

La responsabilità aquilana del fisco: fondamento, presupposti e limiti

di [Angelo Buscema](#)

Pubblicato il 14 Marzo 2007

La sentenza del Giudice di pace (1) che condanna l'Agenzia delle Entrate al risarcimento del danno arrecato con la notifica di una cartella esattoriale successivamente annullata a seguito di sgravio, a seguito dell'istanza presentata dalla contribuente con l'ausilio di un commercialista, non contrasta con i principi informatori della materia (sentenza della Corte Costituzionale n. 206/2004). È perciò inammissibile il ricorso con cui l'Agenzia deduca il difetto di elemento soggettivo e la non sussistenza di un effettivo danno, asserendo che trattasi al più di un "fastidio".

LA COMPETENZA DEL G.O. PER L'AZIONE DI RISARCIMENTO DANNI EX ARTICOLO 2043 DEL C.C. NEI CONFRONTI DEL FISCO

Tale importante principio è stato statuito dalla recente sentenza n. n. 4055 del 21 febbraio 2007 della Corte Cass. sez. tributaria. In precedenza, le sezioni unite della Corte di Cassazione con la sentenza n. 15 del 4 gennaio 2007 hanno ribadito la competenza del G.O. per l'azione di risarcimento danni, ex articolo 2043 del c.c. nei confronti del fisco, fermo restando che la giurisdizione si determina sulla base della domanda e ai fini del suo riparto tra giudice ordinario e giudice speciale, rileva non già la prospettazione delle parti, bensì il c.d. *petlun* sostanziale, il quale va identificato non solo e non tanto in funzione della concreta statuizione che si chiede al giudice, ma anche e soprattutto in funzione della causa petendi ossia dell'intrinseca natura della posizione soggettiva dedotta in giudizio ed individuata dal giudice stesso con riguardo alla sostanziale protezione accordata in astratto a quest'ultima dal diritto positivo. In particolare, le predetti sezioni unite del giudice di legittimità hanno confermato

l'orientamento giurisdizionale consolidato secondo cui la cognizione della domanda di risarcimento danni, per comportamenti illeciti dell'A.F. o di altri Enti impositori spetta all'autorità giudiziaria ordinaria non potendo tale controversia assumersi in una delle fattispecie tipizzate, di cui all'articolo 2 del dlgs n. 546/92, attributive della giurisdizione esclusiva (2) delle Commissioni Tributarie (Cassazione sez. unite sentenza n. 722/1999). L'attività della fisco deve svolgersi nei limiti posti non solo dalla legge, ma anche dalla nonna primaria del *nemin laedere*, per cui è consentito al giudice ordinario - al quale è pur sempre vietato stabilire se il potere discrezionale sia stato, o meno, opportunamente esercitato - accertare se vi sia stato da parte della stessa amministrazione un comportamento colposo tale che, in violazione della

suindicata norma primaria, abbia determinato la violazione di un diritto soggettivo. I principi di legalità, imparzialità e buona amministrazione, dettati dall'art. 97 cost. impongono che il fisco è tenuto a subire le conseguenze stabilite dall'art. 2043 c.c., atteso che tali principi si pongono come limiti esterni alla sua attività discrezionale, ancorché il sindacato di questa rimanga precluso al giudice ordinario (Cass. sez. un. sentenza n. 722/1999). Gli articoli 28, 103 e 113 della Costituzione fissano il principio della responsabilità diretta della P.A. in virtù dell'immedesimazione organica del dipendente con la P.A.. Trattasi di responsabilità solidale tra agente e p.a., tuttavia, del danno arrecato con colpa lieve risponde solo il Fisco. La soccombenza nel giudizio di risarcimento, ex articolo 2043 c.c. può dare avvio alle procedure di responsabilità amministrativa dinanzi la Corte dei Conti per danno patrimoniale indiretto. L'ingiustizia del danno, ex articolo 2043 del c.c. va riferita unicamente al danno non iure, senza la necessità che la lesione sia riferita ad un diritto soggettivo perfetto; al fine della configurabilità, della responsabilità aquiliana della p.a. non rileva la qualificazione formale della posizione giuridica vantata dal privato, posto che la tutela risarcitoria è assicurata, esclusivamente, in relazione all'ingiustizia del danno, contrassegnata dalla lesione di un interesse giuridicamente rilevante. Nel rapporto tributario, peraltro, non sono sottesi interessi legittimi ma diritti soggettivi (3); pertanto, ove il Fisco incida su una posizione giuridica di diritto soggettivo del contribuente, può essere convenuto come un qualsiasi altro soggetto innanzi al G.O.. L'ambito della potestà impositiva non è libera bensì soggetta a limiti precisi e, pertanto, la violazione di detti limiti comporta anche una responsabilità risarcitoria in funzione del pregiudizio arrecato. E' necessaria la prova da parte dell'attore dell'elemento soggettivo ossia del dolo del funzionario o della colpa per violazione delle regole d'imparzialità, di correttezza e di buona amministrazione; per giustificare il risarcimento è necessario un esercizio vessatorio, pretestuoso e discriminatorio del potere pubblicistico ovvero la mancanza di proporzionalità tra l'interesse perseguito e il sacrificio imposto ovvero l'intento elusivo di una norma o di una pronuncia giurisprudenziale. Per qualificare l'illiceità della condotta e non la semplice illegittimità dell'atto occorre riscontrare sintomi di pretestuosità, vessatorietà, e discriminatorietà della condotta; spetta al giudice ordinario, pronunciarsi sulla domanda risarcitoria, a nulla rilevando il previo annullamento dell'atto impositivo illegittimo (c.d. ripudio del rapporto di pregiudizialità tra annullamento dell'atto impositivo e risarcimento del danno); in particolare, è competente il giudice ordinario e non quello tributario a conoscere, ai sensi dell'articolo 2043 del c.c. delle richieste di risarcimento dei danni patrimoniali ingiusti provocati al contribuente dal Fisco, a nulla rilevando che la condotta colposa si sia realizzata nell'ambito di vicende, legate da un rapporto tributario ormai esaurito. L'azione di risarcimento del danno, ex articolo 2043 del c.c. non è condizionata dalla necessaria preventiva risoluzione della controversia tributaria ma, piuttosto, è collegata alla condotta ed all'attività dolosa o colposa dei funzionari del Fisco. Va riconosciuta piena autonomia all'azione di risarcimento del danno collegata alla condotta dolosa o colposa dei funzionari del fisco. Il rapporto tributario ormai del tutto esaurito opera solo come sfondo e non assume alcuna connessione determinante rispetto alla richiesta di risarcimento dei danni Occorre accertare, sotto il

profilo causale, tramite l'applicazione dei noti criteri (es. principio della causalità sufficiente o della causalità giuridica se l'evento dannoso sia riferibile ad una condotta omissiva o positiva (cd. nesso eziologico tra danno e comportamento illecito); il risarcimento non può essere accordato sulla base del mero riscontro della illegittimità dell'atto, poiché se non si prova l'illiceità la domanda di risarcimento non può essere accolta. La responsabilità risarcitoria del Fisco non deriva come mero automatismo dall'illegittimità dell'atto impositivo, L'annullamento in autotutela (4) dell'atto impositivo non esonera il Fisco dalla responsabilità aquiliana per i danni arrecati, comunque, in precedenza al contribuente. La responsabilità aquiliana, ex articolo 2043 del c.c., si distingue dalla responsabilità per lite temeraria ex articolo 96 del C.P.C. (5), giacché quest'ultima è speciale rispetto alla prima. Il risarcimento del danno per fatto illecito è assoggettato alla prescrizione breve ex articolo 2947 del c.c. (6) In definitiva, qualora sia stata dedotta davanti al giudice ordinario una domanda risarcitoria, ex articolo 2043 del c.c., nei confronti del Fisco si deve procedere a svolgere le seguenti indagini: 1) occorre accertare la sussistenza di un evento dannoso; 2) occorre stabilire se l'accertato danno sia qualificabile come danno ingiusto per lesione del diritto soggettivo del contribuente; 3) occorre accertare, sotto il profilo causale, facendo applicazione dei noti criteri (es. principio di causalità sufficiente o della causalità adeguata), se l'evento dannoso sia riferibile ad una condotta positiva od omissiva del Fisco (cd. nesso eziologico tra danno e comportamento illecito); 4) occorre stabilire se il detto evento sia imputabile a dolo o colpa del Fisco; 5) occorre appurare che è risarcibile il danno imprevedibile, qualora vi sia un comportamento doloso del funzionario del Fisco; 6) occorre appurare che le due componenti del danno siano, ai sensi dell'articolo 1225 del c.c., la perdita subita e il mancato guadagno; è risarcibile anche il c.d. lucro cessante (mancato guadagno) ricorrendone i presupposti di legge; 7) al fine del riconoscimento del danno da lucro cessante occorre la dimostrazione del nesso di causalità. Trattasi di un danno futuro e, pertanto, l'accertamento va affidato a valutazioni presuntive (vd Cassazione sez. 2 sentenza n. 01443 del 30/01/2003), sulla base degli elementi offerti dall'interessato, avuto riguardo alla potenziale redditività di un'attività programmata con notevole impiego di capitali. La valutazione va compiuta, anche in via equitativa, avuto riguardo alla potenziale redditività di un'attività programmata; 8) occorre appurare che trovi applicazione l'articolo 1227 del c.c., che sancisce la diminuzione del risarcimento in relazione all'eventuale concorso colposo del dannoso nel cagionare il danno, secondo la gravità della colpa e l'entità dei danni derivati, ed addirittura preclude il sorgere stesso del diritto al risarcimento, relativamente ai danni che il creditore avrebbe potuto evitare usando l'ordinaria diligenza; 9) occorre appurare che trovi applicazione il principio della compensatio lucri cum damno alla stregua del quale, nella determinazione del danno risarcibile, va tenuto conto degli effetti vantaggiosi direttamente derivanti dal medesimo fatto costitutivo del danno.

Note

1) La controversia decisa dal giudice di legittimità (sentenza n. 10483 del 1 giugno 2004 della sezione terza) riguarda il contribuente che, avendo ricevuto dal Comune un avviso di liquidazione per l'omesso versamento dell'ICI, già regolarmente pagata, aveva adito il giudice di pace per ottenere la condanna del Comune al risarcimento del danno subito, anche di carattere non patrimoniale. La Corte in relazione alla spinosa questione della risarcibilità del danno di carattere non patrimoniale, derivante da un fatto non costituente reato ovvero (vd. Corte costituzionale sentenza 11 luglio 2003 n. 233) non corrispondente ad astratta fattispecie di reato, disattende il motivo di impugnazione inerente alla violazione del principio generale di esclusione della tutela risarcitoria del danno morale soggettivo (turbamento dell'animo), poiché la controversia era stata decisa dal giudice di pace secondo equità e quindi senza vincoli derivanti da norme che non siano quelle di rango superiore a quelle di legge ordinaria e dagli stessi principi generali dell'ordinamento. Per la suprema Corte il giudice di pace, nelle decisioni assunte secondo equità ai sensi del secondo comma dell'art. 113 cod. proc. Civ., non è tenuto all'individuazione della norma di diritto sostanziale applicabile, né al rispetto dei principi regolatori della materia e dei principi generali dell'ordinamento, essendo vincolato solo dalle norme costituzionali, da quelle comunitarie (se di rango superiore a quelle ordinarie) e dalle norme processuali. Essa, in sostanza, precisa che l'affermazione di responsabilità può prescindere dalla verifica dell'esistenza o meno di un principio che limita le ipotesi di responsabilità per danni a quella del danno di carattere patrimoniale ovvero del danno morale da reato.

2) La sola previsione degli altri accessori di cui all'articolo 2 del dlgs 546/92 non è di per sé sufficiente a radicare la giurisdizione esclusiva del giudice tributario anche alle controversie sul risarcimento del danno per comportamento illecito del fisco; per accessori, infatti, s'intendono gli atti esattoriali, le spese di notifica, gli interessi moratori, ed al limite il maggior danno da svalutazione monetaria, ex articolo 1224, comma 2, c.c. (Cass. sez. un. sentenza n. 14274/2002).

3) L'articolo 2 del D.lg. 546/92 rappresenta una deroga alla giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria per cui la controversia, in tanto può essere attribuita al giudice tributario, in quanto rientri in una delle tre fattispecie normativamente previste nei tre commi dell'art. 2 e cioè una controversia tra quelle tassativamente indicate, ovvero una controversia relativa a sovraimposte, sanzioni, interessi e altri accessori, oppure una controversia in tema di estimo o di attribuzione di rendita catastale. Al di fuori di queste ipotesi tassative di deroga della giurisdizione ordinaria non vi è spazio per una giurisdizione della Commissione tributaria su una controversia relativa al risarcimento dei danni causati dalla p.a. in uno dei rami della sua attività, con la conseguenza che, anche se questo settore è il tributario non viene meno la giurisdizione ordinaria tranne che la controversia non possa sussumersi in una delle fattispecie tipizzate attributive della giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie.

4) 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 sentenza n. 21380 del 4 ottobre 2006 della Corte di Cassazione sez. v. Vd. Angelo Buscema, il principio della responsabilità della parte soccombente per le spese di giudizio trova piena applicazione anche nel processo tributario in [www.https://www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com) 5) Angelo Buscema, Nuovi approdi della responsabilità aggravata ex articolo 96 del c.p.c. per illecito processuale nel processo tributario? in [www.https://www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com) 6) La prescrizione è un modo di estinzione dei diritti ispirato dalla necessità di evitare il permanere di situazioni di incertezza all'interno dell'ordinamento. Pertanto la legge presume che un diritto non esercitato per un determinato periodo di tempo sia stato abbandonato e lo considera estinto. Rientra nella giurisdizione del giudice ordinario la controversia tra Amministrazione finanziaria e comune, avente diritto all'attribuzione dell'Invim, attraverso cui l'ente locale faccia valere il diritto al risarcimento di quanto dovrà restituire al contribuente secondo l'esito del giudizio tributario e nella quale il comune stesso deduca la negligente conduzione della lite ad opera dell'Amministrazione, per non avere impugnato la sentenza tributaria di primo grado (pertanto passata in giudicato), malgrado la pronuncia - favorevole alle ragioni dell'Amministrazione - della Corte di Giustizia CE, intervenuta durante il decorso del termine lungo per impugnare (Sent. n. 20885 del 2 marzo 2006 dep. il 27 settembre 2006 della Corte Cass., SS.UU. civ.). Quando l'Amministrazione finanziaria, avvalendosi della facoltà prevista dalla legge (nella specie, dall'art. 60 del D.P.R. n. 600 del 1973, in relazione agli artt. 273, comma 5, e 274, R.D. n. 383/1934, applicabile ratione temporis) provvede alla notificazione degli avvisi di accertamento (o di altri atti) a mezzo di messi comunali, facendone richiesta all'Amministrazione comunale dalla quale questi dipendono, sorge un rapporto di preposizione che deve essere qualificato come "mandato ex lege", la cui violazione può costituire fonte di responsabilità contrattuale (e non già aquiliana); di conseguenza si deve applicare il termine prescrizione decennale e non il termine quinquennale. Ove la Amministrazione finanziaria decada dalla pretesa fiscale a causa della tardiva notifica dell'atto di accertamento da parte dei messi comunali, il comune è tenuto al risarcimento del danno il cui ammontare deve ritenersi in via presuntiva determinati dall'entità della pretesa fiscale (fondata su un valido atto di accertamento), dalla quale l'Amministrazione è decaduta per effetto dell'intempestiva notificazione; a meno che l'autore del danno non deduca e dimostri l'insussistenza dei presupposti di fatto e di diritto della obbligazione tributaria, od il suo minore ammontare, ovvero la ricorrenza di impedimenti insuperabili ad un utile esercizio del correlativo credito contro il contribuente (Sent. n. 11469 del 9 marzo 2004 dep. il 21 giugno 2004 della Corte Cass., Sez. III civ.). Angelo Buscema Marzo 2007