Unione Nazionale Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili®

Fondazione Centro Studi U.N.G.D.C.

LE SPESE DEL GIUDIZIO NEL PROCESSO TRIBUTARIO

ASPETTI OPERATIVI E PROPOSTE DI RIFORMA

QUADERNI KNOS

AREA TRIBUTARIA

QUADERNO N°3

a cura della
Commissione di Studio UNGDCEC
"Processo tributario"

Aprile 2017

Fondazione Centro Studi
U.N.G.D.C.

LE SPESE DEL GIUDIZIO NEL PROCESSO TRIBUTARIO

ASPETTI OPERATIVI E PROPOSTE DI RIFORMA

a cura della

A cura della Commissione Processo tributario UNGDCE

INDICE

PREFAZIONE
di Gennaro Ciaramella e Giancarlo Falco*** 6

INQUADRAMENTO GENERALE ED AMBITO APPLICATIVO
di Roberto De Pascale, Menita Iovino e Luana Cagnazzo 8

LE NOVITÀ DEL D.LGS. 24 SETTEMBRE 2015, N. 156
di Mariangela Salvante 10

DETERMINAZIONE DEL COMPENSO E NOTA SPESE
di Consuelo Gerundino 15

4.1 Fac-simile nota spese 22

LA DISTRAZIONE DELLE SPESE
di Elvira De Napoli 24

5.1 Fac-simile Istanza di distrazione delle spese 26

RESPONSABILITÀ DELL'ENTE IMPOSITORE E RISARCIMENTO DEL DANNO
di Marco Anesa 27

RESPONSABILITÀ AGGRAVATA E LIQUIDAZIONE IN VIA EQUITATIVA: DEFINIZIONI E PRESUPPOSTI APPLICATIVI 28

FATTISPECIE APPLICATIVE

QUESTIONI APERTE: IL RECLAMO MEDIAZIONE
di Domenico Flagiello 33

7.1 Le spese nella fase di reclamo-mediazione 34
7.2 Conclusioni e riflessioni 36

QUESTIONI APERTE: IMMEDIATA ESECUTIVITÀ VS PASSAGGIO IN GIUDICATO
di Matteo Feroci 38

LA PROPOSTA DELLA COMMISSIONE PROCESSO TRIBUTARIO U.N.G.D.C.E.C. 42

CAPITOLO 1

PREFAZIONE

di Gennaro Ciaramella e Giancarlo Falco***

Fin dalla pubblicazione del D. Lgs. n. 156 del 2015, abbiamo espresso il nostro parere positivo alla modifica dell'art. 15 del D. Lgs. n. 546 del 1992, che ha previsto un rafforzamento del cosiddetto "**principio della soccombenza**", ovvero l'obbligo per i giudici di condannare alle spese la parte soccombente del giudizio, limitando la possibilità per le commissioni tributarie di compensare in tutto o in parte le spese di un giudizio esclusivamente "in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni, che devono essere espressamente motivate".

Abbiamo inteso fin da subito, infatti, che la possibilità del riconoscimento delle spese per la parte vittoriosa di un contenzioso andasse nella direzione di un più "giusto" processo da sempre evocato.

Di certo non avevamo trascurato fin da subito anche gli effetti negativi di tali norma, ovvero quello di creare di fatto un ulteriore onere per il contribuente qualora le proprie richieste non fossero accolte dai giudici, come se l'aspro sistema sanzionatorio ed il balzello del contributo unificato non bastassero a distogliere il contribuente da avviare contenziosi in modo avventato.

A più di un anno dalla sua introduzione, continuiamo a ritenere comunque positiva tale modifica anche se, come purtroppo spesso accade nel nostro sistema tributario, la problematiche vere nascono con **la concreta applicazione delle norme**.

È bene sottolineare che nel corso dell'anno 2016 abbiamo potuto leggere importanti sentenze della Corte di Cassazione che vanno nella direzione da noi auspicata, ovvero quella di una rigida applicazione del principio di soccombenza.

Ci auguriamo che tali pronunce indichino la via da seguire anche ai giudici di merito che, però, da quello che risulta a noi ed ai tanti colleghi quotidianamente impegnati nel settore, sono ancora restii ad applicarla, **soprattutto quando la parte vittoriosa è il contribuente**. Si continua a ricorrere, infatti, troppo spesso alla "compensazione delle spese", utilizzando ancora le ormai note *"frasi di stile"* ritenute non idonee dalla stessa Corte di Cassazione.
Il tutto, dunque, è in continua evoluzione e non ci stancheremo certo di essere attenti osservatori per segnalare tutte le anomalie.

Tuttavia, **la Commissione Processo Tributario dell'U.N.G.D.C.E.C. ha voluto fare un passo in avanti**, ritenendo indispensabile, nell'ottica di un processo *"equo"* e *"giusto"*, che non solo venga applicato in modo rigido il principio di soccombenza ma anche che siano **uniformati i compensi da liquidare tra i vari "attori" del processo tributario**, eliminando le differenze presenti con le attuali norme tra Avvocati, Dottori commercialisti ed Ente impositore. Richiediamo che sia disciplinato un riferimento economico unico per tutti i soggetti coinvolti nel contenzioso, attraverso la determinazione di **parametri specifici per il "Processo tributario"**.

Al fine di far conoscere in maniera più approfondita le nostre idee e, soprattutto, aiutare i giovani colleghi a meglio districarsi nella materia, abbiamo pensato di scrivere il presente documento frutto del lavoro di tanti giovani colleghi che con grande passione credono nel futuro della nostra professione.

**** Delegato Giunta U.N.G.D.C.E.C.***
***** Presidente Commissione Processo Tributario U.N.G.D.C.E.C. 2.***

CAPITOLO 2

INQUADRAMENTO GENERALE ED AMBITO APPLICATIVO

di Roberto De Pascale, Menita Iovino e Luana Cagnazzo

L'elevata conflittualità, le numerose controversie di modesto valore, la richiesta in aumento di sospensione degli atti di riscossione da parte dei contribuenti, ed in particolare un elevato ricorso alla compensazione delle spese di giudizio, che hanno caratterizzato il contenzioso tributario sino ad oggi, hanno reso necessaria una riforma, quantomeno parziale, del regime delle spese di giudizio del processo tribuario.
Con il Decreto Legislativo n.156/2015 del 24 settembre 2015, recante le misure per la revisione della disciplina del contenzioso tributario, il Legislatore ha modificato il processo tributario ispirandosi alle seguenti direttrici:

1. l'estensione degli strumenti deflattivi del contenzioso;
2. l'estensione della tutela cautelare al processo tributario;
3. l'immediata esecutività delle sentenze per tutte le parti, anche se non passate in giudicato;
4. l'ampliamento della difesa personale e delle categorie di soggetti abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle Commissioni tributarie;
5. il rafforzamento del principio di soccombenza nella liquidazione delle spese di giudizio.

In particolare, l'art.9, comma 1, lettera f) del D.Lgs. n.156/2015 ha modificato l'articolo 15 del Decreto Legislativo n.546/1992 in materia di spese di giudizio, ribadendo il principio secondo cui nel processo tributario le spese del giudizio seguono la soccombenza. Tale regola subisce due deroghe, espressamente disciplinate dal comma 2 dell'articolo 15, nei casi di:

1. **soccombenza reciproca;**
2. **gravi ed eccezionali ragioni** che devono essere espressamente motivate dal giudice nel dispositivo sulle spese.

Pertanto, solo in tali casi il giudice può compensare in tutto o in parte le spese del giudizio.

Alla luce di quanto detto, rispetto alla formulazione precedente, il Legislatore ha rafforzato il principio della soccombenza limitando il potere delle commissioni tributarie di disporre la compensazione delle spese del giudizio.

Difatti non si evincono grandi differenze rispetto al previgente articolo 15 del D.Lgs. n.546/1992 se non con riguardo alle modalità di compensazione delle spese di giudizio: se in passato si assisteva ad una pressoché costante compensazione dei costi della lite, ora essa è ammessa solo in caso di soccombenza reciproca o in casi gravi ed eccezionali, espressamente motivati.

Al fine di rispettare il principio di soccombenza e di tenere indenne la parte vittoriosa da tutte le spese sostenute nel giudizio, compresi i c.d. oneri accessori, il nuovo comma 2-ter dell'articolo 15 specifica che le spese di giudizio comprendono, oltre al contributo unificato, agli onorari e ai diritti del difensore, alle spese generali e agli esborsi sostenuti - anche i contributi previdenziali e l'imposta sul valore aggiunto eventualmente dovuti.

I compensi agli incaricati dell'assistenza tecnica sono liquidati sulla base dei parametri previsti per le singole categorie professionali.

In merito alla liquidazione delle spese a favore delle agenzie fiscali e degli enti locali, se assistiti da propri funzionari, si applicano le disposizioni per la liquidazione del compenso spettante agli avvocati, secondo i parametri previsti dal D.M. 55/2014, ridotto del 20% dell'importo complessivo previsto.

Per le controversie di cui all'art.17-bis del D.Lgs. n.546/1992 soggette a mediazione, le spese di giudizio sono maggiorate del 50% a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento. Tale maggiorazione va applicata, in mancanza di specificazione, anche all'ente impositore, ove soccombente.

Qualora una delle parti abbia proposto la conciliazione, rifiutata dall'altra parte senza giustificato motivo, le spese del giudizio saranno interamente addebitate a quest'ultima, ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta ad essa effettuata. In caso di conclusione della conciliazione, invece, le spese di giudizio si intendono compensate, salvo che le parti stesse abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione.

Il D.Lgs. n.156/2015 ha modificato anche l'istituto dell'esecuzione delle sentenze delle commissioni tributarie, disciplinando l'immediata esecutività delle pronunce a favore del contribuente che dispongono la condanna dell'Ufficio, oltre che al rimborso del tributo pagato in pendenza di giudizio, al pagamento delle spese di lite. Tale disciplina si applica con riferimento alle sentenze depositate dal 1*giugno 2016 oppure alla data di approvazione di apposito decreto ministeriale.

CAPITOLO 3

LE NOVITÀ DEL D.LGS. 24 SETTEMBRE 2015, N. 156

di Mariangela Salvante

Pubblicato in Gazzetta Ufficiale, il D. Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015 dà attuazione alla delega fiscale in materia di revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario. Le novità del decreto che trovano applicazione a decorrere dal 1° gennaio 2016 intervengono in maniera significativa sulla materia del D. Lgs 546/92 più volte rimaneggiata da articoli e decreti legislativi attuati, nel corso degli anni, sempre in modo "urgente" sui delicati argomenti la materia.

Art. 15 - Spese di giudizio	
Testo originario	Testo modificato
1. La parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza. ~~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.~~	1. La parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza.
~~2. I compensi agli incaricati dell'assistenza tecnica sono liquidati sulla base delle rispettive tariffe professionali. Agli iscritti negli elenchi di cui all' art. 12, comma 2, si applica la tariffa vigente per i ragionieri.~~	2. Le spese di giudizio possono essere compensate in tutto o in parte dalla commissione tributaria soltanto in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate.
~~2-bis. Nella liquidazione delle spese a favore dell' ufficio del Ministero delle finanze, se assistito da funzionari dell'amministrazione, e a favore dell' ente locale, se assistito da propri dipendenti, si applica il decreto previsto dall'articolo 9, comma 2, del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, per la liquidazione del compenso spettante agli avvocati, con la riduzione del venti per cento dell'importo complessivo ivi previsto.~~	2-bis. Si applicano le disposizioni di cui all'articolo 96, commi primo e terzo, del codice di procedura civile.
~~La riscossione avviene mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo dopo il passaggio in giudicato della sentenza~~	

	2-ter. Le spese di giudizio comprendono, oltre al contributo unificato, gli onorari e i diritti del difensore, le spese generali e gli esborsi sostenuti, oltre il contributo previdenziale e l'imposta sul valore aggiunto, se dovuti.
	2-quater. Con l'ordinanza che decide sulle istanze cautelari la commissione provvede sulle spese della relativa fase. La pronuncia sulle spese conserva efficacia anche dopo il provvedimento che definisce il giudizio, salvo diversa statuizione espressa nella sentenza di merito.
	2-quinquies. I compensi agli incaricati dell'assistenza tecnica sono liquidati sulla base dei parametri previsti per le singole categorie professionali. Agli iscritti negli elenchi di cui all'articolo 12, comma 4, si applicano i parametri previsti per i dottori commercialisti e gli esperti contabili.
	2-sexies. Nella liquidazione delle spese a favore dell'ente impositore, dell'agente della riscossione e dei soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, se assistiti da propri funzionari, si applicano le disposizioni per la liquidazione del compenso spettante agli avvocati, con la riduzione del venti per cento dell'importo complessivo ivi previsto. La riscossione avviene mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo dopo il passaggio in giudicato della sentenza.
	2-septies. Nelle controversie di cui all'articolo 17-bis le spese di giudizio di cui al comma 1 sono maggiorate del 50 per cento a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento.
	2-octies. Qualora una delle parti abbia formulato una proposta conciliativa, non accettata dall'altra parte senza giustificato motivo, 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. Se è intervenuta conciliazione le spese si intendono compensate, salvo che le parti stesse abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione.

La disposizione in esame, anzitutto, applica il principio generale di responsabilità per le spese di giudizio, come avviene anche nel processo civile (art.91, c. 1, c. p. c.) e nel processo amministrativo, secondo cui la parte perdente è condannata a rimborsare le spese rafforzando il principio in base al quale le spese del giudizio tributario seguono sempre il c. d. *"principio di soccombenza"*.

In generale, quindi, la responsabilità per le spese del processo è posta a carico del soccombente ed a favore della parte vittoriosa, così come previsto dal citato articolo del codice di procedura civile, quando 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, motivando tale decisione in base al principio *per cui la necessità di ricorrere al giudice non deve tornare a danno di chi ha ragione*.

Nel dettaglio:
- Comma 1 dell'articolo 15 ribadisce, in maniera inequivocabile, il concetto che mira a tutelare la parte che, pur essendo nella "ragione", ha dovuto impiegare le proprie risorse per poter far valere i suoi diritti. È parere diffuso e condiviso che il Legislatore, con la previsione dell'istituto della condanna alle spese della parte soccombente, abbia preso una posizione contrastante rispetto all'indirizzo giurisprudenziale della Corte Costituzionale, la quale aveva ritenuto non applicabile al processo tributario la disciplina civilistica, nonostante ciò costituisse una evidentissima disparità di trattamento a danno del contribuente. La struttura stessa del processo comporta un ben diverso impegno per il contribuente- ricorrente e per l'Ente, sia in termini economici che in termini di risorse non paragonabili a quelle che impiega la macchina organizzativa statale. Quindi, in virtù del concetto di parità di trattamento davanti alla legge di due parti, nell'atto di una controversia, pare irragionevole non tentare di porre il più possibile le parti sul medesimo piano con pari diritti e pari doveri.

- Comma 2. A corollario di quanto detto, il Legislatore precisa che la commissione tributaria non può dichiarare compensate in tutto o in parte le spese, così come precedentemente previsto dalla norma dell'art. 92[1], comma 2 c. p. c., bensì puntualizza che queste siano liquidate *"soltanto in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate"*.

Rispetto alla precedente stesura tale disposizione pone l'accento, anche grazie all'uso delle locuzioni "soltanto" e "qualora", sulle fattispecie che dovranno essere gravi, eccezionali e motivate per le quali la commissione tributaria, nella persona del giudice dovrà e potrà prevedere una compensazione tra le parti, totale o parziale, delle spese. Non di meno, in tal modo pur non dettagliando i casi nei quali potrà avvenire la compensazione e non limitando la discrezionalità del giudice, si esplicita la volontà

[1] Codice Procedura Civile - Art. 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 ovvero nel caso di assoluta novità della questione trattata o mutamento della giurisprudenza rispetto alle questioni dirimenti, il giudice può compensare le spese tra le parti, parzialmente o per intero [c.c. 2877; c.p.c. 216, 449].
Se le parti si sono conciliate, le spese si intendono compensate, salvo che le parti stesse abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione [c.p.c. 185, 199].

del legislatore di assimilare il diritto tributario al diritto civile (cfr. art. 92 c. p. c.), auspicando che "il Governo possa procedere alla individuazione di criteri di maggior rigore nell'applicazione del principio della soccombenza ai fini *del carico delle spese del giudizio, con conseguente limitazione del potere discrezionale del giudice di disporre la compensazione delle spese in casi diversi dalla soccombenza reciproca*" (art. 10, comma 1, lett. b), n. 10, L. n. 23/2014)[2].

- Comma 2-bis. Novellando l'applicazione delle disposizioni previste dall'art.96[3], il legislatore prevede la possibilità della Commissione Tributaria di pronunciarsi anche in merito al comportamento della parte soccombente. In particolare, il giudice tributario potrebbe rilevare (a titolo d'esempio si può consultare l'ordinanza n. 13899, pronunziata dalla Corte di Cassazione il 03.06.2013) che la parte soccombente in giudizio abbia agito con mala fede o colpa grave ossia con la consapevolezza dell'infondatezza della domanda o dell'eccezione o del carattere irrituale o fraudolento dei mezzi operati, oppure nel difetto della normale diligenza per l'acquisizione di tale consapevolezza o l'aver tenuto una condotta tale da aver provocato, quale conseguenza diretta ed immediata, un pregiudizio. Tale fattispecie, rilevata su istanza della parte lesa, comunemente definita come "lite temeraria", se accertata dall'insindacabile valutazione del giudice di merito, porta con sé, come conseguenza, non solo il pagamento delle spese di giudizio, ma anche il risarcimento dei danni liquidati.

- Comma 2-ter. Dettagliando la fattispecie delle "spese di giudizio", s'individuano, in maniera inequivocabile, con questo nuovo comma introdotto, quali costi debbano correttamente essere assimilati alla specie in commento.

- Comma 2-quater. Con l'introduzione di questo nuovo articolo viene prevista la possibilità che la commissione possa decidere in merito alle spese anche nella fase cautelare del giudizio, conservando la sua efficacia anche dopo il giudizio stesso, "salvo diversa statuizione". È possibile leggere l'introduzione di tale dettame normativo in due sensi: da un lato si può sostenere che questa disposizione riduca il numero di richieste cautelari da parte dei contribuenti "responsabilizzandone" il comportamento evitando l'eccesso dell'uso strumentale del contenzioso, dall'altra, però, essa potrebbe contribuire a riporre nelle mani del giudice la possibilità di ultima decisione, non limitando, dunque, la tutela della parte soccombente.
In merito a ciò, nella circolare n. 38/E l'Agenzia delle Entrate non ravvisa alcuna lesione del diritto di difesa della parte soccombente in ordine alle spese della fase cautelare perché questa può impugnare la sentenza che definisce il giudizio nel relativo capo.

[2] "Riforma del Contenzioso Tributario e nuovo interpello", G. Falco L. Dal Prato, Ed. Maggioli 2015

[3] Codice Procedura Civile - Art. 96 - Responsabilità aggravata.
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.
Il giudice che accerta l'inesistenza del diritto per cui è stato eseguito un provvedimento cautelare , o trascritta domanda giudiziale , 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 è fatta a norma del comma precedente.
In ogni caso, quando pronuncia sulle spese ai sensi dell'articolo 91, il giudice, anche d'ufficio, può altresì condannare la parte soccombente al pagamento, a favore della controparte, di una somma equitativamente determinata.

- Comma 2-quinquies. Nell'ottica della riorganizzazione normativa viene inserita, a questo punto, la questione "compensi" per gli incaricati all'assistenza tecnica. Sostanzialmente si rimanda alla determinazione del *quantum*, secondo i parametri previsti per le singole categorie professionali[4].

- Comma 2-sexies. In favore del contribuente soccombente resta invariato tale comma che definisce i termini della liquidazione delle spese in favore degli Enti impositori, degli agenti alla riscossione e dei soggetti concessionari delle entrate e degli enti locali.

Infatti, in caso di soccombenza:
- i compensi da erogare nei confronti degli incaricati all'assistenza tecnica sono stabiliti con l'applicazione dei compensi relativi agli avvocati[5] ridotti del 20 per cento.
- la riscossione delle somme può avvenire solo dopo il passaggio in giudicato, mediante l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo.

L'atteggiamento, volto a scoraggiare l'uso del contenzioso tributario ed a promuovere la risoluzione delle controversie mediante gli strumenti deflattivi, pare evidente e viene esplicitato nell'introduzione dei commi che di seguito si commenteranno.

- Comma 2-septies
Confermando quanto normato dall'art. 17 bis del D. lgs. n. 546 del '92 viene prevista una maggiorazione del 50 per cento delle spese in caso si decida di portare in giudizio controversie di valore inferiore ai 20.000 (ventimila euro) avverse atti reclamabili.
La maggiorazione, prevista a titolo di rimborso delle spese sostenute nella fase procedimentale obbligatoria, dovrebbe, oltre ad incentivare la risoluzione stragiudiziale, poter promuovere, nell'ottica dell'economia globale, un uso più accorto della macchina giuridica che "si muove" utilizzando sempre le risorse della collettività.

- Comma 2-octies
In riferimento a quanto poc'anzi detto, si precisa che la parte, la quale abbia deciso di non accettare una proposta conciliativa senza un giustificato motivo e con pretese inferiori a quanto indicato nella proposta stessa, viene condannata a sopportare le spese processuali.

[4] Per i soggetti autorizzati all'assistenza dal MEF si applica la disciplina di cui al D. m. Giustizia n. 169/2010.

[5] D. m. giustizia n. 55/2014.

CAPITOLO 4

DETERMINAZIONE DEL COMPENSO E NOTA SPESE

di Consuelo Gerundino

Quali le novità contenute nel nuovo articolo 15 del D.Lgs. 546/1992, così come riformulato a seguito del D.Lgs. n. 156/2015, in tema di determinazione del compenso dovuto al difensore?

Il comma 2-ter

Una sicura novità è certamente rappresentata dall'introduzione del **comma 2-ter: "Le spese di giudizio comprendono, oltre al contributo unificato, gli onorari e i diritti del difensore, le spese generali e gli esborsi sostenuti, oltre il contributo previdenziale e l'imposta sul valore aggiunto, se dovuti".**

Nella precedente formulazione non v'era traccia di alcun tentativo di definizione della locuzione "spese di giudizio".

La Circolare n. 38 del dicembre 2015 che l'Agenzia delle Entrate ha dedicato alla riforma del processo tributario e al commento del decreto legislativo n. 156/2015 può, forse, fornirci una possibile chiave interpretativa delle ragioni alla base dell'introduzione di questo specifico comma.

Si legge, infatti, a pag. 20 della citata Circolare: **"Al fine di rispettare sostanzialmente il principio di soccombenza e di tenere indenne la parte vittoriosa da tutte le spese sostenute nel giudizio, compresi i c.d. oneri accessori, il nuovo comma 2-ter dell'articolo 15 specifica che le spese di giudizio comprendono - oltre al contributo unificato, agli onorari e ai diritti del difensore, alle spese generali e agli esborsi sostenuti - anche i contributi previdenziali e l'imposta sul valore aggiunto eventualmente dovuti".** In sostanza, l'obiettivo perseguito dal legislatore delegato, con la specifica delle componenti della voce "spese di giustizia", sarebbe quello di **rafforzare il principio di soccombenza**, in linea con la delega ricevuta dal Parlamento: "Il Governo è delegato ad introdurre norme per il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente, assicurando la terzietà dell'organo giudicante, nonché per l'accrescimento dell'efficienza nell'esercizio dei poteri di riscossione delle entrate, secondo i seguenti principi e criteri direttivi: (…) l'individuazione di criteri di maggior rigore nell'applicazione del principio della soccombenza ai fini del carico delle spese di giudizio, con conseguente limitazione del potere discrezionale del giudice di disporre la compensazione delle spese in casi diversi dalla soccombenza reciproca (art. 10, comma 1, lettera b, punto 11, L. n. 23 dell'11/03/2014).

* * *

A succinto commento del comma 2-ter sopra riportato, si può evidenziare che recente giurisprudenza di Cassazione ha ritenuto che **il contributo unificato entri "automaticamente" a far parte della condanna alle spese, a prescindere dal fatto che il giudice lo menzioni o meno nella sentenza**: "*la natura stessa del contributo unificato e le modalità del suo versamento in correlazione con l'iscrizione a ruolo e della sua definitiva determinazione con poteri riconosciuti all'ufficio di cancelleria, consentono di intendere la decisione che pure formalmente non abbia condannato al pagamento in favore della parte vittoriosa come decisione senz'altro giustificativa, anche sotto il profilo dell'effica-*

cia di titolo esecutivo, di quella condanna, come se si trattasse di una condanna implicita", "l'onere di documentazione delle spese non si può intendere comprensivo di quello relativo alla sopportazione del pagamento del contributo unificato, giacché, essendo avvenuto il pagamento presso l'ufficio adito e, come s'è detto, con poteri di accertamento del medesimo, sarebbe del tutto illogico pretendere che la parte debba documentare anche detto pagamento, che è rilevabile tramite il fascicolo d'ufficio. Ne segue che deve essere affermato il principio di diritto secondo cui, qualora il provvedimento giudiziale rechi la condanna alle spese giudiziali e nell'ambito di essa non faccia alcun riferimento alla somma pagata a titolo di contributo unificato dalla parte vittoriosa, la statuizione di condanna (…) si deve intendere estesa implicitamente, al di là della mancanza formale, anche alla imposizione della restituzione della somma corrisposta per quel titolo, il cui pagamento sarà documentabile anche in sede di esecutiva tramite la documentazione relativa al versamento." (Cass. 23.9.2015 n. 18828).

Se può, quindi, ritenersi pacifico che la parte vittoriosa abbia diritto al rimborso del contributo unificato versato, a prescindere dalla sua esplicita enunciazione in sentenza, poiché, come visto, accogliendo le conclusioni di Cass. n. 21207 del 2013 "il contributo unificato atti giudiziari, di cui all'art. 13 del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, costituisce un'obbligazione «ex lege» di importo predeterminato, gravante sulla parte soccombente per effetto della stessa condanna alle spese, con la conseguenza che il giudice non è tenuto a liquidarne autonomamente il relativo ammontare", **altrettanto non può, però, dirsi per le eventuali maggiorazioni del contributo unificato derivanti da inosservanze della parte e/o del difensore**.

* * *

Un breve commento merita anche la componente "spese generali" ricompresa nel "pacchetto spese" di cui al medesimo comma 2-ter.

In riferimento ai dottori commercialisti e agli esperti contabili, fermo restando che la determinazione del compenso del professionista è lasciata alla libera contrattazione delle parti, qualora, però, il difensore intenda redigere una nota spese conforme ai parametri individuati dal D.M. n. 140/2012, che costituiscono punto di riferimento per il giudice in ipotesi di liquidazione giudiziale dei compensi, attenendosi, quindi, a quanto previsto nel comma 2-quinquies dell'art. 15 del D.Lgs. n. 546/1992, egli non potrà inserire tale voce di tariffa nella propria nota, poiché il D.M. n. 140/2012 appena citato non la prevede, come meglio approfondito nella parte del mio contributo dedicata alla nozione di "compenso" contenuta nel D.M. n. 140/2012.

Il comma 2-quinquies

Altra novità dell'attuale formulazione dell'art. 15 del D.Lgs. n. 546/1992, e probabilmente la più rilevante, è rappresentata dal **comma 2-quinquies: "I compensi agli incaricati dell'assistenza tecnica sono liquidati sulla base dei parametri previsti per le singole categorie professionali. Agli iscritti negli elenchi di cui all'art. 12, comma 4, si applicano i parametri previsti per i dottori commercialisti e gli esperti contabili"**.

La precedente formulazione (che rappresentava l'ex comma 2 del medesimo articolo) era la seguente: **"I compensi agli incaricati dell'assistenza tecnica sono liquidati sulla base delle rispettive tariffe professionali. Agli iscritti negli elenchi di cui all'art. 12, comma 2, si applica la tariffa prevista per i ragionieri"**.

Evidente la novità: il riferimento alle tariffe professionali è stato sostituito da quello ai "parametri" introdotti dal D.M. n. 140/2012.

Premesso e ribadito ancora una volta che cliente e difensore sono assolutamente liberi di accordarsi sul compenso, ma ribadito, d'altro canto, anche che quanto concordato tra le parti ha, tuttavia, valenza solo nei rapporti interni, allorquando la legge preveda che sia il giudice a liquidare il compenso del professionista o in ipotesi di liquidazione giudiziale per mancanza di accordo tra le parti, egli farà riferimento ai "parametri" contenuti nel Decreto del Ministero della Giustizia n. 140 del 20.07.2012, "Regolamento recante la determinazione dei parametri per la liquidazione da parte di un organo giurisdizionale dei compensi per le professioni regolarmente vigilate dal Ministero della Giustizia".

Il legislatore ha, infatti, soppresso le tariffe professionali a favore di una libera contrattazione tra le parti: l'art. 9 del D.L. n. 1/2012, c.d. "Decreto Liberalizzazioni", ha abrogato le tariffe professionali e previsto l'adozione di un decreto ministeriale per la determinazione dei compensi spettanti ai difensori, in caso di liquidazione delle parcelle da parte di un organo giurisdizionale.

È seguito, pertanto, il D.M. n. 140/2012, c.d. "Decreto altri professionisti", in vigore dal 23 agosto 2012, che detta parametri e criteri per la liquidazione dei compensi dei professionisti.
In riferimento a dottori commercialisti ed esperti contabili, la vecchia "tariffa" prevedeva un elenco di 28 tipologie di prestazioni professionali disciplinandone i relativi onorari, il D.M. n.140/2012 prevede, oggi, invece, all'art. 15, 11 voci corrispondenti ad altrettante tipologie di prestazioni, a ciascuna delle quali è poi dedicato uno specifico successivo articolo:

- amministrazione e custodia (art. 19);
- liquidazione di aziende (art. 20);
- valutazioni, perizie e pareri (art. 21);
- revisioni contabili (art. 22);
- tenuta della contabilità (art. 23);
- formazione del bilancio (art. 24);
- operazioni societarie (art. 25);
- consulenza contrattuale ed economico-finanziaria (art. 26);
- assistenza in procedure concorsuali (art. 27);
- assistenza, rappresentanza e consulenza tributaria (art. 28);
- sindaco di società (art. 29).

Le pratiche di contenzioso tributario rientrano certamente fra le attività di assistenza, rappresentanza e consulenza tributaria, così come definite nell'art. 16 dello stesso D.M.:

- **«assistenza tributaria»:** la predisposizione su richiesta e nell'interesse del cliente di atti e documenti aventi rilevanza tributaria sulla base dei dati e delle analitiche informazioni trasmesse dal cliente, che non richiedono particolare elaborazione;
- **«rappresentanza tributaria»:** l'intervento personale, quale mandatario del cliente, presso gli uffici tributari, presso le commissioni tributarie ed in qualunque altra sede anche in relazione a verifiche fiscali;
- **«consulenza tributaria»:** la consulenza, in qualsiasi materia tributaria, di carattere generale o specifico, prestata, in particolare, per l'analisi della legislazione, dell'interpretazione ed applica-

zione, anche giurisprudenziale e dell'amministrazione finanziaria, di disposizioni, in sede di assistenza tributaria ed in sede di scelta dei comportamenti e delle difese in relazione all'imposizione fiscale, anche in ambito contenzioso.

A tali attività è dedicato, come visto, il successivo art. 28, rubricato, appunto, **"Assistenza, rappresentanza e consulenza tributaria"** e, più precisamente, alle pratiche di contenzioso tributario si applicheranno i commi 2 e 3 di tale articolo:

2. *Il **valore della pratica** per la liquidazione di incarichi di **predisposizione di ricorsi, appelli e memorie** alle commissioni tributarie e ad altri organi giurisdizionali, nonché per la **rappresentanza tributaria**, è determinato, per ogni grado di giudizio, in funzione dell'importo complessivo delle imposte, tasse, contributi, sanzioni, interessi che sarebbero dovuti sulla base dell'atto impugnato o in contestazione oppure dei quali è chiesto il rimborso, ed il compenso è liquidato, di regola, secondo quanto indicato dal **riquadro 10.2 della tabella C** - Dottori commercialisti ed esperti contabili.*
3. *Il **valore della pratica** per la liquidazione di incarichi di **consulenza tributaria** è determinato in funzione **dell'importo complessivo delle imposte, tasse, contributi, sanzioni, interessi** che sarebbero dovuti sulla base dell'atto impugnato o in contestazione oppure dei quali è chiesto il rimborso, e il compenso è liquidato, di regola, secondo quanto indicato dal **riquadro 10.3 della tabella C** - Dottori commercialisti ed esperti contabili.*

I **riquadri 10.2 e 10.3** prevedono che il compenso venga quantificato applicando una percentuale entro la **forbice 1-5% all'importo complessivo di imposte, tasse, contributi, sanzioni ed interessi** dovuti.

I **parametri generali** a cui riferirsi per muoversi all'interno di tale forbice sono elencati nell'art. 17:

- valore e natura della pratica;
- importanza, difficoltà, complessità della pratica;
- condizioni d'urgenza per l'espletamento dell'incarico;
- risultati e vantaggi, anche non economici, ottenuti dal cliente;
- impegno profuso anche in termini di tempo impiegato;
- pregio dell'opera prestata.

L'art. 18 prevede, poi, la possibilità di applicare una **maggiorazione** fino al 100% *"per le pratiche di eccezionale importanza, complessità o difficoltà ovvero per le prestazioni compiute in condizioni di particolare urgenza"* o, viceversa, una **riduzione** fino al 50% se *"la prestazione può essere eseguita in modo spedito e non implica la soluzione di questioni rilevanti"*.

Il passaggio dalle vecchie tariffe agli attuali parametri ha risvolti pratici molto rilevanti.

Adozione di una nozione di "compenso" per così dire "onnicomprensiva"

Nella precedente tariffa il compenso del commercialista era composto da:

- rimborso delle spese di viaggio e soggiorno (art. 18 vecchia tariffa);
- indennità (art. 19 vecchia tariffa);
- onorari graduali;
- onorari specifici;

- onorari preconcordati (art. 22 vecchia tariffa);
- spese generali di studio (art. 17 vecchia tariffa).

L'attuale D.M. n. 140 non parla più, invece, di "onorari", "indennità" e "spese generali di studio", ma soltanto di "**compensi**" precisando al comma 3 dell'art. 1 che **"i compensi liquidati comprendono l'intero corrispettivo per la prestazione professionale, incluse le attività accessorie alla stessa"**.

Per quanto riguarda le spese di viaggio e soggiorno ed, in generale, **tutte le spese eventualmente anticipate dal professionista per conto del cliente** si ritiene che le stesse potranno essere chieste a rimborso solo se in precedenza pattuite in forma scritta e se debitamente documentate in quanto il giudice procederà a liquidazione secundum alligata e probata, ossia sulla base della documentazione probante allegata.

Ecco, poi, le possibili conseguenze della **"soppressione delle indennità"** come argomentate dal collega Giordano Franchini sul numero n. 217/2014 de "Il commercialista veneto", *"La soppressione della voce "indennità" porta a considerare che il commercialista non ha più diritto a vedersi riconosciuto automaticamente dal cliente il compenso per "formazione fascicolo" ad inizio pratica, a richiedere il rimborso del costo di eventuali copie di documenti rilasciate al cliente e dichiarate conformi all'originale, ad un indennizzo per l'assenza dallo studio ed ad un indennizzo per la domiciliazione nello studio sia di società che di altre pratiche (ad esempio contenzioso tributario) il tutto, eventualmente, salvo precisa e puntuale previsione delle stesse nell'accordo che sarà precedentemente sottoscritto, seppur con tutti i dubbi e le incertezze del caso in quanto* ***tale previsione potrebbe porsi in contrasto con quanto disposto all'art. 1 comma 3 laddove viene espressamente previsto che "i compensi liquidati comprendono l'intero corrispettivo per la prestazione professionale, incluse le attività accessorie alla stessa", tra le quali si ritiene rientrino i colloqui informativi, l'esame e studio della pratica, le sessioni con il cliente sia esterne che presso lo studio, la formazione del fascicolo, la domiciliazione della pratica presso lo studio, ecc."***

Cumulabilità dei compensi

Nelle disposizioni del D.M. n. 140/2012, a differenza di quanto accadeva in vigenza della vecchia tariffa, nessuna norma prevede espressamente la possibilità di cumulo dei compensi. Se si ritiene vero che ubi lec voluit dixit, ubi noluit tacuit, l'immediata conseguenza sarebbe escludere la possibilità di cumulo dei compensi.

Ma, a ben vedere, ciò condurrebbe a quantificazioni del valore della pratica manifestamente non corrette in ipotesi di incarichi di contenzioso tributario, poiché il professionista è chiamato a prestare contemporaneamente prestazioni tanto di consulenza tributaria (si pensi, ad esempio, alla valutazione dell'atto contro il quale ricorrere sotto il profilo della legittimità giuridica, nonché del rispetto degli indirizzi di prassi e delle pronunce giurisprudenziali), quanto di assistenza tributaria (che si concreta nella redazione dell'atto di opposizione) e di rappresentanza, che si concretizza nella difesa innanzi alle Commissioni tributarie.

Negare la cumulabilità condurrebbe a quantificare nella stessa misura una prestazione che comprende anche la discussione in pubblica udienza ed una che, invece, non la comprende: *"il cumulo dei com-*

pensi per le due diverse attività appare più che legittimo, tanto più che la partecipazione della parte ricorrente alla discussione in Commissione Tributaria è attività facoltativa, ben potendo il ricorso essere deciso in camera di consiglio e quindi senza l'intervento del commercialista nella veste del difensore del contribuente, e, pertanto, tale attività non può essere considerata accessoria al ricorso, nel senso dato dall'art. 1 comma 3). Diversamente, si avrebbe la stessa quantificazione di compensi sia nel caso che il professionista svolga attività di rappresentanza in Commissione tributaria, come nel caso che questa attività non venga svolta" (Giordano Franchini, "Il commercialista veneto", n. 217/2014).

La nota spese

Come più volte ribadito dalla Corte di Cassazione, il giudice non deve limitarsi in sentenza ad indicare la parte onerata dalle spese, sulla base del principio di soccombenza, ma deve anche quantificare dette spese: *"La sentenza che definisce il giudizio non si può limitare a condannare al pagamento delle spese, ma deve contenere la liquidazione delle stesse"* (Cass. 11.1.2006 n. 255).

Nella prassi, è frequente che il giudice condanni alle spese la parte soccombente con un rinvio, esplicito o implicito, alla quantificazione eseguita dal difensore nell'apposita nota.
L'art. 75 delle disposizioni attuative c.p.c. stabilisce, infatti, che **"il difensore al momento del passaggio in decisione della causa deve 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 dal quale si desume ciascuna partita"**. Dopo l'abrogazione della tariffa professionale ad opera, come visto, dell'art. 9 del D.L. n. 1/2012, il riferimento è ovviamente da intendersi non più alla tariffa, ma, piuttosto, ai parametri, fissati, per dottori commercialisti ed esperti contabili, dal D.M. n. 140/2012.

Le Commissioni Tributarie possono sindacare l'entità delle spese indicate nella nota, in virtù dell'applicabilità al processo tributario dell'art. 92 c.p.c., in ragione dell'art. 1, co. 2, del D.Lgs. n. 546/92.

La nota non deve rispettare alcun particolare requisito formale: può consistere in un documento in carta semplice, purché risultino evidenziate, in maniera chiara e distinta, le spese.

Secondo quanto sostenuto da autorevole dottrina (cfr. Alfio Cissello, Scheda di aggiornamento Eutekne n. 651.31 - numero 7 - Luglio 2016) non dovrebbero trovare applicazione per la nota le preclusioni processuali dell'art. 32 del D.Lgs. n. 546/92 (ovvero il termine dei venti giorni liberi prima dell'udienza per i documenti), per cui la nota può essere depositata anche in udienza, in ipotesi di trattazione in pubblica udienza, o nei cinque giorni liberi prima (termine per le memorie di replica), se la trattazione della controversia avviene in camera di consiglio.

Come già più volte ripetuto, prima delle modifiche apportate dal D.L. n. 1/2012, le spese liquidate a favore del difensore erano determinate sulla base delle tariffe che variavano a seconda del professionista che aveva patrocinato la lite.

L'art. 9, co. 2, del D.L. n. 1/2012, che ha disposto l'abrogazione delle tariffe professionali, ha stabilito che "nel caso di liquidazione da parte di un organo giurisdizionale, il compenso del professionista è determinato con riferimento ai parametri stabiliti con decreto del ministro vigilante, da adottarsi nel

termine di centoventi giorni successivi alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto". Sulla base di ciò, è stato approvato il D.M. 20.7.2012 n. 140, inerente la determinazione dei parametri di liquidazione dei compensi ed applicabile dal giudice quando difetti l'accordo tra le parti.

Attualmente, il D.M. 20.7.2012 n. 140 è applicabile ai dottori commercialisti e alle altre categorie professionali abilitate al patrocinio dinanzi alle Commissioni tributarie, eccezion fatta per gli avvocati ed i consulenti del lavoro, in relazione ai quali sono stati approvati appositi decreti (precisamente il D.M. 10.3.2014 n. 55 ed il D.M. 21.2.2013 n. 46).

L'art. 15, co. 2-quinquies, del D.Lgs. 546/92, nella formulazione in vigore dal primo gennaio del corrente anno, in coerenza con tutto quanto sopra esposto, stabilisce che **i compensi sono liquidati sulla base dei parametri contemplati per le singole categorie professionali**.

Come più sopra visto, la quantificazione consisterà concretamente nell'applicazione di una percentuale variabile tra l'uno ed il cinque per cento al valore della pratica stessa. All'interno di tale forbice ci si muoverà valutando la singola pratica alla luce dei parametri contenuti nell'art. 16 del D.Lgs. n. 546/92 prima elencati: valore e natura; importanza, difficoltà e complessità; condizioni d'urgenza per l'espletamento dell'incarico; risultati e vantaggi, anche non economici, ottenuti dal cliente; impegno profuso, anche in termini di tempo impiegato; pregio dell'opera prestata.

Il valore della lite a cui applicare la percentuale stabilita non è determinato ai sensi dell'art. 12, co. 2, del D.Lgs. n. 546/92, bensì è parametrato all'importo complessivamente richiesto, comprensivo di imposte, tasse, contributi, sanzioni ed interessi (cfr. art. 28 del D.M. 20.7.2012 n. 140).

Le spese saranno esposte indicando distintamente gli onorari ed i costi "vivi" (come contributo unificato, spese legate alle trasferte, …), più contributo integrativo alla Cassa previdenziale e IVA, se dovuti.

Si riportano di seguito, in riferimento ad una medesima ipotetica pratica, un fac simile di nota spese formulata sulla base dei parametri ex D.M. n. 140/2012 ed una nota spese formulata, invece, sulla base della vecchia tariffa professionale.

4.1 Fac-simile nota spese

ALLA COMMISSIONE TRIBUTARIA ---------- DI ----------

* * * *

OGGETTO: nota delle spese di giudizio relativa al ricorso avverso ruolo n. 2016/250250, emesso dall'Agenzia delle Entrate di ----------, contenuto nella cartella di pagamento n. 800 2016 00065973 66, notificata in data 01/04/2016 alla società "---------- S.r.l.", avente ad oggetto Imposta sul Reddito delle Società, rideterminata per l'anno 2012 (Modello Unico 2013), all'esito del controllo formale effettuato dall'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973.

I sottoscritti Dott. ---------- e Dott. ----------, dottori commercialisti con Studio in ----------, che assistono e rappresentano la società "---------- S.r.l.", in virtù di procura speciale agli atti del fascicolo relativamente al ricorso avverso ruolo n. 2016/250250, indicato in oggetto, presentano la seguente:

NOTA SPESE
VALORE DELLA CAUSA:
imposte, sanzioni ed interessi richiesti: € 55.355,14

SPESE:
per ricorso: contributo unificato € 250,00

ONORARI:

Consulenza tributaria (Art. 28 c. 3, riquadro 10.3 tab. C)	min. € 553,55	max. € 2.767,76
Assistenza tributaria (Art. 28 c. 2, riquadro 10.2 tab. C)	min. € 553,55	max. € 2.767,76
Rappresentanza tributaria (Art. 28 c. 2, riquadro 10.2 tab. C)	min. € 553,55	max. € 2.767,76

Totale minimo € 1.910,65 **Totale massimo € 8.553,28**
oltre 4% per contributo Cassa Previdenza e Iva 22% come per legge.
Con ossequi.
Perugia, 15 maggio 2016

I difensori
Dott. ----------
Dott. ----------

ALLA COMMISSIONE TRIBUTARIA ---------- DI ----------

* * * *

OGGETTO: nota delle spese di giudizio relativa al ricorso avverso ruolo n. 2015/250250, emesso dall'Agenzia delle Entrate di ----------, contenuto nella cartella di pagamento n. 800 2016 00065973 66, notificata in data 01/04/2015 alla società "---------- S.r.l.", avente ad oggetto Imposta sul Reddito delle Società, rideterminata per l'anno 2010 (Modello Unico 2011), all'esito del controllo formale effettuato dall'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973. I sottoscritti Dott. ---------- e Dott. ----------, dottori commercialisti con Studio in ----------, che assistono e rappresentano la società "---------- S.r.l.", in virtù di procura speciale agli atti del fascicolo relativamente al ricorso avverso ruolo n. 2015/250250, indicato in oggetto, presentano la seguente:

NOTA SPESE

VALORE DELLA CAUSA:

imposte, sanzioni ed interessi richiesti: € 55.355,14

SPESE:

per ricorso: contributo unificato € 250,00

INDENNITÀ:

formazione fascicolo: € 77,48

costituzione in giudizio e deposito ricorso: € 77,48

assenza studio per intervento in pubblica udienza

per 2 ore: € 154,96

ONORARI:

Assistenza tributaria

ex art. 47: - onorario specifico: € 160,00

- onorario graduale: min. € 387,34 max. € 409,98

Rappresentanza tributaria

ex art. 48: onorario per interv.

in udienza 2 h: min. € 464,82 max. € 467,30

Consulenza tributaria

ex art. 49: per consulenza tributaria determinata nella misura dal 1 al 5% del valore della causa: min. € 553,55 max. € 2.767,76

Altri onorari graduali

d) ex art. 26: riunione con il cliente min. € 69,69 max. € 71,36

Totale minimo € 2.195,32 Totale massimo € 4.436,32

oltre 4% per contributo Cassa Previdenza e Iva 22% come per legge.

Con ossequi.

Perugia, 15 maggio 2015

I difensori

Dott. ----------

Dott. ----------

CAPITOLO 5

LA DISTRAZIONE DELLE SPESE

di Elvira De Napoli

Trova pacifica applicazione nel processo tributario, in virtù del rinvio alle norme del codice di procedura civile, operato dall'art. 1, comma 2, del D. Lgs. n. 546/1992, l'istituto della "distrazione delle spese" previsto dall'art. 93 c.p.c., suscettibile, quindi, di applicazione analogica.

In particolare, la citata norma sancisce, al comma 1, che il difensore con procura può chiedere che il giudice, nella stessa sentenza in cui condanna alle spese, distragga in favore suo e degli altri difensori, gli onorari non riscossi e le spese che dichiara di aver anticipato.

Dunque, al termine della lite introdotta innanzi alle Commissioni Tributarie, in caso di soccombenza dell'Amministrazione finanziaria, il difensore potrà beneficiare del pagamento, a carico di quest'ultima, dei propri **onorari non riscossi**, nonché delle spese procedimentali anticipate, qualora il primo **abbia chiesto espressamente**, nelle conclusioni indicate nel ricorso, la distrazione di tali importi, oltre al riconoscimento della relativa IVA e della quota previdenziale.

In altre parole, il menzionato istituto rappresenta strumento a disposizione del difensore affinchè quest'ultimo possa ottenere la corresponsione di siffatte somme.

Tuttavia, in mancanza di apposita istanza da parte del difensore, l'Amministrazione Finanziaria – se condannata alla *"rifusione delle spese di lite"* - sarà obbligata a corrispondere tale somma direttamente al contribuente vittorioso e non quindi al difensore: pur risultando, infatti, 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.

L'art. 93 c.p.c. trova, pertanto, ampia operatività all'interno del processo tributario a condizione che il difensore richieda, in ricorso, la distrazione delle spese, sebbene alcune sentenze abbiano riconosciuto validità anche all'istanza verbale svolta nel corso dell'udienza.

L'istanza *de qua* non necessita di forme *c.d.* sacramentali, né di particolari requisiti (è efficace con la mera manifestazione di volontà del difensore di richiedere la distrazione avendo anticipato le spese di giudizio e non avendo riscosso gli onorari);

Il soccombente, da parte sua, non può sindacare circa la veridicità di quanto richiesto in sede processuale dal difensore, né ha interesse ad impugnare il provvedimento di distrazione che incide esclusivamente nei rapporti tra detta parte vittoriosa ed il suo difensore.

In particolare, il comma 2, dell'art. 93 c.p.c., prevede che la parte vittoriosa, fino a ché il difensore non abbia conseguito il rimborso che gli è stato attribuito, possa chiedere al giudice - qualora dimostri di avere soddisfatto il credito del difensore per gli onorari e le spese - la revoca del provvedimento.

*

Accolta l'istanza di distrazione, il difensore diviene creditore diretto della controparte soccombente.

Il suo diritto di credito è, infatti, autonomo rispetto a quello preesistente nei confronti del proprio cliente, al quale si aggiunge: la Suprema Corte di Cassazione è, infatti, univoca nel ritenere che la condanna ex art. 93 c.p.c fa sorgere un rapporto diretto tra difensore e controparte, escludendo l'interessamento del cliente dell'avvocato antistatario, salvo gli effetti sopra precisati del secondo comma del suindicato articolo (*ex multis* Cass. Civ. sent. n. 1526/2016).

Ottenuta la distrazione, il difensore potrà, dunque, rivolgersi alla parte destinataria dell'ordine di distrazione, costituendo la pronuncia titolo esecutivo.

*

Se vi è apposita domanda di distrazione da parte del difensore, dunque, il giudice deve pronunciarsi. Tuttavia, posto che il nostro ordinamento nulla dispone circa il rimedio di tutela azionabile nel caso di omessa pronuncia sull'istanza de qua, appare utile precisare che la Giurisprudenza maggioritaria è concorde nel ritenere che, a fronte dell'omessa pronuncia, il difensore dispone del rimedio della correzione dell'errore materiale (artt. 287 e 288 c.p.c.), in luogo degli ordinari mezzi di gravame: trattasi, nella specie, infatti, di errore solo formale, estraneo alla decisione, in quanto determinato da una divergenza evidentemente e facilmente individuabile, che lascia immutata la conclusione adottata (vedi SS. UU. della Suprema Corte, sentenza n. 16037/2010 – Cass. Civ. Sez. III n. 18518/2013).

*

Infine, a chiusura di quanto detto, si rileva che a seguito delle novità introdotte dal D. Lgs. n. 156/2015, il cui art. 9, c. 1, lett. gg) ha sostituito il vecchio disposto dell'art. 69 del D. Lgs. n. 546/1992, dal 1 gennaio 2016, le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente sono immediatamente esecutive (sebbene il pagamento di somme dell'importo superiore a diecimila euro può essere subordinato dal giudice alla prestazione di idonea garanzia). Secondo la norma previgente, invece, lo si ricorda, le spese di giudizio potevano essere liquidate solo quando la sentenza passava in giudicato, non essendo la pronuncia di condanna dell'Ente impositore al pagamento di somme dovute - sia essa emessa dalla Commissione tributaria provinciale o, in grado di appello, dalla Commissione tributaria regionale - immediatamente esecutiva.

5.1 Fac-simile Istanza di distrazione delle spese

On.le Commissione Tributaria Provinciale di _____ sez._____
R.G. n. ....
***
Istanza di distrazione delle spese ex art. 93, comma 1, c.p.c.

Il sottoscritto _____ iscritto (albo, elenco), che assiste e rappresenta il sig._____ (C.F ._____), nato a_____ il _____, residente in _____ via_____, giusta procura alle liti a margine dell'atto introduttivo, ricorso giurisdizionale avverso l'atto_____(indicare tipo di atto impugnato, tipo di imposta e anno);

Premesso
- che ha svolto tutte le attività difensive in favore del proprio assistito, non avendo riscosso gli onorari ed avendo anticipato le spese del giudizio;

Chiede
che codesta On.le Commissione Tributaria Provinciale di_____, voglia disporre, ex art. 93, comma 1, c.p.c., la distrazione, in favore del sottoscritto difensore, degli onorari e delle spese di lite.
...., li ....

Firma

_____

CAPITOLO 6

RESPONSABILITÀ DELL'ENTE IMPOSITORE E RISARCIMENTO DEL DANNO

di Marco Anesa

Nel contesto generale delle spese di giudizio nel processo tributario merita un particolare approfondimento la questione della responsabilità aggravata e del conseguente risarcimento del danno, principi sinora poco noti e poco applicati dai più, esistenti da tempo nel diritto vivente ma introdotti espressamente nelle disposizioni sul processo tributario solo con il D.Lgs. 24 settembre 2015 n. 156, attuativo della delega fiscale. L'art. 9, comma 1, lett. f), n. 2 del detto D.Lgs 156 ha riformato la disposizione di cui all'art. 15, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, relativo, per l'appunto, alle spese di giudizio, e con il rinovellato comma 2-bis ha formulato un espresso richiamo all'art. 96 c.p.c., commi 1 e 3; per l'effetto, la fattispecie della responsabilità aggravata derivante dall'aver perseguito una c.d. "lite temeraria" è ora parte integrante della norma di legge[7]. In precedenza, l'applicazione di tale disposizione veniva effettuata in forza del rimando generico previsto all'art. 1, comma secondo, D.Lgs. n. 546/92[8], con risultati altalenanti.

Eppure il principio della lite temeraria era già radicato nel diritto romano, che aveva collocato il confine tra il lecito e l'illecito su un piano eminentemente soggettivo, segnato dalla consapevolezza o dalla conoscibilità del torto. Riprendendo una celebre espressione di Gaio, è illecita la condotta di chi *"potiusque ex iudicis errore vel iniquitate victoriam sperat quam ex causa veritatis"*[9].

Le prime importanti pronunce in tal senso risalgono alla fine degli anni '90 del secolo scorso. La Corte di Cassazione, con sentenza n. 1082 del 1997, aveva condannato l'amministrazione finanziaria al risarcimento dei danni per una somma di dieci milioni di lire; l'ente era stato ritenuto colpevole di aver tenuto un comportamento *"agiuridico e per nulla consono ai propri fini e doveri istituzionali, contraddittorio ed illogico"* nonché in violazione *"delle norme di comune prudenza, oltre ai principi di legalità, imparzialità e buon andamento prescritti dall'art. 97 cost."*. In epoca più recente, l'applicabilità del principio della responsabilità aggravata anche al contenzioso tributario è stata consacrata dalle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione con ordinanza 3 giugno 2013 n. 13899. Secondo le SS.UU., infatti, l'art. 96 c.p.c.:

- è applicabile al processo tributario, in virtù del generale rinvio di cui all'art. 1, comma 2, del D. Lgs. n. 546/92;
- regola tutti i casi di responsabilità risarcitoria per atti o comportamenti processuali, ponendosi con carattere di specialità rispetto all'art. 2043 c.c., senza che sia configurabile un concorso anche alternativo, tra i due tipi di responsabilità;
- non detta tanto una regola sulla competenza, ma disciplina piuttosto un fenomeno endoprocessuale, prevedendo che la domanda sia proponibile solo nello stesso giudizio dal cui esito si deduce l'insorgenza della detta responsabilità.

[7] In vigore dal 1° gennaio 2016.

[8] "I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del .p.c.".

[9] "E' illecita la condotta di chi spera nella vittoria per errore del giudice o iniquità"; Gai., Inst., 4.178; M. Lupano, Il Corriere Giuridico, 7/2013, p. 992.

RESPONSABILITÀ AGGRAVATA E LIQUIDAZIONE IN VIA EQUITATIVA: DEFINIZIONI E PRESUPPOSTI APPLICATIVI

Il comma 2-bis dell'art. 15, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, rinviando ai commi primo e terzo dell'art. 96 c.p.c., prevede due fattispecie distinte di responsabilità.

In base al primo comma, *"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 di ufficio, nella sentenza"*. È il caso della responsabilità aggravata che discende dal c.d. torto processuale (per avere la parte agito o resistito con mala fede o colpa grave), norma speciale rispetto alla fattispecie generale di cui all'art. 2043 c.c., che presuppone l'istanza di parte e la prova sia dell'an che del quantum debeatur, ancorché desunta dagli atti di causa[10].

In generale, le condizioni per la condanna alle spese relative alla lite temeraria sono[11]:

- totale soccombenza, non necessariamente nel merito, della parte responsabile ovvero assenza di diligenza volta ad avvertire l'infondatezza o l'ingiustizia della propria pretesa;
- l'utilizzazione del processo per fini non consentiti ovvero l'uso di strumenti fraudolenti o irrituali a fini dilatori;
- l'esistenza di un danno effettivo e concreto imputabile al comportamento scorretto della parte soccombente;
- malafede processuale ovvero gravi negligenze o colpe processuali comportanti irregolarità processuali.
-

Ai requisiti sopra elencati spesso si accompagna il mancato rispetto dei principi di lealtà e probità sanciti dall'art. 88 c.p.c..
L'istanza di condanna per responsabilità aggravata dovrà riferirsi al complesso di disagi ed oneri sopportati per contrastare l'altrui pretesa[12].

La forma di responsabilità in argomento risponde ai criteri generali di cui agli artt. 1226 e 2056 c.c., senza alcuna deroga dell'onere di allegazione degli elementi di fatto idonei a dimostrare l'effettività, nella sussistenza e consistenza, del pregiudizio lamentato. In difetto di prova del danno, l'istanza ex art. 96 c.p.c. non potrà essere accolta[13].

La domanda di risarcimento può essere proposta anche nel giudizio di legittimità, purché essa sia formulata nel controricorso con una prospettazione della temerarietà della lite riferita a tutti i motivi del ricorso[14].

La seconda fattispecie di responsabilità aggravata applicabile al processo tributario è disposta dal richiamo al terzo comma dell'art. 96 c.p.c., che recita "in ogni caso, quando pronuncia sulle spese ai sensi dell'art. 91, il giudice, anche d'ufficio, può altresì condannare la parte soccombente al pagamen-

[12] Cass. 17485/2011.

[13] In questo senso la C.T. Reg. Milano n. 2875/19/16.

[14] Cass. n. 21805/15.

to, a favore della controparte, di una somma equitativamente determinata[15]".

La condanna a sensi dell'art. 96, terzo comma c.p.c. ha natura sanzionatoria (risolvendosi in una forma di danno punitivo per preservare la funzionalità del sistema giustizia da condotte sleali e scorrette che abusino degli strumenti forniti dalla legge alle parti) e ben può venir calibrata sull'importo delle spese processuali od un loro multiplo sempre con il limite della ragionevolezza[16]. A differenza delle disposizioni del primo comma, trattandosi di vera e propria pena pecuniaria[17] può essere irrogata d'ufficio indipendentemente dalla domanda di parte e dalla prova del danno causalmente derivato dalla condotta processuale dell'avversario.

L'esito di una vertenza la quale si concluda con una condanna per l'amministrazione per lite temeraria, potrebbe dar seguito da parte della Commissione tributaria, laddove emergano profili di danno erariale, alla comunicazione della sentenza alla Procura regionale competente della Corte dei Conti per le valutazioni di propria competenza. La C.T. Prov. Roma, con la sentenza 4 aprile 2008, n. 52, ha disposto la comunicazione della sentenza stessa (dalla quale, a seguito della condanna ex art. 96 c.p.c., secondo i giudici emergevano profili di responsabilità amministrativa) alla Procura Generale della Corte dei Conti. E ancora, in epoca più recente la C.T. Reg. Milano , in merito alla nota questione degli atti sottoscritti dai cd. dirigenti illegittimi, ha mandato - per debito d'ufficio e per quanto di propria rispettiva ritenuta competenza - alla segreteria di sezione per la trasmissione in copia del fascicolo di causa alle locali Procure della Repubblica, contabile e penale, *"in considerazione del fatto che il giudice collegiale tributario, in veste di pubblico ufficiale ex art. 357 c.p., ha l'obbligo giuridico diretto (ex art. 83 L.1240/1923, art. 53 comma 2 e 3 RD 1214/1934, artt. 20 e 21 t.u. 3/1957, art. 1 comma 3 L. 20/94) di trasmettere alla Procura della Corte dei conti un rapporto su eventuali responsabilità per danno erariale, nonché denuncia alla Procura della Repubblica (ex art. 331 c.p.p.) per eventuali rilievi penali, anche perchè responsabilità contabili e penali incombono direttamente anche sul giudice collegiale tributario che abbia omesso le doverose denunce (361 c.p.)."* In senso contrario, suscita perplessità e pare affatto meritevole di censura una altrettanto recente pronuncia della C.T. Reg. Milano, sezione distaccata di Brescia che, respingendo l'appello proposto dall'Ufficio in merito a costi per operazioni c.d. soggettivamente inesistenti (la cui deducibilità è ammessa da consolidata giurisprudenza), ha disposto la compensazione delle spese *"a motivo delle gravi ed eccezionali ragioni che impongono all'ufficio l'impugnazione degli atti presuntivi al fine di non incorrere nei procedimenti di responsabilità per omissioni od altro"*: in breve, una sorta di responsabilità aggravata al contrario o, che dir si voglia, di totale deresponsabilizzazione dell'ente impositore (sic).

Si osserva infine che il rinovellato art. 15, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 enuncia l'applicabilità al processo davanti alle commissioni tributarie delle disposizioni di cui all'art. 96 c.p.c., primo e terzo comma, ma non del secondo comma, che introdurrebbe una ipotesi di responsabilità processuale per colpa lieve di fatto sostanzialmente imputabile alla sola parte pubblica[20]. Sull'argomento, autorevole dottrina[21] ha evidenziato che *"l'espressa esclusione del richiamo al comma 2 dell'art. 96 c.p.c., ove non risulti superabile mediante una interpretazione costituzionalmente orientata, espone il nuovo*

[18] C.T. Reg. Milano, sent. 28 agosto 2015 n. 3698/50/15.

[19] C.T. Reg. Milano, sez. distaccata di Brescia, sent. 14 ottobre 2015 n. 4421/66/15.

dettato normativo ad una seria prospettiva d'incostituzionalità per violazione degli artt. 3, 24 e 76 Cost. (tenuto specificamente conto che la legge delega era volta a rafforzare la tutela del contribuente, non certo a proteggere l'ente impositore, tanto più ove agisca senza la normale prudenza)".

FATTISPECIE APPLICATIVE

Per agevolare la comprensione dell'istituto in argomento si conclude il presente lavoro con la sommaria rappresentazione di talune fattispecie applicative, già oggetto di pronunce di merito.

Un primo caso è quello del diniego di rimborso di crediti d'imposta, emesso a danno del contribuente in maniera infondata e pretestuosa. La C.T. Reg. di Milano[22] ha condannato l'Agenzia delle Entrate al pagamento di Euro 15.000,00 quale *"presumibile danno patrimoniale da ritardo subito dall'appellante"*. Nella vicenda in commento, l'ente aveva negato il rimborso di un credito Iva *"per un motivo rivelatosi non solo del tutto pretestuoso (inesistenza della sede legale della società che aveva chiesto il rimborso), giacché proprio presso la medesima sede è stato poi notificato con successo il provvedimento di diniego, ma anche alquanto singolare ed eccentrico rispetto alla normalità operativa (tenuto conto che se può capitare che non si individui la sede di un debitor del Fisco, assai difficilmente può pensarsi che non abbia una sede reale ed effettiva una società che insta per ottenere il rimborso di un credito vero ed assai ingente, il che avrebbe dovuto indurre l'Ufficio ad ogni cautela prima di motivare il diniego sulla base di un siffatto motivo"*.

Una seconda ipotesi di responsabilità aggravata è rappresentata dalla presentazione di una denuncia di reato immotivata, nel solo intento dell'Ufficio di beneficiare del raddoppio dei termini per l'accertamento. Così la C.T. Prov. di Cremona[23]: *"Laddove non sia configurabile un'ipotesi di reato e, tuttavia, l'Ufficio finanziario presenti una denuncia di reato immotivatamente, citando l'art. 4 del D.Lgs. 74/2000 onde ottenere surrettiziamente il raddoppio dei termini, si configura un'ipotesi di responsabilità aggravata suscettibile di consentire ai giudici l'accoglimento della richiesta di condanna al risarcimento dei danni ai sensi dell'art. 96 c.p.c. in aggiunta alla richiesta di condanna alle spese di lite."*

Ancora, in merito al raddoppio dei termini sommato all'ulteriore estensione temporale prevista dall'articolo 10 della legge n. 289/2002, si è recentemente pronunciata la C.T. Prov. di Milano[24]; il giudizio di condanna è stato prima d'ora confermato in appello[25]. La vicenda traeva origine da una verifica della Guardia di Finanza risalente all'anno 2002, ma l'avviso di accertamento era stato emesso solo nel 2014. Secondo le Entrate, il potere accertativo era ancora in essere per effetto del raddoppio dei termini e della ulteriore proroga biennale per i contribuenti che non si erano avvalsi del condono

[20] "Il giudice che accerta l'inesistenza del diritto per cui è stato eseguito un provvedimento cautelare, o trascritta domanda giudiziale, 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 è fatta a norma del comma precedente".

[21] C. Glendi, in Abuso del diritto e novità del processo tributario, p. 155-156.

[22] C.T. Reg. Milano n. 2088/38/15.

[23] C.T. Prov. Cremona n. 85/3/14, in Massimario delle Commissioni Tributarie della Lombardia.

2002 (il caso riguardava l'accertamento di dividendi e plusvalenze in capo ad una società ritenuta c.d. esterovestita). Tale ricostruzione è stata tuttavia ritenuta errata dal giudice tributario il quale, allineandosi alla sentenza n. 247/2011 della Corte Costituzionale, ha evidenziato che qualora alla medesima fattispecie siano astrattamente applicabili diverse proroghe *"l'Amministrazione Finanziaria non può mai utilizzarle in modo cumulativo, al fine di superare il massimo dell'ampliamento temporale previsto dalla singola norma attiva più favorevole per l'amministrazione"*, onde non addivenire a tempi *"irragionevolmente lunghi"*. Quindi, pur avendo avuto a disposizione 10 anni per la notifica delle contestazioni, gli atti sono partiti 12 anni dopo, a fronte di una *"precisa volontà di evitare responsabilità discendenti dall'omessa notifica degli avvisi di accertamento entro i termini ordinari, anche in considerazione dei rilevanti ammontari oggetto degli stessi"*, argomenta il giudice di prime cure. Ciò ha finito per generare in capo alla società *"un evidente danno e rilevanti disagi"*, portando quindi la C.T. Prov. a riconoscere un risarcimento aggiuntivo. Nel giudizio di appello, ai fini della ulteriore domanda di parte appellante relativa alla condanna per lite temeraria, il collegio giudicante ha inoltre considerato le seguenti circostanze: (i) l'Ufficio ha sostenuto che l'avviso di accertamento sarebbe stato notificato entro il termine decennale a mani dell'asserito rappresentante legale della società, ma tale affermazione *"non è dimostrata e risulta palesemente falsa alla luce della visura storica agli atti (…) che attesta la cessazione di tale incarico fin dal 2009"; (ii) l'Ufficio contesta "quanto rilevato dai primi giudici in merito alla valenza del giudicato formatosi, seppur in un diverso ed autonomo contenzioso, in ordine alla residenza olandese della società contribuente"* ma, vista la pronuncia della Suprema Corte, precedente la costituzione in giudizio in primo grado, *"il voler sostenere, come insiste l'Ufficio anche in appello, che i Giudici di Legittimità si sono espressi sulla residenza in Olanda della (□) "incidenter tantum" ed, in ogni caso, su fattispecie distinte e che hanno interessato soggetti fiscali terzi ed ulteriori, dimostra la pretestuosità, ai limiti della faziosità, di parte pubblica, atteso che la citata sentenza ha chiaramente stabilito la indiscussa residenza in Olanda della società"*.

Una fattispecie ancora più emblematica è quella esaminata dalla C.T. Prov. di Lucca[26], che ha condannato Equitalia Centro al pagamento di circa Euro 40.000,00 tra spese e risarcimento danni. Si tratta del caso di un'accettazione dell'eredità con beneficio di inventario, a seguito della quale, a distanza di anni dalla rituale redazione dell'inventario stesso, Equitalia Centro ha notificato agli eredi intimazioni di pagamento relative al debito del *de cuius*, per complessivi Euro 1.500.000,00. Nonostante la tempestiva informazione all'agente della riscossione dell'accettazione c.d. beneficiata, Equitalia notificava un'ulteriore intimazione di pagamento per l'intero credito e, *"in pieno dispregio dell'accettazione con beneficio d'inventario, quasi immediatamente procedeva a notificare un atto di pignoramento presso terzi sui beni personali"* degli eredi. La Commissione, dando atto che "i ricorrenti, in ossequio ad ogni formalità di legge, avevano accettato l'eredità del padre con beneficio d'inventario" e che tale dichiarazione era stata trascritta alla Conservatoria, accoglie il ricorso e condanna l'Ufficio al pagamento delle spese di giudizio nonché al rimborso del contributo unificato e al risarcimento dei danni.

[24] C.T. Prov. Milano, n. 8502/15/15.

[25] C.T. Reg. Milano, n. 4333/45/16.

[26] C.T. Prov. Lucca, n. 227/04/15.

Per quanto concerne l'ipotesi della responsabilità aggravata, non si può non ricordare in ultima istanza la funzione nomofilattica della Corte di Cassazione[27], troppo spesso trascurata o ignorata. La Suprema Corte dovrebbe garantire l'attuazione della legge nel caso concreto, realizzando la giurisdizione in senso stretto, e, per l'effetto, fornire indirizzi interpretativi uniformi per mantenere, nei limiti del possibile, l'unità dell'ordinamento giuridico, attraverso una sostanziale uniformazione della giurisprudenza. Non è tuttavia infrequente assistere a prese di posizione diverse (o coscientemente riferite ad orientamenti già superati) tanto dell'amministrazione finanziaria, quanto degli organi giudicanti, come non è infrequente l'ipotesi che una parte insistita colpevolmente in tesi giuridiche già reputate manifestamente infondate dal primo giudice ovvero in censure della sentenza impugnata la cui inconsistenza giuridica avrebbe potuto essere apprezzata dall'appellante in modo da evitare il gravame (così Cass. n. 24546/14; n. 1115/16): tutti atteggiamenti che giustificherebbero la condanna ai sensi dell'art. 96 c.p.c..

In conclusione, che si tratti di responsabilità aggravata, colpa grave o colpa lieve, la lezione che non dovrebbe mai essere dimenticata, tanto per dall'Erario quanto dal Contribuente, è quella dettata dagli articoli 23 e 53 della Costituzione, ai quali deve ispirarsi ogni attività, sia essa accertativa o difensiva: *"tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva" ma "nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge."*

[27] Art. 65, R.D. 30 gennaio 1941, n. 12: "La corte suprema di cassazione, quale organo supremo della giustizia, assicura l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, l'unità del diritto oggettivo nazionale, il rispetto dei limiti delle diverse giurisdizioni; regola i conflitti di competenza e di attribuzioni, ed adempie gli altri compiti ad essa conferiti dalla legge. La corte suprema di cassazione ha sede in Roma ed ha giurisdizione su tutto il territorio dello Stato e su ogni altro territorio soggetto alla sua sovranità".

CAPITOLO 7

QUESTIONI APERTE: IL RECLAMO MEDIAZIONE

di Domenico Flagiello

Prima di entrare nel merito della c.d. "questione aperta" della liquidazione delle spese di giudizio con riferimento alla fase del reclamo-mediazione, appare opportuno un inquadramento, seppur non esaustivo, quantomeno generale di tali istituti.

Il d.l. 98/2011[28] introducendo, nel d.lgs. 546/92, l'art. 17-bis, si è prefissato l'obiettivo di ridurre sempre più il contenzioso in materia tributaria per liti di importo inferiore ad € 20.000[29], imponendo, ex lege, una procedura stragiudiziale ed amministrativa obbligatoria, antecedente al Ricorso: il Reclamo, con facoltà di avanzare proposta di mediazione.

In definitiva il Reclamo altro non è che il Ricorso stesso che, in sede di costituzione in giudizio, il contribuente depositerà in Commissione Tributaria per impugnare l'atto impositivo.

L'Ente impositore ha, così, l'opportunità di rivedere l'atto emesso, su iniziativa del contribuente, alla luce dei rilievi sollevati da quest'ultimo nel Reclamo-Ricorso, alla luce dei criteri di: 1. incertezza delle questioni controverse; 2. grado di sostenibilità della pretesa; 3. economicità dell'azione amministrativa. Il tutto entro 90 giorni (salvo i casi di sospensione feriale, da escludere dal computo) dalla data di presentazione del suddetto Reclamo, pena la procedibilità del Ricorso.

Decorsi inutilmente, o con provvedimento di diniego, tali termini, nei 30 giorni seguenti occorrerà costituirsi in giudizio. Sarà questo il momento nel quale il Reclamo diverrà *ope legis* Ricorso.

La doverosità di tale premessa adesso, forse, appare più comprensibile, rispetto al tema della liquidazione delle spese "di giudizio". La fase di Reclamo è, infatti, stragiudiziale, essendo in questo stadio solo ipotetica ed eventuale quella processuale, con la conseguenza che, a rigore, sembrerebbe arduo parlare di spese di giudizio.

Detta in altri termini: come si può parlare di spese di giudizio se il giudizio non c'è e forse mai vi sarà se l'atto dovesse essere accolto?

Eccoci dunque al nocciolo della questione.

[28] Ad un osservatore attento non sfuggirà che il provvedimento in parola ha fatto il paio con il d.l. 78/2010, che aveva precedentemente introdotto, all'art. 29, il c.d. "accertamento esecutivo". Questi due interventi legislativi hanno sicuramente rappresentato una svolta con cui ancora ci si trova a fare i conti nel campo del contenzioso tributario, vista la forte compressione subita dalla tempistica della fase riscossiva, rispetto a quella accertativa. Ci si interroga ancora, ad esempio, sui profili di costituzionalità di un assetto normativo chiaramente "squilibrato" in favore del fisco, soprattutto con riferimento agli artt. 111 e 24 Cost.

[29] Il d.lgs. 156/2015, all'art.9, comma 4, lett l), intervenendo sul medesimo articolo 17-bis, ha esteso la procedura anche ai tributi locali, sino a quel momento prevista per i soli tributi gestiti dall'agenzia delle entrate.

7.1 Le spese nella fase di reclamo-mediazione

Ebbene, in realtà il tema è molto più pregnante di quanto si possa pensare.
Diversamente da quanto sostenuto dall'agenzia delle entrate nella Circolare n.9/E del 19/03/2012, non è affatto vero che la procedura di Reclamo-Mediazione non comporta un aggravio di oneri a carico del contribuente.

Questi, infatti, soprattutto nell'ipotesi in cui la lite sia superiore ad € 3.000, dovrà necessariamente rivolgersi ad un difensore abilitato che possa prestare la dovuta assistenza tecnica del caso, ex art. 12 d.lgs. 546/92, già all'atto del Reclamo.

In secondo luogo, non va dimenticato che il processo tributario è un processo di merito e dispositivo. Ciò vuol dire che, data l'identità esistente tra Reclamo e Ricorso, già in sede amministrativa/stragiudiziale (ovvero al momento della presentazione del Reclamo) vanno esposti tutti i motivi per i quali il contribuente contesta la fondatezza dell'atto, per cui è necessario esporre il *petitum* sin da questa fase, circoscrivendo il *thema decidendum* - su cui, in eventuale sede contenziosa, la Commissione Tributaria dovrà pronunciarsi - non potendosi integrare tali motivi allorquando il Reclamo non venisse accolto (espressamente o tacitamente).

Pertanto è facile concludere che il contribuente è senz'altro gravato dai costi di difesa sin da questa fase (e, visto quanto appena esposto, sarebbe consigliabile anche per liti di valore inferiore ad € 3.000, onde evitare di compromettere l'esito dell'eventuale Ricorso e vista la peculiarità della materia tributaria).

Se ci soffermiamo a riflettere sulla *ratio* delle norme che nel nostro ordinamento prevedono la liquidazione delle spese di giudizio e che, nel processo tributario, sono rappresentate dall'art. 15 d.lgs 546/92, possiamo fare lo sforzo di "uscire" dall'equivoco terminologico "spese di giudizio" per approdare ad un concetto più ampio ed appropriato quale potrebbe essere quello delle "spese di difesa".

Non è immaginabile, infatti, che il diritto al ristoro delle spese per il contribuente sorga solo ove si consumi la fase processuale, con disposizione da parte della competente Commissione Tributaria. E peraltro sembra anche anacronistico, rispetto al *trend* verso cui tendono le recenti norme in materia, che spingono sempre più verso un crescente decongestionamento delle liti, attraverso il potenziamento degli strumenti deflattivi.

Il contribuente, infatti, sin dalla fase di ricezione dell'atto impositivo necessita della dovuta assistenza professionale la quale, nel caso l'atto dovesse essere illegittimo o infondato e passibile di annullamento già in sede di Reclamo, comporta spese che non possono lasciarlo "inciso" ingiustamente.

Dunque il problema delle spese, come si vede, è avvertito e legittimo già nella procedura di Reclamo-Mediazione. Ma esso va conciliato con alcuni "pilastri" su cui si fonda il processo tributario, unico nel suo genere, che da un lato poggia sul principio di responsabilità, in base al quale la parte soccombente deve tenere indenne l'altra parte dalle spese di lite, salva la presenza di «gravi ed eccezionali ragioni» che dovessero far propendere per la compensazione tra le parti delle stesse. Ma, dall'altro

lato, troviamo il principio di indisponibilità della pretesa tributaria che rappresenterebbe il principale ostacolo da superare per permettere all'Ente che accogliesse il Reclamo di "autocondannarsi" alle spese.

Per uscire da questa impasse, però, può venirci in soccorso la Corte Cost., sent. 12.07.2005, n. 274 che ha sancito l'irragionevolezza della disposizione di cui all'art. 46, co. 3 d.lgs. 546/92[30] in quanto contrario all'art. 3 Cost. nella parte in cui prevedeva la cessazione della materia del contendere e la compensazione ope legis delle spese processuali a seguito dell'annullamento in autotutela, nel corso del giudizio, dell'atto impugnato.

Mutatis mutandis, si ritiene che tale ragionamento possa essere fatto valere anche con riferimento all'art. 17-bis d.lgs. 546/92, introdotto successivamente[31] a tale importante pronuncia della Consulta, visto che l'annullamento dell'atto in sede di Reclamo appare accostabile più al caso disciplinato dall'art.44 d.lgs. 546/92[32].

In effetti, se è vero che la procedura di Reclamo è una fase esoprocessuale, è altrettanto vero che essa è imposta ex lege quale condizione di procedibilità del Ricorso e, dunque, endocontenziosa, lato sensu.

Appare opportuno, a questo punto, fare alcune riflessioni sullo status quo, tenendo conto di alcuni aspetti utili a dirimere la vicenda:

- la mancata presentazione del Reclamo determina la definitività dell'atto, per cui, ove il contribuente dovesse ritenere l'atto illegittimo o infondato, esso andrà necessariamente predisposto (sempre che si tratti di liti reclamabili);
- il Reclamo non può essere de-qualificato ed equiparato ad un'istanza di autotutela[33] presentata dal contribuente;
- si assiste spesso, purtroppo, ad atti impositivi spiccati da Enti impositori in prossimità dei termini prescrizionali o decadenziali, i quali si rivelano poi, ad un'analisi più attenta, del tutto privi di fondamento. Evidentemente ciò accade in quanto tali atti accertativi vengono emessi con un po' più di "leggerezza" dall'Ente, in quei momenti troppo concentrato sul raggiungimento di propri obiettivi, piuttosto che sull'effettiva capacità contributiva del contribuente, ex art. 53 Cost. o sul buon andamento della pubblica amministrazione, ex art. 97 Cost. Peraltro, stante la ripartizione dell'onere della prova nel processo tributario, gli Enti emettono siffatti atti impositivi anche

[30] Art. 46 - Estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere. Formulazione illo tempore vigente: «1. Il giudizio si estingue, in tutto o in parte, nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge e in ogni altro caso di cessazione della materia del contendere. 2. La cessazione della materia del contendere è dichiarata, salvo quanto diversamente disposto da singole norme di legge, con decreto del presidente o con sentenza della commissione. Il provvedimento presidenziale è reclamabile a norma dell'art.28. 3. Le spese del giudizio estinto a norma del comma 1 restano a carico della parte che le ha anticipate, salvo diverse disposizioni di legge».

[31] Come detto in precedenza, è stato il D.L. 98/2011 ad inserire l'art.17-bis in questione.

[32] Ci si riferisce in particolare a: art. 44. Estinzione del processo per rinuncia al ricorso. «1. Il processo si estingue per rinuncia al ricorso. 2. Il ricorrente che rinuncia deve rimborsare le spese alle altre parti salvo diverso accordo fra loro. […]».

[33] L'autotutela sarà meglio approfondita nel successivo § 8.2, dove vedremo che anche su questo istituto vi sono "questioni aperte".

quando gli elementi raccolti non sarebbero in sé sufficienti ad integrare una violazione di qualche norma tributaria da parte del contribuente, proprio perché non intravedono "deterrenti". Se l'Ente dovesse, invece, tener conto del fatto che quell'atto, ove reclamabile, potrebbe comportare la necessità di tenere indenne il suo destinatario dalle spese di difesa, già nella fase amministrativa del Reclamo, forse verificherebbe con maggiore accortezza la fondatezza dello stesso o, quantomeno, penserebbe ad avviare un, certo più laborioso, contraddittorio con il contribuente.

Vi è un'oggettiva discriminazione, anch'essa lesiva dei principi di cui all'art. 3 Cost. in precedenza richiamato, tra situazioni simili, trattate in maniera diversa. Si pensi, infatti, ad atti di importo leggermente superiore ad € 20.000, che hanno la "possibilità" di vedersi riconosciute le spese di giudizio, non dovendo passare per la fase di Reclamo, rispetto agli atti impositivi di valore leggermente inferiore a tale soglia.

Infine v'è da dire che in altri campi, quello del processo civile in primis, si è via via abbandonata l'impostazione della compensazione delle spese di lite, se non in casi ben identificati dalla legge. Pertanto anche in ambito tributario sarebbe opportuno andare in questa direzione, rammentando, però, che vi è una differenza tra il contribuente e l'Ente impositore, di cui bisogna tener conto in sede di liquidazione di tali spese[34].

Per tutte queste ragioni si può facilmente comprendere il motivo che spinge i professionisti a chiedere che la liquidazione delle spese di difesa debba avvenire anche in sede di Reclamo.

Diverso appare il caso della Mediazione, laddove è chiaro che le parti raggiungono un punto "mediano" di intesa riconoscendosi a vicenda torti e ragioni. In tal caso sembrerebbe opportuno far prevalere una sorta di "soccombenza reciproca", con mancato riconoscimento delle spese alle parti in causa.

7.2 Conclusioni e riflessioni

Sic stantibus rebus l'unico strumento di tutela che avrebbe il contribuente "inciso" dalle spese di Reclamo pare essere l'azione risarcitoria ex art. 2043 c.c., sebbene non appaia così semplice ed immediato ottenere detto ristoro in sede civile.
Sarebbe opportuno e, anzi, consigliabile, a questo punto, che in sede di Reclamo-Ricorso il difensore, nell'ambito del petitum chieda, tra le altre cose, espressamente il riconoscimento delle spese del procedimento di reclamo, in modo, eventualmente, da potersi ugualmente costituire in giudizio, ove l'atto venisse annullato in questa fase senza riconoscimento delle spese di difesa. L'Ente, infatti, con il proprio provvedimento di annullamento, non farebbe venir meno, del tutto, la materia del contendere e il difensore sarebbe perfettamente legittimato a costituirsi ugualmente in giudizio[35].
Con riferimento, invece, a coloro i quali ritengono gli Enti impositori siano privi del potere di riconoscere le spese di lite in sede di Reclamo, si potrebbe evidenziare quanto segue:

- ritirando l'atto infondato/illegittimo, l'Ente starebbe ottemperando al principio di buon andamen-

[34] Le notule presentate dall'Erario, infatti, agganciandosi alle tariffe degli avvocati, appaiono del tutto spropositate, considerato che l'attività svolta da questo è ben diversa dalla difesa che deve approntare il contribuente rivolgendosi ad un professionista.

[35] Ne è un valido esempio la sentenza della Ctp Campobasso n. 147/03/2016 del 19/02/2016.

to della Pubblica Amministrazione, di cui l'art. 97 Cost. è massima espressione;

- l'accoglimento in sede di Reclamo evita di dover riconoscere le spese per il Contributo Unificato al contribuente, nonché l'eventuale condanna ex art. 96 c.p.c. dell'Ente;
- eventualmente si potrebbe sollecitare un intervento legislativo che, per non rendere sconveniente l'accoglimento del Reclamo, riconosca una percentuale dell'onorario del difensore (ad esempio il 70%). In mancanza di detta disposizione normativa o, quantomeno, nell'attesa, i difensori stessi potrebbero sin da adesso inserire una proposta del genere nei Reclami-Ricorsi predisposti, laddove la stessa sarebbe a metà strada tra il *petitum* del Reclamo e una proposta di mediazione, specificamente riferita al tema delle spese, evidentemente.

CAPITOLO 8

QUESTIONI APERTE: IMMEDIATA ESECUTIVITÀ VS PASSAGGIO IN GIUDICATO

di Matteo Feroci

L'ordinamento processuale italiano, nell'ottica di garantire la certezza del diritto e dell'applicazione delle norme, prevede l'istituto della cd. "cosa giudicata": in particolare un provvedimento o una sentenza si definisce *"passata in giudicato"* nel momento in cui contro la medesima non possono più essere esperite impugnazioni in quanto sono spirati i termini per proporle oppure la predetta sentenza è stata pronunciata dal giudice posto all'ultimo grado di giudizio, ovvero la Corte di Cassazione. L'effetto principe di una sentenza passata in giudicato è l'esecutività della medesima ovvero la sua attitudine a costituire un titolo idoneo attraverso il quale si può richiedere il pagamento della somma a cui la pronuncia fa riferimento. In alcuni casi, tuttavia, in deroga a quanto poc'anzi detto una sentenza può essere esecutiva anche quando la stessa non sia definitiva: in buona sostanza è quello che accade nel processo civile o amministrativo.

L'applicabilità del suddetto principio è stata recentemente estesa anche nell'ambito del processo tributario: in particolare, con la riforma avvenuta con il d.lgs. n. 156 del 24.09.2015 (misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario), è stato recepito il principio dell'esecutività provvisoria delle sentenze. In particolare l'art. 9 del predetto decreto, applicabile dall'1.06.2016 introduce, al d.lgs. 546/92, l'art. 67 bis[36] secondo il quale le sentenze emesse dalle Commissioni tributarie provinciali e regionali sono - seppur con alcune limitazioni - immediatamente esecutive.

La situazione ante - riforma

Fino al 31.05.2016 vi era una disciplina tale per cui veniva riconosciuta l'esecutività della sentenza in funzione del tipo di controversia che si era istaurata. In presenza di controversie riguardanti atti impositivi, quali ad esempio l'avviso di liquidazione, l'avviso di accertamento, le iscrizioni a ruolo, etc., il primo comma[37] dell'art. 68 prevedeva che il tributo oggetto della controversia nonché i relativi interessi, in presenza di riscossione frazionata, dovevano essere pagati nel seguente modo:

1. in presenza di una sentenza che rigettava il ricorso il contribuente doveva versare due terzi;
2. in presenza di una sentenza di parziale accoglimento l'importo da versare era quello previsto dalla sentenza medesima e che comunque non poteva eccedere i due terzi;
3. in presenza di una sentenza sfavorevole al contribuente, emessa della C.T.R., quest'ultimo doveva versare l'importo residuo che veniva determinato dalla sentenza stessa.

[36] "Le sentenze emesse dalle commissioni tributarie sono esecutive secondo quanto previsto dal presente capo".

[37] "Anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi d'imposta, nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni, il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato:
a) per i due terzi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso;
b) per l'ammontare risultante dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso;
c) per il residuo ammontare determinato nella sentenza della commissione tributaria regionale."

Veniva, inoltre, previsto che nelle tre ipotesi poc'anzi delineate la somma che il contribuente doveva versare veniva ridotta di quanto lo stesso avesse già versato[38] ed al tempo stesso, il secondo comma del predetto articolo, stabiliva che laddove il ricorso veniva accolto l'Ufficio doveva provvedere entro novanta giorni - decorrenti dalla notifica della sentenza - al rimborso del tributo versato, unitamente ai relativi interessi, in eccedenza rispetto a quanto stabilito dalla sentenza della C.T.P[39].

Va rilevato, inoltre, che nella precedente impostazione un contribuente che avesse ottenuto dalla C.T.P. o dalla C.T.R. una sentenza di accoglimento del ricorso doveva attendere che quest'ultima passasse in giudicato al fine di ottenere l'eventuale esecutività: sul punto la previgente formulazione dell'art. 69[40] stabiliva proprio che presupposto dell'esecutività fosse stata una sentenza definitiva di condanna da parte dell'Ufficio, dell'ente o del concessionario del servizio di riscossione. Appare evidente come tale situazione creava una disparità tra Amministrazione Finanziaria, la quale poteva azionare la riscossione anche in presenza di una sentenza non definitiva, ed il contribuente che invece doveva attendere che la predetta sentenza passasse in giudicato.

La situazione post - riforma

La riforma del contenzioso tributario, avvenuta come detto nel 2015, va ed eliminare questa disparità di trattamento attraverso l'introduzione dell'art. 67 bis, la modfica degli artt. 68, 69 e 70 e la contestuale abrogazione dell'art. 69 bis in tema di aggiornamento dei dati catastali. Quello che ne è scaturito è stato, appunto, l'introduzione dell'esecutività, seppur con alcuni limiti, delle sentenze emesse dalle Commissioni tributarie provinciali e regionali.

a) Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente (art. 69)

L'art. 69, a seguito della novella apportata dall'art. 9, viene rubricato come *"esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente"* e presenta un contenuto molto innovativo: mentre prima, come detto, il contribuente poteva ottenere l'esecutività della sentenza solo quando la stessa era passata in giudicato, attualmente il primo comma[41] prevede che l'esecutività si ha immediatamente e, in caso di inadempienza da parte dell'Ufficio, il contribuente, ai sensi del quinto comma[42], può richiedere il giudizio di ottemperanza, ex art. 70, alla commissione tributaria provinciale o, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla commissione tributaria regionale. L'esecutività della sentenza si

[38] Per le ipotesi indicate nelle precedenti lettere a), b) e c) gli importi da versare vanno in ogni caso diminuiti di quanto già corrisposto.

[39] "Se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza."

[40] "Se la commissione condanna l'ufficio del Ministero delle finanze o l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione al pagamento di somme, comprese le spese di giudizio liquidate ai sensi dell'articolo 15 e la relativa sentenza è passata in giudicato, la segreteria ne rilascia copia spedita in forma esecutiva a norma dell'art. 475 del codice di procedura civile, applicando per le spese l' art. 25, comma 2".

[41] "Le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente e quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'articolo 2, comma 2, sono immediatamente esecutive.

[42] "In caso di mancata esecuzione della sentenza il contribuente può richiedere l'ottemperanza a norma dell'articolo 70 alla commissione tributaria provinciale ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla commissione tributaria regionale."

sostanzia, pertanto, nell'obbligo imposto all'Amministrazione Finanziaria nel pagare quanto stabilito nella sentenza di condanna in un termine non superiore a novanta giorni decorrenti dalla notifica della sentenza oppure, qualora prevista, dalla presentazione della garanzia di cui successivamente si dirà.

L'immediata esecutività della sentenza, tuttavia, trova un limitazione che poi tra l'altro rappresenta - per così dire - anche una clausola di salvaguardia dell'ordinamento giuridico: il secondo periodo del primo comma dell'art. 69 prevede che il giudice nell'emanare una sentenza immediatamente esecutiva, che disponga il pagamento di un importo superiore ad euro diecimila (spese di giudizio escluse), possa richiedere al ricorrente (e quindi al contribuente) la presentazione di una garanzia le cui modalità, durata e caratteristiche saranno oggetto di un apposito decreto del MEF. La logica della garanzia, come detto, ha carattere cautelativo nei confronti della Pubblica Amministrazione: in particolare la ratio del legislatore delegato è stata quella di evitare che in presenza di una sentenza esecutiva favorevole al contribuente in primo grado a cui l'ufficio abbia adempiuto ma che poi nei gradi successivi venga ribaltata e diventi definitiva, il contribuente si riveli insolvente e non restituisca ciò che l'Amministrazione Finanziaria aveva precedentemente pagato[43]. In particolare, come previsto anche dalla relazione illustrativa al decreto delegato, la previsione della garanzia si rende necessaria in quanto *"per la parte privata occorre tenere conto del rischio che una volta ottenuto - in virtù di una sentenza esecutiva ma impugnata dalla competente Pubblica amministrazione - il pagamento di una somma a titolo di rimborso, non sia più possibile il pagamento delle somme erogate in caso di successiva riforma della sentenza"*. Gli eventuali costi, derivanti dall'ottenimento della predetta garanzia, a norma del successivo quarto comma saranno anticipati dal contribuente ma che poi, all'esito definitivo del giudizio, saranno traslati nei confronti della parte che risulterà essere soccombente.

Va da sé, infine, che laddove il contribuente non voglia anticipare i costi derivanti dall'ottenimento della garanzia che, a volte, potrebbero assumere importi piuttosto rilevanti, potrà non avvalersi della provvisoria esecutività della sentenza a lui favorevole ed attendere il giudizio definitivo che gli permetterà di ottenere quanto di sua competenza unitamente agli interessi di legge maturati da quando il primo giudizio si è instaurato.

b) Pagamento del tributo in pendenza del processo (art. 68)

L'art. 68, invece, risulta essere marginalmente modificato dalla riforma del contenzioso tributario; viene infatti riproposto integralmente il primo comma che, come sopra detto, disciplina le diverse regole di pagamento in pendenza di giudizio. L'unica vera novità è l'introduzione di un nuovo periodo nell'ambito del successivo secondo comma il quale prevede che in presenza di una mancata esecuzione del rimborso, derivante da un sentenza favorevole al contribuente, quest'ultimo possa ricorrere al giudizio di ottemperanza di cui all'art. 70.

[43] Tuttavia il pagamento di somme dell'importo superiore a diecimila euro, diverse dalle spese di lite, può essere subordinato dal giudice, anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante, alla prestazione di idonea garanzia".

[44] L'appellante può chiedere alla commissione regionale di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile.

c) Sospensione della sentenza della Commissione Tributaria Provinciale (art. 52)

Va sicuramente apprezzata la novella apportata all'art. 52 d.lgs. 546/1992 con la quale, al secondo comma[44], il legislatore delegato ha previsto la possibilità di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza di primo grado qualora sussistano gravi e fondate motivazioni a supporto. Si tratta senza dubbio di un aspetto piuttosto rilevante se si considera che fino al 31.12.2015 l'unica sospensione che il contribuente poteva chiedere era quella sugli atti impositivi di cui all'art. 47 e che comunque era subordinata - come noto - al verificarsi del *fumus boni juris* e del periculum in mora cioè che la mancata sospensione dell'atto impugnato arrecasse al contribuente un danno grave ed irreparabile.

Anche l'eventuale istanza di sospensione della sentenza di primo grado richiede la verifica degli anzidetti presupposti ed in particolare il giudice di appello dovrà ponderare se siano maggiormente meritevoli di tutela i gravi pregiudizi che potrebbero originarsi in capo al contribuente oppure il potenziale danno che l'Erario subirebbe non incassando subito la somma. A livello processuale il Presidente fisserà con decreto la trattazione dell'istranza, che dovrà tenersi nella prima camera di consiglio utile, ed al contempo ne verrà data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima del giorno fissato per l'adunanza.

In caso di eccezionale urgenza, ai sensi del quarto comma, il Presidente può anche disporre con decreto motivato e *"inaudita altera parte"* la sospensione della sentenza: tale provvedimento andrà poi confermato dal collegio giudicante. È importante notare come per accedere a questo tipo di provvedimento sia necessario dimostrare - ora più che mai - il pregiudizio che il contribuente subirebbe qualora la sentenza non venisse sospesa.

La decisione sull'eventuale accogliemento o rigetto dell'istanza cautelare di sospensione della sentenza viene fornita mediante ordinanza: a norma del quinto comma la stessa va comunicata immediatamente alle parti e contro la stessa, laddove rigettata, non può essere proposto appello e/o reclamo[45].

L'istanza di sospensione della sentenza potrebbe essere, infine, subordinata alla presentazione della medesima garanzia che il contribuente dovrebbe fornire in presenza di rimborsi di tributi superiori ad euro diecimila derivanti dall'esecutività della sentenza. Sul punto il sesto comma dell'art. 52 richiama il comma 8 bis dell'art. 47 secondo il quale durante la vigenza della sospensione si applicano gli interessi il cui tasso è quello applicabile in presenza di sospensione amministrativa.

[45] "Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e delibato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile".

CAPITOLO 9

LA PROPOSTA DELLA COMMISSIONE PROCESSO TRIBUTARIO U.N.G.D.C.E.C.

Con la modifica all'art. 15 del D. Lgs. n. 546 del 1992, il D. Lgs. n. 156 del 2015 ha rafforzato il principio cd. della soccombenza, orientando l'attenzione degli "addetti ai lavori" sulle modalità di liquidazione delle spese di giudizio.

In particolare, il nuovo comma *2-quinquies*, stabilisce che i compensi agli incaricati dell'assistenza tecnica vadano liquidati sulla base dei parametri previsti per le singole categorie professionali. Pertanto, per i Dottori commercialisti occorre fare riferimento ai parametri di cui al D.M. 140/2012; per gli Avvocati ai parametri di cui al D.M. 55/2014.

Per i compensi all'ente impositore (ad es. Agenzia entrate), poi, Il comma 2 sexies prevede il medesimo trattamento riservato agli Avvocati, seppure con una riduzione del 20%.

Applicando tali norme ai parametri attualmente vigenti, abbiamo la seguente situazione (es. valore della lite: 26.000,00 Euro):

Ricorso	Avvocati	Ente Impositore	Dottori Commercialisti
C.T. Provinciale	€ 3.800,75	€ 3.040,00	€ 1.560,00
C.T. Regionale	€ 4.341,25	€ 3.473,00	€ 1.560,00

È evidente che tale norma crea una disparità di trattamento: **a fronte della medesima prestazione emergono onorari sensibilmente diversi**.

Tale disparità, evidente nel raffronto tra Avvocati e Dottori commercialisti, risulta ancora più stridente lì dove il Legislatore ha previsto per **l'Ente impositore** (es. Agenzia delle entrate), "guarda caso", l'applicazione dei parametri previsti per gli Avvocati (seppure con una riduzione del 20%), **ossia quelli più alti**.

Per superare tali evidenti disuguaglianze ed aggiungere un altro mattone alla costruzione di quel processo "equo" da tutti invocato, si ritiene necessaria **la determinazione di parametri uguali per tutti i soggetti coinvolti**.

Per far ciò si potrebbe modificare l'art 15 comma 2-quiquies (e, di conseguenza, il comma 2-sexies) prevedendo che i compensi agli incaricati dell'assistenza tecnica non fossero liquidati sulla base *"dei parametri previsti per le singole categorie professionali"*, così come è previsto dall'attuale formulazione, bensì sulla base dei parametri previsti per il "processo tributario", ovvero con la determinazione di un riferimento economico unico per tutti i soggetti coinvolti nel contenzioso tributario.

ISBN 978-88-85506-01-5