GIURISDIZIONE TRIBUTARIA E RISARCIMENTO DEL DANNO

In margine ad uno studio fatto dalla nostra borsista Silvana Ambrosino, sui riflessi per il processo tributario delle modifiche al CpC introdotte dalla L. 69/2009 (studio pubblicato su questo sito lo scorso autunno), ci è giunta la sollecitazione ad approfondire un particolare aspetto: quello, cioè, della giurisdizione competente per il risarcimento del danno.

La riforma dell'articolo 96 del Codice di procedura Civile, nel disciplinare il risarcimento dei danni per responsabilità processuale aggravata offre, infatti, l'occasione per valutarne l'applicabilità anche al processo tributario.

Abbiamo chiesto un contributo intellettuale a tre cari ed illustri amici, i quali ci hanno volentieri fornito il loro punto di vista ed ulteriori spunti di riflessione.

A Piero Sandulli, Gabriele Sepio e Gianmarco Tardella va quindi il nostro ringraziamento.

Come si vedrà dai loro interventi, oltrechè dall'approfondimento della Ambrosino, la questione si pone al centro di un attualissimo dibattito dottrinale e giurisprudenziale che vede una parte della Dottrina, possibilista sull'attribuzione della giurisdizione in tema di risarcimento del danno alle Commissioni Tributarie, contro una Giurisprudenza più cauta, che appare ancora prevalentemente orientata in senso negativo.

È chiaro che l'applicazione delle norme sulla temerarietà della lite anche al processo tributario ha la precipua finalità di ridurre e contrastare gli abusi processuali nel rapporto tra fisco e contribuente. Ed è per questo che l'argomento è di estremo interesse per i Dottori Commercialisti.

Arrivare ad affermare con certezza che il giudice tributario possa, anche autonomamente, condannare una delle parti in giudizio al pagamento dei danni causati da una condotta processuale temeraria, significherebbe uno straordinario passo in avanti nel contrasto alle "pretese assurde" del Fisco così come ai "ricorsi pretestuosi e semplicemente dilatori" dei contribuenti.

E sulla concreta praticabilità di questa strada, gli sviluppi giurisprudenziali dovranno essere attentamente seguiti anche non dimenticandosi del "*principio di concentrazione della tutela"* che dovrebbe concretamente escludere la possibilità di adire due giudici diversi per ottenere uno stesso risultato.

18 febbraio 2011 – GC

FONDAZIONE TELOS

CENTRO STUDI DELL'ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI ROMA

Approfondimento:
"La giurisdizione tributaria e il risarcimento del danno da lite temeraria (ex art.96 c.p.c.)"

Di:
Silvana Ambrosino
Ricercatrice in Diritto Tributario

INDICE

Premessa……..pag.3

1. *I profili innovativi della nuova responsabilità aggravata ex art.96 c.p.c……pag.4*
2. *La giurisdizione delle Commissioni tributarie sul danno da lite temeraria……pag.8*
3. *Riflessioni conclusive…….pag.14*

Premessa

In seguito alla pubblicazione sul sito della Fondazione Telos del lavoro sulle novità che la Legge n°69/2009[1] ha apportato anche al processo tributario[2], ci è stato chiesto, dal Dott. Luigi Lucchetti, Consigliere dell'Odcec di Roma, un approfondimento relativo all'introduzione del nuovo 3°comma nell'art. 96 c.p.c. .

Il nostro lettore, studioso e interessato all'argomento, ci fa osservare, in maniera puntuale, come l'entrata in vigore di questo nuova comma 3 dell'art.96 c.p.c. potrebbe aprire la strada ad un possibile ampliamento della competenza delle Commissioni tributarie in tema di risarcimento danni.
In particolare, ci viene segnalata la possibilità che la condanna di cui al comma 3 dell'art.96 c.p.c., se slegata da i presupposti della mala fede o colpa grave, comporterebbe anche che il giudice tributario dovrebbe essere comunque tenuto ad esprimersi sul danno, non soltanto quando ne ricorrano i presupposti previsti dal primo e dal secondo comma del medesimo articolo. Il passo successivo sarebbe poi quello di dar vita ad una corrente di pensiero condivisa verso una tendenza evolutiva della giurisprudenza per concentrare su un unico giudice l'annullamento dell'atto tributario e il risarcimento del danno.

La questione si pone al centro di un vivace dibattito dottrinale e giurisprudenziale che vede una dottrina possibilista, sull'attribuzione della giurisdizione in tema di risarcimento del danno alle Commissioni Tributarie, e una giurisprudenza più cauta che appare ancora oggi prevalentemente orientata in senso negativo, anche se sono da segnalare orientamenti innovativi, i quali, sebbene avranno bisogno di ulteriori conferme dal Giudice delle Leggi, accolgono favorevolmente un ampliamento della giurisdizione tributaria in virtù dei principi del giusto processo e della ragionevole durata del procedimento.

---

[1] Si tratta della Legge del 18 giugno 2009 n°69 recante *"Disposizioni per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, nonché in materia di processo civile"* , la quale ha apportato numerose e significative modifiche al codice di procedura civile.
[2] http://www.fondazionetelos.it/images/file/Articoli/processoTrib%20definitivo%20Ambrosino.pdf .

1. I profili innovativi della nuova responsabilità aggravata ex art. 96 c.p.c.

L'entrata in vigore, lo scorso 4 luglio 2009, della L. 18 giugno 2009, n°69, recante *"Disposizioni per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività nonché in materia di processo civile"*, rappresenta l'inizio di una importante attività legislativa volta a modificare varie disposizioni del codice di rito.

Alcune di queste modifiche, stante la generale norma di rinvio contenuta nell'art.1, comma 2, del D.lgs. n°546/1992, si applicano anche al processo tributario in quanto compatibili con il sistema processuale tributario e in quanto trattasi di ipotesi non regolamentate dal decreto sul processo tributario.

La riforma è intervenuta anche in tema di risarcimento danni per lite temeraria novellando l'art. 96 del c.p.c. al quale l'art. 45 della L. 18 giugno 2009, n°69, ha aggiunto un terzo comma.

Il nuovo comma 3 dell'art.96 c.p.c. non può non suscitare riflessioni circa la sua portata applicativa (specie se raffrontato al comma 1) perché richiama un tema, quello della domanda risarcitoria nel giudizio tributario attualmente molto dibattuto tra dottrina e giurisprudenza.

La questione va inquadrata proprio all'interno di questo nuovo comma 3 dell'art.96 c.p.c. il quale attualmente prevede che il giudice, al momento della pronuncia sulla ripartizione delle spese di lite in base ai principi generali dell'art.91 c.p.c., possa in ogni caso condannare, anche d'ufficio, il soccombente al pagamento in favore della controparte di una somma determinata in via equitativa.

I tratti distintivi che tendono a sottolineare la portata innovativa della condanna contemplata dal comma 3 dell'art.96 c.p.c., nonché a differenziarla da quella prevista dal 1 comma, il quale prevede il potere del giudice, su istanza di parte, di condannare il soccombente, che abbia agito in giudizio con mala fede o colpa grave, al risarcimento dei danni (oltre che al rimborso delle spese) sofferti dalla parte che è risultata vittoriosa, posso essere così sintetizzati.

In primo luogo bisogna tener conto che la condanna di cui al 3 comma può essere pronunciata anche d'ufficio, e dunque prescindendo da un'istanza della parte vittoriosa, istanza che risulta invece necessaria per la condanna di cui al comma 1. Inoltre, proprio questo primo comma dell'art.96 c.p.c., subordina la condanna al risarcimento dei danni a due presupposti, uno oggettivo, individuabile nella soccombenza, e uno soggettivo, individuabile nella mala fede o colpa grave[3], i cui presupposti devono essere provati dal soggetto che chiede il risarcimento.

È da rilevare che invece nel comma 3 dell'art.96 c.p.c. manca completamente l'individuazione delle condotte sanzionabili. Tuttavia, a tal proposito si è rilevato che, nel silenzio del legislatore circa i presupposti della condanna, quest'ultima possa essere pronunciata soltanto laddove ricorrano la mala fede o la colpa grave[4]; solo in questo modo, si darebbe una lettura unitaria alla norma del c.p.c. e solo così si giustificherebbe la collocazione di tale nuova disposizione proprio nell'ambito dell'art.96 c.p.c. rubricato "responsabilità aggravata". Diversamente si finirebbe per accordare al giudicante la facoltà di irrogare la condanna di cui al 3 comma sulla base del mero fatto della soccombenza, senza alcuna ragionevole e ulteriore giustificazione.

È da sottolineare che questa conclusione non è unanimemente accolta in dottrina; vi sono altri autori i quali sostengono, al contrario, che la nuova formula di responsabilità aggravata prescinda dalla sussistenza di un illecito, caratterizzato sul piano soggettivo dal dolo o dalla colpa grave, in capo alla parte condannata[5]; e ancora, nel senso di svincolare la somma di cui all'art.96, comma3, c.p.c. dalla mala fede o colpa grave richieste dal comma 1, si è pronunciato anche il Tribunale di Varese il 30 ottobre 2009 nella sentenza n.1094[6], sebbene, lo ricordiamo, si tratti ancora di una giurisprudenza minoritaria.

La dottrina è invece più unita e convinta sul carattere, di tipo sanzionatorio, da attribuire alla condanna contemplata al comma 3, la quale, è rimessa all'equo apprezzamento del giudice prescindendo dai profili dell'*an* e *quantum debeatur*, sebbene il giudice possa far

---

[3] Tali presupposti devono essere provati dal soggetto che richiede il risarcimento, venendo così a configurare un'ipotesi speciale di responsabilità aquiliana ex art.2043 c.c.
Su tale opinione si vedano: F.Cordopatri, *"Responsabilità processuale aggravata"* in Enc. Dir., XXXIX, Milano,1988; G.Bongiorno, "*Responsabilità aggravata"* in Enc. Giur., XXVI, Roma, 1991; M.P. Gasperini, *"Domanda cautelare e responsabilità aggravata ex art.96 c.p.c",* in Riv.Dir.Proc., 1996.

[4] In questo senso vedi G. De Marzo, *"Le spese giudiziali e la riparazione nella riforma del processo civile",*in Foro It. 2009,p.398, e G.Scarselli, *"Le modifiche in tema di spese"*,in Foro it.,2009,p.263.

[5] M.F. Chirga, "La riforma della giustizia civile nei disegni di legge Mastella", in Riv. Dir. Proc. , 2008 p.459 .

[6] In Giur. di merito, 2010, p.831.

riferimento anche agli elementi desumibili dagli atti di causa. La novità di questa disposizione starebbe dunque proprio in questo ultimo passaggio, vale a dire che pur necessitando l'accertamento del requisito soggettivo (mala fede o colpa grave) si prescinde dall'elemento del danno. Il potere di comminare la pena[7] viene infatti riconosciuto al giudice "in ogni caso", secondo l'*incipit* del comma 3, a prescindere cioè dalla circostanza che il comportamento della parte soccombente, che abbia agito in giudizio con mala fede o colpa grave ai sensi del comma 1, abbia provocato un danno e che quest'ultimo sia stato dimostrato da colui che l'ha subito. In altri termini la condanna deriverebbe dal carattere temerario della lite, essendo questo stesso fatto in sé riprovevole.

Si è voluto con questa disposizione ampliare le ipotesi di responsabilità aggravata sganciandone i presupposti dalla verificazione di un danno a carico della parte vittoriosa. Dunque, lo strumento introdotto agisce autonomamente perché prevede una condanna al pagamento di una somma ulteriore rispetto alle spese di lite, che consegue *ipso facto* all'accertamento della condotto illecita, ed officioso, nel senso che prescinde da qualsiasi istanza della controparte.

Invero, occorre aggiungere che il comma 3 dell'art.96 c.p.c. aggiunto dalla riforma del 2009, ricalca il dettato di cui all'art.385 c.p.c., introdotto dall'art. 13 del D.lgs. 2 febbraio 2006 n.40, ma abrogato dalla L. n.69/2009, il quale prevedeva, nel giudizio di Cassazione, la facoltà del giudice di disporre anche d'ufficio la condanna della parte soccombente, che avesse proposto il ricorso o vi avesse resistito con mala fede o colpa grave, al pagamento, in favore della controparte, di una somma determinata equitativamente non superiore al doppio dei massimi tariffari.

Anche rispetto a tale norma che, similmente a quanto dispone oggi l'art.96, comma 3 c.p.c. , riconosceva al giudice un potere di condanna officioso, la dottrina aveva evidenziato le natura punitiva e non risarcitoria[8]. L'abrogazione del comma 4 dell'art. 385 c.p.c. si

---

[7] Sui danni punitivi si veda, dopo la riforma del 2009, A.Riccio *"I danni punitivi non sono in contrasto con l'ordine pubblico interno*", in Contr. e Impr., 2009, p.854 ss.;

[8] Vedi B.Sassani, *"Il nuovo giudizio in cassazione",* in Riv. Dir. Proc., 2006 p.237 s.; M. De Cristofaro, in "*Codice di procedura civile commentato"* a cura di C. consolo e F.C. Luiso, Milano, 2007, *sub* art.385; M. La Terza, *"La disciplina delle spese ne il nuovo giudizio in cassazione",* a cura di G.Ianniruberto e U.Morcavallo, Milano, 2007, p.402 e ss; G. Ponzanelli, *"I danni punitivi",* in Nuova Giur. Civ. comm., 2008, II, 25 Ss. In argomento si vedano in giurisprudenza, Cass. Sez. un. 4 febbraio 2009, n.2636, in foro it., 2009, I, p.641.; Cass. 27 febbraio 2009, n.4829 in resp. Civ., 2009 con nota di G.Vanacore, *"Lite temeraria: "il canto del cigno" dell'art.385, 4° co., c.p.c. e la nuova responsabilità aggravata".*

giustifica proprio con il suo assorbimento entro l'art.96, comma 3, c.p.c., nel chiaro intento di rendere principio generale quanto in precedenza limitato al procedimento in Cassazione.

2. La giurisdizione delle Commissioni tributarie sul danno da lite temeraria

Delineati i punti salienti della nuova disposizione dell'art.96 c.p.c., rimane da affrontare il problema dell'applicabilità al processo tributario della disciplina della responsabilità aggravata e quello, ancora più importante, che vedrebbe attribuire, in virtù del nuovo comma 3 art.96 c.p.c., una generale competenza al giudice tributario a conoscere della domanda di risarcimento del danno.

In ordine all'applicabilità della disciplina della responsabilità aggravata al processo tributario rimangono per la verità scarsissimi dubbi. Si tratta di una norma generale del c.p.c che non trova una specifica previsione nel decreto legislativo sul processo tributario e pertanto si applica direttamente a quest'ultimo perché non incompatibile con la disciplina speciale tributaria[9]. Ne deriva che anche il comma aggiunto, che prevede una valorizzazione dell'istituto in questione, sarà applicabile al contenzioso tributario[10]. Su tale argomento si è inoltre espressa, più volte la stessa Corte di Cassazione, a sezioni unite, con la sentenza del 5 febbraio 1997, n.1082[11], nella quale ha riconosciuto l'applicabilità dell'istituto della lite temeraria nei rapporti tra contribuente e fisco. L'orientamento si è successivamente consolidato con la sentenza n. 12070, del 27 ottobre 1999[12], e ha trovato ulteriori conferme, questa volta in dottrina[13], negli anni immediatamente successivi alle due pronunce evidenziate.

Questione più delicata e dibattuta è, invece, quella di stabilire se il nuovo comma 3 della responsabilità aggravata agisca nel senso di aprire alla giurisdizione del giudice tributario lo

---

[9] F.Tesauro "*Riflessi sul processo tributario delle recenti modifiche al codice di procedura civile*", in Rass. Trib. n.4 del 2010,p.971.

[10] Vedi quanto già esposto nel lavoro *"il processo tributario alla luce delle modifiche al c.p.c. (L.n.69/2009)"* p.24 e ss. in www.fondazionetelos.it.

[11] In banca dati *"fisconline."*

[12] In banca dati *"fisconline."*

[13] Vedi P. Russo, "*Manuale di diritto tributario",* Milano, 1999, p.480; T. Baglione-S. Menchini-M. Miccinesi, *"Commentario del nuovo processo tributario",* Milano , 1999,p.155; B. Bellè, "Le spese del giudizio", in A.A.VV., *"Il processo Tributario",* Torino, 1998, p.324. Inoltre M. Di Fiore, *"prime riflessioni sull'applicazione al processo tributario delle modifiche al c.p.c.",* in "il Fisco", n.41/2009, fascicolo n.1, p.6773.

spazio di competenza necessario per conoscere della domanda di risarcimento danni. Ci si pone, cioè, il problema di quale sia il giudice competente a conoscere dell'eventuale domanda di risarcimento dei danni subiti dal contribuente.

In ambito amministrativo il problema di giurisdizione è stato risolto direttamente dal legislatore che con l'art.7, comma 1, lett. c), della Legge n.1034 del 21 luglio 1971 ha statuito, chiaramente, quanto segue: *"Il tribunale amministrativo regionale, nell'ambito della sua giurisdizione, conosce anche di tutte le questioni relative all'eventuale risarcimento del danno, anche attraverso la reintegrazione in forma specifica, e agli altri diritti patrimoniali consequenziali. Restano riservate all'autorità giudiziaria ordinaria le questioni pregiudiziale concernenti lo stato e la capacità dei privati individui, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio, e la risoluzione dell'incidente di falso".* Da quanto appena detto si evince, dunque, che la cognizione delle questioni relative al risarcimento dei danni per lesioni di interessi legittimi viene devoluta, per espressa previsione legislativa, al giudice amministrativo.

È noto come una disposizione analoga manchi nel diritto tributario. La questione si è riproposta più volte di fronte alla Suprema Corte di Cassazione, la quale, rimane tuttora orientata a riconoscere che la cognizione della domanda di risarcimento danni, per comportamenti illeciti dell'Amministrazione Finanziaria dello Stato, o di altri enti impositori, spetti al giudice ordinario, non trattandosi di una controversia rientrante in una delle fattispecie tipizzate all'art. 2 del D.Lgs. n.546/92, che contemplano le ipotesi attribuite alla giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie[14].

Secondo la Corte, le Commissioni Tributarie devono essere considerate organi speciali, per cui la loro giurisdizione incontrerebbe limiti costituzionali molto precisi, consistenti nel "non snaturare le materie attribuite a dette giurisdizioni speciali".

Permarrebbe, dunque, il limite delle materie attribuibili al giudice tributario, a questo proposito si era espressa ancora così la Cassazione: "*Va escluso che rientri nella giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie, spettandone invece la cognizione al giudice ordinario, una controversia con la quale il privato, adempiuto il debito d'imposta 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*

[14] Cass. SS. UU., n.722 del 15 ottobre 1999; Cass. SS. UU. n.5477 del 18 maggio 1995; Cass. SS. UU. n.15 d del 4 gennaio 2007; Cass. SS. UU. n.14274 del 4 ottobre 2002.

pretese dal Comune per l'assistenza legale allo stesso prestata da avvocati di cui l'ente pubblico si sia avvalso" [15]. È da prendere in considerazione che la Corte in questa sentenza ha esaminato una questione non direttamente collegata all'annullamento di un atto tributario e alla richiesta di responsabilità aggravata ma faceva riferimento ad una pretesa risarcitoria collegata all'assistenza fiscale da parte di professionisti esterni al Comune richiedente i danni.

Più specificamente la Cassazione aveva escluso la giurisdizione delle Commissioni tributarie in relazione al risarcimento del danno, diretta conseguenza di un atto illegittimo di natura tributaria, in base al rilievo che sebbene l'art. 2, comma 2, del D.lgs. n.546/92, nella formulazione antecedente alla riforma del 2001, abbia esteso la giurisdizione esclusiva delle commissioni tributarie anche agli *"altri accessori nelle materie di cui al comma 1"*, per accessori si intendono gli aggi dovuti all'esattore, le spese di notifica, gli interessi moratori ed il maggior danno da svalutazione monetaria escludendo, anche implicitamente, la tutela risarcitoria diretta conseguenza del provvedimento o della pretesa tributaria ritenuti illegittimi[16]. Ritiene la Suprema Corte che anche se la domanda di risarcimento del danno sia fondata sul comportamento illecito dell'ente impositore, la controversia non è sussumibile in una delle fattispecie tipizzate che, ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. n.546/92, rientrano nella menzionata giurisdizione esclusiva.

Essenzialmente le Sezioni Unite della Corte di Cassazione giustificano il diniego di giurisdizione alla materia risarcitoria, con riferimento all'art.2, del D.Lgs. n.546/92, che prevede la giurisdizione esclusiva del giudice tributario per *"tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati…le sovraimposte e le imposte addizionali, gli interessi e ogni altro accessorio",* tra cui non è possibile ricomprendere il risarcimento dei danni per comportamento illecito dell'Amministrazione Finanziaria.

Tuttavia, come ha avuto cura di ricordarci il nostro attento lettore, una sentenza della Suprema Corte di Cassazione a Sezioni Unite, la n.14499 del 25 maggio 2010, dunque, molto recente, ha in realtà affermato che i contribuenti danneggiati dai ritardi dell'Amministrazione Finanziaria possono chiedere il risarcimento del danni subiti e che

[15] Cass. SS. UU. Sentenza 29 aprile 2008, n.10826.
[16] Cass. SS.UU. n.722 del 1999.

tale istanza va presentata alla Commissione tributaria provinciale competente a valutare e liquidare ogni tipo di richiesta accessoria presentata dal contribuente. Il collegio, nel motivare la decisione, ha richiamato il principio generale secondo cui *"in base al principio di concentrazione della tutela, 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 o l'importo eventualmente pagato per la prestazione di cauzioni non dovute".* Trattasi di una pronuncia sicuramente meritevole di considerazione in quanto sembrerebbe invertire l'orientamento finora tenuto dalla Corte stessa, tuttavia, sottoponendola ad un attenta analisi pare non si possa escludere che in realtà "il maggiore danno" a cui fa riferimento sia quello di cui all'art.1224 comma 2, c.c. e che quindi sembrerebbe potersi riferire agli eventuali, ulteriori danni, rispetto all'interesse legale, che si possono dimostrare in base all'art.1224 c.c.

Rimane comunque da considerare un'altra sentenza che anche se rimane ancora isolata potrebbe in realtà aprire degli spiragli nella direzione di attribuire al giudice tributario la competenza a conoscere del risarcimento dei danni. Si tratta della sentenza pronunciata dalla CTR della Puglia il 18 dicembre 2009 n.36/8/10 la quale condanna l'ente riscossore e quello impositore a risarcire in solido il danno esistenziale, che liquida in via equitativa, ad un contribuente che si era visto iscrivere un'ipoteca sulla propria casa.

Quello della Commissione Tributaria Regionale della Puglia è un orientamento che, sebbene in contrasto con le pronunce della Corte di Cassazione, viene a giustificarsi sotto il profilo del giusto processo e della ragionevole durata del giudizio, poiché consentendo l'accertamento e la liquidazione del danno nello stesso processo tributario in cui viene esaminata la pretesa dell'ente impositore che ha dato causa alla richiesta risarcitoria, è evidente che si vengono a ridurre di molto i tempi di attesa della tutela.

E' bene sottolineare che ai fini dell'attribuzione della materia risarcitoria alle Commissioni Tributarie occorre il collegamento tra l'atto annullato e il risarcimento, dovendo il danno, sia patrimoniale che non patrimoniale, essere una diretta conseguenza del provvedimento

impugnato, dovendosi escludere la giurisdizione delle Commissioni tributarie, nel caso in cui il pregiudizio trovi il proprio fondamento in un rapporto solo occasionale col provvedimento tributario[17].

In effetti si deve riconoscere che da un punto di vista dei principi del giusto processo, mantenere la doppia tutela del contribuente, prima davanti al giudice tributario per l'annullamento dell'atto, e poi davanti al giudice ordinario per il risarcimento del danno appare poco sensato. Rimane, tuttavia, almeno attualmente, il vincolo delle materie oggetto della giurisdizione tributaria e per ora la giurisprudenza non appare sufficiente ad operare una vera rivoluzione in questo campo.

3. Riflessioni conclusive

L'introduzione del nuovo comma dell'art. 96 c.p.c. si inserisce in un generale progetto di modifica in materia di spese processuali, in cui si è provveduto a ritoccare le norme sottese alla regolamentazione delle spese di lite e ad innalzare i poteri sanzionatori del giudice, per chi rallenti, in vari modi, la durata ragionevole del procedimento. Si cerca in qualche modo di ridurre il già troppo diffuso fenomeno della compensazione delle spese di lite.

Si sono volute, dunque, rafforzare le sanzioni processuali. Già la lettura costituzionalmente orientata da alcune corti di merito[18] e della Cassazione, aveva innescato un processo di rivitalizzazione dell'art.96 c.p.c., sembra che ora il legislatore stia cercando di far sì che minacciando una sua frequente applicazione, favorita da una facilitazione nella prova del danno, si possa ottenere l'effetto di scoraggiare la proposizione di giudizi del tutto infondati.

È chiaro che l'applicazione delle norme sulla temerarietà della lite anche al processo tributario ha la precipua finalità di ridurre e contrastare gli abusi processuali anche nel rapporto tra fisco e contribuente. Questa nuova forma di responsabilità aggravata per lite temeraria rappresenta sicuramente uno strumento incisivo per il giudice, che ha come fine, da una parte, di rendere entrambe le parti del rapporto tributario, Amministrazione e

---

[17] D. Chindemi, *"La commissione tributaria risarcisce il danno morale al contribuente"* in www.Altalex.com
[18] Trib. Bologna, 27/1/2005, Trib. Reggio Emilia 31/5/2005; Trib. Bologna, 20/9/1995, Trib. Bologna 22/11/1995, C.A. Firenze, 3/3/2006, Trib. Genova 12/9/2006.

contribuente, molto più attente nell'ambito delle loro rispettive attività, dall'altro è diretto a farle desistere dall'intraprendere difese processuali pretestuose e del tutto infondate.

In ordine, invece, al problema della competenza delle Commissioni Tributarie a statuire sul danno sembra esserci ancora qualche limite legislativo formale. Si pensi all'art. 1 del c.p.c il quale esplicitamente enuncia che: "*La giurisdizione civile, salvo speciali disposizioni di legge, è esercitata dai giudici ordinari secondo le norme del presente codice"* ; si tratta di una disposizione che lascia pochi dubbi poiché fa intendere che tutto quanto non espressamente attribuito per legge ad altro giudice è attribuito alla giurisdizione ordinaria e purtroppo, attualmente, manca nel nostro sistema giurisdizionale una norma che attribuisca alla giurisdizione speciale tributaria il risarcimento del danno per comportamento illecito dell'Amministrazione Finanziaria.

Come è noto, l'ampliamento della giurisdizione tributaria non è privo di problematiche e postula sempre la ricerca e la definizione di un confine certo che possa garantire un'effettiva tutela giurisdizionale.

Si può concludere ribadendo che si tratta di una questione ancora aperta ma che sicuramente ci sono dei segnali importanti che vanno nella direzione di un ampliamento della giurisdizione tributaria. È possibile che in un futuro non lontano si affermi la giurisdizione delle Commissioni Tributarie anche per tutti i danni che scaturiscono da comportamenti illegittimi dell'Amministrazione Finanziaria ma attenendosi alla normativa attuale non è ancora possibile parlare di un percorso concluso a favore della giurisdizione speciale.

Sull'applicabilità dell'articolo 96 c.p.c. al rito tributario

Piero Sandulli, Avvocato

Titolare della cattedra di Diritto Processuale Civile Università di Teramo

SOMMARIO: **1**. Posizione del problema. L'articolo 96 c.p.c. tra rito civile e rito tributario – **2**. L'applicabilità dell'articolo 96 c.p.c. al processo tributario. – **3**. *Segue*. Risarcimento del danno da lite temeraria e giurisdizione tributaria. – **4**. Riflessioni conclusive.

1. Posizione del problema. L'articolo 96 c.p.c. tra rito civile e rito tributario.

L'intervenuta novella dell'articolo 96 del codice di rito civile, che, nel disciplinare il risarcimento dei danni per responsabilità processuale aggravata, prevede altresì la facoltà del giudice di condannare d'ufficio la parte soccombente al pagamento di una somma equitativamente determinata[19], offre l'occasione per vagliare l'applicabilità del disposto al processo tributario.

Torna, dunque, attuale la risalente *querelle* concernente la compatibilità della cd. responsabilità processuale per lite temeraria con un rito che, come quello tributario, vede

[19] Si veda il nuovo testo dell'articolo 96 c.p.c., come novellato dalla legge 18 giugno 2009, n. 69, che oggi recita: *"Se risulta che la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave, il giudice, su istanza dell'altra parte, la condanna, oltre che alle spese, al risarcimento dei danni, che liquida, anche d'ufficio, nella sentenza. Il giudice che accerta l'inesistenza del diritto per cui è stato eseguito un provvedimento cautelare, o trascritta domanda giudiziale, o iscritta ipoteca giudiziale, oppure iniziata o compiuta l'esecuzione forzata, su istanza della parte danneggiata condanna al risarcimento dei danni l'attore o il creditore procedente, che ha agito senza la normale prudenza. La liquidazione dei danni è fatta a norma del comma precedente. In ogni caso, quando pronuncia sulle spese ai sensi dell'articolo 91, il giudice, anche d'ufficio, può altresì condannare la parte soccombente al pagamento, a favore della controparte, di una somma equitativamente determinata"*. Sul tema, si vedano gli studi di M. A. Mazzola, *Responsabilità processuale e danno da lite temeraria*, Milano, 2010; G. Scarselli, *Le modifiche in tema di spese*, in *Foro it.*, 2009, V, 258; Id., *Il nuovo articolo 96 c. 3 c.p.c.: istruzioni per l'uso*, in www.judicium.it; C. Mandrioli - A. Carratta, *Come cambia il processo civile*, Torino, 2009, 31; F. Maccario, *L'art. 96 c.p.c. e la condanna al risarcimento solo "su istanza dell'altra parte": ombre di incostituzionalità (e recenti modifiche normative)*, in *Giur. it.*, 2009, 2243. Si confrontino, sul tema, anche le lungimiranti riflessioni di A. Dondi, A. Giussani, *Appunti sul problema dell'abuso del processo civile in una prospettiva* de iure condendo, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 2007, 195.

contrapposto il privato all'amministrazione finanziaria ed è, tradizionalmente, teso all'annullamento degli atti impositivi, oltreché funzionale alla cognizione di materie ben circoscritte e definite.

Se è, infatti, pacificamente ammessa, dopo il d.lgs. 546/1992[20], la condanna del soccombente al pagamento delle spese di lite[21], non è altrettanto pacifica la possibilità di conseguire un risarcimento dei danni da lite temeraria. L'assenza di una norma che espressamente disciplini la cd. responsabilità processuale potrebbe suggerire una risposta negativa.

Laddove, poi, si risolvesse in senso affermativo la *quaestio* dell'applicabilità dell'articolo 96 del codice di rito civile, residuerebbe il problema della scelta del giudice competente. Non è, infatti, detto che il risarcimento del danno da responsabilità aggravata rientri nell'alveo della giurisdizione tributaria, in presenza di un disposto che, come l'articolo 2 d.lgs. n. 546/1992, erige il '*tributo*' a criterio-limite della devoluzione di controversie al giudice tributario[22]. La stessa tendenza della giurisprudenza, costituzionale e di legittimità, di evitare l'eccessiva espansione delle materie di competenza delle Commissioni, potrebbe condurre ad un'opzione favorevole alla giurisdizione ordinaria.

---

[20] D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, il cui articolo 15, al suo primo comma, così recita: "*La parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza. La commissione tributaria può dichiarare compensate in tutto o in parte le spese, a norma dell'art. 92, secondo comma, del codice di procedura civile*".

[21] Cosa che, prima della novella del 1992, non era affatto scontata, data l'assenza di una norma che la prevedesse in modo espresso e la conseguente tendenza degli uffici a proporre appello, anche a prescindere dall'effettiva esistenza di rilevanti motivi di gravame. La constatazione di una prassi siffatta ha indotto il legislatore all'inserimento di una norma che riproponesse il contenuto degli articoli 91 e 92 del codice di procedura civile.

[22] Così, l'articolo 2 c. 1 d.lgs. 546/1992: *"Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica"*. Per i riferimenti bibliografici sul tema, v. *infra*.

Così delineati i termini del problema, si rende necessaria una sua più dettagliata analisi, al fine di comprendere se, al rito tributario, debba ritenersi applicabile il solo articolo 91 o se, invece, possa altresì esportarsi l'articolo 96.

2. L'applicabilità dell'articolo 96 c.p.c. al processo tributario.

E' noto che la legge n. 69/2009 ha arricchito il contenuto dell'articolo 96 c.p.c., affiancando al potere del giudice di condannare la parte soccombente, su istanza dell'altra parte, al risarcimento dei danni per mala fede o colpa grave[23], quello di provvedere alla medesima condanna, anche d'ufficio e a prescindere dall'accertamento del danno o, persino, dell'elemento soggettivo del danneggiante[24].

Se già molto si è discusso, in letteratura, sui nuovi caratteri della responsabilità processuale, come delineata dalla citata novella, meno ci si è chiesti se il nuovo disposto sia, effettivamente, compatibile con il processo tributario.

Il dato letterale per cui il d.lgs. 546/1992, nel disporre un rinnovato assetto del nostro processo, si sia limitato a prevedere, all'articolo 15, la sola condanna alle spese, secondo il principio di soccombenza, fa pensare che difetti ogni spazio per la responsabilità aggravata. E', del resto, innegabile che, ove si concepisca il giudizio alla stregua di un processo caducatorio, teso al solo annullamento dell'atto impugnato, non avrebbe ragion d'essere un accertamento di responsabilità e di danni, né potrebbe ipotizzarsi una

[23] Sul tema, cfr., anche per la bibliografia sul tema, G. Bongiorno, voce *Responsabilità aggravata*, in *Enc. giur.*, Roma, 1991 e F. Cordopatri, voce *Responsabilità processuale aggravata*, in *Enc. dir.*, Milano, 1988.

[24] E' questa la lettura che appare più conforme alla lettera del nuovo articolo 96 c. 3 c.p.c. Si veda, tuttavia, per una diversa interpretazione, A. Briguglio, *Le novità sul processo ordinario di cognizione nell'ultima, ennesima riforma in materia di giustizia civile*, in *Giust. civ.*, II, 2009, 270, per cui vi sarebbe, anche in questo caso, una tutela risarcitoria fondata sui medesimi presupposti della mala fede e colpa grave. Non è, poi, mancato chi, pur ascrivendo l'ipotesi *ex* art. 96 c. 3 all'alveo della tutela aquiliana, ha individuato il criterio differenziale rispetto ai precedenti due commi nella possibilità del giudice di condannare anche in caso di *culpa levis* – in questo senso, P. Porreca, *La riforma dell'art. 96 c.p.c. e la disciplina delle spese processuali nella l. n. 69 del 2009, in Giur. merito*, 2010. Sul carattere sanzionatorio della nuova condanna prevista dalla novella, cfr. M. Acierno- A. Graziosi, *La riforma del 2009 nel primo grado di cognizione: qualche ritocco o un piccolo scisma?*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 2010, 155, ove l'istituto viene comparato ai cd. *punitive damages* anglosassoni.

condanna al loro risarcimento. La tradizionale incompatibilità tra giudizio costitutivo e tutela di condanna renderebbe quest'ultima inammissibile.

E', nondimeno, assorbente il dato per cui, all'articolo 1 c. 2 del d.lgs. 546/1992, si prevede l'applicabilità delle norme del codice di rito civile, purché appaiano effettivamente compatibili con il processo tributario[25].

Se, parallelamente all'estensione della giurisdizione tributaria, dato il notevole ampliamento degli atti impugnabili e degli strumenti di tutela, si fa coincidere l'oggetto del processo con il rapporto tra fisco e contribuente, e non solo con l'atto impositivo[26], ne discende la compatibilità dell'articolo 96 c.p.c. con la struttura e la funzione del processo tributario. Opera, pertanto, a pieno titolo, il meccanismo di rinvio *ex* articolo 1 d.lgs. 546/1992[27].

Ciò posto, non troppo stupisce la recente circolare dell'Agenzia delle Entrate, n. 17/2010[28], che ha esteso, al nostro rito, non solo la portata applicativa degli articoli 91 e 92 c.p.c., ma anche dell'articolo 96.

Così, neppure meraviglia la recente applicazione della responsabilità processuale aggravata all'ipotesi in cui il contribuente, nonostante l'adesione prestata ad un condono fiscale, si sia visto iscrivere a ruolo gli importi dovuti, per poi subire, ignaro, un'iscrizione ipotecaria[29].

Va da sé la spendibilità del disposto anche alle ipotesi di irresponsabilità del privato.

---

[25] Così, con specifico riferimento al nostro tema, si vedano B. Bellé, *Le spese del giudizio*, in AAVV, *Il processo tributario*, Torino, 1988, 324, oltre a P. Russo, *Manuale del processo tributario*, Milano, 1999, 480.

[26] In questo senso, si confronti la recente Cass. civ., 13 ottobre 2008, n. 25104, in banca dati *"fisconline"*. Si rinvia, sul tema, P. Russo, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, 222; Id., voce *Processo tributario*, in *Enc. dir.*, XXXVI, 1987, 770; Id., *Impugnazione e merito nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 749; P. Sandulli - A. Socci, *Manuale del nuovo processo tributario*, Bologna, 1997; A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, Torino, 2003; P. Sandulli, *Il giudizio innanzi alla Corte di Cassazione nel processo tributario*, ora in *La giurisdizione tributaria nell'ordinamento giurisdizionale*, a cura di M. Basilavecchia e G. Tabet, Bologna, 2009; A. Giordano, *Natura del giudizio tributario e poteri del giudice*, in *Temi romana*, 2009.

[27] In questo senso, si confrontino già F. Tesauro, *Riflessi sul processo tributario delle recenti modifiche del codice di procedura civile*, in *Rass. trib.*, n. 4/2010, 971, nonché M. Di Fiore, *Prime riflessioni sull'applicazione al processo tributario delle modifiche al c.p.c.*, in *Il fisco*, n. 41/2009, 6773.

[28] Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate, 31 marzo 2010, n. 17.

[29] Commissione Tributaria Regionale Bari, sent. 12 aprile 2010, n. 36, in banca dati *"fisconline"*.

Si pensi al recente caso[30] in cui il ricorrente, a cui era stata notificata una cartella portante a riscossione somme relative all'esecuzione frazionata di una pronuncia[31], anziché ricorrere contro la cartella, ha presentato un'istanza di sgravio, per poi impugnare il silenzio del fisco. Dovendo farsi valere le censure, non contro silenzi, ma contro atti impositivi, la Commissione ha condannato il contribuente a risarcire i danni per responsabilità aggravata.

Il neointrodotto strumento di cui all'articolo 96, teso al fine di deflazionare il contenzioso e, quindi, in piena sintonia con la Carta fondamentale e la normativa europea, oltre a tutelare l'affidamento legittimo del contribuente, impone, simultaneamente, a quest'ultimo di ponderare le scelte, secondo responsabilità.

3. *Segue*. Risarcimento del danno da lite temeraria e giurisdizione tributaria.

Appurata la configurabilità, nel nostro rito, di una responsabilità processuale aggravata, è necessario comprendere se, sul punto, possa, effettivamente, decidere il giudice tributario o se debba, piuttosto, ritenersi competente quello ordinario.

Il radicamento della giurisdizione ordinaria discenderebbe, senz'altro, da una prima lettura dell'articolo 2 d.lgs. 546/1992.

Poiché è il *tributo*, di ogni genere e specie, comunque denominato, a segnare il confine con il giudice ordinario, il risarcimento di un danno – quale è quello da lite temeraria – esulerebbe dalla previsione normativa.

L'espansione dei limiti della giurisdizione tributaria, notevolmente ampliati dalle recenti novelle[32], non può, del resto, alterare la "natura" delle materie originariamente devolute

[30] Commissione Provinciale Torino, sent. 11 maggio 2010, n. 83, in banca dati *"fisconline"*.
[31] Come è noto, *ex* articolo 68 d.lgs. 546/1992, cit.
[32] Si veda l'articolo 3- *bis* del d.l. 30 settembre 2005, n. 203, convertito con modifiche in legge 2 dicembre 2005, n. 248, oltre al precedente art. 12 l. 28 dicembre 2001, n. 448, che già aveva esteso la nostra giurisdizione ai "tributi di ogni genere e specie".

alle Commissioni[33]. Si avrebbe un contrasto con l'articolo 102 Costituzione – che, com'è noto, vieta l'istituzione di "nuovi" giudici – ove si includessero nella giurisdizione in commento materie diverse dai tributi *stricto sensu* intesi[34]. Il limite delle "*particolari materie*" cui sottostà la giurisdizione amministrativa[35] si riflette, in buona sostanza, su quella tributaria, imponendo di rispettare il carattere generale della giurisdizione ordinaria, dotata di una sorta di 'primazia' costituzionale[36].

Nondimeno, non tanto e non solo le recenti evoluzioni della giurisdizione tributaria anche al di là del limite della "natura tributaria" della controversia[37], quanto evidenti rilievi di economia processuale e di concentrazione della tutela, imporrebbero l'adesione a conclusioni opposte a quelle richiamate.

E', del resto, innegabile che lo stesso articolo 2 d.lgs. 546/1992 non si limita a ricomprendere nell'oggetto della nostra giurisdizione i tributi di ogni genere e specie, ma vi include altresì, oltre ad entrate anche parafiscali[38], gli *"interessi e ogni altro accessorio"*. Va, pertanto, da sé che, nella nozione di "accessorio" possano e debbano ricomprendersi anche i danni da lite temeraria, non avendo senso distinguere la cognizione sull'attività impositiva da quella concernente una sua diretta e naturale conseguenza. I danni non sono *quid* distinto e indipendente dall'atto impugnato o dall'azione proposta: presupponendo, piuttosto, quest'ultima o il primo, impongono la concentrazione delle materie avanti allo stesso giudice.

---

[33] Si confronti la nota sentenza C. Cost., 23 aprile 1998, n. 144, in *Riv. giur. trib.*, 1998, 606, insieme alle più recenti C. Cost., 14 marzo 2008, n. 64 in *Giur. cost.*, 2008, 2, 878 e C. Cost., 14 maggio 2008, n. 130, in *www.giurcost.org*.

[34] Si vedano, in argomento, i contributi di P. Russo, *L'eccessiva e riprovevole dilatazione della giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2006, 587; V. Nucera, *Nuova giurisdizione tributaria e art. 102 della Costituzione: ampliamento della giurisdizione o istituzione di un giudice speciale?*, in *Rass. trib.*, 2006, 1591; L. Nicotina, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria* ex *art. 2 d.lgs. n. 546 del 1992: un'interpretazione costituzionalmente orientata*, cit.

[35] In argomento, rinviamo, anche per i riferimenti bibliografici, a P. Sandulli, *La tutela dei diritti dalla giurisdizione esclusiva alla giurisdizione per materia*, Milano, 2004, *passim*.

[36] Sul rapporto tra giurisdizione ordinaria e giurisdizioni speciali, si confronti V. Onida, voce *Giurisdizione speciale*, in *Noviss. dig. it.*, App. III, Torino, 1982.

[37] Si pensi alla recente C. Cost., 8 maggio 2009, n. 141, in *www.giurcost.org*, che ha ritenuto conforme a Costituzione l'inclusione del canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari (Cimp).

[38] Così, all'indomani del citato D.L. 30 settembre 2005, n. 203, conv. in l. 2 dicembre 2005, n. 248.

Non è un caso che le Sezione Unite della Cassazione[39] abbiano, recentemente, avallato l'impostazione suddetta, statuendo a chiare lettere che spetta al giudice tributario la cognizioni dei danni subiti e subendi dal contribuente per effetto dei ritardi dell'amministrazione finanziaria.

La cognizione, da parte dello stesso giudice, delle immediate conseguenze di ciò che è preposto ad accertare non solo discende dal tenore testuale della normativa vigente – e, nella fattispecie, dell'articolo 2 d.lgs. 546/1992 – ma è, soprattutto, corollario dei principi su cui si fonda un sistema processuale coerente. Distinguere la cognizione dell' 'accessorio' da quella del 'principale' è operazione contraria ai principi del processo dovuto[40]: costringendo il contribuente ad adire il giudice ordinario per una condanna per danni si dilatano, irragionevolmente, i tempi di tutela, oltre a porsi, carico del primo, rilevanti ed evitabili oneri economici.

4. Riflessioni conclusive.

L'applicabilità dell'articolo 96 del codice di rito civile, come novellato dalla legge n. 69/2009, discende da una visione sistematica e conforme ai principi del sistema di tutela giudiziale.

Non basta, infatti, negare la possibilità del giudice tributario di accertare la responsabilità processuale del fisco sulla base della sola mancanza di un rinvio espresso, da parte del d.lgs. 546/1992, all'articolo 96 c.p.c.

L'articolo 15 del decreto legislativo citato, che fa proprio il principio di soccombenza deve essere, in via esegetica, integrato sulla base del richiamo, compiuto dall'articolo 1, al codice di rito civile.

[39] C. Cass., sez. un., 25 maggio 2010, n. 14499, in banca dati "fisconline".

[40] Primo fra tutti quello di ragionevole durata, su cui è ancora evidente il carattere deficitario del sistema di tutela nostrano. Sul punto, si rinvia a P. Sandulli, *Il diritto alla tutela giurisdizionale alla luce della Dichiarazione Universale dei diritti dell'uomo del 10 dicembre 1948*, in *Riv. dir. proc.*, 2009, 387.

Non v'è motivo di ritenere la cd. responsabilità processuale aggravata incompatibile con l'oggetto e i caratteri del rito tributario, quando lo stesso articolo 2 d.lgs. 546/1992 ricomprende ogni "*accessorio*", senza distinzione alcuna, nel novero della giurisdizione in commento.

Tutto ciò è non solo conforme ad una costruzione del processo tributario quale giudizio sul "rapporto", ma risponde altresì ai principi su cui deve fondarsi la tutela giudiziale, quale che sia il rito ove la stessa è erogata.

Parlare, alla luce della sempre maggiore vicinanza del processo tributario rispetto a quello civile, di giurisdizione dichiarativa, e non solo costitutiva, significa dare accesso anche alla responsabilità per danni, nella sua rinnovata veste. Erigere, poi, il principio di ragionevole durata, non solo a criterio ermeneutico dei singoli disposti, ma anche a diritto soggettivo del contribuente[41], vuol dire promuovere la concentrazione della tutela, evitando irragionevoli scissioni della decisione sulle spese rispetto a quella sul merito della controversia.

Piero Sandulli

[41] Ci sia consentito ancora rinviare a P. Sandulli, *Il diritto alla tutela giurisdizionale*, cit., 387.

Responsabilità aggravata e liquidazione delle spese processuali in via equitativa tra processo civile e tributario

Gabriele Sepio, Avvocato. Fondazione STUDE
Dottore di ricerca in Diritto Tributario Università degli studi di Roma "La Sapienza"

1. La liquidazione delle spese in via equitativa nell'ambito della c.d. "responsabilità aggravata"

Le novità apportate al codice di procedura civile con la legge del 18 giugno 2009 investono anche la delicata questione delle spese di lite, ed in particolare della c.d. "*responsabilità aggravata*", disciplinata all'art. 96 del cpc, che viene in qualche modo arricchita con l'inserimento di una nuova fattispecie, collocata al comma III, in base alla quale il giudice può condannare anche d'ufficio la parte soccombente al pagamento di una somma determinata in via equitativa. Si tratta, a ben vedere, di una previsione innovativa rispetto al passato che, per la prima volta, ammette, anche per i giudizi di primo e secondo grado[42], la possibilità per il giudice di attivarsi anche in caso di inerzia del contribuente. Nonché di prevedere, a differenza di quanto stabilito al comma 1 dell'art. 96, il pagamento di una somma ulteriore a carico della parte soccombente a fronte di un equo apprezzamento del tutto svincolato rispetto all'entità dell'eventuale danno subito da chi è risultato vittorioso in giudizio.
La responsabilità aggravata prima del recente intervento normativo, era associata solo ed esclusivamente alla c.d. lite temeraria[43], disciplinata al primo comma dell'art. 96, che si occupa sostanzialmente di regolare quella pretesa risarcitoria che trova causa nel comportamento processuale di una parte in danno dell'altra e si colloca, in virtù di un vincolo di specialità, nell'alveo della generale azione da responsabilità aquiliana di cui all'art. 2043 del codice civile[44].
Spetta in questo contesto al contribuente fornire la dimostrazione della esistenza di un comportamento suscettibile di ingenerare una responsabilità processuale dell'ente impositore, che dovrà essere supportata da argomentazioni convincenti. A tal riguardo, può essere utile ricordare che ai fini di una condanna alle spese per lite temeraria è necessario aver agito o resistito in giudizio con malafede o colpa grave; dette condizioni devono essere correttamente intese. Con maggior dettaglio, citando la migliore dottrina, la prima può essere definita consapevolezza di avanzare o resistere ad un pretesa essendo consci di avere torto, la seconda può essere identificata nella mancanza di quella pur minima diligenza e perizia che avrebbe consentito di avvedersi della palese infondatezza delle proprie pretese e delle conseguenze dei propri atti[45].
Nel sistema tributario i requisiti sopra descritti potrebbero astrattamente rintracciarsi, volendo esemplificare, in tutte quelle ipotesi in cui sussistono i presupposti per l'esercizio del potere di autotutela. Nella maggior parte dei casi, infatti, la lite temeraria è stata associata dalla

[42]Per il giudizio di Cassazione, come vedremo, l'art. 385, al comma 4, già prevedeva in qualche modo questa eventualità

[43] Il fondamento della lite temeraria è contenuto nell'art. 96 cpc, rubricato "responsabilità aggravata", ai sensi del quale "se risulta che la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave, il giudice, su istanza dell'altra parte, la condanna, oltre che alle spese, al risarcimento dei danni, che liquida, anche d'ufficio, nella sentenza". Detta previsione

[44] Si veda Cassazione, 24 luglio 2007, n. 16308 nella quale si afferma che "l'art. 96 c.p.c., che disciplina tutti i casi di responsabilità risarcitoria per atti o comportamenti processuali, si pone con carattere di specialità rispetto all'art. 2043 c.c., di modo che la responsabilità processuale aggravata (ad integrare la quale è sufficiente, nelle ipotesi di cui al secondo comma dell'art. 96 citato, la colpa lieve, come per la comune responsabilità aquiliana), pur rientrando concettualmente nel genere della responsabilità per fatti illeciti, ricade interamente, in tutte le sue ipotesi, sotto la disciplina dell'art. 96 c.p.c., cit., nè è configurabile un concorso, anche alternativo, tra i due tipi di responsabilità. La decisione in ordine a tale responsabilità è devoluta, in via esclusiva, al giudice a cui spetta di conoscere il merito della causa e non è concepibile un concorso anche alternativo dei due tipi di responsabilità".

[45]Si veda, per tutti, C. Mandrioli, Diritto processuale civile, tomo 1, Torino; E. Grasso, Della responsabilità delle parti, in Com. UTET , S. Satta, Commentario al codice di procedura civile, Tomo 1.

giurisprudenza all'inerzia dell'amministrazione di fronte ad una pretesa legittima e incontestabile avanzata dal contribuente[46]. Si pensi alla richiesta di annullamento a seguito della emissione di un atto accertativo palesemente illegittimo, ad esempio per un errore sulla persona del contribuente oppure, circostanza meno infrequente, alla notifica di cartelle esattoriali o alla applicazione di misure cautelari in assenza di un debito erariale .
Una volta appurata la presenza dei requisiti sostanziali, suscettibili di integrare una lesione risarcibile attraverso il richiamo all'art. 96 cpc, spetterà al contribuente, dal punto di vista strettamente processuale, avanzare una apposita istanza. Sebbene, infatti, in qualche rara pronuncia il giudice tributario di merito abbia condannato "d'ufficio"[47] l'Amministrazione per responsabilità processuale aggravata, in linea generale la richiesta necessita di una iniziativa "di parte", stante anche la lettera dell'art. 96, comma 1, che manifesta l'esigenza di una istanza proposta dalla parte che si ritiene lesa[48].
Il nuovo comma III dell'art. 96, oltre a non prevedere alcuna istanza preventiva da parte del contribuente, manca di una specifica indicazione in merito alla tipologia di condotta suscettibile di integrare i requisiti per la condanna alle spese in via equitativa. Stando almeno al tenore letterale della norma, il fatto che il nuovo comma III ometta qualsiasi riferimento all'elemento psicologico, nonché lo stesso incipit, "*in ogni caso*", potrebbe, ad una prima impressione, far ritenere che la fattispecie in esame sia estranea al concetto di temerarietà dell'attività processuale.
Nonostante il silenzio del legislatore, tuttavia,e volendo dare una coerente collocazione sistematica alla nuova previsione normativa, è possibile ritenere che la condanna alle spese di cui al comma III possa essere richiamata solo in presenza dei presupposti generali previsti in caso di responsabilità (processuale) aggravata, ovvero qualora la parte abbia agito con dolo o colpa grave. A favore di tale impostazione milita non solo l'inserimento della fattispecie all'interno dell'art. 96(rubricato con il titolo "responsabilità aggravata), ma anche la necessità di collocare la decisione del giudice all'interno di uno specifico alveo valutativo, evitando che si possa condannare una parte in virtù della mera soccombenza, senza ancorare la sanzione accessoria ad un comportamento ritenuto particolarmente grave[49]. Che questa possa essere stata l'intenzione del legislatore, si può cogliere anche tenendo conto del fatto che la legge n. 69 del 2009 ha abrogato l'art. 385, 4° comma, c.p.c., che, con specifico riferimento al processo di fronte alla Corte di Cassazione, ammetteva la possibilità per il giudice di condannare la parte soccombente al pagamento in via equitativa di una somma, qualora ritenga che questa abbia agito o resistito in giudizio con colpa grave. L'abrogazione della citata norma, evidentemente, trova una propria ratio nel fatto che il legislatore ha ritenuto opportuno evitare una inutile duplicazione, assorbendo tale fattispecie, anche per i gradi di giudizio di merito, all'interno del nuovo art. 96, 3° comma.
Altro aspetto fondamentale alla base della previsione normativa in esame è la sua estraneità rispetto alla individuazione e quantificazione di un danno prodotto dalla parte soccombente. A differenza di

---

[46]Nella sentenza della Comm. Trib. Prov. Roma, 4 aprile 2008, n. 52 si legge che "l'ingiustificata persistenza nel coltivare l'incauta vertenza giudiziaria pur nella cosciente infondatezza della pretesa tributaria, giudizialmente accertata con sentenza passata in giudicato e la successiva iscrizione di ipoteca giudiziaria su immobile della contribuente denotano, in capo al resistente Ufficio delle Entrate, una condotta gravemente negligente improntata a notevole disinvoltura ed avventatezza, si da far ritenere, invero, "temeraria" la coltivazione della lite, nonché, meritevole di accoglimento la richiesta della difesa della ricorrente, ex art. 96 cod. proc. civ., ad una qualificazione di responsabilità aggravata dell'Amministrazione, al fine di ottenere la condanna della stessa alle spese ed al risarcimento dei danni".

[47] Ad esempio Comm. Trib. Prov. Milano, 11 gennaio 2007, n. 314, in GT, 7, 2007, pag. 607 con nota di S. Dalla Bontà.

[48]In merito alla necessità di una istanza di parte si rinvia alla decisione della Corte Costituzionale del 23 dicembre 2008, n. 435, , stando alla quale «*è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 96, primo comma, c.p.c., censurato, in riferimento agli artt. 3, 24 e 111 Cost., nella parte in cui stabilisce che la condanna per lite temeraria necessita della istanza di parte. Infatti, non sussiste violazione dell'art. 3 Cost., sotto il profilo della diversità di trattamento rispetto alla disciplina delle spese processuali, poiché trattasi di ipotesi ontologicamente differenziate, mentre appare inconferente il richiamo degli artt. 24 e 111 Cost.*». sul punto si rinvia alla nota di F. MACCARIO, *L'art. 96 c.p.c. e la condanna al risarcimento solo 'su istanza dell'altra parte': ombre di incostituzionalità (e recenti modifiche normative*),Giur. it., 2009, 2242 ss.

[49] B. SASSANI-R. TISCINI, *Prime osservazioni sulla legge 18 giugno 2009, n. 69*, in www.judicium.it; G. DE MARZO, G. DE MARZO, *Le spese giudiziali e le riparazioni nella riforma del processo civile*, in *Foro it.*, 2009, V, 398, G. BALENA, *La nuova pseudo-riforma del processo civile*, in www.judicium.it; in giurisprudenza un tentativo di svincolare il comma 3 dell'art. 96 dai presupposti del dolo e della colpa grave si legge nella sentenza del TAR Umbria del 21 gennaio 2010 n. 26.

quanto accade in caso di lite temeraria, di cui al comma 1, in questa circostanza non ci troviamo di fronte ad una ipotesi di responsabilità aquiliana. Pur essendo necessario rintracciare i profili psicologici della colpa grave e del dolo, si prescinde completamente da una ipotesi di danno per ancorare la decisione del giudice ad una vera e propria condanna punitiva, che trova fondamento, dunque, solamente nella temerarietà della lite. La formula "*in ogni caso*" che compare nella norma, dovrebbe, a rigore, confermare questa impostazione esulando, dunque, sia la parte vittoriosa che lo stesso giudice, in caso di condanna d'ufficio, dall'onere di provare l'*an* ed il *quantum* del danno subito dalla parte. Sul punto piuttosto esplicativa è la relazione di accompagnamento al disegno di legge n. 1441 del 2008, ove si legge che "*Lo strumento in questione trova, nella pratica, una scarsa applicazione, essenzialmente dovuta al fatto che nell'attuale formulazione della norma la pronuncia di condanna a carico della parte soccombente che ha agito con dolo o colpa grave presuppone la prova che l'altra parte abbia sofferto un danno in conseguenza della condotta processuale scorretta. La modifica che si propone introduce invece uno strumento sanzionatorio a carico del soccombente, laddove è previsto che la condanna di quest'ultimo al pagamento di una somma di denaro ulteriore rispetto alle spese di lite consegua ipso facto all'accertamento della condotta illecita*". Quanto sopra conferma che lo scopo della norma non è quello di introdurre uno strumento avente funzione compensativa e risarcitoria, come accade nelle ipotesi di responsabilità civile, ma di scoraggiare determinate condotte mediante la irrogazione di una sanzione di tipo afflittivo[50]. I primi commentatori della riforma al processo civile hanno sottolineato come i comportamenti che mira a punire la norma sono prevalentemente quelli ispirati a finalità meramente dilatorie, ponendo un freno altresì a controversie di natura meramente esplorativa o addirittura intimidatorie[51]. Si tratta tuttavia di esigenza, che, come vedremo meglio più avanti, nel sistema tributario sono certamente meno avvertite rispetto al processo ordinario.

Le citate caratteristiche della disposizione in esame, poi, creano implicitamente le condizioni a che possano coesistere nel medesimo procedimento una condanna alle spese per lite temeraria con una condanna in via equitativa, dal momento che i presupposti a base del primo e del terzo comma dell'art. 96 non sono completamente sovrapponibili. In mancanza di un esplicito riferimento al risarcimento del danno va sottolineato, tuttavia, come la formula letterale dell'art. 96, comma tre, lasci ampi margini valutativi al giudice chiamato a quantificare le spese in via equitativa. Sotto questo punto di vista va detto che l'originario d.d.l. n. 1441 prevedeva a tal proposito che la condanna fosse compresa tra la metà ed il doppio dei massimi tariffari. La Camera preferì, successivamente, introdurre una misura fissa, compresa tra un minimo di 1.000 ed un massimo di 20.000 euro. Tuttavia, in sede di approvazione definitiva il Senato, scelse di eliminare ogni limite.

Il richiamo ad una misura rapportata alle tariffe professionali era contenuta anche nell'abrogato comma 4, dell'art. 385 cpc, il quale parametrava ad un valore non superiore al doppio dei massimi tariffari la somma da determinarsi in via equitativa. Il che appariva coerente con la natura della disposizione in esame, la quale, non avendo, come detto, natura risarcitoria, ma punitiva ,poteva essere più coerentemente legata al valore massimo della spesa processuale sostenibile dalla parte vittoriosa per la propria difesa. La previsione di un criterio di riferimento che fosse di ausilio per il giudice chiamato a decidere avrebbe di fatto favorito, a nostro avviso, una più agevole applicazione della norma in esame. In ogni caso, anche in assenza di un esplicito richiamo, si ritiene che la soluzione più semplice possa essere quella di rapportare la somma al *quantum* già indicato dal giudice per le spese di lite, aumentato a seconda della gravità del comportamento posto in essere

---

[50] La modifica ha ripreso un testo già proposto dal progetto di legge Mastella nel 2007 in coerenza con quanto sostenuto dal l'Ufficio Studi del Senato (Scheda di lettura del ddl S1082) stando al quale "*l'art.96 c.p.c. è stato spesso indicato in dottrina come uno strumento il cui impiego sistematico da parte dei giudici potrebbe costituire un serio deterrente nei confronti delle liti temerarie e, dunque, una possibile soluzione all'eccesso di litigiosità che notoriamente affligge l'ordinamento giuridico italiano*"

[51] Così sul punto A. BUCCI-A.M. SOLDI, *Le nuove riforme del processo civile. Processo di esecuzione, processo di cognizione, procedimenti sommari di cognizione, ricorso per Cassazione. Commento alla Legge 18 giugno 2009, n. 69*, Padova, 2009, Veronese, Alcune riflessioni a partire dal nuovo comma 3 dell'art. 96, cpc, lavori svolti dall'Osservatorio Valore Prassi di Verona.

dalle parti, tenendo conto, ad esempio, della intensità dell'elemento soggettivo (se trattasi dunque, di dolo o colpa grave) oppure dal numero delle azioni o delle omissioni da cui ricavare la temerarietà della lite.

2. Il potenziamento degli strumenti deflativi delle controversie giudiziali e gli effetti sul processo tributario

L'inserimento del terzo comma all'art. 96 cpc va letto nel più ampio contesto della legge 69 del 2009, all'interno di un disegno volto a disincentivare il ricorso al contenzioso per finalità dilatorie o comunque non conformi ai canoni di correttezza e lealtà processuale, comportamenti, questi, che nel processo civile sono sanzionati con la condanna alle spese, nei casi previsti dall'art. 88 cpc, anche a prescindere dalla soccombenza in giudizio[52]. In quest'ottica il legislatore del 2009, a fronte della persistente prassi di operare la compensazione delle spese di lite, in spregio alla effettività del principio di soccombenza, ha subordinato , con un intervento sul tenore letterale dell'art. 92, la compensazione stessa alla presenza di "*gravi ed eccezionali ragioni*", esplicitamente indicate nella motivazione. La *ratio* dell'intervento normativo risiede nella esigenza di superare la tendenza dei giudici a non prendere posizione sulle spese di lite, magari giustificando la compensazione con mere frasi di stile, come il richiamo alla novità della norma o alla particolare complessità delle questioni sollevate dalle parti (fenomeno, questo, particolarmente evidente in campo tributario, ove la presenza di una parte pubblica spesso condiziona il giudicato sulla ripartizione delle spese). Accanto alle modifiche volte ad incentivare il rispetto del principio di soccombenza si colloca, nella legge 69 del 2009, la integrazione del primo comma dell'art. 91, secondo periodo, stando al quale in caso di accoglimento della domanda in misura non superiore rispetto alla eventuale proposta conciliativa, la parte che aveva opposto rifiuto senza giustificato motivo, anche se vittoriosa, dovrà essere condannata al pagamento delle spese processuali. Si tratta, in questa circostanza, di una norma che ha l'intento di scoraggiare comportamenti ingiustificatamente rivolti alla prosecuzione del giudizio in presenza di proposte conciliative oggettivamente vantaggiose e rivelatesi tali a seguito del giudizio. Pertanto, in deroga alla regola generale, che associa le spese di lite alla soccombenza, è stato attribuito al giudice il potere di condannare anche la parte vittoriosa, con l'intento, dunque, di favorire la conciliazione prima della decisione finale. [53]
I citati interventi normativi del 2009 sono stati salutati dalla dottrina processualcivilistica come modifiche importanti, volte a scoraggiare comportamenti dilatori delle parti attraverso l'utilizzo dello strumento processuale. Questi aspetti, tuttavia,tendono decisamente a sfumare nel contesto del processo tributario. Quest'ultimo sconta gli effetti derivanti dalla matrice amministrativistica del diritto tributario per cui il giudice non è, come nel diritto dei privati, la prima istituzione pubblica coinvolta nelle controversie, e che puo' esercitare poteri autoritativi. La prima autorità sulla scena del diritto tributario è, infatti, quella amministrativa, ed il giudice subentra in un momento successivo, per verificare, su istanza del privato, la legittimità di atti e comportamenti degli uffici preposti all'applicazione del tributo[54]. Il giudizio, almeno in linea tendenziale, ha, per

[52]Anche l'art. 88 è ispirato alla esigenza di scoraggiare comportamenti processuali contrari ala buona fede oggettiva imponendo alle parti di comportasi con lealtà e probità, astenendosi dal compiere atti idonei a creare intralcio alla causa. La violazione dei citati canoni comportamentali comporta la condanna del trasgressore al rimborso delle spese processuali indipendentemente dalla soccombenza nel giudizio così come previsto all'art. 92 cpc. Nella dottrina processualcivilistica è stato correttamente rilevato che , mentre l'art. 96 sanziona il "se" dell'attività processuale, ovvero la proposizione dell'azione o la resistenza in giudizio, gli articoli 88 e 92 si rivolgono alle modalità con cui la parte è stata i giudizio ovvero "l'eventuale slealtà nel modo tecnico con la quale copie i singoli atti". Sul punto C. MANDRIOLI, in *Commentario al c.p.c.* diretto da E. Allorio, Torino, 1973, I, 2, 964..

[53] L'istituto deflativo del contenzioso si inserisce coerentemente con il principio di ragionevole durata del processo, di cui all'art. 111, comma due, della carta costituzionale"
[54]Sul punto Lupi,*Tassazione aziendale in cerca di identita`*, allegato a Dialoghi Tributari n. 2/2010

tali motivi, carattere di *impugnazione dell'atto* anche se, nell'ambito della pretesa identificata dall'atto, esistono profili di accertamento del rapporto.
Orbene la presenza di atti destinati a divenire definitivi se non impugnati stravolge gli ordinari equilibri processuali esistenti nelle liti tra privati. Si potrebbe ritenere , almeno ad una prima analisi, che la parte attrice difficilmente avrà interesse, di fronte alla impugnazione di un atto posto immediatamente in riscossione (si pensi quelli derivanti da controlli formali o liquidazioni delle dichiarazioni), a presentare ricorso solo per fini dilatori. In ogni caso, anche volendo ammettere la presentazione di un ricorso al solo fine di ottenere la sospensione della riscossione, sarà necessaria la presenza di un *fumus* adeguato a sostenere le eccezioni del contribuente.
Si potrebbe ritenere, allora, che la parte privata, piuttosto che per avere perseguito fini dilatori, possa essere condannata al pagamento delle spese per responsabilità aggravata, ai sensi dell'art. 96, in presenza di azioni processuali prive di una ragionevole fondamento giuridico. In sostanza la responsabilità aggravata dovrebbe risiedere, a rigore, nel fatto di avere costretto la parte pubblica a sostenere spese per un processo dall'esito scontato. Si potrebbe immaginare l'ipotesi del contribuente che, pur avendo materialmente ricevuto l'atto, lo impugni solo per meri vizi di irregolarità della notifica, senza alcuna valida eccezione nel merito, oppure, prendendo spunto dai piu recenti casi giurisprudenziali, in caso di impugnazione di fronte alla commissione tributaria di atti di pignoramento presso terzi, iscrizione ipoteca e fermo amministrativo che non trovano fondamento in una pretesa di natura tributaria.
Con riferimento ai comportamenti posti in essere dalla parte pubblica, invece, le ipotesi di responsabilità aggravata possono rintracciarsi, anche tenendo conto della casistica giurisprudenziale, nel mancato sgravio e l'iscrizione a ruolo di somme oggettivamente non dovute e riconosciute come tali, nella notifica delle cartelle di pagamento ad un domicilio diverso dal domicilio fiscale già noto e conosciuto all'Amministrazione finanziaria procedente, nella mancata attivazione in autotutela per l'annullamento delle cartelle di pagamento, emesse ingiustificatamente e contenenti una pretesa erariale infondata nonchè nella mancata collaborazione, da parte dell'Amministrazione procedente, al fine di permettere al contribuente di ricostruire le ragioni della pretesa tributaria[55].
La medesima responsabilità potrebbe essere specularmente rintracciata in capo all'agente della riscossione il quale è stato condannato ai sensi dell'art. 96, ad esempio, in caso di iscrizione di ipoteca immobiliare sulla base di un atto presupposto di cui era nulla la notifica, oppure in caso di mantenimento dell'iscrizione dell'ipoteca per un credito inferiore la prevista riduzione dell'ipoteca al di sotto dei limiti di 8.000 euro, in palese violazione dell'art. 76 del D.P.R. n. 602/1973. A questo si aggiunga la richiesta giudiziale di conferma dell'iscrizione ipotecaria per cartelle (crediti tributari) diverse da quelle oggetto del giudizio di merito nonché l'avvio di un pignoramento presso terzi sulla base di cartelle di pagamento annullate in primo grado, disattendendo così il dispositivo di una sentenza notoriamente esecutiva anche in via provvisoria.
Va detto che le circostanze sopra citate, nelle rare occasioni in cui i giudici hanno accolto le eccezioni legate alla responsabilità aggravata, sono state finora associate a comportamenti in grado di integrare una ipotesi di danno e, dunque, alla applicazione dell'art. 96, comma I. Va constatata, comunque, una generale ritrosia dei giudici ad accogliere le istanze di cui sopra in coerenza, del resto, con la scarsa attitudine delle commissioni tributarie nel pronunciare sentenze di condanna non solo per lite temeraria, ma anche soltanto per le spese di giudizio[56]

[55]Sul punto una interessante elencazione è contenuta nella sentenza della Commissione tributaria regionale Puglia del 12 aprile 2010 n. 36

[56] Si ricorda, ad esempio, la sentenza della Corte Costituzionale (Sentenza 12 luglio 2005, n. 274, in GT, 9, 2005, pag. 799 con nota di M. Bruzzone. Il caso da cui ha tratto origine il pronunciamento della Corte Costituzionale era relativo ad un provvedimento di annullamento in autotutela da parte dell'Amministrazione dopo che il contribuente aveva proposto ricorso avverso l'atto poi reso inefficace) che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 46, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992 (il quale dispone che "le spese del giudizio estinto a norma del comma 1 restano a carico della parte che le ha anticipate, salvo diverse disposizioni di legge") nella parte in cui si riferisce alle ipotesi di cessazione della materia del contendere diverse dai casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge. Ancora oggi di fronte a cessazioni della materia del contendere

Questo potrebbe derivare anche dal fatto che finora, molto spesso, la necessità per la parte di fornire la dimostrazione della presenza di una danno aveva costituito un ulteriore ostacolo alla effettiva applicazione della citata norma. È possibile ritenere, allora, che la introduzione della nuova fattispecie di cui al comma III dell'art. 96 possa in qualche modo agevolare il ricorso da parte dei giudici all'istituto della responsabilità aggravata, specie per il fatto che la valutazione in via equitativa si sottrae, come detto, oltre che alla obbligatoria istanza di parte, anche e soprattutto ad una dimostrazione sull'*an* e sul *quantum* del danno subito. Tutto questo potrebbe portare ad una più agevole applicazione della condanna alle spese della parte soccombente una volta dimostrata l'esistenza dell'elemento soggettivo.
L'art. 96, comma III, si presenta poi come uno strumento deterrente dotato di potenzialità applicative superiori rispetto alle fattispecie indicate nei primi due commi dello stesso articolo.
La disposizione in esame costituisce, infatti, un rimedio assolutamente efficiente, specie nelle circostanze in cui la parte vittoriosa, per inerzia o semplicemente per difficoltà, non abbia dato in nessun modo prova (o lo abbia fatto in modo insufficiente) di avere subito un danno a seguito del comportamento doloso o gravemente colposo della controparte. Questo aspetto potrebbe assumere una valenza ancora più marcata nel processo tributario, in un contesto in cui chi presenta il ricorso, a fronte della estrema eterogeneità delle categorie professionali abilitate alla difesa nel giudizio, potrebbe, al di la delle conoscenze tecniche, anche essere privo di una specifica sensibilità in materia processuale civile. La autonomia valutativa del giudice, ammessa all'art. 96 comma III, potrebbe permettere, dunque, in questi casi, di salvaguardare la applicazione dell'istituto, comprese, a ben vedere, le ipotesi in cui il contribuente, per cause al di sotto del limite di 2.582 euro, decida di proporre direttamente ricorso senza l'assistenza di un difensore.
I maggiori margini applicativi della norma in esame potrebbero, se opportunamente colti sia dalle parti che dalle autorità giudicanti, fornire una qualche sollecitazione verso una "normalizzazione" dei rapporti tra fisco e contribuenti. Non va dimenticato che gli uffici tributari sono l'istituzione pubblica di riferimento della tassazione, e, in questo contesto, la visione processualistica del diritto tributario, dove gli uffici sono *una parte in lite con l'altra* non coglie le peculiarità del sistema tributario. La lite infatti, quando si parla di rapporti tra privati, anche se associabile ad una forma di patologia sociale, rappresenta, comunque, una normalità giuridica. Nel sistema tributario, invece, con la presenza di una istituzione pubblica, la lite è indice di un malfunzionamento delle istituzioni giuridiche, di cui fanno parte sia gli uffici tributari sia i giudici[57].
La tutela giurisdizionale contro l'autorità amministrativa dovrebbe, a rigore, avere un compito di controllo sulla correttezza e ragionevolezza dei relativi atti e con un utilizzo "parsimonioso" dello strumento processuale. La indiscriminata proliferazione del contenzioso, ispirato a principi di snellezza e celerità, sotto questo profilo conferma, invece, la presenza di alcune disfunzioni nel sistema che lasciano spesso in balia dell'incertezza l'esito della controversia, spesso frutto anche della mancanza di una adeguata riforma strutturale dei criteri di reclutamento dei giudici tributari[58].

---

generate da annullamenti in autotutela degli atti impugnati, i giudici sono piuttosto ritrosi nel condannare l'Amministrazione alle spese di lite.

[57] Sul punto per maggiori approfondimenti si rinvia a Lupi,*Tassazione aziendale in cerca di identita*`, allegato a Dialoghi Tributari n. 2/2010

[58] Va incidentalmente rilevato come i giudici tributari non sempre manifestano una specifica conoscenza della materia. Questa constatazione è frutto di un antico retaggio, purtroppo ancora presente, legato ad una arcaica concezione del giudice tributario come giudice del fatto e dei semplici tributi. Possono accedere infatti alla carica di giudice tributario magistrati ordinari e amministrativi, impiegati pubblici o privati in possesso di laurea in materie economico giuridiche, abilitazioni professionali etc.., anche senza una conoscenza settoriale della tassazione aziendale. La conoscenza della materia è, infatti, superflua per le tradizionali questioni di fatto, o alla portata della sensibilità giuridica generalista (ad esempio valori immobiliari, redditi degli "autonomi", stime catastali, atti puntuali verso la massa dei contribuenti, tributi locali, etc.), ma diviene fondamentale per comprendere i tecnicismi della fiscalità, specie quando si parla di questioni aziendali. La sommarietà del rito è accompagnata anche dai criteri di remunerazione dei giudici che, avendo una carica onorifica, con una impegno a tempo parziale, vengono retribuiti in modo simbolico e quindi con poco tempo per approfondire le controversie

A ben vedere gli aspetti controversi della determinazione della ricchezza o della tassazione specialistica, prima ancora che essere portati di fronte al giudice, dovrebbero essere risolti facendo ricorso agli accordi tra fisco e contribuente. Attraverso l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale è possibile, infatti, contemperare il grado di fondatezza delle rispettive tesi, i rischi del contenzioso, in relazione alla sensibilità dei giudici, alla sbrigatività del processo, ad eventuali precedenti, all'ammontare dell'imposta in discussione.
Tuttavia la dialettica tra fisco e contribuenti finisce spesso con l'essere posta in secondo piano rispetto ad altri fattori che portano ad una tendenziale deresponsabilizzazione dell'amministrazione ed a favorire il travaso delle questioni controverse direttamente sui tavoli dei giudici. Si potrebbe allora iniziare a pensare agli strumenti sanzionatori introdotti al comma III dell'art. 96, come rimedi per incoraggiare il confronto tra le parti, scoraggiando quei comportamenti degli Uffici volti a disattendere sistematicamente le risultanze del contraddittorio o ad ignorare la documentazione prodotta dal contribuente senza alcun preventivo vaglio critico. Si pensi alle ipotesi in cui la parte, dopo avere prodotto dettagliate memorie difensive al processo verbale di constatazione, si vede notificare un avviso di accertamento privo della benchè minima valutazione in merito alle eccezioni proposte avverso la pretesa erariale. Oppure alla ipotesi in cui, a seguito di presentazione di istanza di accertamento con adesione, magari corredata da materiale documentale, il contribuente non riceve alcun invito o, comunque, nessuna risposta, da cui possa evincersi un vaglio critico dell'istanza da parte dell'Ufficio. Ebbene di fronte a siffatti comportamenti la violazione del principio di effettività del contraddittorio potrebbe trovare una ulteriore forma di contrasto nella condanna dell'Ufficio al pagamento di una somma equitativamente determinata dal giudice a scopo "puntivo".

3. Responsabilità aggravata e giurisdizione tributaria

Sotto il profilo della possibilità di riconoscere la giurisdizione delle Commissioni Tributarie in tema di responsabilità aggravata, vale la pena rilevare come la fattispecie di cui al comma III dell'art. 96, presenti elementi di criticità certamente meno evidenti rispetto alle ipotesi di cui al comma I. In particolare, se è vero, come vedremo, che la giurisprudenza di merito e legittimità sembra ormai avere accolto nella giurisdizione tributaria anche le decisioni in tema di risarcimento del danno, a maggior ragione una soluzione diversa non potrebbe escludersi nei casi in cui la condanna alle spese assume natura punitivo-sanzionatoria piuttosto che risarcitoria, come è, appunto, il caso dell'art. 96, comma III. In questa circostanza, infatti, si finisce con l'applicare una sanzione accessoria alla condotta processuale della parte soccombente, senza che in questa circostanza intervengano profili diversi e ulteriori come quelli alla base della determinazione del danno nell'*an* e nel *quantum*.

Tenuto conto di questo le argomentazioni a favore di un ingresso delle decisioni in tema di responsabilità aggravata, ex art. 96 cpc, nel processo tributario possono trovare sostegno, come rilevato in più occasioni dalla giurisprudenza di merito[59], prima tutto nell'art. 1, comma 2 del D.Lgs. n. 546/92, che rinvia alle norme del codice di procedura civile con funzione integrativa rispetto a quanto non espressamente previsto nel decreto.

[59] Si vedano, ad esempio, Comm. Trib. Prov. Milano 11 gennaio 2007, n. 314 in GT n. 7/2007 pag. 607 con nota di S. Dalla Bontà; Comm. Trib. Reg. Lazio 8 ottobre 2007, n. 291; Comm. Trib. Prov. Milano 26 giugno 2008, n. 72/4/08. Quest'ultima sentenza, in particolare, si occupa di una cartella esattoriale relativa all'ICI che era stata notificata ad un contribuente nonostante fossero passate in giudicato due sentenze che avevano annullato gli avvisi di liquidazione relativi alle medesime imposte. Il giudice, in questo caso, ha ritenuto che "il Comune infatti una volta notificatogli il ricorso avrebbe dovuto attivarsi per verificare l'errore in cui era incorso e, in regime di autotutela, procedere ad annullare la procedura impositiva".
D'altra parte anche la giurisprudenza di legittimità formatasi sui principi generali regolanti la responsabilità processuale aggravata ha affermato che il giudice chiamato a decidere del merito deve pronunciarsi anche sul risarcimento (si veda, Cass. 23 marzo 2004, n. 5734.

Inoltre, il successivo art. 2, comma 3 del medesimo decreto consente al giudice tributario di risolvere "in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio". La c.d. competenza incidentale risponde in questo caso alla esigenza di assicurare l'unitarietà della giurisdizione tributaria evitando che le peculiarità del diritto tributario, come materia giuridica dotata di una matrice amministrativistica e di un oggetto economico, possano altrimenti provocare una penalizzante frammentazione giurisdizionale. Si tratta di esigenze che sono state più volte evidenziate anche dalla Suprema Corte la quale, ad esempio, nel ricondurre il diniego di autotutela nell'alveo della giurisdizione tributaria non ha esitato, a sottolineare il "carattere generale" di quest'ultima.

Al fine di fugare ogni dubbio sul tema, anche a fronte della presenza di prese di posizione giurisprudenziali in contrasto con quanto affermato in precedenza, occorre rilevare che ogni qual volta la Corte di Cassazione si è pronunciata a favore della giurisdizione ordinaria in tema responsabilità aggravata lo ha fatto in quanto condizionata dalle peculiarità delle singole vicende poste al vaglio dei giudici.
In particolare la Corte di Cassazione nelle sentenze delle Sezioni Unite 4 gennaio 2007, n. 15 e 16 aprile 2007 n. 8958, come puntualmente rilevato in dottrina[60], è stata influenzata dal fatto che le stesse facevano riferimento a controversie tributarie esaurite (o mai iniziate) per le quali difficilmente poteva ipotizzarsi un risarcimento in ambito tributario.
Chiarito questo si possono comprendere anche le ragioni per cui secondo la Cassazione "*qualora la domanda di risarcimento dei danni sia basata su comportamenti illeciti tenuti dall'Amministrazione Finanziaria dello Stato o di altri enti impositori, la controversia, avendo ad oggetto una posizione sostanziale di diritto soggettivo del tutto indipendente dal rapporto tributario, è devoluta alla cognizione dell'autorità giudiziaria ordinaria, non potendo sussumersi in una delle fattispecie tipizzate che, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2 rientrano nella giurisdizione esclusiva delle Commissioni Tributarie; infatti, anche nel campo tributario, l'attività della P.A. 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 dell'Amministrazione, un comportamento colposo tale che, in violazione della suindicata norma primaria, abbia determinato la violazione di un diritto soggettivo*". Entrambe le citate sentenze della Suprema Corte, poi, dopo aver sposato la conclusione di cui sopra, hanno chiarito come "*la sola previsione degli altri accessori non è di per se sufficiente a radicare la giurisdizione esclusiva del giudice tributario anche alle controversie sul risarcimento del danno per comportamento illecito dell'Amministrazione finanziaria. Infatti per accessori s'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 c.c., comma 2*". Vale la pena rilevare che il concetto di accessorietà, secondo anche quanto riportato dalla dottrina processual-civilistica, potrebbe essere letto in chiave non necessariamente restrittiva tenendo conto della legge 205 del 2000 che ha riformato il processo amministrativo. Anche in assenza di una espressa deroga alle disposizioni del codice di procedura civile è previsto, infatti, che il Tribunale Amministrativo Regionale, nell'ambito della sua giurisdizione, conosca di tutte le questioni relative all'eventuale risarcimento del danno. Il che potrebbe confortare, anche nel sistema tributario, una eventuale interpretazione estensiva della giurisdizione per accessorietà.

Appare evidente allora che il c.d. carattere generale del processo tributario verrebbe ampiamente svilito dal riconoscimento del giudice ordinario quale organo deputato in via esclusiva a sindacare sulla eventuale presenza di un risarcimento del danno collegato alla pretesa erariale, quantunque non sulla determinazione in via equitativa delle spese processuali . Si tratterebbe di una palese battuta di arresto nella evoluzione della giurisdizione tributaria destinata ormai ad assorbire non solo le controversie basate direttamente sull'imposta, ma anche tutte le vicende a questa strettamente collegate, come i provvedimenti cautelari, l'autotutela e, dunque, anche la

[60]Si veda Lupi, Lite temeraria tra lettera e spirito della legislazione, in Dialoghi Tributari, 6, 2008, pag. 76.

responsabilità aggravata. Senza contare poi che le peculiarità del processo tributario potrebbero provocare effetti a dir poco paradossali, specie se pensiamo all'ampia platea di professionisti deputati ad assistere i contribuenti. Dal momento che la difesa nel processo ordinario spetta soltanto agli avvocati, infatti, la divaricazione giurisdizionale tra merito e responsabilità aggravata potrebbe costringere il contribuente non solo a rivolgersi a due giudici diversi, ma anche a due professionisti diversi, rendendo eccessivamente oneroso e scarsamente appetibile avventurarsi nella ricerca di una tutela per far fronte ad un danno processuale.

Gabriele Sepio

I DANNI (NON SOLO DI FONTE PROCESSUALE) TRA GIUDICE TRIBUTARIO E GIUDICE ORDINARIO

Gianmarco Tardella, Avvocato
Professore di Diritto Tributario Università LUMSA Roma

1. Il pregevole approfondimento svolto dalla dott.ssa Silvana Ambrosino tocca due profili assai importanti in tema di risarcimento dei danni procurati al contribuente dall'amministrazione finanziaria ed, in particolare, esamina gli effetti sul processo tributario del nuovo comma 3 dell'art. 96 del c.p.c. (con il quale è stata introdotta nel 2009 una nuova forma di responsabilità aggravata delle parti) e svolge interessanti considerazioni sul potere delle Commissioni Tributarie di emettere decisioni a tale riguardo.

I due temi sono in realtà assai connessi e l'esame della "nuova" responsabilità aggravata introdotta nel 2009 conduce inevitabilmente a toccare, più in generale, il problema del Giudice competente a decidere sui danni in questione.

2. Il comma 3 dell'art. 96 del c.p.c. (articolo intitolato *"Responsabilità aggravata"* ed inserito nell'ambito *"delle responsabilità delle parti per le spese e per i danni processuali"* di cui al capo IV, titolo III, del libro primo) è stato introdotto dall'art. 45, co. 12, della L. 18.6.2009 n. 69, con effetto sui "*giudizi instaurati*" dal 4.7.2009, e così recita:

"*In ogni caso, quando pronuncia sulle spese ai sensi dell'articolo 91, il giudice, anche d'ufficio, può altresì condannare la parte soccombente al pagamento, a favore della controparte, di una somma equitativamente determinata*".

Tale norma prevede quindi una nuova forma di responsabilità della parte processuale soccombente, ulteriore rispetto a quelle contemplate dai

precedenti due commi che riguardano (è bene ricordare): a) la condanna della parte soccombente *"che ha agito o resistito in giudizio con malafede o colpa grave"* al risarcimento dei danni oltre che al pagamento delle spese (comma 1); b) la condanna al risarcimento dei danni a carico dell'attore o creditore procedente "*che ha agito senza la normale prudenza"* quando il giudice accerta l'inesistenza del diritto "*per cui è stato eseguito un provvedimento cautelare o trascritta domanda giudiziale o iscritta ipoteca giudiziale oppure iniziata o compiuta l'esecuzione forzata"* (comma 2).

La nuova condanna prevista dal comma 3 presenta invero delle caratteristiche peculiari perchè non è previsto che essa sia la conseguenza di specifiche condotte sanzionabili (può essere pronunciata "*in ogni caso*") e, soprattutto, perchè non è previsto che l'oggetto della condanna sia un risarcimento di danni specifici (ma "*una somma equitativamente determinata").*

Queste caratteristiche hanno aperto un dibattito nella dottrina processual-civilistica sulla portata della novella legislativa ed, in particolare, sulla necessità o meno che la condotta processuale sanzionabile sia caratterizzata dagli elementi soggettivi di cui al primo comma ("*malafede*" o "*colpa grave*") e sulla necessità che sia comunque configurabile in senso più ampio la "*temerarietà*" della lite al fine di far scattare la condanna in questione.

3. A tale proposito non si può fare a meno di osservare che la nuova condanna prevista al comma 3 dell'art. 96 del c.p.c. ricalca quella introdotta nel 2006 all'ultimo comma dell'art. 385 del c.p.c. relativamente ai "*Provvedimenti sulle spese*" della Cassazione (comma poi abrogato dalla L. n. 69/2006).

Quest'ultima disposizione, non più in vigore, consentiva alla Cassazione di condannare *"anche d'ufficio"* la parte soccombente al pagamento a favore della controparte "*di una somma equitativamente determinata, non superiore al doppio dei massimi tariffari, se ritiene che essa ha proposto il ricorso o vi ha resistito anche solo con colpa grave*".

La contestuale (nel 2009) abrogazione di tale norma e introduzione del nuovo comma 3 dell'art. 96 (anche se di contenuto non identico) induce a pensare che il legislatore abbia voluto estendere anche ai gradi di merito e, quindi, prevedere come principio generale del processo civile, la condanna per "lite temeraria".

Peraltro, a parte l'eliminazione del limite quantitativo ("*non superiore al doppio dei massimi tariffari*") del risarcimento, c'è da comprendere il significato dell'eliminazione della condotta sanzionabile, visto che il comma 3 dell'art. 96 non prevede come prima il requisito della "*colpa grave*" (nel proporre un ricorso o nel resistere ad esso).

In proposito, si possono qui svolgere due considerazioni.

La prima, è che la collocazione della "nuova" condanna nell'ambito della "*responsabilità aggravata*" ex art. 96 c.p.c. piuttosto che della "*condanna alle spese*" ex art. 91 c.p.c può essere intesa nel senso che il presupposto per il provvedimento del Giudice non sia la semplice soccombenza della parte ma necessiti di una condotta processuale specifica.

La seconda, riguardante il contenuto della condotta sanzionabile, è che l'eliminazione del requisito della "*colpa grave*" (che già sussiste al comma 1 dell'art. 96) e la sua sostituzione con l'espressione "*in ogni caso*" può essere intesa nel senso che la "nuova" condanna presupponga, quale condotta sanzionabile, un comportamento colpevole della parte in senso ampio senza i limiti della malafede o gravità (fermo restando che non è sufficiente la sua semplice soccombenza).

Il tema è aperto e dovranno essere seguiti gli sviluppi dottrinali e, soprattutto, giurisprudenziali.
A quest'ultimo proposito si segnala che il Tribunale di Roma, Sezione distaccata di Ostia, con sentenza del 9.12.2010 (citata su Italia Oggi del 13.1.2011, pag. 19, nell'articolo "Indennizzo da ipoteca temeraria") ha applicato il comma 3 dell'art. 96 c.p.c. e condannato Equitalia - Gerit ad un indennizzo ulteriore rispetto alla condanna alle spese per aver iscritto un'ipoteca per un credito fiscale risultato inferiore agli 8 mila euro e, pure, già annullato in un separato giudizio. Da quanto è dato desumere, sembrerebbe che il Tribunale di Roma ha in quell'occasione valutato come "doloso" il comportamento di Equitalia-Gerit. Se così fosse, tale pronuncia non contribuirebbe a risolvere i problemi applicativi della nuova condanna prevista dal comma 3 dell'art. 96 del c.p.c. (per la quale sembra fuori di dubbio che il "dolo" della parte processuale sia sufficiente per far scattare il provvedimento del Giudice).

4. Fatti questi brevi cenni sulla portata della novella legislativa del 2006, si può affrontare il tema della applicabilità dell'art. 96, co. 3, del c.p.c. al processo tributario in virtù dell'art. 15 del D. Lgs n. 546/1992 (che contiene la disciplina delle "*Spese del giudizio*" tributario) e dell'art. 1, co. 2, dello stesso D. Lgs n. 546/1992 (che prevede la possibilità per il Giudice Tributario di applicare "*le norme del c.p.c.*" in relazione a quanto "*non disposto*" e se "*compatibili*" con le norme del D. Lgs n. 546/1992).
Sul punto la dottrina è orientata nel senso dell'applicabilità (si cfr. F. TESAURO, Riflessi sul processo tributario delle recenti modifiche al codice di procedura civile, in Rass. Trib. 2010, 971; F. GRAZIANO, Le spese del giudizio tributario, in Corr. Trib. 2009, 2682, il quale richiama la dottrina e la giurisprudenza già favorevoli all'applicabilità nel processo tributario della responsabilità aggravata di cui all'intero art. 96 del c.p.c.).

Ed, invero, se l'art. 96 è in generale applicabile nel processo tributario e, quindi, il Giudice Tributario poteva già (prima del 2009) ad esempio condannare la parte che "*ha agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave*", anche la nuova condanna introdotta a carico della parte soccombente con il terzo comma dell'art. 96 c.p.c. dovrebbe rientrare nella sfera di competenza dello stesso Giudice Tributario.
Gli unici dubbi sono legati (si cfr. C. GLENDI, Nuove disposizioni generali del codice di procedura civile e processo tributario, in Corr. Trib. 2010, 2569) al delicato tema della competenza in generale delle Commissioni Tributarie e pronunciarsi sul risarcimento dei danni procurati al contribuente dall'amministrazione finanziaria.

5. Su tale tema si deve registrare l'intervento delle SS.UU. della Cassazione con la sentenza n. 14499 del 16.6.2010 (richiamata nell'approfondimento della dott.ssa Ambrosino).
Tale sentenza afferma il principio 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 o l'importo eventualmente pagato per la prestazione di cauzioni*"
Il risarcimento del "*maggior danno*" è quindi considerato un "*accessorio*" del tributo derivante dall'illecito comportamento dell'amministrazione finanziaria e, ciò, trova il suo fondamento normativo nell'art. 2, co. 1, primo periodo, del D. Lgs. n. 546/1992 che tratta della giurisdizione tributaria avente ad oggetto "*tributi di ogni genere e specie comunque denominati*" ed, anche, "*gli interessi e ogni altro accessorio*".
Sul punto si erano già espresse in modo più esteso le stesse SS. UU. della Cassazione con la sentenza n. 15 del 4.1.2007, ivi affermando peraltro che "*la sola previsione degli <<altri accessori>> tuttavia non è di per se*

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, s'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 c.c., comma 2 (cfr., appunto in questo ultimo senso, Cass., sez. un., 4 ottobre 2002, n. 14274; Cass., sez. un., 17 novembre 1999, n. 789)".

Queste due sentenze delle SS.UU. della Cassazione confermano, quindi, che le Commissioni Tributarie hanno sicuramente competenza in tema di danni con la precisazione, però, che tale competenza (rectius: giurisdizione) non può essere considerata "esclusiva".

La competenza del Giudice Tributario sicuramente spetta per il risarcimento relativo alle spese ed agli altri danni processuali. In questo senso depongono le chiare disposizioni dell'art. 15 del D. Lgs n. 546/1992 e degli artt. 91, 92 e 96 del c.p.c. (si è visto, applicabile al processo tributario e relativo alla responsabilità aggravata per "lite temeraria").

Parimenti, come affermato dalle SS.UU. della Cassazione, anche "*il maggior danno da svalutazione monetaria*" rientrerebbe tra gli "*altri accessori*" per cui sono competenti le Commissioni Tributarie.

Il presupposto di tale competenza dovrebbe, peraltro, risiedere sempre nell'instaurazione di un giudizio tributario avverso uno degli atti impugnabili di cui all'art. 19 del D. Lgs. n. 546/1992: compreso, quindi, il rifiuto espresso o tacito al rimborso di tributi ed, anche, ora, il diniego di autotutela (come confermato dalle stesse SS.UU. della Cassazione con la sentenza n. 9669 del 23.4.2009).

Dubbi permangono, invece, sulla possibilità di adire le Commissioni Tributarie solo per veder riconosciuto da esse "*l'accessorio*" costituito

dall'ulteriore danno risarcibile a seguito dell'illecito comportamento dell'amministrazione finanziaria.

In questo senso, l'esame della controversia descritta nella sentenza delle SS.UU. n. 14499/2010 non offre indicazioni perché la domanda che era stata in origine avanzata al Giudice Ordinario (e che è stata poi rimessa dalla Suprema Corte alla giurisdizione della Commissione Tributaria) riguardava non solo gli "*accessori come gli interessi o il maggior danno*", ma, anche, una somma "*indebitamente detratta dal credito IRPEF 1991*".

6. Maggiori indicazioni si possono peraltro trarre da altre sentenze emesse dalla Suprema Corte sulla tematica in esame.

Come la recente sentenza della Cassazione, Sezione Terza Civile, n. 698 del 19.1.2010, la quale ha stabilito quanto segue:

a) *"può essere riconosciuto il risarcimento del danno sopportato da un soggetto per ottenere l'annullamento di un provvedimento amministrativo in sede di autotutela (danno consistente nelle spese legali sostenute per proporre ricorso contro l'atto illegittimo), non essendo esclusa la qualificazione di tali spese come danno risarcibile, per il solo fatto che esse si riferiscono ad un procedimento amministrativo (Cass. Civ. Sez. I, 23 luglio 2004 n. 13801)";*

b) *"ove il provvedimento di autotutela non venga tempestivamente adottato, al punto da 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".*

La Suprema Corte ha quindi, con queste motivazioni, rigettato un ricorso diretto a negare la responsabilità dell'amministrazione finanziaria in caso di mancato esercizio del potere di autotutela.

Occorre osservare che la detta sentenza n. 698/2010 si è invero pronunciata solo sui presupposti del danno.

Ma resta il fatto che un Giudice di Pace ha potuto condannare l'amministrazione finanziaria a risarcire un "*danno consistente nelle spese legali sostenute per proporre ricorso contro l'atto illegittimo*" e, quindi, è potuta entrare in un tema che dovrebbe appartenere tipicamente alla competenza delle Commissioni Tributarie: quello della condanna al pagamento delle spese processuali a carico della parte soccombente del giudizio tributario.

La sentenza medesima, quindi, mostra che è possibile adire il Giudice Ordinario per ottenere la condanna dell'amministrazione finanziaria al risarcimento delle spese legali, ancorché la condanna stessa non sia stata ottenuta ovvero, addirittura, non sia stata neppure richiesta al Giudice Tributario.

Sulla concreta praticabilità di questa strada il panorama giurisprudenziale dovrà essere attentamente seguito anche alla luce del "*principio di concentrazione della tutela*" (da ultimo riaffermato dalle SS.UU. della Cassazione con la citata sentenza n. 14499/2010) che dovrebbe, invero, escludere la possibilità di adire due giudici diversi per ottenere uno stesso risultato.

7. Resta comunque fermo il principio che esistono alcune tipologie di danni su cui il Giudice Tributario non dovrebbe comunque essere competente a pronunciarsi perché appartengono alla competenza esclusiva del Giudice Ordinario.

In proposito, si richiama la sentenza della Cassazione, Sezione Terza Civile, n. 8703 del 9.4.2009, in tema di "*risarcimento di danni da stress, subiti a seguito delle lungaggini dell'iter burocratico affrontato per ottenere lo sgravio di somme non dovute*".

Tale sentenza ha negato la tutela risarcitoria richiamando la precedente pronuncia delle SS.UU. n.26972 dell'11.11.2008 (secondo cui in questi casi non si configura un'ipotesi di danno patrimoniale risarcibile) ed ha così accolto il ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso una sentenza di condanna pronunciata da un Giudice di Pace.

In questa controversia, però, la competenza del Giudice Ordinario in tema di risarcimento di danni patrimoniali non è stata posta in discussione.

In proposito, deve essere richiamato il consolidato orientamento delle SS.UU. della Cassazione, affermato con la sentenza n. 722 del 15.10.1999 e confermato con la citata sentenza n. 15/2007, secondo cui "*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 al D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 2, attributive della giurisdizione esclusiva delle Commissioni Tributarie*".

Sempre secondo Cass., SS.UU., n. 15/2007, al di fuori di quelle "*ipotesi tassative di deroga della giurisprudenza ordinaria*" (cioè, le ipotesi previste dall'art. 2 del D. Lgs. n. 546/1992, che includono ora anche "*gli altri accessori del tributo*" come il maggior danno da svalutazione) "*non v'è spazio per una giurisdizione della Commissione Tributaria su una controversia relativa al risarcimento dei danni causati dalla p.a. in uno dei rami della sua attività*".

In questo senso, la sentenza della C.T.R. della Puglia n. 36/8/10 citata dalla dott.ssa Ambrosino (che si è pronunciata sul risarcimento del danno "esistenziale" subito dal contribuente) non è condivisibile sotto il profilo della competenza, perché appare difficile sostenere che danni di questa tipologia possano essere considerati degli "accessori" del tributo ai sensi

dell'art. 2 del D. Lgs. n. 546/1992 ed essere, così, attratti nella giurisdizione tributaria.

In conclusione sembrerebbe, quindi, che al Giudice Tributario non sia consentito andare oltre il limite degli "*altri accessori*" del tributo (come il danno da svalutazione), ferma restando la sua competenza per il risarcimento dei danni di fonte processuale, compresi quelli che derivano dalla responsabilità aggravata ex art. 96 del c.p.c.

GIANMARCO TARDELLA