizionale deve essere motivato ) ed in conformità ai canoni del **giusto processo** e dell'**effettività della difesa** (che impongono di gravare ,comunque, il soccombente delle spese di lite con deroghe espresse in modo intellegibile per non risolversi in **mero arbitrio**<sup>4</sup>)

Sulla scia del disfavore verso la compensazione e dell'esigenza di consolidare il principio della soccombenza secondo esito della lite (da utilizzare anche in **funzione deflattiva**) , la L.69/2009 ha poi ulteriormente ristretto la portata dell'art.92 cpc condizionando l'applicazione dell'istituto --oltre che nei casi di soccombenza reciproca - alla verifica di sussistenza di **gravi ed eccezionali ragioni** per ricorrervi (da esplicitare nella motivazione).

Il DL 132/2014 ha infine limitato i motivi di compensazione(oltre che per soccombenza reciproca) ai soli casi di :

**A)Novità delle questioni trattate**

**B)Mutamento della giurisprudenza**

In ogni altra ipotesi dovranno le spese liquidarsi sempre a carico del soccombente ,restando la regolamentazione compensativa destinata ad un impiego ancor più residuale e marginale (anche se tuttora ancora prevalente investendo ben l'80% dei processi nonostante le diverse percentuali di riparto vittorioso delle liti tra contribuente e fisco)<sup>5</sup>

---

<sup>3</sup> Cass.8540/2005 e Cass.243/2004

<sup>4</sup> Cass.SS.UU.20598/2008

<sup>5</sup> Dati del 2013 riportati nell'ultima Relazione del MEF sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attività delle Commissioni tributarie.

#### 4. Abuso del processo e responsabilita' aggravata

La L.69/2009 e' intervenuta anche su due altri punti connessi alla condanna alle spese di soccombenza.

E' stato innanzitutto previsto –come **misura deflattiva/punitiva** contro **azioni dilatorie e pretestuose** - che quando il giudice pronuncia condanna alle spese possa all'occorrenza condannare la parte soccombente al pagamento in favore della controparte di un *tantundem* equitativamente determinato.

Norma analoga-poi abrogata dalla novella -era stata inizialmente introdotta per il giudizio di cassazione a rafforzamento del "filtro" di ammissibilita' , nei casi di lite temeraria, con condanna fino al doppio del massimo degli onorari(art.385 III° co.cpc).

La nuova disposizione rivolta contro i casi di c.d.**abuso processuale** e' stata inserita(con comma aggiunto) nell'impianto dell'art.96 cpc sulla responsabilita' aggravata: ragion per cui presuppone il requisito della **mala fede o colpa grave** che caratterizzano la **temerarieta' della lite** .

Per contro il far valere una pretesa che poi si rivela infondata non costituisce ,in se' ,una condotta riprovevole ,potendo peraltro soggiacere a compenso maggiorato di un terzo a favore della parte vittoriosa le cui difese siano risultate **manifestamente fondate** (cosi' come previsto dall'art.4 del DM 55/2014 su cui *infra*).

Cio' nondimeno la **legge di "stabilita'"**(L.228/2012) con il comma 1 *quater* inserito nell'art.13 del TU sulle spese di giustizia (contenente gli importi dovuti per il **contributo unificato**)ne ha stabilito la duplicazione –in funzione chiaramente **deterrente**–ogni qual volta l'impugnazione non solo sia dichiarata inammissibile od improcedibile ma anche quando sia integralmente respinta per infondatezza.

La collocazione della norma nel comma 1 che riguarda il processo civile fa peraltro dubitare della estensione' del principio al processo tributario(e amministrativo) regolato dal comma 6 e segg .anche alla luce di un certo raccordo terminologico con la norma filtro in appello(art.348 bis cpc)introdotta (con la riformulazione anche dell'art.360 n.5 cpc nel giudizio di Cassazione)dalla novella di cui alla L.134/2012 inapplicabile –per esplicita esclusione-al rito tributario.

La condanna a sensi dell'art.96 III° comma cpc ha **natura sanzionatoria** (risolvendosi in una forma di **danno punitivo** per preservare la funzionalita' del sistema giustizia da condotte sleali e scorrette che abusino degli strumenti forniti dalla legge alle parti )e ben puo' venir calibrata sull'importo delle **spese processuali od un loro multiplo** sempre con il limite della ragionevolezza<sup>6</sup>.

Del resto lo stesso **DM 55/2014** sulla liquidazione dei compensi per la professione forense(su cui *infra*)stabilisce espressamente all'art.4 che l'adozione di **condotte abusive**

---

<sup>6</sup> Cass.21570/2012

tali da ostacolare la definizione dei procedimenti **in temi ragionevoli** costituisce elemento di **valutazione negativa** in sede di liquidazione giudiziale .

Trattandosi di vera e propria pena pecuniaria <sup>7</sup> puo' essere **irrogata d'ufficio** indipendentemente dalla domanda di parte e dalla prova del danno causalmente derivato dalla condotta processuale dell'avversario .

In cio' distinguendosi dalla **responsabilita' aggravata** prevista dal I° e II° comma dell'art.96 ( pur potendosi ad essa aggiungere o porsi in alternativa) e cioe' dal c.d.**torto processuale** ( per avere la parte agito/resistito in giudizio con mala fede o colpa grave ovvero senza la normale prudenza nell'esecuzione di un provvedimento cautelare )che presuppone l'**istanza di parte** e la **prova sia dell'"an" sia del "quantum debeatur"** ancorche' desunta dagli atti di causa<sup>8</sup>.

Tale forma di responsabilita' risponde infatti ai criteri generali di cui agli artt.1226 e 2056 cc senza alcuna deroga **dell'onere di allegazione** degli elementi di fatto idonei a dimostrare l'effettivita' –nella sussistenza e consistenza-del pregiudizio lamentato .

Questa domanda di natura squisitamente risarcitoria parrebbe teoricamente estranea all'oggetto del processo tributario che non conosce questioni del genere piuttosto dedotte in autonomi **giudizi civili di danno** (per i costi di difesa ed altri disagi sopportati) promossi *ex post* dai destinatari di provvedimenti della PA dichiarati giudizialmente illegittimi (o ritirati con tardive autotutele)<sup>9</sup>.

Peraltro il potere di provvedere a sensi dell'art. 96 cpc rientra nella **competenza funzionale** e inderogabile del giudice del processo nel cui ambito sono stati causati i pretesi danni <sup>10</sup> per cui e' da ritenere che il rimedio-facendo leva sul **principio di accessorietà'**(art.2 Dlgs 546/92)- possa trovare ingresso anche nel contenzioso tributario al pari della regola prevista dall'art.89 II° co. cpc che da diritto alla parte processuale offesa da espressioni offensive e sconvenienti contenute negli atti processuali ed estranee alle tematiche di lite di ottenere il risarcimento del danno anche non patrimoniale.

Trattasi di azione proponibile simultaneamente con il ricorso per il principio di concentrazione ed effettivita' della tutela del danneggiato laddove la pretesa risarcitoria si innesti **contestualmente** nel rapporto oggetto della cognizione delle Commissioni tributarie ,presentando un **diretto ed immediato nesso causale** con l'atto fiscale impugnato <sup>11</sup>.

Va inoltre segnalato che , ove l'esito della vertenza porti ad una condanna dell'Amministrazione finanziaria per lite temeraria , potendo profilarsi un **danno erariale** vi sara' sempre obbligo di comunicazione della sentenza alla competente Procura

---

<sup>7</sup> Corte Cost.138/2012

<sup>8</sup> Cass.13395/2007

<sup>9</sup> Cass. 698/2010

<sup>10</sup> Cass.15882/2007

<sup>11</sup> Cass.13899/2013

regionale della Corte dei Conti per le valutazioni di competenza in tema di **responsabilita' contabile**.

Lascia peraltro perplessi il disposto dell'art.4 del **DM 55/2014** (su cui *infra*)che si occupa ai fini delle spese (anche)dei casi di responsabilita' aggravata ex art.96 cpc(oltre che della la inammissibilita',improponibilita',improcedibilita' della domanda ).

La norma invero stabilisce la riduzione del compenso professionale al 50% e prescrivendo la sussistenza di gravi ed eccezionali ragioni da esplicitare nella motivazione presuppone l'intervento liquidatorio del giudice .Senonche' facendo la disposizione espresso riferimento al **compenso dovuto all'avvocato del soccombente sembra** rimandare ,piu' che alla liquidazione delle spese in favore della parte vittoriosa, ai rapporti interni tra avvocato e proprio cliente .

## 5. Reclamo , mediazione e conciliazione giudiziale

Quanto alle **controversie minori** interessate dagli istituti deflattivi del contenzioso quali il reclamo e la mediazione ex **art.17bis** del Dlgs 546/92 che pervengano al giudizio della Commissione per insuccesso dei relativi rimedi preventivi (e nelle quali non sara' piu' possibile esperire il procedimento di **conciliazione giudiziale** previsto dall'art.48 )la disposizione introdotta dalla L.111/2011 sancisce espressamente la condanna del soccombente a pagare il 50% in piu' delle spese liquidate a titolo di rimborso di quelle sostenute nella fase preprocessuale:**regola parasanzionatoria** ,questa, volta a favorire una adeguata istruttoria ed una ponderata valutazione delle proposte di mediazione<sup>12</sup> .

Come si vede ,si tratta di criterio che riecheggia in qualche misura quanto prefigurato nel disposto novellato -con formula omnicomprensiva per ogni ipotesi transattiva-dall'art.91 cpc in tema di condanna alle **spese ulteriori** della parte che abbia rifiutato una **proposta conciliativa** senza giustificato motivo allorche' la domanda in quegli stessi termini(od in misura inferiore ) venga poi accolta .

Non e' stata invece prevista regolamentazione delle spese nello **stadio prodromico** "obbligatorio" del reclamo con il rischio che la parte privata si veda costretta ,comunque, a sostenere quelle della propria difesa nonostante i risultati positivi ottenuti dal procedimento ; e' peraltro da supporre che il carico delle spese venga incluso come oggetto della trattativa nell'ambito della definizione anticipata della lite.

Resta salva ,nell'eventuale prosieguo della lite, la compensazione per soccombenza reciproca ovvero per **giusti motivi** che dovranno ,pero',essere esclusivamente orientati(oltre che esplicitati) nella valutazione *ex post* della ragionevolezza o meno del **rifiuto opposto alla mediazione** (in pratica verificando il grado di coincidenza della rideterminazione conciliativa del *quantum* con l'esito del giudizio ed il contenuto della sentenza).

---

<sup>12</sup> Così' la relazione governativa

## 6. Spese di difesa e spese di parte

Le spese processuali vanno liquidate in ogni caso purché in ricorso (del contribuente) e nelle controdeduzioni (dell'A.F.) sia formulata domanda in tal senso onde non incorrere in **vizio di ultrapetizione** (soggiacendo anche tale capo di domanda al **principio dispositivo**).

La liquidazione prescinde dal deposito della **nota spese** a sensi dell'art.75 att.cpc (il cui termine ultimo-riferito al giudizio tributario-va fatto concidere con quello previsto per le brevi repliche fino a 5 gg prima della data della camera di consiglio ex art.32 Dlgs 546/92 o fino alla data di discussione quando il caso sia trattato in pubblica udienza).

La nota spese non costituisce, infatti, presupposto della liquidazione ma semplice esposizione delle prestazioni svolte tanto è che l'art 59 dell'**ordinamento forense**<sup>13</sup> stabilisce che quando a tale obbligo non si sia provveduto si proceda comunque alla tassazione delle spese (con condanna del legale inadempiente a pagare all'erario una somma di denaro ancorché simbolica).

La **parte (privata)** vittoriosa ha diritto al **rimborso diretto** delle spese dal soccombente sia se costituita a mezzo di assistenza tecnica (salva la rivalsa interna in virtù del rapporto di mandato con il difensore) sia se sta in giudizio personalmente come previsto dall'art.12 co.5 del Dlgs 546/92 (per le controversie di valore inferiore ad € 2582,28), anche se si ritiene che il ristoro, in questo caso, non possa superare le spese vive sostenute (in pratica il **contributo unificato**).

Una lettura costituzionalmente orientata dell'art.15 del Dlgs cit. non consente un diverso trattamento nelle due ipotesi, tanto più che l'ufficio o l'ente locale, ove assistito da propri funzionari o dipendenti, conserva pur sempre il diritto alla liquidazione (ancorché decurtato nell'onorario del 20%) a sensi dell'art.15 co.2 bis del Dlgs 546/92.

## 7. Distrazione delle spese ed esigibilità

Al processo tributario è applicabile l'istituto della distrazione delle spese regolato dall'art.93 del cpc che presuppone apposita **dichiarazione del difensore** attestante l'**anticipazione delle spese** per il cliente e la mancata riscossione degli onorari, in tal caso rimanendo lui solo – e non la parte assistita in giudizio – l'unico abilitato ad ottenerne liquidazione contro l'ufficio soccombente e ad attivarsi per il recupero (anche a mezzo di **giudizio di ottemperanza**) del relativo capo della sentenza in suo favore.

La liquidazione delle spese avviene con la sentenza conclusiva del giudizio (anche per l'eventuale fase cautelare incardinata nel merito) ma il titolo giudiziale diverrà eseguibile solo dopo il **passaggio in giudicato** (art.69 Dlgs 546/92) implicando – in assenza di

---

<sup>13</sup> L 22 gennaio 1934 n.36

adempimento spontaneo da parte dell'A.F.-l'esperimento dei **mezzi ordinari di esecuzione forzata e/o** quello specifico dell'ottemperanza(art.70 Dlgs 546/92).

Anche l'ente impositore potra' recuperare le spese mediante **iscrizione a ruolo** delle somme a **titolo definitivo** dopo il passaggio in giudicato della sentenza(art.15 co.2bis Dlgs cit.)

I tempi di rimborso sono destinati comunque ad essere anticipati a seguito della riconosciuta **esecutivita' della sentenza di 1° grado** per tutte le parti processuali come disposto dal recente **DDL sulla delega fiscale**.

## **8.Il patrocinio a spese dello Stato**

Onde garantire ai non abbienti la possibilita' di agire e/o difendersi avanti alle Commissioni tributarie e' loro riconosciuto avvalersi del patrocinio a spese dello Stato secondo la procedura prevista dagli artt.137 e segg. del **TU sulle spese di giustizia**(DPR 115/2002)in presenza di un reddito imponibile IRPEF risultante dall'ultima dichiarazione(compreso quello dei familiari conviventi) non superiore ad **€ 11369,24**<sup>14</sup> .

Apposita Commissione istituita avanti ad ogni Commissione tributaria (e composta da un Presidente di sezione,un giudice tributario e tre appartenenti alle categorie professionali abilitate alla difesa tributaria )dovra' vagliare le condizioni di reddito del richiedente unitamente allo **stato di poverta'** (che in caso di fallimento consistera'nell'attestazione del curatore della mancanza di liquidita' per far fronte alle spese)ed il probabile **esito favorevole della lite** .

In caso positivo il soggetto ammesso al beneficio avra' diritto di scelta di difensore tra l'albo degli iscritti negli elenchi degli avvocati per il patrocinio a spese dello Stato tenuto dai Consigli dell'Ordine o nell'ambito degli altri albi dei soggetti abilitati alla difesa tributaria di cui all'art.12 Dlgs 546/92.

Il compenso del difensore andra' liquidato dall'organo giudiziario secondo **valori medi** in base alla notula presentata e **decurtato della meta'**(artt.82 e 130 TU cit)

## **9.L'abolizione delle tariffe professionali**

I compensi spettanti agli incaricati dell'assistenza tecnica (che l'art.12 elenca in una serie di iscritti nei relativi albi professionali e/o in appositi elenchi ma che l'esperienza giudiziaria ha visto essenzialmente incentrati nelle figure degli **avvocati** e dei **dottori commercialisti ed esperti contabili** nel cui albo sono confluiti ragionieri e periti commerciali) rimandavano a quelli previsti dalle rispettive tariffe professionali cui

---

<sup>14</sup> Così' elevato dal DM 1° aprile 2014

restavano parametrati anche quelli degli uffici finanziari o locali ove difesi da propri funzionari o dipendenti ,con taluni correttivi e specificita' (art.15 ).

Le ultime tariffe di riferimento sono state per gli avvocati il DM 127 del 8 aprile 2004 e per i dottori commercialisti e gli esperti contabili il DM 169 del 2 settembre 2010 .

Come e' noto l'art.9 del DL 24 gennaio 2012 n.1 (convertito con modificazioni nella L.24 marzo 2012 n.27 c.d. **pacchetto liberalizzazioni** )ha disposto l'**abrogazione immediata** di tutte le **tariffe professionali** regolamentate nel sistema ordinistico (nonche' di tutte le disposizioni a dette tariffe rinvianti)stabilendo che in caso di liquidazione da parte di un organo giurisdizionale il compenso del professionista va determinato con riferimento a **parametri** stabiliti con **decreto del Ministero Vigilante** (commi 1 e 2).

Il vuoto normativo in allora creatosi in attesa di emanazione dei suddetti parametri provocava disparate soluzioni giurisprudenziali per cui -anche a seguito di rinvii della disciplina al vaglio della Corte Costituzionale<sup>15</sup>- opportunamente la legge di conversione inseriva nell'art.9 una **disposizione transitoria** (comma 3)stabilente che fino all'entrata in vigore del Decreto Ministeriale e comunque non oltre il 120mo giorno dalla entrata in vigore della suddetta legge di conversione continuavano ad applicarsi-limitatamente alla liquidazione delle spese giudiziali-le tariffe gia' vigenti prima dell'abolizione.

Con **DM 20 luglio 2012 n.140** veniva quindi emanato il **Regolamento** recante la determinazione dei parametri applicabili a tutte le **liquidazioni successive alla sua entrata in vigore** (23 agosto 2012) e dell'ormai modificato quadro normativo prendeva atto la Corte Costituzionale restituendo gli atti all'autorita' remittente<sup>16</sup>

La Corte di Cassazione <sup>17</sup> aveva poi modo di precisare che ,in virtu' dell'art.41 del citato DM, i nuovi parametri erano da applicare ogni qual volta la liquidazione giudiziale interveniva in un momento successivo alla sua entrata in vigore ove riferita a compenso di professionista che a quella data non avesse ancora completato la propria prestazione ,ancorche' essa avesse avuto inizio e si fosse svolta in epoca precedente quando erano ancora in vigore le tariffe, destinate a trovar applicazione solo quando tale prestazione era completamente esaurita in vigenza delle medesime: regola questa applicata gia' in passato per la liquidazione di onorari maturati all'esito di cause durante le quali si erano succedute tariffe professionali diverse e ben attagliantesi alla nuova accezione di **compenso omnicomprensivo** che oggi racchiude **diritti ed onorari**.

## 10.1 parametri ministeriali

Come precisato nelle disposizioni generali del **Regolamento** (art.1) il compenso e' "**all inclusive**" ,comprende cioe' l'intero corrispettivo della prestazione professionale inclusa ogni attivita' accessoria (quale l'ausilio di terzi incaricati come il domiciliatario od il

---

<sup>15</sup> Tribunale Cosenza 1° febbraio 2012

<sup>16</sup> Corte Cost. 269/2012

<sup>17</sup> Cass. SS.UU. 17406/2012

consulente tecnico di parte )e riguarda **avvocati,dottori commercialisti ed esperti contabili,notai e professionisti dell'area tecnica** (architetti,ingegneri,geometri,periti industriali etc).

Va peraltro segnalato che tutto l'impianto del DM –fondato sulla **contrattualizzazione del rapporto** attraverso la redazione del c.d. **preventivo di massima** - appare "pensato" piu' alla determinazione del compenso nei rapporti tra professionista e proprio cliente (quando sia oggetto di contestazione giudiziale) che non alla liquidazione ex art.91 cpc a carico della parte soccombente ed in favore della parte vittoriosa secondo l'esito della controversia .

## **11.Le disposizioni riguardanti gli avvocati**

Al di la' di cio' , la regolamentazione delle spese processuali quando l'attivita' difensiva sia esercitata dagli **avvocati** (nonche' dall'**Amministrazione finanziaria** e dagli **enti locali** per il rinvio operato dal comma 2 bis dell'art.15 del Dlgs 546/92 alle previgenti tariffe di avvocati e procuratori con abbattimento del 20 % degli onorari )ha trovato inizialmente allocazione negli artt.4 e 11 del DM 140/2012.(che trattano della **attivita' giudiziaria tributaria**)e nella **tabella A** allegata che fa espresso riferimento (tra gli altri )agli **organi di giustizia tributaria** di I° e II° grado ripartendo il compenso in **5 fasi procedurali** (fase di studio,introductiva,istruttoria,decisoria,esecutiva).

Il Regolamento generale , per quanto riguarda la liquidazione dei compensi per la **professione forense** ,e' stato pero' sostituito dal **nuovo Regolamento** portato dal **DM 10 marzo 2014 n.55** in vigore dal 3 aprile 2014 che si applica alle liquidazioni successive a detta entrata in vigore (ed in relazione alle prestazioni non ancora esaurite a tale data altrimenti soggette al precedente DM secondo l'indirizzo giurisprudenziale teste' citato in tema di successione temporale).

Il compenso e' sempre liquidabile per **fasi (studio,introductiva,istruttoria,decisionale)**ma quella **esecutiva** e' considerata autonoma e sdoppiata in fase di studio /introductiva e fase istruttoria/di trattazione che ,peraltro, non coinvolge il giudizio avanti alle Commissioni tributarie cui resta estraneo il momento esecutivo/espropriativo ,estraneo pure al giudizio di **ottemperanza** (art.70 Dlgs 546/92)che ripete le scansioni proprie del merito .

Le allegate Tabelle sui parametri forensi –nella parte dedicata ai giudizi innanzi alla Commissione tributaria provinciale ed alla Commissione tributaria regionale –elencano **4 fasi : studio,introductiva,istruttoria/trattazione,decisionale** con l'aggiunta della **fase cautelare** della quale viene cosi' ribadita l'autonoma dignita'.

Entro ciascuna fase possono individuarsi le seguenti attività significative sul piano tributario <sup>18</sup>:

1. **fase di studio** (esame di atti ,ricerca di documentazione e consultazioni con il cliente)
2. **fase introduttiva** (redazione ricorso e controdeduzioni, istanze cautelari, costituzioni, autentiche, rilascio di procura , versamento di contributo unificato, formazione fascicolo )
3. **fase istruttoria** (depositi di memorie , richiesta di consulenze , nuove allegazioni , deduzioni a verbale , rinvii d'udienza per esigenze di lite )
4. **fase decisionale** (trattazione orale, deposito nota spese, esame della sentenza e richiesta di copie).

Ad ogni fase corrisponde un **valore medio** di liquidazione **umentabile** (fino a + 80%) o **diminuibile** (fino a - 50%) secondo percentuali da modulare -all'interno degli scaglioni di riferimento rapportati al valore della causa –tenendo conto della **natura e complessità dell'affare** , dell'**importanza anche economica delle questioni trattate**, del **pregio dell'opera** , dell'**urgenza della prestazione** , dei **risultati del giudizio** e dei **vantaggi conseguiti** (art.4).

Vi e' da chiedersi se il **valore della lite tributaria** possa essere ricavato –in una ottica abrogante-dall'art.5 del DM cit. che –con specifico riferimento alle cause davanti agli organi di giustizia tributaria-lo riferisce all'ammontare di **imposte , tasse , contributi e relativi accessori** oggetto di contestazione discostandosi dalla norma speciale dell'art.12 del Dlgs 546/92 che rimanda all'**importo del tributo** in contestazione **al netto di interessi e sanzioni** irrogate ovvero all'importo di queste ultime se unico oggetto della controversia.

Il compenso così quantificato andrà incrementato del (ripristinato) **rimborso spese forfetarie** (di regola nella misura del 15%) e delle eventuali **indennità di trasferta** .

## 12. Le disposizioni riguardanti dottori commercialisti ed esperti contabili

Per quanto concerne i dottori commercialisti e gli esperti contabili ,le relative **prestazioni giudiziali** continuano a rimanere disciplinate dagli artt.17,18,28 del DM 140/2012 e dalla **tabella C** allagata ( riquadro 10.3)

Per l'**assistenza e rappresentanza tributaria** (comprensiva di redazione di ricorsi, appelli e memorie)avanti alle Commissioni tributarie non sono indicate fasi specifiche ma piuttosto una **percentuale tra l'1% ed il 5%** commisurata al **valore della pratica** e quantificabile in base agli usuali criteri di importanza ,urgenza,difficoltà' (art.17),con eventuali

---

<sup>18</sup> Le fasi ricalcano la riforma tedesca del 2004 che ha accorpato le voci di onorari,diritti,indennità' fondendole in funzione di una analoga suddivisione.

maggiorazioni(100% per difficoltà e/o urgenza) o diminuzioni (fino al 50% per semplicità delle questioni) stabilite dall'art.18.

Il valore di riferimento è dalla disposizione regolamentare commisurato all'importo complessivo delle imposte,tasse,sanzioni,contributi ed interessi ed anche in questo caso si discosta-come nel caso dei parametri forensi-dal **valore della lite** quale definito dalla norma di legge(primaria)di cui all'art.12 del Dlgs 546/92 .

### **13.Le altre categorie professionali**

Quanto alla liquidazione dei compensi per le altre categorie di soggetti abilitati alla assistenza tecnica avanti agli organi di giustizia tributaria a sensi dell'art.12 Dlgs 546/92 (ove appartenenti a professioni vigilate dal Ministero della Giustizia come -ad esempio- **consulenti del lavoro,ingegneri e geometri**)varrà la norma di chiusura dell'art.40 del DM che rimanda all'**analogia** , entrando, in particolare, in gioco- a sensi dell'art.15 co.2 del Dlgs cit.- le disposizioni concernenti i dottori commercialisti(già ragionieri) per gli iscritti negli appositi elenchi previsti dal co.2 del ridetto art.12.

### **14.Il Testo Unico delle spese di giustizia e la liquidazione del compenso agli ausiliari del giudice**

Le spettanze degli **ausiliari** del giudice restano escluse dalla nuova disciplina sui parametri ed rimangono assoggettate alla specifica regolamentazione contenuta del DPR 30 maggio 2002 n.115 (Testo unico sulle spese di giustizia-TUSG).

E' stato infatti chiarito che il DM lascia intatta la **specialità** di quella disciplina<sup>19</sup>

Ivi sono richiamate le tabelle riportate nel DM 30 maggio 2002 (contenente il **regolamento dei compensi di periti ,consulenti tecnici ,interpreti e traduttori per le operazioni eseguite su disposizione dell'autorità giudiziaria civile e penale**) che prevedono **onorari fissi**(da un minimo ad un massimo),**variabili** (a percentuale sul valore della controversia)ed **a tempo** (cioè per vacanze che sono di h.2 cad. e non possono superare le 4 giornaliere a sensi dell'art.4 della L.8 luglio 1980 n.319 ,unica norma sopravvissuta all'abrogazione disposta dal TUSG).

Tale disciplina assume un certo rilievo nel contenzioso tributario perché l'art.7 del Dlgs 546/92 ,tra i **poteri istruttori** delle Commissioni tributarie, ricomprende anche la nomina di **consulenti tecnici** (per i quali -peraltro-non è stato ancora istituito apposito albo ne' stabilite procedure di iscrizione come previsto presso ogni Tribunale ordinario dagli

---

<sup>19</sup> Così' premessa della Relazione illustrativa

artt.13-22 delle disposizioni di attuazione del cpc<sup>20</sup>)rimandando per la determinazione del compenso a quelle disposizioni .

L'art.57 del TUSG espressamente equipara agli ausiliari del giudice –nella liquidazione delle rispettive spettanze -il **commissario ad acta** che tanta parte riveste per i provvedimenti attuativi del **giudizio di ottemperanza** a sensi dell'art.70 Dlgs cit.(il componente di Commissione all'uopo delegato resta invece estraneo alla previsione liquidatoria).

Il titolo VII° del citato TU contiene le norme espressamente dichiarate applicabili (anche)agli **ausiliari** del magistrato nel **processo tributario** (artt.49-57),facendo rinvio alle **tabelle del DM 30 maggio 2002** .

Particolare interesse rivestono nell' ambito fiscale e catastale gli artt.2 in tema di consulenza tecnica in materia amministrativa,contabile e fiscale,3 in tema di valutazione di aziende , 4 in tema di bilancio ,13 in tema di stima , tutti con gli ivi previsti **onorari a percentuale** calcolati a **scaglioni** con limite massimo insuperabile<sup>21</sup>,12 in tema di rilievi planimetrici e misurazioni con gli ivi previsti **onorari tra minimo e massimo** (dovendosi in mancanza di categoria di riferimento- fare di necessita' applicazione del criterio a **vacazioni** pari ad € 14,68 la prima ed € 8,15 le successive).

Il compenso e' **omnicomprensivo** di relazione,partecipazione all'udienza ed ogni altra attivita' connessa all'incarico ,va determinato tenendo conto delle difficolta',della completezza e del pregio delle prestazioni fornite,puo' essere aumentato fino al doppio per **eccezionale importanza** delle stesse, ma puo' essere anche ridotto d'ufficio (1/3) quando non vengano rispettati i termini di deposito ( art.52 comma 2 TUSG come sul punto modificato dalla L.69/2009)ove si tratti di onorario liquidabile *non* a tempo (altrimenti la sanzione consistendo nel non tener conto del tempo successivo allo scadere del termine)<sup>22</sup>.

L'onorario – a seconda dei casi –potra' essere aumentato di indennita' di viaggio e soggiorno (con applicazione del **trattamento economico di missione e trasferimento dei dipendenti statali** <sup>23</sup>)ed andra' liquidato- su istanza dell' interessato da presentare ,a pena di decadenza, entro 100 giorni dall'espletamento dell'incarico (art.71 TUSG)<sup>24</sup> - insieme alle **spese vive** ove documentate e necessarie (dovendo diversamente restare escluse dal rimborso) .

Nei giudizi ordinari e' il magistrato procedente che provvede con **decreto di pagamento** (costituente titolo esecutivo per il recupero)a porre il compenso provvisoriamente a carico

---

<sup>20</sup>La Ris.8/2010 del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria –in attesa di un emanando Regolamento- ha dettato solo criteri guida circa la scelta degli esperti, ,la turnazione , la formazione di registri interni ,i poteri di vigilanza rimessi ai Presidenti di Commissione .

<sup>21</sup> I valori superiori allo scaglione massimo non sono utilizzabili come base di calcolo a percentuale ma possono essere valutati dal giudice come indice rilevatore dell'importanza dell'opera espletata.

<sup>22</sup> Circ.Ministero Giustizia 19/2014

<sup>23</sup> L.26 luglio 1978 n.417

<sup>24</sup> La Corte costituzionale con ord.306/2012 ha dihiarato la manifesta infondatezza della questione di legittimita' costituzionale della norma con riferimento al termine di decadenza-

dell'una parte o solidalmente di entrambi (trattandosi di prestazioni svolte in funzione di un loro **interesse comune** ), poi destinato con la sentenza a seguire i **costi di soccombenza** .

Nel giudizio tributario-caratterizzato da collegialita'-questo compito spettera' alla Commissione in persona del Presidente .

A mente dell'art.170 del TUSG avverso il decreto di pagamento il beneficiario e ciascuna parte processuale era abilitata a proporre opposizione *interinale* entro 20 gg.dall'avvenuta comunicazione instaurando la speciale **controversia prevista per gli onorari di avvocato in materia giudiziale civile** <sup>25</sup> avanti all'ufficio giudiziario in funzione monocratica previa eventuale sospensione dell'esecutivita' per gravi motivi .

Il Dlgs 150/2011 sulla **riduzione e semplificazione dei riti** ha stabilito(art.15)che tali controversie sono regolate dal **rito di cognizione sommaria** ex art.702 bis cpc con ricorso proponibile anche dalla parte personalmente avanti al capo dell'ufficio giudiziario che definira' il giudizio con ordinanza inappellabile .

Si tratta peraltro di procedure –a maggior ragione oggi dove le regole sulla semplificazione non sono estendibili al rito tributario<sup>26</sup>- di dubbia applicabilita' al contenzioso fiscale.

Eventuali doglianze avverso la liquidazione(prima che la causa venga rimessa in decisione)potranno percio' trovare piu' opportuno rimedio nel generale **principio di revocabilita'** delle ordinanze ex art.177 cpc.

---

<sup>25</sup> L.13 giugno 1942 n.794 (artt.28-30)

<sup>26</sup> In tal senso la delega contenuta nell'art.54 della L.69/2009 che rimanda ai procedimenti che rientrano nell'ambito della giurisdizione ordinaria