

## **Regolamentazione e liquidazione 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 responsabilit  aggravata 5. Reclamo , mediazione e conciliazione giudiziale 6.Spese di difesa e spese di parte 7.Il patrocinio a spese dello Stato 8.Distrazione delle spese ed esigibilit  9.L'abolizione delle tariffe professionali 10.Il DM 140/2012 ed i parametri 11.Le disposizioni riguardanti gli avvocati 12.Le disposizioni riguardanti dottori commercialisti ed esperti contabili 13.Altre categorie professionali e grado di appello 14.Il testo unico delle spese di giustizia e la liquidazione 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 *responsabilit * per le spese di giudizio .

La norma tributaria ricalca la formulazione dell'art.91 cpc secondo cui la parte soccombente   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 norma fa espresso rinvio .

Il regime delle spese fondato sul principio di soccombenza   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 obbligatoriet  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 necessit  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 o 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 "parita' delle armi"<sup>2</sup>- ha ridotto la originaria portata "compensativa" dell'art.46 del Dlgs 546/92 , riservandola alle sole definizioni delle pendenze tributarie stabilite dalla legge ( istituti premiali o intervenuta conciliazione giudiziale ex att. 48)cosi' come previsto anche per le altre ipotesi estintive quali quelle provocate da inattivit  delle parti ex art.45 (mancata prosecuzione ,integrazione ,riassunzione del giudizio nei termini fissati dal giudice o dalla legge).

---

<sup>1</sup> Corte Cost.274/05

<sup>2</sup>Cass.1230/07

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 sul piano delle spese tra *rinunzia alla domanda* ,cioe' a far valere le proprie ragioni oppositive 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 (suscettibile di determinare in un sindacato complessivo della lite anche una compensazione delle spese tra le parti ),nell'altro caso il rinunziante dovra'sempre rimborsare e quelle di controparte a sensi dell'art.44 del Dlgs 546/92.

### **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 (e la giurisprudenza affermata 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,obiettiva difficoltà od incertezza della lite,interpretazioni divergenti ,novita' o peculiarita' delle questioni trattate ,mutamento della giurisprudenza etc.)e' sempre stata ampia .

Cio' grazie anche all'indirizzo consolidato della Suprema Corte che sempre ritenuto l'esercizio di codesto potere non necessitante di specifica motivazione ed insindacabile in sede di legittimita'( salvo il controllo sull'indicazioni di ragioni palesemente illogiche tali da inficiare il processo formativo della volonta' decisionale),incontrando il giudice unico limite nel divieto di condanna della parte totalmente soccombente alla rifusione delle spese.<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 della "*esplicitazione*" di quelle ragioni giuridiche,di equita' e/o di convenienza ,che inducessero 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 il soccombente delle spese di lite con deroghe manifestate 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).

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

---

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

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

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 ammissibilità, 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 responsabilità aggravata e presuppone il requisito della *mala fede* o *colpa grave* che caratterizzano la *temerarietà della lite* (il far valere una pretesa che poi si rivela infondata non costituisce 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 funzionalità del sistema giustizia da condotte sleali e scorrette che abusino degli strumenti forniti dalla legge alle parti) e ben può venir calibrata sull’importo delle spese processuali od un loro multiplo sempre con il limite della ragionevolezza<sup>5</sup>.

Trattandosi di vera e propria pena pecuniaria<sup>6</sup> può essere irrogata *d’ufficio* indipendentemente dalla domanda di parte e dalla prova del danno causalmente derivato dalla condotta processuale dell’avversario.

In ciò distinguendosi dalla *responsabilità aggravata* prevista dal I° e II° comma dell’art. 96 (pur potendosi ad essa aggiungere o porsi in alternativa) e cioè 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* ancorché desunto dagli atti di causa<sup>7</sup>.

Tale forma di responsabilità 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’effettività – 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* da destinatari di provvedimenti della PA dichiarati giudizialmente illegittimi (o ritirati con tardive autotutela)<sup>8</sup>.

Pertanto 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>9</sup> per cui e’ da ritenere che il rimedio-facendo levi 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 dà 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.

Tutte queste domande sono, dunque, suscettibili di rientrare nella giurisdizione tributaria, almeno nella misura in cui si innestino in rapporti controversi demandati alla cognizione delle Commissioni tributarie, fermo restando che ove l’esito della vertenza porti ad una condanna dell’Amministrazione finanziaria per lite temeraria, potrebbero configurarsi anche profili di danno erariale con obbligo di comunicazione della sentenza alla competente Procura regionale della Corte dei Conti per le valutazioni di competenza.

## 5. Reclamo, mediazione e conciliazione giudiziale

Quanto agli istituti deflattivi del contenzioso, per le controversie oggetto di reclamo e mediazione ex art. 17bis del Dlgs 546/92 che pervengano al giudizio della Commissione per insuccesso dei

<sup>5</sup> Cass. 21570/12

<sup>6</sup> Corte Cost. 138/2012

<sup>7</sup> Cass. 13395/07

<sup>8</sup> Cass. 698/2010

<sup>9</sup> Cass. 15882/07

relativi rimedi preventivi (e nelle quali non e' piu' esperibile il procedimento di conciliazione giudiziale )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>10</sup> .

Non e' invece prevista regolamentazione delle spese in tale fase prodromica per cui ciascuna parte dovra' sostenere quelle di propria difesa a prescindere dai risultati ottenuti dal procedimento. Resta salva nel prosieguo della lite la compensazione per soccombenza reciproca ovvero per giusti motivi che dovranno pero'essere esclusivamente orientati(oltre che esplicitati) sulla 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).

Come si vede ,si tratta di criteri che riecheggiano in qualche misura quanto prefigurato nel disposto novellato -con formula omnicomprendensiva 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 .

Anche se la celerita' del rito tributario ,destinato ad esaurire la trattazione della lite in unica discussione, rende questa previsione poco praticabile per la particolare disciplina prevista dall'art.48 del Dlgs 546/92 al fine di addivenire alla conciliazione giudiziale della controversia fiscale .

## **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'ufficio fiscale) 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 e 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 e delle professioni di avvocato e procuratore<sup>11</sup> 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 ancorché simbolica) .

La parte privata ha diritto al rimborso delle spese sia se costituita a mezzo di assistenza tecnica (salva la rivalsa interna in virtù del rapporto di mandato)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.Il patrocinio a spese dello Stato**

Onde garantire ai non abbienti la possibilità di agire e/o difendersi avanti alle Commissioni tributarie e' loro riconosciuto avvalersi del patrocinio a spese dello Stato secondo la procedura

---

<sup>10</sup> Così' la relazione governativa

<sup>11</sup> L 22 gennaio 1934 n.36

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 € 10766,33<sup>12</sup>.

Apposita Commissione istituita avanti ogni Commissione(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 cit.

Il compenso del difensore andra' liquidato dall'organo giudiziario secondo valori medi in base alla notula presentata e decurtato della meta'(artt.82 e 141 TU cit):criterio questo ribadito dall'art.9 del DM 140/2012 sui nuovi parametri.

### **8.Distrazione delle spese ed esigibilita'**

Al processo tributario e' poi sicuramente 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 (non essendo presa in considerazione-come avviene invece nel processo civile-la eventuale fase cautelare)ma il titolo giudiziale diventa eseguibile solo dopo il suo passaggio in giudicato(art.69 Dlgs cit.)ed implica – in assenza di adempimento spontaneo-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 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 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 ,venendo ora ipotizzata la operativita' di *usi normativi* fondati sulla spontanea applicazione dei criteri di liquidazione del compenso gia' previsti dalle

---

<sup>12</sup> Così' elevato dal DM 2 luglio 2012

abrogate tariffe nella convinzione della loro persistente vincolatività ora richiamata la regola dell'art.2233 cc per le prestazioni d'opera intellettuale con utilizzo di *standards liquidatori* tratti ancora una volta dalle 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 disposizione al vaglio della Corte Costituzionale<sup>13</sup>-la legge di conversione inseriva una norma 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 già 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'autorità remittente<sup>14</sup>

La Corte di Cassazione aveva altresì modo di precisare che ,in virtù dell'art.41 del citato DM, i nuovi parametri sono da applicare ogni qual volta la liquidazione giudiziale interviene 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 ,ancorché 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 già 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 racchiude *diritti ed onorari*.<sup>15</sup>

## 10.II DM 140/2012 ed i parametri

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 e può essere aumentato fino al doppio per gli incarichi collegiali .

Va segnalato peraltro –come sottolineato dai primi interventi della dottrina<sup>16</sup>-che tutto l'impianto del DM appare "pensato" alla determinazione del compenso nei rapporti tra professionista e cliente quando sia oggetto di contestazione giudiziale o quando debba essere per legge prefissato dal giudice piuttosto che a quello liquidabile ex art.91 cpc a carico della parte soccombente ed in favore della parte vittoriosa secondo l'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)<sup>17</sup> rende chiaramente la norma riservata alle controversie tra cliente e professionista ,qualsiasi accordo tra essi non potendo impegnare il terzo ad esso accordo estraneo

---

<sup>13</sup> T.Cosenza 1° febbraio 2012

<sup>14</sup> Corte Cost.ord 269/2012

<sup>15</sup> Cass.17406/2012

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

<sup>17</sup> L'inserimento è frutto delle osservazioni rese dal Consiglio di Stato in sede consultiva sullo schema di Regolamento (n.3126/2012 del 5.7.2012)

Od ancora –in tema di compenso spettante agli avvocati- quando ne e' 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 puo' essere applicabile al soccombente perche' la conciliazione determina la cessazione della materia del contendere a spese compensate mentre l'abuso processuale trova gia' 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 inammissibilita',improponibilita',improcedibilita' della domanda ovvero di responsabilita' 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 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 )trova 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° grado,quelli di II° grado e la Suprema Corte di cassazione

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

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

Entro ciascuna fase possono individuarsi le seguenti attivita' piu' frequenti <sup>18</sup>:

- 1.*fase di studio*(esame di atti ,ricerca di documentazione e consultazioni con il cliente)
- 2.*fase introductiva* (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.

---

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

[Digitare il testo]

Il compenso così quantificato potrà essere poi aumentato fino al 25% per la difesa di più parti o contro più parti.

Non essendo la fase cautelare prevista *ante causam* (bensì nell'*iter* proprio del merito), tale stadio eventuale non risente di autonomia liquidazione 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% da commisurare sul "valore della pratica" e quantificare in base agli usuali criteri di importanza, urgenza, difficoltà (art.17) equivalenti a quelli previsti per gli avvocati (art.4).

La dizione "pratica" ed il richiamo agli "incarichi" sembrano ancora una volta termini più pertinenti ai rapporti interni tra professionista e cliente ma –in mancanza di previsioni alternative e non ravvisandosi ragioni di incompatibilità- 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 secondo il quale l'organo giurisdizionale può sempre applicare analogicamente le disposizioni del decreto ai casi non espressamente regolati.

Il valore sarà individuabile –in questo caso- in funzione dell'importo complessivo delle imposte, tasse, sanzioni, contributi ed interessi a prescindere dal valore della lite come definito dall'art.12 del Dlgs 546/92.

Così prescrive la disposizione regolamentare (secondaria) che, pur difforme sul punto dalla norma di legge (primaria), una volta richiamata va applicata nella sua interezza con le eventuali maggiorazioni (100% per difficoltà e/o urgenza) o diminuzione (fino al 50% per semplicità delle questioni) stabilite dall'art.18.

## **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 tra cui -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 le disposizioni concernenti i dottori commercialisti per gli iscritti negli appositi elenchi previsti dal comma 2 della norma citata.

Per il II° grado è prevista –per gli avvocati- la maggiorazione del 20% del compenso liquidabile sul valore medio corrispondente allo scaglione di 1° grado ma analoga disposizione non è stata 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).

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



tecniche (per i quali –peraltro-non e' stato ancora istituito apposito albo ne' stabilite procedure di iscrizione e vigilanza come previsto presso ogni Tribunale ordinario dagli artt.13-22 delle disposizioni di attuazione del cpc)rimandando per la determinazione del compenso a quelle disposizioni mentre 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 (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>19</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 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 <sup>20</sup>)ed andra' liquidato- su domanda dell' interessato (art.71 TUSG)-insieme alle spese vive ove documentate e necessarie (dovendo diversamente restare escluse dal rimborso) .

Il giudice collegiale della lite con decreto di pagamento (costituente titolo esecutivo per il recupero)provvedera' a porre il compenso provvisoriamente a carico dell'una parte o solidalmente di entrambi , poi destinato con la sentenza a seguire i costi di soccombenza .

Avverso tale decreto il beneficiario e ciascuna parte processuale sara' abilitato a proporre opposizione entro 20 gg.dall'avvenuta comunicazione instaurando la speciale controversia prevista per gli onorari di avvocato in materia giudiziale civile <sup>21</sup> avanti all'ufficio giudiziario in funzione monocratica(Presidente)previa eventuale sospensione dell'esecutivita' per gravi motivi(art.170 TUSG)

---

<sup>19</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>20</sup> L.26 luglio 1978 n.417

<sup>21</sup> L.13 giugno 1942 n.794 (artt.28-30)con le modifiche di rito introdotte dal Dlgs 150/2011