

L'APPROFONDIMENTO DEL LUNEDÌ

Contenzioso tributario

La Cassazione torna sui presupposti che giustificano la mancata condanna al rimborso degli oneri del giudizio
La prassi dei giudici di merito che riducono al minimo i casi di restituzione lede il diritto di difesa

Compensazione delle spese di lite da limitare

Pagina a cura di
Giorgio Gavelli
Renato Sebastianelli

La motivazione è tutto. Nel giudizio tributario, come del resto in quello civile, la compensazione delle spese deve essere motivata con particolare accuratezza, poiché le norme si fondano sul principio di soccombenza quale espressione del principio di causalità, implicando che la parte che ha causato il giudizio, con il proprio comportamento rivelatosi *contra ius*, è tenuta alla rifusione delle spese anticipate dalla controparte. L'ordinanza 25594/2018 della Cassazione (depositato lo scorso 12 ottobre) consente di ritornare sul tema.

Spesso si assiste, nei giudizi di merito, a un ricorso massiccio all'istituto della compensazione, con motivazioni frettolose e stereotipate, soprattutto nelle ipotesi in cui è il contribuente a risultare vittorioso (si veda anche il Sole 24 Ore del 2 luglio scorso).

La giurisprudenza della Suprema corte, invece, è impennata su concetti del tutto diversi. La stessa ordinanza appena citata ricorda che l'immotivata compensazione delle spese finisce col pregiudicare il concreto esercizio del diritto di difesa garantito dall'articolo 24 della Costituzione, e ciò, in particolare, nelle liti di valore modesto, dove l'importo delle spese è tale da vanificare il pregiudizio economico che la parte ha inteso evitare ricorrendo al giudice tributario.

Il comma 2 dell'articolo 15 Dlgs 546/1992 (come modificato dal Dlgs 156/2015 di riforma del contenzioso tributario) stabilisce che le spese di giudizio possono essere compensate in tutto o in parte dalla commissione tributaria «soltanto in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate», ponendo quindi l'accento sulla «eccezionalità» della compensazione e sulla sussistenza di una esplicita giustificazione al suo utilizzo.

Inoltre, diversamente dal passato, viene anche previsto che l'ordinanza con cui il giudice decide sulle istanze cautelari debba contenere la pronuncia sulle spese della relativa fase di giudizio, decisione che conserva efficacia anche dopo il provvedimento che definisce il giudizio, salvo diversa statuizione espressa nella sentenza di merito.

I costi del contenzioso

Le spese di lite comprendono il contributo unificato, gli onorari e i diritti del difensore, le spese generali e gli esborsi sostenuti, il contributo previdenziale e l'Iva, ove dovuti. I compensi sono liquidati sulla base dei parametri previsti per le singole categorie professionali, e per i soggetti non iscritti agli ordini si fa rife-

rimento ai parametri previsti per i dottori commercialisti ed esperti contabili. Le spese a favore dell'ente impositore o dell'agente della riscossione si liquidano, invece, riducendo del 20% il compenso spettante agli avvocati (decreto 55/2014). Va ricordato che le spese di giudizio (circolare 38/E/2015):

- sono maggiorate del 50% nelle controversie soggette alla procedura di reclamo/mediazione (articolo 17-bis Dlgs 546/1992);
- restano a carico della parte che ha rifiutato senza giustificato motivo la proposta conciliativa di controparte, ove il riconoscimento delle sue pretese risulti dalla sentenza inferiore al contenuto di detta proposta;
- sono compensate in caso di conciliazione, salvo che le parti abbiano disposto diversamente nell'accordo;
- restano a carico della parte che le ha anticipate in ipotesi di estinzione del giudizio a seguito di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge (articolo 46, comma 2, Dlgs 546/92)

La procedura di riscossione

La riscossione delle spese a favore della parte pubblica avviene mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo dopo il passaggio in giudicato della sentenza. Ai sensi dell'articolo 68, comma 1, del Dlgs 546/1992, le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente sono immediatamente esecutive, ma se l'importo supera i diecimila euro (spese di lite escluse), il pagamento può essere subordinato dal giudice alla prestazione di idonea garanzia. Il difensore con procura può chiedere al giudice la distrazione in suo favore degli onorari non riscossi e delle spese che dichiara di aver anticipate.

Quando non si deve compensare

Il tema più spinoso è proprio quella della compensazione, ammessa dal legislatore se vi è soccombenza reciproca o quando sussistono gravi ed eccezionali ragioni, da motivare espressamente (si vedano le schede).

Secondo la Cassazione non si possono compensare le spese con generici motivi di equità (ordinanza 14546/2015), con richiami superficiali a una presunta complessità del testo normativo, alla peculiarità del caso specifico, a un bene definito contrasto giurisprudenziale (sentenza n.24234/2016) o per il valore esiguo della causa (ordinanza 9716/2016).

Discorso a parte va fatto sulla lite temeraria. Il giudice, oltre a statuire sulle spese, condanna la parte soccombente al risarcimento del danno se essa ha agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave (su richiesta di controparte); al pagamento di una somma equitativamente determinata («in ogni caso») in cui ravvisa una responsabilità aggravata (anche d'ufficio).

Bocciati i richiami generici a equità, materia complessa o dissidi tra le sentenze in tema

LE PRONUNCE

1

SOCCOMBENZA RECIPROCA

La nozione normativa di soccombenza reciproca, che consente la compensazione delle spese, appare adeguata sia quando sono **accolte o rigettate domande contrapposte** che si siano venute a trovare in cumulo nello stesso processo fra le stesse parti, sia quando risulti **accolta in parte l'unica domanda**. Ma deve verificarsi nello stesso giudizio: perciò è illegittimo compensare in presenza di **giudizi difformi tra primo e secondo grado**.

Cassazione: ordinanze 20263/2017, 21684/2013; sentenza 19520/2015

2

QUESTIONI NUOVE O DUBBIE

È adeguata la soccombenza reciproca quando la tematica è una questione «nuova» su cui **non ci sono pronunce o su cui non c'è giurisprudenza omogenea**. È insufficiente a questo scopo l'ordinaria esegesi del testo normativo. La compensazione basata su una generica considerazione della **natura della controversia** non integra il disposto normativo.

Cassazione: ordinanze 19583/2018, 319/2014, 18251/2013.
Commissioni di merito: Ctr Piemonte 1137/5/2018

3

ECCEZIONALI E GRAVI RAGIONI

Devono essere fondate su motivazioni attinenti a **specifiche circostanze o aspetti della controversia** decisa, dettagliate in sentenza. Un'estrema genericità e aspecificità non consente di giustificare la compensazione delle spese. Non si possono compensare le spese per **generici motivi di equità, per complessità del testo normativo o per valore esiguo** della causa.

Cassazione: ordinanze 14969, 9605 e 1017 del 2017; 10917/2016; 18276, 14550 e 14546 del 2015; 16037/2014 e 18251/2013; sentenza 591/2017

4

LITE TEMERARIA

I criteri per riconoscere la lite temeraria sono: la soccombenza totale; il danno dovuto al comportamento processuale e il dolo o colpa grave. L'insostenibilità delle tesi giuridiche può fondare la **condanna, ma non ha nulla a che vedere** con il principio di **soccombenza** (che non è sanzionatorio, né risarcitorio).
Cassazione: ordinanza 3376/2016; sentenze 189/2017; 15030, 14611, 9581 e 4443 del 2015.
Commissioni di merito: Ctr Sicilia 2426/12/2018, Ctr Veneto 454/5/2018, Ctr Campobasso 195/1/2014

5

LIQUIDAZIONE DELLE SPESE

Le spese di giudizio devono essere adeguatamente stabilite considerando lo sforzo professionale del difensore (in base al **valore** e alla **naturale complessità di una causa**).

Il giudice deve liquidare le spese sulla base dei **parametri** previsti dal **Dm 55/2014** e non dal Dm 140/2012 in forza del principio di specialità. Comunque, le soglie numeriche indicate dal Dm 140 non sono vincolanti per la liquidazione.
Cassazione: ordinanze 21486, 15315 e 1018 del 2018; 18167/2015.
Commissione di merito: Ctr Campania 4424/14/2018

6

SCOSTAMENTO DALLA NOTA

Se il giudice intende discostarsi dalle determinazioni delle **note spese operate dal difensore**, ha l'onere di motivare questa scelta, indicando le ragioni che conducono alla riduzione delle spese e degli onorari. Il **contributo unificato che grava sul soccombente** per effetto della condanna alle spese deve essere corrisposto anche nell'eventualità in cui non sia stato menzionato da parte del giudice.

Cassazione: ordinanze 19318/2017, 2691/2016 e 18828/2015

7

DOCUMENTO GIÀ DEPOSITATO

Deve essere condannato a rimborsare le spese del giudizio l'ufficio che - durante l'adesione - abbia erroneamente ritenuto irrilevante un **documento esibito dal contribuente**, sul quale sia stato poi fondato l'accoglimento del ricorso.

Commissione di merito: Ctr Puglia 3743/5/2017

8

LITI DI IMPORTO MODESTO

Soprattutto nelle liti di valore modesto, dove l'ammontare delle spese di lite è tale da vanificare il pregiudizio economico che la parte ha inteso evitare, l'**immotivata compensazione** delle spese finisce col pregiudicare il concreto esercizio del diritto di difesa garantito dall'**articolo 24 della Costituzione**. Se ne deduce, quindi, che deve essere disposto nei casi in cui sia effettivamente giustificato (e va ben motivato).
Cassazione: ordinanze 25594/2018, 10026/2013 e 5696/2012

LA GIURISPRUDENZA

Riconoscere il torto non salva dall'addebito

Se cessa la materia di causa l'attribuzione dei costi segue la «soccombenza virtuale»

Molto spesso la Cassazione (e a volte la stessa Corte costituzionale) sono intervenute per chiarire i principi sottostanti alla condanna alle spese di lite. La soccombenza non è esclusa dalla circostanza che, una volta convenuta in giudizio, la parte sia rimasta comunque o abbia riconosciuto come fondata la pretesa precedentemente non soddisfatta (ordinanza 3038/2016). Il difensore, al momento del passaggio in decisione della causa, deve unire al fascicolo di parte la nota

Se il giudice intende discostarsi dalle «note» del legale deve indicare le ragioni che fondano il taglio

di spese, con l'indicazione dettagliata dei vari importi richiesti. Se il giudice intende discostarsi dalle determinazioni delle note spese operate dal difensore, ha l'onere di motivare questa scelta, indicando le ragioni che conducono alla riduzione delle spese e degli onorari (ordinanza 19318/2017).

Tornando alla compensazione, tale istituto non è giustificabile per il fatto che il contribuente vittorioso non abbia prima presentato istanza di autotutela per evitare il contenzioso; ciò, infatti, limiterebbe il diritto di agire in giudizio (ordinanza 11222/2016).

Nelle ipotesi di cessazione della materia del contendere per motivi diversi dalla definizione prevista per legge, l'attribuzione delle spese segue

il criterio della «soccombenza virtuale», vale a dire che vengono adossate alla parte che avrebbe perso la causa se il giudizio fosse proseguito (Corte costituzionale 274/2005).

Invece, la soccombenza reciproca, posta a base della compensazione, interviene secondo dottrina prevalente in caso di rigetto delle reciproche domande principali; accoglimento solo parziale delle domande proposte dalle parti; accoglimento parziale delle domande proposte da una sola parte; accoglimento parziale dell'unica domanda proposta.

Le spese, seguendo la soccombenza, sono generalmente liquidate con la sentenza che dispone sul merito; tuttavia, il giudice può disporre l'anti-

cipazione (normalmente a carico di entrambe le parti in uguale misura), ad esempio in favore del consulente tecnico nominato ai sensi dell'articolo 7, comma 2, del Dlgs 546/92.

Un ricorso eccessivo alla compensazione delle spese, in particolare quando soccombente risulta essere l'Agenzia, oltre che contrario alle norme in vigore ed alle interpretazioni fornite dalla Suprema corte, rischia di accreditare l'erronea tesi che anche accertamenti poco fondati (ovvero una resistenza in giudizio «a prescindere») possano comportare, al massimo, una sconfitta in giudizio, senza nessuna conseguenza in termini di spese legali.

20%

LA RIDUZIONE

È la percentuale di abbattimento del compenso spettante all'avvocato da usare per liquidare le spese a favore dell'ente impositore o dell'agente della riscossione