



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Roma

**ORIENTAMENTI DELLA CORTE DI CASSAZIONE IN TEMA DI
RESPONSABILITÀ CIVILE DELL'AMMINISTRAZIONE
FINANZIARIA:**

DANNO RISARCIBILE E GIURISDIZIONE



AUTORE DEL DOCUMENTO

Alessandro Riccioni

Consulente esterno della Commissione Processo Tributario dell'ODCEC di Roma

a.riccioni@studiocr.com



Può considerarsi pacifico che gli atti e le attività illegittime della Amministrazione finanziaria diano luogo a responsabilità civile della Amministrazione stessa, secondo le regole comuni che disciplinano la responsabilità da fatto illecito delle pubbliche amministrazioni.

Su due aspetti di tale complessa materia si sono ultimamente registrate alcune oscillazioni della giurisprudenza della Corte di Cassazione che meritano di essere segnalate

Il primo profilo, ossia l'individuazione del danno risarcibile, con particolare riferimento al c.d. "danno esistenziale", è comune a tutta la materia della responsabilità della pubblica amministrazione (pur se presenta alcuni caratteri peculiari in relazione alla materia tributaria)

Il secondo, ovvero l'individuazione del giudice competente a decidere sulla richiesta di risarcimento del danno, è specifico della materia tributaria.

In merito al primo aspetto, viene in evidenza la questione, spesso avvertita nell'ambito del diritto tributario, della risarcibilità della lesione al "diritto alla tranquillità" del contribuente, che può essere turbato da azioni particolarmente invasive dell'amministrazione finanziaria, e spesso costretto a lunghe ed estenuanti "battaglie" per ottenere il riconoscimento delle proprie buone ragioni nei confronti dell'ente impositore che agisca illegittimamente nei suoi confronti

In proposito, sembra emergere una differenziazione nella recente giurisprudenza della terza sezione civile della Corte di Cassazione (che si occupa di risarcimento del danno).

In senso sfavorevole alle ragioni del contribuente si pone la sentenza n. 12885 del 4 giugno 2009, secondo cui non sono risarcibili i danni derivanti dallo stress ed il disagio subiti a seguito della richiesta di un canone RAI non dovuto. Secondo la Corte, in ipotesi del genere non sussisterebbe un'ingiustizia costituzionalmente qualificata, tale da determinare ex art. 2059 del codice civile un danno non patrimoniale risarcibile, né si verte in un'ipotesi di danno patrimoniale prevista dal legislatore ordinario.

Emergerebbe cioè una lesione del «diritto alla tranquillità» insuscettibile di essere monetizzata, poiché inquadrabile in quegli sconvolgimenti quotidianità consistenti in disagi, fastidi, disappunti, ansie ed in ogni altro tipo di insoddisfazione non meritevoli di tutela risarcitoria.



In termini analoghi, la Corte si è espressa con la sentenza n. 8703 del 9 aprile 2009 secondo cui non sarebbero risarcibili i danni derivanti dallo stress ed il disagio subiti per ottenere lo sgravio di una cartella esattoriale illegittima.

Questo indirizzo trova indubbiamente fondamento nel fatto che le SS. UU della Corte, con quattro contestuali sentenze di contenuto identico (nn. 26972, 26973, 26974 e 26975 in data 11 novembre 2008), hanno proceduto ad una rilettura del disposto dell'art. 2059 c.c., ritenuto principio informatore del diritto, come tale vincolante anche nel giudizio di equità, e secondo cui la peculiarità del danno non patrimoniale viene individuata nella sua tipicità, costituendo l'art. 2059 norma di rinvio ai casi previsti dalla legge (e, quindi, ai fatti costituenti reato o agli altri fatti illeciti riconosciuti dal legislatore ordinario produttivi di tale tipo di danno) ovvero ai diritti costituzionali inviolabili, presieduti dalla tutela minima risarcitoria, con la precisazione, in quest'ultimo caso, che la rilevanza costituzionale deve riguardare l'interesse leso e non il pregiudizio consequenzialmente sofferto e che la risarcibilità del pregiudizio non patrimoniale presuppone, altresì, che la lesione sia grave (e, cioè, superi la soglia minima di tollerabilità, imposto dai doveri di solidarietà sociale) e che il danno non sia futile (vale a dire che non consista in meri disagi o fastidi)

L'esigenza che traspare da tale orientamento assunto dalle SS.UU. della Corte, sembrerebbe quella di porre un limite ad una "marcia trionfale" del diritto al risarcimento che rischierebbe di sommergere i giudici di un mare di controversie di modesta entità, e dagli effetti sociali dirompenti.

Si deve tuttavia anche evidenziare come, di recente, la Cassazione sembri forse aver dato prova di una maggiore generosità nel riconoscere il diritto al risarcimento del danno ai soggetti vessati dal fisco.

La sentenza n. 698 del 19 gennaio 2010, nel rigettare il ricorso dell'Agenzia delle Entrate contro una sentenza del Giudice di Pace che l'aveva condannata al risarcimento del danno, anche esistenziale, nei confronti del contribuente, ha infatti affermato che l'Amministrazione finanziaria, ove non provveda all'autoannullamento di un atto illegittimo è tenuta al risarcimento delle spese affrontate dal contribuente per difendersi e del danno esistenziale da questi patito. E ciò, afferma la Corte, non costituisce un'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.

Nel rimarcare tale apertura appare però doveroso osservare come essa debba essere presa con una certa cautela, posto che nel caso di specie la Cassazione, nel rigettare il ricorso avverso una sentenza che aveva riconosciuto al contribuente il risarcimento del danno esistenziale, così riconoscendone implicitamente la legittimità, non ha tuttavia fornito una specifica motivazione sul punto.

Comunque, questa linea più generosa verso i vessati dal fisco può vantare dei precedenti: si ricorda la sentenza n. 10483 del 1° giugno 2004 della Terza Sezione Civile, che aveva riconosciuto come in sé consentito il risarcimento in via equitativa del danno morale patito da un contribuente cui venga erroneamente richiesta con avviso di liquidazione una imposta già pagata. In tale occasione, la Corte ha però soggiunto essere necessario che il giudice di pace individui l'illecito colposo fonte del danno ed indichi il turbamento morale in cui questo danno si sia concretato (cassando con rinvio la sentenza che aveva riconosciuto il diritto al risarcimento).

In merito al secondo aspetto - di gran lunga il più articolato e complesso - deve evidenziarsi un predominante orientamento della Corte teso a devolvere al giudice ordinario la cognizione delle controversie relative alle richieste di risarcimento danni nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

Appare logico prender le mosse dalla sentenza delle Sezioni Unite n. 15 del 4 gennaio 2007, la quale ha statuito la competenza del giudice ordinario a valutare se la illegittima richiesta di un tributo non dovuto (nel caso di specie tasse automobilistiche da parte della Regione Calabria) abbia determinato danni patrimoniali e non patrimoniali risarcibili (ancorché l'ente impositore abbia provveduto all'autoannullamento dell'atto). Parimenti, la sentenza delle Sezioni Unite n. 10826 del 30 aprile 2008, ha stabilito che non rientra nella giurisdizione esclusiva delle commissioni tributarie, e spetta invece alla cognizione al giudice ordinario, la controversia con la quale il privato, adempiuto il debito d'imposta (nel caso di specie, relativo all'ICI) non tempestivamente o integralmente versata, domandi il risarcimento dei danni subiti in sede di



riscossione coattiva per aver dovuto corrispondere anche le somme pretese dal comune per l'assistenza legale allo stesso prestata da avvocati di cui l'ente pubblico si sia avvalso. Si osserva per inciso che, in tale circostanza, la Corte ha ritenuto, sconfessando il comune, che sia priva di qualunque supporto normativo la pretesa del Comune volta ad ottenere il rimborso delle spese legali affrontate per una procedura di riscossione coattiva di debiti fiscali (il Comune si è così trovato a dover versare al contribuente 500 € di danni e 1600 € di spese per il giudizio di cassazione; a fronte di un debito - saldato dal contribuente con ritardo - di 337,61 €).

La sussistenza della giurisdizione ordinaria è anche riconosciuta dalla pronuncia delle Sezioni Unite n. 968 del 18 gennaio 2008, che ha devoluto alla giurisdizione del giudice ordinario la domanda con cui un contribuente, deducendo un comportamento scorretto dell'Ente esattore, chieda la condanna dell'Ente al risarcimento del danno in misura pari alla tassa indebitamente riscossa, osservando che in tal caso il giudice non è chiamato a pronunciarsi sulla debenza o meno della tassa, ma sul comportamento illecito dell'esattore (nel caso di specie l'acquirente di un veicolo aveva chiesto la trascrizione dell'acquisto ad un ufficio provinciale dell'ACI, che aveva ricevuto la domanda e riscosso quale concessionario l'imposta provinciale sulla trascrizione; anni dopo il contribuente aveva scoperto che la trascrizione non era stata compiuta, in quanto di competenza di altro ufficio, e che l'imposta non poteva più essere chiesta in restituzione per il decorso del termine triennale; aveva perciò promosso azione di risarcimento contro l'ACI avanti al giudice di pace accampando la negligenza dell'ufficio che aveva accettato la sua domanda - e riscosso la tassa - anziché adempiendo al suo obbligo collaborazione con l'utente, indirizzarlo all'ufficio competente).

Questo indirizzo è del resto confermato dalla circostanza che la giurisprudenza di legittimità in proposito sia per ora in massima parte costituita da pronunce della Terza Sezione Civile, e che nessuna controversia sia stata finora portata avanti alla Sezione Tributaria.

Non mancano tuttavia segnali in senso contrario, che trovano fondamento in un'esigenza di effettività della tutela del danneggiato, che si traduce nella opportunità di devolvere al giudice del rapporto principale i rapporti consequenziali e tra essi in primo luogo il risarcimento del danno (c.d. "principio di concentrazione" della tutela).



Tale principio, con riferimento alla giurisdizione del giudice amministrativo in tema di risarcimento del danno, era già stato oggetto di una cristallina enunciazione da parte della Corte Costituzionale, con la sentenza dell'11 maggio 2006, n. 191. La decisione in questione, nel dichiarare l'illegittimità costituzionale dell'art. 53, 1° comma, d.p.r. n. 327 del 2001, nella parte in cui, devolvendo alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo le controversie relative a "i comportamenti delle p.a. e dei soggetti ad esse equiparati", non esclude i comportamenti non riconducibili, nemmeno mediamente, all'esercizio di un pubblico potere, aveva tuttavia ribadito la legittimità della devoluzione al giudice amministrativo della giurisdizione sulle richieste di risarcimento del danno derivante dall'illegittimo esercizio della funzione amministrativa, operata con l'art. 35, 5° comma, D.Lgs. n. 80 del 1998, come modificato dall'art. 7, lett. c. l. n. 205 del 2000.

Al riguardo, la Corte aveva osservato che, con l'introduzione della citata norma, il legislatore aveva inteso sostituire al precedente sistema che, in considerazione della natura intrinseca di diritto soggettivo della situazione giuridica conseguente all'annullamento del provvedimento amministrativo, attribuiva al giudice ordinario «le controversie sul risarcimento del danno conseguente all'annullamento di atti amministrativi», un sistema che riconosce esclusivamente al giudice naturale della legittimità dell'esercizio della funzione pubblica poteri idonei ad assicurare piena tutela, e quindi anche il potere di risarcire, sia per equivalente sia in forma specifica, il danno sofferto per l'illegittimo esercizio della funzione.

In materia tributaria, ha suscitato notevole interesse la recente sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione n. 14499 del 16 giugno 2010 la quale, proprio in base al principio di concentrazione della tutela, ha stabilito che le Commissioni Tributarie possono riconoscere al contribuente non soltanto il rimborso delle imposte indebitamente versate, ma pure gli accessori come gli interessi ovvero il maggior danno come l'importo eventualmente pagato per la prestazione di cauzioni non dovute.

La sentenza, che richiama numerosi precedenti conformi in materia di danno da svalutazione monetaria, è stata avvertita e qualificata come fortemente innovativa da alcuni commentatori, per la parte in cui ha esteso la giurisdizione tributaria anche al danno ulteriore



consistente nell'importo pagato dal contribuente per la prestazione necessaria per ottenere il rimborso del credito di imposta che gli spettava.

Da ciò è stato ipotizzato che la pronuncia n. 14499/2010 possa considerarsi un superamento tradizionale della posizione della Corte, secondo cui il risarcimento del danno per indebita imposizione fiscale appartiene alla giurisdizione del giudice ordinario, in ossequio al già citato, e condivisibile, argomento secondo cui la devoluzione della cognizione di tale danno al giudice tributario darebbe luogo ad una "concentrazione" di competenze quanto mai opportuna, perché la quantificazione del danno costituisce un accessorio rispetto all'accertamento dell'illegittimità della pretesa fiscale.

Al riguardo si impone, a mio avviso, un duplice ordine di considerazioni.

Da un lato, parrebbe opportuno accogliere la pronuncia in questione con una certa prudenza. Invero, da una lettura integrale del testo della sentenza emerge come l'oggetto principale della controversia fosse il rimborso di un credito e la liquidazione dei relativi interessi (e su questi punti la giurisdizione del giudice tributario è pacifica), per cui, in assenza di una specifica motivazione sul punto, potrebbe residuare il dubbio che le Sezioni Unite abbiano affermato la giurisdizione del giudice tributario considerando l'oggetto principale della controversia, senza addentrarsi nella questione se qualche profilo secondario (come il recupero del danno per la cauzione) fosse da ricondurre nell'ambito della giurisdizione ordinaria in base all'orientamento delle SS.UU. in precedenza citato.

Dall'altro lato, non può non evidenziarsi come la sentenza in questione, se inserita nel contesto costituito dai numerosi precedenti in tema di rivalutazione monetaria, offra indubbiamente interessanti spunti di riflessione.

La precedente sentenza n. 16871 del 31 luglio 2007 aveva infatti già statuito che proprio in forza del "principio della concentrazione" della tutela giurisdizionale, che caratterizza l'attuale sviluppo dell'ordinamento anche in materia tributaria, la questione relativa alla rivalutazione monetaria delle somme versate a titolo di imposta e di cui il contribuente ottenga pronuncia di rimborso rientra nella giurisdizione del giudice tributario, in quanto consequenziale ad una controversia tributaria.



Nella motivazione di tale sentenza la Corte evidenziava l'avvenuto mutamento del precedente orientamento delle Sezioni Unite, il quale - dopo una prima fase nella quale vi sono state pronunce favorevoli ad escludere nella materia de qua la giurisdizione del giudice tributario sulla base della considerazione che la domanda di rivalutazione monetaria, "a prescindere dall'eventuale diversa qualificazione della parte istante, integra un'autonoma domanda risarcitoria, fondata sulla colpa nel ritardato adempimento di un debito di valuta, che esorbita dal rapporto tributario" (in questa prospettiva cfr. Cass. nn. 6360 del 1987, 217, 1307 e 1645 del 1991, 4598 del 1992) - si era andato via via consolidando nel senso di riconoscere la giurisdizione del giudice tributario anche relativamente alla domanda di rivalutazione monetaria.

Il mutamento di indirizzo aveva avuto il suo punto di inizio nella sentenza n. 8277 del 1994 la quale ha affermato il seguente principio di diritto: "Qualora sussista la giurisdizione esclusiva delle commissioni tributarie, alle quali si accede attraverso l'impugnazione dell'atto, a tali commissioni - che, qualora venga accertato un credito del ricorrente, possono condannare l'amministrazione al relativo pagamento (D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, art. 20, comma 4) - deve essere devoluta anche la cognizione delle domande conseguenti alla eventuale non doverosità della pretesa, quali quelle concernenti il diritto agli interessi ed alla rivalutazione monetaria sulla somma indebitamente versata e trattenuta, atteso che tale giudice ha gli stessi poteri istruttori del giudice civile per l'accertamento e la valutazione del rapporto, e rilevata altresì l'inesistenza, tra le norme che disciplinano la giurisdizione delle commissioni tributarie, di una disposizione analoga a quelle del R.D. 26 giugno 1924, n. 1054, art. 30 e della L. 6 dicembre 1971, n. 1034, art. 7, comma 3, che fanno salva la giurisdizione ordinaria sulle questioni concernenti diritti patrimoniali consequenziali alla pronuncia di illegittimità dell'atto amministrativo, emessa in materie per le quali esiste la giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo".

Tale principio, successivamente ribadito dalle sentenze nn. 12722 del 1995, 11483 del 1996, 1322 del 1997 (in motivazione), 3472 del 1998, 247 e 789 del 1999, 7 del 2000, è stato recepito dalla sentenza delle SS.UU. n. 16871 del 31 luglio 2007 che lo ha riletto proprio in funzione del "principio di concentrazione" della tutela giurisdizionale cui viene riconosciuto il ruolo di principio ispiratore dell'attuale sviluppo dell'ordinamento, anche in materia tributaria.

Da ciò consegue una riflessione.



È principio pacifico e consolidato che la domanda di rivalutazione monetaria costituisce una richiesta di risarcimento del danno (tra le numerose decisioni in tal senso basti citare le sentenze della Cassazione n. 13666 del 17 settembre 2003 e n. 20943 del 30 settembre 2009). Del resto, la stessa sentenza n. 16871 del 31 luglio 2007 in precedenza citata qualifica espressamente la richiesta da parte del contribuente della corresponsione di una somma a titolo di rivalutazione monetaria come una domanda risarcitoria.

Di conseguenza, non può che constatarsi che la competenza delle commissioni tributarie a decidere su domande di natura risarcitoria ha già da tempo trovato riconoscimento nell'orientamento delle Sezioni Unite della Corte, seppur in un ambito limitato alla rivalutazione monetaria.

Un'analisi improntata da criteri di coerenza e sistematicità conduce quindi inevitabilmente ad interrogarsi sul motivo per si debba ritenere che il giudice tributario abbia competenza a pronunciarsi sul diritto del contribuente al risarcimento, ma solo con riferimento ad una determinata tipologia di danno.

L'elemento discriminante e determinativo della giurisdizione dovrebbe essere la natura del rapporto dedotto in giudizio (diritto del contribuente al risarcimento del danno per azione illegittima dell'amministrazione finanziaria) e non certo la modalità concreta con cui si è materializzato il danno subito dal contribuente in conseguenza dell'illegittimo operato dell'amministrazione (perdita conseguente alla svalutazione monetaria, esborso per cauzioni, perdita di investimenti, procurato stato di insolvenza, etc).

I richiamati principi di coerenza e sistematicità cui l'interprete è chiamato ad ispirarsi conducono, dunque, alla seguente alternativa: o il giudice tributario non è competente a pronunciarsi sul diritto del contribuente al risarcimento, ed allora dovrebbe essere sottratta alla sua giurisdizione anche la pronuncia sulla rivalutazione monetaria; o, se si riconosce la giurisdizione del giudice tributario su tale questione, questa dovrebbe essere estesa a tutte le ipotesi di danno risarcibile subito dal contribuente, purché il danno costituisca conseguenza diretta dell'illegittimo operato dell'amministrazione oggetto dell'accertamento del giudice tributario, ed in quanto tale sia da considerarsi elemento "accessorio" (ai sensi dell'art 2 del D.Lgs. n. 546/1992) del rapporto tributario sottoposto in via principale alla sua cognizione.



Il “principio di concentrazione della tutela”, che la Sezioni Unite della Corte hanno espressamente definito come elemento caratterizzante l’attuale sviluppo dell’ordinamento anche in materia tributaria, indurrebbe ad optare per la seconda delle ipotesi.

In tale ottica, la recente sentenza delle Sezioni Unite n. 14499 del 16 giugno 2010, che ha riconosciuto la giurisdizione tributaria in merito ad una richiesta di “maggior danno” ulteriore e distinta rispetto agli interessi ed alla rivalutazione, ben lungi dal costituire una “svista” della Corte, potrebbe rappresentare un significativo passo avanti verso un più coerente inquadramento dell’intera questione.

Occorre infine osservare che la rivalutazione monetaria non costituisce l’unica ipotesi in cui è stata sino ad ora riconosciuta la giurisdizione tributaria in tema di risarcimento del danno.

Diverse decisioni hanno infatti ritenuto applicabile al processo tributario l’art. 96 del codice di procedura civile per le ipotesi di responsabilità processuale aggravata, il quale, nel suo testo “novellato” dalla legge 68/2009, consente, peraltro, la condanna del soccombente al pagamento di una somma “equitativamente determinata”.

Sebbene la maggior parte delle decisioni esplicitamente favorevoli a tale soluzione provengano dai giudici di merito (CTR Puglia n. 36/8/10 del 12 aprile 2010; CTP Cosenza n. 179 del 26 agosto 1999; CTR Lazio n. 291 dell’8 ottobre 2007), non sono tuttavia mancate decisioni della Corte di Cassazione che ammettessero la possibilità di pronunciare tale condanna nell’ambito del processo tributario (sentenze nn. 12070 del 27 ottobre 1999 e 18824 del 30 agosto 2006; in entrambi i casi i motivi non hanno trovato accoglimento per difetto dei presupposti della responsabilità di cui all’art 96 c.p.c.).

Ed è indubbio che tale circostanza costituisca un ulteriore argomento in favore della tesi estensiva ispirata dal principio di concentrazione della tutela.