

Regolamentazione e liquidazione delle spese nel giudizio tributario

*di Massimo Scuffi**

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.

2. Estinzione del giudizio e soccombenza virtuale

Il principio di soccombenza trova oggi 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 Costituzionale¹ 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 “parita’ delle armi”²- 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 att. 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 **rinunzia alla domanda** ,cioe’ a far valere le proprie ragioni oppostive sostanziali (la rinunzia in tal caso incidendo sul diritto fatto valere precludendone ogni ulteriore tutela giurisdizionale) e **rinunzia agli atti del giudizio** (che e’ mera volonta’ 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.

*Presidente sez.CTP Milano,*gia’* Consigliere della sezione tributaria della Corte di Cassazione .

¹ Corte Cost.274/2005

²Cass.1230/2007

3.La compensazione delle spese

Il principio di soccombenza non e' assoluto essendo prevista la possibilita' 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 utilita'** di quelle 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,obbiettiva difficoltà od incertezza della lite,interpretazioni divergenti ,novita' o peculiarita' 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 **specifica motivazione** oltre che **insindacabile** in sede di legittimita'(salvo il controllo sull'indicazione di ragioni palesemente illogiche tali da inficiare il processo formativo della volonta' decisionale),incontrando il giudice unico limite nel divieto di condanna alla rifusione delle spese della parte totalmente vittoriosa .³

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 equita' 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 conformita' ai canoni del **giusto processo** e dell'**effettivita' della difesa** (che impongono di gravare

³ Cass.8540/2005 e Cass.243/2004

,comunque, il soccombente delle spese di lite con deroghe espresse in modo intellegibile per non risolversi in **mero arbitrio**⁴⁾ 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). Siffatta regolamentazione e' dunque oggi da applicare solo in via residuale e marginale.

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 pronunzia 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: ragione per cui presuppone il requisito della **mala fede o colpa grave** che caratterizzano la **temerarieta' della lite** (il far valere una pretesa che poi si rivela infondata non costituisce ,infatti,condotta riprovevole).

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

⁴ Cass.SS.UU.20598/2008

ben puo' venir calibrata sull'importo delle **spese processuali od un loro multiplo** sempre con il limite della ragionevolezza⁵.

Trattandosi di vera e propria pena pecuniaria ⁶puo' 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 causa⁷.

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)⁸.

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 ⁹ 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

⁵ Cass.21570/2012

⁶ Corte Cost.138/2012

⁷ Cass.13395/2007

⁸ Cass. 698/2010

⁹ Cass.15882/2007

estranee alle tematiche di lite di ottenere il risarcimento del danno anche non patrimoniale.

Tali domande sono ,dunque, suscettibili di rientrare nella giurisdizione tributaria ,almeno nella misura in cui si innestino **contestualmente** in rapporti conflittuali demandati alla cognizione delle Commissioni tributarie.

In ogni caso , ove l'esito della vertenza porti ad una condanna dell'Amministrazione finanziaria per lite temeraria , potendo profilarsi un **danno erariale** vi sara' obbligo di comunicazione della sentenza alla competente Procura regionale della Corte dei Conti per le valutazioni di competenza in tema di **responsabilita' contabile**.

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 mediazione¹⁰ .

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 allorché 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 proprio del reclamo per cui la parte privata si vedra' costretta ,comunque, a sostenere quelle della propria difesa nonostante i risultati positivi ottenuti dal procedimento-

¹⁰ Così' la relazione governativa

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).

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 e' che l'art 59 dell'**ordinamento forense**¹¹ stabilisce che quando a tale obbligo non sia provveduto si proceda comunque alla tassazione delle spese(con condanna del legale inadempiente a pagare all'erario una somma di denaro ancorche' 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 virtu' 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 piu' che l'ufficio o l'ente locale ,ove assistito da propri funzionari o

¹¹ L 22 gennaio 1934 n.36

dipendenti ,conserva pur sempre il diritto alla liquidazione (ancorche' decurtato nell'onorario del 20%)a sensi dell'art.15 co.2 bis del Dlgs 546/92 .

7.Distrazione delle spese ed esigibilita'

Al processo tributario e' 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 sempre con la sentenza conclusiva del giudizio (non essendo autonomamente liquidabile – al pari di quanto si verifica nel processo civile-l' eventuale fase cautelare incardinata nel merito)ma il titolo giudiziale diverra' eseguibile solo dopo il **passaggio in giudicato**(art.69 Dlgs 546/92) implicando –in assenza di 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).

L'ente impositore potra' invece recuperare immediatamente le spese mediante **iscrizione a ruolo** delle somme a **titolo definitivo**(art.15 co.2bis Dlgs cit.)

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 € 10766,33¹² .

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

¹² Così' elevato dal DM 2 luglio 2012

richiedente unitamente allo **stato di povertà**' (che in caso di fallimento consisteva nell'attestazione del curatore della mancanza di liquidità per far fronte alle spese) ed il probabile **esito favorevole della lite** .

In caso positivo il soggetto ammesso al beneficio avrà 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 andrà liquidato dall'organo giudiziario secondo valori medi in base alla notula presentata e decurtato della metà'(artt.82 e 141 TU cit):criterio questo ribadito dall'art.9 del DM 140/2012 sui **nuovi parametri**.

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 restavano parametrati anche quelli degli uffici finanziari o locali ove difesi da propri funzionari o dipendenti ,con taluni correttivi e specificità' (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 è 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 (nonché 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

,venendo ora ipotizzata la operativita' di **usi normativi** fondati sulla spontanea applicazione dei criteri di liquidazione del compenso gia' previsti dalle abrogate tariffe nella convinzione della loro persistente vincolativita' ora richiamata la regola dell'art.2233 cc per le **prestazioni d'opera intellettuale** con utilizzo di **standards liquidatori** ancora una volta basati sulle ridette tariffe quale **criterio equitativo** per valutare l'adeguatezza del compenso in relazione all'**importanza dell'opera** ed al **decoro della professione**.

Opportunamente -anche a seguito di rinvii della disciplina al vaglio della Corte Costituzionale¹³-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' remittente¹⁴

La Corte di Cassazione¹⁵ aveva poi modo di precisare che ,in virtu' dell'art.41 del citato DM, i nuovi parametri sono da applicare ogni qual volta la liquidazione giudiziale intervenga in un momento successivo alla sua entrata in vigore e si riferisce a compenso di professionista che a quella data non abbia ancora completato la propria prestazione ,ancorche' essa abbia avuto inizio e si sia svolta in epoca precedente quando erano ancora in vigore le tariffe, destinate a trovar applicazione solo quando tale prestazione si sia 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

¹³ Tribunale Cosenza 1° febbraio 2012

¹⁴ Corte Cost. 269/2012

¹⁵ Cass. SS.UU. 17406/2012

professionali diverse e ben attagliantesi alla nuova accezione di **compenso omnicomprensivo** che racchiude **diritti ed onorari**.

10.I parametri ministeriali

Come precisato nelle disposizioni generali del **Regolamento** (art.1) il compenso comprende l'intero corrispettivo della prestazione professionale (inclusa ogni attività accessoria e l'ausilio di terzi incaricati quali il domiciliatario ed il consulente tecnico di parte)con esclusione di costi forfettari,oneri fiscali e contributi previdenziali .

Va segnalato peraltro –come sottolineato dai primi interventi della dottrina ¹⁶-che tutto l'impianto del DM appare “pensato” soprattutto alla determinazione del compenso nei rapporti tra professionista e proprio cliente quando sia oggetto di contestazione giudiziale o quando debba essere per legge stabilito dal giudice(come nel caso del gratuito patrocinio) piuttosto che a quello liquidabile ex art.91 cpc a carico della parte soccombente ed in favore della parte vittoriosa secondo esito della controversia .

Così quando la norma generale –dopo aver premesso che il compenso non è vincolato alle soglie numeriche dei parametri ministeriali (dei quali si dirà *infra*) –ne condiziona la quantificazione alla **contrattualizzazione del rapporto** specificando che l'assenza di prova del c.d. **preventivo di massima** è destinato a giocare un ruolo negativo in termini di riduzione delle somme reclamate . L'obbligo primario di quest'ultimo di rendere previamente noto il costo delle sue prestazioni (art.9 comma 4 L.27/2012)¹⁷ rende chiaramente la norma riservata alle **controversie tra cliente e professionista** ,qualsiasi accordo tra essi non potendo impegnare il terzo ad esso accordo estraneo.

Od ancora –in tema di compenso spettante agli avvocati- quando ne è previsto l'aumento del 25% ove il procedimento si concluda con la conciliazione giudiziale(per incentivarla) o la decurtazione al cospetto di condotte abusive che ostacolano la definizione della lite in tempi ragionevoli .(art.4)

Anche questa regola non può essere applicabile al soccombente perché la conciliazione determina la cessazione della materia del

¹⁶ SCARSELLI,I *parametri ministeriali per la liquidazione dei compensi forensi nel tempo della crisi*,in *Foro it.*,2012,parte V^a

¹⁷ L'inserimento è frutto delle osservazioni rese dal Consiglio di Stato in sede consultiva sullo schema di Regolamento (n.3126/2012)

contendere a spese compensate mentre l'abuso processuale trova già sanzione nell'art.96 III° co cpc (oltre che nella rifusione integrale delle spese). Altrettanto dicasi per le previsioni contenute nell'art.10 per i casi di inammissibilità, improponibilità, improcedibilità della domanda ovvero di responsabilità aggravata ex art.96 cpc per i quali il compenso va comunque ridotto del 50% .

La norma fa espresso richiamo al **compenso dovuto all'avvocato del soccombente** e dunque rimanda ,non alla liquidazione delle spese in favore della parte vittoriosa, bensì ai rapporti interni tra avvocato e proprio cliente .

11.Le disposizioni riguardanti gli avvocati

Al di là di ciò (ed in attesa di chiarimenti dalle prassi giurisprudenziali), la regolamentazione delle spese processuali quando l'attività difensiva sia esercitata dagli avvocati (nonché 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)trova oggi rispondenza negli artt.4 e 11 del DM cit.e nella **tabella A** allegata che fa espresso riferimento (tra gli altri)agli **organi di giustizia tributaria** di I° e II° grado.

Il compenso si articola su **5 fasi procedurali (fase di studio,introductiva,istruttoria,decisoria,esecutiva)** ma solo talune di esse sono in realtà suscettibili di coinvolgere il giudizio avanti alle Commissioni tributarie caratterizzato da uno schema tipico sostanzialmente snodantesi su due udienze (**sospensione cautelare e trattazione del merito**)con rari rinvii per **esigenze istruttorie** atteso il connotato documentale del rito.

La fase esecutiva/espropriativa è inoltre estranea alla giurisdizione tributaria mentre l'**ottemperanza** (art.70 Dlgs 546/92)è giudizio autonomo per il quale si ripetono le scansioni proprie del merito .

Entro ciascuna fase possono individuarsi le seguenti attività più frequenti ¹⁸:

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

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 di discussione(trattazione orale, deposito nota spese, esame della sentenza e richiesta di copie).

Ad ogni fase corrisponde un **valore medio** di liquidazione **aumentabile o diminuibile** secondo prefissate percentuali da modulare -all'interno degli scaglioni di riferimento rapportati al valore della causa –tenendo conto della **natura e complessita' 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** .

La determinazione del **valore della lite tributaria** non puo' essere pero' ricavato dall'art.5 del DM (che si riferisce alla controversia civile ed amministrativa)ma piuttosto va rinvenuto nella norma speciale dell'art.12 del Dlgs 546/92 (prevalente ex art.1 Dlgs cit.)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 cosi' quantificato potra' essere aumentato fino al 25% per la difesa di piu' parti o contro piu' parti .

Non essendo prevista nel giudizio tributario una **fase cautelare ante causam** (ma solo dopo l'instaurazione del rapporto processuale),tale stadio –come gia' si e' detto-non sara' soggetto ad **autonoma liquidazione** sia pur in base al criterio sussidiario dell'**analogia** richiamato dall'art.7 del citato DM.

12.Le disposizioni riguardanti dottori commercialisti ed esperti contabili

Per quanto concerne i dottori commercialisti e gli esperti contabili ,le relative **prestazioni giudiziali** sono disciplinate dagli artt.17,18,28 del DM 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) equivalenti a quelli previsti per gli avvocati (art.4), con eventuali maggiorazioni (100% per difficoltà e/o urgenza) o diminuzioni (fino al 50% per semplicità delle questioni) stabilite dall'art.18.

Il richiamo a **pratica** ed **incarichi** parrebbe alludere ai rapporti tra professionista e cliente ma –in mancanza di previsioni alternative –e' da ritenere che quelle percentuali possano essere utilizzate anche per la liquidazione delle spese di soccombenza nel giudizio tributario, atteso il principio generale dell'art.1 del DM cit. secondo il quale l'organo giurisdizionale può sempre applicare analogicamente le disposizioni del decreto ai casi non espressamente regolati.

Trattandosi di liquidazione giudiziale e' discutibile il riferimento del valore all'importo complessivo delle imposte, tasse, sanzioni, contributi ed interessi come stabilito dalla **disposizione regolamentare** e sembra più consono tener conto del **valore della lite** come definito dalla norma di legge (primaria) di cui all'art.12 del Dlgs 546/92.

13. Altre categorie professionali e grado di appello

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 -sensi dell'art.15 co.2 del Dlgs cit.- le disposizioni concernenti i dottori commercialisti per gli iscritti negli appositi elenchi previsti dal co.2 del ridetto art.12.

Per il **II° grado** e' poi prevista –per gli avvocati- la **maggiorazione del 20%** del compenso liquidabile sul valore medio corrispondente allo scaglione di 1° grado ma analoga disposizione non e' **contemplata per i dottori commercialisti ed esperti contabili**.

14. Il Testo Unico delle spese di giustizia e la liquidazione 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 **specialita'** di quella disciplina¹⁹

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'autorita' giudiziaria civile e penale**) che prevedono **onorari fissi**(da un minimo ad un massimo),**variabili** (a percentuale sul valore della controversia)ed **a tempo** (cioe' 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 perche' 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 e' stato ancora istituito apposito albo ne' stabilite procedure di iscrizione come previsto presso ogni Tribunale ordinario dagli artt.13-22 delle disposizioni di attuazione del cpc²⁰)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 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 .

¹⁹ Così' premessa della Relazione illustrativa

²⁰La Ris.8/2010 del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributari –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 .

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 insuperabile²¹,12 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 quando non vengano rispettati i termini di deposito (art.53 TUSG come sul punto modificato dalla L.69/2009).

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**²²)ed andra' liquidato- su istanza dell' interessato da presentare ,a pena di decadenza, entro 100 giorni dall'espletamento dell'incarico (art.71 TUSG)²³-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 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 .

²¹ 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.

²² L.26 luglio 1978 n.417

²³ La Corte costituzionale con ord.306/2012 ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione di legittimita' costituzionale della norma con riferimento al termine di decadenza-

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**²⁴ avanti all'ufficio giudiziario in funzione monocratica previa eventuale sospensione dell'esecutività 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 definirà il giudizio con ordinanza inappellabile .

Si tratta peraltro di procedure –a maggior ragione oggi dove le regole sulla semplificazione non sono estendibili al rito tributario²⁵- inapplicabili al contenzioso fiscale.

Eventuali doglianze avverso la liquidazione(prima che la causa venga rimessa in decisione)potranno perciò trovare rimedio nel generale **principio di revocabilità** ex art.177 cpc.

²⁴ L.13 giugno 1942 n.794 (artt.28-30)

²⁵ In tal senso la delega contenuta nell'art.54 della L.69/2009 che rimanda ai procedimenti che rientrano nell'ambito della giurisdizione ordinaria