

PAPA ANNAMARIA

CAPITOLO V L'OBBLIGAZIONE RISARCITORIA IN MATERIA FISCALE E LE PROBLEMATICHE IN MATERIA FISCALE

| | |
|--|-----|
| 5-1.L'obbligazione risarcitoria | 302 |
| 5-1-a.Premessa | 302 |
| 5-1-b.Nozione, natura e caratteri | 303 |
| 5-1-c.Forme di risarcimento e confronti con altre figure simili | 308 |
| 5-1-d.Il problema della pregiudizialità e sue ripercussioni in materia fiscale | 316 |
| 5-1-e.Esecuzione forzata contro l'Amministrazione finanziaria debitrice ed il giudizio di ottemperanza <i>ex</i> articolo 70 del dlgs. n. 546\1992 | 324 |
| 5-2.Problematiche in tema di giurisdizione | 334 |
| 5-2-a.Evoluzione storica del contenzioso tributario italiano dalle soglie dello Stato di diritto alla riforma del 1972 | 334 |
| 5-2-b.La riforma <i>ex</i> dlgs. n.546\1992 e successive evoluzioni | 337 |
| 5-2-c.La legge n.448\2001 ed i suoi riflessi in materia fiscale | 341 |
| 5-2-d.Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria e la problematica delle domande risarcitorie del contribuente | 346 |
| 5-2-e.I poteri delle Commissioni tributarie, il problema del divieto della prova testimoniale <i>ex</i> articolo 7 del dlgs. n. 546\1992 e sue possibili ricadute in materia fiscale | 354 |
| 5-2-f.Giurisdizione tributaria e risarcimento del danno | 367 |
| 5-2-g.Professionalità del giudice tributario, giusto processo e considerazioni finali | 374 |

5-1.L'obbligazione risarcitoria.

5-1-a.Premessa

Nei precedenti capitoli abbiamo, in primo luogo, esaminato l'inquadramento della responsabilità per danni dell'A.F. nell'ambito della figura più generale della responsabilità civile della P.A. (quest'ultima osservata sia nel diritto interno sia comunitario) e le sue differenze rispetto a tutte le altre forme (si veda la responsabilità amministrativa, contabile, dirigenziale, disciplinare, oggettiva, per atti legittimi ecc.); in secondo luogo, sono stati analizzati il tema del danno arrecato al

contribuente (patrimoniale e non) e le singole fattispecie illecite che, in materia fiscale, possono rilevare sotto il profilo risarcitorio (si pensi al diniego di autotutela, agli interessi maturati su omesso o ritardato rimborso da imposta indebita, alla svalutazione monetaria, alla lite temeraria, al fermo amministrativo ecc...); in terzo ed ultimo luogo, sono stati individuati il soggetto danneggiante (l'A.F. ovvero le Agenzie fiscali) e quello danneggiato (il contribuente) titolare, a sua volta, di situazioni giuridiche soggettive (diritti soggettivi e, a partire dal 99°, anche interessi legittimi) che, una volta pregiudicate, potrebbero essere suscettibili di risarcimento. Quest'ultimo profilo (quello dei soggetti e delle situazioni) è, in particolare, significativo in quanto ci permette di affrontare un aspetto conclusivo della tematica oggetto del presente lavoro, ossia l'obbligazione risarcitoria (*alias* risarcimento) posta in capo all'A.F. per il pregiudizio arrecato al cittadino. Essa, infatti, verrà studiata dal punto di vista della natura giuridica, dei caratteri, delle forme ma soprattutto sotto il profilo delle possibili peculiarità che il rimedio *de quo* presenta in materia tributaria.

Basti accennare al dibattito sull'accessorietà\autonomia rispetto alla lite fiscale e, in modo particolare, alle problematiche della giurisdizione.

In ordine a quest'ultima, infatti, in attesa di un intervento legislativo apposito in materia tributaria e proprio grazie alle influenze della recente l. n. 205\2000 dettata in campo amministrativo, potranno svilupparsi nuove (anche se contrastate) interpretazioni e orientamenti (di cui, peraltro, già prendiamo atto) tendenti a fare delle Commissioni tributarie veri e propri giudici sul risarcimento.

Questi argomenti, quindi, costituiranno la linea di riferimento del capitolo in questione, pur dovendo prendere atto delle attuali incertezze ed instabilità che la materia della responsabilità civile dell'A.F. e dei conseguenti rimedi risarcitori presentano, tuttora, nel settore fiscale.

5-1-b.Nozione, natura e caratteri.

Prima di osservare lo strumento risarcitorio specificamente in ambito tributario, si ritiene opportuno inquadrare la tematica *de qua* nel diritto comune, individuando sia i parametri normativi di riferimento più importanti sia le tendenze dottrinarie e giurisprudenziali dominanti.

Nel primo capitolo, studiando la struttura dell'istituto della responsabilità civile della P.A., abbiamo, infatti, individuato, accanto al fatto illecito, all'interesse tutelato e al

concetto di obbligazione, anche l'elemento finale della c.d. sanzione civile, ossia l'obbligo di risarcire il danno arrecato dalla P.A.

Quindi, aderendo all'impostazione tradizionale (che pone l'illecito a mò di presupposto della stessa responsabilità civile), si configura l'obbligazione di colui, cui per qualunque titolo, incombono le conseguenze di un fatto dannoso.

Premettiamo che la figura generale ed unitaria di risarcimento sorge e si sviluppa, nel diritto moderno, parallelamente a quella di danno¹ (si veda precedente capitolo) e che la tutela civile, costruita proprio su questo binomio, è diretta a reagire a tutti quei fatti che determinano una lesione della sfera giuridica dell'individuo (patrimoniale e non).

Dal punto di vista delle disposizioni normative, in primo luogo, troviamo l'articolo 2043 c.c. (già individuato come fondamento ordinario della responsabilità aquiliana della P.A e quindi dell'A.F.) che rappresenta, ancora una volta, la norma base per fissare la stessa nozione di risarcimento. Dal compimento, infatti, di un fatto illecito deriva a carico del soggetto responsabile (nel nostro caso la P.A.) l'obbligo di risarcire il danno cui corrisponde, in capo al cittadino (contribuente) danneggiato un diritto al risarcimento e la relativa azione con cui richiedere la sentenza di condanna.² Quando, poi, il fatto illecito sia considerato dalla legge come reato, l'azione civile può essere esercitata in sede penale tramite la costituzione di parte civile *ex* articolo 91 c.p.p..

In secondo luogo, molto indicativo è l'articolo 2058 c.c. che, al II comma, prevede il c.d. risarcimento per equivalente mentre, al I comma, contempla la c.d. reintegrazione in forma specifica di cui tratteremo (più approfonditamente) nel paragrafo relativo alle forme di risarcimento ed ai confronti con altre figure similari. Accenniamo, per il momento, all'esistenza di due ipotesi³: a) quella in cui il fatto accaduto può essere eliminato ed il cittadino danneggiato è ricondotto nell'identica situazione preesistente al fatto dannoso (il c.d. risarcimento in forma specifica); b) quella in cui il problema del risarcimento è di porre la vittima in una situazione equivalente a quella che si sarebbe verificata in assenza del fatto lesivo (il c.d. risarcimento per equivalente).

¹ C. Salvi "Il danno extracontrattuale" 1985.

² L. Bigliuzzi Geri, U. Breccia, F.D. Busnelli, U. Natoli "Diritto civile III. Obbligazioni e contratti" 1999 pag. 776.

³ C. Salvi voce "Risarcimento del danno" in Enc. del dir. pag. 1085.

In punto di natura giuridica⁴, in linea di principio, si ritiene che l'obbligo di risarcimento di cui sarebbe titolare la P.A.(e quindi l'A.F.) sia non un debito di valuta (ossia un'obbligazione pecuniaria sottoposta al principio nominalistico) ma di valore in ambedue le forme che il legislatore ha fissato.

Infatti, nell'ambito della stessa giurisprudenza di legittimità, la Cassazione SS.UU. n. 3776\1979⁵ ha affermato che l'obbligazione risarcitoria attribuisce al danneggiato un equivalente monetario realmente corrispondente al valore del bene o dell'utilità di cui il soggetto (cittadino) è stato privato.

Da qui discendono due conseguenze. In primo luogo⁶, in sede di liquidazione del danno a titolo risarcimento, si deve tener conto della svalutazione monetaria; in secondo luogo⁷, si conteggeranno gli interessi moratori spettanti al danneggiato a partire dal momento in cui si verifica il danno (la mora, infatti, nella responsabilità aquiliana, si verifica *ex se* e non necessita della c.d. costituzione in mora del debitore).

Possiamo, più in particolare, sottolineare che il diritto al risarcimento (questo vale anche per il settore fiscale) è un diritto (soggettivo) relativo di credito che si rivolge verso la persona del responsabile (nel nostro caso l'A.F.), con carattere di patrimonialità (indipendentemente, peraltro, dalla natura che il danno può rivestire), della trasmissibilità (ossia esso può essere trasferito ad un soggetto diverso dal danneggiato), della disponibilità (cioè il diritto *de quo* è sottoposto al potere di disposizione del soggetto) e della rinunciabilità (esso può estinguersi per atto di rinuncia).⁸

Nell'ambito della responsabilità contrattuale, invero, il diritto *de quo* corrisponderebbe alla trasformazione del diritto relativo violato, mentre in quella aquiliana (che a noi interessa) il risarcimento è un altro e nuovo diritto rispetto a quello assoluto pregiudicato.

Il carattere della disponibilità, peraltro, è molto indicativo perché consente di analizzare l'ulteriore fattore della prescrizione.

Premettiamo che la disponibilità, per la quale il conseguimento del risarcimento dipende dalla volontà del soggetto privato, non incontra limiti dopo che il diritto è

⁴ L. Bigliazzi Geri ed altri op. cit. pag. 778 in tema di natura e caratteri dell'obbligo di risarcire il danno.

⁵ Sentenza pubblicata in Foro it. 1979, I, pag. 1672.

⁶ Si veda Cass., 30\07\1986 n.4895 in A. Giur. civ. 1987 pag. 399.

⁷ Si veda Cass., 5\01\1976, n.1, in Foro it. 1976, I, pag. 507.

⁸ A. De Cupis "Il danno. Teoria generale della responsabilità civile" 1969 pag. 248 e ss..

sorto, ma nel tempo precedente mediante i patti preventivi di esonero di responsabilità ed il consenso alla lesione dell'interesse protetto.⁹

Ai sensi dell'articolo 2934 c.c. i diritti disponibili sono, normalmente, prescrivibili o meglio, sono imprescrivibili solo quelli indicati dal legislatore; tra questi ultimi non rientra il diritto soggettivo al risarcimento.

Mentre nella responsabilità contrattuale non esiste un'apposita disciplina per la prescrizione, in quella extracontrattuale si fa riferimento all'articolo 2947 c.c. in base al quale il diritto al risarcimento si prescrive nel termine più breve di cinque anni (quello ordinario è, invece, di dieci anni). Il suddetto termine si riduce a tre per i danni da prodotti difettosi e a due per quelli da circolazione di veicoli di ogni specie.¹⁰

In ordine, infine, alla decorrenza¹¹ di tale prescrizione, occorre che il comportamento illecito si sia compiutamente verificato, ma senza considerare la realizzazione ulteriore e successiva del danno stesso.

In materia fiscale un profilo problematico particolarmente rilevante (come già anticipato) è quello relativo alla natura accessoria o meno dell'obbligazione risarcitoria rispetto a quella tributaria.

Ricordiamo che in diritto comune¹² due cause si dicono accessorie o perché in rapporto di subordinazione oppure in virtù di un rapporto di consequenzialità logico-giuridica. Tale natura, comunque, presenta significative ripercussioni anche in tema di giurisdizione.

In dottrina, si è sottolineata l'esistenza di un indubbio legame tra l'azione di risarcimento danni e l'obbligazione tributaria come si può ricavare dall'articolo 1224 c.c (si veda capitolo precedente) ove, oltre la debenza degli interessi, è riconosciuto un autonomo risarcimento. Si tratta, allora, di verificare questo carattere di autonomia o meno tenuto conto della suddetta relazione.¹³

L'orientamento maggioritario sembrerebbe propendere per la risposta affermativa senza, tuttavia, trarre (questo l'aspetto negativo a nostro parere) le più importanti conseguenze in punto di una maggiore certezza del rapporto o in tema di realizzazione di una piena economia processuale.

⁹ A. De Cupis op. cit. pag. 252.

¹⁰ L. Bigliazzi Geri ed altri op.cit. pag. 779 a proposito del termine di prescrizione.

¹¹ A. De Cupis op. cit. pag. 256.

¹² Saverio Capolupo "Amministrazione Finanziaria e risarcimento del danno" in Fisco n. 46\2003 pag. 71333.

¹³ S. Capolupo op. cit. pag. 7132.

In verità, le tesi prospettate risultano ancora nettamente contrastanti. In particolare, le riflessioni si sono incentrate sul danno da svalutazione monetaria. Su questo specifico punto, da un lato si è affermato che l'obbligazione risarcitoria sarebbe completamente indipendente rispetto a quella principale e che, conseguentemente, la giurisdizione sarebbe di competenza del g.o.; dall'altro, invece, è stata sostenuta l'accessorietà ed invocata la competenza piena del giudice del rapporto che avrebbe dovuto giudicare sull'obbligazione tributaria e decidere sulla fondatezza delle pretese risarcitorie.¹⁴

In tema di accessorietà, inoltre, si può osservare l'incidenza dell'articolo 31 c.p.c.^{14bis} che espressamente disciplina solo la deroga alla competenza territoriale e alla competenza per valore. Esso, tuttavia, non ostacolerebbe in alcun modo una deroga alla giurisdizione per accessorietà, soprattutto dopo l'intervento della l. n. 205/2000 ove si è valorizzata l'esigenza di un *'simultaneus processus'* tra tutela risarcitoria e caducatoria.¹⁵

Tuttavia, alcuni autori¹⁶ hanno sottolineato che la norma in questione è stata dettata dal legislatore al fine di agevolare una trattazione congiunta delle cause, ma essa ne consentirebbe la separazione per ragioni di opportunità.

In particolare, un'immediata conseguenza si verificherebbe in tema di giurisdizione in quanto la giurisdizione tributaria non avrebbe, a quel punto, carattere esclusivo.

Per tutte queste considerazioni l'articolo 104 c.p.c.^{16bis} (pienamente applicabile dalle Commissioni tributarie e nell'ambito del processo tributario) rappresenterebbe la base normativa di riferimento contenente, infatti, la disciplina del cumulo di domande in caso di accessorietà.

Esso (al suo II comma) consentirebbe, peraltro, l'applicazione (al medesimo cumulo) della disciplina della separazione dettata per il litisconsorzio facoltativo ex articolo 103 c.p.c.^{16ter}.

¹⁴ Per l'esposizioni delle teorie e degli orientamenti si veda S. Capolupo op. cit..

^{14bis} "La domanda accessoria può essere proposta al giudice territorialmente competente per la domanda principale affinché sia decisa nello stesso processo osservata, quanto alla competenza per valore la disposizione dell'articolo 10, II comma".

¹⁵ G. Boletto "Responsabilità per danni dell'A.F." in Riv. dir. trib. n. 11/2003 pag. 69 nota 30; cfr. F.P. Luiso "Pretese risarcitorie verso la P.A. tra giudice ordinario e amministrativo" in Riv. dir. proc. civ. 2002.

¹⁶ G. Boletto op. cit. pag. 70.

^{16bis} "Contro la stessa parte possono proporsi nel medesimo processo più domande anche non altrimenti connesse, purchè sia osservata la norma dell'articolo 10, II comma".

^{16ter} Al II comma "Il giudice può disporre, nel corso della istruzione o nella decisione, la separazione delle cause, se vi è istanza delle parti, ovvero quando la continuazione della loro riunione ritarderebbe o renderebbe più gravoso il processo, e può rimettere al giudice inferiore le cause di sua competenza".

5-1-c. Forme di risarcimento e confronti con altre figure similari.

Nel delineare le forme più significative in cui può manifestarsi il risarcimento danni, premettiamo¹⁷ che questo presenta connotati differenti secondo se esso derivi dall'inadempimento di un'obbligazione oppure da fatto illecito.

Tale aspetto è già stato affrontato, peraltro, nel primo capitolo in tema di confronto tra responsabilità contrattuale ed extracontrattuale e, per questo, ci limitiamo a dire che da una parte si pongono gli aspetti di identità (si veda la funzione svolta e le forme di risarcimento) e dall'altra i profili di diversità (ad esempio, la qualificazione, l'onere della prova, la prescrizione).

Tuttavia, nell'ambito della formazione del diritto moderno¹⁸, due sono state le impostazioni contrapposte in materia di risarcimento: a) nella prima il danno viene identificato con la differenza negativa nel patrimonio del danneggiato e la finalità riparatoria è considerata soddisfatta attraverso il pagamento di una somma di denaro equivalente a tale differenza;

b) nella seconda, invece, il danno s'identifica con la distruzione o alterazione del bene fisico ed il risarcimento consiste nella ricostruzione della situazione iniziale.

Da queste considerazioni discende la prima distinzione tra risarcimento per equivalente e in forma specifica.

Il primo modello, per lungo tempo, è stata la forma generale cui era riconosciuto un vero primato sulla reintegrazione specifica.

Questo si spiega agevolmente pensando alla funzione di compensazione economica e di garanzia dei valori patrimoniali che la stessa responsabilità per danni ha rivestito.¹⁹

Oggi, in verità, (alla luce dei nuovi compiti assunti dalla responsabilità civile) esso si pone come una delle possibili tecniche di realizzazione della più ampia finalità riparatoria.²⁰

In tale schema, allora, i danni vengono valutati dal giudice e liquidati in una somma ritenuta equivalente al danno emergente ed al lucro cessante.

Quindi, la tutela in questione non ha finalità sanzionatorie o punitive in quanto l'esistenza ed il contenuto dell'obbligazione risarcitoria derivano solo dalla

¹⁷ L. Bigliuzzi Geri ed altri op. cit pag. 779.

¹⁸ Si veda, in particolare, Di Majo "La tutela civile dei diritti" Milano 1987.

¹⁹ C. Salvi voce "Risarcimento del danno" in Enc. del dir. pag. 1085.

²⁰ C. Salvi op. ult. cit..

considerazione della perdita economica e non della condotta lesiva o della gravità della violazione.²¹

Tuttavia, il risarcimento per equivalente non può comportare l'arricchimento della vittima. Qui, infatti, si richiama il principio della *compensatio lucri cum damno*²² secondo il quale vanno detratti gli eventuali vantaggi economici derivati dal fatto lesivo.

In proposito, in giurisprudenza, si segnalano forti contrasti ed incertezze.

La Cassazione n. 7612\1999²³ ha affermato che per l'applicabilità del principio *de quo* è necessario che il vantaggio derivante al creditore dal bene sostitutivo di quello originario sia anch'esso (come lo svantaggio) una conseguenza immediata e diretta della condotta antidoverosa del debitore e non meramente occasionale.

Con la recente devoluzione al giudice amministrativo di tutte le controversie relative al risarcimento del danno da atto amministrativo illegittimo, si è assistito alla nascita di un dibattito (in campo amministrativo) su questo modello e sulla connessa tematica della quantificazione del danno (in passato ambito riservato strettamente al g.o.).²⁴

Tali osservazioni risultano a nostro parere interessanti proprio per le possibili ripercussioni nei rapporti tra A.F. (parte della P.A) ed il cittadino-contribuente.

Se per una certa dottrina il risarcimento per equivalente non si pone come alternativo²⁵ a quello in forma specifica (possibile è la loro integrazione²⁶), è pacifico che la domanda di risarcimento danni contro la P.A. deve essere fondata su una puntuale quantificazione ed una congrua dimostrazione del danno causato dall'atto amministrativo illegittimo.²⁷

Inoltre, in caso di impossibilità di provare il danno nel suo preciso ammontare, il giudice è legittimato sia ad esercitare il potere equitativo *ex* articoli 1226 e 2056 c.c. oppure ad indicare *ex* articolo 7 della l. n. 205\2000²⁸, su istanza della parte, i criteri

²¹ C. Salvi op. ult.cit. pag. 1087 in tema di principio della riparazione integrale come compensazione economica .

²² Scogliamiglio "Risarcimento del danno" in Nss. D.I., XVI. 1969; cfr. anche Gallizioli "Note critiche in tema di *compensatio lucri cum damno*" in Riv. dir. civ. 1977, II.

²³ Sentenza pubblicata in Danno e resp. n. 52000 con nota di Angelo Fabrizio Salvatore "La *compensatio lucri cum damno*: contrasti e incertezze della giurisprudenza".

²⁴ Iole Petrone "Il risarcimento del danno per equivalente :il quantum risarcitorio" in www.filodiritto.it

²⁵ M. Clarich " Introduzione al commento alla legge n.205\2000 " in Dir. Amm. n. 11\2000.

²⁶ G. Abbamonte "Risarcimento del danno e giudizio amministrativo" in www.giust.it.

²⁷ F. Caringella , G. De Marzo, F. Della Valle, R.Garofoli " La nuova giurisdizione esclusiva del g.a."

²⁸ La *ratio* della disposizione è di incentivare gli accordi di stampo transattivi a fronte della oggettiva difficoltà di quantificazione dei danni derivanti da azione illegittima della P.A..Cfr. I. Petrone op. cit..

in base ai quali la P.A. deve formulare al danneggiato la proposta risarcitoria entro un congruo termine. Nel caso, poi, che l'accordo risarcitorio non venga raggiunto il cittadino potrà rivolgersi al g.a. in sede di ottemperanza.

Per quanto riguarda la materia fiscale, si può ritenere che l'ipotesi dominante di fronte ai casi di danno emergente e lucro cessante sia il modello di risarcimento per equivalente.

Infatti, nelle sentenze n. 653\2000²⁹ e n. 1441\2000³⁰ già analizzate sotto diversi profili (in tema di "cartelle pazze") il Giudice di pace ha condannato il Ministero delle finanze a pagare una somma di denaro sia nell'ipotesi di danno patrimoniale (spese di onorario del commercialista) che esistenziale (*stress* e disonore per il pignoramento subito) e non a ristabilire la situazione originaria in capo al contribuente (ad esempio, tramite restituzione del bene di cui il contribuente era stato privato mediante pignoramento o mediante pubblicazione della pronuncia giudiziaria favorevole al danneggiato).

Nella giurisprudenza di legittimità, si ricordano le sentenze della Cassazione n. 722\1999³¹ e n. 1191\2003³² in cui la S.C. fa riferimento alla possibilità per il contribuente di chiedere il risarcimento danni in caso di richiesta d'imposta non dovuta o di altre ingiuste pretese. In entrambe le ipotesi, tuttavia, non si menziona in alcun modo la reintegra in forma specifica.

Infine, sotto il profilo della violazione del diritto alla ragionevole durata del processo, abbiamo visto nel capitolo secondo la previsione dell'articolo 2 della legge "Pinto" dell'equa riparazione anche in materia tributaria e le applicazioni giurisprudenziali delle Corti d'appello sia in caso di danno patrimoniale che esistenziale. Molto incerto, tuttavia, se questa riparazione possa essere inquadrata nell'ambito del risarcimento per equivalente o sia un semplice ristoro di natura indennitaria.

Del tutto chiara, invece, si configura la possibilità per il giudice di liquidare i danni patrimoniali e non in via equitativa, ed in virtù dell'applicazione della legge "Pinto" anche in materia fiscale, ciò potrebbe comportare l'estensione di tale caratteristica (prima sembrava del tutto preclusa) anche alle Comm. Trib. investite, *de iure condendo*, delle cause risarcitorie.

²⁹ Sentenza pubblicata in Fisco n. 35\2001.

³⁰ Sentenza pubblicata in Finanza e Fisco n. 11\20001 pag. 1505.

³¹ Sentenza pubblicata in Riv. giur. trib. n. 1\2000.

³² Sentenza disponibile in www.condominio.com

Il secondo modello di risarcimento³³ è, invece, la reintegrazione in forma specifica. Essa è una misura riparatoria di carattere atipico contemplata dal nostro ordinamento (*ex* articolo 2058 c.c.) per l'ipotesi di responsabilità civile. Essa consiste, dunque, nell'eliminazione dell'essenza ontologica del danno arrecato al patrimonio del danneggiato dal fatto illecito.

In dottrina, sono emerse due teorie: a) secondo la prima³⁴ (prevalente) l'articolo 2058 c.c. si limita a disciplinare una semplice modalità di determinazione del risarcimento; b) in base alla seconda³⁵ (minoritaria) si attribuisce alla norma *de qua* una portata più ampia e si deduce una nozione di reintegrazione in via negativa (ossia per esclusione della natura risarcitoria).

La stessa giurisprudenza della Cassazione³⁶, poi, avrebbe utilizzato questo strumento per realizzare una tutela diretta di diritti reali e una tutela preventiva a carattere inibitorio.

Un punto, comunque, sembra indiscutibile: il criterio di misurazione del danno (in quest'ultimo modello) è differente da quello del primo in quanto si basa non sulla c.d. "*aestimatio rei*" ma sul "*quanti interest*".³⁷

A livello normativo, essa è stata prevista (oltre che dall'articolo 2058 c.c.) sia dal dlgs. n. 80/1998 sia dall'articolo 7 della legge n. 205/2000 con riferimento alla giurisdizione di legittimità.

In queste due ultime disposizioni, in particolare, il legislatore non si è soffermato sull'ambito di operatività di tale potere ma si è previsto solo che il giudice possa disporre il risarcimento anche in questa forma. Viene, allora, la normativa civilistica anche se non è espressamente richiamata da tali disposizioni.³⁸

Secondo quest'ultima disciplina, quindi, perché la reintegrazione possa legittimamente esperirsi, occorre che sussistano due condizioni: a) un'esplicita richiesta³⁹ da parte del danneggiato (nel giudizio amministrativo essa viene inserita, infatti, nell'atto introduttivo o successivamente con atto notificato alla controparte);

³³ Iole Petrone "La reintegrazione in forma specifica: profili generali ed orientamenti giurisprudenziali" in www.filodiritto.it

³⁴ Proto Pisani "Brevi note in tema di tutela specifica e tutela risarcitoria" in *Foro it.* 1983, V, pag. 201.

³⁵ A. De Cupis *op. cit.* pag. 305 e ss..

³⁶ Si veda Cass. n. 1256/1985 in *Giur. it.* 1986, I, pag. 129; per critica cfr. Bellelli "Risarcimento del danno in forma specifica e azioni dirette alla tutela dei diritti reali" in *Riv. trim. dir. proc. civ.* 1987 pag. 1292.

³⁷ Si veda C. Salvi "Il danno extracontrattuale".

³⁸ I. Petrone *op. cit.*

³⁹ Si veda sulla necessità della specifica domanda giudiziale T.A.R. Puglia, Bari n.1761/2001.

b) la non eccessiva onerosità della prestazione (ossia il sacrificio economico necessario per il risarcimento in forma specifica non deve superare in maniera eccessiva il valore da corrispondere in base al risarcimento per equivalente).

In ordine a quest'ultimo punto, il Consiglio di Stato n. 3169\2001⁴⁰ ha affermato che la reintegra svolge una funzione differente nell'ambito amministrativo ed, in particolare, che l'eccessiva onerosità per il debitore deve valutarsi dal punto di vista del pubblico interesse e della collettività.

Per il processo amministrativo, inoltre, sono richiesti (oltre i requisiti già elencati) il giudizio di colpa a carico della P.A. e la concreta possibilità di applicazione dell'istituto *de quo*.

Secondo una certa dottrina, in particolare, è il g.a. che deve compiere una valutazione di merito (perché sostitutiva di una scelta spettante alla P.A.) in punto di possibilità totale o parziale del medesimo.⁴¹ Il TRGA di Bolzano n. 335\2000⁴² (in materia di procedure di affidamento di appalto di opere pubbliche) ha, in proposito, riconosciuto un limitato e ristretto spazio di operatività al risarcimento in forma specifica, circoscrivendo l'ambito di applicazione del suddetto rimedio ai soli casi di attività vincolata.

Questa pronuncia tenta, dunque, di rispondere all'esigenza di evitare indebite ingerenze dell'organo giudiziario nella sfera di esercizio del potere discrezionale .

Si avrebbe, altrimenti, una non dovuta trasformazione del processo in un vero e proprio procedimento amministrativo.⁴³

La domanda che, tuttavia, si pone in dottrina è se il conferimento al g.a. di questa reintegra coincida con il corrispondente istituto civilistico di cui all'articolo 2058 c.c..

Nella giurisprudenza del Consiglio di Stato (si veda, in particolare, la sentenza della VI sez.18\06\2002 n. 3338⁴⁴) la reintegrazione in forma specifica svolge, in realtà, una funzione di completamento e di tipo sussidiaria rispetto alla tutela giurisdizionale accordata con l'annullamento dell'atto impugnato che comprende l'effetto demolitorio e quello conformativo derivante dal giudicato di annullamento.

⁴⁰ Sentenza pubblicata in Diritto e formazione n. 4\5 del 2001 con nota di D.Ielo "La reitegrazione in forma specifica nel processo amministrativo: caratteri e peculiarità".

⁴¹ L. Moscarini "Risarcibilità del danno da lesione degli interessi legittimi e nuovo riparto di giurisdizione" in Dir. Proc. Amm. 1998 pag. 819 e ss..

⁴² Sentenza pubblicata in www.lexfor.it

⁴³ I. Petrone op. cit..

⁴⁴ Sentenza pubblicata in www.giust.it

La reintegra, inoltre, impone una verifica in termini di onerosità che non è richiesta, invece, per le altre forme di esecuzione in cui rileva solo la sopravvenuta impossibilità.

Nella sentenza del C.d.S. n. 1716\2003⁴⁵, in particolare, si distingue tra l'azione risarcitoria e tutti gli altri modelli di tutela e si afferma che non bisogna confondere tale azione con quella di adempimento e con l'esecuzione specifica dei doveri rimasti inadempiti

Nella giurisprudenza di merito (quantitativamente più numerosa), la posizione dei tribunali amministrativi non è omogenea.⁴⁶

In primo luogo, in alcune pronunce⁴⁷ (riguardanti giudizi su atti espropriativi) è stato affermato l'obbligo per la P.A. di procedere alla restituzione di un bene determinato.

In secondo luogo⁴⁸, altre pronunce hanno qualificato come risarcimento in forma specifica la reintegrazione in servizio del pubblico dipendente, in seguito all'annullamento del provvedimento di sospensione cautelare oppure alla rinnovazione della gara d'appalto.

In terzo luogo⁴⁹, si è parlato di questa forma di risarcimento anche in tema di inadempimento da parte della P.A. ad una convenzione qualificata come accordo pubblico.

In quarto ed ultimo luogo⁵⁰, ha rilevato il filone giurisprudenziale in materia di appalti pubblici in cui all'annullamento del provvedimento frapposti all'aggiudicazione a favore del ricorrente, è seguita la pronuncia che impone alla P.A. di affidare l'appalto al ricorrente vittorioso.

Secondo una certa dottrina⁵¹, in verità, non bisogna confondere due nozioni completamente differenti tra loro: la tutela in forma specifica e il risarcimento del danno mediante la reintegrazione.

Infatti, si precisa che la prima riguarda tutte le ipotesi in cui la situazione protetta sopravviva alla lesione e che fa sorgere in capo a chi ha provocato quest'ultima doveri di comportamento diretti a ripristinare la situazione che si sarebbe avuta senza illecito.

⁴⁵ Sentenza pubblicata in *Urbanistica ed appalti* 2003 pag. 928.

⁴⁶ Aldo Travi "Processo amministrativo e azioni di risarcimento del danno: il risarcimento in forma specifica" in *Dir. Proc. Amm.* n. 4\2003 pag. 993 e ss..

⁴⁷ Cfr. T.A.R. Piemonte, sez. I, 21\12\2002, n. 2099, in *Trib. amm. reg.* 2002, I, pag. 3725.

⁴⁸ T.A.R. Liguria, sez. II, 25\11\2002 n. 1134 e T.A.R. Campania sez. I, 17 gennaio 2003 n. 16.

⁴⁹ T.A.R. Piemonte sez. I 12\03\2002, n. 3.

⁵⁰ T.A.R. Marche 24\10\2002 n.1268.

⁵¹ F.P. Luiso op. cit..

La seconda, invece, riguarda quei casi in cui il pregiudizio estingue la situazione e fa nascere un diritto di credito per il risarcimento.

Infatti, mediante la reintegrazione in forma specifica non si può imporre un facere materiale o di tipo giuridico alla P.A. e ciò che spetta è pur sempre una somma di denaro quantificata tenendo conto delle spese necessarie a ripristinare la situazione antecedente.

Inoltre, secondo un certo orientamento della giurisprudenza amministrativa⁵², molto peculiare è il rapporto intercorrente tra risarcimento in forma specifica e discrezionalità amministrativa (si veda primo capitolo) in quanto la pronuncia del giudice renderebbe doveroso per la P.A. ciò che, in base alla disciplina sostanziale, risulterebbe ancora discrezionale.

La dottrina⁵³, tuttavia, critica quest'impostazione in quanto il giudice che pronuncia su domande risarcitorie non può sovvertire il diritto sostanziale.

Infine, in punto di rapporto tra risarcimento per equivalente e reintegrazione, in alcune correnti⁵⁴, è stato osservato che per certi profili la tutela per equivalente risulta di tipo sussidiaria.

Il primo aspetto consiste nella considerazione che rispetto alla sentenza costitutiva del g.a. il giudizio di esecuzione è quello che conduce alla tutela ripristinatoria (si veda l'articolo 7 della l. n. 205\2000); il secondo, invece, discende dalla natura doverosa e continua del potere amministrativo secondo cui lo stesso giudizio di ottemperanza (che poi vedremo meglio) ha come punto di riferimento una tutela in forma specifica.

Nel campo tributario, non si rinviene (a differenza che in quello amministrativo) alcuna previsione esplicita in punto di reintegrazione in forma specifica ma alcuni orientamenti avrebbero configurato la possibilità di considerare (ma con molti dubbi ed incertezze) l'annullamento in via di autotutela alla stregua di un risarcimento del danno in forma specifica.⁵⁵

La tematica si è posta, in particolare, in tema di danno da atto impositivo illegittimo non eseguito e di spese sostenute per il ripristino della legalità.

Infatti, perché si realizzi una reintegrazione in forma specifica pienamente soddisfattoria occorre che si realizzi una piena corrispondenza tra la situazione creata a

⁵² T.A.R. Veneto sez. I, 9\02\1999 n.119 in Dir. proc. amm. 1999 pag. 1198 con nota di E.M. Barbieri.

⁵³ A. Travi op. cit..

⁵⁴ Carlo Emanuele Gallo "Risarcimento del danno e giudizio di ottemperanza" in Riv. dir. civ. 2003.

⁵⁵ Si veda per questa osservazione G. Boletto op. cit. pag. 79.

seguito del fatto dannoso e quella che sarebbe esistita in mancanza della produzione del danno. Non è, tuttavia, pacifico sostenere che l'autotutela tributaria possa, ogni volta, realizzare questa "corrispondenza".⁵⁶

Infine, questo annullamento soddisferebbe pienamente il cittadino (quindi anche il contribuente) solo se il danno fosse di natura patrimoniale e non riguardasse il profilo non patrimoniale (si veda, ad esempio, il danno all'immagine).

Tutte queste considerazioni segnalate specificamente per il giudizio amministrativo potranno, a nostro parere, avere future ripercussioni anche in materia fiscale, anche se, per il momento, in dottrina (si veda sopra) l'argomento è poco esplorato e non si rinvengono casi di applicazione pratica di quest'ultimo istituto (si veda quanto detto per i casi giurisprudenziali citati per il modello del risarcimento per equivalente). Dobbiamo constatare, comunque, che tale modello risarcitorio potrebbe rappresentare un possibile punto di paragone e di differenziazione tra la giurisdizione ordinaria, amministrativa e quella tributaria (quest'ultimo tema verrà trattato approfonditamente nei prossimi paragrafi).

In conclusione, accenniamo ai possibili confronti con altre figure similari.

A parte la tematica dell'equa riparazione e della sua discussa natura giuridica (risarcitoria o indennitaria) di cui abbiamo parlato nel capitolo sulla responsabilità civile della P.A. nell'ordinamento comunitario e cui facciamo rinvio, vi sono altri due possibili rimedi che si differenziano dal risarcimento per equivalente: a) in un caso il presupposto della tutela non è la reazione al danno ma ad una modificazione reciproca delle sfere giuridiche dei soggetti⁵⁷ (si pensi, per esempio, alle figure conosciute nei rapporti con i pubblici poteri tipo l'espropriazione o l'occupazione); b) in un secondo caso, invece, il *quantum* è fissato secondo criteri diversi da quello dell'equivalenza monetaria con il danno effettivo (si pensi, ad esempio, alle ipotesi di liquidazione legale del danno patrimoniale ed, in particolare, all'articolo 1224 c.c. che troverebbe applicazione per gli interessi anche in materia fiscale).

In queste ultime ipotesi, in particolare, la soluzione non è unitaria in quanto esse non sono riconducibili alla medesima matrice.⁵⁸

Altre volte, invece, si configura una pena privata ove il *quantum* è determinato secondo criteri che attengono prevalentemente al profilo preventivo e sanzionatorio.⁵⁹

⁵⁶ G. Boletto op. cit. nota n. 52.

⁵⁷ Cfr. Scogliamiglio "Indennità" in Nss. D. I., VIII, 1962.

⁵⁸ C. Salvi voce "Risarcimento del danno" cit..

In ordine ai rapporti tra risarcimento e annullamento⁶⁰, invece, possiamo dire, in primo luogo, che sono strumenti del tutto differenti in quanto nella seconda ipotesi si mira soltanto ad ottenere la caducazione dell'atto impositivo dell'A.F. e non a ristorare il contribuente per il pregiudizio subito; in secondo luogo, si osserva che la tematica *de qua* si è notevolmente complicata a partire dall'entrata in vigore della l. n. 205\2000 e, soprattutto, a causa dell'estensione della giurisdizione amministrativa anche alle questioni relative al risarcimento del danno (si veda prossimo paragrafo per gli approfondimenti).

Infine, ancora due ultimi confronti con la c.d. azione inibitoria e la restituzione dell'arricchimento ottenuto mediante fatto illecito.

La prima⁶¹, caratterizzata da un connotato di particolare duttilità, ha una funzione preventiva ed è indifferente rispetto ai requisiti del dolo, della colpa e dell'attualità del danno. Essa ha per contenuto la cessazione del fatto lesivo e, normalmente, il giudice provvede ad inibire la continuazione del comportamento illecito ovvero ad ordinare la rimozione o distruzione dello stato di fatto.

La seconda non è, invece, prevista esplicitamente dal legislatore ma, in dottrina, alcuni autori⁶², tenterebbero di rinvenire siffatto principio partendo dalla norma che impone al possessore di mala fede di restituire i frutti anche se in eccedenza rispetto a quanto il proprietario avrebbe potuto ricavare.

5-1-d. Il problema della pregiudizialità e sue ripercussioni in materia fiscale.

Il problema che ora s'intende affrontare riguarda (come anticipato poco fa) il nesso che deve intercorrere tra azione di annullamento e quella risarcitoria.

A questo proposito, osserviamo le tendenze dottrinarie, la giurisprudenza di legittimità e quella amministrativa.

In particolare, questo tema processuale, a nostro parere, potrebbe avere ripercussioni anche in materia tributaria, ossia nei rapporti che dovrebbero intercorrere tra dichiarazione di illegittimità dell'atto impositivo dell'A.F. e la domanda di risarcimento del contribuente.

Premettiamo che, con la storica sentenza n. 500\1999, la S.C. non solo ha superato la c.d. "granitica resistenza" ad ammettere la risarcibilità degli interessi legittimi, ma

⁵⁹ Di Majo op. cit..

⁶⁰ F. Satta voce "Giustizia amministrativa" in Enc. del dir. 2000.

⁶¹ L. Bigliuzzi Geri op.cit. pag. 787.

⁶² Sacco "L'arricchimento ottenuto mediante fatto ingiusto"; cfr. P. Trimarchi "L'arricchimento senza causa" Milano 1962.

ha anche affermato che questa stessa risarcibilità sarebbe del tutto indipendente dalla tempestiva impugnazione dei provvedimenti autoritativi che hanno prodotto la lesione. Non vi sarebbe più, quindi, alcun termine di prescrizione da rispettare ma solo di decadenza.

La S.C. fa, dunque, proprio il dlgs. n. 80\1998 finendo per seguire il processo di concentrazione e per sostenere la tesi dell'unicità della tutela giurisdizionale conforme pienamente agli articoli 24 e 113 Cost..^{62bis}

Alcuni orientamenti dottrinari hanno criticato queste affermazioni sulla pregiudizialità adducendo il pericolo di contrasti di giudicati in presenza di controinteressati, il venir meno del principio secolare della certezza dell'atto amministrativo ed il fatto che la P.A. sarebbe sottoposta alla sollecitazione dell'autotutela mediante annullamento vanificando, così, il carattere di certezza della stessa azione amministrativa.^{62ter}

Secondo una certa parte della dottrina^{62quater}, in verità, due sono stati gli argomenti che hanno portato ad escludere l'indipendenza della domanda risarcitoria rispetto all'impugnazione del provvedimento lesivo: a) il primo (di carattere tecnico) secondo cui, per ammettere risarcimento contro un provvedimento inoppugnabile, bisognerebbe sostenere che il provvedimento è sindacabile indipendentemente dalla sua illegittimità; b) il secondo (di carattere sistematico) in base al quale rinunciare all'impugnativa significa consentire che il danno si realizzi completamente.

Altra impostazione, al contrario, ha affermato che con la sentenza n. 500 \1999 la barriera dell'irrisarcibilità è ormai caduta e che, in particolare, la tutela aquiliana di un interesse legittimo leso da un provvedimento amministrativo non fosse più subordinata alla tempestiva impugnativa.⁶³

In particolare, secondo certi autori⁶⁴, né dal tenore letterale dell'articolo 35 del dlgs. n. 80\98 né da quello dell'articolo 7 della l. n.205\2000 si ricava la necessità per il ricorrente di ottenere una pronuncia definitiva di annullamento.

Il processo civile risarcitorio, quindi, poteva essere promosso indipendentemente da quello amministrativo di impugnazione ed il g.o. aveva il compito di verificare la

^{62bis} Miccoli "Non pregiudizialità del giudizio di annullamento dell'atto illegittimo" in <http://www.giuristi.thebrain.net/zaleuco/Miccoli.htm>

^{62ter} Miccoli "La sentenza pone tuttavia qualche dubbio" in <http://www.giuristi.thebrain.net/zaleuco/Miccoli.htm>

^{62quater} Moscarini "Risarcibilità degli interessi legittimi e pregiudiziale amministrativa" in Foro amm. T.A.R. 2003.

⁶³ Si veda per la teoria di Scoca, Moscarini op. cit. in tema di soluzione massimalistica della sentenza n. 500\1999 ed il nuovo problema della pregiudiziale amministrativa.

⁶⁴ F. Caringella, M. Proto "Il nuovo processo amministrativo dopo la l. n. 205\2000" Milano 2001 .

validità del provvedimento disapplicandolo se illegittimo (questo, naturalmente, prima dell'intervento della l. n. 205\2000).

Ricordiamo che l'istituto della disapplicazione⁶⁵ (di tipo diretta oppure incidentale) si configura diversamente a seconda delle concrete situazioni: a) se il provvedimento lesivo è ablativo, il giudice non terrà conto dei suoi effetti positivi; b) se l'istante vanta un interesse pretensivo, il giudice prescindereà dall'atto medesimo.

Nell'ambito della giurisprudenza di legittimità, la S.C. ha subito, invece, un cambiamento di orientamento.

Infatti, se con sentenza n.157\2000⁶⁶ la Cassazione aveva confermato le conclusioni del 1999 ribadendo l'autonomia della fattispecie costitutiva della responsabilità risarcitoria del danno da lesione di interessi legittimi, nella pronuncia n. 4538\2003⁶⁷ essa è ritornata ad affermare la necessità della previa impugnazione del provvedimento autoritativo lesivo sia di un interesse pretensivo che oppositivo. L'accertamento dell'illegittimità di questo atto amministrativo non sarebbe, quindi, una questione da risolvere *incidenter tantum* ma costituisce un elemento essenziale del *thema decidendum*.

Inoltre, la S.C. (sempre in tale decisione) avrebbe esteso tale pregiudizialità anche ai c.d. interessi legittimi di diritto privato (ad esempio, il risarcimento del danno prodotto da un licenziamento non tempestivamente impugnato o la delibera societaria illegittimamente lesiva degli interessi di un socio di minoranza).⁶⁸

Il caso deciso ha riguardato, in particolare, un provvedimento di esclusione di un socio da una cooperativa edilizia impugnato direttamente dinanzi al g.a..

Qui, è apparso del tutto evidente l'immediata e diretta collegabilità del risarcimento all'illegittimità della suddetta delibera. La pretesa risarcitoria, quindi, è stata fondata sulla contestata legittimità dell'atto di esclusione.

Secondo i giudici della S.C., dunque, la negazione di autonomia delle due azioni giustifica anche l'impossibilità di qualificare in termini di fatto illecito una situazione giuridica se essa non viene rimossa mediante gli specifici rimedi previsti.

⁶⁵ S. Menchini "Il nuovo assetto delle tutele giurisdizionali avverso gli atti amministrativi illegittimi" in Dir. Pub. 2000.

⁶⁶ Sentenza pubblicata in <http://serforma.it/omnint11.omnibit/lexfor2002/2003-02-civ-Giu-1906.asp>

⁶⁷ Sentenza pubblicata in <http://www.giust.it/private/ago/ccassciv2-2003-03-27.htm>

⁶⁸ Si veda, in proposito, L. Bigliuzzi – Geri "Contributo ad una teoria dell'interesse legittimo nel diritto privato" Milano 1967.

La domanda di risarcimento deve, allora, essere rigettata ove l'accertamento in via principale sia precluso nel giudizio risarcitorio e non si contesti la conformità a legge delle situazioni medesime.

In completo contrasto con la precedente pronuncia (ma in linea con la sentenza n.500), si annovera una recentissima sentenza della Cassazione sez. lavoro (n. 7043\2004)⁶⁹ secondo cui l'accertamento dell'illegittimità dell'azione amministrativa da parte del g.a. non si configura come necessariamente pregiudiziale rispetto al giudizio risarcitorio dinanzi al g.o..

Nel caso di specie, la sentenza cassata aveva, infatti, sospeso il giudizio relativo al risarcimento del danno subito dal direttore generale di un'azienda sanitaria locale cui la Regione aveva revocato la nomina a direttore, ritenendo che fosse pregiudiziale l'accertamento dell'illegittimità del provvedimento di revoca.

In sede di giurisprudenza amministrativa, dobbiamo, invece, distinguere la posizione del C.d.S. e quella dei T.A.R..

Con ordinanza n.1\2000⁷⁰, il C.d.S. ha aderito alla tesi dell'operatività del termine di decadenza per l'impugnazione anche ai soli fini dell'azione risarcitoria (qui si è, infatti, affermato, che il superamento del breve termine di decadenza comporterebbe l'inoppugnabilità in ogni sede del provvedimento e, quindi, si può ritenere anche in quella risarcitoria).

Con la sentenza C.d.S. n.1684\2001^{70bis}, i giudici di Palazzo Madama non hanno ammesso indiscriminatamente un ricorso volto ad ottenere il risarcimento dei danni cagionati da un atto illegittimo, allorché siano scaduti i termini per impugnarlo, è altrettanto vero che questa possibilità non è del tutto esclusa.

La Sez.V del C.d.S., a sua volta, con ordinanza del 6\05\2002 n. 2406 ha rimesso alla Adunanza plenaria la decisione se l'accertamento dell'illegittimità del provvedimento rappresenti un elemento indispensabile dell'eventuale responsabilità della P.A. La stessa sezione, poi, ha segnalato la presenza di un diverso indirizzo interpretativo secondo cui la domanda di risarcimento resterebbe autonoma da quella di annullamento.⁷¹

⁶⁹ Sentenza pubblicata in www.giustamm.it

⁷⁰ Sentenza pubblicata in Dir. Proc. Amm. 2001, pag. 1 con nota di Moscarini "Risarcibilità degli interessi legittimi e termini di decadenza :riflessioni a margine dell'ordinanza n. 1 dell'ad. plen. del C.d.S. 2 gennaio 2000.

^{70bis} Sentenza pubblicata in <http://www.asstra.it>

⁷¹ Ordinanza riportata in www.giurisprudenza.it commento di M. Auditore.

Con sentenza n.3888\2002⁷², il C.d.S. si è posto ancora in linea con l'ordinanza del 2000, in quanto ha statuito che la domanda di annullamento dell'atto amministrativo è un presupposto di ammissibilità di quella risarcitoria.

Tale conclusione si è basata, in particolare, sull'assenza di un potere di disapplicazione in capo al g.a., sulla rilevanza del termine decadenziale, sulle conseguenze irragionevoli che discenderebbero dall'autonomia tra l'azione di annullamento e risarcitoria, sulla realizzazione dell'interesse individuale ed, infine, sul dato testuale dell'articolo 35 del dlgs. n. 80\1998 novellato dalla l. n. 205\2000 in cui il legislatore ha qualificato le questioni risarcitorie collegate ad un provvedimento illegittimo come questioni consequenziali rispetto all'annullamento.

L'adunanza plenaria con decisione del 29 \01\2003 n.1⁷³ ha ritenuto irrilevante la questione sollevata dalla V sez. ai fini della controversia in esame in quanto l'azione di annullamento, in quel caso specifico, era stata proposta tempestivamente.

Tuttavia, la medesima adunanza, con sentenza n. 4\2003⁷⁴, ha pienamente aderito alla teoria della necessaria pregiudizialità riconoscendone la piena aderenza alla *ratio* della riforma culminata con legge n. 205\2000 in cui il legislatore ha attribuito al g.a. la cognizione sul risarcimento del danno.

Nell'ambito dei T.A.R., dunque, segnaliamo cinque sentenze significative: a) la prima (non isolata) pronunciata dal T.A.R. Toscana n. 2212\2000⁷⁵ in cui si è affermato, con riguardo alle fattispecie rientranti nella giurisdizione esclusiva, che il g.a. non può disporre il risarcimento del danno se non previo annullamento dell'atto lesivo; in particolare, il T.A.R. ha addotto a sostegno che la sentenza n. 500\99 nella parte che nega la necessaria pregiudizialità è applicabile solo al g.o..

Inoltre, l'estensione del principio alle materie di giurisdizione amministrativa non sarebbe compatibile con l'articolo 35 del dlgs. n. 80\1998 e l'illegittimità dell'atto amministrativo non si porrebbe come una semplice questione pregiudiziale;

b) la seconda decisa dal T.A.R. Toscana n. 269\2001⁷⁶ in cui, ancora una volta, si è affermato che *condicio sine qua non* per azionare la pretesa risarcitoria *ex* articolo 2043 c.c. è la dichiarazione illegittima del provvedimento amministrativo ad opera del giudice competente;

⁷² Si veda nota n. 44.

⁷³ Decisione riportata in http://www.giurisprudenza.it/note_a_sentenza/notaauditore/2/nota1.htm

⁷⁴ Sentenza pubblicata in Cons. Stato 2003, I, pag. 533.

⁷⁵ Sentenza pubblicata in www.sentenzetoscane.it con nota di Marrone "Brevi note sul rapporto di pregiudizialità tra annullamento dell'atto amministrativo e risarcimento del danno da esso causato".

⁷⁶ Sentenza pubblicata in www.sentenzetoscane.it

d) la quarta e quinta decisione pronunciate dal T.A.R. Campania^{76bis} in cui si è affermato che avendo la l. n. 205\2000 inserito l'azione di risarcimento nel quadro tradizionale della giurisdizione amministrativa ha implicitamente ma chiaramente confermato la regola della pregiudizialità; è stato osservato^{76ter}, commentando tali sentenze, che l'azione di annullamento (a differenza dell'azione risarcitoria) ha il compito di rimuovere per il passato l'atto illegittimo e di ripristinare anche profuturo le condizioni di legalità e legittimità della funzione pubblica; le argomentazioni adottate a sostegno di tale orientamento sono il rischio di elusione del termine di decadenza e l'attribuzione inammissibile al g.a. di un potere di disapplicazione dell'atto amministrativo;

c) la sesta decisione del T.A.R. Marche n. 67\2004⁷⁷ (già, peraltro, citata nel capitolo sulle situazioni giuridiche del contribuente) è, invece, in netta controtendenza con la giurisprudenza amministrativa prevalente del C.d.S. ispirata ad un maggior favore per le P.A..

Quest'ultima ha, infatti, ripreso la sentenza del 99' applicandola fino alle estreme conseguenze in sede di giudizio amministrativo e sostenendo che non è necessaria la pregiudizialità dell'annullamento dell'atto lesivo.

La rivoluzione attuata dal Tribunale è, dunque, consistita nel fatto che il giudice amministrativo può accordare il risarcimento semplicemente disapplicando l'atto anche se non impugnato.

Questo comporta che il decorso del termine per impugnare gli atti non mette al riparo da richieste di risarcimento per equivalente (ricordiamo che la pronuncia in questione non riguarda la reintegrazione in forma specifica) le quali possono essere, infatti, proposte entro il termine prescrizione di cinque anni.

Tutto ciò, inoltre, ha, importanti riflessi anche sul funzionario della P.A. responsabile verso il cittadino *ex* articolo 28 Cost..

Infine, sempre secondo la suddetta pronuncia, in virtù della l. n. 205\2000, tutti i poteri del giudice ordinario sono passati al g.a.. Se, quindi, il g.o. poteva condannare la P.A. al risarcimento senza aspettare l'annullamento dell'atto, allora, altrettanto può fare il g.a..

^{76bis} T.A.R. Campania n. 603\2001 e n. 2638\2001 la cui massima è riportata in www.filodiritto.it con nota di I. Petrone "La risarcibilità degli interessi legittimi: la pregiudiziale amministrativa".

^{76ter} Sergio De Felice "La c.d. pregiudiziale amministrativa nel giudizio di risarcimento dei danni innanzi al g.a." in <http://www.giust.it>; *contra* F. Caringella, G. De Marzo, F. Della Valle, R. Garofoli "La nuova giurisdizione esclusiva del g.a. dopo la legge n. 205\2000".

⁷⁷ Sentenza la cui massima è riportata in Italia Oggi 2004 del 26\03\2004 n. 495 pag.45.

Per quanto riguarda la materia fiscale, già abbiamo anticipato, parlando dei caratteri dell'obbligazione risarcitoria, la questione dell'accessorietà \ autonomia molto dibattuta in dottrina anche per le ripercussioni in tema di giurisdizione.

Se, infatti, la classifichiamo accessoria (si pensi agli interessi) rispetto alla lite tributaria e si ritiene che il giudizio delle Commissioni sia giudizio pieno sull'obbligazione d'imposta, essa rientrerebbe nella giurisdizione del giudice tributario.

Se, invece, s'intende il processo tributario come processo d'annullamento e basta, si distingue la domanda principale e le domande radicate sui diritti consequenziali (come quella del risarcimento) ed il contribuente potrebbe adire il solo g.o. per ottenere il ristoro del danno.

Tali tematiche, indubbiamente, saranno riprese in tema di giurisdizione, profilo molto delicato dell'obbligazione risarcitoria in materia fiscale e che occuperà tutta la seconda parte di tale capitolo.

Qui, tuttavia, bisogna aggiungere una serie di osservazioni proposte da una certa dottrina in tema di danno da atto impositivo dell'A.F. la cui illegittimità non è stata accertata dalla Commissione tributaria. Il problema è stabilire quanto può contare ai fini risarcitori e in materia fiscale, la dichiarazione di illegittimità.

Tale dottrina⁷⁸, infatti, non condivide la posizione della Cassazione (sentenza n. 8685\1996⁷⁹) in cui la S.C. ha affermato che la definitività dell'atto impositivo limiterebbe il diritto al risarcimento avendo consolidato la pretesa del tributo illegittima. La fattispecie in esame riguardava, in particolare, un contribuente che aveva definito, tramite condono, la sua posizione tributaria; tuttavia, in relazione ai medesimi periodi condonati, l'A.F. aveva notificato un nuovo accertamento impugnato tardivamente con ricorso dichiarato inammissibile.

In questo caso, allora, il soggetto contribuente, visto che l'illecito non si poteva configurare come colposo, avrebbe dovuto provare il dolo del funzionario dell'Agenzia fiscale per ottenere il risarcimento (prova estremamente complicata e difficile).

Al contrario, l'orientamento (innanzi citato) ha ritenuto che, nonostante la mancata impugnazione, l'A.F. possa sempre annullare l'atto in via di autotutela e accertare l'illegittimità.

⁷⁸ G. Boletto op. cit. pag. 86.

⁷⁹ Sentenza pubblicata in Boll. Trib. n. 7\1997 pag. 558.

Quindi, se l'A.F. non provvede all'annullamento dell'atto impositivo illegittimo, anche se è mancata l'impugnazione, persisterebbe la possibilità di chiedere il ristoro del danno.

A sostegno di questa stessa tesi, la medesima dottrina farebbe, inoltre, riferimento alla sentenza della Cassazione n.7237\1983⁸⁰ in punto di efficacia interruttiva della mancata proposizione di azione giudiziaria del nesso di causalità tra comportamento antigiuridico ed evento dannoso. Quest'ultima ha, in particolare, affermato che non sarebbe configurabile in capo al danneggiato alcun dovere di esplicitare un'attività gravosa ed incerta (l'azione giurisdizionale) inidonea ad impedire il danno.

A conferma di questa posizione, è stato, poi, osservato⁸¹ che se, in generale, il debitore non può lamentare l'inerzia del creditore nel richiedere la tutela giurisdizionale contro di lui, stesse considerazioni valgono per la P.A.. Quest'ultima, infatti, non può imputare al cittadino di non aver proposto una domanda di annullamento in quanto essa è in grado di rimuovere la fonte della lesione utilizzando i propri poteri di autotutela.

Da tutto ciò possono discendere alcune osservazioni in ordine ai poteri del giudice adito per il risarcimento. Infatti, il g.o. (il discorso pare non riguardare, quindi, le Commissioni tributarie), investito in via principale della domanda risarcitoria, potrebbe effettuare un accertamento *incidenter tantum* in ordine all'illegittimità dell'atto tributario impositivo che si pone come presupposto della domanda risarcitoria (questo, però, se la questione tributaria non sia più deducibile, come si verifica, ad esempio, in presenza di atto definitivo). Se, poi, il contribuente riuscisse a provare il dolo dell'A.F., sembrerebbe perfino necessario questo accertamento in via incidentale in quanto non sarebbe possibile emettere un atto impositivo legittimo in mala fede.⁸²

Fondamentale, quindi, (anche nel settore tributario) l'influenza esercitata dalle conclusioni della Corte di Cassazione (sentenza n. 500\99') in ordine alla pregiudiziale amministrativa.

⁸⁰ Sentenza pubblicata in Giust. civ. Mass. 1983.

⁸¹ F.P. Luiso op. cit .

⁸² G. Boletto op. cit. pag. 87 nota n. 70.

5-1-e. Esecuzione forzata contro l'A.F. debitrice e il giudizio di ottemperanza ex articolo 70 dlgs. n. 546/1992.

Nel diritto comune, in esito al giudizio per risarcimento danni, viene emessa una sentenza di condanna a pagare una somma di denaro nei confronti della parte titolare del credito risarcitorio.

Prima di analizzare le problematiche in ordine all'esecuzione contro la P.A. debitrice e l'istituto del giudizio di ottemperanza esperibile dal contribuente, ad esempio, nelle ipotesi di interessi per mancato o ritardato rimborso di un'imposta indebita, si ritiene opportuno osservare il tema specifico della condanna generica e della c.d. potenzialità dannosa ritenute (a nostro parere) applicabili anche nelle cause risarcitorie tributarie (perlomeno per quelle decise dal g.o.). Alcune peculiarità si pongono, invece, per il campo amministrativo.

La condanna generica al risarcimento⁸³ del danno per illecito extracontrattuale viene disciplinata espressamente dal legislatore ex articolo 278 c.p.c.^{83bis} che ne individua il contenuto, distinguendo la sussistenza del diritto dalla quantità della prestazione dovuta.

I presupposti fondamentali sono: a) l'istanza di parte in ordine alla separazione tra *an* e *quantum*; b) la certezza sull'esistenza del diritto anche se occorre ancora effettuare l'istruttoria; c) la non opposizione della controparte alla richiesta.

Dal punto di vista della natura giuridica⁸⁴, essa (pronuncia non definitiva) ha il contenuto di una sentenza di mero accertamento ma se ne differenzia in quanto per alcuni profili (ipoteca giudiziale e prescrizione) è assimilata ad una vera sentenza di condanna. Mentre, però, quest'ultima contiene l'ingiunzione di adempiere diretta all'obbligato, la pronuncia in questione non è sufficiente per instaurare un'esecuzione forzata in quanto manca la quantificazione. Infine, essa si pone in maniera diversa anche rispetto alla c.d. provvisoria che riguarda non tutta ma solo una parte della prestazione.

L'indirizzo prevalente della Cassazione⁸⁵ ritiene che ai fini della condanna generica risarcitoria sia sufficiente una condotta potenzialmente dannosa.

⁸³ F.P. Luiso "Diritto processuale civile II. Il processo di cognizione" 2000 pag. 186 e ss..

^{83bis} Al I comma "Quando è già accertata la sussistenza di un diritto, ma è ancora controversa la quantità della prestazione dovuta, il collegio, su istanza di parte, può limitarsi a pronunciare con sentenza la condanna generica alla prestazione, disponendo con ordinanza che il processo prosegua per la liquidazione".

⁸⁴ Carlo Alberto Nicoletti voce "Condanna generica" in Nss. digesto pag. 1090.

⁸⁵ Si veda in proposito Cass. civ. n. 2264 \1977 in Resp civ e prev. 1978 pag. 871; Cass. civ. n. 2247\1981 in Mass. 1981 pag. 492; Cass.n.643\1980 in Mass. 1980 pag. 121.

In particolare, si ritiene che l'evento dannoso deve essere la normale conseguenza della condotta secondo un criterio di regolarità statistica.

La stessa S.C. con sentenza n.8545\1993⁸⁶ ha affermato che l'istituto in questione integra gli estremi di un accertamento di potenziale idoneità del fatto illecito a produrre conseguenze pregiudizievoli a prescindere dalla concreta esistenza del danno.

La conseguenza che ne discenderebbe è che, nel giudizio di liquidazione, potrebbe essere negato fondamento alla stessa domanda risarcitoria.

La potenzialità dannosa, allora, può essere desunta, in via presuntiva, in ragione della natura del fatto stesso senza accertare l'esistenza e l'entità del danno effettivo che sarà oggetto di valutazione in sede di liquidazione.⁸⁷ In particolare, il giudice potrà utilizzare i suoi poteri equitativi se è impossibile giungere ad un accertamento preciso dell'ammontare del danno.⁸⁸ Tale valutazione, tuttavia, potrà essere sindacata per vizi che attengono alla motivazione o per errori di diritto.⁸⁹

Per il campo amministrativo, secondo una certa dottrina⁹⁰, lo schema della condanna generica e del frazionamento in due distinte pronunce (l'una sull'*an debeat* e l'altra sul *quantum*) non è applicabile in quanto la decisione del g.a. avrebbe un oggetto del tutto diverso da quello della sentenza *ex* articolo 278 c.p.c.. Si tratterebbe, nel primo caso, della sola validità dell'atto impugnato.

Allora, il giudice della cognizione affermerebbe l'esistenza del danno ed i criteri determinativi del *quantum* senza, tuttavia, individuarli direttamente.

Tale compito infatti, verrebbe rimesso all'Amministrazione medesima ed il g.a. solo in qualità di giudice di ottemperanza (si veda in seguito) potrebbe successivamente intervenire.

Un ulteriore aspetto dell'obbligazione risarcitoria in materia fiscale concerne il tema dell'esecuzione forzata contro l'A.F., soggetto legittimato passivo dell'azione intentata dal contribuente per il danno subito.

Rimandiamo al terzo capitolo per le tematiche relative all'introduzione del modello delle Agenzie fiscali che, a partire dal 1 gennaio 2001, sarebbero subentrate in tutti i

⁸⁶ Sentenza pubblicata in Mass. 1993 pag. 803.

⁸⁷ G. Boletto op. cit. pag. 83.

⁸⁸ Cfr. Cass. civ. n. 2965\1983 in Arch. civ. 1983 pag. 872.

⁸⁹ Cfr. Trib. Genova 24\11\1993 in Nuova giur. civ. 1993, I, pag. 390 con nota di A. Calabrese.

⁹⁰ Ivone Cacciavillani "Il procedimento di liquidazione del danno da atto amministrativo illegittimo" in Giust. civ. 2000 pag. 3060 e ss. (nota a T.A.R. del Veneto n. 1212\2000).

rapporti (quindi presumibilmente anche per le cause risarcitorie) facenti capo al Ministero delle finanze ed ai suoi dipartimenti.

Qui, invece, interessa trattare del profilo più specifico dell'esecuzione verso la P.A. e, in particolare, verso l'A.F..

Nel diritto comune⁹¹, si ritiene che l'esecuzione forzata non abbia il compito di stabilire autoritativamente quali comportamenti siano leciti e quali doverosi.

La finalità ultima è quella di soddisfare diritti correlati ad obblighi non adempiuti dando per scontata la loro esistenza.

Il processo con cui si realizza la tutela dei crediti pecuniari (che a noi interessano) è rappresentato, in particolare, dall'espropriazione forzata il cui fondamento risiede nell'articolo 2740 c.c. sulla responsabilità patrimoniale (si veda primo capitolo) e sull'articolo 2910 c.c. il cui I comma stabilisce che il creditore, per conseguire quanto gli è dovuto, può fare espropriare i beni del debitore.⁹²

L'espropriazione si articola in tre fasi: a) il pignoramento *ex* articolo 491 c.p.c. con cui s'individuano e si conservano i diritti del debitore ; b) la trasformazione del diritto pignorato in una somma di denaro; c) la distribuzione del ricavato.

Inoltre, l'esecuzione si struttura in modo corrispondente al tipo di circolazione di ciascun diritto sul piano sostanziale.

Le azioni esecutive⁹³, allora, hanno un solo soggetto (il creditore), non sono esclusive e sono fondate sul titolo esecutivo che dà diritto ad iniziare l'esecuzione senza bisogno di provare l'esistenza del diritto o della pretesa che si vuole soddisfare, salvo opposizione del creditore medesimo. Differente è, invece, il precetto che è atto formale contenente tutti gli elementi previsti dalla legge con cui il creditore intima al debitore di adempiere al titolo esecutivo entro un termine inferiore a dieci giorni.

Dopo questi concetti generali, ai fini del presente lavoro, interessa vedere come la P.A. (e quindi l'A.F. parte di essa) condannata al risarcimento del danno si pone rispetto all'esecuzione.

Premettiamo che, in relazioni alle azioni⁹⁴, si presenta il problema di stabilire quali di queste siano ammissibili nei confronti della P.A..

Da una parte sono ammesse pacificamente le azioni dichiarative e le azioni di condanna risarcitorie; dall'altra troviamo le azioni costitutive, ammesse solo in

⁹¹ F.P. Luiso op. cit. III parte Il processo esecutivo pag.43.

⁹² F.P. Luiso op. cit. pag. 58 e ss..

⁹³ Anna Maria Fasulo "Le azioni esecutive in generale e specificamente su titolo esecutivo e precetto" in www.aduc.it

⁹⁴ Virga "Diritto amministrativo", vol.2, Atti e ricorsi" Milano 1999 pag. 223 .

ipotesi tassativamente previste (il divieto, peraltro, non riguarda la P.A. che agisca *iure privatorum*) e le azioni possessorie e nunciatorie non ammissibili qualora la P.A. sia entrata in possesso del bene del cittadino in base ad un provvedimento autoritativo. Infine, i provvedimenti d'urgenza *ex* articolo 700 c.p.c. debbono considerarsi inammissibili allorché tendano a paralizzare l'efficacia del provvedimento amministrativo.

La P.A. che, condannata al risarcimento, non abbia corrisposto le somme dovute per sentenza, è sottoposta, come un cittadino privato, all'esecuzione forzata per le obbligazioni pecuniarie.^{94bis}

Sicuramente ammissibili verso la P.A. (e l'A.F.) sono, quindi, l'esecuzione nelle forme specifiche (unica ipotesi controversa sarebbe l'esecuzione specifica dell'obbligo di concludere un contratto) ed il processo di espropriazione che (si veda tra poco) ha dato luogo ad un grande numero di questioni, soprattutto per quanto riguarda la determinazione dei beni degli enti pubblici assoggettabili a pignoramento. In dottrina⁹⁵, si segnalano due difficoltà cui il cittadino privato andrebbe incontro.

La prima attiene all'impossibilità del g.o. di sostituirsi alla P.A. per l'emissione del mandato di pagamento. Infatti, la formazione del titolo di spesa è legata alle previsioni di bilancio.

La seconda è rappresentata dall'indisponibilità dei beni pubblici. Non sono, infatti, pignorabili i beni demaniali (qualunque sia la natura del demanio) ed i beni patrimoniali indisponibili finché sia attuale ed effettiva la destinazione alla pubblica funzione o al servizio pubblico (nessuna questione, invece, si pone per i beni patrimoniali disponibili per definizione liberi da vincoli).

Si ritiene, comunque, che queste stesse considerazioni e limitazioni valgano, oltre che in generale, anche per l'A.F. e, dal 2001, per le nuove quattro Agenzie fiscali.

Inoltre, per quanto riguarda il denaro della P.A. (e quindi delle Agenzie fiscali), che si trova depositato in tesoreria, la teoria tradizionale⁹⁶ riteneva che non potesse aver luogo il pignoramento se non nei limiti dei capitoli destinati a spese per liti giudiziarie.

Tale limitazione è stata, però, rimessa più volte di fronte alla Corte costituzionale che ha, comunque, ritenuto la questione non fondata (sentenza n. 138\1981^{96bis}).

^{94bis} Carotenuto "Condanna della P.A. al pagamento di somme: esecuzione forzata delle relative sentenze" in Nuova rass. 1994 pag. 2607.

⁹⁵ Virga op. cit. pag. 229.

⁹⁶ A.M. Sandulli "Manuale di diritto amministrativo" 1989.

^{96bis} Sentenza consultabile in www.giurcost.org/decisioni/Index.html

In un secondo momento, la Cassazione^{96ter} ha rilevato che i vincoli di destinazione meramente interni di bilancio non potevano condizionare l'esecuzione sulle casse della P.A., in quanto tali vincoli riguardavano solo le spese decise discrezionalmente e non quelle imposte da un giudicato.⁹⁷

Così, la S.C. ha affermato che il bilancio, contemplando tutte le entrate e tutte le uscite in una visione globale, non consente in alcun modo di collegare singole entrate a singole spese e non può essere considerato un vincolo in senso tecnico.⁹⁸

Particolarmente significativa anche la sentenza n.7864\1997⁹⁹ in cui è stato ribadito che la mera provenienza delle somme da entrate tributarie (queste ultime, una volta introdotte, non sarebbero più distinguibili da quelle privatistiche) e la mera iscrizione di tali entrate nel bilancio (non ostacolo al soddisfacimento del diritto del creditore) dell'ente pubblico sono elementi inidonei a giustificare l'impignorabilità. Quest'ultima può, infatti, discendere soltanto da un vincolo imposto per legge o da un provvedimento amministrativo.

Dopo il d.l. n. 669\1996 (secondo cui le Amministrazioni devono concludere le procedure di esecuzione relative a somme di denaro entro 60 giorni dalla notifica del titolo esecutivo) gli orientamenti dottrinari prevalenti, quindi, sono giunti alla conclusione che il denaro potesse rappresentare un bene patrimoniale disponibile anche se a determinate condizioni.

Si è, infatti, segnalata la presenza di due limiti alla pignorabilità del denaro: a) il limite temporale (contenuto nel d.l. sopra citato) di 60 giorni dalla notifica del titolo esecutivo (riconosciuto costituzionalmente legittimo dalla sentenza n. 132\1998 della Corte costituzionale ; b) il limite di destinazione in quanto la P.A. (ovvero nel nostro caso l'A.F.) può imprimere un vincolo specifico di destinazione alle somme per pubblico interesse. In questo modo, l'esecuzione forzata non turberebbe il normale andamento delle pubbliche funzioni.¹⁰⁰

In materia fiscale si è soliti, tuttavia, affermare che il creditore-contribuente avrebbe la possibilità di scegliere due strumenti nelle ipotesi in cui l'A.F. non dovesse dare spontanea esecuzione alla pronuncia: da un lato le procedura esecutiva (come già descritta); dall'altro il giudizio di ottemperanza *ex* articolo 70 dlgs. n. 546\1992.

^{96ter} Si veda sentenza n. 323\1981.

⁹⁷ F. Caringella, L. Delpino, F del Giudice "Diritto amministrativo" pag. 827.

⁹⁸ Cass. n. 1609\1987; Nigro "Giustizia amministrativa" 2000.

⁹⁹ Sentenza pubblicata in Riv. di Giur. trib. n. 4\1998.

¹⁰⁰ Virga op. cit. pag. 231.

Per quanto riguarda quest'ultimo istituto, si sottolinea il collegamento con la sentenza di condanna risarcitoria emessa contro l'A.F. (ovvero le Agenzie fiscali), individuabile, in particolare, nei giudizi per mancato o ritardato rimborso d'imposta indebita (per il problema della giurisdizione in ordine agli interessi rinviamo, però, ai paragrafi successivi).

Premettiamo che, in origine, il giudizio di ottemperanza nel campo amministrativo era solo per le sentenze civili del g.o. e solo in un secondo momento la giurisprudenza del C.d.S. ha provveduto ad effettuare un'estensione al g.a..

In ordine a quest'ultimo punto, possiamo affermare che è sorto un nuovo modello ove il g.a. non solo ordina un certo comportamento alla P.A. ma controlla l'adempimento di tale obbligo anche tramite sostituzione (ossia mediante nomina di un commissario *ad acta*).

In ordine a quest'ultima figura molto controversa, tuttavia, è risultata la natura giuridica. Da una parte^{100bis} si è ritenuto che esso fosse un organo ausiliario del giudice, dall'altra^{100ter} un organo straordinario della stessa P.A..

Molto rilevante è stato, peraltro, l'intervento della legge n. 205\2000 che ha eliminato il giudicato come presupposto per esperire il giudizio di ottemperanza (ora è sufficiente la sentenza non sospesa).

Essa, inoltre, consacrando il principio risarcitorio in campo amministrativo, ha finito per attribuire al processo di ottemperanza una funzione molto peculiare: quella di assicurare alla parte vittoriosa del giudizio di cognizione il conseguimento del "bene della vita" perseguito col ricorso accolto.¹⁰¹

In giurisprudenza, il problema che si è posto è stato quello di definire la natura del rapporto tra questo istituto e la tutela risarcitoria.¹⁰²

L'orientamento del C.d.S. è contrastante sul punto: in alcune decisioni¹⁰³ si esclude la possibilità di proporre per la prima volta nel giudizio di ottemperanza la domanda di risarcimento del danno proprio in virtù della funzione servente rispetto al giudizio

^{100bis} A.M. Sandulli "Manuale di diritto amministrativo" 1989.

^{100ter} Si veda C.d.S., sez. VI, 24\03\1998, n. 353.

¹⁰¹ Cacciavillani op. cit. pag. 3063; si veda anche Cacciavillani "Il giudizio di ottemperanza –il processo esecutivo amministrativo" 1998.

¹⁰² Carlo Emanuele Gallo "Risarcimento del danno e giudizio di ottemperanza" in Resp. civ. 2003 in tema di rapporti tra tutela risarcitoria e giudizio di ottemperanza .

¹⁰³ In questo senso C.d.S., sez. IV, 1\02\2001 n. 396 e sez. VI, 18\06\2002 n. 3332 in Dir. proc. amm. 2002 pag. 663 con nota di S.Valaguzza "Giudicato amministrativo di annullamento ed effetti risarcitori" e di M.Andreis" Giudizio di ottemperanza e sussidiarietà della domanda risarcitoria in Foro Amm. -C.d.S. 2002.

di cognizione; in altre pronunce¹⁰⁴, invece, si è fatto proprio l'orientamento dei T.A.R. secondo cui il ricorso d'ottemperanza avrebbe una sua connotazione anche cognitoria.

Secondo alcune correnti dottrinarie¹⁰⁵, il giudizio di ottemperanza si configurerebbe prevalentemente come giudizio di esecuzione in cui non può essere riconosciuto un diritto nuovo rispetto a quello fatto valere con la sentenza da eseguire.

La stessa l. n. 205\2000, infatti, pare arricchire più la fase della cognizione (tramite il riconoscimento, in capo al g.a., del potere di disporre l'esecuzione per mezzo del risarcimento ed in forma specifica) che rafforzare il ruolo del stesso giudizio di ottemperanza. Il giudizio della cognizione, infatti, assorbirebbe al suo interno aspetti che erano propri già di questo secondo giudizio.

Passando dal settore amministrativo a quello fiscale (come anticipato), possiamo constatare che il giudizio di ottemperanza ha rappresentato una delle più importanti innovazioni del nuovo processo tributario.

In dottrina¹⁰⁶, tuttavia, si sono manifestati contrapposte tendenze sulla possibile configurabilità di un vizio di incostituzionalità (l'istituto richiederebbe una potestà che appartiene solo al g.a.) sotto il profilo dell'eccesso di delega ed un acceso dibattito sull'ambito di applicabilità del giudizio *de quo* che presenterebbe, peraltro, un forte nesso con la tematica della natura del processo tributario (giudizio sull'atto o sul rapporto giuridico sottostante).

In passato, la tesi dell'inammissibilità del giudizio di ottemperanza in materia fiscale si fondava sulle seguenti argomentazioni¹⁰⁷: a) la titolarità in capo al contribuente della posizione di diritto soggettivo e non di interesse legittimo;

b) il Fisco poneva in essere solo un'attività dovuta e vincolata;

c) l'attività di rimborso si poneva fuori dal perseguimento dei fini pubblici.

Tutte queste preclusioni dogmatiche e giuridiche sono state, oramai, superate.

In punto di criteri di interpretazioni dell'istituto *de quo*, dobbiamo constatare che gli articoli 69 e 70 dlgs.n. 546\1992 prevedono due diverse azioni: l'esecuzione forzata ed il ricorso al giudizio di ottemperanza disciplinato dalla normativa tributaria.

In particolare, la seconda disposizione disciplina i presupposti^{107bis} e le condizioni essenziali per la proposizione del ricorso: a) la sentenza della Commissione tributaria

¹⁰⁴ Cfr. C.d.S., sez. V, 25\02\2003 n. 1077 in C.d.S. 2003, I, pag. 433.

¹⁰⁵ C.E. Gallo op. cit..

¹⁰⁶ Bafile "Il nuovo processo tributario" 1994.

¹⁰⁷ Angelo Buscema "Profili teorici e pratici del giudizio di ottemperanza" in Fisco n. 17\1994 pag. 4214.

passata in giudicato ai sensi dell'articolo 324 c.c (necessaria è l'immutabilità giuridica della medesima pronuncia); b) l'inadempimento dell'ufficio del Ministero delle finanze (ovvero delle Agenzie fiscali) o dell'Ente locale agli obblighi nascenti dalla sentenza.

Il suddetto ricorso, inoltre, deve essere indirizzato al Presidente della Commissione tributaria competente prodotto in due originali di cui uno è inviato all'ufficio fiscale tramite la segreteria del giudice.

La novità fondamentale è, però, rappresentata dall'attribuzione dell'istituto alla giurisdizione esclusiva delle Commissioni non vincolate alle richieste del ricorrente e con la funzione di stabilire i modi di esecuzione della sentenza di condanna.¹⁰⁸

E' stato rilevato, infatti, che questa previsione comporterebbe un'importante implicazione. Il giudizio *de quo* troverebbe, cioè, sicura applicazione rispetto alle sentenze del giudice tributario.

Resterebbe, tuttavia, impregiudicato il quesito se le due forme di tutela (esecuzione forzata ed ottemperanza) siano considerate alternative o cumulabili.

In dottrina, sono state espresse diverse opinioni. Secondo un primo orientamento¹⁰⁹ il rimedio dell'ottemperanza è consentito solo per le sentenze di condanna al pagamento di somme costituenti titolo esecutivo.

Altri autori¹¹⁰ interpretano la riserva contenuta nell'articolo 70 nel senso che l'ottemperanza opererebbe solo per quei giudicati che non possono avvalersi della procedura del codice di rito civile.

Secondo altro autore¹¹¹ il contribuente può ricorrere sia all'azione esecutiva ordinaria, sia all'azione prevista dal giudizio di ottemperanza dinanzi al giudice tributario.

Infine, citiamo anche la corrente dottrina¹¹² che ritiene esperibile il rimedio dell'ottemperanza dinanzi alla Comm. Trib. solo ove il contribuente abbia agito infruttuosamente *ex* articolo 475 c.p.c..

In proposito, la Corte di Cassazione¹¹³, inizialmente, aveva sostenuto la tesi del giudizio di ottemperanza come alternativo \ cumulativo; in un secondo momento¹¹⁴,

^{107bis} Si veda per approfondimenti Cesare Glendi "Giudizio di ottemperanza: presupposti e limiti" in Corr. Trib. n. 19\2000 pag. 1364 e ss in tema di profili formali e sostanziali dell'istituto.

¹⁰⁸ A. Buscema op. cit..

¹⁰⁹ Bafile op. cit..

¹¹⁰ A.ed M. Finocchiaro "Commentario al nuovo contenzioso tributario" Milano 1995.

¹¹¹ Succio "Il giudizio di ottemperanza nel nuovo contenzioso tributario" in Dir. prat. trib. 2000, II, pag. 1281e ss..

¹¹² Aleggretti "L'esecuzione delle sentenze nel nuovo processo tributario" in Fisco 1993 pag. 11797.

invece, il rimedio è stato del tutto escluso, configurandosi l'esistenza di un diritto soggettivo in capo al creditore nei cui confronti l'A.F. doveva porre in essere un atto dovuto.

In contrapposizione a quest'ultimo orientamento, si è posto il C.d.S.¹¹⁵ che ha considerato, in capo al contribuente, una semplice facoltà di scelta tra l'esecuzione *ex* articolo 474 c.p.c. e il giudizio *ex* articolo 70 dlgs. n. 546/1992.

Significative, in particolare, le pronunce di due Comm. Trib.: a) la Comm. Trib. Prov. di Foggia n.121/2001¹¹⁶ secondo cui il giudizio di ottemperanza tributario avrebbe carattere esclusivamente esecutivo mentre quello amministrativo avrebbe carattere misto; il collegio pugliese, quindi, propone la tesi della pregiudizialità ove vi sarebbe una sequenza logica-giuridica tra procedura processual-civilistica e processual-pubblicistica;

b) la Comm. Trib. Reg. della Lombardia n. 462/2001¹¹⁷ (sostenitrice della teoria della concorrenzialità), invece, il legislatore avrebbe lasciato al contribuente la scelta dello strumento più conveniente.

Oltre le tematiche dell'applicazione dell'articolo 70 alle pronunce delle vecchie Commissioni tributarie¹¹⁸ e della dubbia sussistenza della soccombenza virtuale anche in sede di giudizio di ottemperanza (che esulano dal presente lavoro), dobbiamo segnalare che uno dei problemi defaticanti per il contribuente è di ottenere in concreto dall'A.F. l'esecuzione di sentenze che dispongono non solo rimborsi ma anche interessi e rivalutazione monetaria a titolo risarcitorio.

In proposito, degna di nota è la sentenza della Comm. Trib. Reg. dell'Abruzzo n. 40/2001¹¹⁹ (già citata nel precedente capitolo) ove l'A.F. è stata condannata all'ottemperanza in quanto essa non ha adempiuto all'obbligo scaturente dal giudicato di corrispondere gli stessi interessi e la rivalutazione suddetta. Il giudizio di ottemperanza è costituito dalla verifica se il Fisco abbia o meno attribuito all'interessato quell'utilità che la sentenza ha riconosciuto come dovuta.

¹¹³ Cfr. Cass., SS.UU.13/08/1979 n.4071 in Giust. civ. 1980, I, pag. 145.

¹¹⁴ Cfr. Cass. SS.UU.9/03/1981 n.1299 in Giust. civ. 1981, I, pag. 1303.

¹¹⁵ Cfr.C.d.S. ad. Plen. 4/11/1980 n.43 in Cons. St. 1980, I, pag.1481 e ss; C.d.S. ad. plen. 8/10/1985 n. 19 in Cons. St. 1985, I, pag. 1029.

¹¹⁶ Sentenza pubblicata in Fisco 2001 pag. 15424.

¹¹⁷ Sentenza pubblicata in Giust. civ. 2002.

¹¹⁸ Si veda sentenza Comm. Trib. Prov. di Pisa n. 121/1997 pubblicata in Riv. Giur. trib. n. 6/1998 secondo cui è ammissibile, davanti alle nuove commissioni tributarie provinciali e regionali, il giudizio di ottemperanza previsto dall'articolo 70 del dlgs. n.546/1992 per l'esecuzione di decisioni passate in giudicato, pronunciate dalle vecchie Commissioni tributarie, data la natura processuale della predetta norma.

¹¹⁹ Sentenza pubblicata in Guida normativa del 13/07/2001 pag. 33.

Tale decisione è molto significativa proprio per comprendere il collegamento tra l'istituto dell'ottemperanza in materia fiscale e quello della responsabilità civile dell'A.F..

Un recentissimo intervento è stato dato, inoltre, dalla sentenza della Cassazione n.4126\2004¹²⁰ (già anticipata nel capitolo precedente) in base alla quale il ricorso per l'ottemperanza è ammissibile anche se la sentenza di condanna (quindi anche quella risarcitoria in materia di interessi e svalutazione monetaria) non contiene espressamente perentorie e dettagliate istruzioni ad agire.

Inoltre, sempre la S.C. ha stabilito che il ricorso per Cassazione contro queste sentenze di ottemperanza è ammissibile solo per inosservanza delle norme sul procedimento in quanto la denuncia della loro violazione include il controllo sia delle condizioni sia dei presupposti dell'azione (tesi del rifiuto del doppio grado di giurisdizione).

La stessa S.C. ha, poi, affermato che il ricorso per l'ottemperanza non è limitato alle ipotesi di pronuncia definitiva che esaurisce l'intera controversia.

In queste ipotesi, infatti, il contribuente può chiedere l'attuazione coattiva anche di singole parti rispetto alle quali si sia formato il giudicato interno. L'A.F. è, dunque, soccombente su alcune questioni ma non impugna la sentenza che diventa definitiva su tali parti.

In dottrina¹²¹, tuttavia, si è fatto presente che vi sarebbe un altro rimedio (di tipo amministrativo) che il contribuente potrebbe utilizzare per far fronte ad un insufficiente stanziamento nei capitoli di spesa o all'esaurimento dei fondi destinati a tale scopo.

Si tratta dello strumento previsto *ex* articolo 14 della l. n. 30\1997 (che ha convertito il d.l. n. 669\1996 già citato) in cui si prevede, in particolare, l'emissione da parte del dirigente responsabile della spesa di uno speciale ordine di pagamento rivolto all'istituto tesoriere da regolare in conto sospeso.

Attraverso questo meccanismo, quindi, si attribuisce all'ufficio fiscale obbligato al pagamento la provvista necessaria per farvi fronte.

L'attivazione di tale procedura, tuttavia, presuppone l'esistenza del titolo esecutivo e l'intervenuta notificazione all'A.F..

¹²⁰ Sentenza la cui massima è riportata in Sole 24 ore del 31\03\2004.

¹²¹ Alberto Rossi "Esecuzione concreta delle sentenze di condanna dell'A.F. al rimborso" in Fisco n. 24\2000 pag. 7918.

5-2. Problematiche in tema di giurisdizione.

5-2-a. Evoluzione storica del contenzioso tributario italiano dalle soglie dello Stato di diritto alla riforma del 1972.

Ai fini del presente lavoro sulla responsabilità per danni dell'A.F. e per comprendere meglio le problematiche in ordine al rapporto tra giurisdizione e risarcimento del danno in materia fiscale, si ritiene opportuno ripercorrere le tappe più significative della storia del contenzioso tributario fino a delinearne i caratteri fondamentali attuali.

Tutte queste considerazioni possono essere, infatti, utili (nel presente lavoro) per affrontare la questione se ad accordare il risarcimento al contribuente che ha subito il pregiudizio patrimoniale o esistenziale siano competenti il g.o. oppure le stesse Commissioni tributarie.

Notiamo che la dottrina e la giurisprudenza si sono, talvolta, schierate a favore del giudice civile ed amministrativo (tesi restrittiva), mentre in altre occasioni hanno sostenuto la tesi espansionistica della giurisdizione delle medesime Commissioni.

Nel periodo anteriore al 1972¹²², le Commissioni tributarie erano, in una fase iniziale, considerate organi amministrativi istituiti per l'accertamento dell'imposta della ricchezza mobile.

Questi organi di giustizia nell'Amministrazione avevano il compito di controllare l'attività degli uffici fiscali ma non erano né in posizione di terzietà o di indifferenza rispetto l'esito della lite.¹²³

Con la legge abolitrice del contenzioso amministrativo del 1865, tuttavia, la tutela dei cittadini verso la P.A. in materia fiscale fu affidata al g.o..¹²⁴

Le Commissioni *de quibus* non furono, però, abolite ma assunsero la veste di organi contenziosi giudicanti i ricorsi relativi alle imposte dirette e alla maggior parte di quelle indirette.

Si delineò, così, un sistema molto complesso, articolato in tre gradi di giudizio (distrettuale, provinciale e centrale) cui si aggiungeva quello di fronte al g.o..¹²⁵

Invero, quest'articolazione rispondeva alla duplice esigenza di conservare da una parte organi esclusivamente competenti in ordine al settore delle controversie di

¹²² G. Falsitta "Manuale di diritto tributario" 1997 pag. 623 a proposito della giurisdizione ordinaria, amministrativa e dei giudici speciali.

¹²³ F. Batistoni Ferrara "Appunti sul processo tributario" 1995 pag.4.

¹²⁴ P. Russo voce "Contenzioso tributario" in Digesto discipline pubb. 1989 pag. 473 e ss..

¹²⁵ G. Falsitta op. cit..

estimazione e, dall'altra, di concedere la massima tutela alle situazioni soggettive poste in capo al contribuente.

Con l'intervento della legge del 1889 (istitutiva della quarta sezione del Consiglio di stato) si tracciò la linea di confine tra la sfera del g.o. e quella del g.a. basata sul criterio del *petitum* sostanziale senza, tuttavia, che questo potesse alterare il modello esistente allora per il processo tributario.¹²⁶

Infatti, lo stesso R.D. n. 1639\1936 ribadiva la giurisdizione del giudice ordinario con specifico riferimento alle controversie rispetto alle quali sussisteva altresì la competenza delle Commissioni tributarie.

L'entrata in vigore della Costituzione repubblicana è stata, in materia, particolarmente significativa in quanto essa ha dettato una serie di disposizioni in punto di giurisdizioni speciali (si veda, in particolare, il divieto di istituzione di nuovi giudici speciali, la conservazione di alcuni giudici speciali espressamente individuati o l'obbligo per il legislatore ordinario di procedere entro cinque anni alla revisione degli organi speciali esistenti nel 1948).

Molto incerto restava, poi, il problema della natura¹²⁷ amministrativa (basata sulla negazione dell'imparzialità e sull'assenza di garanzie personali dei membri e sulla nomina dei membri spettante alla stessa autorità finanziaria) o giurisdizionale (fondata sull'adozione di forme proprie del processo civile) di tali Commissioni.

La dottrina era completamente divisa sul punto visto che, se si fosse adottata la tesi amministrativistica, sarebbe risultato evidente l'incostituzionalità del sistema per violazione dell'articolo 113 Cost..¹²⁸

Nell'ambito della giurisprudenza di legittimità, la Cassazione aveva sempre accolto la tesi della giurisdizionalità in quanto temeva il rischio che il g.o. dovesse farsi carico di innumerevoli liti tributarie con l'inevitabile conseguenza di bloccare l'amministrazione della giustizia.

La Corte Costituzionale^{128bis}, invece, si è posta in contrasto con quest'interpretazione, facendo leva sul fatto che i componenti erano nominati dall'Intendente di finanza e dal Ministro.

In ordine alla riforma del 1972, due sono stati i punti principali che sono emersi da questa disciplina: a) il legislatore ha preso posizione sul contrasto insorto sulla natura

¹²⁶ P. Russo op. cit..

¹²⁷ G. Falsitta op. cit. pag. 623.

¹²⁸ F. Batistoni Ferrara e M.A. Grippa Solvetti "Lezioni di diritto tributario" pag. 202 parte generale in tema di Commissioni tributarie.

^{128bis} Si vedano le ordinanze n. 6 e 10 del 1969 commentate da F. Batistoni Ferrara op. ult. cit..

delle Commissioni riconoscendo il carattere di organi giurisdizionali (la stessa dottrina e la Corte costituzionale hanno, poi, superato i dubbi connessi con la novità o la sopravvivenza delle vecchie Commissioni);

b) l'assetto unitario conferito alle Commissioni sebbene a fasi parzialmente variabili ed alternative.¹²⁹

Dal punto di vista della giurisdizione del giudice tributario, essa è stata configurata in termini di esclusività ma con la presenza di limiti interni ed esterni.¹³⁰

In particolare, riguardo alla prima nozione, ciò significa che nelle ipotesi di controversie relative alle imposte specificate dall'articolo 1 del d.p.r. n. 636/1972 il ricorso alle commissioni costituisce l'unico e necessario rimedio senza la possibilità di regimi di tutela alternativa.

In punto di competenza, quella territoriale è stata sancita come inderogabile; quella per materia ha coinciso con la giurisdizione; infine, quella per valore non ha avuto alcun senso perché nel processo tributario non sono stati previsti limiti di valore all'attribuzione della controversia alla Commissione.¹³¹

Tassativi sono stati, inoltre, gli atti impugnabili elencati nell'articolo 16 del suddetto decreto di riforma che, peraltro, ha disposto in negativo che gli atti diversi da quelli indicati non fossero impugnabili autonomamente.

Quindi, dal punto di vista sostanziale, l'azione di prelievo doveva essere attuata in forme tipiche senza arbitrio degli uffici fiscali accertatori.

Rinviamo ai paragrafi successivi per gli approfondimenti relativi alla tematica della natura del processo tributario che potrebbe presentare aspetti rilevanti anche in punto di risarcimenti del danno a favore del contribuente.

Inoltre, segnaliamo gli ultimi profili in ordine alla disciplina processuale e alle impugnazioni.¹³²

La prima era assai scarna nonostante la previsione dell'articolo 39 del d.p.r. *de quo* il quale dispone che al procedimento tributario si applicano, in quanto compatibili con le norme del decreto e le leggi d'imposta, le norme contenute nel libro primo del codice di procedura civile con esclusione di alcuni articoli.

In verità, essa ha provocato incertezze circa la possibilità di colmare i vuoti della disciplina del processo tributario facendo ricorso al metodo per analogia.

¹²⁹ P. Russo op.cit. pag. 499.

¹³⁰ P. Russo op.cit. .

¹³¹ F. Batistoni Ferrara op. ult. cit..

¹³² P. Russo op. cit. pag. 501-502.

Per quanto riguarda il secondo aspetto, invece, rilevavano una fase di appello davanti alla Commissione di secondo grado ed una successiva fase di impugnazione che può realizzarsi alternativamente davanti alla Commissione centrale o alla Corte d'Appello.

Quest'ultimo profilo, nonostante la maggiore razionalità e snellezza introdotta, ha costituito una peculiarità nei confronti del modello ricorrente con riguardo a tutti altri processi esistenti nel nostro ordinamento.

Infine, dobbiamo constatare come la disciplina contenuta nel decreto presentava difetti e lacune. Non vi era, infatti, tutela cautelare, né obbligo di assistenza tecnica, né condanna alle spese.

La stessa composizione delle Commissioni, poi, era fortemente criticabile sia per la scarsa preparazione degli stessi giudici sia perché quello di membro della Commissione era considerato un lavoro occasionale e poco remunerato.

5-2-b. La riforma ex dlgs. n. 546\1992 e successive evoluzioni.

L'esigenza di una riforma si è realizzata nel 1991-1992 con la legge n. 413\1991 con cui il Parlamento ha delegato il Governo in materia di ordinamento di Commissioni e processo tributario.

In attuazione della suddetta delega sono stati emanati il dlgs. n. 545\1992 e 546\1992 che, tuttavia, non hanno posto rimedio ai difetti del sistema precedente.

Nel primo decreto, il legislatore ha richiesto sul piano della professionalità l'esigenza di una preparazione nell'ambito delle discipline economiche e giuridiche, prevedendo che gli organici dei giudici tributari siano determinati in numero non inferiore a quello dei componenti delle stesse Commissioni.

Inoltre, sono state introdotte una serie di incompatibilità che hanno contribuito a ridurre il livello tecnico degli stessi membri delle Commissioni.¹³³

Il secondo decreto, invece, è stato quello più significativo ai fini della giurisdizione e, quindi, indirettamente, del tema oggetto del presente lavoro (responsabilità civile dell'A.F. ed obbligazione risarcitoria in materia fiscale).

Premettiamo che il suddetto decreto ha rivisto l'articolazione degli organi della giurisdizione, i requisiti ed i sistemi di nomina dei giudici tributari ed ha previsto che il giudizio non si concluda più con una decisione ma con una vera sentenza cui si giunge al termine del processo.

¹³³ F. Batistoni Ferrara "Appunti sul processo tributario" pag. 23.

Tra le novità più importanti abbiamo, in primo luogo, che il suddetto provvedimento ha adeguato le norme del processo tributario a quelle del processo civile.¹³⁴

Infatti, sul piano delle fonti, da parte di una certa dottrina, si è ritenuto che sia stato creato un *corpus* normativo autonomo che può essere designato come diritto processuale tributario mentre la disciplina del processo civile si è posta come parte integrante e non come semplice parametro di rinvio.¹³⁵

In particolare, il modulo generale di raccordo è stato dato dall'articolo 1, II comma del dlgs. n. 546\1992 ove si stabilisce che le norme da applicare per prime (priorità applicativa) da parte delle Commissioni sono quelle del suddetto decreto.

Quindi, le disposizioni speciali contenute nel decreto *de quo* presentano un carattere gerarchicamente primario e superiore.

In punto di incompatibilità (cui fa riferimento lo stesso articolo 1), invece, la Cassazione¹³⁶ ha ritenuto che essa vada intesa non solo come contrasto assoluto ma anche tale da comportare una disarmonia non autorizzata.

Oltre a questo generale rinvio, però, nel decreto risultano specifici richiami a singole norme o a gruppi di esse che si possono presentare in chiave positiva e negativa o intere trasposizioni di norme e di veri e propri istituti.¹³⁷

Quindi, sono oramai superate la prospettiva dell'integrazione analogica, la logica dei rinvii formali e la configurazione di un c.d. diritto processuale comune.

In secondo luogo, ha rilevato l'introduzione delle spese processuali in base al principio della soccombenza (argomento già analizzato nell'ambito delle fattispecie illecite dell'A.F. verso il contribuente).

In terzo luogo, si è verificato un ampliamento della stessa giurisdizione alle controversie in materia di imposte e tributi comunali e relative sovrimposte e addizionali (si tratterebbe, in realtà, di un'estensione ancora circoscritta a imposte e tributi nominati).

Questo connotato, tuttavia, ha posto una serie di dubbi di costituzionalità rispetto all'articolo 102 Cost. per la creazione di un giudice speciale attuata con la sottrazione di competenze spettanti precedentemente al giudice ordinario.¹³⁸

¹³⁴ F. Batistoni Ferrara op.ult.cit. pag. 25.

¹³⁵ Si veda in proposito Cesare Glendi "Le fonti del diritto tributario" in Corr. trib. n.1\2001 pag. 47 e ss..

¹³⁶ Cfr. Cass. n. 210\1986 in Rass.Trib. 1986, II, pag. 238.

¹³⁷ C. Glendi op. cit..

¹³⁸ F. Batistoni Ferrara " Appunti sul processo tributario" 1995 pag. 24-25.

Per quanto riguarda, invece, l'analisi delle materie rientranti in tale giurisdizione e degli atti impugnabili, rinviamo al paragrafo relativo alle innovazioni introdotte dalla legge finanziaria del 2002 ed ai diritti patrimoniali consequenziali in materia fiscale. Ulteriore elemento normativo¹³⁹ degno di nota, tuttavia, è stato il decreto presidenziale del Primo Presidente della Corte di Cassazione del 19 giugno del 1999 n.61 che ha istituito, con immediata efficacia esecutiva, la quinta sezione civile della Cassazione per la trattazione delle controversie tributarie.

In verità, in una delle bozze del progetto "Marongiu" era già figurata l'aggiunta all'articolo 62 del dlgs. n. 546\92 di un comma 2-*bis* relativo ad un'apposita sezione tributaria ma essa era poi scomparsa senza lasciare più traccia.

Premettiamo che, secondo alcune correnti¹⁴⁰, le Commissioni "farebbero sistema" con la S.C., così come avviene per i giudici ordinari: questioni di merito al giudice tributario; questioni di legittimità alla Cassazione nella sezione speciale.

In dottrina¹⁴¹, però, sono state profilate due prospettive: a) la prima (recessiva) secondo cui la nuova Sezione si sarebbe ridotta ad un mero fatto di organizzazione interna;

b) la seconda (dominante) in base alla quale quest'apposita Sezione avrebbe dovuto accelerare la c.d. "*reductio ad unitatem*" della giurisdizione tributaria affinché quest'ultima acquistasse una piena autonomia costituzionale.

Inoltre, gli stessi orientamenti¹⁴² hanno messo in luce l'esistenza di altri tre importanti riflessi che l'istituzione della quinta sezione potrebbe avere *de iure condendo*.

In primo luogo, sul piano del processo tributario, si è prospettata la possibilità di un allargamento del giudizio *de quo* a tutte le controversie fiscali.

Da qui, si potrebbe pensare (ma la tematica è tuttora ancora molto dubbia) di condurre anche le cause risarcitorie (quindi non solo quelle per gli interessi o il danno da svalutazione) tra A.F. e contribuente alla giurisdizione tributaria.

In secondo luogo, l'unità della giurisdizione dovrebbe estendersi all'unità formale della disciplina del processo con la previsione di un organico di magistrati reclutati per concorso, sufficientemente pagati e a tempo pieno.

¹³⁹ C.Glendi "Istituzione della quinta sezione civile presso la suprema Corte di Cassazione" in Corr. trib. n. 41\1999.

¹⁴⁰ A. Fantozzi "Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria" in Riv. dir. trib. n.1\2004 pag. 7.

¹⁴¹ C. Glendi op. cit. pag. 3054 in ordine alle prospettive future.

¹⁴² C. Glendi "Dalla quinta sezione civile della S.C. all'unità dell'ordinamento tributario" in Riv. giur. trib. n. 1\2000.

In terzo luogo ed ultimo luogo, sul piano ordinamentale si auspica una vera e propria codificazione del diritto tributario anche se nessun tentativo di questo genere è stato fino ad ora avviato.

La formazione di questa sezione ha avuto, quindi, una funzione storico-istituzionale di gran portata. Due le prospettive sottolineate in proposito.¹⁴³

Essa (come si osserva in dottrina) si è posta, da una parte, come approdo fattuale dell'evoluzione specialistica del processo tributario.

Infatti, la spiccata specificità del processo *de quo* trova attuazione in questa speciale struttura di vertice (la specialità è dal punto di vista sia della materia sia del profilo strutturale).

Dall'altra e, soprattutto, in prospettiva futura, la stessa sezione potrebbe rappresentare la base di avvio per la c.d. "ordinarizzazione" della giurisdizione a livello istituzionale tramite la propria autonomia (interna ed esterna) e la funzione nomofilattica unificante (proprio, infatti, tramite i *dicta* e la loro persuasività la S.C. conquisterà sul campo una più ampia ed accresciuta autonomia).

In questo modo, si potrebbe pervenire ad una giurisdizione tributaria in posizione paritaria rispetto a quella amministrativa ma distinta in ragione delle rispettive materie.

Giova, tuttavia, ai fini di una miglior comprensione della tematica anche se solo per accenni, specificare la differenza tra specialità e ordinarizzazione.¹⁴⁴

Il primo concetto si manifesta sotto diversi profili. Quanto alle origini e al suo iter evolutivo, tutta la storia del contenzioso tributario è stata caratterizzata dal connotato della specialità e da quello dell'"interstizialità" tra giudici ordinari ed amministrativi. Dal lato soggettivo, allora, quella tributaria è una giustizia speciale amministrativa mentre, dal punto di vista oggettivo, la giustizia tributaria è influenzata dalla specialità del diritto tributario.

Come ultimi interventi segnaliamo, a mò di anticipazione (il tema sarà, infatti, sviluppato nel paragrafo successivo), in primo luogo, la legge finanziaria del 2002 che all'articolo 12 ha operato una completa riscrittura dell'articolo 2 del dlgs. n. 546\1992 concernente la giurisdizione delle Commissioni tributarie senza, peraltro, suscitare dubbi di incostituzionalità per violazione dell'articolo 102 Cost. (che contempla il divieto di istituire nuovi giudici speciali) o 111 Cost. (che prevede i

¹⁴³ C. Glendi "Ordinarizzazione del processo tributario e specialità della Sezione tributaria della Corte di Cassazione" in Rassegna tributaria n. 4\2001 pag. 1034 e ss..

¹⁴⁴ C. Glendi op.cit. pag. 1032

principi relativi al giusto processo, alla terzietà e all'imparzialità della tutela giurisdizionale).

In secondo luogo¹⁴⁵, l'articolo 16 *ter* del d.l.n.452\2001 conv. in l. n. 16\2002 che ha esteso la capacità di assistenza tecnica agli spedizionieri doganali per le materie concernenti i tributi amministrati dall'Agenzia delle Dogane e l'articolo 16 *quater* dello stesso decreto che ha riformato il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria prevedendone alcune modifiche nella composizione.

5-2-c.La legge n. 448\2001 ed i suoi riflessi in materia fiscale.

Prima di esaminare le novità introdotte dalla legge finanziaria del 2002 (che ha completamente rovesciato la tecnica normativa della norma "novellata") nell'ambito delle materie rientranti nella giurisdizione delle Commissioni e gli sviluppi possibili di questa per una tutela risarcitoria accordata direttamente dal giudice tributario, si ritiene opportuno esaminare la natura e l'oggetto del processo tributario fino al 2001. Premesso che, secondo una certa dottrina, si può parlare di carattere "ibrido" del processo tributario confermato, peraltro, dalle formule giurisprudenziali di *provocatio ad opponendum* e impugnazione-merito.¹⁴⁶

Secondo questa ricostruzione, da un lato vi sarebbe un processo sul modello di quello amministrativo; dall'altro, si inciderebbe sul rapporto obbligatorio definendo il presupposto del tributo.

Una questione molto dibattuta, allora, riguarda se, quando sono impugnati gli atti impositivi (di accertamento o di riscossione ad esempio), il giudizio sia di accertamento del rapporto obbligatorio d'imposta oppure di annullamento.

Tutto questo, naturalmente, finisce sia per influenzare la misura di tutela di cui il contribuente può disporre di fronte all'A.F. sia per presentare significativi collegamenti con la responsabilità civile della medesima Amministrazione.

Il dlgs. n. 546\1992 non fissa, in proposito, alcuna soluzione normativa espressa.

L'orientamento della Corte di Cassazione ha sostenuto, per lungo tempo, che il ricorso contro l'atto dell'A.F. consistesse nell'accertamento dell'obbligazione tributaria sorta *ex lege*.

Più di recente, la stessa S.C. avrebbe, però, affermato che la Commissione tributaria è giudice sia dell'atto sia del rapporto (legittimità formale e sostanziale).

¹⁴⁵ Appunti riforma: Processo tributario (AIGA) in <http://www.aiga.it>

¹⁴⁶ A. Fantozzi op. cit. pag. 10 in tema di attuali caratteristiche del processo tributario.

In dottrina, si sono contrapposte, in particolare, due teorie (già menzionate nel terzo capitolo):

- a) quella dichiarativa¹⁴⁷, la quale si fonda sulla fonte legale dell'obbligazione tributaria, sulla natura non provvedimentale degli atti di accertamento e sulla posizione di diritto soggettivo del contribuente, qualifica il processo tributario come giudizio di accertamento (detto anche impugnazione-merito); ossia il giudizio tributario non è diretto puramente e semplicemente all'eliminazione dell'atto impositivo impugnato ma è destinato a sfociare in una pronuncia di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente sia dell'accertamento dell'ufficio (l'impugnazione è solo "il veicolo d'accesso" ad un giudizio di merito).
- b) quella costitutiva¹⁴⁸ secondo cui (vista la struttura impugnatoria del processo e la natura provvedimentale degli atti impugnati) quest'ultimo è un giudizio sulla legittimità dei provvedimenti; il giudice tributario si limita a verificare la mera legittimità formale dell'atto impositivo e non scende ad esaminare la fondatezza della pretesa impositiva alla stregua di tutti gli elementi introdotti nel giudizio stesso.

In via intermedia vi è, poi, chi accetta la posizione recente della Cassazione¹⁴⁹ riconoscendo alle Commissioni sia poteri di annullamento che di accertamento (teoria sincretistica).

In base a quest'ultima impostazione, di conseguenza, la giurisprudenza aderisce alla teoria dichiarativa quando afferma che, non sollevate questioni di vizio formale, il giudizio verte sull'*an* o sul *quantum* dell'imposta.

Invece, essa sostiene posizioni costitutive quando¹⁵⁰ attribuisce carattere impugnatorio alle azioni di rimborso e quando¹⁵¹, impugnato l'atto per vizi formali, afferma i caratteri di un tipico giudizio di annullamento.

Premesse queste impostazioni contrastanti, possiamo dire che la l. n. 448\2001 ha inciso sulla giurisdizione del giudice tributario modificando una norma chiave del dlgs. n. 546\1992, ossia l'articolo 2 che, tra l'altro, in dottrina è stato spiegato anche

¹⁴⁷ Per tutti si veda P. Russo "Impugnazione e merito nel processo tributario" in Riv. dir. trib.1993, I, pag. 749.

¹⁴⁸ Per tutti si veda Allorio "Diritto processuale tributario" 1969; F. Tesaurò "Istituzioni di diritto tributario" 2000.

¹⁴⁹ F. Tesaurò op. cit. pag. 330; Muscarà "Riesame e rinnovazione degli atti nel diritto tributario" 1992.

¹⁵⁰ Cass. n. 210\1986 in Riv. dir. Fin. 1986, I, pag.47.

¹⁵¹ Cass. n. 2085\1985 in Giur. it. 1986, I, pag. 908; Cass. n. 5786\1988 in Boll. trib. 1988 pag. 1828.

richiamando un'altra disposizione fondamentale rappresentata dall'articolo 19 dello stesso decreto.

La giurisdizione delle Commissioni, infatti, (fino al 2001) ricomprendeva le controversie concernenti le imposte tassativamente elencate all'articolo 2 cui si aggiungevano un rinvio ad altre leggi che attribuivano altri tributi, le sovrimposte, le sanzioni amministrative, gli interessi e gli altri accessori ai tributi.

Inoltre (come anticipato), ulteriore fattore determinante per l'individuazione della stessa giurisdizione è stato il principio secondo cui il processo può essere introdotto solo con ricorso avverso gli atti indicati *ex* articolo 19 mentre tutti gli altri atti sono fatti valere in quanto comportano l'illegittimità di un successivo atto a sua volta impugnabile.¹⁵²

Nell'ambito così individuato, infine, dobbiamo constatare che il ricorso alle Commissioni ha rappresentato l'unico mezzo accordato ai contribuenti ed alcuni autori, a questo proposito, avrebbero parlato di un'esclusività¹⁵³ della giurisdizione tributaria.

Vediamo, ora, i significativi mutamenti apportati al dlgs. n. 546\1992 dalla finanziaria del 2002.

La novella del dicembre del 2001 ha, infatti, introdotto un nuovo testo dell'articolo 2 del dlgs. n. 546\1992 (abrogando, per incompatibilità, l'articolo 9, II comma c.p.c.) ma ha lasciato intatto l'articolo 19 dello stesso decreto.

Per quanto riguarda il primo profilo, essa, non solo ha ampliato la sfera di cognizione delle Commissioni tributarie ad ogni controversia avente ad oggetto i tributi di ogni genere e specie (inclusi quelli regionali, provinciali e comunali), ma soprattutto ha adottato, per la prima volta, il criterio della materia, abbandonando completamente la precedente determinazione analitica degli stessi tributi.

In realtà¹⁵⁴, è giunto a completamento un processo evolutivo che aveva già visto in passato il legislatore e la Corte costituzionale disposti favorevolmente verso l'ampliamento e l'autonomia della giurisdizione tributaria.

Per una razionalizzazione ed unificazione della giustizia tributaria, l'articolo 2, infatti, è stato interpretato come una sorta di "norma in bianco" tale da essere

¹⁵² G. Falsitta op. cit. pag. 630.

¹⁵³ Manzon-Mondolo "La tutela giudiziale del contribuente avverso le illegalità istruttorie ed i comportamenti illeciti dell'A.F. nell'attività impositiva. Considerazioni sulla giurisdizione in materia tributaria" in Riv. dir. trib. 2001, I, pag.253.

¹⁵⁴ G. Marongiu "La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie" in Rass. Trib. n. 1\2003 pag.116.

riempita dal legislatore anche ai fini di favorire la c.d. concentrazione delle liti fiscali di fronte ad unico giudice.¹⁵⁵

Tutto questo, allora, potrebbe coinvolgere le stesse cause risarcitorie in cui è coinvolta l'A.F. o l'Agenzia fiscale.

Ad ulteriore conferma di questa sostanziale unicità, la l. n. 448\2001 ha, altresì, previsto che il giudice tributario risolva in via incidentale ogni questione rientrante nella propria giurisdizione (tranne querela di falso o materia di stato e capacità spettanti al giudice ordinario).

In ordine al secondo aspetto, premettiamo che il processo tributario *ex* dlgs. n. 546\1992 può essere instaurato solo se il contribuente ha ricevuto la notifica di uno degli atti indicati dall'articolo 19 del suddetto decreto che divide gli atti impugnabili in due categorie (autonomamente impugnabili e non).

Inoltre, va aggiunto che ogni atto può essere impugnato per vizi che lo concernono (detti vizi propri) e non per vizi che riguardano altri atti.^{155bis}

La Cassazione sez.trib.n.13893\2001¹⁵⁶ ha affermato, in proposito, che l'avviso di accertamento può essere impugnato solo per vizi propri e che tale principio (ora espressamente sancito dall'articolo 19 dlgs. n.546\1992) è desumibile anche dalla precedente normativa sul contenzioso tributario e di portata tale da escludere la valutazione di circostanze che, invece, sarebbero proprie di azioni diverse.

L'atto impugnato non è, quindi, un mero fatto ma è un provvedimento che delimita la materia del contendere sia verso l'A.F. che verso il contribuente.

Da parte di una certa dottrina (ma non è pacifico) è stato, allora, osservato che il meccanismo basato sull'individuazione degli atti impugnabili e sulla tassatività di questi sarebbe rimasto del tutto immutato nonostante l'intervento della finanziaria. Su quest'ultima nozione, in particolare, è possibile affermare che essa non impedisce interpretazioni estensive delle stesse categorie di atti la cui qualificazione non può avvenire più in chiave logico-formale ma in chiave funzionale (ossia considerando l'intrinseca finalità perseguita dall'atto medesimo).¹⁵⁷

Infine, cerchiamo di individuare i vantaggi ed i correttivi¹⁵⁸ necessari alla suddetta legge che rappresenta l'ultima fase dell'*iter* evolutivo sul processo tributario e, in

¹⁵⁵ G. Marongiu op. cit..

^{155bis} F. Tasauro op. cit. pag. 329.

¹⁵⁶ Sentenza pubblicata in Riv. di giur. trib. n. 4\2002 con nota di M. Basilavecchia.

¹⁵⁷ G. Marongiu op. cit. pag. 127; si veda, in giurisprudenza, Corte cost. n. 313\1985 (in banca dati "il fiscovideo").

¹⁵⁸ G. Marongiu. op. cit. pag. 117.

modo più specifico, sul tema della giurisdizione collegato, a sua volta, (come detto) strettamente a quello dell'obbligazione risarcitoria in materia fiscale.

Premettiamo che il legislatore sembra aver superato in gran parte i dubbi di costituzionalità in ordine alla possibile istituzione di un giudice speciale quale quello tributario e che il punto fondamentale è di garantire alle parti un giudice indipendente, imparziale e tecnicamente preparato (le argomentazioni, in proposito, saranno riprese nel paragrafo successivo).

Tra i vantaggi arrecati da questa normativa, in primo luogo, si sottolinea la celerità e la fluidità del processo tributario che potranno evitare la durata eccessiva ed irragionevole e, quindi, che l'A.F. incorra in una responsabilità per danni verso il contribuente *ex* articolo 2 della legge "Pinto".

Va, in secondo luogo, segnalata la garanzia della collegialità e la specializzazione dell'organo giudicante.

Infatti, la composizione collegiale non solo consente maggior rispetto dei principi costituzionali della indipendenza ed imparzialità ma anche un livello tecnico più elevato nella conduzione del processo e nella redazione degli atti processuali.

In terzo ed ultimo luogo, si pone la funzione deflattiva in quanto vengono sottratte una serie di vertenze alla giustizia civile proprio attraverso la generalizzazione delle Commissioni tributarie.

In materia di correttivi apportati alla novella, però, si riscontra una possibile diminuzione nell'assetto delle garanzie di cui le parti beneficiavano nell'ambito del processo civile.

Per questo, si auspica l'eliminazione delle limitazioni di prova e, soprattutto, di quella testimoniale al fine di parificare il processo tributario e civile dal punto di vista istruttorio (questo tema sarà ripreso e sviluppato in uno dei paragrafi successivi vista la sua importanza anche per la giurisdizione in punto di risarcimenti accordati al contribuente pregiudicato).

Basta, qui, accennare al fatto che, se, da una parte, il processo tributario rimane pur sempre di tipo documentale, dall'altra le nuove materie conferite potrebbero richiedere anche una prova orale (si pensi, in particolare, alla spiccata personalizzazione di stampo penalistico delle sanzioni tributarie) che, di fronte al giudice ordinario, incontravano solo i limiti di ammissibilità e di rilevanza.

In dottrina, a questo proposito, si auspica un nuovo orientamento della Corte Costituzionale in tema di esclusione della prova testimoniale.

Un segnale in questa direzione, in verità, si può individuare in una recente sentenza della medesima Consulta^{158bis} in punto di domande di rimborso di imposte indebite per la cui mancata traslazione dell'onere economico il legislatore aveva previsto solo la prova documentale ed escluso quella testimoniale. La pronuncia ha, infatti, dichiarato l'illegittimità costituzionale della norma *de qua* (articolo 19 della l. n. 873\1982).

5-2-d. Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria e la problematica delle domande risarcitorie del contribuente.

In questo paragrafo si analizzano, in modo specifico, le materie attribuite al giudice tributario dalla l. n. 448\2001 in ordine alle quali, almeno da parte di certi orientamenti (si veda tra poco), è stata individuata la possibilità di attrarre nell'ambito della cognizione delle Commissioni tributarie anche il tema della tutela aquiliana del soggetto contribuente sia per danni patrimoniali che esistenziali.

Prima di passare in rassegna queste innovazioni e metterle a confronto con il sistema precedente, sviluppiamo i rilievi dottrinari (prima semplicemente menzionati) in punto di legittimità costituzionale o meno della riforma.

Infatti, si è paventata l'idea che la legge finanziaria del 2002 potesse porsi in contrasto con il combinato disposto dell'articolo 102, II comma Cost. e dell'articolo VI delle relative disposizioni transitorie e finali che vieta l'istituzione di nuovi giudici speciali rispetto a quelli esistenti prima dell'entrata in vigore della Carta costituzionale.

La critica, in particolare, si è concentrata sul fatto che venivano sottratte al giudice ordinario le liti su tasse, contributi, canoni ed erano, quindi, estese alle Commissioni non soltanto le imposte precedentemente rimesse ai tribunali.¹⁵⁹

Tale rilievo è stato, tuttavia, confutato affermando che il divieto di creare nuovi giudici non impedisce di riformare quelli preesistenti all'approvazione della Carta costituzionale né di ampliarne le attribuzioni. L'unico limite è di rispettare la specificità della materia ad essi conferita.

La stessa Corte costituzionale, con ordinanza n. 144 del 1998¹⁶⁰ (ove è stato affrontato il problema delle legittimità costituzionale della "revisione della

^{158bis} Sentenza n.144\2000 consultabile su <http://www.giurcost.org/decisioni/Index.html>

¹⁵⁹ F. Pistolesi "Le nuove materie devolute alla giurisdizione delle Commissioni tributarie" in Riv. dir. Fin. 2003 pag. 1463.

¹⁶⁰ Si veda in proposito Luca Antonini "La corte costituzionale ed il processo tributario" in Riv. dir. fin. 1998 pag. 458 e ss.; l'ordinanza è consultabile su <http://www.giurcost.org/decisioni/Index.html>

revisione”), aveva già precisato che la modifica mediante allargamento delle competenze non valeva a far ritenere nuovo il giudice tributario, in quanto non risultavano snaturati né il sistema di estrazione dei giudici né quello relativo alla giurisdizione, comunque, riconfigurata per mezzo di una soluzione unitaria.

Lo stesso legislatore, poi, (anche dopo la revisione) avrebbe conservato il potere di modificare le norme che ne regolavano il funzionamento e le attribuzioni, assicurando sempre la conformità alla Costituzione.

Nell’ambito della legge n. 448\2001, in particolare, è la nozione di tributo che è risultata utile per delineare i limiti della giurisdizione tributaria (si veda più avanti).

Il nuovo testo dell’articolo 2, I comma dlgs. n. 546\1992 è stato, inoltre, posto in discussione sotto altri punti di vista.¹⁶¹

Infatti, si è rilevato, in primo luogo, che i contribuenti che avessero ricevuto la notifica degli atti da impugnare di fronte al g.o. e non avessero ancora esperito l’azione corrispondente, a partire dall’entrata in vigore della legge n. 448, fossero tenuti ad adire i giudici tributari.

In secondo luogo, medesime considerazioni valevano per tutti i procedimenti amministrativi in corso suscettibili di sfociare nel giudizio innanzi alla Commissione invece che al Tribunale.

In entrambe le ipotesi qui considerate si sono, dunque, profilati sospetti di costituzionalità rispetto agli articoli 3, 24, 111 Cost. per la diversa disciplina del giudizio ordinario e tributario (si pensi ai mezzi istruttori, alle spese di lite, alla sospensione del processo, alla tutela cautelare ed alla esecuzione delle sentenze).

Da parte di questi orientamenti, tuttavia, si è ritenuto che le suddette censure sarebbero state infondate in quanto la stessa giurisprudenza costituzionale¹⁶², in passato, aveva asserito che la ripartizione della giurisdizione rientrava nell’ambito delle valutazioni discrezionali compiute dal legislatore nei limiti della ragionevolezza.

Sarebbe stato, quindi, possibile sottrarre la cognizione al giudice di fronte al quale era stata avviata l’azione a condizione che la modifica non fosse effettuata dal giudice medesimo ma per mezzo di legge.

¹⁶¹ F. Pistolesi op. cit. pag. 1470 e ss..

¹⁶² Cfr. Corte cost. n. 127\1979 in Giur. cost. 1979, I, pag. 1032; Corte cost. n. 1162\1988 in Giur. cost. 1988, I, pag. 5627.

Prima di approfondire la tematica delle materie, possiamo porci il quesito se sono esperibili tuttora i rimedi amministrativi anche per i tributi devoluti da ultimo ai giudici tributari e le c.d. azioni di accertamento negativo in via preventiva.

In merito a quest'ultime¹⁶³, si può dare, subito, una risposta negativa in quanto tali azioni, non contestate per i tributi assegnati in passato al g.o., sarebbero, invece, incompatibili con la stessa struttura impugnatoria del processo tributario.

In materia di rimedi amministrativi¹⁶⁴, invece, si registrano due importanti circolari e alcuni interventi dottrinari.

Tra le prime ricordiamo la circ. n. 25\2002¹⁶⁵ dell'Agenzia delle Entrate secondo cui il novellato dell'articolo 2 esclude la possibilità di continuare ad avvalersi dei rimedi amministrativi in quanto questi ultimi contrasterebbero con la struttura del processo tributario, con la tradizione e con l'articolo 71, I comma del dlgs. n. 546\1992 che ha, infatti, soppresso la facoltà di promuovere il contenzioso in via amministrativa per tributi assegnati alle commissioni dal decreto medesimo.

Inoltre, significativa è la circ. n. 41\2002¹⁶⁶ dell'Agenzia delle Dogane che ha condiviso solo in parte la precedente impostazione sostenendo che i suddetti ricorsi non sarebbero più proponibili solo avverso gli avvisi di pagamento in materia di accise.

In dottrina, la corrente dominante¹⁶⁷ ha aderito all'impostazione della prima circolare ma alcuni autori hanno effettuato alcune precisazioni.

In primo luogo, la mancanza di una puntuale previsione normativa richiama la massima attenzione nell'affermare la soppressione dei rimedi *de quibus*.

In secondo luogo, le disposizioni che regolano tali ricorsi non presuppongono la giurisdizione del g.o..

In terzo luogo, non risulta incompatibile con la giurisdizione del giudice tributario l'esistenza di procedimenti antecedenti che abbiano lo scopo di evitare controversie (come accade per i ricorsi amministrativi).

In quarto luogo, fattore determinante per ritenere abrogati implicitamente tali rimedi è l'articolo 21, I comma del dlgs. n. 546\1992 secondo cui il ricorso alla Comm. Trib. Prov. deve essere proposto, a pena di inammissibilità, entro il termine di decadenza di 60 giorni decorrente dalla notifica dell'atto impugnato.

¹⁶³ Ennio Fortuna "Gli attuali confini della giurisdizione tributaria" in Riv. dir. trib. 2003 pag. 18.

¹⁶⁴ F. Pistolesi op. cit. pag. 1480 e ss.; si veda anche G. Marongiu op. cit. pag. 123.

¹⁶⁵ Circ.pubblicata in Corr. trib. 2002 pag. 1725.

¹⁶⁶ Circ.pubblicata in Corr. trib. 2002 pag. 3015.

¹⁶⁷ Si veda F. Pistolesi op. cit..

Se le norme sui ricorsi gerarchici contrastano con la disposizione citata e non sospendono il termine prescritto per avviare l'azione giurisdizionale, esse devono, quindi, reputarsi abrogate.

Infine, si ritiene che gli unici rimedi sopravvissuti alla riforma siano stati quelli in materia doganale anche se si critica la motivazione della seconda circolare citata.

In verità, si rintraccia nell'articolo 22 del dlgs. n. 374\1990 la disposizione chiave che permette di ravvisare la facoltà dei contribuenti di fruire dei rimedi amministrativi (l'azione giurisdizionale, infatti, entro il termine perentorio di 60 giorni decorre dalla data in cui l'accertamento o la rettifica doganale sono divenuti definitivi).

Passiamo, ora, ad analizzare il discorso sulle materie e il quesito se tra queste si possa annoverare, *de iure condendo*, quella risarcitoria, tema quest'ultimo particolarmente delicato e che ha posto dubbi e difficoltà interpretative.

Il significato dell'analisi di tutti questi concetti (nozione di tributo, nuove tipologie di imposte, sanzioni) che esulano dalla responsabilità extracontrattuale dell'A.F., infatti, è di confronto e di differenziazione rispetto al tema della giurisdizione relativa alla tutela aquiliana del contribuente.

Dobbiamo constatare, in proposito, che a partire dal 1 gennaio 2002 le controversie sono devolute alle Commissioni tributarie in quanto esse abbiano ad oggetto un tributo che rappresenta il parametro esclusivo per stabilire i confini della giurisdizione tributaria.¹⁶⁸

Nell'ambito delle nozioni elaborate dalla Corte Costituzionale¹⁶⁹, è stata, in particolare, seguita la tesi più ampia sul tributo inteso come prestazione patrimoniale destinata a finanziare le pubbliche spese.

Tale definizione, peraltro, trova conferma nel nuovo articolo 2 del dlgs. n. 546\1992 che ha ricompreso il contributo al servizio sanitario nazionale.

Inoltre, la stessa Corte di Cassazione¹⁷⁰ ha recepito tale impostazione nelle ipotesi in cui è stata chiamata a decidere (vigente il vecchio sistema processuale) a quale dei due giudici spettasse la giurisdizione su determinate prestazioni patrimoniali.

¹⁶⁸ Giuseppe Maria Cipolla "Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria" in Rass. trib. n. 2\2003 pag. 471 e ss..

¹⁶⁹ Si veda Corte cost. n. 2\1995 in Giur. cost. 1995, I, pag. 16 con nota di A. Fedele "La nozione di tributo e l'articolo 75 Cost."

¹⁷⁰ Cfr. Cass., SS.UU. n. 8444\2002 in Corr. trib. 2002 pag. 4105.

Un'altra osservazione particolarmente indicativa che in dottrina è stata proposta è quella sulla conseguenza che scaturisce dall'aver assunto il tributo come indice di riferimento per l'oggetto del processo tributario.

La controversia tributaria¹⁷¹ deve, infatti, intendersi sotto il profilo oggettivo sull'*an* e sul *quantum* del tributo, ossia accertamento sul rapporto giuridico sotteso a questi tributi. Irrilevante, al contrario, sarebbe il profilo soggettivo (parte resistente può essere, infatti, il titolare attivo del rapporto tributario o il concessionario della riscossione).

Si auspica, tuttavia, un intervento normativo per adeguare maggiormente la disciplina delle parti al nuovo oggetto.

I tributi che, comunque, sono stati coinvolti dall'ampliamento sono stati (ne riportiamo alcuni) quelli doganali, le tasse automobilistiche, le accise, l'imposta di bollo, le concessioni governative ed i tributi regionali.

In merito a quest'ultimi, in passato, si contrapponevano due teorie: a) quella¹⁷² secondo cui si riconosceva la giurisdizione ordinaria; b) quella¹⁷³, invece, che, prendendo spunto dal riferimento normativo ai tributi comunali e locali contenuto nel testo previgente, sosteneva che quest'ultimo valesse anche per i tributi regionali.

Dall'oggetto della giurisdizione tributaria sono, invece, escluse tutte le controversie avverso gli atti di esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella esattoriale. Qui, infatti, rimane intatta la giurisdizione ordinaria.¹⁷⁴

Si pensi alle opposizioni all'esecuzione *ex* articolo 615 c.p.c. o agli atti esecutivi *ex* articolo 617 c.p.c. ma, soprattutto, proprio in tema di responsabilità aquiliana dell'A.F. e di obbligazione risarcitoria "fiscale", all'azione di risarcimento danni proponibile contro il concessionario della riscossione dopo che è stata completata la procedura esecutiva ai danni del contribuente medesimo.

In verità, l'articolo 2, II comma contiene una formula che, se interpretata letteralmente, potrebbe far pensare che le altre liti di esecuzione forzata (in specie senza ruolo) non contemplate dalla norma siano da ricomprendere nell'ambito della giurisdizione tributaria.

¹⁷¹ G.M. Cipolla op. cit. pag. 475 a proposito del passaggio dalla nozione di tributo a quella di controversia tributaria.

¹⁷² P. Russo "Manuale di diritto tributario" 2002.

¹⁷³ F. Batistoni Ferrara "La giurisdizione del giudice tributario" in Dir. prat. trib. 1997, I, pag. 253 .

¹⁷⁴ Sergio la Rocca "La legge Finanziaria 2002 e l'ampliamento della giurisdizione delle Commissioni tributarie" in Fisco n. 9\2002 pag. 1295.

Alcuni orientamenti^{174bis}, in proposito, sono pervenuti ad una soluzione negativa sulla base di tre considerazioni: a) gli strumenti indispensabili per il processo di esecuzione esulano dall'organizzazione della giurisdizione tributaria; b) l'articolo 70 dlgs. n. 546\1992 rinvia alle disposizioni del codice di procedura civile; c) si profilano problemi di compatibilità con il divieto di cui all'articolo 102 Cost..

La Comm. Trib. Centr. n. 851\2001¹⁷⁵ ha, poi, pienamente confermato che nel caso di procedure di esecuzione esattoriale spetta al g.o. dirimere le controversie che hanno ad oggetto la tutela giurisdizionale dei soggetti sottoposti a tali procedimenti.

Il caso di specie ha riguardato la legittimità di una procedura esecutiva messa in atto nei confronti di una società che era subentrata, come titolare di un debito d'imposta, in seguito ad una cessione d'azienda.

Secondo tale decisione, quindi, gli organi della giustizia tributaria non possono essere chiamati in gioco ad eccezione dei casi in cui si discuta di regolarità formale o di notifica del titolo esecutivo.

Per un esame completo della novella accenniamo (prima dell'argomento centrale) anche alle controversie sulle sanzioni amministrative.¹⁷⁶

In proposito, devono essere prese in considerazione quelle promosse dal contribuente contro l'atto di irrogazione anche se quest'ultimo sia stato emesso da un soggetto diverso dall'ufficio fiscale e sempre che la violazione concerni il corretto adempimento dell'obbligo tributario.

Invece, non sarebbe possibile annoverare tutte le controversie su sanzioni amministrative non collegate a norme disciplinanti rapporti tributari.

Ciò, si giustifica per tre motivi^{176bis}: a) l'oggetto della giurisdizione deve sempre aver riguardo al rapporto sotteso al singolo tributo; b) il divieto di istituire giudici speciali *ex* articolo 102, II comma Cost. (altrimenti verrebbero assegnate alle stesse Commissioni materie non riservate con uno snaturamento dell'oggetto della giurisdizione); c) il rispetto del principio della ragionevolezza dettato dall'articolo 3 Cost..

L'articolo 12 della l. n. 448\2001 costituisce un importante passo in avanti dell'*iter* che ha per oggetto il processo tributario che interessa da alcuni anni il sistema di tutela giurisdizionale in materia tributaria.

^{174bis} A. Fantozzi op. cit. pag. 17 in tema di varietà di azioni esperibili.

¹⁷⁵ Sentenza pubblicata in Guida normativa del 23\08\2001 pag. 19 .

¹⁷⁶ G. Marongiu op. cit. pag. 125; per le teorie esposte nel testo si veda G.M.Cipolla op. cit. pag. 480.

^{176bis} Si veda sul punto anche E. Pistolesi op. cit. pag. 43.

E' stato osservato, infatti, che a partire dall'entrata in vigore di tale legge, le Comm. Trib. non sarebbero più soltanto l'istituzione giudiziaria preponderante nella materia tributaria non penale, ma quella generale-ordinaria.¹⁷⁷

Sarebbe operata, così, un'autentica razionalizzazione distributiva della giurisdizione anche se, dal lato delle garanzie difensive-processuali, i contribuenti potrebbero veder compromesso il proprio diritto al giusto processo (si veda più avanti).

In verità, se, da una parte, tale disposizione non riesce ancora a risolvere tutti gli interrogativi in tema di giurisdizione tributaria, dall'altra, tuttavia, rafforza "quel trend" di arricchimento, ampliamento ed espansione sostenuto da alcuni orientamenti. Tra questi ultimi segnaliamo chi ha ipotizzato l'estensione della giurisdizione delle Commissioni tributarie anche in tema di risarcimento del danno derivante da un illecito comportamento del Fisco ed, in particolare, in tema di lite temeraria o responsabilità aggravata.^{177bis}

Premettiamo che per effetto dell'articolo 12 ed abbandonato il criterio analitico, le Commissioni sono in parte diventate il giudice naturale precostituito per legge in materia tributaria ovvero (come ritengono alcuni autori) una sorta di giudice ordinario di un settore specifico dell'ordinamento.

La novella, anticipata dall'istituzione della stessa sezione tributaria della Cassazione, ha realizzato, quindi, una diversa delimitazione ove il limite è, oggi, individuato dalla materia in sé e non più dal semplice elenco dei tributi.

Tuttavia, facendo una ricognizione letterale della norma non c'è alcun riferimento alla materia risarcitoria in senso stretto e questo crea una serie di incertezze a livello interpretativo.

Da un confronto con le precedenti innovazioni, infatti, emergono solo le controversie concernenti i c.d. accessori dell'imposta (si pensi agli interessi o alle somme dovute dal Fisco a seguito di danno per svalutazione monetaria su importi indebitamente percepiti).

Come nei precedenti decreti sul contenzioso (d.p.r. n. 636\1972 e dlgs. n. 546\1992) non si sono riscontrate disposizioni esplicite, così il legislatore del 2002, nonostante l'indubbio ampliamento, non è pervenuto a quella che sarebbe stata una svolta veramente radicale.

¹⁷⁷ Enrico Manzon " Legge finanziaria per il 2002: le Commissioni tributarie verso l'apoteosi. E' vera gloria?" in Riv. dir. trib. 2002 pag. 172.

^{177bis} G. Ripa "Supercommissioni tributarie" in Italia Oggi del 29\12\2001 pag. 26.

A quel punto, infatti, il giudice tributario sarebbe diventato giudice pieno, con la devoluzione di ogni sorta di controversia (dichiarativa, condannatoria, costitutiva) a tale organo giurisdizionale (compresa quella risarcitoria).

Giova, comunque, ricordare che, per stabilire se la giurisdizione spetti al g.o. o alle Commissioni tributarie questa deve essere verificata al momento della proposizione del ricorso.¹⁷⁸

Si applica, infatti, anche in materia fiscale, il principio della *perpetuatio iurisdictionis* contenuto nell'articolo 5 c.p.c. in virtù del richiamo contenuto nell'articolo 1 dlgs. n. 546\1992 e in mancanza di apposite disposizioni transitorie.

La regola *de qua*, allora, ha il significato di tutelare l'aspettativa di chi, essendosi uniformato alle prescrizioni sulla giurisdizione vigenti al tempo della domanda, non deve temere pregiudizio per una legge sopravvenuta che comporti delle modifiche.

La novella, infatti, si applica solo su atti processuali successivi e non retroagisce su quelli anteriormente compiuti che seguono, invece, la regola *tempus regit actum*.

Tale argomento si collega, peraltro, a quello dell'affidamento del contribuente nella sicurezza giuridica che non può essere leso da norme che (retroattivamente) incidano irragionevolmente su situazioni regolate da leggi precedenti.

Da tutte queste considerazioni emerge che resta ancora molto da fare prima che il giudizio tributario si possa considerare un processo a tutti gli effetti.

Tre, in particolare, gli interventi individuati da una certa dottrina¹⁷⁹ che *de iure condendo* andrebbero realizzati:

- a) un più intenso coordinamento del dlgs. n. 546\1992 al nuovo oggetto della giurisdizione tributaria e una modifica¹⁸⁰ nell'elenco degli atti impugnabili contenuto nell'articolo 19 del suddetto decreto;
- b) una riforma sulla struttura delle attuali Commissioni (basti pensare a meccanismi di nomina che riescano ad assicurare la nomina a soggetti che dimostrano di conoscere le norme che tecnicamente andranno ad applicare);
- c) una risoluzione favorevole in tema di ammissione di prova testimoniale (tema oggetto del successivo paragrafo), divenuta per certi aspetti anacronistica e considerata da alcuni come una vera stortura dell'intero sistema della giustizia

¹⁷⁸ Angelo Buscema "L'articolo 12 della legge finanziaria amplia la giurisdizione tributaria" in Fisco n. 6\2002 pag. 862.

¹⁷⁹ G.M. Cipolla op. cit. pag. 481.

¹⁸⁰ Favorevoli alla interpretazione estensiva F. Pistolesi op.cit.; A. Turchi "Considerazioni in merito all'unificazione della giurisdizione in materia tributaria" in Riv. dir. trib.2002; M. Cantillo "Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria" in Rass. trib. n. 3\2002

tributaria (si consideri, ad esempio, l'introduzione del nuovo articolo 111 Cost. e l'affermazione del giusto processo tributario con i suoi risvolti anche in punto di equa riparazione a favore del contribuente).

5-2-e.I poteri delle Commissioni tributarie, il problema del divieto della prova testimoniale ex articolo 7 del dlgs. n. 546\1992 e sue possibili ricadute in materia risarcitoria.

Si ritiene opportuno, ora, svolgere alcune riflessioni sui poteri delle Commissioni tributarie e sulle prove per comprendere meglio se risultano tuttora fondate le preclusioni che hanno impedito, fino a questo momento, di ricondurre le cause risarcitorie nell'ambito della giurisdizione tributaria.

Per quanto riguarda il primo profilo, possiamo dire che i poteri dei giudici tributari sono destinati, rispetto al passato, ad assumere nuovi connotati nell'ambito di una giurisdizione che risolve ogni controversia fiscale.

E', inoltre, significativo osservarli in quanto dalle caratteristiche di tali poteri possiamo ricavare elementi utili per sostenere o meno la fondatezza del c.d. processo di "ordinarizzazione" che sta coinvolgendo la giustizia tributaria e per ritenere plausibile un intervento diretto del giudice tributario in ordine al risarcimento.

Si distinguono, in particolare, poteri istruttori, di disapplicazione e decisorii.

Per i primi¹⁸¹ (disciplinati ex articolo 7 dlgs. n. 546\1992, I e III comma) possiamo dire che il giudice tributario, in virtù del principio inquisitorio (il principio dispositivo vale, infatti, solo, per l'allegazione dei fatti) può assumere iniziative istruttorie autonome sia verso il contribuente che nei confronti dell'A.F. alla quale egli può ordinare depositi o integrazioni documentali.¹⁸²

Inoltre, si prevede la valorizzazione della consulenza tecnica non più condizionata dall'istanza di parte ma rimessa (come nel processo civile) alla scelta discrezionale del giudice tributario.

Recentemente, la Cassazione (negli anni 2000-2001) è intervenuta con una serie di pronunce con cui ha dettato, tra l'altro, le regole alle Commissioni tributarie sull'uso di questi poteri sopra descritti e fissati dalla legge.

¹⁸¹ Si veda, in particolare, Ennio Fortuna "I poteri istruttori della Commissione tributaria" in Riv. dir. trib. 2002 pag. 1039 e ss..

¹⁸² G. Marongiu op.cit. pag. 129 e ss..

Dall'esame di queste sentenze¹⁸³ emergono, infatti, le problematiche concernenti i limiti ai poteri del giudice tributario, l'adempimento dell'onere della prova a carico delle parti ed il rispetto dei termini processuali a garanzia dell'ordinato svolgimento del rapporto e della possibilità di assicurare alle parti interessate di prendere cognizione degli atti prodotti dalla controparte.

Da parte di una certa dottrina^{183bis} è stato, tuttavia, sottolineato che, nonostante che il codice civile sia divenuto un punto di riferimento essenziale per il processo tributario, è evidente la diversità proprio in punto di poteri istruttori del giudice. Infatti, questi ultimi non sono espressione di un sistema processuale modellato sui principi del contraddittorio e della parità tra accusa e difesa e non si comprende perché la Comm. Trib. debba disporre ancora di un potere istruttorio così accentuato soprattutto in un sistema che accoglie il principio di terzietà ed imparzialità collegato al giusto processo.

In ordine al potere di disapplicazione, si riscontra un'importante novità introdotta dalla legge finanziaria del 2002.

Premettiamo che a livello legislativo troviamo, in proposito, l'articolo 7 del dlgs. n. 546\1992 secondo cui se le Comm. Trib. ritengono illegittimo un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano in relazione all'oggetto dedotto in giudizio.

L'interpretazione generalmente accolta è che l'istituto *de quo* consista in una particolare ipotesi di cognizione *incidenter tantum*.^{183ter}

Il novellato articolo 2 stabilisce, tuttavia, che le Commissioni tributarie possano conoscere non solo della legittimità dei regolamenti e degli atti amministrativi generali ma anche degli atti individuali non diretti alla concreta attuazione di uno specifico rapporto tributario.¹⁸⁴

In dottrina¹⁸⁵, sono state espresse riserve in proposito nel senso che la soluzione prescelta deve rispettare il principio di riparto di giurisdizione e deve essere tale da non trasformare il giudice tributario in giudice della legittimità degli atti amministrativi.

¹⁸³ Cfr. sentenze n. 1071\2001, n. 16176\2000, n. 14624\2000 in Guida normativa del 504\2001 pag.23.

^{183bis} E. Fortuna op. cit. pag. 1041 .

^{183ter} A. Fantozzi op. cit. pag. 15.

¹⁸⁴ G. Morongiu op. cit..

¹⁸⁵ A. Fantozzi op.cit. pag. 16.

I poteri decisori¹⁸⁶ di merito consistono, invece, nella giurisdizione di condanna dell'A.F. al pagamento di somme dovute.

Le azioni relative ai nuovi tributi soggiacciono, poi, alla regola dell'esecutività della sentenza solo dopo il passaggio in giudicato ed al principio della compensazione delle spese.

Infine, sono rimasti per le nuove materie i poteri cautelari¹⁸⁷ che richiedono la costituzione di un valido rapporto; un atto con effetti esecutivi; la fondatezza dell'istanza cautelare (apparenza del diritto e pericolo nel ritardo).

In ordine al secondo aspetto, notevoli sono le ripercussioni a proposito della possibilità delle Commissioni tributarie di accordare risarcimenti.

Infatti, come vedremo più avanti, la tematica si presta ad essere osservata sotto due differenti prospettive.

Premettiamo che in diritto comune¹⁸⁸ la prova è lo strumento idoneo a convincere il giudice della verità di quanto affermato dalle parti nel processo.

Essa ha la caratteristica della tipicità e si distingue in diverse categorie (dirette e rappresentative; critiche ovvero presunzioni; legali e liberamente valutabili).

Esse sono sottoposte, inoltre, sia ad un giudizio di ammissibilità (riguardante i limiti che l'ordinamento pone all'utilizzazione di determinati mezzi di prova) sia a quello di rilevanza (fondato sulla qualificazione giuridica del fatto che si vuole provare).

Non sono previsti, infine, esclusioni totali di mezzi di prova e sono ammissibili, non solo le prove documentali, ma anche il giuramento e la prova testimoniale.

In materia tributaria, premettiamo due questioni. La prima si riferisce al significato¹⁸⁹ da attribuire all'espressione prova testimoniale.

Da una parte si può parlare, infatti, di testimonianza "in senso lato" (ossia narrazione che fa una persona di fatti a lei noti per darne conoscenza ad altri), tale da ricomprendere anche forme di testimonianza procedimentale o addirittura atipica (cioè prive di valore probatorio strictu sensu anche nel processo civile); dall'altra abbiamo la testimonianza "in senso stretto" caratterizzata dalla terzietà del teste rispetto alle parti, dal connotato della processualità (deduzione ed escussione devono avvenire in sede processuale) e dell'oralità.

¹⁸⁶ G. Morongiu op.cit. pag. 134.

¹⁸⁷ G. Morongiu op. cit..

¹⁸⁸ F.P. Luiso op. cit. pag. 69 e ss..

¹⁸⁹ Si veda per le definizioni R. Schiavolin "L'inammissibilità della testimonianza e l'utilizzabilità della scienza dei terzi nel processo tributario" in Riv. dir. fin. 1989, I, pag. 550.

La seconda, invece, riguarda la considerazione secondo cui la prova è prima di tutto un tema che interessa sia il processo che il procedimento amministrativo d'imposizione dovendo l'A.F. stessa procurarsi la prova dei presupposti di fatto del provvedimento impositivo.

Accade spesso¹⁹⁰ che, nei verbali stilati in sede di verifica fiscale presso società, siano imputati al contribuente dei comportamenti scorretti (omessa fatturazione attiva oppure indebita deducibilità di costi fittizi).

In molti casi, infatti, le prove addotte dai verificatori si fondano su dichiarazioni verbali di soggetti terzi che dovrebbero avere qualche legame con la società soggetta a verifica.

Si può, allora, affermare che le prove acquisite in sede procedimentale vengono, poi, valutate dal giudice tributario e, in particolare, per la valutazione delle une e delle altre (quelle processuali) si osservano le medesime regole¹⁹¹ tranne che per la prova testimoniale.

Infatti, anche se alcuni accadimenti del procedimento possono comportare delle preclusioni processuali¹⁹², il legislatore non sembra aver fissato alcun rigido divieto all'utilizzabilità della prova testimoniale nella fase delle ispezioni e verifiche, lasciando una sorta di discrezionalità agli organi verificatori.

Non vi è, comunque, (in queste ultime ipotesi) un catalogo di prove tipiche acquisibili in sede amministrativa: sono di tipo documentale o possono fornire il fondamento di prove presuntive. Esse sono, però, necessarie e sufficienti a giustificare la legittimità del provvedimento amministrativo dell'A.F..¹⁹³

Nei confronti di terzi (organi dello Stato, soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili, acquirenti di beni o servizi) l'A.F. è dotata di specifici poteri rivolti ad acquisire documenti o dati da essi risultanti.

Per quanto riguarda le indagini esterne (accessi, ispezioni e verifiche) sono rivolte soprattutto, anche se non esclusivamente (si pensi ai controlli sugli impianti e sul personale dipendente), all'acquisizione di prove scritte.

¹⁹⁰ Paolo Comuzzi e Raffaella Piraccini "Avviso di accertamento e prova testimoniale. Un rapporto difficile." in Fisco n. 44\2000 pag. 12952 e ss..

¹⁹¹ F. Tesaro "La prova nel processo tributario" in Riv. dir. fin. 2000 pag. 81.

¹⁹² F. Tesaro op. ult. cit..

¹⁹³ F. Tesaro op. ult. cit..

In particolare, degna di nota è stata la sentenza della Corte di Cassazione n.8344\2001¹⁹⁴ con cui la S.C. ha affermato (nel totale sconcerto della dottrina) l'utilizzabilità di prove illegittimamente raccolte nell'ambito dell'accertamento.

Infatti, è stato obiettato che la materia tassabile è quella ritualmente raccolta e che il giudizio di illegittimità è un giudizio di rilevanza pratica non semplicemente di tipo formale.

In *subiecta materia*, inoltre, non sussiste una disciplina sostanziale autonoma e completa dei singoli mezzi di prova.

Tuttavia, le norme del codice civile sulle prove sono norme di diritto comune e quindi applicabili anche nella sfera pubblicistica. L'unico limite è dato per le disposizioni con una *ratio* strettamente privatistica.

La distribuzione dell'onere della prova¹⁹⁵ dipende (in materia fiscale) sempre dal diritto sostanziale e mai dalla posizione dei litiganti in giudizio.

Oggi, inoltre, non ha più significato la teoria della presunzione di legittimità dell'atto amministrativo impositivo che accordava una posizione di privilegio al Fisco all'interno dello stesso processo.

In particolare, nel giudizio tributario d'impugnazione l'A.F. deve dimostrare i fatti sui quali si fonda la legittimità dell'atto impugnato mentre l'onere della prova grava sul contribuente quando allega elementi che riducono o elidono il tributo.

In base alla sentenza della Comm. Trib. Prov. di Reggio Emilia n. 269\1997¹⁹⁶, in particolare, nel contenzioso tributario vige il principio per il quale al Fisco deve essere attribuita la veste di attore, al contribuente quella di convenuto mentre la Guardia di finanza può diventare solo teste.

Logicamente nelle cause risarcitorie sarebbe il contribuente ad essere il legittimato attivo che si attiva per conseguire il risarcimento e l'Agenzia fiscale quello passivo che deve subire l'eventuale condanna.

In ordine ai singoli mezzi, per le scritture private e gli atti pubblici valgono le medesime norme del codice civile sulla loro efficacia probatoria.

La querela di falso è esclusa dalla giurisdizione tributaria mentre è ammessa la verifica della scrittura privata.

¹⁹⁴ Sentenza la cui massima è riportata in Sole 24 ore del 28 giugno 2001 n. 176 pag. 121 con nota di Enrico De Mita "Sull'utilizzo delle prove Cassazione fuori rotta".

¹⁹⁵ F. Tesaro "Istituzioni di diritto tributario" 2000

¹⁹⁶ Sentenza pubblicata in Guida normativa n. 208 del 20\11\1997 pag. 28.

Le presunzioni¹⁹⁷, invece, in materia fiscale, possono essere sia legali che semplici (ossia formulate dal giudice). Per queste ultime (basate su elementi gravi, precisi e concordanti) non vale, tuttavia, l'articolo 2729 c.c. in base al quale esse sono escluse nei casi in cui non è ammessa prova testimoniale (si veda più avanti).

In particolare, secondo la Cassazione¹⁹⁸ tra premessa e conclusione è sufficiente un nesso di corrispondenza secondo l'*id quod plerumque accidit*.

Le presunzioni semplicissime, invece, sono quelle che non riguardano l'accertamento del fatto ma la determinazione di un valore. Esse rinviano ad un ragionamento di tipo induttivo e ad una valutazione equitativa.

La Comm. Trib. Prov. di Roma n. 309/56/2001¹⁹⁹ ha stabilito, in tema di presunzioni *hominis*, che la dimostrazione del reale possesso del reddito in capo al contribuente può essere data anche attraverso presunzioni che conducono da un dato conosciuto ad un dato che si ignora.

Quindi, secondo la Commissione, si può ricorrere al procedimento logico deduttivo per l'attribuzione di un reddito che apparentemente risulta di altri.

Sono, poi, da prendere in considerazione la confessione, il giuramento ma, soprattutto, il divieto di prova testimoniale.

Quest'ultimo argomento, che presenta ancora molti profili dubbi, sembrerebbe impedire la realizzazione di una piena equiparazione tra giudice tributario e civile, molto importante per la tematica del risarcimento del danno in materia fiscale.

Se, allora, l'ammissibilità della confessione, in assenza di divieto, non è esclusa, la dottrina dominante ritiene, tuttavia, che essa valga come prova liberamente valutabile.

Nell'ambito del giudizio tributario, sono, invece, esclusi il giuramento e la testimonianza e per questo esso è un processo di tipo documentale.

La prima esclusione²⁰⁰ è una regola tradizionale del processo tributario e non pone alcun problema.

La seconda, invece, è alquanto complessa e ha provocato molti interventi da parte della Corte costituzionale. In origine, secondo alcuni orientamenti²⁰¹, lo sfavore

¹⁹⁷ F. Tesauo op. ult. cit. pag. 346 e ss..

¹⁹⁸ Si veda Cass. n. 934/1986 in Corr. trib. 1986 pag. 1471; Id.,13/11/1990, n.10979, ivi,1991, pag. 988.

¹⁹⁹ Sentenza pubblicata in Guida normativa n. 63 del 10/04/2002 pag. 24 con nota di R. Acierno e A. Iorio "Presunzioni qualificate scoprono l'interposizione fittizia".

²⁰⁰ F. Tesauo op. ult. cit. pag. 342.

²⁰¹ Cfr. Fossati "L'inammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario" in Riv. della Guardia di Finanza n. 6/1999.

verso il mezzo di prova *de quo* era ricondotto alla natura sostanzialmente amministrativa del contenzioso tributario (il g.o. era, infatti, competente per tutte le vertenze in materia di imposte tranne che l'estimazione semplice).

Dopo l'ampliamento della giurisdizione dei giudici tributari, le Commissioni decisero di non ammettere la prova testimoniale anche se il divieto non era stato ancora sancito a livello generale.²⁰²

La prima disposizione, in proposito, è stata realizzata sul piano normativo con l'articolo 35 del d.p.r. n. 636\1972 ma, in dottrina, si era già sviluppata la concezione secondo cui il divieto *de quo* avrebbe costituito un'ingiustificata sperequazione²⁰³ di fronte alla possibilità di adire la Corte d'appello (ove era, infatti, consentito l'utilizzo della testimonianza) in alternativa alla Comm.Trib.Centr..

Secondo alcuni orientamenti, in particolare, l'esclusione della prova *de qua* era da ricondurre alla natura (scritta e documentale) del processo ed al principio inquisitorio che dominava lo svolgimento del processo tributario.²⁰⁴

In particolare, il predominio della scrittura nel processo tributario emerge dal regime degli atti di parte (improntato alla forma scritta) e dalla dinamica processuale che nel caso della camera di consiglio pone in essere un giudizio senza alcuna parola orale.²⁰⁵

Così, anche la pubblica udienza di fronte alle Commissioni avrebbe carattere scritto in quanto essa si risolverebbe in una riedizione orale di ciò che è già agli atti.

Altri autori²⁰⁶, invece, rinnegando quest'incompatibilità oggettiva, hanno imputato il divieto alla sfiducia nei confronti della dichiarazione dei testimoni.

Inoltre, sempre a parere di queste ultime tendenze, il divieto rispondeva ad un'esigenza di speditezza in quanto l'ammissione di testi avrebbe richiesto un'organizzazione di cui le Commissioni non disponevano.

Il divieto di prova testimoniale è stato ribadito dall'articolo 7 del dlgs. n. 546\1992 ma tuttora la questione è controversa in parte della dottrina perché verrebbe pregiudicato il diritto di difesa *ex* articolo 24 Cost. ed il contribuente non sarebbe in

²⁰² F. Capasso "Prova testimoniale e processo tributario" in Fisco n. 20\2000 pag. 6646.

²⁰³ Casertano-Capolupo "La prova nell'accertamento tributario" edizioni "il Fisco", Roma.

²⁰⁴ Micheli "Corso di diritto tributario" 1981; *contra* Manzoni "Potere di accertamento e tutela del contribuente" 1993 il quale ritiene che la spiegazione in termini tecnico-giuridici rischia di non cogliere i reali motivi che hanno ispirato il legislatore.

²⁰⁵ Enrico Marengo "Il processo tributario: prevalenza tradizionale della scrittura e arbitrio del legislatore" in Giur. cost. 2000 pag. 1091.

²⁰⁶ R. Lupi "Manuale professionale di diritto tributario" 1998 pag. 586.

condizioni di contrastare ad armi pari l'A.F., quest'ultima, infatti, in grado di utilizzare le dichiarazioni dei terzi in sede istruttoria.²⁰⁷

In ordine a quest'ultimo argomento (legato strettamente alla problematica del divieto), in particolare, si possono citare cinque decisioni delle Commissioni tributarie e due decisioni più recenti, una della Cassazione (n. 14427\1999), l'altra della Corte Costituzionale (n.18\2000).

Premettiamo^{207bis} che sul punto si registrano tre linee: a) la prima nega efficacia probatoria alle dichiarazioni di terzi in quanto consentirebbero l'introduzione in via surrettizia anche del contenuto testimoniale;

b) la seconda le degrada a mere fonti di informazione;

c) la terza le qualifica con valore probatorio tali da entrare nel processo giurisdizionale e da essere apprezzate liberamente dal giudice tributario.

Nell'ambito delle Commissioni, sono contrastanti le soluzioni prospettate:

a) la Comm.Trib. di II grado di Vercelli n.298\1984^{207ter} che non ha accettato le dichiarazioni di terzi quale prova principale per l'accertamento di un'evasione fiscale;

b) la Comm. Trib. Reg. di Venezia n. 60\1997²⁰⁸ che ha negato completamente qualsiasi valenza probatoria alle dichiarazioni del terzo;

c) la Comm. Trib. Prov. di Pordenone n. 349\1997 e di Brescia n. 227\1998 che hanno statuito rispettivamente che le dichiarazioni di terzo rilasciate alla Guardia di Finanza nella fase istruttoria possono avere valore indiziario e che (si veda la seconda) gli avvisi di rettifica fondati esclusivamente su informazioni sommarie di terzi acquisite dalla polizia tributaria sono legittimi;²⁰⁹

d) la Comm. Trib. Reg. dell'Emilia - Romagna del 15\11\1999²¹⁰ che si è espressa a favore del contribuente sostenendo che la scrupolosità dell'ufficio fiscale nel valutare le varie circostanze non compensa la mancanza di prove certe.

In base alla pronuncia della Cassazione²¹¹, invece, le dichiarazioni scritte dei terzi assumerebbero valore probatorio nel procedimento amministrativo e poi, in questo

²⁰⁷ F. Capasso op. cit. pag. 6647.

^{207bis} Le tre posizioni sono riportate da M. Procida "Le testimonianze scritte di terzi ammesse nel processo tributario" in Sole 24 ore del 20\01\2000 .

^{207ter} Sentenza la cui massima è riportata in Fisco n. 44\2000.

²⁰⁸ Sentenza pubblicata in Dir. Prat. trib. 1997 con nota di Giovanni Moschetti "Utilizzo di dichiarazioni di terzo e divieto di prova testimoniale nel processo tributario".

²⁰⁹ Sentenze pubblicate in Dir. prat. trib. 1997 con nota di Moschetti.

²¹⁰ Sentenza la cui massima è riportata in Fisco n. 44\2000.

²¹¹ Sentenza pubblicata in Guida normativa del 4\02\2000 pag. 33 con nota Enrico Pauletti "Per la Cassazione non è violato il diritto di difesa".

modo, entrerebbero nel processo tributario e sarebbero valutate dal giudice *ex* articolo 116 c.p.c..^{211bis}

In dottrina, la decisione è stata criticata in quanto, se è vero che sono le stesse norme sull'accertamento a conferire agli uffici fiscali il potere di invitare i contribuenti a fornire i chiarimenti o a rispondere a questionari (sarebbe, allora, assurdo sostenere un divieto assoluto di utilizzo), non convince che tali dichiarazioni costituiscano di per sé prove sufficienti della pretesa impositiva che potrebbe fondarsi, infatti, su basi fittizie. Essa non solo consolida la posizione interpretativa più estensiva ma si spinge addirittura oltre.²¹²

La sentenza della Corte Costituzionale (che tra poco vedremo sotto il profilo del divieto *ex* articolo 7 dlgs. n. 546\1992) ha ribadito la linea della Cassazione, in quanto ha stabilito che la suddetta limitazione probatoria, prevista nel decreto sopra citato, non può ricomprendere l'inammissibilità delle dichiarazioni di terzi raccolte dall'A.F. nella fase procedimentale.

Tuttavia, il valore probatorio delle dichiarazioni *de quibus* sarà quello meramente indiziario tale da concorrere a formare solo il convincimento del giudice in quanto la loro veridicità può essere contestata dal contribuente mediante specifiche richieste istruttorie (opportunità istruttoria salutata, da alcuni autori, come di non poco significato).

Se abbiamo ripercorso le correnti dottrinarie principali ed effettuato il confronto con le dichiarazioni scritte di terzi, ora dobbiamo osservare che la stessa Consulta (come anticipato) è stata investita di una serie di questioni di costituzionalità del stesso divieto di prova testimoniale *ex* articolo 7 dlgs. n. 546\1992.

La Corte Costituzionale, infatti, si è espressa con tre pronunce in ordine alla tematica *de qua*:

- a) la sentenza n. 128\1972²¹³ in cui venne dichiarata l'incostituzionalità di una norma sull'imposta di registro che consentiva all'A.F. di fondare l'accertamento su ogni elemento informativo ma escludeva questa facoltà per il contribuente;
- b) l'ordinanza n. 506\1987²¹⁴ ove la Corte ha ribadito che la natura inquisitoria del processo tributario mal si concilia con la testimonianza;

^{211bis} Al I comma "Il giudice deve valutare le prove secondo il suo prudente apprezzamento, salvo che la legge disponga altrimenti".

²¹² E. Pauletti op. cit. pag. 36.

²¹³ Sentenza la cui massima è riportata in Fisco n. 20\2000 pag. 6651.

²¹⁴ Ordinanza la cui massima è riportata in Fisco n. 20\2000.

c) l'ordinanza n. 6\1991²¹⁵ in base al quale si è statuito che la prova testimoniale non viola l'articolo 24 Cost. in quanto il diritto di difesa può essere diversamente regolato dal legislatore.

Da ultimo, si registra la sentenza n. 18 del 21\01\2000²¹⁶ in cui la Corte Costituzionale è stata chiamata a decidere una questione sollevata dalle Comm. Trib. Prov.di Chieti e di Torino per violazione degli articoli 3, 24, 53 Cost..

La Consulta ha respinto la suddetta eccezione adducendo²¹⁷ a sostegno della tesi della legittimità costituzionale (il divieto non violerebbe, infatti, il principio di parità delle armi quale espressione in campo processuale del principio di uguaglianza) la peculiare specificità del processo tributario (scritto e documentale) rispetto a quello civile ed amministrativo; l'inesistenza di un principio costituzionalmente garantito di necessaria uniformità delle regole tra i diversi processi; l'assenza di qualsiasi collegamento logico tra l'esclusione della prova testimoniale e la violazione del diritto di difesa; infine, l'inconciliabilità della pretesa dell'A.F. con la testimonianza. In dottrina^{217bis}, in verità, i contenuti di tale decisione sono stati oggetto di critiche in quanto è stato notato che la Consulta non ha tenuto conto dell'attuale tendenza di avvicinare il diritto tributario a quello comune e che il nuovo processo tributario penale comporterà l'incombenza di procedere alla determinazione dell'imposta evasa anche tramite prova testimoniale.

In più, la pronuncia *de qua* (secondo qualche studioso²¹⁸) sembrerebbe creare dei circoli viziosi e tautologici senza alcun senso ed esito. Infatti, la Corte, ritenendo che il divieto sia giustificato dalla prevalenza della scrittura, ha stravolto il percorso logico confondendo premessa e conclusioni.

Invero, sarebbe stata proprio la limitazione probatoria *de qua* ad accentuare questa natura documentale e non viceversa.

La soluzione della Corte si è posta in netto contrasto soprattutto con alcuni orientamenti²¹⁹ che hanno insistito per la reintroduzione della prova testimoniale nel processo tributario. Secondo costoro, infatti, la testimonianza riveste una forza probatoria^{219bis} non sostituibile con alcun altro mezzo di prova e quindi non

²¹⁵ Ordinanza la cui massima è riportata in Fisco n. 20\2000.

²¹⁶ Sentenza pubblicata in Guida normativa del 4\02\2000 pag.27; in dottrina, si veda B. Aiudi "Giusto processo?" in Boll. trib. 2000, pag. 313.

²¹⁷ Si veda per le argomentazioni F. Capasso op. cit. pag. 6651.

^{217bis} De Mita "La Consulta non interviene sull'esistente" in Sole 24 ore del 26\01\2000.

²¹⁸ E. Marelli op. cit. .

²¹⁹ Giovanni Moschetti op. ult .cit..

^{219bis} G. Moschetti op. ult. cit. pag. 37.

sarebbero condivisibili le pronunce della Corte Costituzionale che hanno affermato la legittimità del divieto in virtù della possibilità di sopperire con altri mezzi probatori . La stessa prova testimoniale presenterebbe, inoltre, vantaggi bilaterali^{219ter} a favore del contribuente e dell'A.F.. Né potrebbero essere invocati, a fondamento dello stesso divieto, ragioni di snellezza o speditezza.

Si può, dunque, sottolineare come lo strumento della testimonianza deve essere considerato un mezzo generale indispensabile di acclaramento della verità. Specialmente dopo la riforma delle sanzioni tributarie²²⁰, la prova *de qua* appare l'unico strumento idoneo a dimostrare lo stato soggettivo colposo o doloso del contribuente verso cui sia stata irrogata la sanzione.

Dal punto di vista dei confronti con gli altri processi, in ultimo, si creerebbe, in particolare, una disparità immotivata tra la disciplina del processo tributario e la disciplina di quelli civili e penali. Le Comm. Trib. hanno, infatti, una natura giurisdizionale e, come tali, dovrebbero avere gli stessi poteri istruttori assegnati ad altri giudici in vertenze simili.

In punto di processo amministrativo²²¹, se è vero che anche in questo settore la ricerca della verità è filtrata dall'attività amministrativa, la prova testimoniale è esclusa solo in alcune ipotesi determinate.

Problema attuale è, poi, se il contenuto dell'articolo 7 dlgs. n. 546\1992 potrà essere salvato da ulteriori eccezioni di incostituzionalità per violazioni del principio del giusto processo sancito nel nostro ordinamento dall'articolo 111 Cost..

Questo canone, già analizzato ampiamente nel secondo capitolo (anche alla luce dei risvolti della legge "Pinto" del 2001), non potrà a lungo essere ignorato dal legislatore anche in sede di regole processuali tributarie (s'impone, oramai, la realizzazione del giusto processo tributario con la rimozione dei limiti probatori e la piena attuazione del diritto alla prova del contribuente).²²²

Qui, allora, interessa, soprattutto, sottolineare la questione se l'ammissione delle dichiarazioni scritte dei terzi possa comportare un pregiudizio al suddetto principio oramai costituzionalizzato.

^{219ter} G. Moschetti op. ult. cit. pag. 50.

²²⁰ G. Moschetti op. ult. cit pag. 56 a proposito del fatto che la nuova disciplina delle sanzioni rafforza l'esigenza di prova testimoniale.

²²¹ Moschetti op. ult. cit. pag. 43.

²²² Antonio L. Del Sole "Ingiusto processo tributario" in Corr. trib. n. 37\2000 pag. 2712.

Infatti^{222bis}, è indubitabile che l'ammissione di una prova testimoniale in forma documentale comporta un'alterazione dell'equilibrio esistente tra le parti e una violazione alla formazione in contraddittorio delle prove costituenti.

In particolare, non sarebbe consentito interrogare con tutte le garanzie del contraddittorio i soggetti che hanno rilasciato le dichiarazioni verbalizzate; solo l'A.F. avrebbe il potere di disporre di un mezzo di prova precluso all'altra parte; sarebbero utilizzate, peraltro, affermazioni raccolte in un procedimento a cui il contribuente non ha partecipato con il duplice rischio che siano prodotte solo le dichiarazioni di chi si è espresso in conformità alla tesi pro Fisco e che le verbalizzazioni non siano corrette.

La Comm. Trib. Reg. dell'Umbria sentenza n. 526\2000²²³ ha affermato l'ingresso nel processo tributario di dichiarazioni scritte del contribuente a confutazione delle argomentazioni dell'A.F..

Anche nella giurisprudenza tributaria si ripropone, quindi, il problema della legge costituzionale n. 2 \1999.

Tuttavia, ci troviamo di fronte ad interessi così rilevanti per l'A.F. da far dubitare che il legislatore sia in grado di intervenire in tempi brevi con una modifica conforme alle nuove disposizioni costituzionali sul giusto processo.

Si tratterebbe di una vera rivoluzione "copernicana" tale da porre l'A.F. ed il contribuente sullo stesso piano.

Oggi, infatti, oltre al pericolo di un uso eccessivo di dichiarazioni di terzi (scritte) elevate al rango di prova senza che l'A.F. provveda ad alcun riscontro, non solo il contribuente si può trovare nell'impossibilità di esercitare il suo diritto di difesa ma rileva il problema di eventuali false dichiarazioni rilasciate agli agenti del Fisco (e delle Agenzie fiscali).

Nell'attuale sistema, infatti, chi rilascia queste false dichiarazioni all'A.F. nell'ambito di un procedimento fiscale godrebbe di una sostanziale impunità.

Dovrebbero, allora, essere poste con urgenza, a salvaguardia del contribuente, norme a garanzia della veridicità delle dichiarazioni, quali (ad esempio) l'obbligo di allegare il testo integrale del verbale e sanzioni applicabili d'ufficio.

^{222bis} L'osservazione è di Marcello Procida op. cit..

²²³ Sentenza la cui massima è riportata in www.diritto.it con nota di Francesco Roman "Approfondimento sulle dichiarazioni testimoniali nel processo tributario anche dopo la riforma dell'articolo 111 Cost. (c.d. giusto processo)".

Infine, abbiamo già anticipato come la questione sia rilevante anche per la materia risarcitoria e che due sarebbero, in particolare, le speculari e simmetriche prospettive che si profilano.

In primo luogo, se da una parte non sembrerebbero sussistere problemi nell'attribuire alle Commissioni la cognizione della domanda risarcitoria sotto il profilo dei poteri decisori e con riguardo al fondamento del diritto azionato, gli inconvenienti si manifestano a livello probatorio.²²⁴

Questo discorso, in verità, non riguarderebbe tanto il danno da svalutazione monetaria (valutabile mediante la comune esperienza e non secondo i canoni generali delle prove) quanto altre ipotesi di maggior danno come l'insolvenza dell'avente diritto al rimborso e la dichiarazione di fallimento. Infatti, il divieto *de quo* renderebbe molto difficile l'accertamento e la quantificazione del danno medesimo.

In secondo luogo, si può parlare di duplice prospettiva in base alla seguente riflessione: se, infatti, si ritiene costituzionalmente legittimo il divieto *ex* articolo 7 del dlgs. n. 546\1992, questo induce a pensare che non sia possibile un avvicinamento tra giudice tributario e civile e quest'ultimo sembrerebbe, allora, l'unico organo in grado di accordare un risarcimento, nonostante l'influenza che potrebbe esercitare in futuro il nuovo articolo 7 della l. n. 205\2000 che ha configurato la possibilità del g.a. di accordare direttamente una tutela risarcitoria a favore del cittadino; se, invece, si attribuisce prevalenza al recente "trend espansivo" recepito (per ora) dal legislatore solo in campo amministrativo e non ancora in quello fiscale, allora questo potrebbe riconfermare e riaprire quei dubbi di costituzionalità sollevati già in passato di fronte alla Corte Costituzionale in merito al divieto *de quo* e risolti negativamente (si veda anche prossimo paragrafo).

Basti, a proposito di quest'ultimo punto, accennare che alcune dottrine^{224bis} propongono di non far discendere la soluzione in materia di giurisdizione dal dato legislativo *ex* articolo 7 dlgs. n. 546\1992 ma da una riconsiderazione totale da parte del legislatore di questa stessa limitazione.

Bisogna, tuttavia, considerare che se si vuole realizzare questa libertà e pienezza della prova fino in fondo, si deve anche recepire una prospettiva di rimozione di tutte

²²⁴ G. Boletto op. cit. pag. 68 ed, in particolare, nota n. 27.

^{224bis} A. Fantozzi op. cit. pag. 22.

le presunzioni tributarie contro il contribuente che, esonerando l'A.F. da oneri probatori, alterano la posizione delle parti processuali.²²⁵

5-2-f. Giurisdizione tributaria e risarcimento del danno.

Dopo aver descritto nei precedenti paragrafi la struttura attuale del processo tributario con tutte le sue peculiarità (si pensi alle nuove materie *ex l. n. 448\2001* ed al residuo storico del divieto della prova testimoniale), dobbiamo delimitare la nostra ricerca per individuare quale sia il giudice a cui il contribuente deve rivolgersi per ottenere la c.d. tutela aquiliana in materia fiscale.

Partiamo da alcuni casi pratici che si sono posti in giurisprudenza (anche in materia di interessi) per, poi, considerare alcune riflessioni dottrinarie.

In proposito, segnaliamo alcune importanti pronunce della Cassazione.

In primo luogo, la sentenza n. 8685\1996²²⁶ in cui la S.C. ha riconosciuto che l'azione per il risarcimento del danno è riconducibile alla giurisdizione del g.o. e non di quella delle Comm.Trib..

Nel caso di specie si era trattato di un contribuente che, dopo aver definito per condono il proprio debito tributario per IGE, ricchezza mobile e complementare degli anni 1969-1973, aveva ricevuto, presso un domicilio errato, un nuovo accertamento. Le Commissioni tributarie di I e II grado avevano respinto i suoi ricorsi mentre i danni arrecati erano sia patrimoniali che morali.

In secondo luogo, la sentenza n.722\1999²²⁷(già esaminata) in cui il Collegio è stato chiamato a pronunciarsi sulla giurisdizione del g.o., contestata dall'A.F. (che asseriva trattarsi di questioni tutte inerenti la materia tributaria e come tali devolute alla giurisdizione esclusiva delle Commissioni) in ordine ad una domanda di risarcimento lamentato da un contribuente che denunciava l'illegittimo operato dell'Ufficio fiscale.

Le SS.UU. hanno affermato la giurisdizione del g.o. in quanto la posizione dedotta è quella della lesione patrimoniale ed il rapporto tributario risultava ormai esaurito.

Alcuni autori hanno notato che qui la scelta obbligata sarebbe diventata quasi una scelta di principio tale da inibire l'intervento del giudice tributario.

²²⁵ Piermaria Corso "Il divieto di prova testimoniale non contrasta con i principi costituzionali" in *Corr. trib. n. 8\2000* pag. 565.

²²⁶ Sentenza pubblicata in *Boll. trib. n. 7\1997*.

²²⁷ Sentenza pubblicata in *Riv. giur. trib. n. 1\2000*.

Tuttavia, la stessa S.C si è resa conto che la difesa del contribuente diventava molto complessa e l'attività del g.o. priva di riferimenti concreti. Ha, così, richiamato il principio del *neminem laedere* rispetto al quale accertare se l'A.F. avesse assunto un comportamento colposo o meno.

Inoltre, sempre nella suddetta sentenza si è fatto riferimento al fatto che l'articolo 2 del dlgs. n. 546\1992 rappresentava una deroga alla giurisdizione ordinaria per cui la controversia poteva essere attribuita al giudice tributario solo in quanto rientrasse in una delle fattispecie normativamente previste.

Una parte della dottrina²²⁸ ha, tuttavia, sottolineato che non è agevole dire se la sentenza meriti una particolare enfasi.

In particolare, non è molto chiaro se la S.C. abbia ritenuto di dare risalto a quella che potrebbe qualificarsi come una mera condotta (la visita della Guardia di finanza) o all'adozione di un atto di accertamento di maggiore imposta oppure se entrambi siano stati considerati equamente rilevanti.

Nella prima ipotesi, il caso deciso dalla Cassazione sarebbe di scarso significato; nella seconda, invece, esso assumerebbe un decisivo rilievo dal punto di vista della responsabilità civile dell'A.F..

In terzo luogo, la sentenza n.1191\2003²²⁹ in cui, ancora una volta, si consente al g.o. e non alle Comm. Trib. di accertare se sia stata posta in essere un'attività illecita da parte del Fisco. L'A.F. è, infatti, tenuta (sempre secondo la Corte) a subire le conseguenze stabilite dall'articolo 2043 c.c. anche se il sindacato sull'attività discrezionale rimane precluso allo stesso g.o..

Ricordiamo, poi, due sentenze²³⁰ dei Giudici di pace di Roma (n. 1441\2000) e di Mestre (n. 653\2000) in cui, a conferma della linea assunta dalla Cassazione a favore del g.o. (sopra descritta), il Ministero delle Finanze è stato condannato (in ossequio del principio del *neminem laedere*) al risarcimento dei danni patrimoniali e non a favore del contribuente–ricorrente.

Ora, vediamo alcune decisioni significative in tema di interessi maturati sui rimborsi d'imposta non dovuta e di giurisdizione .

²²⁸ Italo Volpe “La controversia sulla richiesta di risarcimento rientra nella competenza del giudice ordinario” in Guida al diritto del 6\11\1999 pag. 53.

²²⁹ Sentenza il cui testo è disponibile in www.condominio.com

²³⁰ Si veda retro nota 31 e 32.

Nel quarto capitolo abbiamo già visto quest'ultima tematica per il danno da svalutazione monetaria, lite temeraria, diniego \ omissione di autotutela, riscossione illegittima, fermo amministrativo ecc...

La scelta, invece, di inquadrare la giurisdizione in materia di interessi proprio in questo paragrafo si giustifica per il fatto che ci permette di capire meglio le riflessioni dottrinarie sul processo tributario e sul risarcimento.

Premettiamo che, per presentare istanza di rimborso delle imposte sui redditi indebitamente versate per errore materiale, duplicazione, inesistenza dell'obbligo di versamento, il termine di 18 mesi (*ex* articolo 38 del d.p.r. 602\1973) è stato elevato a 48 mesi dalla l.n. 133\1999 e che la Comm. Trib. Reg. di Bologna n. 82/34 del 2002²³¹ ha, peraltro, esteso tale termine a tutti i rapporti già decaduti all'entrata in vigore della legge menzionata. La mancata presentazione dell'istanza di rimborso entro il termine di legge preclude, peraltro, la facoltà di ottenere la tutela innanzi al giudice medesimo.

La soluzione sembra pacifica in quanto l'articolo 2 del dlgs. n. 546\1992 fa rientrare le controversie sugli interessi nella giurisdizione tributaria.

In giurisprudenza, la Cassazione (sentenza n. 11483\1996 e sentenza n. 1322\1997)²³² ha confermato che la giurisdizione delle Commissioni si estende alla richiesta di interessi sul credito da rimborso del contribuente proprio per il carattere accessorio della pretesa.

Infatti, la S.C. ha ritenuto che le pretese risarcitorie correlate alla violazione di obblighi debbono essere devolute al giudice del rapporto²³³ che è stato chiamato a stabilire l'esistenza, la misura e tutte le conseguenze degli obblighi gravanti sulle parti. Allora, l'azione di risarcimento da ritardato adempimento del debito di rimborso comporta un'indagine sul contenuto dell'obbligazione tributaria che svolge una funzione genetica.

Notiamo, in particolare, che il settore ove ha avuto origine e sviluppo la teoria del giudice del rapporto, è stato quello relativo al diritto del lavoro (si pensi, ad esempio, alla sentenza n. 2436\1997²³⁴ della S.C. in cui si è affermato che se il diritto soggettivo del lavoratore è collegato al rapporto di pubblico impiego e questo

²³¹ Sentenza la cui massima è riportata in Italia Oggi del 12\09\2002 pag. 27 con nota di R. Rosati "Rimborsi di tasse indebite".

²³² Sentenze pubblicate in Giust. civ. 1998, I, pag. 529.

²³³ G. Boletto op. cit. pag. 66.

²³⁴ Sentenza la cui massima è riportata in Giust. civ. 1997 pag. 2785 ; si veda anche Cass. SS.UU. n. 3569\1997 ivi pag. 2785.

costituisce un suo antecedente necessario e non occasionale, la pretesa risarcitoria rientra nella giurisdizione esclusiva del g.a. che ad oggetto quel rapporto).

In verità, la stessa Cassazione con ordinanza n. 10725\2002²³⁵ avrebbe creato in materia di rimborsi tutele a più vie, affermando che sia possibile rivolgersi al g.o. quando l'A.F. abbia già riconosciuto il diritto del contribuente.

Nel caso esaminato, l'A.F. aveva eccepito il difetto di giurisdizione del g.o. che aveva emanato un decreto ingiuntivo con cui veniva richiesto il rimborso di imposte ed interessi. Il Ministro delle finanze aveva proposto opposizione facendo rilevare la violazione degli articoli 2 e 19 del dlgs. n. 546\1992.

Con la pronuncia in esame, le SS.UU. riconoscono al contribuente una tutela giudiziale concorrente che trova, quindi, attuazione con un'azione ordinaria di ripetizione dell'indebitato in base all'articolo 2033 c.c. nel caso in cui non residuano questioni circa l'esistenza dell'obbligazione tributaria, il *quantum* del rimborso e le procedure con cui effettuarlo.²³⁶

Dopo aver, dunque, completato il discorso su tutte le fattispecie illecite generate dal comportamento dell'A.F., è opportuno porre l'attenzione sulle posizioni dottrinarie più significative.

In verità, si sono manifestate soluzioni opposte sia mediante argomentazioni legislative sia attraverso conclusioni legate alla natura del processo tributario.

In primo luogo, coloro²³⁷ che sostengono la tesi della giurisdizione tributaria risarcitoria ritengono che la suddetta giurisdizione sia non solo esclusiva^{237bis} ma anche piena. Quindi le limitazioni concernenti l'annullamento dei regolamenti e degli atti generali o quelle relative alla questioni comportanti la sospensione necessaria non inciderebbero su tale pienezza.

Più problematica sarebbe, invece, la tematica delle azioni accessorie.

Intendendo, infatti, il riferimento all'articolo 2 in senso strettamente letterale, nell'ambito della giurisdizione speciale dovrebbero rientrare solo liti cui sia possibile assegnare natura tributaria ed il processo, qualificato di annullamento, non potrebbe porsi come accertamento di diritti.

²³⁵ Ordinanza pubblicata in Riv. dir. fin. 2003, II, pag. 3 e ss..

²³⁶ Sergio Trovato "Rimborsi, tutele a più vie" in Sole 24 ore n. 254 del 17\09\2002 pag. 24.

²³⁷ G. Boletto op. cit.; Giovannini "Processo tributario e risarcimento del danno (sulla pienezza ed esclusività della giurisdizione speciale) in Riv. dir. fin. n. 2, I, 1999 pag. 205 e ss..

^{237bis} Una giurisdizione per materia, cioè, la potestà di cognizione su specifiche materie che la legge riserva ad un giudice determinato. (si veda Giovannini op.cit.).

Secondo questa rigida impostazione²³⁸, allora, il risarcimento del danno si atteggierebbe come conseguenza ulteriore legata solo incidentalmente alla pronuncia di annullamento. In questo modo, l'unico giudice legittimato ad accordare il risarcimento sarebbe il g.o..

Altri orientamenti²³⁹, al contrario, propongono una lettura diversa che consenta di assegnare alle Commissioni poteri d'accertamento tali da comprendere tutti i diritti legati alla causa principale da un rapporto di connessione di accessorietà..

Basterebbe, in proposito, considerare che, in casi specifici, la domanda risarcitoria si salda con azioni di rimborso del tributo scaturite dal silenzio dell'A.F..

Inoltre, altro dato significativo²⁴⁰ sarebbe rappresentato dal fatto che in tema di lite temeraria le Commissioni potrebbero accordare risarcimento in forza di una domanda autonoma in quanto l'articolo 96 c.p.c. prevede una disciplina connotata dall'indipendenza del diritto al risarcimento.

Allora il processo tributario sarebbe configurabile come processo di accertamento del danno causato dalla mala fede o colpa grave della parte soccombente (cioè dall'elemento soggettivo di quest'ultima).

Il problema da superare sarebbe, allora, quello della limitazione sul piano probatorio. Se, da un lato, la carenza non è indifferente, dall'altro, tuttavia, si sostiene che interpretare il divieto come diniego generale della giurisdizione tributaria per tutte le fattispecie illecite, risulterebbe una soluzione eccessiva e spropositata.

Alcuni autori²⁴¹ affermano, in particolare, che militerebbe a favore del riconoscimento della giurisdizione delle Comm. Trib. l'iter evolutivo che ha avuto ad oggetto la c.d. categoria dei diritti patrimoniali consequenziali.

Già con il dlgs. n. 80\1998, il legislatore ha previsto che il g.a., nelle controversie devolute alla sua giurisdizione esclusiva, disponga, anche attraverso la reintegrazione in forma specifica, il risarcimento del danno ingiusto.

Sulla stessa linea si è posta, poi, la sentenza n. 500\1999 che ha superato il dogma (in passato assoluto) dell'irrisarcibilità degli interessi legittimi.

L'intervento decisivo è stato, però, rappresentato dalla l. n. 205\2000 in cui si è riconosciuto che il g.a. accorda risarcimenti anche nella sua giurisdizione di legittimità (non solo cioè in quella esclusiva).

²³⁸ Si veda C. Glendi "L'oggetto del processo tributario"; G. Falsitta op. cit.; F. Tesoro "Profili sistematici del processo tributario" 1980.

²³⁹ Giovannini op. cit. pag. 214.

²⁴⁰ Giovannini op. cit. pag. 216.

²⁴¹ Giovannini op. cit. pag. 217.

E'innegabile che questi "eventi" normativi ed orientamenti giurisprudenziali hanno inciso notevolmente sul tema della risarcibilità dei danni consequenziali non solo nel campo amministrativo generale ma anche in materia fiscale.

Quindi, (partendo da tutte le suddette innovazioni), si ritiene che, se è stata riconosciuta la giurisdizione in campo risarcitorio al g.a., ciò comporterebbe un possibile abbandono della separazione tra domanda principale e domande radicate su diritti consequenziali rigettando anche una visione del processo tributario come di solo annullamento. Non si parlerebbe più, cioè, di ulteriorità della domanda accessoria risarcitoria o della sua indipendenza logica - giuridica.²⁴²

Molto indicativi²⁴³ sono, poi, i tentativi di ricondurre la connessione di accessorià all'articolo 31 c.p.c. come già visto parlando in generale dei caratteri dell'obbligazione risarcitoria.

Alcuni di essi (a nostro parere) si collocano, in verità, in una posizione intermedia. Infatti, da una parte tali correnti sostengono che le questioni di danno sarebbero da ricondurre al giudice tributario in quanto accessorie ma fondate su una situazione autonoma rispetto al rapporto obbligatorio sostanziale; dall'altra, di fronte ad azioni risarcitorie non legate a liti tributarie, si riconosce la giurisdizione residua del g.o..

In definitiva, essi ricostruiscono la giurisdizione delle Comm. Trib. come deroga²⁴⁴ a quella ordinaria e, quindi, non esclusiva. Sarebbe il giudice adito a dover effettuare un contemperamento tra effettività di tutela del contribuente (e non secondariamente economia processuale) e pienezza di poteri istruttori.

In secondo luogo, troviamo chi, al contrario della precedente dottrina, configura la giurisdizione del g.o. in ordine alla domanda al risarcimento del danno.²⁴⁵

Infatti, questi orientamenti concordano pienamente con la giurisprudenza che interpreta la formula "altro accessorio" contenuta nel novello articolo 2 dlgs. n. 546/1992 come accessorio in senso proprio, ossia aggi esattoriali, spese di notifica, indennità di mora.

Ricondurre, al contrario, la domanda di risarcimento (la *causa pretendi* è del tutto differente) in questo ambito sarebbe solo una forzatura.

Inoltre²⁴⁶, ad ulteriore conferma, si è sottolineato come l'ampliamento fatto dallo articolo 2 del suddetto decreto non ha avuto come scopo quello di operare

²⁴² Giovannini op. cit pag. 218.

²⁴³ Giovannini op.cit. pag. 215 e pag. 220.

²⁴⁴ G. Boletto op. cit..

²⁴⁵ Manzon-Mondolo op. cit..

²⁴⁶ Manzon-Mondolo op. cit. pag. 257.

un'estensione oggettiva di quanto previsto dalla legge delega ma solamente di chiarire ogni dubbio circa l'estensione della giurisdizione nell'ambito dei singoli tributi.

Su questa base si escluderebbe, peraltro, anche la sospetta violazione dell'articolo 76 Cost. da parte dell'articolo menzionato.²⁴⁷

Un'altra considerazione rilevante riguarderebbe l'articolo 96 c.p.c.. Questa volta, tuttavia, le tendenze sostenitrici della giurisdizione del g.o. escluderebbero²⁴⁸ che dalla norma *de qua* possa desumersi un'argomentazione generale per due motivi:

- a) la domanda di risarcimento del danno da lite temeraria trae origine solo da comportamenti endoprocessuali e non esterni;
- b) la disposizione suddetta sembra collegata all'articolo 15 del dlgs. n.546\1992 sul principio di soccombenza (il potere di condanna al risarcimento si porrebbe, allora, come corollario del potere di condannare alla rifusione delle spese di lite).

Ulteriori elementi di conferma della giurisdizione del g.o. si porrebbero, inoltre, sotto il profilo dei poteri e delle azioni.

Riguardo ai primi, è stato osservato che il divieto di prova testimoniale renderebbe assai difficile l'accertamento del danno e la sua quantificazione (anche se ammissibile).

Esso rappresenterebbe non tanto un fattore che pregiudica il risarcimento ma che comporta una vera e propria carenza di giurisdizione tributaria.²⁴⁹

In ordine ai secondi, rileva la valutazione dell'oggetto del processo tributario speciale.

Ritenendo, infatti, la natura del giudizio *de quo* di legittimità l'unica azione ammissibile sarebbe quella del diritto di credito del contribuente nelle controversie di rimborso.

Inoltre, vista questa stessa connotazione impugnatoria ed esclusa la giurisdizione del giudice tributario in tema di danni, nessun giudizio di risarcimento si potrebbe avere nell'ipotesi in cui il contribuente subisca un danno nella fase ispettiva e non riceva la notifica dell'avviso di accertamento da impugnare. Ne deriverebbe, infatti, una palese disparità di trattamento.²⁵⁰

²⁴⁷ L. Del Federico "La giurisdizione" in Il processo tributario a cura di F. Tesaurò.

²⁴⁸ Manzoni Mondolo op. cit. pag. 259.

²⁴⁹ Manzoni Mondolo op. cit. pag. 261.

²⁵⁰ Manzoni-Mondolo op.cit. pag. 263.

E' stato, infine, sottolineato²⁵¹ che queste tendenze sarebbero in grado di obiettare il c.d. ibridismo del processo tributario.

La mancanza di un'azione di accertamento negativo e la necessità di un atto impugnabile, infatti, finiscono per subordinare la questione risarcitoria alla valida instaurazione di un giudizio davanti alle Commissioni.

La conseguenza, allora, consisterebbe nella risarcibilità da parte del g.o. anche dei danni relativi a situazioni tributarie per le quali non è più esperibile un giudizio davanti alle Comm.Trib..

5-2-g. Professionalità del giudice tributario, giusto processo e considerazioni finali.

Il problema della giurisdizione tributaria in materia risarcitoria non può essere collegato solo alle recenti innovazioni legislative e giurisprudenziali avvenute in campo amministrativo ma anche ad altri due nodi essenziali della giustizia tributaria: la tematica della professionalità del giudice tributario ed il giusto processo (quest'ultimo già analizzato nel capitolo secondo).

A nostro parere, entrambi questi fattori potranno incidere sul tema oggetto del presente lavoro.

Per quanto riguarda il primo, possiamo dire che la giustizia tributaria è, diversamente dalle altre, rapidissima, sollecita, efficiente, ma poco professionale.²⁵²

Infatti, i componenti delle Commissioni sono solo in piccola parte magistrati di carriera (giudici e magistrati militari, contabili e amministrativi, anche a riposo) o avvocati o professori di diritto, i più sono esperti di varie materie nominati su indicazione degli Enti Locali, non sempre muniti di laurea in giurisprudenza.

Non si tratta, cioè, di un *corpus* di magistrati reclutati *ad hoc*, in possesso di una specifica preparazione ed in condizioni di dedicarsi a tempo pieno ad amministrare la giustizia tributaria.

Per professionalità²⁵³, in particolare, s'intende la preparazione ed idoneità professionale allo svolgimento dell'amministrazione della giustizia tributaria.

²⁵¹ A. Fantozzi op.cit. pag. 22-23.

²⁵² Ennio Fortuna "Giustizia tributaria più efficiente" in <http://www.unionesarda.it>

²⁵³ Giorgio Tarzia "Il problema della professionalità del giudice tributario" in Dir. Prat. Trib. 1992 pag. 1023.

In dottrina^{253bis}, essa rappresenta (al pari dell'indipendenza e dell'imparzialità) un'esigenza costituzionale indispensabile per realizzare soprattutto sul piano sostanziale la tutela dei diritti (si veda più avanti).

La sua mancanza (il peggior difetto del processo tributario) deriva dal fatto che solo dagli anni 70' le Comm. Trib. hanno avuto il riconoscimento della loro natura giurisdizionale e solo dopo l'alternarsi di pronunce contraddittorie della Corte Costituzionale.

Il dlgs. n. 546\1992 contiene la disciplina delle Commissioni con la previsione di un Consiglio di presidenza che ha compiti di vigilanza, di delibera delle nomine dei membri e di determinazione dei criteri di massima per la formazione delle sezioni e l'assegnazione dei ricorsi.

I requisiti per la nomina, in particolare, sono il vero punto debole della riforma. La delega impone che i giudici tributari abbiano adeguata preparazione nelle discipline giuridiche o economiche ma le norme delegate appaiono non del tutto conformi alla delega e quindi incongruenti. Né la legge finanziaria del 2002 ha introdotto sotto questi profili importanti mutamenti.

Da ciò è derivato che, nonostante l'evoluzione normativa e il miglioramento della qualità delle pronunce, ancora oggi abbiamo giudici non togati e la cui conoscenza del diritto tributario sostanziale non è richiesta come requisito indefettibile.

I connotati sopra descritti sono, allora, significativi in quanto i giudici tributari non solo esprimono un giudizio di fatto o un apprezzamento di valore, di esperienza pratica o di stima sull'oggetto della controversia tributaria, ma si trovano a risolvere anche questioni di puro diritto cui le stesse Commissioni devono dare una risposta adeguata.²⁵⁴

La tematica del risarcimento a favore del cittadino-contribuente, in particolare, con l'indagine su tutti gli elementi costitutivi della fattispecie della responsabilità aquiliana (condotta, antigiuridicità, nesso di causalità, e, soprattutto, elemento soggettivo del dolo o colpa dell' A.F. nel suo complesso) richiederebbe, se attribuita alle stesse Commissioni (come il *trend* espansivo in atto sembrerebbe far ritenere), non solo poteri istruttori completi e pieni ma anche una preparazione tecnica pari almeno a quella di un giudice ordinario in campo civile che solo una selezione per concorso potrebbe garantire.

^{253bis} G. Tarzia op. cit..

²⁵⁴ Ennio Fortuna op. cit.

La preoccupazione di tutti gli esperti in materia è, tuttavia, concentrata sulle ipotesi di riforma.²⁵⁵

Alcuni (aderendo ad una posizione più innovativa) hanno, infatti, auspicato un ulteriore riordino (con un'accentuazione della professionalità appunto) che completi il graduale adeguamento allo schema del processo civile e consenta di far diventare gli attuali giudici speciali in magistrati tributari togati e a tempo pieno.

In altri casi, invece, si è fatto riferimento ad un progetto di eliminazione delle stesse Commissioni trasformate in un'apposita sezione specializzata del tribunale ordinario. Come anticipato, questo elemento della professionalità si lega anche ai principi contenuti nell'articolo 111 Cost. sul giusto processo dell'imparzialità, indipendenza e terzietà.

Abbiamo già analizzato ampiamente la tematica dell'ammissibilità di un principio di giusto processo in materia fiscale (secondo capitolo).

Sono presenti, inoltre, una serie di anomalie rispetto alla parità tra le parti ed il contraddittorio.^{255bis}

Si pensi alle modalità ed ai termini della costituzione in giudizio per la cui disciplina si parla di un vero e proprio *favor* ingiustificato verso l'A.F (costituzione in giudizio non entro 30 ma 60 giorni).

In proposito, è stata proposta la tesi secondo cui le prove andrebbero enunciate nella motivazione dell'atto di accertamento.

Poi, lo stesso regime delle spese processuali in caso di cessazione della materia del contendere o la suspendibilità delle pendenze tributarie presenterebbero profili problematici.

Nel primo caso si dubita che sia rispettosa degli articoli 111 Cost. e 24 Cost. l'esclusione della condanna alle spese mentre nel secondo si sospetta di incostituzionalità la disciplina che limita la sospensione solo al primo grado. Per la prova testimoniale si rimanda ai paragrafi precedenti.

Al di là di questi profili, interessa, ora, constatare che i giudici tributari non sempre riescono ad adattarsi al ruolo formale di magistrati indipendenti ed imparziali e a giudicare in base alle prove dedotte *iuxta alligata et provata* ed applicando rigorosamente la legge.²⁵⁶

²⁵⁵ Ennio Fortuna op. cit..

^{255bis} Francesco Gallo "Verso un giusto processo tributario" in Rassegna tributaria n. 1\2003 pag. 11.

²⁵⁶ F. Gallo op. cit. pag. 38.

Inoltre, l'origine professionale²⁵⁷ dei membri del collegio può essere un fattore implicito ed inconsapevole tale da influenzare una decisione favorevole o contraria al contribuente o all'A.F..

Infatti, i membri dipendenti dell'A.F. tendono (corporativamente) a giustificare carenze ed inefficienze amministrative ed a utilizzare i poteri istruttori delle Comm. Trib. per porre rimedio ai difetti istruttori dell'ufficio fiscale, mentre quelli professionisti tendono a privilegiare le eccezioni di rito e processuali originate dalla stessa inefficienza burocratica.

Queste considerazioni rivestono, quindi, importanza anche nelle cause risarcitorie e, in particolare, sulla decisione di condannare il Fisco al risarcimento danni.

Rileva, poi, la considerazione che la stessa specificità della materia fiscale impone non solo un soggetto qualificato e indipendente che decida ma anche un soggetto qualificato che assista in giudizio le parti e migliori la qualità del contraddittorio.²⁵⁸

Infatti, quest'ultimo aspetto può ritenersi effettivamente realizzato solo se viene garantita un'adeguata difesa tecnica. Le stesse discriminazioni indotte dalla diversità di categorie di difensori tecnici dovrebbero essere affrontate nell'ambito di una riforma dell'intero processo tributario.

Nell'ambito di tale contesto si dovrebbe creare, allora, un sistema di difesa tecnica tipico dei processi giurisdizionali più evoluti. Quindi, anche in materia fiscale il difensore tecnico dovrebbe rispettare specifiche regole deontologiche, professionali e di preparazione comuni connotate come omogenee e paritarie indipendentemente dal titolo professionale e dalla categoria di appartenenza.

Anche questo profilo inciderebbe positivamente sulla qualità delle stesse decisioni di condanna al risarcimento.

In definitiva²⁵⁹, solo provvedendo alla modifica del giudice speciale e delle regole del patrocinio le controversie fiscali possono ricevere benefici e assurgere al rango di un vero e completo processo la cui disciplina sia rispettosa dell'articolo 111 Cost..

Quindi, ciò potrebbe risultare fattore determinante anche per le cause risarcitorie che vedono il contribuente come attore ed l'A.F. come convenuto e che richiedono parità e rispetto di contraddittorio, nonché imparzialità ed indipendenza del giudice.

²⁵⁷ F. Gallo op. cit. pag. 38.

²⁵⁸ Franco Gallo op. cit. pag. 40.

²⁵⁹ F. Gallo op. cit. pag. 41.

Solo nell'ipotesi in cui, allora, venisse meno ogni motivo di sfiducia nei confronti delle Commissioni, si potrebbe affidare loro l'intera giurisdizione in materia tributaria.

Effettuiamo, allora, delle osservazioni finali e di confronto non limitate, peraltro, al profilo della tutela aquiliana ma tali da investire aspetti anche più generali.

Per molto tempo a dominare incontrastato sono stati il momento dell'autorità ed il c.d. "*privilegium fisci*" legato soprattutto a considerazioni politico-economiche che hanno impedito che il contenzioso tributario potesse diventare un giudizio pieno ed, in particolare, che si potesse connotare e qualificare come risarcitorio.²⁶⁰

I giudici tributari sono stati considerati come giudici minori per il loro incerto fondamento costituzionale, per la loro composizione e soprattutto per la persistenza di zone grigie nella loro competenza giurisdizionale a favore del g.o. o del g.a..

Dottrine²⁶¹ precedenti alla legge finanziaria del 2002 avrebbero, addirittura, sostenuto una "staticità regressiva" della giustizia tributaria in rapporto al dinamismo evolutivo della giustizia civile ed amministrativa.

Più volte, poi, si è posto l'interrogativo in quale direzione si stesse evolvendo il giudizio di fronte alle Comm. Trib., ossia se verso il processo civile o verso quello amministrativo oppure se, al contrario, esso mantenesse una direzione propria, in ragione delle sua derivazione da un procedimento contenzioso e di altre peculiarità.

Nei tempi recenti, tuttavia, si è assistito sia ad processo di graduale erosione delle ancora persistenti immunità della P.A. in generale e, quindi, dell'A.F. (si veda primo capitolo) che di stratificazione nel riconoscimento di diritti a favore del cittadino-contribuente.

Lo stesso principio di parità delle armi tra Fisco e contribuente ha subito una notevole accelerazione. L'assetto dei rapporti fiscali sia sul piano sostanziale che processuale, inoltre, si è ispirato sempre di più al principio del contraddittorio. Infatti, i recenti interventi legislativi in campo amministrativo contenenti nuove forme di tutela delle situazioni soggettive dei cittadini hanno sortito importanti effetti.²⁶²

In primo luogo, la competenza giurisdizionale si avvia a divenire pressoché generalizzata ed unificata (le uniche questioni residuali sarebbero le prestazioni commutative e paracommutative).

²⁶⁰ A. Fantozzi op. cit pag. 39.

²⁶¹ Manzon-Mondolo op. cit. pag. 277.

²⁶² A. Fantozzi op. cit. pag. 40.

In secondo luogo le aree di frizione²⁶³ con il giudice civile ed amministrativo si sono gradatamente ridotte in punto di esecuzione, ottemperanza e tutela cautelare. Residuano, invece, ancora alcuni problemi in materia di risarcimento del danno aquiliano come si è cercato di dimostrare nel corso di questi capitoli.

Significativi, però, sono stati: a) la sentenza n. 500\99 in base alla quale si può dire che l'attività amministrativa può ledere sia diritti soggettivi che interessi legittimi dei contribuenti tutelabili *ex* articolo 2043 c.c.;

b) la recente legge "Pinto" che pare aprire nuove possibilità in capo al contribuente anche sotto il profilo risarcitorio;

c) tutta la giurisprudenza sul danno esistenziale in materia fiscale;

d) le riflessioni sulle fattispecie illecite arrecate all'A.F. e le leggi n. 205\2000 (che ha generalizzato la cognizione del g.a. in tutte le materie di giurisdizione esclusiva e di legittimità);

e) la l. n. 448\2001 a proposito dell'introduzione di nuove materie e della giurisdizione.

Se da una parte, quindi, si è razionalizzato il riparto di giurisdizione tra giudice civile ordinario e giudice amministrativo e sono aumentati i poteri giurisdizionali di questi apparati giudiziari nei confronti della P.A. (il cittadino si troverebbe, infatti, di fronte ad un quadro di competenze giurisdizionali più chiaro che in passato), dall'altra si prospetta, soprattutto in materia fiscale, che, sia in via interpretativa sia legislativa, si possa procedere ad una serie di completamenti finali.²⁶⁴

Dal primo punto di vista, basta pensare alla giurisprudenza della Cassazione sulla risarcibilità degli interessi legittimi anche se si auspica, in verità, un intervento legislativo analogo al dlgs. n. 80\1998 e alla l. n. 205\2000.

Così, sempre attraverso tali mezzi occorre concentrare in capo alle Commissioni la tutela dei diritti e degli interessi lesi dall'esercizio illegittimo dei poteri istruttori (si veda capitolo terzo).

Dal secondo punto di vista, invece, sarebbe opportuno rimuovere il divieto di prova testimoniale ed attribuire alle Comm.Trib. la tutela dei diritti patrimoniali connessi in mancanza di atto impugnabile o di un nesso d'accessorietà (si veda paragrafo sull'obbligazione risarcitoria fiscale).

²⁶³ A. Fantozzi op. cit. pag. 41.

²⁶⁴ A. Fantozzi op. cit. pag. 41.

Le soluzioni, in proposito, non propongono²⁶⁵ (e su ciò concordiamo), dunque, sconvolgimenti radicali né in tema di risarcimento né in quello relativa alla giurisdizione o, ancora più ampiamente, alla giustizia tributaria e appaiono, in definitiva, (a nostro parere) più equilibrate e tale da inquadrarsi nell'*iter* evolutivo (in parte già realizzato ed in parte ancora in atto) dei settori confinanti alla materia fiscale (ossia amministrativo e civile).

²⁶⁵ A. Fantozzi op.cit. pag. 42

