

## Il governo delle spese nel processo tributario

*Isabella Vitiello\**

*SOMMARIO: 1. Regolamento delle spese in generale - 2. C.d. spese di giustizia e prenotazione a debito - 3. C.d. spese legali - 4. La regolazione delle spese processuali secondo la disciplina antecedente al D.L.vo 31 dicembre 1992, n. 546 - 5. La regolazione vigente delle spese processuali - 6. Il principio di soccombenza nel governo delle spese - 7. Compensazione delle spese - 8. Governo delle spese nel caso di estinzione del processo - 9. Governo delle spese nelle controversie di cui all'art. 17 bis D.L.vo n. 546/1992 (il reclamo e la mediazione) - 10. Governo delle spese nel caso di tentativo di conciliazione andato a vuoto e nel caso di intervenuta conciliazione - 11. Eterointegrazione nella disciplina delle spese - 12. Governo delle spese collegato alla violazione delle regole redazionali degli atti processuali - 13. Ammontare delle spese legali - 4. Conclusioni.*

### *1. Regolamento delle spese in generale.*

Il processo tributario, come ogni altro, comporta una serie di spese afferenti al compimento di atti processuali (bollo, diritti, notifiche, Ctu, ecc.), c.d. spese di giustizia, e al pagamento degli onorari dei difensori e dei loro ausiliari, c.d. spese legali (1). Sia le spese correlate all'accesso al servizio giustizia (c.d. spese di giustizia), sia quelle connesse alla prestazione d'opera professionale erogata dal difensore (c.d. spese legali) fanno carico inizialmente, quale anticipazione, alla parte che le ha determinate, salve le norme sul gratuito patrocinio (2). Nel caso di intervento di terzi per ordine del giudice, sia di sua iniziativa che su istanza di parte, le relative spese vanno rimborsate a cura della parte soccombente, ove si accerti che essa - con il suo atteggiamento processuale e con le sue eccezioni in seguito respinte - abbia reso necessaria l'integrazione del contraddittorio in questione.

---

(\*) Funzionario dell'Agenzia delle Entrate.

Le considerazioni espresse nel presente studio rappresentano il pensiero dell'Autrice e non necessariamente quello della Amm.ne presso la quale presta servizio.

(1) Tanto trova conferma nell'art. 15, comma 2 *ter* D.L.vo 31 dicembre 1992, n. 546, recante "Disposizioni sul processo tributario", secondo cui "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) Giusta l'art. 8 D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, avente ad oggetto il "Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia", "1. Ciascuna parte provvede alle spese degli atti processuali che compie e di quelli che chiede e le anticipa per gli atti necessari al processo quando l'anticipazione è posta a suo carico dalla legge o dal magistrato. 2. Se la parte è ammessa al patrocinio a spese dello Stato, le spese sono anticipate dall'erario o prenotate a debito, secondo le previsioni della parte III del presente testo unico".

## 2. C.d. spese di giustizia e prenotazione a debito.

Le c.d. spese di giustizia consistono nel pagamento del contributo unificato. Questo ha natura tributaria (3) e costituisce un onere in capo alla parte che chiede l'accesso al servizio (*rectius*: funzione) giustizia. L'attuale regolamentazione dello stesso è contenuta nel D.P.R. n. 115/2002.

La parte che deposita il ricorso - sia principale che incidentale, tanto nei due gradi di merito quanto nel giudizio di legittimità - è tenuta al pagamento contestuale del contributo unificato (art. 14, commi 1 e 3, D.P.R. n. 115/2002).

L'ammontare degli importi nei due gradi di merito è indicato nell'art. 13, comma 6 *quater*, D.P.R. n. 115/2002, il quale così dispone: “*Per i ricorsi principale ed incidentale proposti avanti le Commissioni tributarie provinciali e regionali è dovuto il contributo unificato nei seguenti importi: a) euro 30 per controversie di valore fino a euro 2.582,28; b) euro 60 per controversie di valore superiore a euro 2.582,28 e fino a euro 5.000; c) euro 120 per controversie di valore superiore a euro 5.000 e fino a euro 25.000 e per le controversie tributarie di valore indeterminabile; d) euro 250 per controversie di valore superiore a euro 25.000 e fino a euro 75.000; e) euro 500 per controversie di valore superiore a euro 75.000 e fino a euro 200.000; f) euro 1.500 per controversie di valore superiore a euro 200.000*” (4).

---

(3) La Corte costituzionale, con la decisione 11 febbraio 2005, n. 73, ha affermato la natura di “entrata tributaria erariale” del contributo unificato, che si desume, “*indipendentemente dal nomen iuris utilizzato dalla normativa che lo disciplina: a) dalla circostanza che esso è stato istituito in forza di legge a fini di semplificazione e in sostituzione di tributi erariali gravanti anch'essi su procedimenti giurisdizionali, quali l'imposta di bollo e la tassa di iscrizione a ruolo, oltre che dei diritti di cancelleria e di chiamata in causa dell'ufficiale giudiziario (art. 9, commi 1 e 2, della legge n. 488 del 1999); b) dalla conseguente applicazione al contributo unificato delle stesse esenzioni previste dalla precedente legislazione per i tributi sostituiti e per l'imposta di registro sui medesimi procedimenti giurisdizionali (comma 8 dello stesso art. 9); c) dalla sua espressa configurazione quale prelievo coattivo volto al finanziamento delle «spese degli atti giudiziari» (rubrica del citato art. 9); d) dal fatto, infine, che esso, ancorché connesso alla fruizione del servizio giudiziario, è commisurato forfetariamente al valore dei processi (comma 2 dell'art. 9 e tabella 1 allegata alla legge) e non al costo del servizio reso od al valore della prestazione erogata. Il contributo ha, pertanto, le caratteristiche essenziali del tributo e cioè la doverosità della prestazione e il collegamento di questa ad una pubblica spesa, quale è quella per il servizio giudiziario (analoga mente si sono espresse, quanto alle caratteristiche dei tributi, le sentenze n. 26 del 1982, n. 63 del 1990, n. 1 del 1995, n. 11 del 1995 e n. 37 del 1997), con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante”.*

La natura di entrata tributaria del contributo unificato è stata ribadita da Cass. S.U., sentenza 5 maggio 2011, n. 9840, secondo cui “*Da tale qualificazione discende che conoscere della domanda proposta dall'attuale ricorrente, rientra nella giurisdizione del giudice tributario in base al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, art. 2, comma 1, e art. 19 lettera d). Le questioni di nullità sollevate con la domanda attengono infatti non ad atti dell'esecuzione forzata esattoriale, ma ad atti inerenti alla fase della riscossione, il controllo della cui legittimità, quando riguardino tributi, spetta al giudice tributario*”.

(4) Il comma 3 bis dell'art. 13, D.P.R. n. 115/2002 statuisce inoltre che “*Ove il difensore non indichi il proprio numero di fax ai sensi dell'articolo 125, primo comma, del codice di procedura civile e il proprio indirizzo di posta elettronica certificata ai sensi dell'articolo 16, comma 1-bis, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, ovvero qualora la parte ometta di indicare il codice fiscale nell'atto introduttivo del giudizio o, per il processo tributario, nel ricorso il contributo unificato è aumentato della metà*”.

Il contributo di cui al comma 6 *quater* è raddoppiato per i processi dinanzi alla Corte di cassazione (artt. 13, comma 1 *bis* e 261 D.P.R. n. 115/2002).

Il valore della lite, giusta l'art. 14, comma 3 *bis*, D.P.R. n. 115/2002

- deve risultare da apposita dichiarazione resa dalla parte nelle conclusioni del ricorso, anche nell'ipotesi di prenotazione a debito;

- è determinato, per ciascun atto impugnato anche in appello, ai sensi del comma 2 dell'articolo 12 del D.L.vo 31 dicembre 1992, n. 546, secondo cui "*Per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste*".

Va precisato che allorché parte in giudizio è una Amministrazione dello Stato, anche ad ordinamento autonomo, opera la prenotazione a debito delle spese di giudizio regolata dall'art. 158 D.P.R. n. 115/2002 (5). Viene in rilievo l'annotazione a futura memoria di una voce di spesa, per la quale non vi è il pagamento, ai fini dell'eventuale successivo recupero. Si tratta in genere di imposte, tasse e tributi vari, ma non solo, che, nei casi espressamente previsti dalla legge, lo Stato non percepisce immediatamente, ma si limita ad annotare (non avendo senso un'anticipazione in favore di sé stesso) ai fini dell'eventuale successivo recupero (6). Ossia: se nella controversia lo Stato risulterà vincitore, si procederà al recupero nei confronti della controparte; se nella controversia lo Stato risulterà soccombente, si procederà al definitivo annullamento.

Beneficiano di tale disciplina - da interpretare in senso restrittivo, in quanto derogatoria della regola generale del pagamento del contributo unificato - le Amministrazioni dello Stato, anche ad ordinamento autonomo. Ossia:

- Presidenza Consiglio dei ministri e organi alla stessa riconducibili, come gli organi delegati dell'Amministrazione centrale dello Stato quali i Commissari delegati in materia di protezione civile *ex art. 25, comma 7, D.L.vo 2 gennaio 2018 n. 1* ed i Commissari Straordinari del Governo *ex art. 11 l. 23 agosto 1988, n. 400*;

- Ministeri;

- Amministrazioni dello Stato organizzate con ordinamento autonomo,

---

(5) "*1. Nel processo in cui è parte l'amministrazione pubblica, sono prenotati a debito, se a carico dell'amministrazione: a) il contributo unificato nel processo civile, nel processo amministrativo e nel processo tributario; b) l'imposta di bollo nel processo contabile; c) l'imposta di registro ai sensi dell'articolo 59, comma 1, lettere a) e b), del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, nel processo civile e amministrativo; d) l'imposta ipotecaria e catastale ai sensi dell'articolo 16, comma 1, lettera e), del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347; e) le spese forfettizzate per le notificazioni a richiesta d'ufficio nel processo civile. 2. Sono anticipate dall'erario le indennità di trasferta o le spese di spedizione degli ufficiali giudiziari per le notificazioni e gli atti di esecuzione a richiesta dell'amministrazione. 3. Le spese prenotate a debito e anticipate dall'erario sono recuperate dall'amministrazione, insieme alle altre spese anticipate, in caso di condanna dell'altra parte alla rifusione delle spese in proprio favore*".

(6) Così: A. BRUNI, G. PALATIello, *La difesa dello Stato nel processo*, UTET Giuridica, 2011, p. 194.

come il Fondo edifici di culto (artt. 56 e ss. L. 20 maggio 1985, n. 222), i Conservatori di musica (L. 21 dicembre 1999, n. 508) e, soprattutto, le Istituzioni scolastiche (Istituti e Scuole Statali). Alle Istituzioni scolastiche è stata attribuita, in virtù dell'articolo 21 della legge 15 marzo 1997, n. 59, l'autonomia e la personalità giuridica; tali enti, tuttavia costituiscono altresì organi dello Stato atteso che sono compenetrati nell'Amministrazione dello Stato (7);

- Agenzie fiscali (Agenzia delle entrate, Agenzia delle dogane e Agenzia del demanio) (8).

### 3. C.d. spese legali.

Le spese legali costituiscono la remunerazione per l'attività professionale prestata per la difesa della parte. Giusta l'art. 24, comma 2, Cost. *“La difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento”*. Chi intende agire o resistere in giudizio ha l'onere di avvalersi di un difensore.

Tanto a mezzo della stipulazione di un contratto d'opera professionale (artt. 2222-2238 c.c.) oppure, nel caso dei non abbienti, in virtù di provvedimenti attributivi del patrocinio a spese dello Stato (secondo la disciplina contenuta negli artt. 137-139 D.P.R. n. 115/2002).

Per gli enti impositori (*“l'ufficio dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, gli altri enti impositori, l'agente della riscossione ed i soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446”*: così l'art. 10 D.L.vo n. 546/1992) vi è una normativa speciale, che faculta anche la difesa personale con un peculiare regime circa le spese legali, contenuta nell'art. 11, commi 2 e 3, D.L.vo n. 546/1992 secondo cui *“L'ufficio dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300 nonché dell'agente della riscossione, nei cui confronti è proposto il ricorso, sta in giudizio direttamente o mediante la struttura territoriale sovraordinata. Stanno altresì in giudizio direttamente le cancellerie o segreterie degli uffici giudiziari per il contenzioso in materia di contributo unificato. L'ente locale nei cui confronti è proposto il ricorso può stare in giudizio anche mediante il dirigente dell'ufficio tributi, ovvero, per gli enti locali privi di figura dirigenziale, mediante il titolare della posizione organizzativa in cui è collocato detto ufficio”*. Inoltre, le Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli di cui al D.L.vo 30 luglio 1999, n. 300, possono essere assistite - nei due giudizi di merito - dall'Avvocatura dello Stato (così l'art. 12, comma 8, D.L.vo n. 546/1992, in raccordo all'art. 72

---

(7) Conf. Cass., 13 luglio 2004, n. 12977; Cons. Stato, 27 novembre 2019, n. 808.

(8) Art. 12, comma 5, D.L. 2 marzo 2012, n. 16, conv. L. 26 aprile 2012, n. 44: *“Le disposizioni di cui all'articolo 158 del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, si applicano alle Agenzie fiscali delle entrate, delle dogane, del territorio e del demanio”*.

D.L.vo n. 300/1999 secondo cui “*Le agenzie fiscali possono avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato, ai sensi dell'articolo 43 del testo unico approvato con regio decreto 30 ottobre 1933, n. 1611, e successive modificazioni*”); assistenza che è necessaria, secondo la disciplina dell'art. 43 R.D. n. 1611/1933, nel giudizio di legittimità.

La parametrizzazione del compenso viene fissata, giusta la normativa in materia, da un regolamento ministeriale (9). La remunerazione del difensore comprende l'onorario, le spese vive documentate ed altresì un rimborso forfettario del 15% per le spese generali.

*4. La regolazione delle spese processuali secondo la disciplina antecedente al D.L.vo 31 dicembre 1992, n. 546.*

Nella normativa previgente al D.L.vo n. 546/1992 - contenuta nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 avente ad oggetto “*Revisione della disciplina del contenzioso tributario*” - era previsto che “*Al procedimento dinanzi alle commissioni tributarie si applicano, in quanto compatibili con le norme del presente decreto e delle leggi che disciplinano le singole imposte, le norme contenute nel libro I del codice di procedura civile, con esclusione degli articoli da 61 a 67, dell'art. 68, primo e secondo comma, degli articoli da 90 a 97*” (art. 39, comma 1, D.P.R. n. 636/1972, anche dopo la novella operata con l'art. 1, L. 22 maggio 1989, n. 198; sottolineatura aggiunta).

Testualmente - nel difetto di una espressa disciplina, confermata da una espressa esclusione dell'applicazione degli articoli del codice di rito civile - non operava il governo delle spese nel processo tributario. Tanto, deve ritenersi, per l'assenza dell'obbligo della assistenza tecnica in giudizio in uno alle incertezze ed ambiguità *illo tempore* sulla natura giurisdizionale o amministrativa delle Commissioni tributarie.

*5. La regolazione vigente delle spese processuali.*

Tra le disposizioni generali sul processo tributario, contenute nel D.L.vo 31 dicembre 1992, n. 546, vi è l'art. 15 (significativamente novellato nel 2015), avente ad oggetto la regolazione delle spese di giudizio, il quale così dispone:

*“1. La parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza.*

*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.*

---

(9) All'attualità: Decreto 10 marzo 2014, n. 55 contenente il “*Regolamento recante la determinazione dei parametri per la liquidazione dei compensi per la professione forense, ai sensi dell'articolo 13, comma 6, della legge 31 dicembre 2012, n. 247*”.

*2-bis. Si applicano le disposizioni di cui all'articolo 96, commi primo e terzo, del codice di procedura civile.*

*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”.*

All'evidenza la disciplina dell'art. 15 citato richiama, testualmente o con recezione del contenuto, la disciplina contenuta nel codice di rito civile (10).

La disposizione costituisce trama coerente con la necessità della assi-

---

(10) Sulla materia delle spese nel processo tributario: V. BARTOLI, F. Poddighe, *La disciplina delle spese nel processo tributario*, in *Fisco*, 2000, 27, pp. 8970 e ss.; A. Rossi, *Condanna al pagamento delle spese di giudizio nel contenzioso tributario*, in *Fisco*, 2001, 38, pp. 12503 e ss.; F. Russo, *Le spese processuali nel processo tributario*, in *Fisco*, 2009, 12 - parte 1, pp. 1898 e ss.; M. Scuffi, *Regolamentazione e liquidazione delle spese nel giudizio tributario*, in *Fisco*, 2013, 3 - parte 1, pp. 363 e ss.; A. Russo, *Revisione delle spese di lite nel processo tributario*, in *Fisco*, 2015, 44, pp. 4231 e ss.; M. Lupano, *Spese nel processo tributario - compensazione delle spese nel processo tributario*, in *Giur. It.*, 2018, 3, pp. 625 e ss.; F. Corda, *Le spese giudiziali nel processo tributario*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2018, 4, pp. 1539 e ss.

stenza tecnica in giudizio come regolata dall'art. 12 D.L.vo n. 546/1992 (11), in uno con la consapevolezza della natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie. Si ricorda, infatti, che le Commissioni tributarie sono organi preesistenti alla Costituzione dalla originaria dubbia natura giuridica; successivamente si è consolidata la tesi della natura di giudice speciale delle stesse.

Il giudice deve pronunciare d'ufficio sulle spese. Nel caso in cui il giudizio sia dichiarato estinto per cessazione della materia del contendere (12), permanendo tra le parti un contrasto circa l'onere delle spese, il giudice deve procedere ai necessari accertamenti sulla fondatezza delle domande e delle eccezioni delle parti medesime, al fine di stabilire quale sarebbe stata l'incidenza della soccombenza (c.d. soccombenza virtuale) se il giudizio fosse stato definito con pronuncia di merito, decidendo così sulle spese.

---

(11) “1. Le parti, diverse dagli enti impositori, dagli agenti della riscossione e dai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, devono essere assistite in giudizio da un difensore abilitato.

2. Per le controversie di valore fino a tremila euro le parti possono stare in giudizio senza assistenza tecnica. Per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.

3. Sono abilitati all'assistenza tecnica, se iscritti nei relativi albi professionali o nell'elenco di cui al comma 4:

a) gli avvocati; b) i soggetti iscritti nella Sezione A commercialisti dell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili; c) i consulenti del lavoro; [...]

5. Per le controversie di cui all'articolo 2, comma 2, primo periodo, sono anche abilitati all'assistenza tecnica, se iscritti nei relativi albi professionali: a) gli ingegneri; b) gli architetti; c) i geometri; d) i periti industriali; e) i dottori agronomi e forestali; f) gli agrotecnici; g) i periti agrari.

6. Per le controversie relative ai tributi doganali sono anche abilitati all'assistenza tecnica gli speditieri doganali iscritti nell'apposito albo.

7. Ai difensori di cui ai commi da 1 a 6 deve essere conferito l'incarico con atto pubblico o con scrittura privata autenticata od anche in calce o a margine di un atto del processo, nel qual caso la sottoscrizione autografa è certificata dallo stesso incaricato. All'udienza pubblica l'incarico può essere conferito oralmente e se ne dà atto a verbale.

8. Le Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, possono essere assistite dall'Avvocatura dello Stato.

9. I soggetti in possesso dei requisiti richiesti nei commi 3, 5 e 6 possono stare in giudizio personalmente, ferme restando le limitazioni all'oggetto della loro attività previste nei medesimi commi.

10. Si applica l'articolo 182 del codice di procedura civile ed i relativi provvedimenti sono emessi dal presidente della commissione o della sezione o dal collegio”.

(12) Art. 46 D.L.vo n. 546/1992 (Estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere):

“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 con decreto del presidente o con sentenza della commissione. Il provvedimento presidenziale è reclamabile a norma dell'art. 28.

3. Nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge le spese del giudizio estinto restano a carico della parte che le ha anticipate”.

## 6. Il principio di soccombenza nel governo delle spese.

Il comma 1 del citato art. 15 - secondo cui “*La parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza*” - itera i contenuti dell’art. 91, comma 1, primo periodo, c.p.c. (13). Con esso si fissa nel processo tributario, e per tutti i tipi di giudizi - quale canone regolatorio nel governo delle spese - il principio di soccombenza. La liquidazione prescinde dal deposito della nota spese a sensi dell’art. 75 att. c.p.c.

La condanna al rimborso delle spese di giudizio trova il suo fondamento nell’esigenza di evitare una diminuzione patrimoniale alla parte che ha dovuto svolgere un’attività processuale per ottenere il riconoscimento di un suo diritto: essa quindi non ha natura sanzionatoria, né avviene a titolo di risarcimento dei danni - costituendo il comportamento del soccombente esercizio del diritto di difesa in giudizio - ma è conseguenza oggettiva della soccombenza, rispondendo alla necessità di ristorare la parte vittoriosa dagli oneri inerenti al dispendio di attività processuale legata all’iniziativa od al comportamento dell’avversario. Tanto in coerenza con il principio chiovendiano che il processo deve dare tutto, ma proprio tutto alla parte che ha ragione.

Parte soccombente è quindi in generale quella che, lasciando insoddisfatta una pretesa riconosciuta come fondata o azionando una pretesa riconosciuta infondata, abbia dato causa alla lite. La soccombenza può tuttavia derivare anche da ragioni di carattere meramente processuale, indipendentemente dal merito della questione controversa (ad esempio, per inammissibilità del ricorso, pur se fondato). L’individuazione della parte soccombente, ai fini della condanna alle spese, deve essere operata in considerazione dell’esito finale della controversia sulla base di una valutazione globale ed unitaria, senza che possa rilevare l’esito di una particolare fase del processo e senza poter separare l’esito del giudizio di impugnazione dai risultati totali del processo (se non per quanto concerne la possibilità di compensazione).

Alla parte vincitrice la rifusione delle spese processuali spetta solo per le spese effettivamente sostenute e per il solo fatto oggettivo della soccombenza della controparte, quale che sia stata la posizione assunta da questa in sede processuale. La condanna al rimborso delle spese non può essere quindi pronunciata in favore del contumace vittorioso, poiché tale parte, non avendo spiegato alcuna attività processuale, non ha sopportato alcuna spesa al cui rimborso abbia diritto (14).

La parte (privata) vittoriosa ha diritto al rimborso diretto delle spese dal

---

(13) “*Il giudice, con la sentenza che chiude il processo davanti a lui, condanna la parte soccombente al rimborso delle spese a favore dell’altra parte e ne liquida l’ammontare insieme con gli onorari di difesa*”.

(14) Per tali rilievi A. ROSSI, *Condanna al pagamento delle spese di giudizio nel contenzioso tributario*, cit.



soccombente, sia se costituita a mezzo di assistenza tecnica sia se sta in giudizio personalmente come previsto dall'art. 12, comma 2, del D.L.vo (per le controversie di valore fino a tremila euro), anche se si ritiene che il ristoro, in questo caso, non possa superare le spese vive sostenute (in pratica il contributo unificato) (15).

Le parti coinvolte nella condanna alle spese non sono solo l'attore e il convenuto, ma anche l'interveniente *ex art.* 14 D.L.vo n. 546/1992. Ciò in ossequio ai principi per i quali parte soccombente può essere l'attore, il convenuto e qualunque intervenuto (16).

La sentenza che chiude il processo - nella pacifica interpretazione dottrinale (17) e giurisprudenziale (18) - è la sentenza definitiva che decide totalmente il merito della lite oppure una questione, pregiudiziale di rito o di merito o preliminare di merito, in senso ostativo alla prosecuzione del giudizio. Quanto ricostruito trova conferma nel D.L.vo n. 546/1992, che all'art. 5, comma 3, qualifica come sentenza il provvedimento con il quale la commissione tributaria dichiara la propria incompetenza; ciò in uno agli artt. 35 e 36, per i quali il provvedimento definitorio del giudizio - sia in rito che sul merito - è di norma la sentenza, la quale, poi, deve essere definitiva (art. 35, comma 3: “*Alle deliberazioni del collegio si applicano le disposizioni di cui agli articoli 276 e seguenti del codice di procedura civile. Non sono tuttavia ammesse sentenze non definitive o limitate solo ad alcune domande*”).

La dottrina processualcivilistica evidenzia che il provvedimento che contiene la condanna alle spese può anche non essere una sentenza (ad esempio, un'ordinanza o un decreto), ma deve trattarsi di una pronuncia che definisce il processo davanti al giudice che la emette, tenendo conto dell'esito complessivo della lite (19). Analogo rilievo vale per il processo tributario. All'uopo si

---

(15) Così M. SCUFFI, *Regolamentazione e liquidazione delle spese nel giudizio tributario*, cit., il quale precisa che una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 15 del D.L.vo n. 546/1992 non consente un diverso trattamento nelle due ipotesi, tanto più che l'ufficio o l'ente locale, ove assistito da propri funzionari o dipendenti, conserva pur sempre il diritto alla liquidazione (ancorché decurtato nell'onorario del 20%) a sensi dell'art. 15, comma 2 *sexies*, del D.L.vo n. 546/1992.

(16) Così S. SATTÀ, *Commentario al codice di procedura civile*, Libro primo, Milano, Vallardi, 1959, p. 301.

(17) *Ex plurimis*: C. MANDRIOLI, A. CARRATTA, *Diritto processuale civile*, vol. I, Torino, Giappichelli, 2016, 25° ed., p. 424; S. SATTÀ, *Commentario al codice di procedura civile*, cit., p. 302.

(18) *Ex plurimis*: Cass., 8 maggio 1992, n. 5504; 19 gennaio 1999, n. 469, che precisa “*In relazione al concetto di sentenza che chiude il processo, ai sensi dell'art. 91 non si richiede esclusivamente una soccombenza in merito, rilevando anche una soccombenza per ragioni di ordine processuale (Cass. 6 marzo 1987, n. 2377), purché la pronuncia che la dichiara, in forma di sentenza, chiuda il processo davanti al giudice, cioè sia conclusiva almeno di una fase del giudizio. In particolare, la giurisprudenza ha già avuto modo di rilevare come, agli effetti del regolamento delle spese processuali, la soccombenza ben può essere determinata, anziché da ragioni di merito, dall'aver la parte attrice adito un giudice privo di giurisdizione o di competenza, ricorrendo pure in tal caso il mancato accoglimento della domanda, ancorché per un impedimento di carattere processuale (Cass., Sez. lav., 9 agosto 1996, n. 7389)*”.

(19) C. MANDRIOLI, A. CARRATTA, *Diritto processuale civile*, cit., 425, in nota.

richiama il decreto del Presidente *ex art.* 46, comma 2, D.L.vo n. 546/1992 dichiarativo della cessazione della materia del contendere.

Nell'ambito della regolazione del principio di soccombenza vi è il testuale richiamo - con il comma 2 *bis* dell'art. 15 - dei commi 1 e 3 dell'art. 96 c.p.c. sulla responsabilità aggravata, i quali così dispongono:

- *“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”* (comma 1). La mala fede implica intenzionalità dannosa e consapevolezza, mentre la colpa grave esclude la volontarietà, ma non si esaurisce solo - come la colpa c.d. lieve - nella negligenza, imprudenza o imperizia, dovendo le stesse esser elevate, macroscopiche. Si deve trattare, insomma, di violazioni grossolane del dovere di diligenza, di prudenza e perizia (*non intelligere quod omnes intelligunt*). È questa la responsabilità aggravata per lite temeraria (responsabilità processuale speciale rispetto alla generale responsabilità extracontrattuale prevista e disciplinata agli artt. 2043 ss. c.c.), allorché il comportamento del soggetto, che agisce o resiste in giudizio, assume modalità illecite che si sostanziano in abuso del diritto ad agire o resistere in giudizio;

- *“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 3). All'evidenza, se viene constatato un comportamento socialmente e civilmente censurabile (dolo, colpa grave), il giudice può condannare il soccombente a pagare non solo le spese di lite ma anche i cd. danni punitivi, con finalità deterrente.

La disposizione costituisce una eccezionale ipotesi di c.d. danni punitivi, ossia ulteriori rispetto ai danni effettivamente subiti. Circa i danni punitivi si è rilevato che - sulla premessa che a nessuno dovrebbe essere concessa la possibilità di trarre profitto dal compimento di una condotta illecita - *“questa articolazione risarcitoria conferisce alla vittima dell'illecito l'opportunità di ottenere una sanzione esemplare nei confronti di chi ha commesso in mala fede un atto particolarmente grave e riprovevole”* (20).

Si è evidenziata la portata eccezionale della disposizione. Ciò in quanto nell'ordinamento giuridico italiano - a differenza di altre esperienze giuridiche, ad es. statunitense - la regola è che il danno risarcibile è determinato in via primaria dal principio di causalità: il debitore è tenuto al risarcimento del danno che è conseguenza immediata e diretta dell'inadempimento (art. 1223 c.c., disposizione richiamata, in materia di danno aquiliano, dall'art. 2056 c.c.).

---

(20) Così R. PARDOLESI, voce *Danni punitivi*, in *Dig. disc. priv.* (sez. civ. - Aggiornamento), Torino, UTET, 2007, I, pp. 452 ss.

Alla base di questa regola sta il principio del danno effettivo: l'obbligo del risarcimento deve adeguarsi al danno effettivamente subito dal creditore, il quale non deve ricevere né più né meno di quanto necessario a rimuovere gli effetti economici negativi dell'inadempimento o dell'illecito. Non sono ammessi, pertanto, a legislazione vigente, i c.d. danni punitivi. Non è, cioè, ammesso il risarcimento in funzione punitiva del danneggiante. È infatti estranea al nostro ordinamento l'idea che il risarcimento del danno possa avere una funzione afflittiva per il danneggiante (21). Questa è la regola. L'ordinamento potrebbe tuttavia, con una norma *ad hoc*, introdurre - per la tutela di interessi costituzionalmente tutelati - ipotesi di danni punitivi. Uno di questi casi è, appunto, la disposizione di cui all'art. 96, comma 3, c.p.c. (22).

Il principio di soccombenza viene applicato anche al procedimento cautelare, sulla falsariga della disciplina processualcivile (art. 669 *septies*, commi 2 e 3 c.p.c. per il caso di provvedimento negativo; art. 669 *octies*, comma 7, c.p.c. per il caso del provvedimento di accoglimento) e del processo amministrativo (art. 57 c.p.a.) (23). Tanto con la disposizione dell'art. 15, 2-*quater*, per la quale “*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*”. Disposizione iterativa - anche nel tenore letterale - della disciplina operante per il processo amministrativo.

### 7. Compensazione delle spese.

Il comma 2 dell'art. 15 disciplina la compensazione delle spese di lite: “*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*”.

Questa disposizione contiene una disciplina identica a quella operante

---

(21) Per tali aspetti: C.M. BIANCA, *Diritto civile. 5. La responsabilità*, II edizione, Milano, Giuffrè, 2012, pp. 140-141.

(22) Altre ipotesi sono: la misura coercitiva di cui all'art. 614 *bis* c.p.c.; l'ipotesi dell'art. 125 D.L.vo 10 febbraio 2005, n. 30 contenente il Codice della Proprietà Industriale (“*1. Il risarcimento dovuto al danneggiato è liquidato secondo le disposizioni degli articoli 1223, 1226 e 1227 del codice civile, tenuto conto di tutti gli aspetti pertinenti, quali le conseguenze economiche negative, compreso il mancato guadagno, del titolare del diritto leso, i benefici realizzati dall'autore della violazione e, nei casi appropriati, elementi diversi da quelli economici, come il danno morale arrecato al titolare del diritto dalla violazione. [...]*); la riparazione pecuniaria ex art. 12 L. 8 febbraio 1948, n. 47 sulla stampa (“*Nel caso di diffamazione commessa col mezzo della stampa, la persona offesa può chiedere, oltre il risarcimento dei danni ai sensi dell'art. 185 del Codice penale, una somma a titolo di riparazione. La somma è determinata in relazione alla gravità dell'offesa ed alla diffusione dello stampato*”).

(23) Art. 57 c.p.a.: “*Con l'ordinanza che decide sulla domanda il giudice provvede sulle spese della fase cautelare. La pronuncia sulle spese conserva efficacia anche dopo il provvedimento che definisce il giudizio, salvo diversa statuizione espressa nella sentenza di merito*”.

per il processo civile con l'art. 92, comma 2, c.p.c. come integrato dalla sentenza della Corte Costituzionale del 19 aprile 2018, n. 77 (24).

Molto importante è delineare i casi nei quali è possibile disporre la compensazione delle spese.

Il caso più rilevante è quello della soccombenza reciproca. All'uopo va premesso che qualsivoglia eccezione, di rito (25) o di merito (26), sollevata dal resistente a contrasto delle pretese del ricorrente, tecnicamente, integra una domanda processuale, sulla quale matura anche la soccombenza nell'ipotesi di rigetto della stessa. Analoga situazione si ha nel caso della mera contestazione dei fatti costitutivi delle pretese del ricorrente ad opera del resistente, con richiesta di rigetto, nel merito, delle dette pretese. La sentenza che chiude il processo, per i principi generali, è la sentenza definitiva che decide totalmente il merito della lite oppure una questione, pregiudiziale di rito o di merito o preliminare di merito, in senso ostativo alla prosecuzione del giudizio. Il caso del resistente che soccombe sulle eccezioni processuali, preliminari e pregiudiziali e vince nel merito integra l'esemplificazione tipica della soccombenza reciproca, in presenza della quale il giudice, in ossequio al comma 2 dell'art. 15, può compensare le spese tra le parti. La situazione *de qua* è speculare al caso della domanda del ricorrente accolta sulla base di una sola delle argomentazioni svolte o al caso dell'accoglimento solo di alcuni capi dell'unica domanda proposta: anche in questo caso ricorre la soccombenza reciproca. Al lume dell'insegnamento della Cassazione, la disciplina della soccombenza reciproca deve essere letta in senso ampio, in quanto essa sottende *“una pluralità di domande contrapposte, accolte o rigettate e che si siano trovate in cumulo nel medesimo processo fra le stesse parti ovvero anche l'accoglimento parziale dell'unica domanda proposta, allorché essa sia stata articolata in più capi e ne siano stati accolti uno o alcuni e rigettati gli altri ovvero quando la parzialità dell'accoglimento sia meramente quantitativa e riguardi una domanda articolata in un unico capo”* (27).

---

(24) Art. 92, comma 2, c.p.c.: *“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”*. La Corte costituzionale, con sentenza 19 aprile 2018, n. 77, ha dichiarato, tra l'altro, l'illegittimità costituzionale del presente comma nella parte in cui non prevede che il giudice possa compensare le spese tra le parti, parzialmente o per intero, anche qualora sussistano altre analoghe gravi ed eccezionali ragioni.

(25) Ad esempio, nullità del ricorso introduttivo della lite.

(26) Ad esempio, eccezione di prescrizione.

(27) *Ex plurimis*: Cass., 21 ottobre 2009, n. 22381; 4 gennaio 2013, n. 134; 22 febbraio 2016, n. 3438; 22 settembre 2000, n. 12541, enuncia altresì che in tema di compensazione delle spese processuali per soccombenza reciproca, l'art. 92, c. 2, c.p.c., non deve necessariamente interpretarsi come facente riferimento al concetto tecnico di soccombenza e che quando l'attore ottiene l'accoglimento della domanda e il bene della vita richiesto sulla base di una delle argomentazioni svolte, dopo, però, che il giudice ne ha rigettate altre, non si versa in un'ipotesi di soccombenza in senso tecnico, ma lo svolgimento dell'attività processuale conseguente alle argomentazioni disattese è casualmente attribuibile a chi ha

Va evidenziato che parte della dottrina sostiene la difficile operatività della soccombenza reciproca nel processo tributario (28).

Le spese possono essere compensate altresì “*qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate*”. Le ipotesi più spesso individuate dalla giurisprudenza concernono la novità o l'oggettiva incertezza delle questioni controverse, la presenza di orientamenti giurisprudenziali contrastanti al momento dell'inizio della lite, il sopraggiungere di modifiche normative o di pronunce della Corte costituzionale o della Corte di giustizia dell'Unione europea. Il giudice è tenuto ad indicare esplicitamente in cosa consistano le ragioni della compensazione e non può limitarsi ad espressioni generiche, quali sono il riferimento alla peculiarità della lite o alla natura della controversia. La decisione di compensare le spese non sorretta da ragioni gravi ed eccezionali o priva di specifica motivazione è censurabile in sede di legittimità, in quanto, come afferma una consolidata giurisprudenza, viola una norma processuale (29).

#### 8. Governo delle spese nel caso di estinzione del processo.

Nell'ipotesi di estinzione del processo, il governo delle spese è regolato da disposizioni che mutuano il contenuto delle ordinarie regole processualcivilistiche.

Nell'ipotesi di estinzione del processo per rinuncia al ricorso l'art. 44, comma 2, D.L.vo n. 546/1992 prevede: “*Il ricorrente che rinuncia deve rimborsare le spese alle altre parti salvo diverso accordo fra loro. La liquidazione è fatta dal presidente della sezione o dalla commissione con ordinanza non impugnabile*”. All'evidenza, si ripete l'analogo precetto del giudizio civile, ossia quanto statuito dall'art. 306, comma 4, c.p.c. (30).

Nell'ipotesi, poi, di estinzione del processo per inattività delle parti è disposto (art. 45, comma 2, D.L.vo n. 546/1992) che “*Le spese del processo*

---

proposto la domanda, determinandosi così una situazione che non rende illegittima la compensazione delle spese con riferimento alla soccombenza reciproca.

(28) F. CORDA, *Le spese giudiziali nel processo tributario*, cit., rileva che “*riguardo la soccombenza reciproca può porsi un problema di inapplicabilità di tale fattispecie al processo tributario; ciò in quanto il giudice di prime cure deve limitarsi al controllo della legittimità dell'atto impositivo impugnato nei limiti della pretesa fatta valere dalle parti. Ed invero, né l'Ufficio può proporre domande riconvenzionali - a differenza di quanto avviene nel processo civile - né il contribuente può richiedere al giudice tributario una pronuncia che vada oltre il provvedimento impositivo oggetto di gravame. Peraltro, si evidenzia che l'atto dell'Ufficio può essere censurato dal contribuente, sia da un punto di vista sostanziale che formale, con la conseguenza che può instaurarsi un giudizio al tempo stesso di annullamento e di merito. Ragione per cui, il provvedimento del giudice tributario è strettamente correlato al tipo di azione proposta dal ricorrente, il quale potrà risultare soccombente su alcune delle censure proposte nei confronti dell'atto, e vittorioso su altre. In questo caso vi sarà soccombenza reciproca in quanto il fenomeno investe entrambe le parti del giudizio*”.

(29) Per tali rilievi: M. LUPANO, *Spese nel processo tributario - compensazione delle spese nel processo tributario*, cit.

(30) “*Il rinunciante deve rimborsare le spese alle altre parti, salvo diverso accordo tra loro. La liquidazione delle spese è fatta dal giudice istruttore con ordinanza non impugnabile*”.

*estinto a norma del comma 1 restano a carico delle parti che le hanno anticipate*"; tanto in continuità con quanto statuito dall'art. 310, comma 4 c.p.c. (31).

9. *Governo delle spese nelle controversie di cui all'art. 17 bis D.L.vo n. 546/1992 (il reclamo e la mediazione).*

L'art. 15, comma 2 *septies* così dispone: *"Nelle controversie di cui all'art. 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"*.

La disposizione si riferisce alle controversie di valore non superiore ad euro 50.000,00, per le quali il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa, nella evenienza che il reclamo non venga accolto e prosegua il giudizio fino alla sentenza definitiva del primo grado.

La disposizione in esame è stata introdotta con il D.L.vo 24 settembre 2015, n. 156. Con tale novella - rispetto alla previgente disciplina contenuta nell'originario comma 10 dell'art. 17 *bis* D. L.vo n. 546/1992 (32) - il legislatore ha mantenuto la logica dell'incremento del 50 per cento delle spese di giudizio ove la fase processuale sia preceduta da quella del reclamo, mentre non ha più previsto la compensazione in caso di giustificato rifiuto della proposta di mediazione. Ciononostante, come è stato giustamente osservato (33) pur in assenza di espressa previsione, dovrebbe trovare applicazione la regola generale della compensazione di cui al comma 2 dell'art. 15, ben potendo sussistere quelle *"gravi ed eccezionali ragioni"*, in luogo dei *"giusti motivi"* della previgente disciplina, in relazione alla giustificabilità del rifiuto della proposta di mediazione.

10. *Governo delle spese nel caso di tentativo di conciliazione andato a vuoto e nel caso di intervenuta conciliazione.*

L'art. 15, comma 2 *octies* così dispone: *"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 com-*

---

(31) *"Le spese del processo estinto stanno a carico delle parti che le hanno anticipate"*.

(32) *"Nelle controversie di cui al comma 1 la parte soccombente è condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50 per cento delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento disciplinato dal presente articolo. Nelle medesime controversie, fuori dei casi di soccombenza reciproca, la commissione tributaria, può compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti solo se ricorrono giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione"*.

(33) F. TESAURO (a cura di), *Codice commentato del processo tributario*, II edizione, UTET Giuridica, 2016, pp. 291-292.

*pensate, salvo che le parti stesse abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione”.*

All’evidenza, questa disciplina - nel caso di tentativo di conciliazione andato a vuoto - è speciale rispetto a quella prevista per il processo civile all’art. 91, comma 1, seconda parte, c.p.c., mentre - nel caso di intervenuta conciliazione - è identica a quella del processo civile contenuta nel comma 3 dell’art. 92 c.p.c.

### *11. Eterointegrazione nella disciplina delle spese.*

Le disposizioni contenute nell’art. 15 soprariportato non esauriscono la disciplina del governo delle spese nel processo tributario, come emerge pianamente con il confronto della disciplina operante per il processo civile (artt. 91-97 c.p.c.).

Per quanto non disposto - ossia nel caso di lacune - si applicano le disposizioni del codice di procedura civile sulle spese, giusta la norma generale di richiamo *ex art. 1, comma 2, D.l.vo n. 546/1992* secondo cui *“I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile”.*

All’evidenza, il diritto comune della materia processuale è rappresentato dal codice di procedura civile. Difatti: a) una disposizione identica si ha nel processo contabile, giusta l’art. 7, comma 2, Codice di giustizia contabile adottato con D.L.vo 26 agosto 2016, n. 174 (*“Per quanto non disciplinato dal presente codice si applicano gli artt. 99, 100, 101, 110 e 111, c.p.c. e le altre disposizioni del medesimo codice, in quanto espressione di principi generali”*); b) una disposizione analoga si ha nell’art. 39, comma 1, Codice del processo amministrativo adottato con D.L.vo 2 luglio 2010, n. 104 (*“Per quanto non disciplinato dal presente codice si applicano le disposizioni del codice di procedura civile, in quanto compatibili o espressione di principi generali”*).

Fissato tale principio, occorre evidenziare quali disposizioni contenute negli artt. 91-97 si applicano al processo tributario.

Circa l’art. 91 c.p.c. (condanna alle spese), la prima parte del comma 1 è iterata nel comma 1 dell’art. 15 D.L. n. 546/1992 e quindi non si pone un problema di applicazione.

La seconda parte del comma 1 dispone: *“Se accoglie la domanda in misura non superiore all’eventuale proposta conciliativa, condanna la parte che ha rifiutato senza giustificato motivo la proposta al pagamento delle spese del processo maturate dopo la formulazione della proposta, salvo quanto disposto dal secondo comma dell’articolo 92”.* Questa disposizione è inapplicabile al processo tributario, attesa la testuale diversa disciplina sulla specifica vicenda contenuta nel comma 2 *octies* dell’art. 15.

I commi 2 e 3 dell’art. 91 così dispongono:

*“Le spese della sentenza sono liquidate dal cancelliere con nota in mar-*

*gine alla stessa; quelle della notificazione della sentenza, del titolo esecutivo e del precetto sono liquidate dall'ufficiale giudiziario con nota in margine all'originale e alla copia notificata.*

*I reclami contro le liquidazioni di cui al comma precedente sono decisi con le forme previste negli articoli 287 e 288 dal capo dell'ufficio a cui appartiene il cancelliere o l'ufficiale giudiziario”.*

Trattasi di disposizioni di dettaglio, per le quali nulla osta all'applicabilità, *mutatis mutandis*, al processo tributario.

L'art. 92 c.p.c. (condanna alle spese per singoli atti. Compensazione delle spese) statuisce:

*“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 (34).*

*Se le parti si sono conciliate, le spese si intendono compensate, salvo che le parti stesse abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione”.*

Atteso che l'art. 15, comma 2, D.L.vo n. 546/1992 contiene la espressa regolazione della materia della compensazione delle spese, la disposizione di cui al comma 2 dell'art. 92 c.p.c. integrata dal *dictum* della Corte costituzionale è inapplicabile nel processo tributario.

Analogo discorso vale per il comma 3 dell'art. 92 c.p.c., vista la espressa disciplina (peraltro iterativa del c.p.c.) contenuta nell'art. 15 *octies* D.L.vo n. 546/1992.

Si applica, pertanto, la restante parte dell'art. 92 c.p.c., ossia il comma 1, considerato che vi è una lacuna sul punto nel processo tributario e che tale comma è compatibile con l'impianto del processo in esame. Sicché, in virtù del comma 1 dell'art. 92, il giudice tributario può ridurre le spese eccessive (ad esempio di più difensori nel caso di causa semplice) o superflue.

L'art. 93 c.p.c. (distrazione delle spese) statuisce:

*“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*

---

(34) La Corte costituzionale, con sentenza 19 aprile 2018, n. 77, ha dichiarato, tra l'altro, l'illegittimità costituzionale del presente comma nella parte in cui non prevede che il giudice possa compensare le spese tra le parti, parzialmente o per intero, anche qualora sussistano altre analoghe gravi ed eccezionali ragioni.



*gli onorari non riscossi e le spese che dichiara di avere anticipate. Finché il difensore non abbia conseguito il rimborso che gli è stato attribuito, la parte può chiedere al giudice, con le forme stabilite per la correzione delle sentenze, la revoca del provvedimento, qualora dimostri di aver soddisfatto il credito del difensore per gli onorari e le spese”.*

Nulla osta all’applicazione dell’art. 93 c.p.c. nel processo tributario, venendo in rilievo una disposizione connotante il regime di tutela del difensore della parte in ordine alle tecniche per la sollecita liquidazione di quanto dovutogli per l’attività professionale svolta (35).

L’art. 94 c.p.c. (condanna di rappresentanti o curatori) statuisce:

*“Gli eredi beneficiati, i tutori, i curatori e in generale coloro che rappresentano o assistono la parte in giudizio possono essere condannati personalmente, per motivi gravi che il giudice deve specificare nella sentenza, alle spese dell’intero processo o di singoli atti, anche in solido con la parte rappresentata o assistita”.*

Tale disposizione si applica al processo tributario, attesa la lacuna sul punto e la compatibilità della stessa con l’impianto del processo in esame.

L’art. 95 c.p.c. (spese del processo di esecuzione) statuisce:

*“Le spese sostenute dal creditore procedente e da quelli intervenuti che partecipano utilmente alla distribuzione sono a carico di chi ha subito l’esecuzione, fermo il privilegio stabilito dal codice civile”.*

Come nel caso dell’articolo precedente, la disposizione in esame è certamente applicabile al processo tributario, vista la compatibilità con l’impianto di tale processo e considerato che nulla è disposto sul punto. Tanto è confermato da espresse disposizioni - come l’art. 69, comma 3, D.L.vo n. 546/1992 (36) - che presuppongono l’operatività del principio.

L’art. 96 c.p.c. (responsabilità aggravata) statuisce:

*“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’art. 91, il giudice,*

(35) In senso analogo, sull’applicabilità dell’art. 93 c.p.c.: M. SCUFFI, *Regolamentazione e liquidazione delle spese nel giudizio tributario*, cit.

(36) L’articolo ha ad oggetto l’esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente e al comma 3 dispone: *“I costi della garanzia, anticipati dal contribuente, sono a carico della parte soccombente all’esito definitivo del giudizio”.*

*anche d'ufficio, può altresì condannare la parte soccombente al pagamento, a favore della controparte, di una somma equitativamente determinata”.*

I commi 1 e 3, come visto innanzi, si applicano al processo tributario per l'espresso richiamo contenuto nell'art. 15, comma 2 *bis*, D.L.vo n. 546/1992.

Anche il comma 2, riguardante l'esecuzione di provvedimenti cautelari o esecutivi, deve ritenersi applicabile. In proposito la Suprema Corte ha affermato che la domanda di risarcimento dei danni subiti dal debitore per l'illegittima iscrizione di un fermo amministrativo può essere avanzata ai sensi dell'art. 96, comma 2, c.p.c., a condizione che vi sia un pregiudizio effettivo e percepibile (37). Ciò in quanto il fermo amministrativo rientra fra le misure cautelari, come rilevato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione (38).

L'art. 97 c.p.c. (responsabilità di più soccombenti) statuisce:

*“Se le parti soccombenti sono più, il giudice condanna ciascuna di esse alle spese e ai danni in proporzione del rispettivo interesse nella causa. Può anche pronunciare condanna solidale di tutte o di alcune tra esse, quando hanno interesse comune. Se la sentenza non statuisce sulla ripartizione delle spese e dei danni, questa si fa per quote uguali”.*

Come nel caso dell'art. 94 c.p.c., la disposizione in esame si applica al processo tributario, che sul punto presenta una lacuna, considerata la compatibilità della stessa con l'impianto del processo in questione.

## *12. Governo delle spese collegato alla violazione delle regole redazionali degli atti processuali.*

Gli atti processuali di parte (come quelli del giudice, peraltro) devono avere i requisiti estrinseci della chiarezza e della concisione (39). La chiarezza è un requisito ontologico e funzionale degli atti processuali, come confermato da specifiche disposizioni dettate per altre tipologie di processo (40). Quanto al requisito della sinteticità, vi è la prescrizione di cui all'art. 16 *bis*, comma 9 *octies*, D.L. 18 ottobre 2012, n. 179, conv. L. 17 dicembre 2012, n. 221 secondo cui: *“Gli atti di parte e i provvedimenti del giudice depositati con modalità telematiche sono redatti in maniera sintetica”*, applicabile al processo tributario con il medio del citato art. 1, comma 2, D.L.vo n. 546.

A fronte dell'atto non chiaro e/o conciso non determinante conseguenze invalidanti, vi può essere comunque la conseguenza spiacevole della condanna

(37) Cass., 16 giugno 2016, n. 12413.

(38) Cass., S.U., 22 luglio 2015, n. 15354.

(39) Per una introduzione alla problematica: M. GERARDO, *Chiarezza e concisione degli atti giuridici*, in *Rass. Adv. Stato*, 2019, 1, pp. 223-252.

(40) Vuol farsi riferimento, con riguardo al processo amministrativo, all'art. 3, comma 2, c.p.a. secondo cui *“Il giudice e le parti redigono gli atti in maniera chiara e sintetica, secondo quanto disposto dalle norme di attuazione”*. Norma analoga vi è nel processo contabile: *“Il giudice, il pubblico ministero e le parti redigono gli atti in maniera chiara e sintetica”* (art. 5 c.g.c.).

alle spese in capo alla parte che ha redatto un atto che superi la ragionevole dimensione o che sia non chiaro. Tanto è previsto espressamente nel processo amministrativo, con l'art. 26, comma 1, c.p.a. (41). La condanna alle spese per tale ragione può reputarsi operante anche nel processo tributario, con l'applicazione degli artt. 88, comma 1, e 92, comma 1, c.p.c., mediata dall'art. 1, comma 2, D.L.vo n. 546/1992. L'art. 92, comma 1, c.p.c. recita: *“Il giudice, nel pronunciare la condanna di cui all'articolo precedente [condanna alle spese in applicazione della regola della soccombenza], [...] 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”*. L'art. 88, comma 1, c.p.c. dispone: *“Le parti e i loro difensori hanno il dovere di comportarsi in giudizio con lealtà e probità”*. All'evidenza, la redazione di atti non chiari e non concisi integra una condotta violativa del principio di lealtà processuale, giacché la chiarezza e la concisione attengono alla piena attuazione del contraddittorio e alla piena funzionalità del diritto di difesa.

Nel caso di specie viene in rilievo una condanna alle spese che prescinde dal principio di soccombenza (42).

### 13. Ammontare delle spese legali.

Le spese legali - ossia la remunerazione per l'attività di assistenza tecnica prestata - vanno inquadrare in due distinti contesti: quello del contratto d'opera stipulato tra cliente e avvocato e quello della statuizione del giudice circa le stesse.

L'entità del compenso è il frutto di una pattuizione *inter partes* tra cliente e professionista. Per farsi difendere la parte, infatti, si rivolge - tranne nei casi di difesa personale, ove consentita - ad un professionista (avvocato, commercialista o altra figura prevista nell'art. 13 D.L.vo n. 546/1992) con il quale stipula un contratto d'opera professionale contenente anche la pattuizione del compenso, la cui misura *“deve essere adeguata all'importanza dell'opera e al decoro della professione”* (art. 2233, comma 2, c.c.).

È previsto testualmente che i patti conclusi tra gli avvocati ed i praticanti abilitati con i loro clienti che stabiliscono i compensi professionali devono essere, a pena di nullità, redatti in forma scritta (art. 2233, comma 3, c.c.).

---

(41) *“Quando emette una decisione, il giudice provvede anche sulle spese del giudizio, secondo gli articoli 91, 92, 93, 94, 96 e 97 del codice di procedura civile, tenendo anche conto del rispetto dei principi di chiarezza e sinteticità di cui all'articolo 3, comma 2. [...]”*

(42) Più in generale A. RUSSO, *Le condanne processuali estranee al principio della soccombenza*, in *Fisco*, 2016, 22, pp. 2150 e ss. evidenzia che gli artt. 88 e 89 c.p.c. - pacificamente applicabili al processo tributario - prevedono due tipi di condanna che si rivelano indipendenti dal principio di soccombenza e che tendono a sanzionare i comportamenti delle parti che, eccedendo il legittimo esercizio del diritto di difesa, si traducono in condotte sleali o espressioni offensive nei confronti della controparte.

In base all'accordo *inter partes* il cliente remunera il professionista per l'attività prestata. Nella evenienza che, all'esito del giudizio, la parte risulti vittoriosa in giudizio ed il giudice condanni il soccombente al pagamento delle spese di lite, la detta parte può recuperare dal soccombente quanto pagato al proprio difensore, ma nei limiti del *quantum* fissato dal giudice.

Vuol dirsi che debitore per il compenso professionale è sempre il cliente, sia che risulti soccombente in giudizio (in tal caso, ove vi sia condanna al pagamento delle spese di lite, dovrà rimborsare altresì la controparte), sia che risulti vittorioso. In quest'ultima evenienza, ove sia disposta la distrazione delle spese *ex art. 93 c.p.c.*, contro il soccombente può agire anche il difensore della parte vittoriosa, fermo restando che - fino alla soddisfazione del professionista - resta obbligato il suo cliente.

Alla luce di ciò può accadere che le spese di lite - dovute dal cliente al professionista - siano irripetibili, ossia irrecuperabili in tutto o in parte dalla controparte soccombente in giudizio.

Tanto accade nel caso di compensazione, in tutto o in parte, delle spese di lite. Ed accade altresì quando il giudice condanni il soccombente al pagamento delle spese di lite - in base ai parametri legali - ma per un ammontare inferiore a quanto pattuito tra cliente e professionista.

L'art. 15 del D.L.vo n. 546/1992 non prende in esame il contratto d'opera tra cliente e professionista, ma fissa i parametri nei quali il giudicante - nel pronunciare sulle spese - deve quantificare la condanna alle spese del soccombente.

Le spese oggetto di rimborso comprendono gli onorari del difensore, liquidati con valutazione discrezionale ed insindacabile del giudice nel rispetto dei limiti inderogabili minimi e massimi stabiliti dalle relative tariffe professionali con riferimento al momento in cui l'attività defensionale complessiva è stata condotta a termine (43), oltre ai relativi oneri accessori, nonché il rimborso delle somme dovute dalla parte al difensore a titolo di contributo cassa di previdenza. Tra le spese processuali, che la parte soccombente è tenuta a rimborsare al vincitore, rientra anche la somma dovuta da quest'ultimo al proprio difensore a titolo di Iva, costituendo tale imposta una voce accessoria, di natura fiscale, del corrispettivo dovuto per prestazioni professionali relative alla difesa in giudizio, il cui rimborso spetta anche in assenza di espressa domanda o specifica pronuncia del giudice.

L'omessa liquidazione delle spese processuali non integra una omissione emendabile con la procedura di correzione degli errori materiali, perché la

---

(43) *Ex plurimis*: Cass., 4 dicembre 2020, n. 27809 enuncia che “La determinazione degli onorari di avvocato e degli (onorari) e diritti di procuratore costituisce esercizio di un potere discrezionale del giudice che, qualora sia contenuto tra il minimo ed il massimo della tariffa, non richiede una specifica motivazione e non può formare oggetto di sindacato in sede di legittimità, se non quando sia stato l'interessato stesso a specificare le singole voci della tariffa che assume essere state violate (v. Cass. 18238/2015; Cass. 10350/1993)”.

sentenza non è affetta da mera mancanza di documentazione della volontà del giudice, comunque implicitamente desumibile, ma è affetta dalla mancanza di un giudizio sull'attività difensiva svolta dalla parte vittoriosa, con la conseguenza che la relativa omissione può essere emendata soltanto a seguito di impugnazione.

La materia è testualmente regolata dai commi 2 *quinquies* e 2 *sexies* dell'art. 15 del D.L.vo n. 546/1992, i quali così dispongono:

- *“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”* (comma 2 *quinquies*).

La materia, per gli avvocati, all'attualità è regolata dal D.M. 10 marzo 2014, n. 55 contenente il *“Regolamento recante la determinazione dei parametri per la liquidazione dei compensi per la professione forense, ai sensi dell'articolo 13, comma 6, della legge 31 dicembre 2012, n. 247”*. L'art. 2 di tale decreto dispone: *“1. Il compenso dell'avvocato è proporzionato all'importanza dell'opera. 2. Oltre al compenso e al rimborso delle spese documentate in relazione alle singole prestazioni, all'avvocato è dovuta - in ogni caso ed anche in caso di determinazione contrattuale - una somma per rimborso spese forfettarie di regola nella misura del 15 per cento del compenso totale per la prestazione, fermo restando quanto previsto dai successivi articoli 5, 11 e 27 in materia di rimborso spese per trasferta”*. L'art. 4, comma 1, tra l'altro, prevede che *“Il giudice tiene conto dei valori medi di cui alle tabelle allegate, che, in applicazione dei parametri generali, possono essere aumentati, di regola, fino all'80 per cento, o diminuiti fino al 50 per cento. Per la fase istruttoria l'aumento è di regola fino al 100 per cento e la diminuzione di regola fino al 70 per cento”*. Il comma 5 dell'art. 4 prevede altresì che il compenso è liquidato per fasi (fase di studio della controversia; fase introduttiva del giudizio; fase istruttoria; fase decisionale);

- *“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”* (comma 2 *sexies*) (44).

---

(44) Conf. *ex plurimis* Cass. civ., 19 febbraio 2021, n. 4473 (in relazione alla rifusione delle spese del giudizio, nel caso in cui la parte pubblica, risultata vittoriosa, sia assistita da un proprio funzionario o da un proprio dipendente, si applicano, ai sensi dell'art. 15, comma 2-*sexies*, del D.Lgs. n. 546/1992, le disposizioni per la liquidazione del compenso spettante agli avvocati, con la riduzione del venti per cento dell'importo complessivo ivi previsto) e Cass., n. 27809/2020 cit. (*“Va premesso che “in tema di contenzioso tributario, all'Amministrazione finanziaria assistita in giudizio dai propri funzionari, in*

#### 14. Conclusioni.

La corretta applicazione del governo delle spese - con la regola della soccombenza e l'eccezione della compensazione e con la corretta applicazione dell'ammontare - è funzionale alla tutela giurisdizionale delle situazioni giuridiche soggettive protette.

Il timore della soccombenza agisce da controstimolo all'esercizio di azioni giurisdizionali esili nella loro sostanza, consentendo l'accesso alla giustizia alle domande di tutela veramente necessarie. Laddove l'eccessivo ricorso alla compensazione delle spese finisce inevitabilmente per costituire incentivo alla litigiosità e spesso odiosa punizione per la parte vittoriosa.

L'applicazione corretta del principio di soccombenza determinerebbe una adeguata igiene sociale, come osservato da Francesco Carnelutti (45), il quale evidenziava che la soluzione tendenzialmente accolta nel nostro ordinamento giuridico in ordine al governo delle spese processuali è quella della causa che rende necessario il servizio, ossia la spesa deve essere sopportata non dalle parti in genere, ma da una di queste, cioè dalla parte che con il suo contegno ha dato causa al processo. Tale soluzione, secondo l'illustre Autore, *“corrisponde insieme a un principio di giustizia distributiva e a un principio di igiene sociale: da un lato è giusto che chi ha reso necessario il servizio ne sopporti il carico; dall'altro è opportuno perché la previsione di questo carico reagisce nel suo contegno nel senso di renderlo più cauto. Così la responsabilità della parte, che ha dato causa al processo, per le spese mostra fin da ora quella funzione di controstimolo dell'azione, per cui essa rientra nell'ampia nozione del rischio processuale”* (46). L'interessato, prima di instaurare un'azione giudiziaria, dovrà ponderare adeguatamente i pro e i contro, mettendo in conto che, ove risultasse soccombente nella instauranda lite, dovrebbe pagare, oltre che il proprio avvocato, anche le spese di giudizio e il compenso dell'avvocato della controparte: *“La regola della soccombenza impone attenta riflessione a colui che intende pro-*

---

*caso di vittoria nella lite, spetta, ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 15, comma 2 bis, (oggi comma 2 sexies, sostituito dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156, art. 9, comma 1, lett. f), n. 2), a decorrere dal 1 gennaio 2016), la liquidazione delle spese che va effettuata applicandosi la tariffa vigente per gli avvocati e procuratori, con la riduzione del venti per cento degli onorari di avvocato, quale rimborso per la sottrazione di attività lavorativa dei funzionari medesimi, utilizzabile altrimenti in compiti interni di ufficio e tenuto conto dell'identità della prestazione professionale profusa dal funzionario rispetto a quella del difensore abilitato” (Cass. 24675/2011)”. In senso contrario, all'evidenza *contra legem*, Cass., 1 dicembre 2020, n. 27444, secondo cui in tema di liquidazione delle spese del giudizio in favore della parte pubblica vittoriosa e assistita da funzionari interni, la parte privata non può essere condannata al pagamento delle spese processuali sostenute dall'Ufficio, perché quest'ultimo è stato in giudizio avvalendosi di un funzionario interno e, per l'effetto, non è stato interessato dal sostenimento di costi riferibili all'assistenza tecnica.*

(45) Citato da V. ANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, Jovene editore, 1979, vol. I, p. 422.

(46) *Op. e loc. ult. cit.*

*muovere un processo, perché deve calcolare la probabilità di successo. Il rischio di essere responsabile per le spese scoraggia molte persone che non hanno reale probabilità di successo” (47).*

Ciò premesso in linea ideologica ed in coerenza con i dati normativi, va tuttavia rilevato che l'istituto della condanna al rimborso delle spese di giudizio, nella sua applicazione concreta al contenzioso tributario, risulta spesso disatteso od oggetto di attuazione in modo non conforme alla corretta interpretazione delle norme che lo contemplan. Vi è, infatti, una diffusa riluttanza delle Commissioni tributarie a condannare la parte soccombente al pagamento delle spese del giudizio, indipendentemente dalla circostanza che soccombente sia l'Amministrazione o il contribuente, riscontrandosi poi anche una confermata tendenza alla compensazione delle spese processuali da parte delle Commissioni, in particolare provinciali, non solo in ipotesi di incertezze interpretative ma persino quando una parte è del tutto soccombente (48).

A favore di qualsivoglia parte (contribuente o ente impositore) vi sia una prassi lassista, i guasti sono evidenti.

Ove la compensazione venga disposta irragionevolmente in favore del contribuente, tale prassi incentiva il contenzioso. *In primis* perché nel perdere la lite si rischia poco (solo le spese del proprio difensore, ove non vi sia stata la difesa personale). Eppoi, la scelta di rivolgersi alla giustizia tributaria o di coltivare un processo pendente talvolta ha finalità dilatorie; la durata media del processo tributario (49) è tale che la probabilità di poter beneficiare di condoni prima del termine della lite è notevole. Questi ultimi andrebbero quindi definitivamente abbandonati, anche perché certamente non incentivano il contribuente a rispettare spontaneamente le regole.

Qualora la compensazione a favore dell'erario sia disposta frequentemente e risulti dunque prevedibile, il contribuente è indotto a non opporsi alle pretese dell'erario di valore modesto, per quanto infondate. Difatti, se proporre ricorso comporta costi non recuperabili simili a quelli che si devono affrontare per

---

(47) Così U. JACOBSSON, *La giustizia civile nei Paesi comunitari*, vol. II, CEDAM, 1996, p. 120, a proposito del processo civile in Svezia, dove vige il principio “*tutto o niente*” ossia che le spese seguono la soccombenza.

(48) Per tale rilievo già A. ROSSI, *Condanna al pagamento delle spese di giudizio nel contenzioso tributario*, cit.

(49) M. LUPANO, *Spese nel processo tributario - compensazione delle spese nel processo tributario*, cit., rileva che “*La più recente relazione annuale sul contenzioso tributario consultabile nel momento in cui scriviamo sul sito web del Ministero delle Finanze (www.finanze.it) afferma che, in media, tra la data di deposito presso la commissione tributaria provinciale e quella di spedizione del dispositivo alle parti sono decorsi 28 mesi. Presso le commissioni tributarie regionali invece i tempi rilevati sono stati di 25 mesi. La durata complessiva dei due gradi di merito è dunque di circa 4,5 anni. Per quanto riguarda invece il giudizio di cassazione, la durata media dei procedimenti tributari è stata, nel 2016, di poco superiore a 47 mesi (v. Annuario statistico 2016 della Cassazione civile, pag. 48), ovvero quasi altri 4 anni”.*

versare spontaneamente quanto richiesto dal fisco, agire in giudizio non rappresenta una scelta razionale. L'effetto che ne consegue è certamente deflativo, tuttavia la deflazione non è virtuosa, poiché non opera selettivamente: il cittadino è dissuaso dal proporre il ricorso anche quando ha (o ritiene di avere) chiaramente ragione.

Per tali motivi è più che mai auspicabile una corretta applicazione del governo delle spese - anche stimolata dall'organo di autogoverno - dove la regola sia quella della soccombenza e la compensazione sia un'ipotesi eccezionale.