



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Gian Paolo Macagno · Presidente -
Sabrina Serrelli · Consigliere -
Rosanna Angarano · Consigliere -
Giuliano Tartaglione · Consigliere Rel. -
Alessia De Durante · Consigliere -

Oggetto: Compensazione delle spese
del primo grado - Appello - Necessità
- Richiesta di condanna nelle
conclusioni delle controdeduzioni -
Sufficienza - Esclusione
*Principio di diritto

AC – 08/04/2026

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 18798/2023 R.G. proposto da:

██████████ rappresentato e difeso dall'Avv. ██████████
██████████

– *ricorrente* –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*;

– *intimata* –

avverso la sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo
grado della Sicilia, n. 1717/14/2023, depositata in data 20 febbraio
2023.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio dell'8 aprile 2026
dal Consigliere Giuliano Tartaglione.

FATTI DI CAUSA

1. Il ricorrente impugnava innanzi alla Commissione tributaria
provinciale di Agrigento l'avviso di accertamento n.
██████████, con il quale l'Agenzia delle entrate
rideterminava le imposte (IRPEF, IVA ed IRAP) dovute per l'anno
2012, irrogando le relative sanzioni e chiedendo il pagamento degli
interessi.



La CTP accoglieva il ricorso, annullando l'atto impugnato e compensando le spese di lite.

2. L'ADE proponeva appello innanzi alla Commissione tributaria regionale (poi Corte di giustizia tributaria di secondo grado) della Sicilia. Il contribuente si costituiva chiedendo nelle conclusioni delle controdeduzioni la condanna dell'appellante al pagamento delle spese di ambedue i gradi di giudizio.

La CGT-2 respingeva l'appello, confermando la sentenza di prime cure anche in relazione al capo sulle spese.

3. Il contribuente propone ricorso per cassazione affidato a due motivi e notificato a controparte a mezzo pec in data 20 settembre 2023 presso l'indirizzo della Direzione Provinciale di Agrigento. L'ADE non ha svolto attività difensiva.

È stata, quindi, fissata l'adunanza camerale per l'8 aprile 2026.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso il contribuente deduce la «violazione o falsa applicazione art. 15 D.Lgs. n. 546/92, artt. 91 e 92 cod. proc. civ., art. 118, disp. att. cod. proc. civ., art. 132, comma 2, n.4 cod. proc. civ., art. 2233 cod. civ., D.M. 2 Aprile 2014 n. 55, art. 4 e della tabella n. 23 dei parametri ad essa allegata e art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4 cod. proc. civ.». Lamenta, in particolare, che la CGT-2 ha confermato la sentenza di primo grado anche in relazione alla disposta compensazione delle spese di lite, in difetto di qualsiasi motivazione su tale ultimo punto, nonostante il contribuente avesse chiesto, nelle conclusioni delle controdeduzioni depositate in appello, la condanna dell'ADE al pagamento delle spese di entrambi i gradi di giudizio.

1.1. Il motivo è infondato.

1.2. Nella specie deve, infatti, ritenersi che la mera richiesta, formulata nelle conclusioni delle controdeduzioni depositate in appello dal contribuente, non preceduta dall'esposizione, nel corpo dell'atto, di alcun specifico motivo di gravame volto alla riforma del capo della sentenza di primo grado sulle spese, non integri un



appello incidentale ex art. 54 d.lgs. n. 546/1992. E vero che nel processo tributario la specificità dei motivi di appello richiesta dall'art. 53 d.lgs. n. 546/1992 «non impone rigidi formalismi sicché i singoli motivi non devono necessariamente consistere in una rigorosa e formalistica indicazione ma possono essere ricavati anche per implicito purché in maniera univoca, dall'intero atto di impugnazione considerato nel suo complesso, comprese le premesse in fatto, la parte espositiva e le conclusioni purché vi sia un'esposizione chiara ed univoca anche se sommaria» e la «sottoposizione al giudice d'appello delle medesime argomentazioni formulate in primo grado adempie pienamente l'onere di specificità dei motivi» (*ex multis*, Cass. 21/11/2019, n. 30341); è, però, parimenti vero che quando (come nella specie) l'interesse all'impugnazione sorga per effetto dell'illegittima compensazione delle spese di lite disposta dalla CTP, l'onere della specificità dei motivi non può essere soddisfatto, in caso di appello incidentale, per ovvi motivi, mediante la riproposizione delle domande e/o eccezioni svolte rispettivamente in primo grado dalle parti in relazione all'atto impugnato, ma nemmeno con la mera richiesta, nelle conclusioni delle controdeduzioni, della condanna alle spese di ambedue i gradi di giudizio. La conclusione *de qua* deve, invero, essere fondata su uno (o più) motivo(i), con il(i) quale(i) si censura la disposta compensazione delle spese; in difetto, deve ritenersi non proposto alcun appello incidentale in modo rituale.

Nella specie, pertanto, non sussiste il vizio motivazionale dedotto, atteso che alcuna motivazione circa la conferma della compensazione delle spese di primo grado andava resa dai giudici di appello, in difetto di impugnazione incidentale da parte del contribuente sul capo della sentenza relativo alle spese.

La giurisprudenza di questa Corte è, invero, costante nell'affermare (cfr. Cass. 06/10/2021, n. 27056) che il giudice di appello, allorché riformi in tutto o in parte la sentenza impugnata, deve procedere d'ufficio, quale conseguenza della pronuncia di



merito adottata, ad un nuovo regolamento delle spese processuali, il cui onere va attribuito e ripartito tenendo presente l'esito complessivo della lite poiché la valutazione della soccombenza opera, ai fini della liquidazione delle spese, in base ad un criterio unitario e globale, mentre, in caso di conferma della sentenza impugnata, la decisione sulle spese può essere modificata soltanto se il relativo capo della sentenza abbia costituito oggetto di specifico motivo d'impugnazione (nel caso, incidentale).

La CTR, in definitiva, ha fatto corretta applicazione del seguente principio di diritto: «la mera richiesta di condanna dell'appellante al pagamento delle spese di primo grado, compensate dalla CTP (oggi CGT-1), formulata dall'appellato solo nelle conclusioni delle controdeduzioni depositate ai sensi dell'art. 54 d.lgs. n. 546/1992 non soddisfa, in difetto di qualsiasi argomentazione svolta nell'atto al fine di contestare la disposta compensazione delle spese, il requisito di specificità dei motivi fissato dall'art. 53, comma 1, d.lgs. n. 546/1992».

2. Con il secondo motivo il ricorrente deduce, sempre in relazione all'art. 360, comma primo, n. 3, c.p.c., la «violazione o falsa applicazione art. 15 D.Lgs. n. 546/1992, artt. 91 e 92 cod. proc. civ., D.M. 2 Aprile 2014 n. 55, art. 4 e della tabella n. 24 dei parametri ad essa allegata», per avere la CGT-2 implicitamente compensato le spese del grado di appello, senza alcuna motivazione.

Il motivo è fondato.

2.1. Per l'esame di tale censura occorre partire dalla formulazione dell'art. 15, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992 che regola, *ratione temporis*, la presente fattispecie. Si tratta, più precisamente, della versione risultante dalle modifiche apportate dall'art. 9, comma 1, lett. f), n. 2), d.lgs. 24/09/2015, n. 156 (applicabili dal 01/01/2016, ai sensi dell'art. 12, comma 1, del testo normativo appena citato), in base al quale: «*i commi 2 e 2-bis sono sostituiti dai seguenti: «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»

L'art. 9, comma 1, lett. f), n. 1) d.lgs. 24/09/2015, n. 156, al contempo, ha eliminato nell'art. 15, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992 il secondo periodo che rinviava all'art. 92, comma 2, c.p.c.

Trovano, invece, applicazione ai giudizi instaurati *«in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione»* a decorrere dal 04/01/2024 le modifiche apportate all'art. 15, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992 ad opera dell'art. 1, comma 1, lett. e), n. 1) d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220 (*«Le spese del giudizio sono compensate, in tutto o in parte, in caso di soccombenza reciproca e quando ricorrono gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate ovvero quando la parte è risultata vittoriosa sulla base di documenti decisivi che la stessa ha prodotto solo nel grado di giudizio»*).

Nella formulazione applicabile, *ratione temporis*, alla presente controversia (senza che il risultato interpretativo si diversifichi in ragione delle modifiche introdotte dal d.lgs. n. 220 del 2023) il tenore letterale dell'art. 15, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992 (nel richiamare le *«gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate»*) trova riscontro nell'art. 92, comma 2, c.p.c., a seguito dell'intervento additivo di C. Cost. n. 77 del 2018, che ne ha dichiarato l'illegittimità costituzionale - nel testo modificato dall'art. 13, comma 1, del d.l. 12/09/ 2014, n. 132 (*Misure urgenti di degiurisdizionalizzazione ed altri interventi per la definizione dell'arretrato in materia di processo civile*) - 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*. La stessa dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'art. 92, comma 2, c.p.c. ha trovato, quale riferimento sistematico, le modifiche apportate all'art. 15, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992 ad opera del d.lgs. 156 del 2015 (*«Per la riconduzione a legittimità della disposizione censurata può*



anche considerarsi che più recentemente lo stesso legislatore, in linea di continuità con l'azione riformatrice degli ultimi anni, è ritornato alla tecnica normativa della clausola generale delle «gravi ed eccezionali ragioni». Infatti, dopo l'introduzione della disposizione attualmente censurata, il legislatore ha novellato alcune norme del processo tributario. In particolare l'art. 9, comma 1, lettera f), numero 2), del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156 (Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6 e 10, comma 1, lettere a e b, della legge 11 marzo 2014, n. 23), ha sostituito gli originari commi 2 e 2-bis dell'art. 15 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega governativa nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991 n. 413) ed ha, tra l'altro, previsto che le spese del giudizio possono essere compensate in tutto o in parte, oltre che in caso di soccombenza reciproca, anche «qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni» che devono essere espressamente motivate. Ciò orienta la pronuncia di illegittimità costituzionale che si va a rendere nel senso che parimenti le ipotesi illegittimamente non considerate dalla disposizione censurata possono identificarsi in quelle che siano riconducibili a tale clausola generale e che siano analoghe a quelle tipizzate nominativamente nella norma, nel senso che devono essere di pari, o maggiore, gravità ed eccezionalità»).

Proprio dalla pronuncia resa da C. Cost. n. 77 del 2018 si traggono le coordinate ermeneutiche che possono condurre alla compensazione delle spese di lite ai sensi dell'art. 15, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992 e 92, comma 2, c.p.c. (alla luce dell'intervento additivo appena richiamato).

Il legislatore non solo accentua i rapporti tra la regola cd. della soccombenza (art. 15, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992) e quella speciale della compensazione (art. 15, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992) in termini di norma generale-norma eccezionale, ma costruisce la seconda come una sorta di correttivo alla prima, di cui



finisce per modulare l'applicazione secondo il principio di proporzionalità.

2.2. Il principio di responsabilità che integra la *ratio* della regola generale sulla soccombenza, trova, quindi, in virtù di una clausola generale («*gravi ed eccezionali ragioni*») un correttivo che scongiura esiti interpretativi contrari al principio di ragionevolezza.

La gravità ed eccezionalità (cui il legislatore fa riferimento in via cumulativa) delle ragioni che inducono il giudice a compensare le spese è correlata alla condotta processuale complessivamente tenuta dalla parte soccombente nell'agire e resistere in giudizio, da valutare in relazione all'incidenza di fattori esterni e non controllabili che rendano contraria al principio di proporzionalità l'applicazione della regola della soccombenza sancita nell'art. 15, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992 nella liquidazione delle spese.

2.3. Un'ipotesi di *ragione grave ed eccezionale* è quella tipizzata ad opera del d.lgs. 220 del 2023 – applicabile ai processi instaurati dal 04/01/2024, v. *supra* – con la quale è stato inserito nell'art. 15, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992, il riferimento alla l'ipotesi in cui «*la parte sia risultata vittoriosa sulla base di documenti decisivi che la stessa ha prodotto solo nel corso del giudizio*».

Il disposto del citato secondo comma dell'art. 92 del codice di rito può trovare applicazione in presenza di una situazione di obiettiva incertezza sul diritto controverso e di eventuali "gravi ed eccezionali ragioni", con la conseguenza che la relativa valutazione del giudice di merito può essere sindacata in sede di legittimità ove esso si sia limitato a una enunciazione astratta o, comunque, non puntuale, restando in tal caso violato il precetto di legge e versandosi, se del caso, in presenza di motivazione apparente (cfr., da ultimo, Cass. n. 9312/2024 e Cass. n. 23592/2024).

Questa Corte ha, poi, precisato che la mera "complessità" e la "pluralità" delle questioni trattate non costituiscono di per sé ragioni "gravi ed eccezionali", semmai parametri di cui tener conto, in senso



diametralmente opposto, al momento della liquidazione delle spese in favore della parte vittoriosa (*ex multis* Cass. n. 22598/2018).

Similmente, l'infondatezza di un motivo di censura, che non si ripercuote sull'esito della lite, non può essere addotta quale ragione che giustifichi la compensazione delle spese processuali" (Cass., 24/02/2020, n. 4764).

2.4. È stato, quindi, affermato il seguente principio di diritto: *«l'art. 15, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992 – nella formulazione risultante dalle modifiche apportate dall'art. 9, comma 1, lett. f), n. 2) del d.lgs. n. 156 del 2015 – deve essere interpretato, nel senso che la compensazione delle spese di lite, oltre che nell'ipotesi di soccombenza reciproca, è ammissibile solo in presenza di ragioni gravi ed eccezionali, da enunciare espressamente nella decisione. In particolare, il giudice deve tener conto della condotta processuale della parte soccombente nell'agire e resistere in giudizio, nonché dell'incidenza di fattori esterni e non controllabili, tali da rendere, nel caso concreto, contraria al principio di proporzionalità l'applicazione del criterio generale della soccombenza»* (Cass. 03/09/2024, n. 23592).

2.5. Nel caso in esame la CGT-2 è incorsa nel denunciato vizio, laddove, in presenza della soccombenza dell'amministrazione erariale, ha implicitamente (e giocoforza immotivatamente) disposto la compensazione delle spese di secondo grado, così obliterando il disposto normativo di cui al citato art. 92, comma 2, c.p.c., a fronte della piena soccombenza dell'Ufficio e, quindi, contestualmente violando il principio generale prescritto dall'art. 91, comma 1, c.p.c. (cfr. Cass. 09/07/2025, n. 18799).

3. Il secondo motivo di ricorso va, in definitiva, accolto, rigettato il primo; la sentenza gravata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in altra composizione, perché provveda al nuovo esame in relazione alla censura accolta in conformità ai principi esposti ed alla liquidazione delle spese di legittimità.



P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, per nuovo esame in relazione alla censura accolta e perché provveda anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio dell'8 aprile 2026.

Il Presidente

Gian Paolo Macagno

