

# Liti fiscali, rimborso delle spese solo a chi a scopre subito le carte

## Verso la riforma

L'onere di anticipare i documenti offre al Fisco la possibilità di ribattere

Il decreto delegato tocca un nervo da tempo scoperto tra uffici e contribuenti

**Giorgio Gavelli**  
**Renato Sebastianelli**

Chi pensava che le modifiche al contenzioso (nell'ambito della legge 111/2023) si concretizzassero in un riequilibrio in favore dei contribuenti – per molti interpreti doveroso – rimarrà in parte deluso dallo schema di decreto delegato trasmesso al Parlamento (atto del Governo n. 99). I ritocchi all'articolo 15 del Dlgs 546/1992 vanno, infatti, in senso contrario.

Il principio fondamentale della soccombenza verrà derogato ogni qual volta «oggetto del giudizio è un atto impositivo per il quale il contribuente è stato ritualmente ammesso al contraddittorio e la decisione si basa, in tutto o in parte, su elementi forniti per la prima volta dal contribuente solo in sede di giudizio» (nuovo comma 1-bis che il decreto delegato prevede di inserire nell'articolo 15). Un peggioramento unilaterale a carico di una sola parte del giudizio, quindi, che si applicherà a prescindere dalle motivazioni che hanno determinato il palesarsi di nuovi elementi solo in sede contenziosa, anche quando il contribuente dimostra di non aver potuto produrli in anticipo per causa a lui non imputabile.

Il concetto viene ribadito al comma 2 del citato articolo 15, laddove, nella nuova formulazione proposta dal decreto, viene prevista la compensazione delle spese di giudizio non solo (come oggi) in caso di soccombenza reciproca o quando ricorrono gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate, ma anche «quando la parte è risultata vittoriosa sulla base di documenti decisivi che la stessa ha prodotto solo nel corso del giudizio».

È interessante osservare come nulla di tutto ciò fosse previsto nei

## LE PRONUNCE DI CASSAZIONE

### Compensazione ammessa

- Le ragioni eccezionali che giustificano la compensazione devono essere fondate su **specifiche circostanze** della controversia e puntualmente **dettagliate in sentenza**.  
*Ordinanze: 29210/2023, 29227/2023, 24716/2023, 24178/2022, 565/2022*
- La compensazione delle spese è giustificata quando la **questione è "nuova"** e non ci sono pronunce o giurisprudenza uniforme.  
*Sentenza: 21047/2023; ordinanze: 31585/2022, 28400/2021, 24240/2020, 26886/2019 e 1476/2018*

### Compensazione non ammessa

- La mera «**complessità**» e la «**pluralità**» delle **questioni trattate** non costituiscono di per sé ragioni «gravi ed eccezionali». Se mai possono essere parametri di cui tener conto, in senso opposto, al momento della liquidazione delle spese in favore

della parte vittoriosa.

*Ordinanze: 4764/2020 e 22598/2018*

- Non si possono compensare le spese quando il Fisco ha proceduto a uno **sgravio in autotutela** per aver preteso un'imposta dal contribuente sbagliato.

*Ordinanze: 27810/2023, 18459/2023*

- Nelle **liti di importo modesto** in cui l'importo delle spese di giudizio risulti tale da vanificare il pregiudizio economico che la parte ha inteso evitare, l'immotivata compensazione delle spese pregiudica il concreto esercizio del diritto di difesa (articolo 24 della Costituzione).

*Ordinanze: 29226/2023, 10517/2023, 10514/2023, 10487/2023. Sentenze: 11788/2023 e 1788/2023*

- La statuizione di **cessazione della materia del contendere** comporta l'obbligo per il giudice di provvedere sulle spese secondo la

**soccombenza virtuale:** le spese cioè sono a carico della parte che sarebbe risultata soccombente se l'estinzione non fosse intervenuta.  
*Ordinanze: 18459/2023 e 14491/2023*

### Liquidazione delle spese

- Le spese devono essere stabilite considerando lo sforzo professionale del difensore (in base al valore e alla naturale complessità di una causa). Il giudice deve liquidare le spese sulla base dei **parametri previsti dal Dm 55/2014**.

*Ordinanze: 28267/2018, 21486/2018 e 1018/2018*

- Il giudice che intende discostarsi dal **compenso professionale** prodotto dalla parte vittoriosa deve motivarne le ragioni. Non può comunque liquidare **somme simboliche**, non consone al decoro della professione.  
*Ordinanze: 11016/2023, 5678/2023 e 29017/2020*

© RIPRODUZIONE RISERVATA

principi e criteri direttivi dettati dall'articolo 19 della legge delega, nemmeno «il rafforzamento del divieto di produrre nuovi documenti», giacché quest'ultimo era espressamente rivolto ai «gradi processuali successivi al primo» (ed è stato attuato con la riscrittura dell'articolo 58), mentre la nuova deroga al principio di soccombenza si applica in tutti i gradi. Peraltro, la motivazione di questa modifica che si legge nella relazione illustrativa («incentivare le parti ad anticipare alla fase precontenziosa la produzione dei documenti utili alla difesa della propria posizione») aggiunge sale alla ferita: l'incentivo «alle parti», è presente nel comma 2, ma è del tutto assente nel comma 1-bis (dove ad essere limitato nella difesa è il solo contribuente). Perciò sarà molto probabile anche in futuro che – anche quando il

contribuente dovesse agire in via di rimborso – solo lui potrà rischiare di non ottenere il ristoro delle spese di lite, mentre l'Agenzia potrà difendersi con qualunque elemento o documento mai neppure citato nel rigettare l'istanza di rimborso (e ovviamente assente con il silenzio-rifiuto).

Considerando che nel nuovo sistema il contraddittorio precederà quasi sempre l'emissione dell'atto accertativo, l'obiettivo della norma pare essere quello di costringere il contribuente – se vuole avere qualche chance di vedersi rimborsate le spese di lite – a dedurre tutti gli elementi in suo favore prima dell'emissione dell'atto accertativo. In questo modo, però, è logico aspettarsi che gli elementi dedotti vengano confutati nell'avviso di accertamento, anche con nuovi elementi e documenti precedentemente non noti al contribuente, che a quel punto si troverebbe in svantaggio nel successivo contenzioso. Se così sarà, non ci vorremmo mai trovare nei panni del contribuente che abbia gestito da solo il contraddittorio. La norma, insomma, sembra non pena-

lizzare solo chi ha carte «imbattibili» da mostrare prima del processo (ma a quel punto il Fisco non dovrebbe neppure emettere l'avviso, e, comunque, ha l'effetto di minimizzare il rischio contenzioso per una sola parte).

Sarà interessante vedere se le commissioni parlamentari nel proprio parere prenderanno posizione (il termine per il parere è fissato al 5 gennaio) e poi leggere il testo finale del decreto attuativo.

La stretta sulla compensazione tocca un nervo da tempo scoperto nel processo tributario. Con la normativa attuale spesso i contribuenti si lamentano di aver subito la compensazione quando avevano diritto al rimborso e molti contenziosi su questo punto sono arrivati fino in Cassazione (si veda la scheda in alto). Il decreto attuativo probabilmente sposterà l'oggetto di queste liti più a monte: prima ancora di discutere sull'eccezionalità delle ragioni che giustificano la compensazione bisognerà andare a vedere i documenti posti dal giudice a base della propria decisione.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



**La Cassazione ha bocciato l'automatica compensazione quando il caso è complesso o è di importo modesto**