



LE SPESE DI GIUDIZIO NEL PROCESSO TRIBUTARIO

a cura della

COMMISSIONE CONTENZIOSO

dell'UNIONE GIOVANI DOTTORI COMMERCIALISTI
DI COSENZA

(Gregorio Burza, Alfredo Casuala, Marcello Cosenza, Sabina Falcone, Paolo Florio,
Marco Marcelletti, Antonio Naso, Osvaldo Piacentini, Pierluigi Pisani, Maria Teresa
Ritacco, Pierpaolo Galimi)

INDICE

1.	Introduzione (a cura di Paolo Florio).....	3
1.1.	LA NORMATIVA ATTUALE.....	3
1.2.	PRINCIPIO DI SOCCOMBENZA.....	3
1.3.	LE PARTI NELLE SPESE DI GIUDIZIO	5
2.	Compensazione delle spese (a cura di Paolo Florio)	6
2.1.	COMPENSAZIONE PARZIALE O TOTALE E RECLAMI	7
3.	Distrazione delle spese (a cura di Osvaldo Piacentini).....	8
3.1.	INTRODUZIONE.....	8
3.2.	NATURA GIURIDICA ED EFFETTI DELLA DISTRAZIONE	9
3.3.	I POTERI DEL DIFENSORE CHE ABBA CHIESTO LA DISTRAZIONE	9
3.4.	IL SISTEMA DEI CONTROLLI SUL PROVVEDIMENTO CHE DISPONE LA DISTRAZIONE	9
4.	Lite temeraria (a cura di Alfredo Casaula)	10
4.1.	PREMESSA.....	10
4.2.	SULL'APPLICABILITÀ DELL'ART.96 C.P.C. AL PROCESSO TRIBUTARIO	12
5.	Conclusioni (a cura di Paolo Florio).....	14
6.	Breve formulario (a cura di M. Marcelletti, P. Pisani e M.T. Ritacco)	16
6.1.	ISTANZA DI DISTRAZIONE DELLE SPESE.....	16
6.2.	MODELLO NOTA SPESE	17

1. Introduzione

L'istituto della condanna della parte soccombente si è sviluppato quando le procedure per dirimere le controversie sono diventate tali da richiedere l'intervento di un professionista. Nel diritto romano, infatti, non risulta alcun riferimento sulla condanna delle spese di giudizio, dal momento che sia l'ufficio del giudice e sia quello del difensore erano prestati gratuitamente¹: anzi era vietato² per il difensore conseguire un onorario. Questi accettava l'incarico ottenendo benefici in termini di "fama" e vantaggi politici. Solo con il codice Giustiniano venne introdotto il principio victus victoria secondo il quale la parte soccombente deve pagare le spese di giudizio.

Per diversi motivi (fondati sui c.d. privilegia fisci) fu introdotto un principio, suggerito dalla par condicio, secondo il quale il fisco non veniva condannato alle spese di soccombenza ma per contro non riceveva quelle di vittoria ("fiscus ex sui privilegio et pro sui conditione victor non exigit, nec socumbus solvit litis exparsa").

1.1. La normativa attuale

L'introduzione del principio della soccombenza alle spese di giudizio in virtù del quale il soccombente è condannato al pagamento delle spese processuali, ha avuto origine con la riforma del contenzioso tributario. Infatti secondo il disposto di cui all'art. 15 D.Lgs. n. 546/92 che tratta "Le spese di giudizio". Al 1° comma è stabilito che "La parte soccombente è condannata a rimborsare le spese di giudizio che sono liquidate con sentenza".

Nel vecchio regime del contenzioso tributario, non essendo prevista la soccombenza dell'Amministrazione Finanziaria con condanna alle spese processuali, non esisteva alcun rischio per gli uffici, i quali appellavano quasi sempre le sentenze favorevoli (ciò comportava, come conseguenza, una smisurata crescita di giudizi pendenti.)³.

Con il nuovo processo tributario il coltivare la lite rappresenta una scelta molto più sofferta e responsabile da parte dell'Amministrazione Finanziaria, che non dovrà valutare soltanto la bontà e la probabilità di far valere le proprie ragioni di merito, ma anche il rischio connesso a una eventuale condanna alle spese di giudizio.

1.2. Principio di soccombenza

L'art. 15 del D.Lgs. 546/92 del nuovo processo tributario enuncia il principio secondo il quale "la

¹ Cfr. Chiovenda - "La condanna alle spese giudiziali" Roma 1935 - Secchi "Spese giudiziali e civili" Dig. Ital. 1899-1903.

² "*Ne quis ab causam arandam penuiam donumve accipiat*" (cfr. Tacito, Annali, XI).

³ Si verificava addirittura che il mancato appello veniva censurato davanti alla Corte dei conti come fonte di possibile danno erariale

parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza".⁴

L'istituto delle spese di giudizio a carico del soccombente, abbinato a quello della obbligatorietà dell'assistenza tecnica davanti alle commissioni tributarie⁵, se da un lato rappresenta per il contribuente sicuramente un maggior onere processuale, per contro raggiunge gli obiettivi di scoraggiare le c.d. "liti temerarie" e di ridurre il numero della cause.

La ratio della norma in esame deve essere ricercata tra i principi basilari della giustizia secondo cui la "necessità di ricorrere al giudice non deve tornare a danno di chi ha ragione", quindi è giusto che le spese di giudizio non siano a carico di chi è risultato nella controversia totalmente vittorioso.

Per inquadrare compiutamente l'istituto delle spese di giudizio correlato al principio di soccombenza che ci occupa, si rende necessario prendere a riferimento le norme di procedura civile, così come voluto dallo stesso legislatore con l'art. 1, 2° comma, del D.Lgs. 546/92⁶.

Gli articoli del c.p.c. a cui fare riferimento sono l'art. 91 e 92 qui di seguito esposti, salvo altri che saranno trattati successivamente.

91. Condanna alle spese.

"Il giudice, con la sentenza che chiude il processo davanti a lui, condanna la parte soccombente al rimborso delle spese a favore dell'altra parte e ne liquida l'ammontare insieme con gli onorari di difesa. Eguale provvedimento emette nella sua sentenza il giudice che regola la competenza. Le spese della sentenza sono liquidate dal cancelliere con nota in margine alla stessa; quelle della notificazione della sentenza del titolo esecutivo e del precetto sono liquidate dall'ufficiale giudiziario con nota in margine all'originale e alla copia notificata. I reclami contro le liquidazioni di cui al comma precedente sono decisi con le forme previste negli articoli 287 e 288 dal capo dell'ufficio a cui appartiene il cancelliere o l'ufficiale giudiziario."

92. Condanna alle spese per singoli atti. Compensazione delle spese.

"Il giudice, nel pronunciare la condanna di cui all'articolo precedente, può escludere la ripetizione delle spese sostenute dalla parte vincitrice, se le ritiene eccessive o superflue; e può, indipendentemente dalla soccombenza, condannare una parte al rimborso delle spese, anche non ripetibili, che, per trasgressione al dovere di cui all'articolo 88, essa ha causato all'altra parte. Se vi è soccombenza reciproca o concorrono altri giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, il giudice può compensare, parzialmente o per intero, le spese tra le parti. Se le parti si sono conciliate, le spese si intendono compensate, salvo che le parti stesse abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione."

Con riferimento al 2° comma dell'articolo su richiamato è opportuno segnalare una grande novità introdotta dalla legge n. 263/2005, la quale innova le disposizioni del processo civile introducendo il periodo

⁴ Il principio trova fondamento nei precetti contenuti nella legge-delega al nuovo contenzioso tributario e precisamente nell'Art. 30, della legge n. 413 del 30.12.1991, lett. i).

⁵ Cfr. art. 12 del D.Lgs. 546/92.

⁶ Art. 1, 2° comma, D.Lgs.546/92 "I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e per quanto da esse non disposto e con esse compatibili le norme del codice di procedura civile"

“esplicitamente indicati nella motivazione”.. Il nuovo testo di legge dovrebbe riuscire ad arginare la prassi, pressoché generalizzata, di disporre la compensazione delle spese "immotivata".

Il giudice non potrà più emettere sentenze di compensazione delle spese "arbitrariamente" ma dovrà motivare obbligatoriamente la sua decisione. Questa modifica contribuirà a cambiare i rapporti tra Amministrazione Finanziaria e contribuente verso uno spirito di più leale collaborazione⁷. La prima dovrà porre più attenzione all'emanazione di atti che incidono sulla sfera patrimoniale dei contribuenti, ma anche lo stesso contribuente dovrà essere più scrupoloso nell'impugnazione degli atti tributari, atteso il rischio della condanna al pagamento anche delle spese processuali. Sembra di aver così ottenuto un valido strumento di civiltà giuridica.

Di fronte a tale novella, nel caso di sentenza favorevole al contribuente contenente la classica statuizione "Spese compensate poiché sussistono giusti motivi" e successivo appello dell'Ufficio, sarebbe opportuno procedere a predisporre appello incidentale per censurare la mancanza di motivazione in violazione dell'art. 92, 2° comma, per come richiamato dall'art. 1, 2° comma del D.Lgs.546/1992. In tal caso il giudice del gravame dovrà verificare l'effettività della motivazione ed in mancanza, eventualmente, condannare la parte soccombente, e comunque censurare il giudice di primo grado. Un prassi diffusa di tale comportamento avrebbe sicuramente come conseguenza una maggiore attenzione da parte dei giudici nella valutazione dei motivi per poter procedere alla compensazione delle spese.

1.3. Le parti nelle spese di giudizio

I soggetti interessati alle spese di giudizio sono generalmente le due parti contrapposte: soggetto attivo o parte vittoriosa e soggetto passivo o parte soccombente.

Nel processo tributario, come in quello civile, la parte vittoriosa è il soggetto al quale viene riconosciuto la situazione giuridica richiesta in causa, ricorrente con accoglimento della domanda, appellante con riforma della sentenza a proprio favore⁸.

La parte vittoriosa deve liquidare le spese di onorario, diritti e indennità al proprio difensore a prescindere dalla liquidazione delle spese che il giudice ha sentenziato o sentenzierà; tali prestazioni saranno fatturate dal professionista con IVA, contributo previdenziale, con o senza ritenuta d'acconto e contabilizzate nelle "spese giudizio"; la liquidazione delle spese di soccombenza saranno inserite nella voce sopravvenienze passive, che corrisponderanno alla voce "sopravvenienze attive" per l'altra parte.

L'accertamento ai fini della condanna al pagamento delle spese di giudizio è rimesso al potere discrezionale del giudice del merito e la pronuncia è sindacabile in sede di legittimità nella ipotesi in cui

⁷ Per come delineato nei principi dallo Statuto del Contribuente.

⁸ Cfr. Cass. 03.03.1994 n. 2124; Cass. 25.06.1981 n. 4148

dette spese siano state poste, anche parzialmente, a carico della parte totalmente vittoriosa⁹;

Si deve considerare soccombente la parte che si è vista respingere ogni sua richiesta a prescindere dalle ragioni di fatto, di rito o di ordine processuale contenute nella causa.

Nonostante l'obbligatorietà posta a carico del difensore ex art. 75 disp, c.p.c. di "unire al fascicolo di parte la nota delle spese indicando in modo distinto e specifico gli onorari e le spese, con riferimento all'articolo della tariffa del quale si desume ciascuna partita", spesso i professionisti omettono tale adempimento.

Da ciò può derivare, come conseguenza, che il giudice tributario, non rilevando la presenza della nota spese, sia "indotto" a dichiarare la compensazione delle spese di giudizio. Dovrebbe pertanto essere atteggiamento consolidato, da parte di tutti i professionisti, non solo la presentazione della nota spese ma anche e soprattutto l'esplicitazione, nella fase finale della trattazione delle motivazione poste alla base della richiesta di condanna alle spese. In molti casi dimostrare di aver tentato tutte le strade percorribili per evitare la lite fiscale attraverso l'utilizzo dei diversi istituti deflattivi del contenzioso, quali l'autotutela e l'accertamento con adesione, potrebbe essere un elemento a sollecitare la condanna alle spese di giudizio.

2. Compensazione delle spese

La Commissione tributaria può dichiarare le spese compensate in tutto o in parte ai sensi dell'art. 92 del c.p.c., ove ricorrano dei giusti motivi, rimessi ad una valutazione discrezionale del giudice. La compensazione delle spese di giudizio può essere inoltre dichiarata se vi sia soccombenza parziale o reciproca¹⁰. L'accoglimento parziale dell'appello non dà, infatti, il diritto alla compensazione totale delle spese di causa: il provvedimento di compensazione è rimesso al potere discrezionale del giudice di merito, prescindendo dalla soccombenza.¹¹ Il criterio della soccombenza, impedisce la condanna alle spese della parte totalmente vittoriosa, ma non preclude la possibilità di compensarle, in tutto o in parte, in presenza di giusti motivi, anche attinenti al merito della causa, secondo una valutazione affidata al potere discrezionale del giudice, insindacabile in sede di legittimità, salvo che tale giudice abbia indicato motivi illogici o erronei.

Come già spiegato, a seguito delle modifiche introdotte dalla legge 263/2005 la sentenza priva di motivazione (che deve essere "esplicitamente" indicata) potrà tuttavia essere impugnata ed i giudici di appello potrebbero anche, ritenendo la non fondatezza dei motivi, procedere alla condanna delle spese.

⁹ Cfr. Cassazione civile sez. IH, 10.09.1986 n. 5539; C.p.c. art. 91 - Giust. civ. Mass. 1986 fasc. 8-9

¹⁰ Cfr. Cass. 11.03.1995 n. 2869; Cass. 14.12.1993 n. 12297

¹¹ (Cassazione civ. sez. II, 11.01.1979 n. 199) (C.p.c. art. 91, 92) (Giust. civ. Mass. 1979, 97).

Con il principio della compensazione delle spese per giusti motivi (equità, convenienza, merito)¹², il legislatore ha inteso temperare il rigore previsto dal principio della condanna alle spese, in presenza di particolari circostanze e di evidente buona fede del soccombente. Il principio è, tuttavia, rigido sulla piena discrezionalità del giudice. Si riportano alcuni casi di compensazione delle spese richiamate dalla giurisprudenza che giustificano i "gravi motivi": 1) accoglimento di una istanza che rappresenta la prima parte di quanto richiesto nel ricorso introduttivo¹³; 2) presentazione tardiva di documenti da parte dell'appellante, contumace in primo grado¹⁴; 3) accoglimento parziale del ricorso per sopravvenuta incostituzionalità della norma contestata¹⁵; 4) accoglimento anche totale basato su giurisprudenza molto contrastata, su questioni di notevole complessità¹⁶; 5) pronunce su questioni nuove in materia¹⁷; 6) particolare atteggiamento assunto da una delle parti nel corso del processo¹⁸; 7) conciliazione delle parti (Art. 92 ultimo comma c.p.c. e art. 48/546); 8) accoglimento del ricorso per motivi meramente formali (decadenza, incompetenza, ecc.)¹⁹; 9) rinuncia ad alcune parti del ricorso; 10) accoglimento della domanda di entrambe le parti (soccombenza reciproca); 11) comportamento processuale corretto fra le parti; 12) buona fede della parte soccombente; 13) comportamento scorretto e sleale della parte vittoriosa nel merito anteriormente al processo; 14) se coerente con alcuni dei "gravi motivi" sopra indicati l'ufficio può subire la compensazione delle spese indipendentemente dalla sua costituzione in giudizio ex art. 23/546.

2.1. Compensazione parziale o totale e reclami

L'entità della compensazione delle spese può essere regolamentata nei seguenti modi:

- 1) parzialmente, quando la commissione ritiene che per "giusti motivi" solo una quota delle spese anticipate da una delle parti rimanga a suo carico (poniamo pari al 60%), mentre l'altra quota (conseguente 40%) sarà imputata come condanna di spese alla controparte (che potrebbe corrispondere a parziale soccombenza, o soccombenza reciproca);
- 2) totalmente, quando il giudice non emette nessuna condanna di rimborso alle spese anticipate da altri, con la conseguenza che ognuna delle parti si accolla le proprie.

E' bene precisare che la compensazione delle spese deve sempre figurare nella sentenza, nel senso che non potrà considerarsi tacita o implicita: la sua omissione o anche l'omessa indicazione della

¹² Cfr. Cons. Stato, 05.12.1991 n. 1358

¹³ Cfr. Cass. 22.6.1981 n. 4148

¹⁴ Cfr. Cass. 9.5.78 n. 4294

¹⁵ Cfr. Cass. 9.5.90 n. 948

¹⁶ Cfr. Cass. 29.05.1976 n. 3132; Cons. Stato 08.07.1980 n. 28; Cass. 02.02.1976 n. 340

¹⁷ Cfr. Cass. 09.02.1990 n. 948

¹⁸ Cfr. Cass. 24.04.1978 n. 2371

¹⁹ Cfr. Cons. Stato 23.01.1991 n. 76; 18.11.1991 n. 945

motivazione può essere motivo di impugnazione per vizio di forma²⁰.

Una volta che il giudice per "i giusti motivi" ex Art. 92 c.p.c., si è pronunciato sulla compensazione delle spese non è possibile sindacare la sua decisione in sede di legittimità, salvo naturalmente il caso in cui la compensazione sia palesemente illogica²¹ nell'an ed errata nel computo del quantum²².

Il regolamento delle spese giudiziali rientra nel potere discrezionale del giudice di merito; il controllo di legittimità è, tuttavia consentito ove alla base della pronuncia vi sia una motivazione errata e, nell'ipotesi di compensazione di spese, quando dai motivi esposti risulti che difettano le ragioni di equità che l'hanno determinata.

3. Distrazione delle spese

3.1. Introduzione

Secondo l'attuale normativa incombe sul cliente l'obbligo del compenso e del rimborso delle spese al proprio difensore: ciò garantisce il difensore dal soddisfacimento del suo diritto di credito. L'art. 93, del c.p.c., applicabile anche al processo tributario prevede, poi, che il difensore con procura può chiedere che il giudice, nella sentenza di condanna alle spese, distragga in favore suo gli onorari non riscossi e le spese.

Finché il difensore non abbia conseguito il rimborso che gli è stato attribuito, la parte può chiedere al giudice, con le forme stabilite per la correzione della sentenza, la revoca del provvedimento, qualora dimostri di avere soddisfatto il credito del difensore per gli onorari e le spese.

L'istanza di distrazione non richiede formalità particolari; non sussistendo, riguardo ad essa, l'esigenza dell'osservanza del principio del contraddittorio, può essere proposta anche oralmente all'udienza di discussione della causa, in qualsiasi fase e grado del processo; può addirittura essere implicita, quando dalla dichiarazione di avere anticipate le spese risulti la volontà del difensore di chiederne la distrazione.²³ L'unico limite è costituito dall'esigenza che il provvedimento di distrazione, anche se autonomo rispetto alle altre statuizioni della sentenza, venga cumulato con questa; non è pertanto consentito proporre la domanda di distrazione dopo che sia stata emessa la sentenza.

Accolta l'istanza di distrazione, il difensore diviene creditore diretto della controparte soccombente. Il suo diritto di credito è autonomo rispetto a quello preesistente nei confronti del proprio cliente, al quale si

²⁰ Cfr. Cass. 11.03.1995 n. 2869; Cass. 14.12.1993 n. 12297

²¹ Si considera illogico ad esempio disporre la compensazione per giusti motivi ove l'appello dell'ufficio rechi censure generiche ovvero censure disattese dalla uniforme e costante interpretazione delle C.T.; compensare le spese nell'ipotesi in cui l'ufficio non ottemperi all'ordinanza della C.T. di esibizione in giudizio di documenti rilevanti per la risoluzione della controversia.

²² Cfr. Cass. 03.07.1978 n. 3289; 20.05.1983 n. 3507; Cass. 15.11.1994 n. 9597; Cass. 04.08.1994 n. 7235; Cass. 09.07.1993 n. 7535

²³ Cfr. "Le spese di giudizio in euro", di Gianfranco Ceccacci, Edizioni FAG, 2002, Milano.

aggiunge. Ottenuta la distrazione il difensore, infatti, potrà rivolgersi indifferentemente alla parte destinataria dell'ordine di distrazione ovvero al proprio cliente. La pronuncia costituisce titolo esecutivo.

La parte soccombente non ha interesse ad impugnare il provvedimento di distrazione che incide esclusivamente nei rapporti tra detta parte vittoriosa ed il suo difensore.

3.2. Natura giuridica ed effetti della distrazione

Pur se contenuta nella sentenza di condanna alle spese, la pronuncia di distrazione va considerata come un provvedimento autonomo che dichiara il sorgere di un diritto di credito direttamente a favore del difensore.²⁴ Da ciò deriva che legittimato ad intimare al soccombente precetto di pagamento è soltanto il difensore distrattario, al quale non potranno essere opposti in compensazione eventuali crediti vantati dal debitore nei confronti della parte vittoriosa. La parte vittoriosa, infatti, che abbia pagato direttamente il proprio difensore distrattario avrà azione nei confronti del soccombente in base al titolo originario.

Legittimato a proporre la domanda di distrazione è unicamente il difensore legato al cliente da un rapporto a carattere fiduciario e pertanto munito di procura non revocata. Pur risultando dagli atti processuali l'avvenuta anticipazione e la mancata riscossione degli onorari, il giudice, in mancanza di apposita domanda dell'interessato, non può ex officio disporre la distrazione.

3.3. I poteri del difensore che abbia chiesto la distrazione

Poiché il difensore che abbia chiesto la distrazione non acquista la qualità di parte, bensì quella di semplice adiectus solutionis causa, non gli è consentito di impugnare in proprio la sentenza per omessa o erronea pronuncia sulle spese, né di rivolgere in proprio alcuna censura in ordine alla liquidazione delle spese o alla legittimità della compensazione; per le medesime ragioni non è legittimato ad impugnare la sentenza che, nel condannare la parte soccombente alle spese, non abbia provveduto all'istanza di distrazione o l'abbia respinta. Occorre però avvertire che su quest'ultimo punto la giurisprudenza si è orientata nel senso di riconoscere al difensore danneggiato la possibilità di ricorrere ai mezzi ordinari di impugnazione, precisando che quando il giudice di appello, condannando il soccombente a rimborsare le spese del giudizio personalmente alla controparte, abbia ommesso di pronunciare sulla domanda di distrazione, la sentenza non presenta una semplice omissione, correggibile con la speciale procedura di cui agli art. 287 ss. c.p.c., ma un vizio di omesso esame di un punto decisivo della controversia, denunciabile in Cassazione dal difensore in proprio; in dottrina invece la questione è controversa ma prevale nettamente la tendenza a negare al difensore il potere di impugnare con i mezzi ordinari.

3.4. Il sistema dei controlli sul provvedimento che dispone la distrazione

La legge non richiede che il procuratore provi di avere anticipato le spese del giudizio oggetto della

²⁴ Cfr. "Spese giudiziali", di Girolamo Bongiorno, in Enciclopedia Treccani Giuridica, Vol. XXX

distrazione; la dichiarazione del difensore è di per sé sufficiente per vincolare il giudice, al momento della pronuncia sulla condanna alle spese, all'obbligo di disporre la distrazione. Va tuttavia considerato che sino a quando la parte soccombente non avrà pagato quanto forma oggetto della distrazione, il relativo provvedimento potrà essere revocato se la parte vittoriosa dimostri di avere soddisfatto il credito del procuratore. Il procedimento da seguire mutua le forme da quello per la correzione delle sentenze ed al difensore è sicuramente consentito di intervenire ed opporsi alla richiesta di revoca. Anche alla parte soccombente si suole attribuire il diritto di intervenire in questo procedimento, ma soltanto quando abbia interesse a dimostrare la simulazione del pagamento che la parte vittoriosa assume di avere eseguito al proprio procuratore²⁵. Ottenuta la revoca del provvedimento di distrazione il cliente-creditore potrà agire nei confronti dell'avversario soccombente, condannato al pagamento delle spese.

4. Lite temeraria

4.1. Premessa

L'istituto della lite temeraria è stato introdotto al fine di dissuadere la coltivazione, la prosecuzione e la moltiplicazione di liti infondate; anche nel processo tributario il rispetto di tale istituto comporterebbe lo sfortimento di parte del contenzioso, ripristinando la corretta funzione della tutela giudiziale.

L'articolo 96 del c.p.c. dispone: "Se risulta che la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave, il giudice, su istanza dell'altra parte, la condanna, oltre che alle spese, al risarcimento dei danni, che liquida, anche d'ufficio, nella sentenza". La giurisprudenza tributaria ha dichiarato applicabile tale istituto al processo tributario.²⁶

Il concetto di "temerarietà", così come delineato dalla giurisprudenza, comprende sia la "mala fede", intesa quale coscienza di operare slealmente e/o consapevolezza di avere torto o di procedere contro le regole della forma e del tempo degli atti, che la "colpa grave", definita quale mancata diligenza nella preventiva valutazione della conformità dello strumento processuale al principio di onestà o di sussistenza del diritto fatto valere. In altre parole la mala fede e la colpa grave consistono nell'agire o resistere in giudizio con la consapevolezza del proprio torto, cioè abusando del diritto di azione o per spirito di emulazione o per fini dilatori ovvero con la mancanza di quel minimo di diligenza o prudenza necessarie per rendersi conto dell'infondatezza della propria pretesa e per valutare le conseguenze dei propri atti²⁷. Questi comportamenti conducono non solo alla soccombenza ma anche al risarcimento dei danni.

²⁵ Secondo autorevole dottrina quando sorgono questi tipi di contestazioni il giudice chiamato a pronunciarsi sulla correzione, anziché decidere con prescritta ordinanza, dovrebbe rimettere le parti al giudice competente, da adire nelle forme ordinarie.

²⁶ Si vedano, sentenza della Commissione Provinciale di Cosenza n. 179 del 26 agosto 1999; la sentenza n. 1082 del 5.2.1997 della Corte di Cassazione; la sentenza n. 297 del 17.04.2000 della Commissione tributaria Provinciale di Foggia sez. IX; la sentenza n. 31 del 28.03.2003 della Commissione Tributaria provinciale di Milano, Sez. XXXVI.

²⁷ cfr. Cass. 02.03.1982 n.1280; 03.12.1981 n. 6407.

La responsabilità aggravata può essere riconosciuta, secondo giurisprudenza dominante, solo se espressamente richiesta, riferendosi l'inciso "d'ufficio" soltanto alla liquidazione dei danni; tuttavia altre posizioni giurisprudenziali ritengono che la stessa possa essere emessa anche d'ufficio.²⁸

Analizzando più dal vivo la norma di cui all'art.96 c.p.c. emerge che la responsabilità di cui al primo comma richiede la sussistenza dei seguenti presupposti:

- a) la soccombenza totale della parte, non bastando una soccombenza solo parziale.²⁹
- b) l'aver agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave ossia con la consapevolezza dell'infondatezza della domanda o dell'eccezione oppure del carattere irrituale o fraudolento dei mezzi adoperati, oppure ancora nel difetto della normale diligenza per l'acquisizione di tale consapevolezza³⁰, non essendo invece di per sè sufficiente il prospettare una tesi poi riconosciuta errata³¹ (o la sola opinabilità del diritto fatto valere)³². L'elemento soggettivo della mala fede o della colpa grave è stato individuato: nell'aver agito basandosi su presupposti inesistenti o su una norma già dichiarata incostituzionale o in contrasto con consolidati orientamenti giurisprudenziali³³; nell'aver preteso il pagamento di una somma a titolo di ritenuta di acconto, di cui contestualmente si affermava il versamento³⁴; nel non aver riconosciuto la propria sottoscrizione poi dichiarata vera³⁵; nell'aver attivato mezzi processuali con meri fini dilatori³⁶; nell'aver impugnato un provvedimento ordinatorio e non decisorio, indiscutibilmente non impugnabile³⁷; per quanto riguarda l'amministrazione finanziaria, nell'aver continuato il giudizio senza revocare la propria pretesa palesemente illegittima, oppure nella mancata esecuzione da parte della p.a. di ordinanze emesse nel giudizio di ottemperanza;
- c) l'aver causato all'altra parte un danno concreto ed effettivo³⁸, in aggiunta a quello eliminabile con l'ordinaria statuizione sulle spese processuali³⁹, comprendente sia il danno emergente, sia il lucro cessante⁴⁰. Il danno procurato, secondo un orientamento, deve essere provato rigorosamente nella sua esistenza e consistenza⁴¹; altre pronunce hanno invece ritenuto possibile ricorrere anche a nozioni

²⁸ Cfr. C 98/1200; C93/117 (ord.)

²⁹ Cfr. C 01/3035; C 00/12177; C 92/13181, C 91/7815, C 89/4164; C 84/3341.

³⁰ Cfr. C 98/1619; C 95/2475; C 94/8684; C 92/126; C 90/4651

³¹ Cfr. C 94/7101; C 85/1316; C 83/1142; C 81/4781

³² Cfr. C 00/9579

³³ Cfr. C 93/1953

³⁴ Cfr. C s.u. 97/1082

³⁵ Cfr. C 89/163

³⁶ Cfr. C 95/448; C 90/964; C 89/25; C 92/10488; C 91/11029

³⁷ Cfr. C 01/10731; C s.u. 00/16

³⁸ Cfr. C 92/6637, C 90/4651

³⁹ Cfr. Trib. Milano 27/10/94, Giust. Civ. 95,264

⁴⁰ Cfr. C 87/8872

⁴¹ Cfr. C 95/12422; C 83/5524; C 80/1384

di comune esperienza, quale il dispendio di tempo ed energie per approntare le difese⁴² (oppure effettuare una quantificazione in via equitativa⁴³).

Il secondo comma dell'art. 96 c.p.c. concerne, invece, l'esecuzione di provvedimenti cautelari o esecutivi: "Il giudice che accerta l'inesistenza del diritto per cui e' stato eseguito un provvedimento cautelare, o trascritta domanda giudiziaria o iscritta ipoteca giudiziale, oppure iniziata o compiuta l'esecuzione forzata, su istanza della parte danneggiata condanna al risarcimento dei danni l'attore o il creditore procedente, che ha agito senza la normale prudenza. La liquidazione dei danni e' fatta a norma del comma precedente".

In tali casi la responsabilità aggravata presuppone:

- a) l'accertata inesistenza del diritto in base al quale si è agito, ravvisabile anche nel caso di notevole sproporzione tra quantum accertato e quello per cui sono state sollecitate le misure attuate⁴⁴;
- b) il difetto della normale prudenza, elemento soggettivo meno grave rispetto a quello richiesto nel primo comma dell'art. 96, individuato nella colpa anche lieve⁴⁵. Un esempio potrebbe essere un'azione esecutiva intrapresa in pendenza di giudizio e non sospesa dall'amministrazione, nonostante l'evidente fondatezza del ricorso e la specifica richiesta di sospensione.

Stando alla giurisprudenza, la condanna in campo tributario per responsabilità aggravata e quindi al risarcimento del danno, ai sensi dell'art. 96 c.p.c. è configurabile anche nei confronti dell'Amministrazione finanziaria nel caso in cui essa agisca o resista in giudizio con mala fede o colpa grave nei confronti del contribuente, come quando il Fisco faccia valere un credito "insussistente" perché già estinto⁴⁶.

4.2. Sull'applicabilità dell'art.96 c.p.c. al processo tributario

L'applicabilità al processo tributario dell'art. 96 c.p.c. è stata affermata da un orientamento prevalente tanto in dottrina quanto in giurisprudenza: il D.Lgs. n. 546/92 parla della generica applicazione del c.p.c. quando la materia non è disciplinata dalla legge e quando non sia con essa incompatibile.

Il riconoscimento alle Commissioni tributarie del potere di decidere su questioni accessorie e consequenziali per le materie di cui all'art. 2, 1° comma del D.Lgs.n. 546/92 deve necessariamente ritenersi, secondo dottrina, esteso anche alla pronuncia sulla responsabilità aggravata.

La responsabilità processuale aggravata risulta non solo compatibile con il processo tributario, ma si pone come opportuna integrazione delle norme sul regime delle spese, poste a difesa del processo

⁴² Cfr. C 01/10731; C s.u. 95/448 (ord.); C 94/1592; C 92/8085

⁴³ Cfr. C 96/8857

⁴⁴ Cfr. C 94/1037, C 83/1068

⁴⁵ Cfr. C 96/342; C 95/2398; C 87/8872; C 82/5470

⁴⁶ Cfr. Cass. 05.02.1997 n.1082

quale strumento di effettiva tutela delle posizioni soggettive delle parti e non quale mezzo dilatorio.

In senso conforme si segnalano alcuni recenti interventi della giurisprudenza tributaria:

Si fa riferimento anzitutto alla nota sentenza della Commissione Provinciale di Cosenza, n. 179 del 26 agosto 1999 secondo la quale il tentativo di introdurre nel giudizio, oltre i termini consentiti, motivi originari non prospettati con l'atto costitutivo, integra la violazione del predetto dovere di lealtà e probità, con conseguente condanna del soccombente al risarcimento del danno ex art. 96.

Di tenore sostanzialmente analogo la recente sentenza n. 31 del 28 marzo 2003, pronunciata dalla Commissione Tributaria provinciale di Milano, Sez. XXXVI, ove la condanna dell'ufficio resistente al risarcimento del danno da responsabilità processuale aggravata, liquidato equitativamente dal collegio giudicante, è dipesa dalla rilevazione di una condotta negligente dei funzionari dell'amministrazione finanziaria nella formazione dell'atto impugnato, nonché dalla colpa grave dei medesimi nel successivo rifiuto di autotutela, tali da determinare un danno ed un dispendio di energie alla parte ricorrente.

Non mancano comunque orientamenti contrari a tale indirizzo, sia pure minoritari, fondati sulla mancanza di ogni riferimento nella legge delega al nuovo processo tributario (L.413/91) all'istituto della responsabilità processuale aggravata, unitamente all'assenza di un esplicito richiamo dell'art. 96 c.p.c. nel testo del D.Lgs. n. 546/92 che deporrebbero per l'estraneità del processo tributario dall'ambito applicativo di tale norma. In senso conforme si richiama anche la circolare ministeriale n. 98/E del 23/02/1996.

La dottrina e la giurisprudenza hanno anche analizzato il problema della giurisdizione, ovvero se la relativa domanda vada riconosciuta dal giudice tributario o da altro giudice ordinario in separato giudizio.

Sulla questione l'amministrazione finanziaria si è pronunciata in favore della giurisdizione ordinaria, invocando a sostegno del proprio assunto la sentenza della Corte di Cassazione del 15 ottobre 1999 n. 722, ma è indubbio che è possibile rilevare, all'opposto, un costante orientamento giurisprudenziale volto ad affermare una competenza funzionale esclusiva del giudice della lite principale: solo il giudice chiamato a decidere la causa nel merito, infatti, può compiutamente valutare la malafede o la colpa grave della parte soccombente, nonché la rilevanza patrimoniale dell'illecito.

La condanna per responsabilità aggravata può intervenire solo nel giudizio nel quale il danno si è verificato⁴⁷ e quindi anche per la prima volta in appello o in Cassazione, purchè in relazione ad eventi verificatisi in tali gradi di giudizio⁴⁸.

La pronuncia sul punto è di competenza del giudice che ha emesso la sentenza che chiude il giudizio e non può limitarsi ad una condanna generica con rinvio della liquidazione ad un separato giudizio

⁴⁷ Cfr. C 95/846; C 93/7100; C 92/12642

⁴⁸ Cfr. C 02/12149; C 02/3573; C s.u. 02/2420; C 99/3967; C 97/1082; C 90/958; C 84/3274

(in sede ordinaria), ma deve indicare sia l'an che il quantum debeatur⁴⁹. Può dunque fondatamente ritenersi che la domanda di risarcimento del danno per lite temeraria rientri nella giurisdizione tributaria, qualora proposta in relazione ad un rapporto controverso demandato alla medesima, in quanto domanda accessoria e consequenziale ai sensi dell'art. 2, primo comma del d.lgs. n. 546/92.

5. Conclusioni

La riforma del processo tributario avvenuta a seguito del D.Lgs. 546/92 ha sancito, anche nel processo tributario, il principio *victus victoria*, la cui ratio si fonda sul fatto che ricorrere al giudice non deve tornare a danno di chi ha ragione. La disposizione avrebbe dovuto eliminare i gravosi carichi lavorativi delle commissioni tributarie e garantire una "impugnazione corretta", intesa quale non pretestuosa ma bisognosa. Tuttavia l'ambizioso, quanto equo e condivisibile, proposito si è sbriciolato di fronte alla disapplicazione del principio che ha, di fatto, ripristinato i vecchi problemi dei ricorsi, infondati e degli atti accertativi pretestuosi, danneggiando economicamente, di conseguenza, sia lo Stato, che il contribuente.⁵⁰

Sussiste, infatti, una certa ritrosia da parte dei giudici tributari a condannare la parte soccombente, preferendo, il più delle volte, procedere alla compensazione delle spese processuali, omettendo di esplicitarne le motivazioni. Considerato inoltre che, statisticamente, sono più numerose le sentenze favorevoli al contribuente piuttosto che al Fisco, l'atteggiamento consolidato della compensazione delle spese danneggia soprattutto i contribuenti e, indirettamente, il professionista difensore, il quale, anche in caso di vittoria, avrà l'ingrato compito di recuperare dal cliente le spese di assistenza in giudizio. E' questa una realtà di fatto di fronte alla quale i professionisti s'imbattono.

La legge n. 263, del 28.12.2005 innova le disposizioni del processo civile introducendo, per mezzo dell'articolo 2, la riformulazione del secondo comma dell'articolo 92 c.p.c., così disponendo:

"Se vi è soccombenza reciproca o concorrono altri giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, il giudice può compensare, parzialmente o per intero, le spese tra le parti".

Questa norma pare prospettare, finalmente, la fine della diffusa prassi del diniego motivazionale sulla compensazione delle spese. Il giudice non potrà più emettere sentenze di compensazione delle spese "arbitrariamente" ma dovrà motivare obbligatoriamente la sua decisione.

Di fronte a tale novella, nel caso di sentenza favorevole al contribuente contenente la classica statuizione "Spese compensate poiché sussistono giusti motivi" e successivo appello dell'Ufficio,

⁴⁹ Cfr. C 00/4816; C 99/2967; C 97/10169; C 97/3534; C 95/846; C 87/7528; C86/7503

⁵⁰ Si veda in tal senso "Compensazione delle spese processuali: le valutazioni discrezionali del giudice vanno motivate", in "Dialoghi di Diritto Tributario", n. 6/2006, di Alberto Buscema

sarebbe opportuno procedere a predisporre appello incidentale per censurare la mancanza di motivazione in violazione dell'art. 92, 2° comma, per come richiamato dall'art. 1, 2° comma del D.Lgs.546/1992. In tal caso il giudice del gravame dovrà verificare l'effettività della motivazione ed in mancanza, eventualmente, condannare la parte soccombente, e comunque censurare il giudice di primo grado.

La modifica normativa su introdotta accompagnata dalla richiesta motivata nell'atto introduttivo del giudizio della condanna alla spese (con allegata la nota spese) e/o del risarcimento del danno per lite temeraria, ove esistente, avrebbe sicuramente come effetto quello di sensibilizzare le Commissioni Tributarie su tale questione, rendendo l'esercizio della giustizia più corretto ed equo, oltre a migliorare – nell'ottica di una leale collaborazione - i rapporti tra contribuente ed Amministrazione Finanziaria.

6. Breve formulario

6.1. Istanza di distrazione delle spese

RICHIESTA DI DISTRAZIONE DELLE SPESE

A FAVORE DEL DIFENSORE DELLA PARTE VITTORIOSA

Oggetto: Distrazione delle spese di giudizio

Alla Commissione tributaria.....Sez.....

LE PARTI IN CAUSA

Il ricorrente:

Sig., nella sua qualità di.....

Contro:

Ufficio di.....

CONTROVERSIA

P.r.g.n.relativa a.....

Il sottoscritto..... Iscritto (albo, elenco) che assiste e rappresenta la parte
ricorrente..... come da mandato del.....

PREMESSO

Di non aver ricevuto dall'assistito ricorrente, nel corso del processo i compensi per gli onorari di causa.

CHIEDE

Ex art. 93 c.p.c. che nella sentenza di condanna alle spese di lite distragga a proprio favore gli onorari non riscossi e le spese che dichiara di avere anticipato

Il difensore.....

Data e luogo.....

6.2. Modello nota spese

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI

Sezione n.

NOTA SPESE

Il valore della pratica, ai sensi dell'art. 47 comma 3 della T.P., è pari alla somma delle imposte, tasse, contributi, pene pecuniarie sopratasse, multe, penali interessi che sarebbero dovuti sulla base dell'atto impugnato.

Descrizione	Spese	Indennità	Onorario
Esame della pratica (Art. 26 tab. 1 parte 2 lett. A)			
Riunione con il cliente (Art. 26 tab. 1 parte 1 lett. B)			
Formazione del fascicolo e rubricazione (Art. 19 lett. B)			
Predisposizione ricorso (Art. 47 tab. 2 lett. F)			
Ricorso (Art. 47 tab. 3 n. 2)			
Costituzione in giudizio (Art. 47 tab. 2 lett. F)			
Intervento pubblica udienza (Art. 47 tab. 3 n. 3)			
Intervento pubblica udienza (Art. 19 lett. A n. 1) Ass. studio			
Intervento pubblica udienza (Art. 48)			
Nota spese (Art. 47 tab. 2 lett. F)			
Consulenza tributaria (Art. 49)			
Istanza di sospensione (Art. 47 tab. 2 lett. F)			
Istanza di sospensione (Art. 47 tab. 3 n. 2)			
Memorie (Art. 47 tab 2 Lett. F)			
Memorie (Art. 47 tab. 3 n. 2)			
Istanza di riunione (Art. 47 tab. 2 lett. F)			
Istanza di trattazione (Art. 47 tab. 3 n. 2)			
Bolli			
Spedizione e deposito atti			