

# Il commercialista telematico

## Principio della responsabilità per le spese di giudizio

A seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 274 del 2005, il principio della responsabilità della parte soccombente per le spese di giudizio trova piena applicazione anche nel processo tributario. E, dunque, il giudice di merito che prende atto del venir meno della materia del contendere deve procedere ad una valutazione dell'esito virtuale della controversia e ben può accollare le spese alla parte virtualmente soccombente.

Tale assunto è stato statuito dalla recentissima sentenza n. 21380 del 4 ottobre 2006 della Corte di Cassazione sez. v.

In particolare, l'iter logico giuridico adottato da tale pronuncia può così essere puntualizzato:

- ✓ *La compensazione ope legis delle spese, nel caso di cessazione della materia(1) del contendere, che rende inoperante il principio di responsabilità delle spese del giudizio, si traduce - secondo il Giudice delle leggi (sentenza n. 274/2005) - in un ingiustificato privilegio per la parte che pone in essere un comportamento di regola determinato dal riconoscimento della fondatezza delle altrui ragioni e, corrispondentemente, in un ingiustificato pregiudizio per la controparte, specie quella privata, obbligata ad avvalersi dell'assistenza tecnica di un difensore.*
- ✓ *Secondo la Corte Costituzionale, il processo tributario è in linea generale ispirato - non diversamente da quello civile o amministrativo - al principio di responsabilità per le spese del giudizio [come dimostrerebbero l'art. 15 del D.lg. n. 546 del 1992, secondo cui la parte soccombente è condannata a rimborsare le spese, salvo il potere di compensazione della Commissione tributaria (a norma dell'art. 92, comma 2, del codice di procedura civile), e l'art. 44 del medesimo decreto legislativo, secondo cui, in caso di rinuncia al ricorso, il ricorrente che rinuncia deve rimborsare le spese alle altre parti, salvo diverso accordo tra loro] ma la compensazione ope legis delle spese, nel caso di cessazione della materia del contendere, rendendo inoperante quel principio, si traduce, in un ingiustificato privilegio per la parte che pone in essere un comportamento (il ritiro dell'atto, nel caso dell'Amministrazione, o l'acquiescenza alla pretesa tributaria, nel caso del contribuente) di regola determinato dal riconoscimento della fondatezza delle altrui ragioni, e, corrispondentemente, in un del pari ingiustificato pregiudizio per la controparte, specie quella privata, obbligata ad avvalersi, nella nuova disciplina del processo tributario, dell'assistenza tecnica di un difensore e, quindi, costretta a ricorrere alla mediazione (onerosa) di un professionista abilitato alla difesa in giudizio.*

# Il commercialista telematico

- ✓ *Di tale modificazione della norma regolativa di casi simili, operata dalla pronuncia costituzionale, la Corte di Cassazione ha già fatto applicazione, con la sentenza n. 634 del 2006, stabilendo che, qualora dopo la notificazione dell'impugnazione esperita dal contribuente in sede di legittimità, l'ufficio annulli in autotutela il contrastato atto, la Corte di Cassazione, dichiarato inammissibile il ricorso per sopravvenuta carenza di interesse, potrebbe, ai sensi dell'art. 46, comma 3, del D.lg. 31 dicembre 1992, n. 546 (nel testo risultante a seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 274 del 2005), condannare la parte intimata al pagamento delle spese processuali.*
- ✓ *Nel giudizio in esame, pertanto, la condanna dell'Amministrazione alle spese del giudizio che si sia concluso con un provvedimento di cessazione della materia del contendere, da parte del giudice di merito, è divenuta legittima sulla scorta della declaratoria di incostituzionalità dell'art. 46, comma 3, citato, in quanto escludeva illegittimamente la possibilità di tenere indenne, dalle spese da essa sino ad allora sostenute, la parte, che - avendo virtualmente ragione - aveva visto porre in essere - dalla controparte - il comportamento considerato idoneo ad ottenere il provvedimento di definizione del giudizio per la cessazione della materia del contendere.*
- ✓ *Nel giudizio di impugnazione dell'atto impositivo, (si veda, per tutte, la pronuncia a Sezioni Unite, n. 14692 del 2005, e sez. trib. n. 22932 del 2005), la giurisdizione del giudice tributario ha carattere pieno ed esclusivo, estendendosi la cognizione di tale giudice, non al solo rapporto tributario, ma anche alla legittimità, sostanziale e procedimentale degli atti, tanto quelli di accertamento che quelli di riscossione; né si potrebbe ritenere che i poteri del giudice tributario siano più limitati di quelli esercitabili in qualunque processo di impugnazione di atti autoritativi, quale quello amministrativo di legittimità (cosiddetto impugnazione-merito). Se questo è il quadro dei poteri del giudice, nell'ambito del giudizio tributario, la dichiarazione di cessazione della materia del contendere per sostituzione di un atto impositivo viziato sul piano formale (nella specie, perché, in contrasto con la giurisprudenza consolidata di questa Corte che ritiene illegittimi gli atti non recanti l'indicazione delle aliquote applicate nei confronti del suo destinatario) con altro che sia idoneo a sanare quel vizio, tempestivamente rilevato dal contribuente, costituisce proprio uno dei casi di soccombenza virtuale dell'Amministrazione, onde la motivazione del giudice di merito che legittimamente, sia pure in base a una norma di legge riformulata, ora per allora, a seguito del giudizio della sua legittimità costituzionale, condanni l'ufficio per la soccombenza virtuale a rifondere le spese sostenute dal contribuente, non è affatto contraddittoria, ma pienamente coerente con la ratio della previsione legislativa in tali sensi resa conforme a Costituzione.*

# Il commercialista telematico

## Riflessioni

Nel caso di estinzione per cessata materia del contendere trova, alla luce della sentenza n. 274/2005, applicazione il principio della "soccombenza virtuale", elaborazione di natura giurisprudenziale, ovvero la prosecuzione della causa allo scopo di accertare a quale delle parti imputare la responsabilità del procedimento ovvero chi è tenuto a sopportare le spese di giudizio. Il tabù della peculiarità del processo tributario nei confronti di quello amministrativo e di quello civile, in cui è applicabile la cd. soccombenza virtuale, è abbandonato o disconosciuto dal giudice delle leggi per ricondurre, alla luce del principio di ragionevolezza, la cessata materia del contendere nel processo tributario nel diritto comune. La cessazione della materia del contendere che sopravvenga nel corso del processo tributario non esime il giudice tributario a provvedere sulle spese dell'intero giudizio, anche in difetto di istanza di parte, valutando al riguardo se sussistono giusti motivi di totale o parziale compensazione, ovvero addossando dette spese all'una o all'altra secondo il criterio della soccombenza virtuale. A seguito della sentenza n. 274 del 2005 della Corte costituzionale, il totale annullamento d'ufficio dell'atto impugnato non determina, di per sé, l'integrale cessazione della materia del contendere, dovendosi procedere al regolamento delle spese di lite in base alla cosiddetta soccombenza virtuale, che presuppone un esame della fondatezza delle questioni introdotte nel giudizio e, quindi, l'individuazione dell'ipotetico soccombente, anche per ragioni di natura solo processuale.

Per ciò che riguarda la ripartizione delle spese è necessario che il giudice tributario accerti a quale delle parti del giudizio deve imputarsi la responsabilità di aver causato lo stesso. Il giudice tributario dovrà(2) effettuare, caso per caso, una valutazione sul regime processuale delle spese da applicare senza essere vincolato ad operare la compensazione automatica nell'ipotesi di cessata materia del contendere. La compensazione ope legis delle spese nel caso di cessazione della materia del contendere, rendendo inoperante il principio generale di responsabilità per le spese di giudizio, si traduce, ormai, "in un ingiustificato privilegio per la parte che pone in essere un comportamento (il ritiro dell'atto, nel caso dell'amministrazione, o l'acquiescenza alla pretesa tributaria, nel caso del contribuente) di regola determinato dal riconoscimento della fondatezza delle altrui ragioni, e, corrispondentemente, in un del pari ingiustificato pregiudizio per la controparte, specie quella privata, obbligata ad avvalersi, nella nuova disciplina del processo tributario, dell'assistenza tecnica di un difensore e, quindi, costretta a ricorrere alla mediazione (onerosa) di un professionista abilitato alla difesa in giudizio".

L'intervento della Consulta accresce l'esigenza di:

- verificare in modo sempre più rigoroso la legittimità, fondatezza e sostenibilità in contenzioso degli atti impugnabili, prima della notifica ai contribuenti;
- ricorrere agli strumenti deflativi del contenzioso (in particolare, accertamento con adesione, conciliazione giudiziale ed autotutela tributaria) tutte le volte in cui ne sussistono i presupposti;
- esaminare e provvedere sollecitamente in merito alle richieste di rimborso.

# Il commercialista telematico

In presenza dei presupposti per l'esercizio del potere di autotutela – ai sensi dell'articolo 2-*quater* del decreto legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656, e del decreto ministeriale 11 febbraio 1997, n. 37 - il competente ufficio dell'Agenzia procede nel più breve tempo possibile:

- all'annullamento – totale o parziale - dell'atto, anche in assenza di una richiesta in tal senso da parte dell'interessato, avendo cura di illustrarne dettagliatamente i motivi;
- alla comunicazione del provvedimento di annullamento al contribuente;
- se pende giudizio, al deposito del provvedimento presso l'autorità giurisdizionale e alla conseguente richiesta di declaratoria della cessazione della materia del contendere, evidenziando, se del caso, i motivi che possono giustificare la compensazione delle spese di lite. Ove sia stato richiesto il patrocinio dell'Avvocatura dello Stato, tali attività vanno svolte per il tramite della stessa.

Più in particolare, qualora la sussistenza dei presupposti per l'esercizio del potere di autotutela emerga in pendenza dei termini per la proposizione del ricorso alla Commissione tributaria provinciale, se possibile, l'annullamento d'ufficio va comunicato prima della proposizione del ricorso. L'eliminazione dell'atto, infatti, fa venir meno l'interesse all'instaurazione del procedimento giurisdizionale.

Ove, invece, l'illegittimità dell'atto impugnato emerga a seguito dell'esame del ricorso notificato dal contribuente, se possibile, l'annullamento d'ufficio va comunicato prima del deposito del ricorso presso la Commissione tributaria provinciale.

In base ai principi generali, per la condanna alle spese non è necessaria un'esplicita richiesta della parte (virtualmente) vittoriosa. L'obbligo di statuizione sulle spese è escluso solo in presenza di un'espressa rinuncia delle parti. Va tenuto presente che l'autoannullamento dell'atto non implica necessariamente che l'esito della controversia sarebbe stato favorevole al contribuente, posto che, fra l'altro, l'autotutela può fondarsi anche su motivi diversi da quelli ritualmente dedotti in giudizio.

Conseguentemente, quando l'ufficio chiede che sia dichiarata la cessazione della materia del contendere, occorre che prenda motivatamente posizione anche sulle spese di giudizio, distinguendo le ipotesi in cui la compensazione continua ad operare di diritto (ad esempio, estinzione conseguente a chiusura della lite ai sensi dell'articolo 16 della legge 27 dicembre 2002, n. 289) da quelle in cui è ammessa la condanna alle spese (ad esempio, estinzione conseguente ad autotutela). In caso di conciliazione giudiziale, è opportuno che sia inserito espressamente nell'atto di conciliazione e nel processo verbale l'accordo sulla compensazione delle spese.

Da parte del fisco, alla luce della sentenza citata della Consulta, si richiede una più oculata attenzione alla fondatezza della pretesa fiscale evidenziata negli atti impositivi, un sicuro impulso all'istituto deflattivo dell'accertamento con adesione e alla conciliazione giudiziale e soprattutto l'annullamento in autotutela degli atti impositivi infondati o illegittimi prima della notifica del ricorso del contribuente e comunque prima del deposito dello stesso ricorso, ciò al fine di " evitare ulteriori

# Il commercialista telematico

aggravi di oneri a carico dell'erario. Occorre distinguere l'ipotesi in cui l'annullamento del fisco intervenga prima del deposito del ricorso; in tal caso è giustificata la non condanna del fisco alle spese, poiché il contribuente potrebbe non esperire la tutela giurisdizionale. La decisione sull'an debeatur delle spese a carico del fisco appare giustificata laddove la determinazione in autotutela è stata comunicata al contribuente tardivamente (es. solo in sede di udienza) costringendo il ricorrente ad espletare attività difensiva ed a sostenere spese ingiustificate dinanzi ad un evidente errore del fisco (in tal senso CT Regionale di Roma 8 sentenza n. 77 del 23/05/2006). Spetta al fisco l'onere di dimostrare che il fatto estintivo del diritto azionato dal ricorrente era avvenuto prima della notifica del ricorso. Il fisco in relazione all'esercizio della potestà di annullamento in via di autotutela, deve procedere, alla luce del principio di economicità e di efficienza dell'azione amministrativa ed in una prospettiva di analisi costi benefici senza alcun indugio alla valutazione delle istanze di autotutela prodotte dai contribuenti, provvedendo a dare risposta in senso positivo per le pretese erariali infondate o illegittime, al fine di evitare l'instaurazione di un dannoso ed inutile contenzioso tributario, anche sotto il profilo della condanna alle spese processuali. L'inerzia può comportare per l'Amministrazione maggiori oneri patrimoniali e la conseguente responsabilità amministrativa per danno indiretto del funzionario preposto all'autotutela ovvero al rimborso a favore del contribuente.

## *Note*

1) la circolare n. 98/E del 23 aprile 1996 ha evidenziato, a titolo esemplificativo, che costituiscono ipotesi di cessazione della materia del contendere *“la fattispecie della ‘definizione delle pendenze tributarie’ (cosiddetto condono) o quando viene ritirato o viene annullato l’atto impugnato da parte dello stesso ufficio che lo ha emesso”*.

2) La sentenza della Consulta si applica a tutti i rapporti “non esauriti” (vd. sul punto risoluzione n. 2/E del 3 gennaio 2005), a decorrere dal giorno successivo alla sua pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale* (1<sup>a</sup> serie speciale n. 29 di mercoledì 20 luglio 2005).

*Donnalucata ottobre 2006*

*Angelo Buscema*