

Rivista di diritto amministrativo

Pubblicata in internet all'indirizzo www.amministrativamente.com

Diretta da
Gennaro Terracciano, Gabriella Mazzei

Direttore Responsabile
Marco Cardilli

Coordinamento Editoriale
Luigi Ferrara, Giuseppe Egidio Iacovino,
Carlo Rizzo, Francesco Rota, Valerio Sarcone

FASCICOLO N. 7-8/2016

estratto

Registrata nel registro della stampa del Tribunale di Roma al n. 16/2009
ISSN 2036-7821

Comitato scientifico

Salvatore Bonfiglio, Gianfranco D'Alessio, Gianluca Gardini, Francesco Merloni, Giuseppe Palma, Angelo Piazza, Alessandra Pioggia, Antonio Uricchio, Vincenzo Caputi Jambrenghi, Annamaria Angiuli, Helene Puliat.

Comitato dei referee

Gaetano Caputi, Marilena Rispoli, Luca Perfetti, Giuseppe Bettoni, Pier Paolo Forte, Ruggiero di Pace, Enrico Carloni, Stefano Gattamelata, Simonetta Pasqua, Guido Clemente di San Luca, Francesco Cardarelli, Anna Corrado.

Comitato dei Garanti

Domenico Mutino, Mauro Orefice, Stefano Toschei, Giancarlo Laurini, Angelo Mari, Gerardo Mastrandrea, Germana Panzironi, Maurizio Greco, Filippo Patroni Griffi, , Vincenzo Schioppa, Michel Sciascia, Raffaello Sestini, Leonardo Spagnoletti, Giuseppe Staglianò, Alfredo Storto, Alessandro Tomassetti, Italo Volpe, Fabrizio Cerioni.

Comitato editoriale

Laura Albano, Daniela Bolognino, Caterina Bova, Silvia Carosini, Sergio Contessa, Marco Coviello, Ambrogio De Siano, Flavio Genghi, Concetta Giunta, Filippo Lacava, Massimo Pellingra, Stenio Salzano, Francesco Soluri, Marco Tartaglione, Stefania Terracciano.

amministrativamente
Rivista di diritto amministrativo

Brevi riflessioni sulla compensazione delle spese di lite nel processo tributario a margine delle pronunce della Corte di Cassazione

di Laura Letizia *

ABSTRACT:
Da due ordinanze del maggio u.s. della sez. IV della Corte di Cassazione, a fronte di sentenze di merito che avevano compensato tra le parti le spese di lite, emergono una serie di orientamenti cui devono far riferimento i giudici tributari. Gli arresti si pongono in linea con un'interpretazione sempre più finalizzata a porre un "freno" al ricorso all'istituto da parte delle Commissioni tributarie, fornendo l'occasione per più ampie riflessioni in materia.

PAROLE CHIAVE: processo tributario; principio di soccombenza; distribuzione delle spese di lite tra le parti in causa; fattispecie applicative della compensazione delle spese processuali; Cass. civ., sez. VI, ord. n. 10917/2016; Cass. civ., sez. VI, ord. n. 11222/2016

Sommario

SOMMARIO: 1. Introduzione: evoluzione della disciplina sulla distribuzione tra le parti del carico delle spese di lite in ambito processuale tributario; 2. Il principio di soccombenza e le ipotesi di compensazione; 3. L'ordinanza di Cassazione n. 10917/2016; 4. L'ordinanza di Cassazione n. 11222/2016; 5. Osservazioni finali.

1. Introduzione: evoluzione della disciplina sulla distribuzione tra le parti del carico delle spese di lite in ambito processuale tributario

La "questione" della condanna alle spese della parte soccombente nel processo tributario è risalente e, per lungo tempo, non ha trovato composizione normativa.

Ricostruendo molto rapidamente e prendendo l'avvio dal d.P.R. n. 636/1972, è agevole osservare come in esso non fosse prevista alcuna disposizione circa l'obbligo di assistenza legale per il contribuente quanto, piuttosto, l'espresso divieto, ex art. 39, del riferimento alle norme del processo civile in materia di "Responsabilità alle spese e per danni processuali"[1].

La scelta del legislatore, evidentemente ispirata al *favor fisci,* giungeva sino al punto di statuire che, in caso di soccombenza, l'Amministrazione finanziaria non fosse condannata a rifondere le spese di lite.

Alle eccezioni di incostituzionalità sollevate per contrasto della norma con gli artt. 3, 24 e 113 Cost., il Giudice delle leggi, dichiarandole infondate, specificava tra l'altro che la regola del *victus victori* non era prevista nel contenzioso tributario poichè «*diverso e più snello dell'ordinario procedimento civile*», giustificando in tal modo «*l'assenza della possibilità di condanna del soccombente al pagamento delle spese processuali*». Peraltro, lo stesso istituto disciplinato in sede processuale civile in via generale non era né «*assoluto*» nè «*inderogabile*» e, in particolare, l'art. 92, co. 2, c.p.c. (all'epoca vigente), ammetteva la possibilità di discostarsene qualora il giudice ravvisasse la sussistenza di «*giusti motivi*». Per cui, il legislatore ben avrebbe potuto prevederne una disciplina differente nel caso di elementi giustificativi divergenti dalla regola comune. Quanto, poi, all'asserita violazione del diritto costituzionale alla difesa, per la Consulta, la possibilità di conseguire la ripetizione delle spese processuali non attribuiva di per sé al contribuente migliori possibilità né per tutelare la propria posizione nè riguardo alle modalità con cui poter predisporre le proprie difese, poichè tanto poteva realizzarsi indipendentemente dal fatto che: «*in prosieguo di tempo la ripetizione si realizzasse o meno*»[2].

Con l'emanazione del d.lgs. n. 546/1992, attraverso una norma generale di rinvio[3], per quanto nello stesso non indicato, si rese possibile

---

* Ricercatrice di diritto tributario, professoressa aggregata di diritto finanziario, Seconda Università degli Studi di Napoli.

[1] Artt. da 90 a 97 c.p.c..

[2] Cfr. Corte cost., sent. 24 novembre 1982, n. 196. V. altresì sent. 22 febbraio 1984, n. 41; ord. 22 ottobre 1987, n. 335; ord. 22 febbraio 1990, n. 79. In argomento C. CONSOLO, *Dal contenzioso al processo tributario. Studio e casi*, Milano, 1992, p. 95 ss.. Per ampie considerazioni sull'istituto, B. BELLÈ, *Le spese del giudizio*, in AA.VV., *Giur. sist. dir. trib. - Il processo tributario,* diretto da Tesauro, Torino, 1998, p. 281 ss.. Sul sacrificio dei diritti di eguaglianza e difesa in ambito processuale tributario in ossequio alla "ragione fiscale", tra gli altri, F. TESAURO, *In tema di responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria e dei suoi funzionari*, in *Boll. trib. d'inform.*, 1984, p. 232 ss.. Per l'evoluzione del concetto, P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002.

[3] Art. 1, co. 2.

l'applicazione da parte dei giudici tributari delle norme del c.p.c.[4], purché compatibili; conseguentemente, si iniziò un percorso di importanti "avvicinamenti" tra le due procedure che, per il regime delle spese, erano stati preceduti da una disposizione inserita nella l.d. n. 413/1991[5] finalizzata ad applicare il principio della soccombenza anche al contenzioso tributario.

Il mutamento su tale ultimo aspetto era da ascrivere a molteplici ragioni tra le quali, oltre che a palesi esigenze deflative, all'avvenuto riconoscimento della complessità della disciplina tributaria che rendeva indispensabile l'assistenza tecnico-legale per il contribuente, salvo in casi di prefissate soglie di valore delle controversie.

Con l'art. 15 del d.lgs. n. 546 cit., si introduceva, pertanto, il principio del *victus victori*, in seguito riformulato (ed ancora una volta), come si dirà di qui a poco, molto di recente.

Successivamente, un intervento della Corte costituzionale fornì la via interpretativa per estendere al rito tributario anche il principio della "soccombenza virtuale" nei confronti dell'Amministrazione finanziaria in seguito a sentenze di cessazione della materia del contendere[6] con condanna alla rifusione le spese di causa in favore del contribuente per le ipotesi di annullamento di atti in autotutela[7].

La normale prassi compensatoria operata dagli organi giudicanti, tuttavia, continuava a permanere, tanto da rendere indispensabile nel 2005, attraverso la l. n. 263, una rielaborazione dell'art. 92 c.p.c. stabilendosene l'ammissibilità solo «*per giusti motivi espressamente indicati in motivazione*».

Neanche così enunciata, tuttavia, la norma si è mostrata in grado di porre argini effettivi al potere discrezionale del giudice in materia e, pertanto, nel 2009, con la l. n. 69 si è ancora intervenuti seppur con l'effetto (inverso) di ampliare le ipotesi di compensazione attraverso la possibile estensione anche ai casi in cui ricorrevano «*altre gravi ed eccezionali ragioni*» da esplicitare in motivazione.

Nel 2014, la l.d. n. 23 è intervenuta, poi, espressamente per il processo tributario rispetto a quanto in argomento. Il Legislatore, infatti, demandando all'Esecutivo il compito di introdurre norme volte maggiormente "a rafforzare" la tutela giurisdizionale del contribuente per garantire più efficacemente la terzietà dell'organo giudicante nonchè, più in generale, per rendere maggiormente efficiente l'esercizio dei poteri di riscossione delle entrate, ha indicato nell'art. 10, co. 1, n. 11, la predisposizione «*criteri di maggior rigore nell'applicazione del principio della soccombenza*» rispetto «*al carico delle spese di giustizia*» per limitare con più incisività «*il potere discrezionale del giudice di disporre la compensazione*».

Per cui, l'art. 15 cit., già modificato nel 2012 dalla l. n. 228, ha subito un'altra variazione nel secondo periodo del co. 1 con mancato richiamo dell'art. 92, co. 2, c.p.c..

Nel frattempo, per l'ambito processuale civile, l'art. 13, d.l. n. 132/2014, ha circoscritto le "ragioni" della reciproca compensazione alla «*novità della questione trattata*» od al «*mutamento della giurisprudenza rispetto alle questioni dirimenti*».

Si è così predisposta un'autonoma disciplina dell'istituto nel processo tributario che il collegio giudicante può applicare «*soltanto in caso di soccombenza reciproca*», oppure qualora si profilino «*gravi ed eccezionali ragioni che devono essere motivate espressamente in sentenza*». Per cui, da una parte, l'espressione "soltanto" fa emergere la natura derogatoria dell'istituto rispetto al principio generale posto nel co. 1 dell'art. 15, parte prima («*La parte soccombente è condannata a pagare le spese di giudizio*»); dall'altra, i termini "devono" ed "espressamente" paiono esprimere una rinforzata tendenza alla limitazione del ricorso alla com-

[4] La dottrina processualcivilistica intervenuta sul fondamento della condanna alle spese è amplissima. Per le prime interpretazioni si rinvia, per tutti, a G. CHIOVENDA, *La condanna alle spese giudiziali*, Roma, 1935.

[5] Art. 30, co. 1, lett. *i*), ultima parte.

[6] Corte cost., sent. n. 27/2005.

[7] Cass. civ., sez. trib., sent. n. 21380/2006.

www.amministrativamente.com ISSN 2036-7821

pensazione delle spese ad opera delle Commissioni tributarie[8].

Con il d.lgs. n. 156/2015, ancora, le decisioni di primo grado che stabiliscono (anche) la compensazione sono immediatamente esecutive (art. 67-*bis*)[9], oltre che impugnabili solo con riferimento alla stessa[10].

Nella rinnovata cornice normativa, si segnala, peraltro, l'espressa applicabilità al processo tributario dell'art. 96, co. 1 e 3 c.p.c. (art. 15 cit., co. 2-*bis*) e, dunque, la condanna al risarcimento del danno per responsabilità aggravata estesa, con lievi diversificazioni, a tutti i gradi del giudizio e non più alla sola fase di legittimità[11].

Inoltre, in caso di estinzione del processo per rinuncia al ricorso disposta con decreto, il collegio può altresì disporre che le relative spese siano a carico del rinunciante, salvo diverso accordo tra le parti[12]; qualora, invece, l'estinzione avvenga per loro inattività[13] oppure per cessazione della materia del contendere, al rimborso delle spese sono tenuti gli anticipatari, con salvezza di differenti disposizioni legislative[14].

La statuizione sulle spese va indicata anche nell'ordinanza con cui si conclude la fase cautelare conservando «*efficacia anche dopo il provvedimento*» definitorio del giudizio «*salvo diversa statuizione espressa nella sentenza di merito*» (art. 15, co. 2-*quater*). La disposizione mutua le norme previste per il processo amministrativo e civile, ma stride apertamente con l'assetto disciplinare dell'istituto della tutela cautelare nel processo tributario che ha natura rigorosamente incidentale e non presenta i connotati di un'autonoma

---

[8] Per queste ed altre considerazioni v. C. GLENDI - C. CONSOLO - A. CONTRINO (a cura di), *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, Assago, 2016.

[9] Per una recente decisione immediatamente esecutiva con rimborso dell'imposta versata senza richiesta di garanzie, C.T.P. di Venezia, sent. n. 316/2016.

[10] Il d.lgs. n. 156 ha modificato anche gli artt. 68 e 69 ed abrogato l'art. 69-*bis*, d.lgs. n. 546, prevedendo, in generale, l'immediata esecutivita` delle sentenze a favore del contribuente per porre fine alla previgente disciplina, di evidente squilibrio, in cui l'esecutivita` prima del passaggio in giudicato delle sentenze poteva operare solo a favore del fisco. La parita` delle parti nel processo tributario e` stata attuata, tuttavia, solo parzialmente perché la norma indicata nel testo di questo commento non potrà trovare effettiva applicazione sino a che non verrà approvato il decreto relativo al contenuto della garanzia collegata alle condanne di rimborso dell'Amministrazione. Nel frattempo, nel perdurante ritardo nell'adozione, la giurisprudenza di merito potrebbe essere indotta a letture "forzanti" della disposizione volte a limitare l'efficacia differita alle sole liti concretamente interessate dalla prestazione di garanzia. Per queste considerazioni v. L. LOVECCHIO, *Attuazione solo parziale del principio di parità delle parti nel processo tributario*, in *Il fisco*, n. 31/2016, p. 3037 ss..

[11] Per un recente decisione in tema di responsabilità aggravata per lite temeraria, si rinvia a Cass., sent. n. 6686/2016. Rispetto, invece, al funzionario responsabile del procedimento che deve assolvere i suoi compiti senza arrecare alla P.A. pregiudizi patrimoniali per non incorrere in responsabilità innanzi alla Corte dei Conti e che si sostanziano nel "danno erariale", rimane di estremo interesse il lavoro di F. BATISTONI FERRARA, *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995, p. 25 ss..

12 L'intervento normativo trova fondamento nei principi espressi dalla Corte costituzionale nella sent. 247 cit. che ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 46, co. 3, d.lgs. cit., che prevedeva per ogni caso di estinzione del processo che le spese restavano a carico di coloro che le avevano sostenute. Cfr. anche nota 14 di questo scritto.

[13] Art. 45, co. 2, d.lgs. n. 546.

[14] Art. 46, co. 3. La Consulta, invero, nella sent. n. 274 del 2005 aveva dichiarato incostituzionale la norma nella parte in cui si riferiva alle ipotesi di cessazione della materia del contendere diverse dai casi di definizione delle pendenze tributarie previste dalla legge osservando, tra l'altro, che: «[…] *la compensazione ope legis delle spese nel caso di cessazione della materia del contendere rende inoperante il principio statuito dall'art. 15 del decreto n. 546, secondo cui le spese di giudizio fanno carico al soccombente*». Ciò si traduce: «[…] *in un ingiustificato privilegio per la parte che pone in essere un comportamento di regola determinato dal riconoscimento della fondatezza delle altrui ragioni, e, corrispondentemente, in un del pari ingiustificato pregiudizio per la controparte, specie quella privata, obbligata ad avvalersi, nella nuova disciplina del processo tributario, dell'assistenza tecnica di un difensore e, quindi, costretta a ricorrere alla mediazione (onerosa) di un professionista abilitato alla difesa in giudizio*». Tra i vari commenti alla decisione v., in particolare, C. GLENDI, *La Consulta boccia la norma sulle spese compensate per cessata materia del contendere*, in *Corr. trib.*, n. 34/2005, p. 2695 ss..

provvedimentalità che caratterizzano, invece, i suddetti[15]. Ancora, si prevede solo in modo generico la necessità di liquidare le spese anche nella detta fase, non precisandosi neanche se esse siano addebitabili solo alla parte che ne abbia fatto richiesta non accolta oppure anche al soccombente. In aggiunta, la formulazione renderebbe possibile una doppia condanna alle spese (dapprima nell'ipotesi dell'istanza cautelare e, poi, del ricorso), nonchè, in caso di accoglimento dell'impugnazione, la condanna al pagamento delle spese della fase cautelare contenute nell'ordinanza di rigetto se il collegio nulla abbia disposto per tale aspetto nella sentenza di merito, ovvero non diversamente statuito sulle spese liquidate a conclusione della fase cautelare[16].

Quanto al nuovo istituto del reclamo/mediazione[17], le spese di giudizio liquidate in sentenza sono state «*maggiorate del 50 per cento a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento*» (co. 2-*septies*), con applicazione espressa dell'art. 91 c.p.c. (già applicato al processo tributario per rinvio ex art. 1, co. 2 del decreto). In aggiunta, se una delle parti formula una proposta conciliativa rifiutata senza giustificato motivo dall'altra «*restano a carico di quest'ultima le spese del processo ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta ad essa effettuata*» (co. 2-*octies*). Se, invece, la proposta conciliativa ha successo, le spese devono essere dichiarate compensate, salvo che le parti abbiano convenuto diversamente nel processo verbale di conciliazione[18].

Enunciati rapidamente i punti essenziali in senso evolutivo della disciplina sino a giungere a quella che attualmente sorregge l'istituto della compensazione delle spese di lite nel processo tributario e, più in generale, la distribuzione delle stesse tra le parti, è apparso d'interesse compiere alcune considerazioni sui criteri che le Commissioni tributarie devono tener presenti in sede applicativa e l'occasione è stata fornita da due recentissime ordinanze della Cassazione.

Il tema si profila coinvolgente dal momento che nel processo tributario non sono state richiamate per molto tempo, come anticipato, le norme in materia di condanna alle spese del soccombente

[15] C. GLENDI, *Fermenti legislativi processualtributaristici: lo schema di decreto delegato sul contenzioso*, in *Corr. trib*., nn. 32-33/2015, p. 2473.

[16] Nella circ. 38/E del 29 dicembre 2015, p. 21, l'Agenzia delle Entrate ha "invitato" il contribuente ad impugnare la sentenza che definisce il giudizio in quanto "assorbente" dell'ordinanza, ma tanto appare complicato per l'autonomia sotto il profilo dell'efficacia del provvedimento cautelare. Inoltre, la tutela "differita" all'esito del giudizio non determinabile temporalmente sconterebbe il "filtro" della decisione nel merito. Per queste ed altre questioni cfr. C. GLENDI, *La nuova normativa sulle spese nel processo tributario non ha applicazione retroattiva. Commento a CTP di Reggio Emilia, sez. II, ord. n. 7, 19 gennaio 2016*, in *GT - Riv. giur. trib*., n. 3/2016, p. 230 ss.. Sulla norma, peraltro, la C.T.P. di Treviso, con l'ord. di remissione n. 99/2016 alla Consulta, ha ravvisato vari profili di incostituzionalità - tra i quali - il possibile vizio da eccesso di delega in quanto nella l.d. n. 23/2014 non vi è alcun riferimento alla fase cautelare ed, ancora, la circostanza che la decisione cautelare non è impugnabile nemmeno per la parte riferita alle spese e, quindi, non "rafforza" la tutela giurisdizionale del contribuente.

[17] Gli atti reclamabili sono indicati nell'art. 17-*bis* del decreto. In argomento, G. FRANSONI - R. SURACI, *L'esecuzione degli accordi che definiscono le liti di rimborso in sede di mediazione o conciliazione*, in *Corr. trib*., n. 6/2016, p. 429 ss.. Sull'istituto, tra i molti contributi, M. BASILAVECCHIA, *Dal reclamo al processo*, in *Corr. trib*., n. 12/2012, p. 841 ss., nonchè, ID., *Instaurazione del giudizio con il ricorso/reclamo*, *ibidem*, n. 19/2012, p. 1454 ss.; A GUIDARA - R. LUPI, *Mediazione fiscale: un provvedimento improvvisato su una strada giusta*, in *Dialoghi tributari*, n. 1/2012, p. 95 ss.; C. CONSOLO - C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2012, p. 223 ss.; B. BELLÈ, *Mediazione e reclamo: due istituti inutili*, 2012, I, p. 863 ss.; Pistolesi, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib*., 2012, I, p. 67 ss.; P. ROSSI, *Il reclamo e la mediazione tributaria*, in AA.VV., *Manuale di diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, Milano, 2012, p. 781 ss.; G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Padova, 2013; A. GIOVANNINI, *La disciplina riveduta e correttta del reclamo e della mediazione*, in *Il Fisco*, n. 9/2014, p. 819 ss.; C. GIOÈ, *Il reclamo e la mediazione nel giudizio tributario*, Torino, 2015.

[18] Per la riscossione delle somme liquidate a favore dell'ente impositore, del concessionario o dell'agente, occorre l'iscrizione a ruolo in seguito al passaggio in giudicato della sentenza: art. 15, d.lgs. n. 546 cit., come modificato dall'art. 9, co. 1., lett. *f*), d.lgs. n. 546.

e, soprattutto, nelle ipotesi in cui tale era l'ente impositore. Solo con la riforma del 1992-1994, il principio è stato introdotto ma attraverso il (detto) semplice rinvio all'art. 92, co. 2, c.p.c.[19].

2. Il principio di soccombenza e le ipotesi di compensazione

La condanna alla refusione alle spese di lite realizza l'ovvia esigenza della parte vittoriosa di non veder diminuire il proprio patrimonio dopo lo svolgimento dell'attività processuale finalizzata a vedersi riconoscere un proprio diritto, con concretizzazione del principio secondo cui la necessità di agire o resistere in giudizio non deve andare in danno alla parte che ha ragione[20].

Nella valutazione della detta condanna si deve realizzare, comunque, un bilanciamento di valori costituzionali: il principio di correttezza e di buona fede oggettiva, quale specificazione in sede contenziosa dei "doveri inderogabili di solidarietà" (art. 2 Cost.), la difesa delle parti nel processo (art. 24) ed il canone del giusto processo, oltre all'obiettivo della sua "ragionevole durata" (art. 111 Cost.)[21].

Questi principi fondano, anche nell'alveo del processo tributario, l'esigenza del divieto di utilizzo improprio e strumentale tanto dell'accesso alla tutela giurisdizionale quanto della strumentazione processuale nel corso dello svolgimento dinamico della vicenda giudiziale; dev'essere evitato, infatti, ogni inutile ed infruttuoso dispendio di energie processuali, ovvero di formalità superflue, laddove non giustificate dalla struttura dialettica del processo, con particolare ma non esclusivo riferimento al rispetto del principio del contraddittorio (art. 101 c.p.c.), all'effettiva garanzia della difesa, alla meritevolezza della tutela ed al diritto alla partecipazione al processo in condizioni di parità, da parte dei soggetti nella cui sfera giuridica l'atto finale è destinato ad esplicare i suoi effetti[22].

L'orientamento della Cassazione, nel corso della sua sedimentata attività interpretativa riguardo alla "soccombenza" ai fini della distribuzione dell'onere di che trattasi, è nel senso di individuarla alla luce del principio di casualità, cioè tramite l'identificazione di chi abbia dato causa al giudizio.

---

[19] La Cassazione con orientamento consolidato per il processo civile ha stabilito che gli elementi di cui deve tener conto il giudice a sostegno del suo *decisum* devono riguardare circostanze od aspetti specifici della controversia (sent. n. 14546/2015), da soppesare «*alla luce degli imposti criteri della gravita` in relazione alle ripercussioni sull'esito del processo o sul suo svolgimento ed eccezionalità che, diversamente, rimanda ad una situazione tutt'altro che ordinaria in quanto caratterizzata da circostanze assolutamente peculiariari*» (ord. n. 18276/2015). Non può, pertanto, ritenersi soddisfatto l'obbligo motivazionale «*quando il giudice compensi le spese "per motivi di equità" non altrimenti specificati*» (n. 14546/2015), né «*quando le sue argomentazioni si riferiscano genericamente alla "peculiarità della vicenda", alla "qualità delle parti", alla "natura della controversia*"» (ord. n. 18276 cit.). La reciproca soccombenza, giustificatrice della compensazione, va ravvisata anche nei casi di pluralità di domande contrapposte, accolte o rigettate, in cumulo nel medesimo processo, nonchè nell'ipotesi di accoglimento solo in parte dell'unica domanda. Quanto alla compensazione parziale, «*la parte che ha dato causa in misura prevalente agli oneri processuali* […] *può essere condannata al pagamento di tale corrispondente maggior misura*», la cui individuazione discrezionale ad opera del giudice non deve essere arbitraria «*ma fondata sul criterio costituito dal principio di causalità*», sempre che non vi siano motivi particolari per giustificare l'integrale compensazione (sent. n. 3438/2016).

[20] Cfr. Corte cost., sent. n. 303/1986, relatore V. Andrioli, secondo il quale in assenza della condanna alle spese della parte soccombente, «*il diritto di agire in giudizio sarebbe, per antico insegnamento, in guisa monca garantito*», con lesione del diritto alla difesa ex art. 24 Cost.. Per la prassi, di recente, v. Agenzia delle Entrate, circ. n. 38/E/2015, che ha richiamato, tra l'altro, alcuni principi enunciati dalla Cassazione a tutela del diritto di difesa in base alla norma costituzionale, tra i quali: «*la parte interamente vittoriosa non può essere condannata, nemmeno per una minima quota, al pagamento delle spese processuali*» (sent. n. 930/2015).

[21] Cass., SS.UU., sent. n. 23726/2007.

[22] Cass., SS.UU., sent. n. 26373/2008. In dottrina A. COMELLI, *L'abuso del processo, con particolare riferimento al processo tributario*, in *I venerdì di Diritto e Pratica tributaria*, Fondazione V. Uckmar, Atti preparatori del Convegno di Macerata del 29 e 30 giugno 2012.

La soccombenza non è esclusa, comunque, dalla circostanza che, una volta convenuta in giudizio, la parte sia rimasta contumace oppure riconosca fondata la pretesa che in precedenza aveva lasciato insoddisfatta così da renderne necessario l'accertamento giudiziale[23].

La condanna alle spese processuali presuppone, ancora, che la parte in giudizio abbia il patrocinio di un procuratore abilitato, essendo escluso la liquidazione dei diritti e degli onorari a chi non ricopra tale qualifica[24].

In definitiva, «*obbligata a rimborsare le spese processuali è la parte che, con il comportamento tenuto fuori dal processo, ovvero dandovi inizio o resistendo con modi e forme non previste dal diritto, abbia dato causa al processo ovvero abbia contribuito al suo protrarsi*»[25].

Per le ipotesi di lite temeraria, regolate attualmente, come in precedenza accennato, dal nuovo co. 2-*bis*, art. 15 cit., la richiesta di condanna per responsabilità aggravata del soccombente va riferita a tutti i motivi del ricorso e l'istante deve sia dedurre sia dimostrare di aver effettivamente subito un danno consequenziale al comportamento processuale della controparte per aver agito con dolo o colpa grave[26].

Questo principio, in ogni caso, non è assoluto ed il giudice tributario può compensare il ristoro delle spese di lite in caso di soccombenza reciproca[27], di accoglimento limitato della domanda o qualora ricorrano "gravi ed eccezionali ragioni".

Emerge, pertanto, dalla rinnovata previsione normativa un effettivo "freno" all'esercizio del potere discrezionale dei collegi giudicanti nel valutare le ipotesi in cui la compensazione possa essere ammessa e che, oltre alle considerazioni espresse, impone di tener presente che, non molto tempo addietro, un consolidato indirizzo della Suprema Corte aveva ritenuto che per l'applicazione del potere compensativo in questione non fosse necessario una specifica motivazione, oltre ad essere insindacabile in sede di legittimità, salvo la verifica della presenza di ragioni palesemente illogiche ed inficianti il processo formativo decisionale del giudice per «*inconsistenza ed evidente erroneità*»[28]. Dunque, l'unico limite che le Commissioni tributarie incontravano in materia era appunto rappresentato dal divieto di condannare alla rifusione delle spese la parte totalmente vittoriosa[29].

---

[23] Cass. civ., sez. IV-T, sent. n. 11179/2016.

[24] Cass. civ., sez. II, sent. n. 8413/2016.

[25] Da ultimo, Cass. civ., sez. IV-T, sent. n. 11179/2016.

[26] Secondo l'impostazione tradizionale della dottrina processuale civilistica la detta responsabilità rappresenta, differentemente dalla responsabilità per le spese conseguenti alla non coincidenza tra le richieste avanzate dalla parte e la decisione del giudice, un'espressione della responsabilità aquiliana sostitutiva di quella indicata nell'art. 2043 c.c.. Tuttavia, per alcuni Autori anche la generale condanna alle spese avrebbe natura risarcitoria. In questo senso cfr., in specie, F. CORDOPATRI, *Un principio in crisi: victus victori*, in *Riv. dir. proc*., 2011, p. 265 ss..

[27] La soccombenza reciproca ricomprende sia una pluralità di domande contrapposte, accolte o rigettate in cumulo nel medesimo processo tra le stesse parti, sia l'accoglimento parziale dell'unica domanda proposta quando articolata in più capi e ne siano stati accolti uno od alcuni e rigettati gli altri, oppure quando la parzialità dell'accoglimento riguardi solo la quantità degli importi richiesti rispetto ad una domanda articolata in un unico capo. Non può negarsi, in caso di parziale accoglimento dell'unica domanda proposta, che sussista parziale soccombenza reciproca delle parti; ciò perché, in caso contrario, l'attore, in quanto non soccombente, non potrebbe essere neanche considerato legittimato ad impugnare la pronunzia che abbia accolto la sua domanda solo in parte. Così Cass. civ., sez. III, sent. n. 3438/2016. Questa decisione si pone, invero, in contrasto con l'orientamento (v., ad es., la n. 9587/2015), secondo il quale il parziale accoglimento della domanda dell'attore non integra gli estremi della soccombenza reciproca, ma al più legittima l'esclusione del diritto alle ripetizione delle spese eccessive/superflue, oppure la compensazione per giusti motivi (a norma del l'originario art. 92 c.p.c.), mentre la condanna della parte vincitrice al rimborso delle spese processuali sarebbe possibile nella solo caso di trasgressione dei doveri di lealtà e probità ex art. 88 c.p.c..

[28] Cass., *ex multis*, sent. nn. 5988/2001, 17424/2003, 243/2004, 8540/2005, 9262/2006.

[29] V., tra le altre, Cass., sent. nn. 8889/2000, 5386/2003, 9707/2003.

3. L'ordinanza di Cassazione n. 10917/2016

L'ordinanza della Suprema Corte n. 10971, depositata il 26 maggio u.s., riguarda - così come quella che si analizzerà nel paragrafo che segue - una controversia tributaria per la quale risultava operante, tramite rinvio all'art. 92, co. 2, c.p.c. vigente *ratione temporis* (l. n. 69/2009), la condizione della compensabilità delle spese processuali tra le parti nei casi di "soccombenza reciproca" od in presenza di altre "gravi ed eccezionali ragioni".

Nel caso di specie, più dettagliatamente, il ricorrente lamentava che l'Amministrazione finanziaria avesse ritirato in autotutela un atto relativo alla revoca delle agevolazioni c.d. "prima casa" per l'alienazione di un immobile senza riacquisto da adibire ad abitazione principale entro i termini di legge. Da tanto, la C.T.R. del Lazio (sent. n. 4296/2014) aveva dichiarato l'estinzione del giudizio di merito per cessata materia del contendere compensando le spese processuali sul presupposto che, sulla questione centrale della causa - l'operatività della proroga - vi fossero precedenti giurisprudenziali discordanti.

Il contribuente, pertanto, propone ricorso per Cassazione su un unico motivo e deduce la violazione degli artt. 91 e 92 c.p.c.. Segnala, in particolare, che l'esistenza dei predetti "precedenti discordanti" non integra una "grave ed eccezionale ragione" d'urgenza poichè l'esito dell'appello di secondo grado era dipeso dal fatto che l'Agenzia delle Entrate aveva espressamente riconosciuto il proprio torto. Quest'ultima, a sua volta, depositando controricorso, deduce l'inammissibilità e l'infondatezza delle ragioni del ricorrente.

Il Collegio, segnalando che la compensazione delle spese è subordinata alla presenza delle dette "ragioni", ha richiamato ai fini della decisione alcune sue precedenti ed affermato, in primo luogo, che la presenza del requisito non risulta soddisfatta nell'ipotesi in cui il giudice opera la compensazione "per motivi di equità" non altrimenti specificati, come ha fatto la C.T.R. [30].

Ha ribadito, poi, che la norma del c.p.c. è "elastica", trattandosi di una "clausola generale" indicata per essere «*adeguata ad un dato contesto storico-sociale od a speciali situazioni, non esattamente ed efficacemente determinabili a priori, ma da specificare in via interpretativa dal giudice di merito con un giudizio censurabile in sede di legittimità poichè fondato su norme giuridiche*»[31].

Ha aggiunto, ancora, che le "gravi ed eccezionali ragioni" da indicare in motivazione devono riguardare «*circostanze specifiche od aspetti della controversia decisa*»[32].

Quanto al contrasto giurisprudenziale indicato dai giudici tributari di secondo grado rispetto a soluzioni interpretative differenti circa l'operatività della proroga, per la Cassazione il caso sottopostole non può essere ricompreso nelle ipotesi disciplinate dal co. 2 dell'art. cit., come formulato nel 2009. Si tratta, difatti, rispetto alla questione di una circostanza «*non idonea ad accreditare un ragionevole affidamento della parte sulla fondatezza delle proprie ragioni*». In più, la C.T.R. aveva giustificato la compensazione senza far alcun riferimento a precedenti giurisprudenziali che presentassero letture discordanti dell'art. 11, commi 1 e 1-*bis*, l. n. 289 cit., pur reputandole decisive ai fini del suo giudizio.

L'eventuale complessità di un testo normativo e della sua esegesi non giustifica, per la Corte, il ricorso al criterio della compensazione: «[...] *fino al momento in cui non siano specificamente identificate le ragioni per le quali la concreta soluzione assegnata al dubbio interpretativo* [...] *assurga a livello di eccezionale gravità*»[33].

Sulla base di tutte queste considerazioni, la Cassazione accoglie il ricorso e cassa la sentenza impugnata rinviandola ad un'altra sezione della

[30] Cass. civ., sent. n. 21521/2010.
[31] Cass. civ., sez. IV, ord.. n. 2883/2014.
[32] Cass. civ., SS.UU., sent. n. 16037/2014.
[33] Cass., sent. n. 319/2014.

Commissione tributaria del Lazio anche per liquidare le spese del giudizio di legittimità.

4. L'ordinanza di Cassazione n. 11222/2016

Anche l'ordinanza in esame è emessa dalla Corte a fronte di una sentenza di merito compensativa delle spese di lite. In questo caso, però, la compensazione era stata dichiarata in quanto il contribuente si era difeso in giudizio direttamente (e personalmente) non presentando preventiva istanza di annullamento in autotutela[34].

Nello specifico, il ricorrente, con un unico motivo fondato sulla violazione e falsa applicazione dell'art. 24 Cost. (art. 360 c.p.c., n. 3), e/o del d.lgs. n. 546/1992, art. 15 e/o art. 91 c.p.c. e/o art. 92 c.p.c., propone ricorso avverso una sentenza della C.T.R. di Trieste (n. 451/11/2014), confermativa di una decisione della C.T.P. di Udine intervenuta relativamente ad un avviso di liquidazione emesso dall'Agenzia delle Entrate su un'imposta di registro per un atto dell'ufficio del Tribunale della stessa città.

I giudici tributari d'appello avevano dichiarato estinto il giudizio per cessazione della materia del contendere con compensazione delle spese processuali tra le parti per la ragione che lo stesso ufficio che aveva emesso l'avviso aveva riconosciuto come avvenuto il pagamento dell'imposta procedendo all'annullamento del primo.

Riguardo alla compensazione, dapprima la C.T.P. aveva evidenziato che il ricorrente si era difeso in proprio ed, in quanto avvocato, vista l'esiguità della somma in contestazione, avrebbe dovuto ben sapere di poter ricorrere in autotutela senza intraprendere la via giudiziaria. In appello, la C.T.R. aveva precisato che, pur non potendosi impedire di intraprendere alternativamente la via giudiziaria o l'autotutela per difendere le proprie ragioni, meglio, sarebbe stato, anche per finalità deflative, evitare ricorsi finalizzati anche a lucrare sulle spese di lite.

La Cassazione, "duolendosi" innanzitutto come i giudici tributari abbiano ritenuto "gravi ed eccezionali ragioni legittimanti la compensazione della lite" la circostanza dell'agire e del difendersi personale del contribuente, critica il mancato esame sia del rapporto di causalità con cui si era dato avvio al contenzioso sia la carenza di un'istruttoria preliminare sulla questione da parte dell'Amministrazione.

Accoglie, pertanto, il ricorso ma non prima di compiere una serie di precisazioni che servono ad "orientare" in generale tutte le Commissioni tributarie nell'applicazione della compensazione di cui si tratta.

Sostiene, infatti, che in tema di spese processuali il co. 2 dell'art. 92 c.p.c., (al momento vigente), certamente legittima(va) la compensazione ove non vi fosse la reciproca soccombenza ma solo in presenza di "gravi ed eccezionali ragioni" da indicare in motivazione; ancora, richiama per tale disposizione nella parte in cui permette(va) la compensazione delle spese di lite come precisato, un suo precedente (tra l'altro invocato anche

[34] Sull'autotutela in ambito tributario v., in particolare, E. DE MITA, *La legalità tributaria contributo alla semplificazione legislativa*, Milano, 1993, pp. 79-80, secondo cui essa deve concepirsi come uno strumento volto a realizzare i due interessi, legalità e rispetto della capacità contributiva, che vengono in gioco nella vicenda fiscale e che sono il riflesso dei principi costituzionali in materia tributaria. Per D. STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 1996, p. 45, occorre, invece, circoscrivere la portata dei detti principi che non sono valori assoluti da considerare isolatamente, poiché: «*non esistono, nell'esperienza giuridica, valori assoluti. Insomma, anche la capacità contributiva deve pur conciliarsi - come riconosciuto in più occasioni dalla Corte costituzionale - con altri valori ed esigenze, che non sono solo il gretto 'fiscalismo' e le esigenze di cassa dell'erario, ma esigenze di altro tipo: segnatamente* [...] *le esigenze di stabilità e certezza dei rapporti giuridici e quella di non rimettere in discussione situazioni consolidate da molto tempo*». V. anche, P. RUSSO, *Riflessioni e spunti in tema di autotutela nel diritto tributario*, in *Rass. trib.*, I, 1997, p. 552 ss.; S. LA ROSA, *Autotutela e annullamento d'ufficio degli accertamenti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 1131 ss.. Sul carattere vincolato dell'Amministrazione finanziaria riconducibile alla riserva di legge ex art. 23 Cost. ed alla natura strumentale delle norme impositive, cfr. G. LICCARDO, *L'accertamento tributario*, Napoli, 1956.

dall'ord. commentata nel paragrf. 4)[35], ed precisa di aver già chiarito che, pur se il decidente esplicita in motivazione le ragioni della propria statuizione, è necessario che non si adducano "ragioni illogiche od erronee" poiché, in senso contrario, si produce un vizio per violazione di legge[36].

Per cui, la C.T.R., integrando e puntualizzando la motivazione della C.T.P., nonché indicando in sentenza le ragioni che giustificavano la compensazione ove evidenziava l'opportunità di risolvere in via di autotutela la controversia per evitare il proliferare di contenziosi a fini lucrativi delle spese di lite, ha espresso una motivazione palesemente "illogica ed erronea" limitando il diritto di ricorrere in giudizio con violazione dell'art. 24 Cost.[37].

5. Osservazioni finali

Nella complicata e lenta assimilazione delle diverse riforme da parte dei giudici tributari relativamente all'applicazione dell'istituto della compensazione si segnala l'avvenuta conclamata sua "eccezionalità", superandosi la tendenza protratta troppo a lungo di eludere l'espressione "giusti motivi" che ha finito, non solo con il rendere oltremodo esorbitante il proliferare di ricorsi su tale aspetto, ma anche di impedire ai contribuenti di poter effettivamente recuperare, avendone (almeno teoricamente) il diritto, le "spese" anticipate per il processo. Tra queste, rientrano gli onorari ed i diritti del difensore, le spese generali, gli esborsi sostenuti, il contributo previdenziale e l'Iva, se dovuti e, naturalmente il contributo unificato, Rispetto a quest'ultimo, in particolare, bisogna ricordare che l'Amministrazione finanziaria ne è esente con la conseguenza che per essa impugnare, almeno inizialmente, non costa nulla. Per cui, emerge un dato di facile rintracciabilità: gli appelli proposti dall'Agenzia delle Entrate avvengono nei casi in cui è condannata a rifondere le spese processuali mentre, viceversa, nella gran parte delle ipotesi in cui le spese sono compensate le liti sono definite[38].

Venendo, poi, alla prima ordinanza commentata non può non segnalarsi come la valutazione operata dalla Suprema Corte appaia troppo rigorosa poiché sembra richiedere per l'applicazione della compensazione presupposti che appaiono "eccessivi", non previsti neppure per i casi di disapplicazione delle sanzioni per obiettiva incertezza sulla portata e l'ambito del dato normativo tributario.

Quanto alla seconda ordinanza, dalle ragioni espresse emergono senz'altro incisivi moniti per le Commissioni tributarie, anche in considerazione del fatto che alla cessazione della materia del contendere per annullamento dell'atto in sede di autotutela non necessariamente è correlata la condanna delle spese in base alla "soccombenza virtuale". Tanto non si verifica, infatti, secondo un consolidato orientamento della stessa Corte, nel caso in cui il detto annullamento non consegue: «*ad una manifesta illegittimità del provvedimento impugnato sussistente sin dal momento della sua emanazione, stante, invece, l'obiettiva complessità della materia chiarita da apposita norma interpretativa, costituendo in tal caso un comportamento proces-*

[35] Cass., n. 2883 cit.

[36] Cass., n. 12893/2011.

[37] V. anche Cass., n. 7273/2016, in linea con quanto stabilito secondo consolidato orientamento, che ha affermato che nel processo tributario: «*alla cessazione della materia del contendere per annullamento dell'atto in sede di autotutela non si correla necessariamente la condanna alle spese secondo la regola della soccombenza virtuale, qualora tale annullamento non consegua ad una manifesta illegittimità del provvedimento impugnato sussistente sin dal momento della sua emanazione, stante, invece, l'obiettiva complessità della materia chiarita da apposita norma interpretativa, costituendo in tal caso detto annullamento un comportamento processuale conforme al principio di lealtà, ai sensi dell'art. 88 codice procedura civile, che può essere premiato con la compensazione delle spese*». Ulteriormente, Cass., n. 22231/2011 e, prima, n. 19947/2010.

[38] Per interessanti approfondimenti su questo aspetto si rinvia ad A. MARCHESELLI, *Spese del giudizio e contributo unificato: tra stalking giudiziario e Leviatani affamati*, in *Ipsoa, sez. fisco - contenzioso tributario*, 13 febbraio 2016.

www.amministrativamente.com ISSN 2036-7821

suale conforme al principio di lealtà, ai sensi dell'art. 88 c.p.c.., che può essere premiato con la compensazione delle spese»[39].

Per cui, da un lato, se un contribuente riceve un atto tributario illegittimo, non è più necessariamente tenuto, per ottenere la condanna di controparte al pagamento delle spese sostenute, ad esperire l'autotutela prima di adire il giudice, dall'altro, se l'illegittimità di un atto diviene evidente solo durante lo svolgersi del processo, l'intervento in autotutela dell'Amministrazione non determina di per sé la sua condannata al ristoro delle spese di lite se si presentano "gravi ed eccezionali ragioni" idonee a compensarle[40].

principi su requisiti ed effetti dell'interdipendenza contrattuale e sui rimedi volti a risolvere situazioni di crisi della vicenda contrattuale, abbia la flessibilità necessaria per essere in grado di seguirne efficacemente le rapide e continue evoluzioni.

[39] Cass. civ., sez. III, sent. n. 7273/2016; nonché n. 22231/2011 e n. 19947/2010.

[40] Cfr. F. FARRI, *La cassazione "educa" le Commissioni tributarie sulla condanna alle spese di lite*, in *Riv. dir. trib., supplemento on line*, 28 giugno 2016.

www.amministrativamente.com ISSN 2036-7821