LA SOCCOMBENZA DELLE SPESE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

1. - Art. 15 del decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546: introduzione

Nel vigore del vecchio D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, non si applicavano (la norma dell'art. 39 ne escludeva espressamente il rinvio) al processo tributario le norme in tema di "Responsabilità delle parti per le spese e per i danni processuali", dettate agli articoli 90-97 del codice di procedura civile. E, pertanto, non si applicava il principio del *victus victori,* di cui all'art. 91 c.p.c.

Le eccezioni di incostituzionalità per contrasto con gli artt. 3, 24 e 113 della Costituzione, più volte sollevate dalle Commissioni tributarie di merito, erano sempre state respinte dalla Corte Costituzionale (cfr. sentenza 24 novembre 1982, n. 196), nel rilievo che il processo tributario è diverso e più snello dell'ordinario procedimento civile, consentendo un'adeguata difesa personale.

Il legislatore ha opportunamente superato i rilievi addotti dalla Corte e, così, con l'art. 30, comma 1, lettera i, ultima parte, legge 30/12/1991, n. 413, nel delegare il Governo ad emanare uno o più decreti legislativi per la revisione della disciplina e l'organizzazione del processo tributario, ha previsto tra i principi e criteri da osservare proprio il "regime delle spese processuali in base al principio della soccombenza".

In attuazione della delega, con l'art. 15 del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, le spese processuali sono state disciplinate secondo il summenzionato principio della soccombenza, in virtù del quale la parte che risulta interamente vittoriosa nel processo ha diritto al rimborso delle spese del giudizio.

La condanna alle spese di soccombenza rappresenta l'attuazione del principio costituzionale del diritto alla difesa (art. 24 Cost.), essendo chiaro che tale diritto verrebbe ad essere menomato – e dunque non effettivo – se la parte, per ottenerne la tutela, fosse costretta a sopportare in via definitiva le spese processuali, venendo a subire una diminuzione patrimoniale.

La condanna alle spese ha proprio lo scopo di evitare tale diminuzione patrimoniale alla parte che ha dovuto agire in giudizio per ottenere il riconoscimento e l'attuazione del proprio diritto, assicurando ad essa una tutela completa, che non risulti, appunto, diminuita dai costi sostenuti per la indispensabile difesa processuale.

La previsione dell'art. 15 D.Lgs. n. 546/92 è, infatti, anche una logica conseguenza della prevista obbligatorietà (per le liti di valore superiore a euro 2582,28) dell'assistenza tecnico-professionale nel processo davanti alle Commissioni tributarie.

In definitiva, la condanna alle spese garantisce alla parte vittoriosa il ristoro delle spese giudiziali sopportate in forza del principio dell'onere di anticipazione di cui all'art. 90 c.p.c., in base al quale ciascuna parte deve provvedere alle spese degli atti processuali che compie e di quelli che richiede ad altri soggetti e degli atti per i quali la legge o il giudice pone l'anticipazione a suo carico.

Un ulteriore intento che il legislatore ha voluto perseguire, introducendo tale innovazione, è, pure, quello di deflazionare il contenzioso tributario, dissuadendo dalla presentazione di ricorsi meramente pretestuosi e dilatori. Tuttavia, non può non evidenziarsi come tale intento sia stato annullato da una (deprecabile) prassi delle Commissioni tributarie le quali, invece, di dare attuazione alla regola generale della soccombenza, hanno fatto un uso ampio e, dunque, distorto dell'istituto della compensazione, che ha, invece, carattere straordinario ed eccezionale.

2. - La condanna alle spese della parte soccombente.

L'art. 15, comma 1, del D. Lgs. n. 546/92 dispone che "la parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza".

Con riguardo al processo civile, la Corte di Cassazione ha affermato che la parte soccombente va identificata, alla stregua del principio di causalità sulla quale si fonda la responsabilità del processo, in quella che, lasciando insoddisfatta una pretesa riconosciuta fondata, abbia dato causa alla lite, ovvero in quella che abbia tenuto nel processo un comportamento rilevatosi ingiustificato (Cass. 10 settembre 1986 n. 5539).

Il fulcro del principio della soccombenza risiede nella necessità di assicurare una completa tutela della parte risultata vittoriosa la quale, dunque, non può essere condannata, nemmeno per una minima quota, al pagamento delle spese stesse (Cass. 11 gennaio 1988 n. 13).

L'individuazione della parte soccombente, ai fini della condanna alle spese, deve essere eseguita in considerazione dell'esito finale della controversia, sulla base di una valutazione globale ed unitaria, senza che possa assumere rilievo l'esito di una particolare fase processuale (Cass. 25 marzo 2002 n. 4201; Cass. 14 dicembre 2000 n. 15787).

La soccombenza può essere determinata non soltanto da ragioni di merito ma anche da motivi di ordine processuale in quanto, per la statuizione sulle spese, è richiesta solo una pronuncia che definisca il processo davanti al giudice adito, senza specificazione ulteriore (Cass. 7 agosto 2001 n. 10911; Cass. 10 agosto 1999 n. 583).

Presupposto della condanna alle spese di lite è che la parte a favore della quale sono attribuite le abbia realmente sostenute per lo svolgimento dell'attività difensiva, connessa alla sua partecipazione in giudizio. Per questo motivo, in dottrina, si è sostenuto che la condanna alle spese non può essere pronunciata contro il soccombente nel caso in cui la parte vittoriosa non si sia costituita in giudizio o sia stata in giudizio personalmente. Sulla correttezza di tale affermazione restano dei dubbi per il secondo caso, dato che la condanna alle spese di giudizio comprende, non soltanto l'aspetto degli onorari e dei diritti professionali, ma anche le spese in senso proprio ("spese vive"); sicché la parte vittoriosa, che sia stata in giudizio personalmente, ha, comunque, diritto al ristoro di queste ultime. (Nel senso di riconoscere il ristoro delle spese vive al ricorrente vittorioso che sta in giudizio personalmente, si è pronunciata, di recente, la Commissione Tributaria Provinciale di Bologna, sez. XI, sent. 22.02.2006, n. 20).

La condanna alle spese deve essere contenuta nella sentenza o, comunque, nel provvedimento giudiziale che de-

finisce un determinato grado del giudizio.
La statuizione sulle spese, in forza del disposto dell'art. 91 c.p.c., ha natura accessoria e consequenziale alla condanna della parte soccombente al rimborso, di conseguenza, anche in mancanza di una specifica domanda in tal senso delle parti, deve essere pronunciata dal giudice d'ufficio, sulla base degli atti di causa ai sensi dell'art. 91 cit.; dunque, anche in assenza del deposito di apposita nota spese da parte del difensore, ex art. 75 delle disposizioni di attuazione del c.p.c, la Commissione tributaria dovrà pronunciarsi sul punto (Cass. 9 febbraio 2000, n. 1440; Cass. 6 dicembre 1986 n. 7248), restando, altrimenti, la pronuncia affetta dal vizio di omessa pronuncia, emendabile soltanto a seguito di gravame.
La Cassazione, con la sentenza n. 3775 del 19 febbraio 2007, ha precisato che "in tema di onorari professionali di avvocato e procuratore, l'esigibilità delle spese e dei diritti spettanti per la corrispondenza informativa con il cliente e per ricerca di documenti presuppone necessariamente la documentazione e comunque la prova non equivoca dell'effettività della prestazione professionale". E' inficiata dal vizio di omessa pronuncia, anche la mancanza di ogni statuizione in riferimento alle spese in difetto di una esplicita rinuncia della parte risultata poi vittoriosa (Cass. 7 dicembre 1999 n. 13724; Cass. 10 ottobre 1997 n. 9859, Cass. 13 giugno 1994 n. 5720).
La condanna alle spese non si configura quale sanzione per il soggetto soccombente, né avviene a titolo di risarcimento dei danni, essendo la responsabilità in ordine al pagamento delle spese processuali di tipo oggettivo, (Cass. 28 marzo 2001 n. 4485) ed è per questo motivo che gli interessi sulle somme anticipate dalla parte vittoriosa decorrono solo dal momento della pubblicazione della sentenza.
Una eccezione alla oggettività della responsabilità per le spese di causa si ha nei casi di responsabilità aggravata di cui all'art. 96 c.p.c.
Il Ministero delle Finanze (Circolare 23 aprile 1996, n. 98/E) ha escluso che l'istituto della responsabilità aggravata possa essere applicato al processo tributario, affermando che il soccombente può essere condannato al pagamento delle spese processuali secondo la normativa stabilita dagli artt. 91, 92, 93, 94, e 97 c.p.c.
La maggioranza della dottrina si è, invece, espressa in senso contrario, peraltro, anche la giurisprudenza di legittimità si è espressa a favore; le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, infatti, nella sentenza del 5 febbraio 1997, n. 1082, hanno affermato che la condanna per responsabilità aggravata e, quindi, al risarcimento del danno, è configurabile anche nei confronti del fisco, nel caso in cui questo agisca o resista in giudizio con mala fede o colpa grave nei confronti del contribuente, facendo, per esempio, valere un credito insussistente perché già estinto (c.d. "lite temeraria").

3. La liquidazione delle spese di giudizio.

La liquidazione delle spese viene operata direttamente dalla Commissione tributaria con sentenza, tenendo conto dei costi funzionalmente connessi al processo (quali, ad esempio, spese per bolli, diritti di notifica, rilascio copie e di segreteria in genere, spese postali, compensi dovuti ai consulenti tecnici d'ufficio) e dei compensi ed onorari dovuti ai soggetti abilitati a prestare la propria assistenza tecnica.
Con riferimento a questi ultimi, il legislatore, nel fissare i parametri per la quantificazione delle loro rispettive competenze, ha fatto riferimento in genere alle corrispondenti tariffe professionali.
Nelle spese di difesa sono compresi anche le indennità di trasferta, il rimborso forfetario per le spese generali e gli oneri accessori per l'Iva e il contributivo integrativo di previdenza.
In particolare, per quanto riguarda l'Iva e il contributo previdenziale, secondo il costante orientamento della Corte di Cassazione, "fra le spese processuali che il soccombente è tenuto a rimborsare al vincitore rientra anche la somma da questi dovuta a titolo di Iva e di contributo CP.AP al proprio difensore e la sentenza di condanna al pagamento di dette spese costituisce titolo esecutivo per conseguire anche siffatto rimborso, sebbene della relativa somma non faccia specifica menzione, trattandosi di onere accessorio che consegue, in via generale al pagamento degli onorari, ed anche nel caso in cui manchi una espressa domanda" (Cass. 5 febbraio 2003 n. 1672; Cass. 1 febbraio 2000 n. 1073; Cass. 21 aprile 1997 n. 3412; Cass. 2 maggio 1996 n. 4023; Cass. 20 dicembre 1990 n. 12089;). E' principio generale quello per cui tra le spese processuali, cui la parte soccombente deve essere condannata a rimborsare al vincitore, certamente rientra anche la somma dovuta da quest'ultimo al proprio difensore a titolo di IVA, costituendo tale imposta una voce accessoria, di natura fiscale, del corrispettivo dovuto per prestazioni professionali relative alla difesa in giudizio (Cass. 24 marzo 2000 n. 3536).
Nella versione originaria della disposizione, il legislatore non aveva previsto nulla riguardo alla liquidazione delle spese di giudizio sopportate dall'ufficio in caso di soccombenza del contribuente. La lacuna è stata colmata con il Decreto Legge 8/8/1996, n. 437 (convertito in legge 24/10/1996, n. 556) il quale ha inserito il comma 2-bis, disponendo che nel liquidare le spese a favore dell'Ufficio, (se assistito da funzionari dell'Amministrazione) e a favore dell'ente locale (se assistito da propri dipendenti) si applica la tariffa vigente per gli avvocati, con la riduzione del 20% degli onorari di avvocato ivi previsti; sancendo, altresì che la riscossione avviene mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo dopo il passaggio in giudicato della sentenza.
Non può non rilevarsi il diverso trattamento che il legislatore offre alla parte pubblica: infatti, mentre l'Amministrazione può avvalersi di una procedura veloce e specifica, quale quella dell'iscrizione a ruolo, il contribuente deve, invece, prima, farsi rilasciare dalla segreteria la copia spedita in forma esecutiva, a norma dell'art. 475 c.p.c., pagando le relative spese (art. 69 D.Lgs. 546/92) ed eventualmente agire in sede civile, in caso di mancato pagamento. Parte della dottrina ritiene applicabile, in alternativa, il rimedio del giudizio di ottemperanza ex art. 70 D.Lgs. 546/92. (In tal senso, si è espressa, ad esempio, la Commissione Tributaria Provinciale di Pescara, sez. I, con la sentenza n. 35 del 22/08/1998).
La Commissione tributaria liquida le spese sulla base della presentazione, da parte del difensore, della nota spese di cui all'art. 75 delle disposizioni attuative del c.p.c., con indicazione distinta di onorari diritti e spese in relazione agli articoli della tariffa, tendendo conto

della complessità della lite e del suo valore economico, e delle spese anticipate per eventuali consulenze tecniche. (Come già precisato sopra, si ritiene che il mancato deposito della nota spese non faccia venir meno l'obbligo del giudice di pronunciarsi sulle spese.)
Il termine per il deposito della nota spese di cui all'art. 75 disp. att. c.p.c., coincide con il passaggio in decisione della causa, ossia: in caso di trattazione della controversia in camera di consiglio, entro il termine previsto per il deposito di brevi repliche (fino a cinque giorni prima dell'udienza); in caso di trattazione della causa in pubblica udienza, entro la fine dell'udienza stessa.
Sempre con riferimento alla liquidazione dei compensi professionali, la giurisprudenza ha precisato che la liquidazione delle spese giudiziali deve essere compiuta dal giudice in modo tale da poter mettere, in ogni caso, la parte interessata in grado di controllare il rispetto dei limiti delle relative tabelle e, quindi, di denunciare le eventuali specifiche violazioni della legge o delle tariffe (Cass. 30 luglio 2002, n. 11276, nello stesso senso Cass. 16 febbraio 1995, n. 1707). Ed ancora, che il giudice può ridurre le richieste contenute nella nota spese purché ne fornisca adeguata motivazione; in tal senso si è nuovamente espressa la Cassazione, con la sentenza dell'1 giugno 2006, n. 13085, statuendo che "in tema di liquidazione delle spese processuali il giudice, in presenza di una nota della parte non può limitarsi ad una globale determinazione, in misura inferiore a quelle esposte, ma ha l'onere di dare adeguata motivazione dell'eliminazione o riduzione di voci da lui operata, allo scopo di consentire, attraverso il sindacato di legittimità, l'accertamento della conformità della liquidazione a quanto risulta dagli atti e alle tariffe, in relazione alla inderogabilità dei relativi limiti, a norma dell'art. 24 della L. n. 794 del 1992 (conformi: Cass. 1 agosto 2002, n. 11483; 30 ottobre 1998, n. 10864).
Il giudice non può, però, liquidare importi maggiori perché ciò travalicherebbe i limiti della domanda (Cass. 4 aprile 2003 n. 5327; conformi: Cass. n. 11483/2002; n. 9947/2001; n. 1073/2000).
La Cassazione può controllare se siano stati violati i minimi stabiliti dalla tariffa professionale purché, ovviamente, il ricorso censuri analiticamente i conteggi liquidati (Cass. 1 dicembre 2000, n. 15373).

4. La compensazione delle spese.

L'art. 15, comma 1, D. Lgs. n. 546/92, dopo aver sancito il principio della soccombenza, prosegue disponendo che "la commissione tributaria può dichiarare compensate in tutto o in parte le spese, a norma dell'art. 92, secondo comma, del codice di procedura civile".
Il secondo comma dell'art. 92 c.p.c. stabilisce che "se vi è soccombenza reciproca o concorrono altri giusti motivi il giudice può compensare, parzialmente o per l'intero, le spese tra le parti".
Il principio della soccombenza delle spese, dunque, non è assoluto, essendo prevista la possibilità di compensare, in tutto o in parte, le spese nel caso di soccombenza reciproca e nel caso in cui concorrano altri giusti motivi; non si deve, però, dimenticare che tale dichiarazione da parte del giudice deve intendersi come eccezionale, rappresentando, appunto, una eccezione alla regola della soccombenza ed una mera applicazione del principio del regolamento delle spese in base all'esito finale del giudizio.
Il rinvio operato dalla norma tributaria alla disposizione del codice di procedura civile rende inevitabile che, quanto alla compensazione, vengano richiamati e fatti propri i principi espressi e le sentenze pronunciate dalla Corte di Cassazione con riferimento al contenzioso civile.
Vi è soccombenza reciproca quando sono accolte o rigettate sia le domande di una parte che quelle dell'altra; comunque, il giudice dovrà guardare alla effettiva utilità delle domande accolte, condannando, seppur in parte, al pagamento delle spese del giudizio chi dalla sentenza ha ricevuto minore utilità o non ne ha ricevuta alcuna.
Si premette, fin da ora, che della soccombenza per "giusti motivi" i giudici tributari ne hanno fatto un uso sproporzionato, supportati in ciò da un costante orientamento della Corte di Cassazione, tuttavia, questo atteggiamento dovrebbe essere destinato a finire per effetto della modifica apportata, dall'articolo 2 della legge n. 263 del 28 dicembre 2005, all'art. 92, comma 2, c.p.c. (di cui si dirà avanti).
La giurisprudenza è stata unanime nel ritenere che i "giusti motivi", in considerazione dei quali il giudice può disporre la compensazione delle spese di giudizio, sfuggono, per loro stessa natura, ad ogni enunciazione o catalogazione anche se soltanto a fini esplicativi, e che l'indagine circa la loro ricorrenza e valutazione è rimessa al potere discrezionale del giudice e, in quanto tale, sottratta ad un controllo in sede di legittimità, salvo determinati casi.
Ciò premesso, è, comunque, utile indicare in quali casi è stata riscontrata la presenza di giusti motivi:

1) obiettiva controvertibilità delle questioni di diritto trattate (Cass. 2 febbraio 1976 n. 340; Cass. 19 maggio 1979 n. 2885);
2) assenza di una consolidata interpretazione giurisprudenziale di una norma o comunque la non univocità della giurisprudenza soprattutto di merito (Cass. 9 luglio 1993, n. 7535; Cass. 29 maggio 1979, n. 3132);
3) illegittimità costituzionale della norma, posta a base della sentenza, intervenuta nel corso del giudizio (Cass. 9 febbraio 1990, n. 48; Cass. 13 maggio 1971 n. 1379);
4) novità o peculiarità delle questioni trattate (Cass. 23 maggio 2003, n. 8210; Cass. 11 maggio 1978 n. 2299)
5) rinuncia ad alcune delle domande proposte;
6) conciliazione delle parti;
7) accoglimento del ricorso per motivi meramente formali (Cons. Stato 23 gennaio 1991, n. 76; 18 novembre 1991, n. 945);
8) accoglimento parziale del ricorso (Cass. 6 dicembre 2003, n. 18705);
9) mutamento della giurisprudenza intervenuto nel corso del processo;
10) complessivi comportamenti delle parti in sede processuale ed extraprocessuale (particolare atteggiamento assunto da una delle parti nel corso del processo, comportamento preprocessuale scorretto della parte vittoriosa nel merito; condotta processuale corretta tra le parti; buona fede della parte soccombente).

Nell'ambito tributario, spesso la compensazione delle spese avviene senza una esplicita motivazione, ritenendo che essa possa ricavarsi implicitamente dalla sentenza

nella parte relativa allo svolgimento del processo o alla motivazione del dispositivo o con il semplice richiamo a giusti motivi.
Come già accennato, questo atteggiamento delle commissioni è stato reso possibile da un indirizzo ormai pressoché consolidato dei giudici della Suprema Corte, sintetizzabile in tre punti fermi, tra loro strettamente connessi, ossia:

1) discrezionalità del giudice nel disporre la compensazione delle spese;
2) non necessarietà di una specifica motivazione al riguardo;
3) insindacabilità in Cassazione.

La Cassazione (cfr. *ex multis* Cass. n. 18037/2005; n. 23258/2004; n. 18236/2003; n. 8210/2003; n. 7463/2003; n. 14095/2002; n. 1898/2002; n. 5721/2001; n. 5413/1987;) ha costantemente ritenuto esclusa dal proprio sindacato la valutazione della compensazione delle spese di giudizio genericamente disposta per giusti motivi, sulla considerazione che la valutazione dei giusti motivi è affidata al potere discrezionale del giudice del merito ed il relativo esercizio non esige specifica motivazione: essendo, dunque, espressione di un potere discrezionale attribuito dalla legge, tale scelta è insindacabile in sede di legittimità. L'esercizio del potere discrezionale di compensare le spese giudiziali non incontra limiti concretamente determinabili; il legislatore, infatti, non ha segnato alcuna indicazione per l'individuazione dei giusti motivi richiesti dall'art. 92 cod. proc.civ.
Due soltanto sono le eccezioni alla incensurabilità in sede di legittimità della statuizione di compensazione operata dal giudice del merito. Precisamente, il sindacato della Corte di Cassazione è limitato ad accertare, uno, che non risulti violato il principio secondo il quale le spese processuali non possono essere poste a carico della parte totalmente vittoriosa e, due, che la decisione del giudice di merito di compensare le spese sia accompagnata dall'indicazione di ragioni palesemente illogiche o tali da inficiare, per la loro inconsistenza o palese erroneità, lo stesso processo formativo della volontà decisionale espresso sul punto (cfr. *ex multis* Cass. 30/06/2006 n. 15124; Cass. 09/09/2005 n. 18037; Cass. n. 137/2005; Cass. n. 13542/2005; Cass. n. 23258/2004; Cass. n. 8210/2003; Cass. n. 16012/2002; Cass. n. 5988/2001; n. 5607/1997).
Posto che la motivazione che faccia esclusivo riferimento ai giusti motivi di compensazione è perfettamente legittima, il giudice può, comunque, decidere di specificare quali siano tali giusti motivi. E dove i giusti motivi, oltre che enunciati, siano stati anche sviluppati, formando oggetto di specifiche argomentazioni, allora il sindacato di legittimità può estendersi all'esame della motivazione, essendovi luogo a verificare l'idoneità in astratto dei motivi stessi a giustificare la pronuncia come la logicità ed adeguatezza delle argomentazioni svolte al riguardo, giacché vizi in tal senso sarebbero indicativi di un erroneo processo formativo della volontà decisionale espressa sul punto; resta comunque escluso l'accertamento in concreto di detti motivi (Cass. 17 gennaio 2003 n. 633).
In conformità a tale indirizzo interpretativo, la Cassazione ha, inoltre, escluso che sul punto sia necessaria una specifica motivazione, lo ha ribadito la Corte, con la sentenza del 22 aprile 2005 n. 8540, (nello stesso senso: Cass. n. 8623/2005) per cui in materia di spese processuali il giudice può disporre la compensazione anche senza fornire, al riguardo, alcuna motivazione, e senza che - per questo - la statuizione diventi sindacabile in sede di impugnazione e di legittimità, atteso che la valutazione dell'opportunità della compensazione, totale o parziale, delle stesse rientra nei poteri discrezionali del giudice del merito, sia nell'ipotesi di soccombenza reciproca, sia in quella della ricorrenza dei giusti motivi.
Peraltro, la Corte, con la stessa sentenza, ha fornito anche una sorprendente giustificazione al riguardo, precisando che l'omissione della motivazione sulla statuizione di compensazione delle spese sarebbe necessaria e non sarebbe consentita altra interpretazione "se non al prezzo dell'accrescimento delle impugnazioni delle decisioni, aventi ad oggetto anche soltanto queste statuizioni, con i conseguenti e immaginabili effetti inflattivi in ordine al numero dei processi (già particolarmente elevato fino ai limiti di guardia) e ai costi collettivi sempre più elevati".
Né, con riferimento al provvedimento di compensazione delle spese solo per la ritenuta sussistenza di giustificati motivi, senza specificazione ulteriore, risulta violato il principio di cui all'art. 111 Cost., secondo cui ogni provvedimento deve essere motivato, atteso che le ragioni che giustificano la compensazione va posta in relazione con la motivazione della sentenza e con tutte le vicende processuali, stante l'inscindibile connessione tra lo svolgimento della causa e la pronuncia sulle spese (Cass. 31 luglio 2006 n. 17457). Inoltre, il potere del giudice di compensare le spese processuali per giusti motivi non è nemmeno in contrasto con l'art. 24 Cost., in quanto il provvedimento di compensazione non costituisce ostacolo alla difesa dei propri diritti, non potendosi estendere la garanzia costituzionale dell'effettività della tutela giurisdizionale sino a comprendervi anche la condanna del soccombente (cfr. Cass. 17 marzo 2004 n. 5405; Cass. n. 11597/2002).
Fra le sentenze recenti sull'argomento, si può segnalare la sentenza del 15 luglio 2005, n. 14989, in tale occasione i giudici della Suprema Corte, nel ribadire che la facoltà di disporre la compensazione delle spese tra le parti rientra nel potere discrezionale del giudice del merito, hanno precisato che egli non è tenuto a dare ragione con una espressa motivazione del mancato uso di tale sua facoltà, con la conseguenza che la pronuncia di condanna alle spese, anche se adottata senza prendere in esame l'eventualità di una compensazione, non può essere censurata in cassazione, neppure sotto il profilo della mancanza di motivazione.
Con la sentenza del 30 giugno 2006 n. 15176, la Cassazione, sez. trib., nell'occuparsi nuovamente della questione della compensazione delle spese del giudizio, ha delineato alcuni vincoli a cui il giudice di merito deve attenersi nel disporre la compensazione suddetta.
Nel caso di specie, il giudice di merito aveva deciso di procedere alla compensazione delle spese sulla base della considerazione che l'art. 15 del D.Lgs. n. 546/92 era intervenuto dopo la proposizione del ricorso.
La Corte, di fronte alla quale la sentenza è stata impugnata per illogicità della motivazione, ha avuto modo di ribadire che tra i motivi di compensazione rientrano la condotta processuale della parte e la sopravvenienza di una nuova normativa o di una diversa giurisprudenza,

che siano attinenti al rapporto controverso, in quanto questi elementi influenzano la decisione di agire o resistere in giudizio. Per la Corte, la nuova previsione di cui all'art. 15 cit., non può, invece, formare un criterio in base al quale si propone o si resiste in giudizio e, di conseguenza, la nuova disciplina relativa alla condanna alle spese non può costituire la base per una motivazione logica, corretta e sufficiente tale da giustificare la compensazione.
In contrasto con l'orientamento dominante, non sono mancate pronunce che hanno affermato che anche la decisione di compensare le spese processuali deve essere specificamente giustificata, sia pure in modo conciso, nella motivazione.
Ha opportunamente affermato la Cassazione (sentenza del 5 maggio 1999 n. 4455) che il potere di compensazione delle spese processuali può ritenersi legittimamente esercitato solo se ed in quanto "risulti affermata e giustificata, in sentenza, la sussistenza dei presupposti cui esso è subordinato, sicché, come il mancato esercizio di tale potere non richiede alcuna motivazione, così il suo esercizio, per non risolversi in mero arbitrio, deve essere necessariamente motivato, nel senso che le ragioni in base alle quali il giudice abbia accertato e valutato la sussistenza dei presupposti di legge devono emergere, se non da una motivazione esplicitamente specifica, quantomeno da quella complessivamente adottata a fondamento dell'intera pronuncia, cui la decisione di compensazione accede" specie in presenza di altri giusti motivi di compensazione, ragion per cui "la mancanza assoluta di motivazione, implicita od esplicita, della decisione di compensazione delle spese nei sensi sopra descritti integra gli estremi della violazione di legge (art. 92, comma 2, c.p.c.), denunciabile e sindacabile anche in sede di legittimità".
La Corte sottolinea, inoltre, la intrinseca contraddittorietà tra l'affermazione di insindacabilità, anche in carenza di motivazione, della decisione di compensazione delle spese e l'affermazione della sua sindacabilità in caso di illogicità, erroneità, contraddittorietà dei motivi eventualmente addotti dal giudice. Infatti, se tale decisione non necessita di alcuna motivazione, questa è, per definizione, sempre non doverosa e, quindi, sempre insindacabile.
Ultima considerazione corretta della Corte, la constatazione che l'esercizio arbitrario del potere discrezionale di compensazione delle spese processuali finisce col risolversi nel sostanziale diniego del diritto alla tutela giurisdizionale ovvero dell'effettiva realizzazione del diritto sostanziale accertato e riconosciuto in giudizio.
Conformemente a questo orientamento minoritario, la Cassazione, sez. trib., con la sentenza del 18 aprile 2005 n. 8028, ha affermato che occorre che dei giusti motivi se ne dia conto, seppur succintamente, di modo che risulti chiaro alla parte vincitrice che l'organo giudicante ha valutato l'esistenza delle ragioni che hanno determinato la disapplicazione della regola della soccombenza.
Ancora, la Cassazione, sez. trib., con la sentenza del 10 febbraio 2004 n. 2505, dopo aver aderito all'orientamento dominante che non ritiene necessaria l'esplicitazione dei giusti motivi, ha, però, precisato che, al pari della motivazione illogica o erronea, la sentenza è nulla, per difetto assoluto di motivazione, nel caso in cui manchi l'indicazione della specifica ragione, fra le due elencate dall'articolo 92, comma 2, c.p.c., per cui si è disposta la compensazione.
E' nel contesto appena illustrato che trova sostegno la prassi (deprecabile) delle commissioni tributarie, le quali, spesso, pronunciano una illogica compensazione delle spese di giudizio, anche in caso di soccombenza dell'ente impositore, sulla base dell'apodittica formula dei "giusti motivi" di cui all'art. 92.
La conseguenza di questa situazione è che di fatto nella maggioranza dei casi le spese restano a carico del contribuente vittorioso, determinando un abuso che non è (o meglio, era) nemmeno possibile contestare, alla luce dell'orientamento giurisprudenziale (di cui sopra) che sancisce la discrezionalità, la non necessarietà della motivazione e la insindacabilità della decisione del giudice di merito di compensare le spese.

5. – Il nuovo obbligo di motivazione dei giusti motivi di compensazione.

La situazione esposta dovrebbe, finalmente, essere giunta al termine. Infatti, l'art. 2, primo comma, lett. a), della legge 28 dicembre 2005, n. 263, ha apportato una importante modifica al disposto dell'art. 92, 2° comma, stabilendo che i giusti motivi per i quali vengono compensate, in tutto o in parte, le spese di lite devono essere esplicitamente indicati nella motivazione della sentenza.
Tale innovazione spiega i suoi effetti direttamente anche nel processo tributario in virtù della disposizione di cui all'art. 15 del D.Lgs. n. 546/92 che, appunto, riconosce ai giudici tributari il potere di compensare le spese a norma dell'art. 92, comma 2, c.p.c.
Per effetto della novella, è destinato a venire meno l'indirizzo giurisprudenziale che sancisce la discrezionalità del potere del giudice del merito di compensare le spese processuali, la non necessarietà di una specifica motivazione sul punto e la conseguente insindacabilità dell'esercizio di tale potere.
D'ora in poi, precisamente per i procedimenti instaurati successivamente al 1° marzo 2006, i giudici dovranno necessariamente esplicitare nella motivazione della sentenza le specifiche ragioni per le quali hanno deciso di derogare alla regola generale della soccombenza, in favore dell'eccezione della compensazione, non potendo più considerarsi sufficiente il mero richiamo alla apodittica formula dei giusti motivi; in questo modo, sarà possibile garantire un pieno controllo delle statuizioni dei giudici.
La Corte di Cassazione, sez. I, con la sentenza del 1° marzo 2007 n. 4854, ha precisato che la norma di cui all'art. 2, comma 1, lett. a, della legge n. 263/05, "non ha portata retroattiva, perché il suo quarto comma prevede espressamente – per quel che qui rileva - che la disposizione del comma 1 entra in vigore il 1 gennaio 2006, e si applica ai procedimenti instaurati successivamente a tale data d'entrata in vigore". Pertanto, con riguardo a quelli precedenti, continua a trovare applicazione la giurisprudenza di legittimità formatisi nel vigore della normativa preesistente, secondo la quale le ragioni in base alle quali il giudice abbia accertato e valutato la sussistenza dei presupposti di legge per la compensazione delle spese possono anche emergere dalla motivazione complessivamente adottata a fondamento dell'intera pronuncia, cui la decisione sulle spese accede.
E' evidente che una corretta applicazione della nuova

norma dipenderà molto dalla interpretazione che di essa faranno i giudici, chiamati ad enucleare in maniera precisa e chiara le fattispecie che concretizzano dei "giusti motivi", perché se si continuasse a consentire l'utilizzo di formule generiche o standardizzate, allora, l'intento del legislatore di porre fine alla discrezionalità (trasformatasi in abuso nel campo tributario) e alla insindacabilità delle decisioni sulle spese dei giudici, resterebbe del tutto vanificata.
In definitiva, facendo una corretta applicazione della nuova disposizione, il principio della soccombenza, sancito dall'art. 15 del D.Lgs. n. 5465/92, potrà recuperare il rango di principio di carattere generale, diretto alla tutela di una delle fondamentali garanzie del diritto di difesa, eccezionalmente derogabile solo in presenza di circostanziate ragioni, e non più sulla base di un riferimento a giusti motivi, trattandosi di formula priva di un reale e concreto significato.

6. – La legittimità costituzionale dell'art. 46 comma 3 del d. lgs. n° 546/1992.

Una deroga alla disposizione di cui all'art. 15 cit. è contenuta nell'art. 46, comma 3, del D.Lgs. n. 546/92, il quale, per il caso di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, prevede che le spese restino "a carico della parte che le ha anticipate, salvo diverse disposizioni di legge".
La Corte Costituzionale è stata più volte chiamata a pronunciarsi sulla legittimità costituzionale dell'art. 46, comma 3, nella parte in cui non prevede la possibilità di condannare alle spese chi abbia dato ingiustamente luogo al contenzioso tributario e, successivamente, abbia spontaneamente riconosciuto la fondatezza delle ragioni della controparte.
I giudici di merito che, nel corso degli anni, hanno sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'art. 46, comma 3, cit. hanno fondato le loro ragioni sul fatto che la norma si pone in contrasto (soprattutto):
- con l'art. 3 della Costituzione, attesa la disparità di trattamento rispetto alla regola generale della "soccombenza virtuale", vigente nel processo civile ed amministrativo, e l'ingiustificato privilegio di cui verrebbe a godere l'Amministrazione finanziaria la quale, pur riconoscendo la fondatezza dei rilievi della controparte e determinando così la cessazione della materia del contendere, è posta ingiustamente al riparo dall'onere di sopportare le spese di lite anticipate dalla controparte, con conseguente violazione del principio di uguaglianza (C.T.P. di Crotone, ordinanza del 29/10/1996; C.T.P. di Caserta, ord. del 24/01/1997; C.T.P. di Macerata, ord. dell'11/04/1997; C.T.P. di Biella, ord. del 19/05/1997; C.T.P. di Milano, ord. del 16/02/2000; C.T.P. di Piacenza, ord. del 25/07/2001);
- con l'art. 24 Cost., in ragione della conseguente limitazione della tutela giurisdizionale nonché della menomazione del diritto di difesa dei contribuenti, scoraggiati ad accedere a qualunque forma di giustizia (C.T.P. di Caserta, ord. del 24/01/1997; C.T.P. di Macerata, ord. dell'11/04/1997; C.T.P. di Biella, ord. del 19/05/1997; C.T.P. di Piacenza, ord. del 25/07/2001).
La Corte Costituzionale, tuttavia, (fino alla sentenza del 12 luglio 2005 n. 274) si è pronunciata negativamente in tutte le occasioni, a partire dalla sentenza n. 53 del 12 marzo 1998, con la quale la Consulta ha ritenuto costituzionalmente legittima la norma contenuta nell'art. 46, comma 3, cit. affermando che "il processo tributario, rispetto a quello civile ed amministrativo, conserva una sua spiccata specificità, correlata sia alla configurazione dell'organo decidente sia al rapporto sostanziale oggetto del giudizio. Rapporto che attiene alla fondamentale ed imprescindibile esigenza dello Stato di reperire i mezzi per l'esercizio delle sue funzioni attraverso l'attività dell'Amministrazione finanziaria, la quale ha il potere-dovere di provvedere, con atti autoritativi, all'accertamento ed alla pronta riscossione dei tributi. Stante la piena autonomia dei sistemi processuali messi a confronto, che si presentano in sé compiuti e riguardano liti in materie non omogenee, la non simmetrica costruzione delle relative singole norme non é dunque idonea a produrre il prospettato *vulnus* al principio di uguaglianza", anche perché la obbligatoria compensazione delle spese in ogni caso di cessazione della materia del contendere è prevista nei confronti di entrambe le parti e, quindi, non ci sarebbe privilegio a favore della Pubblica Amministrazione.
Principio insuperabile – ha affermato la Corte in quell'occasione - è esclusivamente quello che la parte vittoriosa non venga gravata, in tutto o in parte, delle spese di lite. La compensazione è, invece, istituto di regola lasciato al potere discrezionale del giudice, sulla base di un apprezzamento dell'esistenza di giusti motivi, la quale, appunto, nella normativa *de qua* viene sostanzialmente affermata dal legislatore con la previsione di una fattispecie legale tipica.
La decisione destò all'epoca non poche perplessità, come anche le ordinanze che l'hanno seguita: Corte Costituzionale, ordinanze n. 368 del 28/10/1998; n. 77 del 18/03/1999; n. 265 del 23/06/1999; n. 465 del 03/11/2000.
Tale orientamento, tra l'altro, è stato fatto proprio anche dai giudici della Corte di Cassazione, i quali, aderendo alle conclusioni della Corte Costituzionale, hanno deciso per l'operatività della compensazione delle spese in tutti i casi di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere. In tal senso, la Corte di Cassazione, Sez. Trib., con la sentenza n. 19695 del 01/10/2004, ha precisato che, l'annullamento in via di autotutela, nel corso del processo, da parte dell'Ufficio, dell'atto impugnato non costituisce rinuncia al processo stesso, bensì integra la specifica e diversa ipotesi della cessazione della materia del contendere. Ne consegue che, ai sensi dell'art. 46 del D.Lgs. 31/12/1992, n. 546, l'estinzione del giudizio per cessazione del contendere comporta che non si faccia luogo a liquidazione di spese a favore di una parte o dell'altra, ma che si disponga la compensazione delle spese. (Nello stesso senso Cass., sez. trib. n. 16987 del 12/11/2003).
I giudici di merito, al contrario, hanno spesso disapplicato la norma contenuta nell'art. 46, comma 3, ponendosi in contrasto con il consolidato orientamento della Corte Costituzionale e della Corte di Cassazione e cercando di tutelare in qualche modo il contribuente rispetto a comportamenti poco corretti da parte degli uffici; (in tal senso: Commissione Tributaria Provinciale di Roma, sentenza n. 256 del 30/06/2005; C.T.R. Lazio, sent. n. 8 del 07/04/2004; C.T.R. Campania, sent. n. 87 del 10/02/2003; C.T.P. di Torino, sent. n. 71 del 03/09/2001).

7. – Il revirement della Corte Costituzionale: la sentenza n. 274 del 12 luglio 2005.

Le Commissioni tributarie, dichiarando estinto il giudizio per cessata materia del contendere e condannando l'ufficio al pagamento delle spese, hanno anticipato quella che poi è stata la decisione della stessa Corte Costituzionale che, finalmente, con la sentenza n. 274 del 12 luglio 2005, ha cambiato radicalmente orientamento. La Corte, infatti, chiamata ancora una volta a pronunciarsi sulla legittimità costituzionale dell'art. 46, comma 3, D.Lgs. n. 546/92, ne ha dichiarato l'incostituzionalità "nella parte in cui si riferisce alle ipotesi di cessazione della materia del contendere diverse dai casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge", esaminando la questione sotto il diverso aspetto della "irragionevolezza" della norma censurata.
Il giudice rimettente (C.T.P. di Napoli), infatti, ha sì rilevato che la norma, favorendo in maniera ingiustificata la parte che col proprio comportamento determina la cessazione della materia della lite, viola il principio di uguaglianza tra le parti, ma ha posto, altresì, in dubbio la ragionevolezza della norma con riferimento proprio all'ipotesi di ritiro dell'atto impugnato. Irragionevolezza che, a giudizio della Corte, "emerge del resto con particolare evidenza anche nel confronto con la disciplina prevista per l'ipotesi di annullamento o riforma dell'atto, in via di autotutela, nel corso del processo amministrativo, avente analoga natura impugnatoria".
La compensazione *ope legis* delle spese nel caso di cessazione della materia del contendere, rendendo inoperante il principio generale di responsabilità per le spese di giudizio, cui è ispirato il processo tributario, come quello civile o amministrativo, si traduce "in un ingiustificato privilegio per la parte che pone in essere un comportamento (il ritiro dell'atto, nel caso dell'amministrazione, o l'acquiescenza alla pretesa tributaria, nel caso del contribuente) 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".
A seguito dell'importante pronuncia della Corte Costituzionale, pertanto, ai casi di definizione delle pendenze tributarie previste dalla legge (es. condono), continuerà ad applicarsi la compensazione delle spese, così come previsto dall'art. 46 del D. Lgs. n. 546/92, senza che vi sia alcuna deroga al principio di responsabilità per le spese. Viceversa, nei casi di estinzione del giudizio per ipotesi di cessazione della materia del contendere, diverse dai casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge, ed in particolare in quella determinata dal ritiro dell'atto impugnato da parte del suo autore (per esempio, gli uffici fiscali), operando in tal caso il principio di responsabilità per le spese di giudizio, il giudice dovrà pronunciarsi al riguardo.

8.- Giurisprudenza successiva alla sentenza n. 274/05 della Corte Costituzionale.

La Sezione tributaria della Corte di Cassazione, nelle pronunce successive alla sentenza n. 274/05, (cfr. sentt. n. 634/06; n. 3444/06; n. 11163/06) mostra di aver recepito il principio espresso dalla Corte Costituzionale con la detta decisione; in particolare, proprio di recente, con la sentenza 4 ottobre 2006, n. 21380 ha affermato che "qualora l'Amministrazione finanziaria, a seguito dell'impugnazione dell'atto impositivo, in quanto viziato sul piano formale (nella specie, per la mancata indicazione delle aliquote applicate al maggior reddito d'impresa accertato in sede di rettifica della dichiarazione), abbia provveduto alla sua sostituzione con altro atto idoneo a sanare il vizio tempestivamente fatto valere dal contribuente, l'intervenuta cessazione della materia del contendere, dichiarata ai sensi dell'art. 46 del D.Lgs. n. 546/92, non esclude la soccombenza virtuale dell'Amministrazione, onde la motivazione del giudice di merito, che legittimamente, sia pure in base al terzo comma di detta disposizione come successivamente riformulato a seguito della parziale declaratoria di illegittimità costituzionale pronunciata con sentenza n. 274 del 2005 della Corte Costituzionale, abbia condannato l'Ufficio a rifondere le spese sostenute dal contribuente, non è contraddittoria, ma pienamente coerente con la "ratio" della previsione legislativa, in tali sensi resa conforme a Costituzione".
In sostanza, qualora, dopo la notificazione dell'impugnazione esperita dal contribuente, l'Ufficio annulli in autotutela il contrastato atto, il giudice, dichiarata cessata la materia del contendere, correttamente condanna l'Amministrazione finanziaria al pagamento delle spese.
Infatti, l'annullamento dell'atto impugnato, configura, in realtà, un implicito riconoscimento della fondatezza delle ragioni del contribuente, per cui sarebbe irragionevole ed ingiustificatamente lesivo dei diritti di quest'ultimo porre a suo carico le spese di un giudizio che egli ha correttamente instaurato, ma che si è concluso per effetto di un comportamento con cui l'Amministrazione finanziaria ha implicitamente riconosciuto le sue ragioni.

9. – Conclusioni.

La sentenza n. 274/05 della Corte Costituzionale è, finalmente, intervenuta su un incoerente ed illogico dato normativo, dovendosi considerare tale una legislazione che, dapprima, (all'art. 15) riconosce il principio della soccombenza nelle spese processuali e, poi, (art. 46, 3) prevede che le spese del giudizio estinto per cessazione della materia del contendere restino, in ogni caso, a carico della parte che le ha anticipate. La Corte ha, in tal modo, posto fine ad una situazione di ingiustificato e irragionevole privilegio dell'Amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente ed ha reso più coerente l'impianto del processo tributario, anche rispetto ai principi di correttezza, buona fede ed imparzialità.
Con la pronuncia in oggetto, è stata eliminata una irragionevole disparità di trattamento, perché d'ora in poi non sarà sempre e soltanto il contribuente ad essere gravato dell'onere di sopportare le spese del processo. Qualora l'Amministrazione Finanziaria sia consapevole di aver sbagliato e ciò nonostante decida di stare in giudizio, allora, in caso di "soccombenza virtuale", essa dovrà sostenere le spese processuali, come un qualunque contribuente.

Avv. Maurizio Villani
Avvocato Tributarista in Lecce componente
del Consiglio dell'Unione Nazionale
delle Camere degli Avvocati Tributaristi