

## GIOVANNI LIGUORI

*Vice Presidente della Commissione Tributaria Provinciale di Palermo - sez. X*

### ***LE SPESE PROCESSUALI. LA RESPONSABILITÀ AGGRAVATA NEL PROCESSO TRIBUTARIO.***

\*\*\*\*

#### **Premessa.**

Il presente contributo trae la sua origine dalla esperienza pluriennale di svolgimento delle funzioni di giudice tributario e dall'esame delle decisioni della Commissione Tributaria, nonché dall'attività di docenza del diritto processuale civile (Cfr. LIGUORI G.: *“La riforma del processo civile, spunti di riflessione a nove mesi dall'entrata in vigore della legge n. 69/2009”*, in *La formazione della magistratura onoraria nel distretto di Palermo, nel bienni 2009-2010 – Relazioni – Palermo 2012*, pagg. 502 ss.).

#### **1) La pronuncia sulle spese. Riferimento normativo.**

Il fondamento normativo dell'obbligo del giudice tributario di pronunciarsi sulle spese processuali è costituito dall'art.1, D.Lvo. 31.12.1992 n. 546, contenente *“disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al governo contenente nell'art. 30 L. 30.12.1991 n. 413*. Tale norma al punto 2), statuisce che i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto di esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile.

L'art. 15 dello stesso D.Lvo. 546/1992 rubricato *“spese del giudizio”*, statuisce quanto segue: **“1. la parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza. La commissione tributaria può dichiarare compensate in tutto o in parte le spese, a norma dell'art. 92, 2° comma, del codice di procedura civile. 2. I compensi agli incaricati dell'assistenza tecnica sono liquidati sulla base delle rispettive tariffe professionali. Agli iscritti negli elenchi di cui all'art. 12, comma 2, si applica la tariffa vigente per i ragionieri. 2 bis. 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 il decreto previsto dall'art. 9, comma 2, del D.L. 24.01.2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla L. 24.03.2012, n. 27, per la liquidazione del compenso spettante agli avvocati, con la riduzione del 20% dell'importo complessivo ivi previsto. La riscossione avviene mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo dopo il passaggio in giudicato della sentenza".* (comma aggiunto dall'art. 12, comma 1, lettera b), del D.L. 08.08.1996, n. 437 e, successivamente modificato dall'art. 1, comma 32, della L. 24.12.2012, n. 228).

Le norme del processo civile che trovano applicazione in virtù del rinvio operato sono: l'art. 91 "*condanna alle spese*", l'art. 92 "*condanna alle spese per singoli atti. Compensazione delle spese*", l'art. 93 "*distrazione delle spese*"; l'art. 96 "*responsabilità aggravata*"; l'art. 97.

Non sembra superfluo osservare che la condanna alle spese di giudizio (non prevista nel processo innanzi la commissione tributaria centrale) è stata introdotta nel processo tributario soltanto con la citata norma del 1992. L'art. 39, D.Lvo. 26.10.1972 n. 636, escludeva infatti, l'applicabilità degli artt. 90 – 97 cpc.

Tale previsione era stata ritenuta costituzionalmente legittima, perché la Corte (cfr. Cort. Cost. 24.11.1982, n.120) aveva rilevato che: "*l'istituto della condanna del soccombente nel pagamento delle spese ha bensì carattere generale, ma non è assoluto e inderogabile*" e nel processo tributario la deroga era ingiustificata dalla peculiarità del rito "*pur sempre diverso e più snello dell'odierno procedimento civile*".

Dopo la riforma del 1992 la regola è che anche nel processo tributario le spese e gli onorari sono a carico del soccombente (art. 91).

Senza richiamare l'amplessima dottrina processualcivilistica sul fondamento della "*condanna alle spese*" (soprattutto CHIOVENDA G. – "*La condanna alle spese giudiziali*", Roma 1935; SATTA-PUNZI: "*Diritto Processuale Civile*", Padova, 1990; Grasso: "*Della responsabilità alle parti in Comunitario al codice di procedura civile*", diritto da E. ALLARIO, Torino 1973; CORDOPATRI: "*L'abuso processuale civile*", I, Padova 2012) va osservato che nel processo civile vige il principio della soccombenza la cui *ratio* nel processo tributario può considerarsi duplice.

Da un lato assicurare la pienezza del diritto, costituzionalmente garantito, alla difesa, diritto che potrebbe essere leso dalla necessità di sostenere i costi (che comunque il

contribuente è costretto ad anticipare) e dall'altro scoraggiare le azioni infondate. Appare evidente che vanno scoraggiate anche le resistenze infondate, laddove l'esperienza ci mostra che l'ufficio tributario si ispira a direttive e principi diversi, di recente oggetto anche di vivaci contestazioni.

Altra regola generale, oltre a quella della soccombenza è che, la pronuncia sulle spese è formulata d'ufficio, non essendo necessaria né una specifica domanda di condanna (che comunque costituisce la normalità), né il deposito della nota spese.

Peculiare è da considerare oggi il disposto dell'art. 91 cpc, il quale prevede che 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 stessa.

Tale norma va esaminata ora con maggiore attenzione dal momento che, anche nel processo tributario, è stata prevista la (seppur anomala) conciliazione.

\*\*\*\*

### **LE INNOVAZIONI INTRODOTTE DALLA LEGGE 69/2009.**

Sembra eufemistico definirle ancora "innovazioni", stante il lasso di tempo trascorso dalla loro entrata in vigore, ma tale definizione si attaglia nella difficile e lenta metabolizzazione delle introdotte riforme da parte dei giudici tributari.

Ancora oggi sono rare le motivazioni sulla pronuncia per le spese conformi al nuovo dettato normativo e sempre forte la tendenza a svincolare sull'espressione "*giusti motivi*".

All'entrata in vigore della riforma del 2009 sono stati dedicati i primi contributi di giudici tributari (SCUFFI M.: "*norme al codice di procedura civile applicabili al processo tributario, alla luce della recente novella*"; SEPE E.: "*norme del codice di procedura civile applicabili al processo Tributario alla luce della novella L. 69/2009*"; LUNELLI: "*norme del codice di procedura civile applicabili al processo tributario alla luce della novella n. 69/2009*, in quaderni del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, p. I, 2011, n. 1).

Continua, tuttavia, ad essere attuale l'attenzione alle regole fondamentali sul regolamento delle spese. Trattasi di attività del giudice volta ad assolvere al meglio al principio costituzionale di diritto alla difesa, e limitare il contenzioso in senso

deflattivo ed evitare impugnative limitate alla sola pronuncia sulle spese. Non è raro il caso di impugnativa che investe anche la Suprema Corte di Cassazione, con evidente sfrido di energie giurisdizionali e soprattutto impotenza dei paraventi introdotti dal legislatore di principi “autoctoni” del Supremo Collegio, quali rispettivamente i c.d. filtri ed il principio di “autosufficienza” del ricorso in Cassazione.

\*\*\*\*

#### LA CONDANNA ALLE SPESE, LA COMPENSAZIONE.

La prima norma alla quale occorre fare riferimento è quella contenuta nell’art. 91, secondo la quale il giudice, con la sentenza, **condanna la parte soccombente al rimborso delle spese** a favore dell’altra parte e ne liquida l’ammontare, corrisponde gli onorari di difesa, nonché quella dell’art. 92, 2° co., che, in caso di **soccombenza reciproca**, consente la compensazione totale o parziale tra le parti. Fermo restando tale fisiologico principio della compensazione, va detto che, a seguito della riforma dell’art. 92 cpc, la stessa può essere, oggi, disposta solo per “*gravi ed eccezionali ragioni*” esplicitamente da indicare in motivazione.

Quanto sopra comporta che il capo della sentenza sulla condanna alle spese, costituisce una parte della motivazione che il giudice deve adeguatamente valutare, essendo definitivamente tramontata la formula “*concorrono giusti motivi*”.

Tale sbrigativa formula lasciava le parti processuali in uno stato di assoluta non conoscenza delle ragioni che avevano indotto il giudice a deliberare in tal modo. Tale formula si è adottata e si adottava principalmente nel processo tributario, ove il procedimento è caratterizzato da assoluta maggiore snellezza, e le fattispecie all’esame del giudizio molto si prestavano a decidere senza far gravare su nessuna delle parti le conseguenze del proprio comportamento, sia dal profilo sostanziale, che processuale.

La immensa produzione giurisprudenziale conferma tale semplice considerazione.

In questo contesto va, pertanto, osservato che la nuova formulazione motivazionale richiesta dal legislatore con l’espressione: “*eccezionali ragioni*”, sta a significare ciò che è contrario alla normalità e, quindi, fa riferimento a circostanze peculiari.

Ne discende che è escluso che la pronuncia sulla compensazione delle spese, dopo la riforma, possa essere ancora motivata su circostanze - tipo e stereotipate quali, ad

esempio, la “*natura della lite*”, ovvero “*stante la sussistenza del rapporto di parentela fra le parti*”, in quanto in tali situazioni non si è in presenza di un fatto eccezionale, e anzi costituiscono una conseguenza, dovuta alla stessa particolarità del rapporto oggetto della controversia.

Va rilevato altresì che, la sola indicazione di una ragione ritenuta eccezionale, non è sufficiente a giustificare la compensazione delle spese, essendo necessario che il motivo addotto sia in particolare caratterizzato dalla “*gravità*” che costituisce sinonimo di “*serietà*” e cioè che non sia riferibile ad eventi di poco conto o secondari, ma situazioni di una certa rilevanza.

Pertanto, mentre il vecchio riferimento a “*giusti motivi*” consentiva di fondare la decisione su valutazioni sostanzialmente equitative (si operava in sostanza un bilanciamento degli interessi), nonché di opportunità, l’attuale e nuova formulazione impone che la compensazione si fondi su “*ragioni obiettive*”, **cioè non commisurate a valutazioni discrezionali e da luoghi comuni.**

La gravità va inoltre, considerata oltre che di per se, anche nella misura in cui la situazione che è alla base del processo, abbia prodotto conseguenze sull’esito del processo o sul suo svolgimento.

Si pensi all’attività meramente dilatoria posta in essere dalle parti con l’utilizzo improprio o inutile degli istituti processuali in assenza di oggettiva necessità o, peggio, seguito dalla mancata esecuzione di alcuna attività processuale (quale il deposito di una memoria illustrativa o riepilogativa).

Conseguenza delle innovazioni normative di cui si è parlato è che molte ipotesi che prima integravano “*giusti motivi per la compensazione delle spese*” oggi non lo sono più. Si pensi all’espressione “*dubbiezza della lite*”, “*controvertibilità della lite*”, “*complessità o novità delle questioni di diritto trattate*”, “*assenza di consolidata interpretazione di un contratto o di una sua clausola*”, essendo tali espressioni non riferibili alla eccezionalità né alla gravità.

Sembra ovvio che una volta che il giudice abbia ravvisato le gravi eccezionali ragioni che legittimano la compensazione delle spese, sussiste l’obbligo di indicare le stesse, nella motivazione della sentenza in controtendenza con la linea che nel passato aveva consentito di non dover motivare al riguardo.

Un motivo che oggi potrebbe giustificare, al di fuori della soccombenza parziale o reciproca, la compensazione potrebbe essere la novità della fattispecie proposta e l'assenza di precedenti giurisprudenziali ovvero un palese contrasto di giurisprudenza.

La Cassazione, contraddittoriamente ed in contrasto con il principio nomofilattico, con due pronunce successive all'entrata in vigore del testo novellato dell'art. 92 cpc, ha statuito rispettivamente con la sentenza Cass. sez. lavoro n. 514, del 14.01.2010 che: *“deve ritenersi adeguatamente motivato il provvedimento di compensazione delle spese del giudizio che faccia riferimento alla natura del giudizio e alle questioni devolute”*.

Invece, con la sentenza, sez. II, 22.02.2010 n. 4159, ha statuito che: *“una mera clausola di stile non giustifica la compensazione delle spese del giudizio, atteso che, secondo l'art. 92, comma 2 cpc, nel testo modificato dall'art. 2, comma 1, lett. a), L. n. 263/05, il giudice deve esplicitamente indicare i motivi per cui si procede alla compensazione”*.

\*\*\*\*

La norma prevede l'obbligo di motivazione non solo con riguardo alle ragioni che consentono di disapplicare l'art. 91 cpc, ma anche di indicare la idoneità e, cioè la quantificazione dell'effettiva gravità ed eccezionalità, senza che sia possibile desumere dal contesto generale della motivazione la sussistenza delle ragioni che hanno portato alla pronuncia di compensazione.

Pertanto, quello delle spese deve essere considerato un capo autonomo della sentenza da motivare con pari dignità rispetto agli altri capi o punti della stessa e ciò comporta un ampliamento della decisione e del maggiore impegno da parte del giudice.

Si tratta di una parte della motivazione voluta dal legislatore, di dare giustizia alla stessa stregua della domanda principale, degli elementi e delle circostanze che comportano un giudizio di compensazione delle spese (al riguardo Cass., II, n. 4159/2010).

Ad ogni capo del dispositivo è, pertanto, destinato a corrispondere un'autonoma parte della motivazione.

Si osserva infine, la violazione dell'obbligo di indicare in motivazione le ragioni di compensazione, pone in essere un errore processuale, censurabile in sede di legittimità, ai sensi dell'art. 360 n. 4

\*\*\*

#### **LA CONDANNA ALLE SPESE NEI CONFRONTI DEL FISCO.**

Abolito il principio secondo il quale il fisco non veniva condannato alle spese di soccombenza e non riceveva quelle di vittoria (*fiscus ex sui privilegio et pro sui condition victor non exigit, nec socumbus salvati litis ex perse*), principio di chiaro contrasto con i principi costituzionali e sgombrato il campo da orientamenti secondo i quali la mancata proposizione dell'appello da parte dell'Ufficio era passibile di accertamento di responsabilità erariale da parte della Corte dei Conti, peculiarità del processo tributario è che i soggetti destinatari della pronuncia sulle spese, sono le parti del processo tributario, delle quali una è necessariamente l'ufficio tributario o il concessionario per la riscossione delle imposte.

Per la giurisprudenza di legittimità nel processo tributario la parte vittoriosa è il soggetto al quale viene riconosciuto l'accoglimento della domanda (Cass. 03.03.1994, n. 2124).

L'ufficio tributario come parte necessaria nel processo costituisce peculiarità che ha dato luogo all'affermazione di principi, per la quale è dovuto intervenire, talvolta, anche il giudice costituzionale.

L'aspetto che più rileva nell'esame della condanna alle spese nei confronti del fisco è quella contenuta nell'art. 69 D.Lvo. 546/1992, secondo il quale può essere condannato alle spese del giudizio liquidate ai sensi dell'art. 15, si fa riferimento esclusivamente alla sentenza passata in giudicato, con il rilascio di copia della sentenza spedita in forma esecutiva (controversia in tema di opposizione alla restituzione di somme pagate spontaneamente) (si veda la circolare n. 49/c dell'01.10.2010 dell'Agenzia delle Entrate).

E' questo un primo limite che pone in essere una effettiva disparità di trattamento tra le parti del processo tributario.

Ma ve ne è un altro che non è da meno e, cioè quell'inutile regalo alla burocrazia pubblica costituita dalla "*spatium deliberandi*", cioè dalla impossibilità di procedere in *excutivis* nei confronti della P.A. se non dopo che siano trascorsi 120 gg. dalla

notificazione in forma esecutiva della decisione passata in giudicato introdotta dalla c.d. “finanziaria 1996” (art. 14 D.L. 669/1996 ex art. 147 L. 368/2000).

\*\*\*

#### **ESCLUSIONE DELLA CONDANNA ALLE SPESE PER CESSAZIONE DELLA MATERIA DEL CONTENDERE.**

Prima della pronuncia della Corte Cost. 12.07.2005 n. 274, in caso di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, veniva esclusa la condanna alle spese.

Dopo tale pronuncia il fisco può essere condannato alle spese, quando ritira l’atto impugnato dal contribuente, in pendenza del giudizio, e ciò in quanto all’art. 46, comma 3, D.Lvo. 546/1992 è stato dichiarato incostituzionale.

Il principio è che, allorché l’atto di ritiro, lo sgravio, l’annullamento in autotutela, avvengano a seguito dell’impugnazione proposta dal contribuente, a quest’ultimo spetta il rimborso delle spese sostenute a norma dell’art. 91.

Lo stesso dicasi per il caso di riconoscimento di infondatezza della pretesa tributaria e conseguente annullamento dell’iscrizione a ruolo. Può, peraltro, verificarsi ed è stato oggetto di pronuncia da parte del S.C. (Cfr. Cass. sez. trib., 21.04.2011, n. 9174) che l’ufficio chieda, senza esito, al concessionario per la riscossione di annullare l’avviso di mora impugnato. In tale caso va ritenuta corretta la condanna dell’ufficio e del concessionario in solido al pagamento delle spese processuali, in quanto *“la condotta di entrambi hanno cagionato un danno al contribuente”* consistente nella necessita di un processo inutile.

\*\*\*

#### **LA C.D. SOCCOMBENZA VIRTUALE.**

Alla cessazione della materia del contendere per l’annullamento dell’atto in autotutela trova applicazione il principio della c.d. soccombenza virtuale, nel quale al fine della condanna alle spese il giudice deve tenere conto della cessata materia del contendere in relazione alla fondatezza dell’azione proposta.

Tale principio, tuttavia, può trovare un temperamento nell’ipotesi in cui, ad esempio, (Cfr. Cass., sez. trib., 26.10.2011, n. 22231) l’annullamento da parte dell’ufficio non consegue ad una manifesta illegittimità del provvedimento sussistente fin dalla sua emanazione, ma sussistano obiettive complessità della materia, difficoltà non



opinabili o apparenti, ma che abbia comportato l'emanazione di apposita norma interpretativa.

In tal caso sussistono “*gravi ed eccezionali motivi*” che inducono a compensare le spese.

E' evidente che innumerevoli possono essere le fattispecie di annullamento in autotutela e sgravio e la valutazione delle conseguenze che ne discendono, quale l'obbligo di motivazione da parte del giudice tributario.

Taluni giudici tributari, ad esempio, hanno ritenuto che tali atti siano da considerare endo-procedimentali e non possono esplicare effetti, con conseguente doverosità della condanna alle spese (Cfr. Comm. Trib. Reg. Milano, sez. XLII, 01.02.2011, n. 18, in Giur. Merito 2011, 5, 1424; Comm. Trib. Reg. Roma, sez. I, 12.01.2011 n. 21, in Giur. Merito 2011, 5, 1425) ed in materia di omessa comunicazione di perfezionamento del condono (Cfr. Comm. Trib. Reg. Roma, sez. XIV, 14.04.2010 n. 170, in Giur. Merito 2010, 6, 1714), nell'ipotesi in cui la rettifica sia oggetto di annullamento in autotutela a seguito di errore commesso dal contribuente nella dichiarazione iva (Cfr. Comm. Trib. Reg. Roma, sez. XXXVIII, 05.09.2006, in Giur. Merito 2007, 5, 1504).

Sulla compensabilità delle spese, nell'ipotesi di cessata materia del contendere (che comporta l'estinzione del giudizio ex art. 46, co. 1, D.Lg. 546/1992) conseguente all'annullamento in autotutela (dovuto peraltro, all'accoglimento di uno dei motivi preliminari di invalidità dedotti dal contribuente), il S.C. si è orientato nel senso favorevole alla compensazione, nella considerazione che “trattasi di ipotesi diversa dalla compensazione *ope legis* prevista dal comma 3, art. 46, D.Lg. 546/92.

Ma va segnalato che tale decisione è difforme rispetto all'orientamento maggioritario (in senso analogo: Cass. 01.10.2004 n. 19695).

Nel senso precipuo per cui la cessazione della materia del contendere presuppone “che le parti si danno reciprocamente atto dell'intervenuto mutamento della situazione dedotto in controversia, si è pronunciata Cass., sez. VI, 18.12.2013, n. 27598.

IL S.C. ha osservato che: “*occorre che la parte che ha agito in giudizio per la tutela dei propri interessi ne abbia conseguito l'integrale soddisfacimento direttamente ad opera di controparte*”.

\*\*\*\*

### **CASISTICA SULLA CONDANNA ALLE SPESE NEL PROCESSO TRIBUTARIO.**

Premesso che il principio della soccombenza va inteso nel senso che, soltanto la parte interamente vittoriosa non può essere condannata al pagamento delle spese processuali (Cfr. da ultimo Cass., II, 18.09.2013 n. 21386), varia è la casistica giurisprudenziale concernente la condanna.

\*\*\*\*

#### **a) Nota spese – obbligo di liquidazione anche in assenza della nota.**

Sebbene il giudice sia tenuto a liquidare le spese di lite anche in assenza di nota, nel caso in cui non venga prodotta nota spese (circostanza che nel processo tributario spesso può verificarsi per le diverse qualifiche professionali ammesse al patrocinio) la liquidazione del giudice si presume riferita a ciò che risulta dagli atti, quanto alla corrispondenza fra attività svolta e somma spettante per spese ed onorari (cfr. Cass., VI, 27.03.2013, n. 7654; Cass. III, 08.08.2013 n. 18096; Cass., III, 02.08.2013, n. 18518).

E' stato altresì affermato che il giudice non può attribuire alla parte a titolo di rimborso spese, in presenza di nota, una somma di entrata superiore alla nota stessa (Cfr.: Cass., VI, 14.05.2013 n. 11522).

Al contrario in presenza di nota spese, il giudice non può limitarsi ad una globale determinazione dei diritti ed onorari di avvocato in misura inferiore a quella esposta, ma deve motivare sulla eliminazione o riduzione (Cass., I, 13.09.2013, n. 21017; vedi anche Cass., sez. trib., 16.09.2011, n. 18894).

Le problematiche di cui sopra, vanno ora riviste alla luce dei c.d. parametri che abbisognano di una differente valutazione da parte del giudice.

In data 02.04.2014 e, cioè dalla pubblicazione sulla GURI, è entrato in vigore e va applicato il D.M. 10.03.2014 n. 55, contenente il regolamento recante la determinazione dei parametri per la liquidazione dei compensi per la professione forense, che trova appunto applicazione allorché il difensore sia avvocato iscritto all'albo.

Il nuovo compenso è distinto, ai fini della liquidazione, in sei fasi.

La fase di studio ed esame degli atti della controparte.

La fase introduttiva del giudizio, concernente gli atti processuali redatti e la costituzione in giudizio.

La fase istruttoria che nel processo tributario può essere costituita dal deposito di memoria illustrativa o precisazione delle domande o esame di ordinanza pronunciata nel corso del giudizio o di documenti dell'atra parte; ovvero da deduzioni a verbale, eventuali incidenti processuali (quali la querela di falso).

Va, infine, considerata la fase decisionale, concernente le conclusioni o memoria illustrativa conclusionale o repliche, la decisione orale in camera di consiglio o in udienza pubblica; redazione nota spese.

Non possono considerarsi nel processo tributario le fasi di studio e introduttiva del procedimento esecutivo e quella istruttoria o di trattazione del procedimento esecutivo.

Un aspetto particolare riveste il collegamento fra il D.M. sui nuovi parametri e la responsabilità processuale disciplinata dall'art. 96 cpc, della quale ci occuperemo dopo, perché in tal caso il compenso dovuto all'avvocato sempreché vengano esplicitati "*gravi ed eccezionali ragioni esplicitamente indicante nella motivazione*" è ridotto del 50% rispetto a quello liquidabile.

Premesso che per regola generale il valore della causa (qualificata "*affare*") è determinato a norma dell'art. 15 cpc, le tabelle ed i parametri forensi per i giudizi innanzi alla commissione tributaria provinciale sono quelle riportate al n. 23 **e vanno da un valore di €. 0,01 ad €. 520.000,00**, riportati in sei scaglioni; per i giudizi innanzi la Commissione tributaria regionale si fa riferimento a quanto riportato al n. 24.

\*\*\*\*

#### **RIPARTIZIONE ONERI E SPESE PROCESSUALI.**

Costituisce principio rilevante che il criterio della soccombenza, al fine di attribuire l'onere delle spese processuali, va riferito all'esito complessivo finale della lite. Così il giudice di appello, mentre nel caso di rigetto dell'appello non può, in mancanza di uno specifico motivo di impugnazione, modificare la pronuncia sulle spese, è tenuto d'ufficio a provvedere ad un nuovo regolamento di dette spese, alla stregua dell'esito complessivo della lite. Ciò è conseguenza del principio contenuto nell'art. 336 cpc,

per cui la riforma della sentenza del primo giudice, determina la caducazione del capo della pronuncia che ha deciso sulle spese (Cass., sez. I. 04.06.2013 , n. 14116).  
Varie conseguenze scaturiscono da tale principio della ripartizione, così occorre tenere conto dell'esito del giudizio di primo grado, ove la domanda principale dell'attore venga abbandonata o rinunciata in corso di causa, dandosi così luogo all'accertamento della "*soccombenza prevalente*", che può condurre alla compensazione delle spese (Cfr. Cass., II, 30.05.2013, n. 13607).

\*\*\*\*

#### **LIQUIDAZIONE SPESE IN FAVORE DELL'UFFICIO ASSISTITO DA FUNZIONARI.**

Per principio generale l'Amministrazione, ove sta in giudizio avvalendosi del funzionario delegato, non può ottenere la condanna del soccombente al pagamento dei diritti di procuratore (ora aboliti) e degli onorari di avvocato (D.M. citato), essendo liquidabili le spese richieste da apposita nota (Cass., II, 29.11.2013, n. 26855).

Nel processo tributario il rigore di tale principio è mitigato nel senso che trova applicazione la tariffa vigente per avvocato con la riduzione del 20% degli onorari, oltre il rimborso forfettario delle spese generali, oggi in ragione del 15%.

\*\*\*\*

#### **PROPORZIONALITÀ DELLA REMUNERAZIONE DELLE SPESE PROCESSUALI.**

In presenza degli strumenti di cui si è fatto cenno e del recente D.M. contenente i parametri forensi e per gli altri difensori per i parametri di loro rispettiva competenza è raro che si verificano scostamenti tali da porre in essere violazioni di norme di legge.

Buona parte di tale problematica spesso si nasconde dietro una (illegittima) pronuncia di compensazione per effetto di erronea applicazione dei nuovi cogenti principi contenuti nel codice di procedura civile e provoca giustificate reazioni di impugnativa nel solo capo relativo alle spese con un ingiustificato aggravio giurisdizionale a quale il giudice tributario non deve concorrere a dar luogo.

Può verificarsi che il giudice finisca con il mortificare l'operato del difensore e non tenga conto della proporzionalità della remunerazione in relazione all'attività svolta. Ciò capita nelle controversie di modesta entità (si pensi a differenza per imposta

TARSU di 50 €.) che intasano ingiustificatamente il meccanismo processuale tributario.

E' da ritenere esemplare o quanto meno significativa al riguardo una recente decisione del Tribunale di Roma (sez. XII, 18.11.2013, n. 23097) che, tenendo conto anche dei principi contenuti nell'art. 29, del reg. CE n. 869/2007 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 11.07.2007, ha ritenuto irrisoria e **lesiva della dignità del difensore la somma liquidata per spese processuali in €. 75,00.**

Deve, pertanto, entrare nell'ordine delle idee del giudicante che, per un giudizio promosso per valore di 50,00 €, in caso di soccombenza, la condanna minima secondo i parametri non può essere inferiore a 305,00 €, decurtato del 20% , trattandosi di difensore funzionario.

\*\*\*\*

#### **IL CONTUMACE VITTORIOSO.**

La condanna alle spese processuali non può essere pronunciata in favore del contumace vittorioso, perché questo, non avendo svolto alcuna attività processuale, non ha supportato alcuna spesa al cui rimborso abbia diritto (Cass., VI, 05.11.2013 n. 24750).

In ogni caso per il contumace la formula relativa alla pronuncia sulle spese è “*nulla per le spese*”.

\*\*\*\*

#### **CONDANNA ALLE SPESE NEI CONFRONTI DEL CONCESSIONARIO DELLA RISCOSSIONE.**

Il Concessionario della riscossione, ove sia evocato in giudizio per impugnativa di atti attinenti la sua attività, è assoggettato alla disciplina dell'art. 91 cpc per l'ipotesi di soccombenza.

Ma vi sono fattispecie nelle quali il concessionario, pur essendo litisconsorte necessario, come nel giudizio di opposizione a cartella esattoriale, ove venga pronunciata la nullità della cartella di pagamento per omessa notifica del verbale di contestazione, non può essere condannato al pagamento delle spese del giudizio (Cass., VI, 21.05.2013 n. 12385).

In tal caso per la disciplina delle spese dovrà tenersi conto della fattispecie concreta dedotta in giudizio.

Secondo la S.C. il contribuente, allorché impugni una cartella esattoriale emessa dal concessionario per la riscossione per motivi che attengono alla mancata notifica degli atti impositivi presupposti, può agire indifferentemente nei confronti dell'ente impositore o del concessionario, sebbene non sia configurabile alcun litisconsorzio necessario, costituendo l'omessa notifica dell'atto presupposto vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto successivo ed essendo rimessa al concessionario la facoltà di chiamare in giudizio l'ente impositore.

Ancora, è stato statuito che: in tema di sanzioni amministrative, qualora sia proposta opposizione contro la cartella esattoriale e la connessa ingiunzione di pagamento, contestando comportamenti asseritamente illegittimi posti in essere sia dall'ente titolare del potere sanzionatorio - nella specie il Comune - che dal concessionario della riscossione, entrambi sono legittimati passivi nel giudizio e, in caso di annullamento della cartella medesima, possono essere condannati in solido al pagamento delle spese processuali, in applicazione del principio generale della soccombenza di cui all'art. 91 cpc.

In tema di contenzioso tributario, qualora il contribuente abbia impugnato una cartella esattoriale, emessa dal concessionario per la riscossione, per motivi che non attengono a vizi della cartella medesima, il ricorso deve essere notificato all'ente impositore (nella specie Agenzia delle Entrate) quale titolare del credito oggetto di contestazione nel giudizio, essendo il concessionario un mero destinatario del pagamento, o più precisamente, mutuando lo schema civilistico dell'art. 1188 c.c., il soggetto incaricato dal creditore ed autorizzato a ricevere il pagamento, in tal caso il ricorrente che ha citato il concessionario va condannato alle spese processuali. Analogamente va condannato alle spese il concessionario adito in giudizio per atti esorbitanti le sue competenze o in assenza di presupposti di legge.

\*\*\*\*

#### **INFINE SULLA MOTIVAZIONE DELLA COMPENSAZIONE.**

Richiamando i principi generali sopra indicati, con recente pronuncia la S.C. (Cfr. Cass. 28.04.2014 n. 9368) ha confermato che solo la compensazione delle spese va sorretta da motivazione fa riferimento all'applicazione del principio della soccombenza cui il giudice si sia uniformato, la clausola “ *le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate in €.*”.

Deve ancora, segnalarsi un interessante pronuncia del S.C. (Cass. 24.01.2013 n. 1703) relativa al criterio di valutazione di prevalenza della soccombenza dell'una o altra parte "basata sul numero delle domande accolte o respinte per ciascuna di esse". Tale operazione di bilanciamento che da luogo a sentenze nelle quali il giudice diventa farmacista e bilancia la soccombenza per 1/3 o 3/4, compensando il resto etc., **non è prevista da alcuna norma del codice di rito** che, nel caso di soccombenza reciproca, attribuisce al giudice l'onere di valutare "la lite nel suo complesso". Ponga in essere il giudice le valutazioni proporzionali che gli facilitano il compito di decidere ma, pervenga ad una valutazione complessiva della lite (al riguardo sulla non frazionabilità e la valutazione dell'esito finale si veda Cass. 29.09.2011 n. 19880 e Cass. 09.03.2004 n. 21749. Sulla "soccombenza reciproca" si veda Cass. 21.10.2009 n. 22381; Cass. 26.05.2006 n. 12629; Cass. 14.05.2009 n. 11193).

\*\*\*\*

#### **SULLA RESPONSABILITÀ AGGRAVATA.**

Occorre operare una distinzione fra la nozione di responsabilità aggravata contenuta nell'art. 96, 1° e 2° comma cpc e quella introdotta dal comma, dalla legge 18.06.2009 n. 69.

Principio generale è che non è lecito agire o resistere in giudizio con mala fede o colpa grave. Stante la difficoltà di provare la mala fede e quella di individuare la colpa grave, rari sono i casi in cui il giudice (troppo spesso sollecitato a pronunciare su tale condanna), prenda effettivamente in considerazione la domanda. Si verifica, cioè un fenomeno pari a quello delle clausole di stile che finiscono per avere una scarsa efficacia, anche in ipotesi di contestazione.

Tanto per soddisfare una esigenza di completezza, può dirsi che è stato considerato comportamento passibile di condanna ex art. 96 cpc, la proposizione di un regolamento di giurisdizione, all'unico scopo di provocare la sospensione del giudizio di merito e procrastinare l'esito della lite.

Altra particolare forma di responsabilità è quella contenuta nell'art. 96, 2° comma cpc che riguarda atti che vengono compiuti dalla parte in forza di un titolo relativo a un diritto di cui viene accertata l'inesistenza (si vedano sulla responsabilità aggravata in genere: SATTA – PUNZI, *Diritto processuale civile*, Padova 1966; MONTELEONE, *Diritto processuale civile*, Torino 2013).

\*\*\*\*

**LA RESPONSABILITÀ AGGRAVATA NEL PROCESSO TRIBUTARIO ART. 96, 1° COMMA.**

Un prima interessante questione sembra quella della ammissibilità della condanna per responsabilità aggravata ex art. 96, in forza dell'art 1, 2° comma del D.L. 546/1992 che opera, come detto, un generale rinvio alle norme di rito e, pertanto, all'art. 96.

Va precisato che in ipotesi di responsabilità risarcitoria per atti o comportamenti processuali, l'art. 96 cpc si pone con carattere di specialità rispetto all'art. 2043 cod. civ.

La giurisprudenza ha osservato (Cass. sez. unite, 03.06.2013 n. 13899) che la domanda va proposta nello stesso giudizio dal cui esito si deduce l'insorgenza della responsabilità, perchè la valutazione del presupposto della responsabilità è collegata alla decisione di merito.

In sostanza sussiste la giurisdizione del giudice tributario per la domanda ex art. 96 cpc promossa dal contribuente a causa dell'esercizio da parte dell'amministrazione finanziaria di una pretesa impositiva temeraria, derivata da mala fede o colpa grave. Nella specie si sono dovute pronunciare le sezioni unite della Corte, perché il contribuente aveva erroneamente proposto istanza di regolamento di competenza, assumendo che la domanda di condanna per mancato adeguamento della legge interna alla normativa comunitaria in materia di rimborso di imposta non appartiene alla giurisdizione del giudice tributario.

\*\*\*\*

Sulla ammissibilità della domanda di responsabilità aggravata sub specie art. 96, 1° comma cpc, non si ritiene possano registrarsi particolari problematiche interpretative per il giudice tributario, rilevandosi che la stessa può essere proposta anche innanzi la Corte di Cassazione, purché nel controricorso il contribuente prospetti la temerarietà della lite riferita a tutti i motivi di ricorso (Cass. sez. trib. 05.12.2012. n. 2180).

\*\*\*\*

**LA RESPONSABILITÀ AGGRAVATA NEL PROCESSO TRIBUTARIO DOPO LA RIFORMA DEL 2009 (LEGGE 69/2009). L'ART. 96, 3° COMMA.**



L'art. 45, legge 69.2009 ha aggiunto un terzo comma all'art. 96 c.p.c. rubricato “*responsabilità aggravata*” in forza del quale il giudice, allorché pronuncia sulle spese a norma dell'art. 91 c.p.c., può anche d'ufficio condannare la parte soccombente al pagamento in favore della controparte di una somma, determinata in via equitativa.

Tale norma decorrente come le altre dal 4.7.2009 appare svincolata dal contenuto dei commi precedenti e assolve necessariamente a funzioni diverse.

In sostanza il giudice può ritenere che, prescindendo dalla sussistenza di male fede o colpa sia grave che lieve, oltre che condannare il soccombente, può altresì condannare lo stesso ad ulteriore pena pecuniaria (inflittagli peraltro con discrezionalità apparente).

La *ratio* é quella di un mezzo di prevenzione, cioè lo scopo di scoraggiare la lite palesemente temeraria, ma finora ha avuto scarsa applicazione.

Conseguenza di tale interpretazione sarebbe la configurazione di un *tertium genus* di responsabilità aggravata e sovrapponibile pertanto, ai presupposti di carattere soggettivo previsti dai commi I e II dell'art. 96.

La norma in questione svolge comunque una funzione integrativa rispetto al ruolo svolto dai commi I e II, dato che può trovare applicazione d'ufficio e indipendentemente dalla sussistenza e dalla prova di un danno riconducibile alla condotta processuale della parte.

Oltre alla già citata pronuncia della Cassazione Sez. Unite 3.6.2013 n. 13899 che attribuisce alla giurisdizione del giudice tributario di conoscere dalla responsabilità aggravata nel testo modificato dall'art. 96 c.p.c. (3° comma), è stato affermato che il giudice tributario può liquidare in favore del contribuente vittorioso una somma in via equitativa a titolo di risarcimento dei danni patiti a causa dell'esercizio da parte dell'amministrazione finanziaria di una pretesa impositiva “temeraria” per sanzionare la proposizione di un processo non coerente con il principio del giusto processo sancito dall'art. 111 Cost.

Analogamente va detto per il concessionario delle imposte il cui comportamento processuale è sostanziale non sia ispirato a principi di lealtà e correttezza.

Vero è che la condanna può essere disposta, anche in ipotesi, in favore dell'Amministrazione finanziaria, ma i presupposti possono essere diametralmente opposti e vanno verificati e accertati dal giudice, anche sul piano documentale.

La giurisprudenza più recente (cfr. Cass. VI 11.2.2014 n. 3003) ha confermato che la condanna al pagamento di una somma equitativamente detenuta di cui all'art. 96 comma 3 ha natura sanzionatoria e presuppone sempre la mala fede o colpa grave della parte soccombente (v. anche Cass. VI 30.11.2012 n. 21570).

L'accertamento della mala fede o colpa grave in capo al soggetto che agisce è attività indispensabile, in quanto ove non si volesse violare l'art. 24 cost., costituisce principio fondamentale che "agire in giudizio" per fare valere una pretesa che si rivela infondata" è un diritto del cittadino, purché non ponga in essere una condotta di per se rimproverabile.

\*\*\*\*

#### **SULLA DETERMINAZIONE DEL QUANTUM.**

E' stato osservato (cfr. Cass. VI 30.11.2012 n. 21570) che la norma non consente la fissazione di un limite quantitativo, né massimo, né minimo con l'effetto che la determinazione del giudice tributario, deve osservare solo il criterio equitativo, potendo essere "calibrata" anche sull'importo delle spese processuali o su un loro multiplo, con l'unico limite della "ragionevolezza".

\*\*\*\*

#### **SULLA CUMULABILITÀ.**

E' rilevante considerare che tra le domande disciplinate in tema di responsabilità aggravata fra il 1° e il 3° comma non vi è alternatività, ma "cumulabilità", perché basate su presupposti differenti.

In tal caso il giudice può pronunciare condanna applicando entrambe le disposizioni di legge (cfr. Cass. 27.2.2013 n. 4925) evitando ovviamente di reinstaurare il medesimo pregiudizio due volte.

\*\*\*\*

#### **RICONOSCIMENTO D'UFFICIO.**

La domanda di risarcimento per responsabilità aggravata ex art. 96, 3° comma c.p.c., può essere riconosciuta d'ufficio dal giudice con condanna del soccombente a somma determinata in via equitativa e può essere proposta – come detto – innanzi la

Corte di Cassazione, essendo stato abrogato dalla legge che ha riformato l'art. 96 c.p.c. e l'art. 385 c.p.c. che specificava l'importo massimo liquidabile (nella misura non superiore al doppio dei massimi tariffati).

\*\*\*\*

Tutte le svolte considerazioni confermano che nel processo civile e tributario nessuna riforma in effetti riforma alcunché e che la vera riforma che va auspicata è quella della *forma mentis* del giudice tributario, ove restio ad emanare la pronuncia sulle spese in maniera conforme alle nuove disposizioni di legge.

Avv. Giovanni Liguori