

RESPONSABILITÀ EXTRACONTRATTUALE/2

RIMBORSATI I DANNI da LITE FISCALE INUTILE

La Cassazione sancisce la risarcibilità del danno arrecato al contribuente dall'Amministrazione finanziaria per la mancata adozione di un provvedimento di autotutela diretto ad annullare un atto impositivo illegittimo o infondato.

di LUIGI FERRAJOLI

avvocato e dottore commercialista, Studio Ferrajoli legale tributario in Bergamo e Brescia

Si conferma l'orientamento per il pagamento dei danni arrecati al contribuente. La Corte di Cassazione consolida l'interessante filone giurisprudenziale segnato da diverse sentenze, da ultimo dalla sent. 19 gennaio 2010, n. 698, che riconoscono la risarcibilità del danno arrecato al contribuente costretto a ricorrere, nonostante l'evidenza dell'errore, contro un atto impositivo illegittimo e/o infondato sostenendo le spese di un giudizio per vedere riconosciuta l'illegittimità di un provvedimento che ben potrebbe essere annullato in autotutela.

CONCETTO di «DANNO»

La *vexata quaestio* della responsabilità aquiliana o extracontrattuale del Fisco ex art. 2043 del Codice civile è già da tempo oggetto di dibattiti dottrinali e giurisprudenziali che hanno contribuito ad alimentare le speranze risarcitorie del contribuente spesso indifeso di fronte all'illegittimo comportamento dell'Amministrazione finanziaria.

Prima di analizzare «se» e «come» l'attività impositiva tributaria posta in essere dall'Amministrazione possa essere considerata illecita e, di conseguenza, dar luogo ad un risarcimento del danno a favore del contribuente, è ne-

cessario accennare brevemente alla disciplina civilistica del «danno» da fatto illecito anche con riferimento al diritto amministrativo.

L'art. 2043 c.c. rubricato «*Risarcimento per fatto illecito*» dispone testualmente che «*Qualunque fatto doloso, o colposo, che cagiona ad altri un danno ingiusto, obbliga colui che ha commesso il fatto a risarcire il danno*». Trattasi, come è noto, della cd. responsabilità «aquiliana», ovvero della responsabilità extracontrattuale che disciplina, in ambito civilistico, il risarcimento del danno patrimoniale derivante dalla violazione del dovere generico di non ledere l'altrui sfera giuridica.

Dalla formulazione dell'art. 2043 c.c. si evincono le caratteristiche oggettive e soggettive della condotta dannosa che dà luogo al risarcimento.

Rispetto all'ambito oggettivo il danno, per esser considerato tale e quindi risarcibile, deve essere oltre che «ingiusto», ossia consistere in una lesione di un interesse tutelato dall'ordinamento, anche «patrimoniale» nella forma del danno emergente e del lucro cessante che si traduca in un pregiudizio del patrimonio.

Nell'esame del risarcimento del danno nel diritto amministrativo, un passaggio importante si è avuto con la rivoluzionaria sentenza della Corte di Cassazione a Sez. Unite, 22 luglio 1999, n. 500, che stravolgendo la storica

RESPONSABILITÀ EXTRA CONTRATTUALE/2

bipartizione tra diritto soggettivo (risarcibile) ed interesse legittimo (non risarcibile), riconosce anche per quest'ultimo, la risarcibilità del danno causato da fatto illecito.

In altri termini, le Sezioni Unite svincolano il risarcimento del danno dalla qualificazione giuridica del diritto violato (diritto soggettivo o interesse legittimo) attribuendo all'art. 2043 c.c. natura risarcitoria, intesa come quella che deve conseguire ad ogni comportamento, posto in essere da chiunque e, quindi, anche dall'Amministrazione, che determini nella sfera giuridica patrimoniale altrui un danno che non sia solo *non iure* ma anche *contra ius*.

Alla luce di ciò, una volta accertato che l'art. 2043 c.c. costituisce norma primaria di carattere generale applicabile non solo ai rapporti tra privati ma anche tra privati e P.A., è necessario analizzarne l'impatto nel diritto tributario anche alla luce della recente sentenza della Corte di Cassazione, n. 698/2010.

Evoluzione giurisprudenziale

Richiamata brevemente la disciplina comune, occorre esaminare l'orientamento della giurisprudenza nel duplice intento di verificare, in via preliminare, l'applicabilità dell'art. 2043 c.c. in materia tributaria e, in caso positivo, individuare il giudice competente.

Già da tempo, si sta formando una giurisprudenza orientata ad ammettere e riconoscere le richieste risarcitorie proposte dai contribuenti nei confronti del Fisco.

La Cassazione a Sez. Unite aveva stabilito con la sent. 15 ottobre 1999, n. 722 che, qualora la controversia sia scaturente dalla condotta illecita dell'Amministrazione finanziaria, tale condotta sia inquadrabile, in ordine all'azione di risarcimento del danno, nell'ambito dell'art. 2043 c.c. ed è quindi competente il giudice ordinario. Pertanto, la competenza del giudice ordinario non è preclusa in tutti quei casi in cui si tratti di risarcire il cittadino per comportamenti «dolosi o colposi» del Fisco.

Un rapido passo verso l'evoluzione giurisprudenziale in materia, può consentire un percor-

so più lineare verso il cuore del problema.

Le Sez. Unite della Corte di Cassazione, con sent. 6 febbraio 2009, n. 2870 hanno stabilito che non è ammesso alcun rimedio giudiziale qualora l'Amministrazione finanziaria si rifiuti di annullare un atto impositivo divenuto definitivo.

Quindi, contro il rifiuto del Fisco, non è mai esperibile un'autonoma tutela giurisdizionale, sia per la discrezionalità propria dell'attività di autotutela, sia perché altrimenti, si darebbe ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo. A tal fine, viene sancita la giurisdizione tributaria in ordine all'impugnazione del diniego di autotutela purché l'atto presupposto non sia divenuto definitivo.

Sempre le Sezioni Unite, con sent. 23 aprile 2009, n. 9669, hanno poi mitigato questo principio sostenendo che il diniego di autotutela del Fisco può essere impugnato anche se gli atti siano divenuti definitivi, ma solo se il contribuente si limita a contestare la legittimità del rifiuto e non la fondatezza della pretesa tributaria. Altrimenti, si determinerebbe un'indebita sostituzione ed un'ingerenza del giudice nell'attività amministrativa.

Pertanto, la Corte di Cassazione nel caso in esame ha giudicato improponibile il ricorso con cui il contribuente ha contestato l'illegittimità non del rigetto dell'istanza di autotutela, ma degli avvisi di accertamento divenuti definitivi.

Con la sent. n. 698/2010, confermando quanto già chiarito in precedenza con due recenti pronunce, la Corte di Cassazione a Sez. Unite (nn. 15/2007 e 8958/2007) ha individuato nella giurisdizione del giudice ordinario quella cui è attribuita la cognizione dell'azione di responsabilità extracontrattuale ex art. 2043 c.c., proposta dal contribuente per i danni ingiustamente subiti in conseguenza di comportamenti illegittimi dell'Amministrazione finanziaria.

Alla luce di ciò, viene ribadita la competenza del giudice ordinario a valutare, in materia tributaria, la richiesta di risarcimento dei danni patrimoniali (e non) avanzata dal contribuente nei confronti del Fisco.

Nei procedimenti *de quo*, gli enti creditori del

RESPONSABILITÀ EXTRACONTRATTUALE/2

tributo eccipivano il difetto di giurisdizione del giudice ordinario adito dal contribuente lamentando, la violazione dell'art. 2, co. 1, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 [CFF 4653], così come modificato dalla Finanziaria 2002 che estende la competenza esclusiva delle Commissioni tributarie anche agli oneri «accessori», facendo riferimento, a loro avviso, anche alle richieste risarcitorie sottese alla pretesa tributaria oggetto della controversia. Le Sezioni Unite hanno ritenuto le argomentazioni manifestamente infondate motivando il rigetto dei ricorsi sulla circostanza che la locuzione «ogni altro accessorio» non è di per sé sufficiente a radicare la giurisdizione esclusiva del giudice tributario anche alle controversie sul risarcimento del danno per comportamento illecito dell'Amministrazione finanziaria.

Infatti, ad avviso della Corte, per «ogni altro accessorio» devono intendersi, come ormai pacificamente riconosciuto dalla giurisprudenza, gli aggi dovuti all'esattore, le spese di notifica, gli interessi moratori ed, eventualmente, il maggior danno da svalutazione monetaria. Confermando l'univoco orientamento già espresso in passato dalla Suprema Corte, così disattendendo le aperture manifestate da una parte minoritaria della dottrina verso un possibile radicamento presso la giurisdizione speciale tributaria anche della cognizione relativa alla domanda proposta nei confronti dell'Amministrazione finanziaria per il risarcimento danni ex art. 2043 c.c., la Corte di Cassazione afferma che: «Qualora la domanda di risarcimento dei danni sia basata su comportamenti illeciti tenuti dall'Amministrazione finanziaria, la controversia, avendo ad oggetto una posizione sostanziale di diritto soggettivo del tutto indipendente dal rapporto tributario, è devoluta alla cognizione dell'autorità giudiziaria ordinaria, non potendo desumersi in una delle fattispecie tipizzate che, ai sensi dell'art. 2, D.Lgs. 546/1992, rientrano nella giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie»

Pertanto, è stato correttamente affermato che l'attività della Pubblica Amministrazione anche in campo tributario deve essere svolta secondo i limiti posti non solo dalla legge ma anche dalla fondamentale norma primaria del

neminem ledere, potendo subire le conseguenze stabilite dall'art. 2043 c.c., ogniqualvolta venga accertato dal giudice che vi sia stato da parte della stessa un comportamento colposo tale da aver determinato, in violazione della predetta norma primaria, un danno ingiusto nei confronti del contribuente.

Dimostrata la possibile configurabilità di una responsabilità civile dell'Amministrazione finanziaria e ritornando ai profili della questione, si è già visto come la cognizione della relativa domanda di risarcimento danni ex art. 2043 c.c., per le Sezioni Unite della Corte di Cassazione appartenga alla giurisdizione del giudice ordinario.

DECISIONE della SUPREMA CORTE

L'evoluzione giurisprudenziale in materia ha confermato che la condotta della P.A. che si estrinsechi nel mancato tempestivo annullamento in via di autotutela, di un atto amministrativo illegittimo costituisce fonte di responsabilità risarcitoria ex art. 2043 c.c. nei confronti del privato che da tale condotta abbia subito dei danni, anche solo in termini di spese legali da affrontare per la proposizione del ricorso tendente ad ottenere il già dovuto annullamento dell'atto in sede di autotutela.

La Corte di Cassazione era già intervenuta in passato sull'argomento giungendo, peraltro, alle medesime conclusioni (sent. 23 luglio 2004, n. 13801). Attualmente, la questione trae origine dall'annullamento di un avviso di accertamento a seguito di ricorso proposto a fronte dell'infruttuosa istanza di annullamento in autotutela e della successiva richiesta di risarcimento in sede ordinaria, del rimborso delle spese sostenute per difendersi.

L'Agenzia delle Entrate soccombente propone ricorso dinanzi alla Corte di Cassazione, ritenendo insussistente l'ingiustizia del danno, «in quanto l'annullamento in autotutela della P.A. non costituisce obbligo dell'Amministrazione; né è configurabile colpa dell'Amministrazione non essendo previsto dalla legge alcun termine

RESPONSABILITÀ EXTRACONTRATTUALE/2

per procedervi».

Sul punto la Corte ricorda come la soluzione espressa non potrebbe essere diversa, in quanto il danno di cui si chiede il risarcimento, in realtà deriva dal compimento dell'atto illegittimo, essendo l'intervento in autotutela solo il mezzo che avrebbe potuto eliminare tempestivamente gli effetti. Nel caso in cui il provvedimento di autotutela non venga adottato, al punto da costringere il privato ad affrontare spese legali per proporre ricorso e per ottenere l'annullamento dell'atto, la responsabilità della P.A. è indubbia.

Per la Suprema Corte, si è trattato di stabilire se la P.A. potesse essere ritenuta responsabile ai sensi dell'art. 2043 c.c. per il mancato o ritardato annullamento di un atto illegittimo, nell'esercizio del potere di autotutela, ove tale comportamento avesse arrecato danno al privato, o se ciò costituisse violazione di principi fondamentali dell'ordinamento.

Il problema che si pone è stabilire se la P.A. e, nel caso di specie, quella finanziaria, possa essere ritenuta responsabile per il mancato o ritardato annullamento di un atto illegittimo. Con la sentenza in esame la Corte ha statuito che, se l'Amministrazione non interviene in modo tempestivo ad annullare un atto illegittimo mediante lo strumento dell'autotutela, viene riconosciuta al contribuente la risarcibilità del silenzio immotivato dell'Amministrazione a fronte dell'istanza suddetta.

La Corte di Cassazione ha già avuto modo di pronunciarsi sul punto, in riferimento ad un caso simile a quello di specie, ed ha affermato che può essere riconosciuto il risarcimento del danno sopportato da un soggetto per ottenere l'annullamento di un provvedimento amministrativo in sede di autotutela (danno consistente nelle spese legali sostenute per proporre ricorso contro l'atto illegittimo), non essendo esclusa la qualificazione di tali spese come danno risarcibile, per il solo fatto che esse si riferiscono ad un procedimento amministrativo (Cass. civ., sez. I, n. 13801/2004). Nel caso in esame l'ingiustizia del danno è messa in questione sotto un diverso profilo, nel senso che si dovrebbe ritenere sottratto al giudice ordinario il potere di valutare tempi e modalità di esercizio del potere di autotutela.

Non si tratta, quindi, dell'indebita interferenza della giurisdizione sulle modalità di esercizio del potere amministrativo, ma dall'accertamento che il danno conseguente all'atto illegittimo ha esplicato tutti i suoi effetti, per non essere la P.A. tempestivamente intervenuta ad evitarli. Pertanto, l'autonomo giudizio proposto dinanzi al giudice ordinario ai fini del risarcimento del danno innanzi citato, non costituisce un'indebita interferenza della giurisdizione sulle modalità di esercizio del potere amministrativo, ma unicamente un accertamento in ordine ai danni derivati al privato dall'atto illegittimo, unicamente imputabile alla condotta della P.A. interessata per non essere la medesima tempestivamente intervenuta ad evitarli con i mezzi a tal uopo riconosciuti dalla legge.

ALCUNI CASI CONCRETI

I casi che in concreto possono verificarsi sono vari, tuttavia i più frequenti sono due:

- il contribuente riceve un avviso di accertamento e rilevando l'infondatezza o l'illegittimità del medesimo, ne chiede l'annullamento in via di autotutela. L'Ufficio ignora o rifiuta la richiesta con la conseguenza che il contribuente si vede costretto a rivolgersi ad un professionista abilitato all'assistenza in Ctp al fine di impugnare l'atto impositivo. Al termine del contenzioso il giudice dà ragione al contribuente e, nonostante ciò, non condanna l'Amministrazione al pagamento delle spese che puntualmente vengono compensate, con la conseguenza che l'importo corrisposto dal contribuente per la difesa, resterà a suo carico. A questo punto il contribuente potrà chiedere il risarcimento del danno subito conseguente al mancato annullamento dell'atto illegittimo da parte dell'Ufficio;
- la seconda casistica è analoga alla precedente con la sola variante che l'Ufficio, a prescindere dall'istanza di autotutela presentata o meno dal contribuente, una volta che si è visto notificare il ricorso,

RESPONSABILITÀ EXTRACONTRATTUALE/2

chiede al giudice tributario la cessazione della materia del contendere. Anche in queste ipotesi, normalmente, le spese vengono compensate.

Si tratta, quindi, di casi in cui il contribuente è costretto a ricorrere o comunque a sostenere spese per contrastare una pretesa impositiva palesemente infondata, nonostante la richiesta di annullare tale atto mediante autotutela.

COMPENSAZIONE delle SPESE e LITE TEMERARIA

Vi sono disposizioni nel contenzioso tributario che hanno permesso l'emaneazione di atti accertativi infondati e di farne sopportare le conseguenze economiche al contribuente malcapitato.

Si fa riferimento alle spese di difesa che, secondo il testo vigente fino al 21 luglio 2005 dell'art. 46, co. 3, D.Lgs. 546/1992, restavano a carico della parte che le aveva anticipate e, nel caso di specie, del contribuente che aveva dovuto sostenere gli oneri difensivi e che, successivamente all'instaurazione del contenzioso, si trovava di fronte ad un ripensamento dell'Amministrazione finanziaria, la quale caducando l'atto, chiedeva la cessazione della materia del contendere.

Nei processi tributari, negli anni precedenti è stato fatto un largo uso della compensazione, e a nulla è valso l'intervento del Legislatore nel 2005 volto ad imporre l'esplicitazione delle motivazioni sui «giusti motivi» che inducono ad operare la compensazione.

Attualmente, con le modifiche apportate all'art. 92 del Codice di procedura civile, il Legislatore ha eliminato il riferimento ai «giusti motivi» ed ha parlato di «*gravi ed eccezionali ragioni*». Di conseguenza, la compensazione nel caso di soccombenza di una sola parte dovrebbe diventare un fatto eccezionale e, come tale, dovrà essere trattata.

Il mutamento di panorama giuridico potrebbe, a questo punto, essere ricondotto alla sua originaria ratio se trovasse piena applicazione anche l'istituto della temerarietà della lite in ambito tributario. Il principio fondamentale è

che la parte non può agire o resistere in giudizio con mala fede o colpa grave: le nuove norme dell'art. 96 c.p.c. consentono ora al giudice di liquidare a favore della parte vittoriosa una somma determinata in via equitativa, eventualmente oltre il risarcimento dei danni. In passato la giurisprudenza (tra le altre Cass., n. 297/2000) ha dichiarato applicabile l'art. 96 c.p.c. al processo tributario e non vi sono ragioni per escluderlo anche ora nella nuova formulazione, specialmente in quei casi in cui la resistenza in giudizio non si giustifica, mentre, ad esempio, un provvedimento in autotutela potrebbe risolvere agevolmente il problema.

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

La sentenza in questione è volta a superare definitivamente la dibattuta questione relativa alla risarcibilità ex art. 2043 c.c. del danno arrecato al contribuente dall'Amministrazione finanziaria per la mancata adozione di un provvedimento di autotutela volto ad annullare un avviso di accertamento illegittimo o infondato. Secondo le indicazioni della Suprema Corte, il contribuente potrà rivolgersi al giudice ordinario al fine di chiedere il risarcimento del danno ingiustamente subito, confermando così la giurisdizione del giudice ordinario in tema di azione di responsabilità extracontrattuale ex art. 2043 c.c., proposta dal contribuente per i danni ingiustamente subiti in conseguenza di comportamenti illegittimi dell'Amministrazione finanziaria.

La Corte di Cassazione risolvendo un contrasto giurisprudenziale a proposito dei rapporti tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria, ha sancito ufficialmente la competenza del giudice civile in tema di risarcimento dei danni, anche se in materia fiscale.

Non è agevole formulare un giudizio compiuto sulla recente statuizione della Suprema Corte senza potersi basare sulla concreta esperienza applicativa, pertanto, in attesa di saggiare sul campo la nuova disciplina, il primo passo per il contribuente consisterà nell'agire tempestivamente contro i comportamenti illegittimi dell'Amministrazione finanziaria.