

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORE
ANTONIO UCKMAR

DIRETTORE
VICTOR UCKMAR
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DIRETTORE SCIENTIFICO
CESARE GLENDI
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

MASSIMO BASILAVECCHIA
UNIVERSITÀ DI TERAMO

PIERA FILIPPI
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

FRANCO GALLO
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

ANTONIO LOVISOLO
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIANNI MARONGIU
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE



CEDAM

CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2008

La giurisdizione sulle azioni di responsabilità nei confronti dell'Amministrazione finanziaria (*)

Appartiene al giudice ordinario la competenza a conoscere delle azioni intentate contro l'Amministrazione finanziaria per il risarcimento del danno extracontrattuale a seguito di richiesta di un tributo non dovuto.

Cass., sez. un. (pres. Prestipino, rel. Finocchiaro), 4 gennaio 2007, n. 15, Regione Calabria c. C.V.

(*Omissis*). – *Motivi della decisione*. – 1. – V.C. ha evocato in giudizio innanzi al Giudice di pace di Filadelfia, la Regione Calabria chiedendone la condanna al risarcimento dei danni, patrimoniali e non patrimoniali, patiti per essergli stata notificata – ancorché successivamente annullata in sede di autotutela – una cartella esattoriale per il pagamento di tasse automobilistiche in realtà non dovute (avendo esso contribuente a suo tempo già onorato il proprio debito).

La sentenza impugnata – come accennato in parte espositiva – ha dichiarato la giurisdizione del giudice ordinario a conoscere una tale domanda.

2. – Con il primo motivo il ricorrente censura nella parte *de qua* la impugnata sentenza lamentando ai sensi dell'«art. 360, n. 1), del codice di procedura civile – Difetto di giurisdizione – violazione e falsa applicazione dell'art. 2, 1° comma, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nel testo novellato dall'art. 12, 2° comma, della l. 28 dicembre 2001, n. 448».

Premesso che le Commissioni tributarie nelle materie ad esse devolute esercitano la giurisdizione esclusiva, la giurisdizione cioè, non riguarda solo l'atto ma anche il rapporto sottostante e si estende, conseguentemente, a tutti i diritti a esso connessi e, quindi – assume parte ricorrente – anche alle eventuali ragioni risarcitorie.

In ogni caso, evidenzia la Regione ricorrente, la pronunzia richiesta da controparte presuppone un accertamento sulla debenza della somma portata dalla cartella esattoriale, accertamento che non può essere compiuto, in via incidentale, da un giudice diverso da quello tributario.

3. – Il motivo è manifestamente infondato.

Come assolutamente pacifico in causa, nella specie, già anteriormente alla proposizione in primo grado del presente giudizio l'ente emittente aveva annullato la cartella esattoriale di cui si duole V.C.

È di palmare evidenza, pertanto, che il Giudice di pace, per effetto della domanda sì come proposta da V.C., non è stato investito – contrariamente a quanto assume parte ricorrente – della «verifica» del-

la fondatezza, o meno, della pretesa tributaria fatta valere dalla Regione.

Non è pertinente, pertanto, al fine di decidere, invocare – come del resto assolutamente pacifico – che per effetto dell'art. 12, 2° comma, della l. 28 dicembre 2001, n. 448 sono devolute alla cognizione delle Commissioni tributarie le controversie in materia di tasse automobilistiche (cfr., ad esempio, Cass., sez. un., 19 dicembre 2005, n. 27884).

In realtà, come già affermato da queste sezioni unite in una fattispecie per più aspetti analoga alla presente, la cognizione della domanda di risarcimento danni, per comportamenti illeciti dell'Amministrazione finanziaria dello Stato, o di altri enti impositori, spetta all'autorità giudiziaria ordinaria, non potendo tale controversia sussumersi in una delle fattispecie tipizzate, di cui all'art. 2 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, attributive della giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie (Cass., sez. un., 15 ottobre 1999, n. 722).

In particolare è vero che l'attuale art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 ha previsto che appartengono alla giurisdizione esclusiva del giudice tributario, «tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati», ed ha ampliato la giurisdizione di tale giudice anche per le controversie concernenti «le sovrainposte e le imposte addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio».

La sola previsione degli «altri accessori» – tuttavia – 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.

Per accessori, infatti, si intendono gli aggi dovuti all'esattore, le spese di notifica, gli interessi moratori, ed al limite il maggior danno da svalutazione monetaria ex art. 1224, 2° comma, del codice civile (cfr., appunto in questo ultimo senso, Cass., sez. un., 4 ottobre 2002, n. 14274; Cass., sez. un., 17 novembre 1999, n. 789).

Nella specie, invece, cessato qualunque rapporto tributario tra contribuente e Amministrazione finanziaria – essendo stata annullata la «cartella» causativa del danno reclamato dal controricorrente – il primo denuncia comportamenti dolosi o colposi dell'amministrazione che gli hanno cagionato un danno ai sensi dell'art. 2043 del codice civile.

Va riconosciuta quindi piena autonomia alla proposta azione di risarcimento del danno, che risulta non connessa ad una delle controversie tributarie indicate all'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, ma piuttosto collegata alla condotta, dolosa o colposa, della Regione Calabria e dei suoi funzionari.

In proposito occorre ricordare 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 cosiddetto *petitum* 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.

Nella specie la posizione dedotta è quella della lesione patrimoniale che si assume subita per un illecito comportamento della pubblica amministrazione rispetto a un rapporto tributario ormai del tutto esaurito che opera solo come sfondo e che non assume alcuna connessione determinante rispetto alla richiesta di risarcimento dei danni.

In conclusione (come già affermato da queste sezioni unite, ancorché nel vigore della previgente formulazione della norma, cfr., in particolare, Cass., sez. un., 15 ottobre 1999, n. 722, specie in motivazione) l'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 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 pubblica amministrazione 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 della fattispecie tipizzate attributive della giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie.

L'attività della pubblica amministrazione, anche nel campo tributario, deve svolgersi nei limiti posti non solo dalla legge, ma anche dalla norma primaria del *neminem 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.

Stanti, infatti, i principi di legalità, imparzialità e buona amministrazione, dettati dall'art. 97 della Costituzione, la pubblica amministrazione è tenuta a subire le conseguenze stabilite dall'art. 2043 del codice civile, 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., 15 ottobre 1999, n. 722, cit.; Cass., sez. un., 18 maggio 1995, n. 5477).

Alla stregua di queste considerazioni, il primo motivo del ricorso va rigettato con la conferma della sentenza impugnata in ordine alla giurisdizione.

4. – Il Giudice di pace di Filadelfia, ha disatteso, altresì, con la sentenza non definitiva ora oggetto di ricorso per cassazione, sia l'eccezione di incompetenza per materia e valore del Giudice di pace, sia la eccezione di incompetenza per territorio di esso giudice.

5. – Con il secondo motivo la Regione ricorrente denuncia tali capi della pronuncia impugnata, lamentando ai sensi dell'«art. 360, n. 2), del codice di procedura civile – Incompetenza per materia – violazione e falsa applicazione dell'art. 9 del codice di procedura civile – Incompetenza per territorio – Violazione e falsa applicazione degli artt. 19 e 20 del codice di procedura civile».

6. – Il motivo è inammissibile.

Risolvendo un contrasto manifestatosi nell'ambito della giurisprudenza di legittimità le sezioni unite di questa Corte hanno affermato che la sentenza non definitiva contenente solo statuizioni sulla competenza, pronunciata dal Giudice di pace in cause di valore inferiore a millecento euro, non essendo impugnabile con il regolamento di competenza, precluso dal disposto dell'art. 46 del codice di procedura civile, non è neppure soggetta all'immediato ricorso per cassazione, potendo proporsi l'impugnazione nei confronti della pronuncia sulla competenza solo insieme all'impugnazione della sentenza definitiva (Cass., sez. un., 1° giugno 2006, n. 13027, secondo cui, pertanto, avverso la sentenza, pronunciata secondo equità, affermativa della competenza del Giudice di pace non è ammessa la riserva facoltativa di ricorso). Pacifico quanto precede – non sono indicati, in ricorso, argomenti che giustifichino una nuova valutazione della questione da parte del Collegio – è evidente che deve dichiararsi inammissibile lo specifico motivo di ricorso (ancorché non sia inammissibile tutto il ricorso, essendo suscettibile di ricorso per cassazione – nel regime anteriore all'art. 27 del d.lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, non applicabile nella specie – la sentenza non definitiva, ancorché emessa dal Giudice di pace, in tema di giurisdizione).

7. – Con il terzo e ultimo motivo parte ricorrente denunciando «violazione dell'art. 112 del codice di procedura civile – violazione dell'art. 295 del codice di procedura civile – sospensione necessaria del processo», per non avere il Giudice di pace disposto la sospensione del processo pendente innanzi a sé in attesa della pronuncia della Cassazione su altra sentenza dello stesso Giudice di pace.

8. – Al pari del precedente il motivo è inammissibile.

Infatti:

– il diniego (nella specie, implicito) di un provvedimento meramente ordinatorio, quale quello di sospensione del processo non è censurabile con ricorso per cassazione (Cass., 10 marzo 2006, n. 5246; Cass., 6 ottobre 2005, n. 19487; Cass., 19 luglio 2005, n. 15220);

– i provvedimenti in tema di sospensione possono essere oggetto

eventualmente di ricorso per regolamento di competenza, ma – senza ombra di dubbio – l’ordinanza con cui il giudice nega, come si è verificato nella specie, la sospensione del processo, sollecitata da una parte, ai sensi dell’art. 295 del codice di procedura civile, non è impugnabile con il regolamento di competenza ai sensi dell’art. 42 dello stesso codice, essendo ciò escluso dalla formulazione letterale di quest’ultima norma, dalla *ratio* di essa (quella, cioè, di assicurare un controllo immediato sulla legittimità di un provvedimento idoneo ad incidere significativamente sui tempi di definizione del processo) e dall’impossibilità di accedere ad un’interpretazione analogica della norma, dato il suo carattere eccezionale (in termini, ad esempio, Cass., 3 ottobre 2005, n. 19292; Cass., 8 settembre 2003, n. 13126);

– anche a prescindere da quanto precede, comunque, non si dubita, presso una giurisprudenza più che consolidata di questa Corte regolatrice, che non è suscettibile di ricorso per regolamento di competenza neppure la statuizione di sospensione del processo pendente innanzi a sé adottata dal Giudice di pace, stante la previsione di cui all’art. 46 del codice di procedura civile (Cass., 28 settembre 1999, n. 10710; Cass., sez. un., 27 novembre 1998, n. 12063).

9. – In conclusione il primo motivo di ricorso deve essere rigettato, con declaratoria della giurisdizione del giudice ordinario e devono essere dichiarati inammissibili il secondo e il terzo motivo, con condanna della parte ricorrente al pagamento delle spese di questo giudizio di legittimità liquidate come in dispositivo. (*Omissis*).

(*) SOMMARIO: 1. I termini della questione. – 2. La responsabilità civile dell’Amministrazione finanziaria. – 3. Appartenenza alla giurisdizione ordinaria della cognizione della domanda di risarcimento danni, *ex art.* 2043 c.c., proposta contro l’Amministrazione finanziaria.

1. – *I termini della questione*

Con la sentenza in commento (1), confermando quanto già chiarito nella precedenza pronuncia del 15 ottobre 1999, n. 722 (2), le sezioni unite della

(1) Il presente contributo, sebbene in parte integrato, è già stato pubblicato in *Danno mento e responsabilità*, 2007, 1002, con il titolo *La giurisdizione in tema di responsabilità civile dell’Amministrazione finanziaria*.

(2) Si tratta della sentenza Cass., sez. un., 29 aprile 1999, depositata il 15 ottobre 1999, n. 722, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, 237, con commento adesivo di E. Manzon - A. Modolo, *La tutela giudiziale del contribuente avverso le illegalità istruttorie ed i comportamenti illeciti dell’amministrazione finanziaria nell’attività impositiva. Considerazioni sulla giurisdizione in materia tributaria*. Sul tema si veda anche Cass., sez. III, 11 dicembre 2003, n. 10483 (in banca dati *Fisconline*) in cui, assunta la competenza giurisdizionale del

Corte di Cassazione hanno 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 da questi ingiustamente subiti in conseguenza di comportamenti illegittimi dell'Amministrazione finanziaria.

Peraltro, una simile questione si era già posta in passato con riferimento all'individuazione del giudice (tributario o ordinario) competente a conoscere della domanda avente ad oggetto il risarcimento del danno da svalutazione monetaria (3), promossa dal contribuente e connessa all'adempimento dell'obbligazione tributaria (4). In questa diversa (sebbene, sotto certi aspetti, affine) fattispecie, la Corte di Cassazione, dopo iniziali pronunciamenti di segno opposto (5), ha più volte ribadito l'appartenenza alla giurisdizione esclu-

giudice ordinario in materia, è statuito che è di per sé consentito il risarcimento in via equitativa del danno morale patito da un contribuente cui venga erroneamente richiesta con atto impositivo un'imposta già pagata; tuttavia, è necessario che di tale illecito colposo il contribuente fornisca la prova, in specie, sia sotto il profilo soggettivo del comportamento colposo da parte dell'Amministrazione finanziaria, sia sotto il profilo del nesso di causalità. Si veda anche Cass., sez. III, 24 ottobre 2002, n. 1191 (in banca dati *Fiscoonline*), in cui l'Amministrazione finanziaria viene condannata al risarcimento dei danni (peraltro, individuando tra gli elementi di danno risarcibile anche le spese di assistenza legale) cagionati al contribuente dall'illegittimo comportamento della stessa, la quale aveva proceduto all'iscrizione a ruolo del tributo non tenendo conto della sentenza penale di assoluzione che aveva eliminato, *ex lege*, il potere impositivo dell'Amministrazione finanziaria, facendo venir meno il presupposto dell'obbligo tributario; l'iscrizione a ruolo costitutiva, quindi, un atto illegittimo, fonte di responsabilità dell'Amministrazione, *ex art. 2043 c.c.*, a causa della mancata osservanza, da parte della stessa, dell'obbligo di conformarsi al giudicato penale. Diversamente, ed ancor prima, cfr. Cass., sez. un., 4 ottobre 1996, n. 8685, in *Boll. trib.*, n. 7 del 1997, laddove, pur non escludendone in astratto la configurabilità, viene negata la responsabilità dell'Amministrazione finanziaria, a titolo di dolo, qualora manchi la prova di un preordinato disegno contro il contribuente e non sia neppure configurabile, per il formarsi della cosa giudicata nel processo tributario, un illecito sotto il profilo colposo, neanche in riferimento ai principi di imparzialità e di buon andamento della pubblica amministrazione (nel caso esaminato dalla Corte l'Amministrazione finanziaria e l'intendente di finanza erano stati citati in giudizio per responsabilità civile da un contribuente, il quale, dopo essersi avvalso del condono, aveva ricevuto un avviso di accertamento per tributi condonati; tuttavia, impugnando tardivamente, veniva ugualmente assoggettato ad esecuzione esattoriale). Da ultimo, si veda Cass., sez. V, 21 febbraio 2007, n. 4055, in *Obbligazioni e contratti*, Torino, n. 6 del 2007, laddove l'Amministrazione finanziaria viene condannata al risarcimento dei danni *ex art. 2043, c.c.*; sul punto si rinvia comunque *infra*.

(3) Trattasi del c.d. danno da svalutazione monetaria *ex art. 1224, 2° comma, c.c.*, conseguente al colposo ritardo nell'adempimento, in quanto il contribuente, non potendo investire il denaro, non può non subire gli effetti del fenomeno inflativo. Difatti, gli interessi di mora non sono spesso in grado di coprire l'intero danno causato dall'inadempimento; da qui la previsione del 2° comma dell'art. 1224 c.c., diretto a reintegrare la perdita che eccede «l'equo utilizzo del denaro». In tal senso cfr. A. De Cupis, *Il danno. Teoria generale della responsabilità civile*, I, Milano, 1979, 468 ss.; M. Giorgianni, *L'inadempimento*, Milano, 1975, 167 ss.; A. Ravazzoni, *Mora del debitore*, in *Enc. giur. Treccani*, XX, Roma, 1990.

(4) Sul punto si rinvia *infra*.

(5) Avevano negato l'appartenenza alla giurisdizione del giudice tributario (a favore di quella del giudice ordinario) della cognizione relativa alla domanda diretta ad ottenere il risarcimento del danno da svalutazione monetaria sulla somma indebitamente versata e trattenuta, Cass., 20 luglio 1987, n. 6360, in *Boll. trib.*, 1987, 1481; Cass., sez. un., 11 gennaio 1991, n. 217, in *Giur. imp.*, 1991, 118; nonché Cass., sez. un., 25 febbraio 1992, n. 2304 e

siva delle Commissioni tributarie non solo della controversia relativa all'obbligazione tributaria principale, ma altresì anche della domanda diretta ad ottenere il risarcimento del danno da svalutazione monetaria sulla somma indebitamente versata e trattenuta (6).

Tale soluzione è stata largamente condivisa in dottrina (7), in quanto – si è detto – la domanda di risarcimento del danno da svalutazione monetaria *ex art.* 1224, 2° comma, c.c. – pur configurandosi come una domanda autonoma, in quanto relativa all'accertamento di una forma di danno che genera un'obbligazione autonoma collegata alla mora del debitore – rappresenterebbe, comunque, una conseguenza della violazione di una norma tributaria da parte del Fisco; da qui, pertanto, la possibilità di qualificare la controversia relativa all'obbligazione risarcitoria come una contro-

Cass., sez. un., 11 marzo 1992, n. 2962 (tutte in banca dati *Fisconline*). Queste ultime sentenze riguardavano controversie sorte tra sostituto e sostituito ed, in particolare, nella seconda sentenza appena richiamata si statuiva che «la giurisdizione delle Commissioni tributarie in materia di controversie tra sostituto e sostituito è limitata alla controversia relativa alla legittimità della ritenuta ed alla pretesa relativa alla restituzione della stessa maggiorata degli interessi (atteso il carattere accessorio di queste rispetto al credito) ma non si estende anche alla controversia sulla rivalutazione monetaria, la quale integra una autonoma domanda risarcitoria fondata sulla colpa nel preteso inadempimento di un debito di valuta, che esorbita dalla controversia tributaria ed è proponibile davanti al giudice ordinario». A favore della giurisdizione del giudice ordinario inizialmente si era posta anche l'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 98/E del 1996, laddove si affermava che le somme dovute dall'Amministrazione finanziaria a seguito del danno per svalutazione su importi indebitamente percepiti non possono qualificarsi come «accessori» all'imposta e che, pertanto, l'azione volta al loro conseguimento doveva essere proposta innanzi all'autorità giudiziaria ordinaria. *Contra* si veda la più recente giurisprudenza riportata nella successiva nota.

(6) In tal senso si vedano, *ex multis*, Cass., sez. un., 10 ottobre 1994, n. 8277; Cass., sez. un., 21 dicembre 1996, n. 11483; Cass., sez. un., 20 maggio 1999, n. 789; Cass., sez. un., 21 marzo 2002, n. 14274 (tutte in banca dati *Fisconline*). In specie, in quest'ultima sentenza viene statuito che «alla giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie appartiene non solo la cognizione dell'obbligazione principale e di quella concernente la corresponsione degli interessi, anche anatocistici, ma altresì la cognizione della domanda diretta ad ottenere il risarcimento del danno da svalutazione monetaria sulla somma indebitamente versata e trattenuta. (...)». Allo stato è, dunque, pacifico che la domanda diretta ad ottenere il risarcimento del danno da svalutazione monetaria, *ex art.* 1224, 2° comma, c.c., sulla somma indebitamente versata e trattenuta (ovviamente all'interno del rapporto fiscale), rientri nella cognizione del giudice tributario. In tal caso, chiaramente, spetterà alla parte richiedente fornire la prova relativa al maggior danno subito; si veda sul punto, *ex multis*, Cass., 29 settembre 2006, n. 22204, in banca dati *Fisconline*.

(7) In tal senso, *ex multis*, cfr. F. Batistoni Ferrara, *La giurisdizione del giudice tributario, retro*, 1997, I, 253 ss.; A. Giovannini, *Processo tributario e risarcimento del danno. (Sulla «pienezza» ed «esclusività» della giurisdizione speciale)*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, LVIII, 2, I, 200 ss.; C. Gioè, *Profili di responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2007; G. Boletto, *Responsabilità per danni dell'amministrazione finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 65 ss. *Contra* cfr. G. Bellagamba, *Il nuovo contenzioso tributario*, Torino, 1993; L. Del Federico, *La giurisdizione*, in *Il processo tributario*, a cura di F. Tesauro, Torino, 1998, 54 ss. Secondo quest'ultimo Autrice, «posto che l'azione *ex art.* 1224, 2° comma, è una vera e propria azione risarcitoria autonoma, ne è esclusa l'accessorietà alla controversia *stricto sensu* tributaria, a meno che non si voglia ridurre l'accessorietà ad una mera dipendenza-conessione. Ma per tale via si dovrebbe giungere a configurare come «accessorie» e quindi devolute alla giurisdizione delle Commissioni tributarie anche l'azione risarcitoria aquiliana *ex artt.* 2043 ss. c.c.».

versia «accessoria» rispetto alla controversia tributaria principale (8) e, in quanto tale, devoluta alla competenza giurisdizionale delle Commissioni tributarie.

In tal senso, l'art. 2, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nell'individuare l'oggetto della giurisdizione tributaria (9), dispone che a quest'ultima appartengono, tra l'altro, «le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati (...) nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio. (...)» (10).

(8) In tal senso cfr. G. Boletto, *op. ult. cit.*, 66 e 67. Afferma l'Autrice: «mi pare che le pretese risarcitorie correlate alla violazione di obblighi debbano essere devolute al giudice del rapporto, chiamato a stabilire l'esistenza e la portata degli obblighi gravanti sulle parti nel suo svolgimento, nonché le conseguenze giuridiche della loro violazione. L'azione di risarcimento derivante da ritardato adempimento del debito di rimborso comporta infatti un'indagine sul contenuto dell'obbligazione tributaria, che funziona da momento genetico, diretto ed immediato, del diritto di cui il contribuente deduce la lesione».

(9) Senza alcuna pretesa di completezza, considerata anche la complessità dell'argomento, per quel che interessa in questa sede può ricordarsi che la giurisdizione delle Commissioni tributarie si connota per «specialità» ed «esclusività»; quanto, invece, alla «pienezza» si rinvia a quanto detto nel prosieguo. In dottrina si distingue tra limiti c.d. «orizzontali» o «esterni» alla giurisdizione tributaria, individuati dall'art. 2, d.lgs. n. 546 del 1997 e limiti c.d. «interni» o «verticali» individuati dall'art. 19 del medesimo decreto: le Commissioni tributarie sono competenti a conoscere solo le controversie concernenti uno degli atti risultanti dall'elenco dell'art. 19 se ed in quanto relativi ad uno dei tributi elencati nell'art. 2. Per i riferimenti dottrinari sull'argomento si rinvia alle citazioni riportate nella successiva nota.

(10) È noto come l'ambito della giurisdizione tributaria è stato recentemente oggetto di ampliamenti. Difatti, dopo la riforma dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, operata con l'art. 12, 2° comma, l. 28 dicembre 2001, n. 488 (Legge Finanziaria per il 2002), la stessa norma ha subito ulteriori modifiche in forza dell'art. 3-bis del d.l. 30 settembre 2005, n. 203 (conv. con l. 2 dicembre 2005, n. 248), con il quale è stata aggiunta, al 1° comma, dopo l'espressione «tributi di ogni genere e specie» l'inciso «comunque denominati», ed al 2° comma, è stato precisato che, altresì, «appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (...), del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto di pubbliche affissioni». Sulla portata di tale intervento, nel senso della sua superfluità, cfr. A. Colli Vignarelli, *Processo tributario: il legislatore interviene ancora in modo poco meditato*, in *Fisco*, 2006, 1269; M. Basilavecchia, *Modifiche al processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2006, 105 ss. *Contra*, C. Glendi, *Aspetti applicativi delle modifiche apportate al processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2006, 420. Si veda anche V. Numerà, *Nuova giurisdizione tributaria e art. 102 della Costituzione: ampliamento della giurisdizione o istituzione di un giudice speciale?*, in *Rass. trib.*, 2006, 1591 ss. Da ultimo, si veda il recente intervento ampliativo ex art. 35, comma 26-*quinquies*, d.l. 4 luglio 2006, n. 223, così come modificato in sede di conversione con l. 4 agosto 2006, n. 248, con il quale sono stati inseriti nell'art. 19, 1° comma, d.lgs. n. 546 del 1992, tra gli atti impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie, anche l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602 ed il fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del medesimo decreto. Quest'ultimo ampliamento, invero, non attiene direttamente l'oggetto della giurisdizione tributaria (art. 2, d.lgs. n. 546 del 1992) bensì interviene a livello di atti impugnabili; sull'argomento si veda, per tutti, C. Glendi, *Manovra-bis 2006 e giurisdizione tributaria*, *Editoriale*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2006, 741 ss. In merito alla giurisdizione delle commissioni prima di tali modifiche, cfr., *ex multis*, A. Giovannini, *Riflessioni in margine all'oggetto della domanda nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 35

Orbene, per quel che interessa in questa sede, il punto controverso riguarda il significato da attribuire all'espressione «ogni altro accessorio» ed, in specie, se questa sia in grado di radicare la giurisdizione esclusiva del giudice tributario anche con riferimento alle controversie relative al risarcimento del danno da svalutazione monetaria, nonché di quelle relative alle azioni di risarcimento danni *ex art.* 2043 c.c.

A tal riguardo, contro un'interpretazione restrittiva secondo cui dovrebbero essere intese come accessorie le sole controversie relative alle spese di notifica, agli aggi dovuti all'esattore ed agli interessi moratori (11), si è schierata la più recente giurisprudenza di legittimità (12), poco prima ricordata, secondo cui apparterebbe alla giurisdizione esclusiva del giudice tributario (appunto in quanto domanda «accessoria» alla domanda principale) anche la cognizione della domanda diretta ad ottenere il risarcimento del maggior danno da svalutazione monetaria, *ex art.* 1224, 2° comma, c.c.

In particolare, le sezioni unite della Suprema Corte, nella sentenza del 21 marzo 2002, n. 14273, hanno confermato la correttezza di questa «soluzione giurisdizionale», «atteso che tale giudice ha gli stessi poteri istruttori del giudice civile per l'accertamento e la valutazione del rapporto e considerata l'inesistenza, tra le norme che disciplinano la giurisdizione delle Commissioni tributarie, di una disposizione analoga a quelle (art. 30, 2° comma, del r.d. 26 giugno 1924, n. 1054; art. 7, 3° comma, 6 dicembre 1971, n. 1034) che fino all'entrata in vigore dell'art. 35 del d.lgs. 31 marzo 1998, n. 80 (successivamente riformulato dall'art. 7 della l. 21 luglio 2000, n. 205), riservavano, in caso di giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo, al giudice ordi-

ss.; L. Del Federico, *La giurisdizione*, *op. cit.*, 27 ss.; C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984. Sempre con riferimento alla delimitazione dei confini della giurisdizione tributaria, si ricorda la recente sentenza della Corte costituzionale del 14 marzo 2008, n. 64, con cui è stata dichiarata fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, 2° comma, d.lgs. n. 546 del 1992 nella parte in cui devolve alla cognizione del giudice speciale tributario, in luogo del giudice ordinario, le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP), stante la natura non tributaria di tale obbligazione.

(11) In tal senso cfr. L. Del Federico, *Giurisdizione*, *op. cit.*, 55; G. Bellagamba, *Il contenzioso tributario*, *op. cit.*, 59. Peraltro, è stato detto (cfr. A. Giovannini, *Processo tributario e risarcimento del danno*, *op. cit.*, 214) come una tale interpretazione restrittiva sarebbe maggiormente consona a quella impostazione dottrinale che qualifica il processo tributario quale processo di annullamento (per le liti diverse da quelle di rimborso), e ne identifica l'oggetto nell'interesse legittimo o nel diritto potestativo all'annullamento; difatti, tale tipologia di processo mal si adatterebbe ad una sua concezione in termini di accertamento dei diritti. Diversamente, sarebbe più semplice giungere ad una interpretazione meno rigida qualora si privilegiasse la visione del processo tributario come d'accertamento del rapporto e si rivalutassero le vicende normative che hanno recentemente investito il processo amministrativo; ciò consentirebbe di assegnare alle Commissioni tributarie «poteri di accertamento suscettibili di comprendere tutti i diritti legati alla causa principale da un rapporto di *connessione per accessarietà*». (Il corsivo è dell'Autore). Si ricorda che individua l'oggetto del processo tributario nell'interesse legittimo C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, *op. cit.*, 194 ss.; parla di diritto potestativo all'annullamento E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 106 ss.; F. Tesaro, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 68 ss.; su questa linea anche C. Magnani, *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965, 60 ss.

(12) Si vedano le sentenze prima citate ed, in specie, Cass., sez. un., 21 marzo 2002, n. 14274.

nario le questioni concernenti i cosiddetti «diritti patrimoniali consequenziali» (13)» (14).

Vi è stato chi (15) ha ritenuto che proprio tale considerazione potesse «aprire nuove prospettive per la giurisdizione tributaria in tema di risarcimento del danno *ex art.* 2043 del codice civile», potendosi conseguentemente sostenere che «davanti al giudice tributario potrà essere proposta domanda risarcitoria, subordinatamente alla pronuncia di annullamento dell'atto tributario illegittimo».

Peraltro, aperture in tal senso sono state espresse anche da altra autorevole dottrina (16), la quale si è dimostrata propensa ad una configurazione della giurisdizione speciale tributaria in termini di «pienezza», prospettando un abbandono anche nel processo tributario di una «lettura volta ad accreditare la separazione tra domanda principale e domande radicate su diritti consequenziali, a meno che (...) non si privilegi, indipendentemente dal diritto positivo, una visione di questo come processo, sempre e soltanto, d'annullamento» (17).

Più precisamente, secondo quest'ultimo orientamento, a tale risultato sarebbe possibile giungere essenzialmente sulla base dei seguenti assunti: *i)* innanzitutto una condivisione della teoria dichiarativa in ordine all'oggetto del processo tributario (18) porterebbe a privilegiare una visione di questo come

(13) Secondo la dottrina amministrativistica sono «diritti patrimoniali consequenziali» quei diritti che pur derivando dalla pronuncia di annullamento dell'atto illegittimo, non ne costituiscono una conseguenza immediata, in quanto non trovano la loro fonte diretta nel rapporto dedotto in giudizio, sebbene quest'ultimo ne costituisca, comunque, il presupposto. Sull'argomento si veda, per tutti, E. Casetta, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2002, 835 ss.

(14) Con l'abrogazione dell'art. 30, 2° comma, r.d. 26 giugno 1924, n. 1054 e dell'art. 7, 3° comma, l. 6 dicembre 1971, n. 1034 (che devolvevano alla cognizione del giudice ordinario tutte le controversie relative ai c.d. diritti patrimoniali consequenziali), avvenuta ad opera dell'art. 35 del d.lgs. 31 marzo 1998, n. 80, così come successivamente riformulato dall'art. 7 della l. 21 luglio 2000, n. 205, la giurisdizione del giudice amministrativo è divenuta piena, essendo attribuito a quest'ultimo il potere di disporre il risarcimento del danno ingiusto in tutte le materie devolute alla sua giurisdizione esclusiva, senza più alcuna limitazione per materia e, nell'ambito della propria giurisdizione generale di legittimità, del potere di conoscere anche di tutte le questioni relative ai diritti patrimoniali consequenziali.

(15) In tal senso cfr. G. Alfano, *Risarcimento del danno consequenziale alla pronuncia giudiziale di annullamento del provvedimento tributario illegittimo*, in *Fisco*, n. 27 del 4 luglio 2005, 4216. Secondo l'Autore «la novità emersa con la sentenza n. 14274 del 2002 sta nella motivazione del riconoscimento di appartenenza alla cognizione del giudice tributario delle domande dirette ad ottenere il risarcimento del danno da svalutazione monetaria, motivazione che dischiude spazi di intervento del giudice tributario (prima non intravisti), il quale può pronunciarsi non solo sul danno da svalutazione monetaria ma anche sul risarcimento di ogni danno patrimoniale (subito dal contribuente, anche a seguito di verifica fiscale) consequenziale alla pronuncia di annullamento dell'atto tributario illegittimo (...)».

(16) Cfr. A. Giovannini, *Processo tributario e risarcimento del danno*, *op. cit.*, 217 ss. Si veda anche G. Boletto, *Responsabilità per danni dell'amministrazione finanziaria*, *op. cit.*, 59 ss., in cui l'Autore effettua una approfondita ricostruzione delle diverse possibilità di danno derivanti dall'attività impositiva dell'Amministrazione finanziaria e della corrispondente competenza giurisdizionale.

(17) In questi termini A. Giovannini, *op. ult. cit.*, 218.

(18) *Contra*, per tutti, C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, *op. cit.*

di un processo d'accertamento; *ii*) una rivalutazione delle novità normative che hanno di recente interessato il processo amministrativo consentirebbe di assegnare alle Commissioni tributarie poteri di accertamento in grado di comprendere tutti i diritti legati alla causa principale da un rapporto di «connessione per accessorietà», similmente a quanto accaduto appunto nell'ambito del processo amministrativo; *iii*) prescindendo dal risarcimento *ex art.* 1224, 2° comma, c.c., l'esistenza di una norma quale l'art. 96 c.p.c., applicabile anche al processo tributario, in forza del quale le Commissioni tributarie già ora possono disporre sul risarcimento del danno in forza di una domanda autonoma e sulla base di un giudizio d'accertamento del danno causato dalla mala fede o colpa grave della parte soccombente, dimostrerebbe come nel processo tributario potrebbero essere proposte anche domande di contenuto diverso ed autonome; *iiii*) da ultimo, la considerazione che sebbene sul piano del diritto sostanziale l'azione risarcitoria si radica su di una situazione giuridica dotata di autonomia rispetto a quella nella quale si identifica il credito originario, tuttavia, sul piano processuale questa connotazione tenderebbe a sfumare in forza della connessione che lega le due situazioni, in quanto la domanda accessoria, pur autonoma, avrebbe il suo presupposto nella pretesa oggetto della domanda principale, il tutto secondo la regola della connessione per accessorietà desumibile dall'art. 31 c.p.c. (19).

2. – La responsabilità civile dell'Amministrazione finanziaria

Orbene, questa cauta apertura – manifestata dalla dottrina poco sopra richiamata – 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., si scontra, anzitutto, con la differente soluzione giurisdizionale prospettata, in modo univoco, dalle sezioni unite della Suprema Corte non solo nella sentenza in commento, ma in tutti i precedenti pronunciamenti sul tema.

Tuttavia, prima di passare ad esaminare questa diversa (e, *de iure condito*, maggiormente condivisibile) soluzione giurisdizionale, appare opportuno fare un breve cenno a quella che costituisce il presupposto della questione processuale di cui si discute, ossia la possibile configurabilità (20) in capo all'Amministrazione finanziaria della responsabilità aquiliana per comportamen-

(19) Ipotizza l'applicabilità del criterio di connessione per accessorietà *ex art.* 31 c.p.c. anche G. Boletto, *Responsabilità per danni dell'Amministrazione finanziaria*, *op. cit.*, 69, nota n. 30. Sebbene la norma *de qua* disciplini espressamente solo la deroga alla competenza per territorio e alla competenza per valore relativamente alla proposizione di una domanda accessoria, in ogni caso sempre e solo nell'ambito della medesima giurisdizione e non anche una deroga alla giurisdizione, tuttavia, secondo l'Autrice, sarebbe possibile ipotizzare anche una deroga alla giurisdizione per accessorietà «soprattutto dopo la riforma che si è avuta nel processo amministrativo a seguito della legge 21 luglio 2000, n. 205 ed in particolare con riguardo alla giurisdizione di legittimità del giudice amministrativo». Prosegue l'Autrice, con tali modifiche «si è (...) valorizzata l'esigenza di un *simultaneous processus* fra tutela caducatoria dell'atto e tutela risarcitoria per i danni subiti dal ricorrente, spostando anche in questo caso per ragioni di accessorietà, la giurisdizione competente a conoscere del risarcimento del danno».

(20) Sull'argomento si veda quanto già accennato nella precedente nota n. 1.

to illecito ed, in particolare, per illegittimo esercizio del potere impositivo (21).

Sul punto, appare sufficiente riprendere quanto più volte chiarito dalla Suprema Corte.

In specie, è stato correttamente detto (22) 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 laedere*, potendo, pertanto, subire le conseguenze stabilite dall'art. 2043 c.c., ogniquale volta 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 di un soggetto (contribuente).

Difatti, stanti i principi di legalità, imparzialità e buona amministrazione posti dall'art. 97 della Costituzione, anche la pubblica amministrazione è tenuta a rispondere, *ex art. 2043 c.c.*, per il proprio comportamento illecito, «atteso che tali principi si pongono come limiti esterni alla sua attività discrezionale, ancorché il sindacato di questa rimanga precluso al giudice ordinario (23)».

Peraltro, sul tema è interessante segnalare la recente pronuncia n. 4055 del 2007 (24), in cui la Corte di Cassazione – sebbene per ragioni relative all'(in)ammissibilità dei motivi di ricorso – ha confermato la sentenza pronunciata, secondo equità, dal giudice di pace, laddove è detto che l'attività dell'Amministrazione finanziaria, consistente, nella specie, nella notificazione di una cartella relativa alla liquidazione della dichiarazione dei redditi con richiesta di pagamento per imposte, soprattasse e interessi, in quanto causata dall'omessa considerazione da parte dell'ufficio del fatto che la contribuente era a carico del coniuge e, pertanto, non soggetta al versamento di alcuna

(21) Con riferimento alla responsabilità dell'Amministrazione finanziaria per illecito civile extracontrattuale si veda anche la sentenza della Corte d'Appello di Trieste, sez. I civ., 5 novembre 1999, n. 687, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 237 ss., con commento di E. Manzon - A. Modolo, *La tutela giudiziale del contribuente avverso le illegalità istruttorie ed i comportamenti illeciti dell'amministrazione finanziaria nell'attività impositiva. Considerazioni sulla giurisdizione in materia tributaria*, *op. cit.* Nel caso di specie l'interessante questione riguardava l'ammissibilità di una tutela immediata avverso le violazioni di diritti soggettivi (quali l'inviolabilità del domicilio, l'integrità e la riservatezza della corrispondenza, il segreto professionale) lamentate dal contribuente durante la fase istruttoria di accertamento, nonché l'individuazione del giudice competente a conoscere della relativa domanda. Più precisamente, le violazioni erano state causate da un accesso non debitamente autorizzato, compiuto dagli agenti verificatori e la domanda proposta dal contribuente innanzi il giudice ordinario concerneva il risarcimento del danno aquiliano nonché la restituzione dei documenti indebitamente acquisiti e l'inibitoria al loro uso. Ebbene, con tale sentenza la Corte d'Appello di Trieste afferma la giurisdizione del giudice ordinario, dopo che il Tribunale di Trieste aveva riconosciuto il difetto di giurisdizione a favore del giudice amministrativo. Tuttavia, così come correttamente osservato (cfr. E. Manzon - A. Modolo, *op. ult. cit.*, 274 ss.), il vero problema che in fattispecie di tal genere si pone è rappresentato essenzialmente dalla proponibilità dell'azione sotto il profilo dell'interesse ad agire in via immediata.

(22) In tal senso, *ex multis*, si vedano oltre la sentenza in commento anche le sentenze Cass., 27 gennaio 2003, n. 1191; Cass., 29 aprile 1999, n. 722; Cass., sez. V, 21 febbraio 2007, n. 4055 (tutte prima citate nella nota n. 2).

(23) In questi termini cfr. sempre la Suprema Corte nelle sentenze citate alla nota precedente.

(24) Si tratta della Cass., 21 febbraio 2007, n. 4055, prima citata.

somma a titolo di Irpef, integrerebbe, a giudizio del giudice di pace, gli estremi della condotta negligente, così determinando, in base ad un rapporto di causalità, un danno ingiusto risarcibile *ex art. 2043 c.c.* Difatti, pur non essendo obbligatoria l'assistenza di un professionista, la necessità di far ricorso a quest'ultimo si giustificerebbe con l'inevitabile difficoltà per la gente comune di fronteggiare la materia *de qua* (25).

Da ultimo, si segnala l'interessante pronuncia del Tribunale ordinario di Venezia, III sez. civ., del 19 marzo 2007 (26), in cui l'Amministrazione finanziaria viene condannata a risarcire, *ex art. 2043 c.c.*, il danno esistenziale cagionato ai contribuenti, in quanto la stessa, con il proprio comportamento «eccessivamente burocratico e irragionevole», avrebbe determinato un evidente abbassamento della loro qualità di vita. Difatti, secondo l'organo giudicante, in base ai principi costituzionali di cui all'art. 97 Cost., nel caso di specie (27) «era esigibile una condotta diversa della parte convenuta, in termini di maggiore collaborazione, convocazione, complessiva e definitiva valutazione dell'intero annoso *iter*, piuttosto che una condotta lecita, formalmente ineccepibile e, in ogni caso, quanto agli aspetti tecnicamente tributari quivi non esaminabili, strettamente, appunto formale».

3. – *Appartenenza alla giurisdizione ordinaria della cognizione della domanda di risarcimento danni, ex art. 2043 c.c., proposta contro l'Amministrazione finanziaria*

Dimostrata, dunque, la possibile configurabilità di una responsabilità civile dell'Amministrazione finanziaria e ritornando ai profili giurisdizionali 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 (28).

(25) Con riferimento alla ricomprensione tra gli elementi di danno risarcibili dall'Amministrazione finanziaria, *ex art. 2043 c.c.*, anche delle spese sostenute per il processo tributario, cfr. anche Cass., 27 gennaio 2003, n. 1191, prima citata.

Contra, sempre sul punto, si veda la recente pronuncia della Corte di Cassazione, sez. un., sent. 3 aprile 2007 (dep. 16 aprile 2007), n. 8958, in *Osservatorio tributario*, (a cura di) G. Corasaniti, in *Obbligazioni e contratti*, Torino, n. 7 del 2007, in cui, peraltro, si ribadisce che appartiene alla giurisdizione del giudice ordinario la cognizione della domanda relativa all'azione di risarcimento dei danni cagionati al contribuente in conseguenza di una pretesa tributaria ritenuta infondata con sentenza passata in giudicato. Tuttavia, per quel che qui interessa, nella specie, a fronte della richiesta di ristoro delle spese relative all'iscrizione di ipoteca, pretesa dall'ufficio a garanzia del carico tributario provvisoriamente iscritto a ruolo e delle spese sostenute per l'esercizio dell'attività difensiva in ambito tributario (giudiziale e stragiudiziale), la Corte d'Appello, nella sentenza poi impugnata dall'Amministrazione finanziaria, aveva accolto parzialmente la domanda, limitatamente alla richiesta di ristoro delle spese relative all'iscrizione ipotecaria, negando, invece, il ristoro di quelle giudiziali e stragiudiziali.

(26) Si tratta della sentenza relativa alla causa n. 2391/02, in *Obbligazioni e contratti*, Torino, n. 7 del 2007.

(27) Nella fattispecie esaminata due coniugi, a causa della condotta dolosa del loro professionista (peraltro sottoposto a procedimento penale), sebbene si fossero tempestivamente attivati con l'ufficio per tentare di trovare una soluzione, erano stati oggetto di un vero e proprio «stillicidio di cartelle e di contestazioni».

(28) Sull'argomento si veda anche la più recente sentenza della Corte di Cassazione, sez. un., 3 aprile 2007 (dep. 16 aprile 2007), n. 8958, prima citata, in cui viene nuovamente

Questo è quanto statuito nella sentenza in commento, peraltro confermando l'univoco orientamento già espresso in passato dalla Suprema Corte, così disattendendo le aperture, manifestate dalla dottrina sopra richiamata, verso una possibile competenza giurisdizionale del giudice tributario.

Si legge, difatti, nella sentenza *de qua* che la giurisdizione si determina sulla base della domanda e che, pertanto, ai fini del suo riparto tra giudice ordinario e giudice speciale, ciò che rileva è il c.d. «*petitum* sostanziale», da identificare non solo 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.

Poiché nel caso di specie la posizione fatta valere in giudizio è quella consistente nella lesione patrimoniale subita dal contribuente in conseguenza dell'illecito comportamento della pubblica amministrazione rispetto a un rapporto tributario ormai del tutto esaurito, che opera solo come sfondo, conseguentemente, quest'ultimo non presenta alcuna connessione determinante rispetto alla richiesta di risarcimento danni, tale da poter radicare la giurisdizione speciale tributaria.

Pertanto – proseguono i giudici di legittimità – rappresentando la giurisdizione speciale tributaria una deroga alla giurisdizione ordinaria, ciò comporta che una controversia è attribuita al giudice tributario solo in quanto rientri in una delle fattispecie tassativamente indicate nell'art. 2, d.lgs. n. 546 del 1992; «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 pubblica amministrazione 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 della fattispecie tipizzate attributive della giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie».

Viene, inoltre, precisato che la previsione «ogni altro accessorio», contenuta nell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, di per sé non è in grado di radicare la giurisdizione del giudice tributario anche per le controversie sul risarcimento danni per comportamento illecito dell'Amministrazione finanziaria (29), in quan-

te ribadito che appartiene alla giurisdizione del giudice ordinario la cognizione della domanda relativa all'azione di risarcimento dei danni cagionati al contribuente in conseguenza di una pretesa tributaria ritenuta infondata con sentenza passata in giudicato.

(29) In senso conforme cfr. E. Manzon - A. Modolo, *La tutela giudiziale del contribuente avverso le illegalità istruttorie ed i comportamenti illeciti dell'amministrazione finanziaria nell'attività impositiva*, op. cit., 256 ss. Gli Autori osservano come un'interpretazione restrittiva dell'espressione «ogni altro accessorio» di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 sia resa necessaria anche considerando quanto disponeva sul punto la legge delega per la riforma del contenzioso tributario. Difatti, l'art. 30, 1° comma, lett. a), legge n. 413 del 1991 stabiliva espressamente l'attribuzione agli organi del contenzioso tributario delle controversie in materia di imposte e tributi comunali, nonché di quelle in materia di sovrimeposte e addizionali alle predette imposte; pertanto, nella più ampia previsione di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, l'espressione «ogni altro accessorio» dovrebbe essere interpretata limitando la giurisdizione ai soli accessori in senso stretto, ovvero a quegli elementi che risultano intimamente connessi ad uno dei tributi indicati nel medesimo articolo; altrimenti potrebbe generarsi il sospetto di una sua possibile illegittimità costituzionale per eccesso di delega.

to alla relativa azione va riconosciuta piena autonomia, non risultando connessa ad alcuna delle controversie tributarie indicate nel citato articolo 2, ma piuttosto collegata alla condotta, dolosa o colposa, dell'Amministrazione finanziaria.

A conferma di ciò è stato osservato (30) che «in effetti, il credito per il risarcimento non è in nessun senso accessorio rispetto a quello che nasce dal presupposto d'imposta, trovando esso la sua fonte genetica in una vicenda del tutto avulsa dalle vicende del rapporto tributario. È vero che, in sede di azione risarcitoria, dovrà essere valutato il comportamento dell'Amministrazione finanziaria, ma la prospettiva è totalmente diversa in quanto il parametro di riferimento è dato dal principio generale del *neminem laedere*; lì dove nelle liti d'imposta, ciò che rileva è la legge tributaria ai fini dell'accertamento della fondatezza della pretesa dell'Amministrazione stessa».

In conclusione, allo stato attuale (e salvo eventuali interventi legislativi ovvero un diverso orientamento giurisprudenziale sul tema, similmente a quanto accaduto nell'ambito del processo amministrativo) la soluzione giurisdizionale più volte ribadita dalla giurisprudenza di legittimità con riferimento all'azione di responsabilità civile dell'Amministrazione finanziaria, appare sostanzialmente condivisibile, non potendosi ritenere la relativa domanda intimamente connessa (e, dunque, accessoria *ex art. 2, d.lgs. n. 546 del 1992*) ad una delle tassative controversie devolute alla giurisdizione speciale tributaria. Per giunta, l'assenza di un'intima connessione (e, quindi, di una accessorieta propriamente detta) verrebbe confermata anche dalla constatazione che l'azione risarcitoria *ex art. 2043 c.c.* ben potrebbe essere proposta contro l'Amministrazione finanziaria anche a prescindere dall'impugnazione di un atto impositivo o, addirittura, dall'emanazione di tale atto, ovvero potrebbe aversi il caso di una pretesa impositiva fondata ed al tempo stesso di un danno ingiusto (risarcibile) sofferto dal contribuente in conseguenza, ad esempio, di attività di verifica compiuta in violazione di diritti soggettivi del contribuente (31).

avv. GIUSEPPE CORASANITI

(30) In questi termini P. Russo e G. Franson, in commento alla sentenza Cass., sez. un., 15 ottobre 1999, n. 722, in banca dati *Fisconline*. Con riferimento all'impossibilità di considerare la domanda di risarcimento danni *ex art. 2043 c.c.*, quale domanda accessoria alla domanda di annullamento dell'atto impositivo, trattandosi di una domanda giuridicamente distinta ed indipendente da quest'ultima e, come tale, rappresentando più che un «accessorio dell'imposta», una «conseguenza accessoria» dell'accertata insussistenza del debito di imposta, cfr. E. Manzon - A. Modolo, *op. ult. cit.*, 258 ss.

(31) In tal senso cfr. P. Russo e G. Franson, *op. ult. cit.*; nonché E. Manzon - A. Modolo, *op. ult. cit.*, 259.

