

Il fisco può risarcire ex articolo 2043 innanzi al GO le spese legali sostenute dal contribuente per la controversia tributaria instaurata innanzi alle Commissioni tributarie

Gli interessati possono rivolgersi al giudice ordinario, ex articolo 2043 del c.c., per ottenere il risarcimento dei danni, materiali ed esistenziali, subiti in seguito al mancato o ritardato annullamento in autotutela di un atto impositivo illegittimo impugnato con esito favorevole innanzi alle commissioni tributarie. Il diritto al risarcimento dei danni va riconosciuto solo nei casi in cui il contribuente abbia impugnato innanzi al giudice tributario l'accertamento ritenuto illegittimo. È da escludere, invece, che il contribuente possa proporre l'azione risarcitoria innanzi al giudice civile quando la pretesa impositiva sia divenuta definitiva. L'interessato può avanzare pretesa risarcitoria nei confronti dell'amministrazione, ovvero può esperire azione giudiziale per chiedere il risarcimento dei danni subiti a causa del mancato annullamento dell'atto illegittimo solo previo annullamento dell'atto impositivo da parte del giudice tributario. Solo in tal caso non si realizza una indebita interferenza della giurisdizione del GO sulle modalità di esercizio del potere amministrativo, ma si accerta che il danno conseguente all'atto illegittimo ha esplicito tutti i suoi effetti, per non essere la PA tempestivamente intervenuta ad evitarli, con i mezzi che la legge le attribuisce (autotutela). In caso contrario, il giudice civile verrebbe a garantire una tutela alternativa limitata che potrebbe comportare il riconoscimento del danno arrecato al contribuente, ma non consentirebbe l'annullamento del provvedimento illegittimo, la cui competenza in via esclusiva è riservata alle commissioni tributarie. Il fisco può risarcire ex articolo 2043 innanzi al GO le spese legali sostenute dal contribuente per la controversia tributaria instaurata innanzi alle Commissioni

tributarie Le spese legali possono costituire danno ingiusto risarcibile quando rappresentino una conseguenza del atto illecito, secondo le comuni regole dell'accertamento del nesso causale.

Il fisco in relazione all'esercizio della potestà di annullamento in via di autotutela, deve procedere, 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'annullamento da parte del giudice tributario dell'atto impositivo non esonera il Fisco dalla responsabilità aquiliana per i danni arrecati, comunque, in precedenza al contribuente. 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, sono sottesi interessi legittimi ma soprattutto diritti soggettivi; 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, previo annullamento dell'atto impositivo illegittimo da parte del giudice tributario (c.d. 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.

L'azione di risarcimento del danno, ex articolo 2043 del c.c. è condizionata dalla necessaria preventiva risoluzione della controversia tributaria

La responsabilità aquiliana, ex articolo 2043 del c.c., si distingue dalla responsabilità per lite temeraria ex articolo 96 del c.p.c. , 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. (1)

Note

- 1) Giova segnalare che la Commissione tributaria di Frosinone sez. V con sentenza n. 1 del 19 gennaio 1010 ha statuito che sulla base del nuovo motivo di impugnazione esplicitato dalla ricorrente, l'Ufficio doveva procedere all'annullamento in autotutela per eliminare l'atto illegittimo da cui deriva la doppia imposizione della stessa plusvalenza realizzata con la vendita di titoli azionari, non essendo elemento preclusivo il passaggio in giudicato della sentenza della Commissione Tributaria Regionale. Per l'esercizio dell'autotutela è possibile tenere conto di motivi di merito diversi da quelli presi in considerazione nella pronuncia della Commissione tributaria favorevoli all'erario ovvero degli stessi motivi dedotti con il ricorso introduttivo ma non esaminati dalla Commissione stessa. Con la sentenza di rigetto non è dichiarata la legittimità dell'atto ma l'immunità dell'atto dai vizi denunciati dal ricorso. In definitiva, la sentenza di rigetto è una sentenza di accertamento dell'infondatezza dei motivi del ricorso in quanto non annulla alcunché. Il favor legis per l'esercizio dell'autotutela fa superare il principio secondo cui il giudicato copre il dedotto (quid disputatum) e il deducibile (quid disputandum) senza distinzione tra ragioni formali e ragioni sostanziali; il giudicato sulla decisione di rigetto non si traduce nella dichiarazione incontrovertibile di legittimità dell'atto impositivo. La Commissione tributaria, nell'ipotesi di rigetto del ricorso, si pronuncia solo sulle questioni trattate e non sulla spettanza definitiva del bene della vita controverso; essa non conosce di tutti gli aspetti del rapporto o di tutti i vizi dell'atto ma soltanto di quelli circoscritti dal ricorso. L'efficacia preclusiva della sentenza di rigetto, passata in giudicato, deve essere limitata al dispositivo e agli accertamenti della motivazione che ne sono la premessa logica: nella sentenza di rigetto abbiamo l'aspetto di accertamento della premessa logica (motivazione) e l'aspetto di comando (dispositivo). L'art. 2, c. 2, del D.M. 11/02/1997, n. 37, in tema di esercizio del potere di autotutela degli Uffici, stabilisce che non si procede all'annullamento di ufficio per i motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole

all'Amministrazione. L'interpretazione è quella che l'esercizio dell'autotutela è impedito in linea generale solo nei casi di giudicato nel merito favorevole all'Ufficio. In presenza di un giudicato di merito favorevole all'Amministrazione va ammesso il ritiro dell'atto per motivi e vizi diversi da quelli ritenuti non sussistenti in sede giudiziale. Ciò per far sì che, in ogni caso, l'imposizione fiscale non prescindere dalla effettiva capacità contributiva del soggetto e che l'azione amministrativa si conformi al canone costituzionale dell'imparzialità. L'interpretazione "costituzionalmente orientata" è quella che limita il valore ultrattivo del giudicato alle sentenze che affrontano il merito della controversia in relazione ai motivi esposti dalle parti sostanzialmente identici.

16 febbraio 2010
Angelo Buscema

ALLEGATO

Sent. n. 698 del 19 gennaio 2010 (ud. 17 novembre 2009) della Corte Cass., Sez. III - Pres. Di Nanni, rel. Lanzillo Processo tributario - Contenzioso - Indennizzo - Protezione giuridica - Restituzione - Spese del ricorso - D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 10, 11.

Svolgimento del processo - L'Agenzia delle entrate propone due motivi di ricorso per cassazione contro la sentenza n. 304/2005 del Giudice di pace di Patti, notificata il 19.9.2005, che ha condannato la ricorrente a pagare a M.G. la somma di Euro 705,40 oltre interessi, in risarcimento dei danni da essa arrecati all'attore tramite un avviso di accertamento, con richiesta di pagamento di Euro 779,85, in relazione ai redditi dichiarati nel 1996. A seguito di ricorso dell'interessato, la pretesa tributaria è stata ritenuta illegittima ed è stata annullata, ed il G. ha chiesto il rimborso delle spese sostenute per difendersi e per il danno esistenziale.

L'intimato non ha depositato difese.

Motivi della decisione - 1.- Con il primo motivo l'Agenzia delle entrate denuncia violazione dell'art. 156 c.p.c., comma 3 e art. 166 c.p.c. e ss.; D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 10, sul rilievo che il GdP ha emesso la condanna a carico dell'ufficio locale dell'agenzia delle entrate, cioè dell'ufficio di Patti, mentre unico legittimato a resistere è l'Agenzia centrale, con sede in Roma, essendo gli uffici locali autorizzati a partecipare solo ai processi davanti alle Commissioni tributarie (L. n. 546 del 1992, art. 10, cit.).

Il fatto che l'Agenzia si sia costituita in giudizio, tramite l'Avvocatura distrettuale, non ha l'effetto di un intervento volontario, né produce efficacia sanante.

In ogni caso, la sentenza sarebbe nulla perché emessa nei confronti di un soggetto privo di legittimazione processuale.

1.1.- Il motivo non è fondato.

La ricorrente fa riferimento all'orientamento giurisprudenziale, anteriore all'istituzione delle Agenzie delle entrate, che attribuiva agli uffici periferici dell'amministrazione finanziaria la legittimazione ad intervenire nei soli giudizi promossi davanti alle commissioni tributarie, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 10 e 11. Si riteneva che, in mancanza di speciale disciplina, riprendesse vigore la regola generale, che attribuiva l'esclusiva legittimazione al Ministero delle Finanze (R.D. n. 1611 del 1933, art. 11).

Tale interpretazione è stata modificata alla luce del nuovo sistema introdotto dal D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, divenuto



operativo a decorrere dal 1 gennaio 2001 (D.M. 28 dicembre 2000), per effetto del quale le funzioni statali concernenti i tributi erariali sono state attribuite all'Agenzia delle entrate, quale soggetto dotato di personalità giuridica di diritto pubblico, rappresentato dal direttore (D.Lgs. n. 300 del 1999, artt. 61 e 66, cit.).

Agli uffici periferici dell'Agenzia è stata attribuita la stessa capacità di stare in giudizio che, in base al D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 10 e 11, spettava agli uffici finanziari che avevano emesso l'atto, in via concorrente ed alternativa rispetto al direttore, secondo un modello simile alla preposizione institoria disciplinata dagli artt. 2203 e 2204 c.c..

Tali uffici si configurano quali organi dell'Agenzia che, al pari del direttore, ne hanno la rappresentanza ai sensi dell'art. 163 cod. proc. civ., comma 2, n. 2, e degli artt. 144 e 145 cod. proc. civ. (Cass. Civ. Sez. 3[^], 9 aprile 2009 n. 8703, che richiama i principi enunciati da Cass. civ. S.U. 14 febbraio 2006, n. 3116, in motivazione). La ricostruzione del rapporto tra l'Agenzia e l'ufficio periferico in termini di procura institoria, con conseguente imputabilità all'ente pubblico preponente dell'attività posta in essere dall'ufficio locale preposto, impone di riconoscere a quest'ultimo la legittimazione processuale attiva e passiva, concorrente con quella dell'ente, anche nel processo innanzi al giudice ordinario, in relazione ai rapporti sorti dagli atti compiuti dall'ufficio periferico.

Correttamente quindi l'ufficio di Patti dell'Agenzia è stato evocato davanti al giudice di pace per il risarcimento di

danni provocati dall'atto impositivo illegittimo, da esso stesso posto in essere.

2.- Con il secondo motivo, deducendo violazione dell'art. 2043 cod. civ., la ricorrente censura la decisione impugnata, nella parte in cui ha ritenuto violato il divieto del *neminem laedere*, per avere l'ufficio finanziario colpevolmente ritardato l'annullamento in autotutela dell'atto impositivo illegittimo. Ciò comporterebbe violazione di principio informatore del diritto, per difetto dell'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 per procedervi.

2.2. Il motivo non è fondato.

Va premesso che esso può essere esaminato solo entro i limiti in cui denuncia la violazione di principi informatori dell'ordinamento giuridico, trattandosi del ricorso contro una sentenza emessa dal GdP secondo equità.

Non viene in considerazione, quindi, il problema di stabilire se nella fattispecie sussistesse o meno una colpa sufficientemente grave, in relazione al tempo trascorso prima dell'annullamento dell'atto, o ad altro comportamento dell'ufficio finanziario: circostanze tutte che costituiscono oggetto di valutazioni in fatto, rimesse alla discrezionalità del giudice di merito.

Si tratta invece di stabilire se, in linea di principio, la P.A. possa essere tenuta responsabile ai sensi dell'art. 2043 cod. civ. per il mancato o ritardato annullamento di un atto

illegittimo, nell'esercizio del potere di autotutela, ove tale comportamento abbia arrecato danno al privato, o se ciò costituisca violazione di principi fondamentali dell'ordinamento.

Questa Corte ha già avuto occasione di pronunciarsi sul punto, con 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. 1^a, 23 luglio 2004 n. 13801).

Nel caso in esame l'ingiustizia del danno è messa in questione sotto un diverso profilo, cioè nel senso che si dovrebbe ritenere sottratto al giudice ordinario il potere di valutare tempi e modalità di esercizio del potere di autotutela.

La soluzione, tuttavia, non può 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 eliminarne tempestivamente gli effetti.

Ove il provvedimento di autotutela non venga tempestivamente adottato, al punto di costringere il privato ad affrontare spese legali e d'altro genere per proporre ricorso e per ottenere per questa via l'annullamento dell'atto, la responsabilità della P.A. permane ed è innegabile.

Non si tratta, quindi, dell'indebita interferenza della giurisdizione sulle modalità di esercizio del potere amministrativo, ma dell'accertamento che il danno conseguente all'atto illegittimo ha esplicato tutti i suoi effetti, per non essere la PA tempestivamente intervenuta ad evitarli, con i mezzi che la legge le attribuisce.

3.- Il ricorso deve essere rigettato.

4.- Non essendosi costituito l'intimato non vi è luogo a pronuncia sulle spese.

P.Q.M. - La Corte di cassazione rigetta il ricorso.