



**CIRCOLARE N. 20/IR DEL 22 LUGLIO 2010**

**DINIEGO DI AUTOTUTELA E RESPONSABILITÀ CIVILE  
DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA**

**SOMMARIO:** 1. Premessa. – 2. La natura del potere di autotutela dell'amministrazione finanziaria: le posizioni della dottrina e i più recenti orientamenti della giurisprudenza di legittimità. – 3. La struttura dell'illecito. Illiceità e non mera illegittimità dell'atto. – 4. La giurisdizione competente in materia di danni da diniego di autotutela ed i rapporti tra azione di annullamento e azione risarcitoria. – 5. La giurisprudenza di legittimità in tema di risarcimento del danno da mancato esercizio del potere di autotutela. – 5.1. (*segue*) la sentenza n. 698 del 2010. – 6. Conclusioni.



## 1. Premessa

Una recente pronuncia della terza sezione civile della Suprema Corte<sup>1</sup> suggerisce importanti spunti di riflessione sulla possibilità di riconoscere al contribuente il diritto al risarcimento del danno in conseguenza del mancato o ritardato annullamento in via di autotutela di un atto illegittimo ove tale comportamento omissivo abbia arrecato un danno al privato, danno conseguente al fatto di non esser l'ufficio finanziario “*tempestivamente intervenuto con il solo mezzo*” (intervento in autotutela) “*che la legge gli attribuisce per eliminarne gli effetti*”.

A giudizio della Cassazione, quindi, in linea di principio e non considerando valutazioni in fatto trattandosi di ricorso avverso una sentenza emessa dal Giudice di pace secondo equità, il mancato intervento in autotutela da parte degli uffici finanziari che costringe il contribuente ad affrontare spese legali e di altro genere per proporre ricorso ed ottenere per altra via l'annullamento dell'atto, ingenera di per sé la responsabilità extracontrattuale (o *aquiliana*) dell'amministrazione in quanto ricorrerebbero entrambi gli elementi costitutivi (fatto illecito e danno ingiusto) dell'illecito civile in presenza dei quali sorge a carico di qualsiasi soggetto e/o amministrazione l'obbligo del risarcimento del danno derivante dalla violazione della norma primaria del *neminem laedere*.

Le conclusioni cui è pervenuto il Supremo Collegio ci consentono di tornare nuovamente ad occuparci dell'istituto dell'autotutela tributaria in quanto per poter affermare la responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria da mancato esercizio del potere di annullamento d'ufficio è necessario previamente qualificare tale comportamento come *antigiuridico*, dunque come illecito ai sensi dell'art. 2043 c.c.

Tale antigiuridicità – come è noto – presuppone la lesione di un interesse giuridicamente protetto del contribuente<sup>2</sup>, interesse la cui ricorrenza se trova ampi consensi circa l'esistenza di un immanente dovere di ufficio di esercitare comunque la funzione amministrativa<sup>3</sup>, registra, invece, ancora un acceso dibattito sia in

---

<sup>1</sup> Cass., Sez. III civ., 19 gennaio 2010, n. 698.

<sup>2</sup> Nell'evoluzione, prima normativa (art. 13 della L. n. 142/92 attuativa della direttiva n. 665/89) e poi giurisprudenziale (SS.UU., n. 500/99), che ha giudicato come risarcibile ogni danno ingiusto “*in quanto lesivo di un interesse (al bene della vita cui l'interesse si collega)*” che l'ordinamento ritiene rilevante, un contributo determinate deve essere attribuito alla Corte di giustizia, che, conoscendo solo situazioni giuridiche qualificate dall'ordinamento comunitario senza distinzione tra diritti ed interessi, ha precisato che la responsabilità risarcitoria di ogni Stato membro per violazione della normativa sovranazionale (c.d. *illecito comunitario*) ha valenza generale, prescindendo dalla qualificazione del soggetto danneggiante quale organo legislativo (CGCE, 19 novembre 1991 in cause riunite C-6/90 e C-9/90, causa *Francoovich*), amministrativo o giurisdizionale (CGCE, 23 maggio 1996, C-5/94, causa *Lomas*; CGCE, 30 settembre 2003, C-224/01, causa *Klober*; CGCE, 13 giugno 2006, C-173/03, causa *Tragbetti del mediterraneo*), in quanto l'art. 10 del Trattato – fonte dell'integrazione giuridica comunitaria – non è norma diretta agli Stati in quanto tali, ma a tutti coloro che all'interno degli Stati stessi recepiscono o applicano le norme giuridiche (potere legislativo, esecutivo e giurisdizionale).

<sup>3</sup> Alla conclusione che, spontaneamente o a seguito di istanza, sorge per ogni amministrazione un “*obbligo di procedere*” che trova la sua ragion d'essere nel dovere di esercitare comunque la funzione di cui l'organo è titolare, è pervenuta sin dagli anni '40 dello scorso secolo gran parte della dottrina amministrativa. Seguendo questo ordine di idee, dunque, l'inerzia della P.A. sarebbe in ogni caso un fenomeno patologico, poiché la discrezionalità che concerne l'*an* del provvedimento non potrebbe mai riguardare l'*agere* (cioè l'azione amministrativa, la cui concretizzazione dipende esclusivamente dai presupposti e/o dalle circostanze di fatto costitutive del dovere d'ufficio), ma soltanto l'emanazione di un certo provvedimento positivo (cioè riguardare il tipo e il contenuto del provvedimento stesso).



dottrina, sia in giurisprudenza, circa l'esistenza di un dovere per l'amministrazione finanziaria a seguito della presentazione di un'istanza di esternare il risultato di tale attività, anche se negativa<sup>4</sup>, così da assicurare al contribuente-istante la possibilità di un controllo giurisdizionale dell'obbligo di provvedere<sup>5</sup> in termini, quantomeno, di congruità e ragionevolezza della motivazione adottata.

## **2. La natura del potere di autotutela dell'amministrazione finanziaria: le posizioni della dottrina e i più recenti orientamenti della giurisprudenza di legittimità**

Come già rilevato nella Circolare n. 7/IR del 10 novembre 2009<sup>6</sup>, la dottrina non è orientata in modo univoco in ordine alla qualificazione della situazione giuridica vantata dal contribuente a seguito dell'attivazione mediante istanza del potere di riesame in via di autotutela.

Tra coloro che, recependo i principi giuspubblicistici, attribuiscono al contribuente un interesse di mero fatto e chi, in senso diametralmente opposto, in considerazione della vincolatività della funzione impositiva ovvero della peculiarità della relativa disciplina (Reg. n. 37/97), lo ritiene titolare di un vero e proprio diritto all'annullamento dell'atto illegittimo a garanzia del "giusto riparto" e del rispetto del principio di capacità contributiva, l'impostazione prevalente della dottrina, pur con significative distinzioni in ordine alla qualificazione della situazione giuridica del contribuente, si pone in posizione intermedia rispetto alle tesi esposte, riconoscendo al contribuente una posizione soggettiva indirettamente tutelata (*interesse legittimo*) a che l'esercizio del potere di annullamento abbia luogo in modo ragionevole e non arbitrario<sup>7</sup>, pena il ricorso al giudice amministrativo per far valere il suo mancato o cattivo esercizio che si risolve nelle figure sintomatiche dell'eccesso di potere.

La non uniformità di vedute mostrata dalla dottrina circa la qualificazione della posizione giuridica vantata dal contribuente a seguito dell'attivazione del potere di riesame può parimenti riscontrarsi in giurisprudenza, anche una volta superato il contrasto tra giudici amministrativi e giudici tributari circa la giurisdizione competente a

---

<sup>4</sup> Così anche le Circolari Direttoriali della Lombardia (Nota 16 novembre 1999, n. 3/82993 e Circolare 6 aprile 2000, n. 11/28093), della Toscana (Direttiva 11 ottobre 2000, n. 72483/00/T1) e della Calabria (Nota 21 novembre 2001, n. 28951/VII), ma anche la Circ. Min. 8 luglio 1997, n. 195/E/I/4762/UDC che apprezza le istanze dei privati quali atti qualificati di iniziativa, la cui presentazione importa "l'obbligo giuridico di riesaminare l'atto e di comunicare l'esito di tale attività".

<sup>5</sup> Per costante giurisprudenza amministrativa, l'obbligo dell'amministrazione di provvedere, inteso come obbligo di esternare la propria decisione sull'atto di sollecitazione dei privati, è limitato ai soli casi in cui "l'amministrazione intimata abbia l'obbligo di provvedere sull'istanza dell'interessato e che l'istante abbia correlativamente un diritto al provvedimento, qualunque ne sia poi in concreto il contenuto". Tra le tante Cons. St., 2 aprile 2002, n. 1810; Cons. St., 10 aprile 2002, n. 1970; Cons. St., 7 agosto 2002, n. 4135 Cons. St., 8 maggio 2003, n. 2446; Cons. St., 7 luglio 2003, n. 4023; Cons. St., 15 settembre 2003, n. 5167; Cons. St., 6 aprile 2004, n. 1873; Cons. St., 20 luglio 2005, n. 3909; Cons. St., 11 gennaio 2006, n. 1397.

<sup>6</sup> Cui si rinvia per l'esposizione delle diverse ricostruzioni offerte dalla dottrina circa la natura (discrezionale o vincolata) del potere di autotutela e conseguentemente della giurisdizione competente a conoscere delle relative controversie (par. nn. 2 e 6).

<sup>7</sup> L'amministrazione finanziaria, quindi, in sede di riesame sarebbe chiamata ad una ponderazione tra esigenze diverse e per certi aspetti simili a quelle cui sono tenute le altre pubbliche amministrazioni nell'esercizio di poteri discrezionali (da un lato quella al ripristino della legalità violata e dall'altro quella alla certezza e stabilità dei rapporti esauriti per intervenuta definitività).



conoscere delle controversie sorte in materia<sup>8</sup>, contrasto che invece continua a persistere nelle le più recenti pronunzie dei giudici di legittimità<sup>9</sup>.

Come è noto, infatti, le Sezioni Unite dopo essersi espresse in più occasioni<sup>10</sup> a favore della giurisdizione delle Comm.ni, in quanto, a seguito delle modifiche apportate dall'art. 12, comma 2 L. n. 448/01, "*sussiste la giurisdizione del giudice tributario su tutte le controversie in materia di tributi di ogni genere e specie ... anche su quelle relative agli atti di esercizio dell'autotutela tributaria, in quanto comunque incidenti sul rapporto obbligatorio d'imposta*", hanno tuttavia lasciato senza risposta la questione più rilevante, quella relativa al "se" il diniego di autotutela sia o meno "atto impugnabile", ed una volta ammessa tale impugnabilità, entro quali limiti tale diniego sia censurabile.

Secondo un indirizzo<sup>11</sup>, infatti, l'impugnabilità del diniego di autotutela dovrebbe essere esclusa tutte le volte in cui il contribuente nella sua istanza si sia limitato a rilevare *vizi originari* del provvedimento impositivo (e sui quali è maturata la decadenza dal poter proporre ricorso), ossia vizi *propri* del contenuto di quest'ultimo senza apportare elementi e fatti *sopravvenuti*<sup>12</sup> che legittimino l'apertura di una nuova istruttoria da parte dell'ufficio, ovvero faccia valere vizi *formali* sanati dal mancato gravame, atteso che, diversamente, si consentirebbe una vera e propria *reintegratio in terminis* rispetto a provvedimenti oramai definitivi, riconoscendo così al contribuente un'inammissibile duplicazione di tutela<sup>13</sup>.

La limitazione delle istanze giurisdizionali ai casi in cui ad essere invocati siano solo "*eventi sopravvenuti*", mentre è stata messa in discussione da un successivo orientamento in cui la Corte ha affermato che dinanzi al silenzio mantenuto sull'istanza il giudice tributario deve limitarsi alla mera declaratoria dell'obbligo dell'amministrazione

---

<sup>8</sup> Dopo un primo periodo di incertezza e di sentenze dall'esito contrastante, può rilevarsi negli ultimi anni un fermo orientamento dei giudici amministrativi (TAR e ora anche Consiglio di Stato) volto ad affermare il loro difetto di giurisdizione in materia. Ordinanze e sentenze sono oramai ferme nel rigettare, in quanto inammissibili per difetto di giurisdizione, i ricorsi presentati. In tutte le pronunzie, i giudici amministrativi hanno sostenuto che la nuova formulazione dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/92 come modificato dall'art. 12, comma 2, della L. n. 448/01, "*rimuova ogni possibile dubbio sull'appartenenza della materia alla giurisdizione tributaria, essendo alla stessa oramai rimesse tutte le questioni attinenti all'esistenza e all'entità dell'obbligazione tributaria, involgendo ogni aspetto del rapporto d'imposta, compreso il sindacato sugli atti interni del procedimento*". Così Cons. St., 21 maggio 2008, n. 2396; Cons. St., 30 settembre 2008, n. 4714; Cons. St., 19 marzo 2009, n. 1645; Cons. St., 24 marzo 2010, n. 1739.

<sup>9</sup> Si fa riferimento a Cass., SS.UU., 6 febbraio 2009, n. 2870; Cass., SS.UU., 16 febbraio 2009, n. 3698; Cass., SS.UU., 23 aprile 2009, n. 9669; Cass., sez. trib., 12 maggio 2010, n. 11457; Cass., sez. trib., 30 giugno 2010, n. 15451.

<sup>10</sup> Tutte le pronunzie a Sezioni Unite successive alla sent. 10 agosto 2005, n. 16776 hanno confermato la giurisdizione delle Comm.ni in materia di atti di esercizio della autotutela in materia tributaria.

<sup>11</sup> Indirizzo avviato dalla in Cass., SS.UU., 10 agosto 2005, n. 16776 e confermato da Cass., 20 febbraio 2006, n. 3608 e Cass., 26 gennaio 2007, n. 1710.

<sup>12</sup> Deve trattarsi di *eventi* (in fatto o in diritto) originariamente non valutati o perché *sopravvenuti* o perché fatti valere *ex post* dal contribuente a causa dell'intervenuta definitività. Eventi sopravvenuti rispetto al contenuto dell'originario atto impositivo possono essere oltre ad una diversa ricostruzione in diritto della fattispecie ed alla allegazione di documentazione e/o di ulteriore materiale probatorio, il sequestro o la confisca sopravvenuti rispetto all'imposizione dei redditi derivanti da fatto illecito, ovvero un giudicato penale favorevole al contribuente, o un giudicato di merito favorevole ottenuto da altro coobbligato solidale, etc.

<sup>13</sup> Nel caso di atti oramai definitivi si potranno denunciare mediante istanza motivata e documentata solo eventi sopravvenuti in grado di incidere sull'esistenza e sull'ammontare della pretesa impositiva risultando i vizi di legittimità (così come quelli del procedimento) sanati dal mancato gravame (come accade per i vizi di cui agli artt. 42, 43 e 61 del D.P.R. n. 600/73) in quanto si tratterebbe di annullare pretese nella sostanza fondate, ma formatesi secondo modalità procedurali illegittime.



di provvedere sull'istanza di riesame senza mai estendersi alla verifica della pretesa sostanziale<sup>14</sup>, è stata invece confermata in tre recenti pronunzie.

Chiamata nuovamente a pronunziarsi, la Suprema Corte<sup>15</sup>, dopo aver (ri)affermato la propria giurisdizione in tutte le controversie in materia di tributi e, quindi, anche in quelle relative agli atti di esercizio dell'autotutela, ha ritenuto che in tutti e tre i casi sottoposti al suo vaglio gli eventi adottati dagli istanti non fossero idonei ad incidere sulla pretesa impositiva quali fatti estintivi o modificativi della stessa.

Nella fattispecie oggetto della sentenza n. 2870/09, infatti, la Corte, in conformità con la propria consolidata giurisprudenza<sup>16</sup>, ha ritenuto che il giudicato penale di assoluzione (*“perché il fatto non sussiste”*) intervenuto successivamente all'emanazione del provvedimento divenuto definitivo non interferisse con il debito scaturente dal provvedimento impositivo poiché le due indagini (*penale e tributaria*) si pongono su due piani diversi: gli accertamenti di tipo presuntivo possono non realizzare la fattispecie criminale, ma possono, per altro verso, fondare e consolidare un atto di accertamento tributario.

Nella fattispecie oggetto delle sentt. n. 3698/09 e n. 11457/10, da ciò che è dato desumere dalla concisa esposizione dei motivi di fatto, né il ricorso, né tanto meno l'istanza di autotutela erano supportati da significativi motivi di gravame<sup>17</sup>, né da alcun elemento e/o fatto che potesse qualificarsi come evento

---

<sup>14</sup> Così Cass., SS.UU., 27 marzo 2007, n. 7388 e più di recente anche Cass., SS.UU., 23 aprile 2009, n. 9669 e Cass., sez. trib., 30 giugno 2010, n. 15451. Secondo la Suprema Corte, in conformità con un consolidato orientamento della giurisprudenza amministrativa, solo nel caso di diniego espresso il giudice tributario potrebbe scendere all'esame del merito della pretesa, mentre il suo sindacato sarebbe limitato al solo controllo della legittimità del rifiuto nel caso di giudizio instaurato contro il mero ed espresso rifiuto di agire in autotutela (*“pena un'indebita sostituzione del giudice in attività tipicamente amministrative”*). È di tutta evidenza, tuttavia, che un controllo limitato alla sola legittimità del rifiuto di agire in autotutela finisce per tradire la natura stessa del giudizio dinanzi le Comm.ni – le uniche in grado di accertare la non debenza del tributo –, nonché è in grado di soddisfare solo parzialmente le richieste del contribuente che si vedrebbe costretto ad adire nuovamente il giudice tributario per far valere le proprie ragioni non essendo l'amministrazione finanziaria condizionata da alcun dovere di conformazione. Per una critica a tale ricostruzione alla luce dei principi alla base delle disposizioni di cui al Reg. n. 37/97, cfr. Circolare n. 7/IR del 10 novembre 2009, spec. par. n. 7.

<sup>15</sup> Cass., SS.UU., 6 febbraio 2009, n. 2870; Cass., SS.UU., 16 febbraio 2009, n. 3698 e Cass., sez. trib., 12 maggio 2010, n. 11457.

<sup>16</sup> La S.C. è oramai ferma nel ritenere che i limiti probatori esistenti nel processo tributario impediscono che una sentenza penale possa esplicarvi efficacia di giudicato, anche se ciò non esclude che gli elementi emersi nel giudizio penale possano trovare ingresso nel processo tributario quali elementi probatori dei quali il giudice potrà tener conto nella formazione del proprio convincimento, così *ex multis* Cass., 7 settembre 2007, n. 18854; Cass., 21 agosto 2007, n. 17799; Cass., 2 luglio 2008, n. 18084; Cass., 3 settembre 2008, n. 22173; Cass., 2 dicembre 2008, n. 28564; Cass., 6 dicembre 2008, n. 29396; Cass., 8 aprile 2009, n. 8488; Cass., 25 maggio 2009, n. 12022. Non può non rilevarsi, tuttavia, come la decisione delle SS.UU. si ponga in aperto contrasto con la sentenza della Corte costituzionale (Corte cost., 23 luglio 1997, n. 264) che ha affermato che l'intervento di giudicato penale importa *in ogni caso* un obbligo di adeguamento da parte della P.A. e, di conseguenza, ha confermato la doverosità del riesame e del ritiro dell'atto di accertamento ogni qualvolta la pretesa impositiva debba essere adeguata alla realtà di fatto accertata in sede di processo penale.

<sup>17</sup> Nella sent. n. 11457/10 si legge che il contribuente aveva impugnato il provvedimento di rigetto limitandosi solamente ad eccepire che *“le imposte richieste non erano dovute”*.



sopravvenuto in grado di incidere sulla pretesa originaria, tanto che il giudizio si è concluso con una esemplare condanna alle spese del giudizio<sup>18</sup>.

Le ultime pronunzie, dunque, non si discostano dalla “filosofia” della sentenza n. 16776/05<sup>19</sup> che ha qualificato come illegittimi i provvedimenti di rigetto delle istanze tutte le volte in cui non abbiano preso in debita considerazione gli “*elementi sopravvenuti estintivi o modificativi*” dell’originaria pretesa, elementi che è onere del contribuente istante allegare e dell’amministrazione agente valutare.

Una volta accertato che il mancato esercizio del potere di autotutela da parte degli uffici finanziari è un comportamento che può essere qualificato come *antigiuridico* in quanto sicuramente in grado di ledere un interesse protetto dall’ordinamento (comunque lo si voglia qualificare), al fine di verificare la rilevanza della sentenza in esame sulla qualificazione (come doveroso o meno) dell’intervento in autotutela e sull’attuale assetto dei rimedi forniti al contribuente in caso di diniego, è necessario svolgere alcune riflessioni sia sulla disciplina della responsabilità civile della pubblica amministrazione come delineata dall’art. 2043 c.c., sia sull’individuazione del giudice competente a conoscere della richiesta di risarcimento danni azionabile dal contribuente.

### 3. La struttura dell’illecito. Illiceità e non mera illegittimità dell’atto

Come è noto perché il contribuente possa esperire l’azione di risarcimento danni nei confronti dell’amministrazione finanziaria è necessario che ricorrano i consueti elementi costitutivi dell’illecito civile: ossia la condotta, l’evento, il danno ingiusto ed il nesso eziologico. Il fatto illecito, pertanto, deve derivare da una condotta umana che si concretizza in un evento, posto in connessione causale con la condotta, evento produttivo di un danno che deriva dalla lesione di una situazione soggettiva tutelata dall’ordinamento (c.d. danno *contra ius*), lesione non ricorrente nel caso del verificarsi di cause di giustificazione (c.d. danno *non iure*)<sup>20</sup>.

Riferendo l’illecito all’amministrazione finanziaria, la condotta deve concretizzarsi nell’emanazione di un atto di natura provvedimentoale che per dar luogo alla responsabilità dell’amministrazione deve necessariamente essere non soltanto un atto illegittimo (in quanto difforme dalla sua disciplina legale - *elemento oggettivo*), ma anche un

---

<sup>18</sup> Condanna comminata solo nella sent. n. 3698/09 e non nella sent. 11457/10 in assenza di svolgimento di attività difensiva da parte dell’Agenzia delle entrate.

<sup>19</sup> Nello stesso senso anche S. Muscarà, *La Cassazione chiude (apparentemente) le porte alla tutela giurisdizionale in tema di diniego di autotutela*, in *Boll. trib.*, 2009, 501 ss.

<sup>20</sup> Danno inteso come danno economico, quindi come danno patrimoniale risarcibile integralmente secondo il principio di equivalenza tra *quantum* del risarcimento e danno subito. Anche se è stata prospettata la possibilità di risarcire anche danni non patrimoniali derivanti dalla lesione di interessi o valori di rango costituzionale inerenti alla persona (ad esempio danno esistenziale da lesione del diritto alla salute che si traduce in alterazioni dello stato psicofisico del soggetto - alterazioni non medicalmente accertabili) (Tribunale di Venezia, 19 marzo 2007 che ha risarcito il danno esistenziale conseguente all’attività di riscossione), le SS.UU. (sentt., 11 novembre 2008, nn. da 26972 a 26975) hanno negato la configurabilità del danno esistenziale come autonoma categoria di danno, affermando che il pregiudizio non patrimoniale è risarcibile solo entro il limite segnato dall’ingiustizia costituzionalmente qualificata dall’evento di danno. Per una prima applicazione di tale principio in materia fiscale, la S.C. (Cass., 9 aprile 2009, n. 8703) ha affermato che in caso di lesione del “diritto alla tranquillità” non ricorre un’ingiustizia costituzionalmente qualificata, ma soltanto un disagio non meritevole di tutela risarcitoria.



atto del quale deve essere accertata la colpevolezza nelle modalità dell'*agere* pubblico, ossia che tale provvedimento sia l'esito di una condotta perlomeno colposa<sup>21 22</sup> (*elemento soggettivo*).

Ovviamente la verifica della ricorrenza dell'elemento psicologico con riguardo all'attività istituzionale dell'amministrazione si interseca con la questione della riferibilità a quest'ultima della condotta a seguito di una violazione posta in essere da una persona fisica. A tal fine occorre non solo che tra amministrazione e autore vi sia un rapporto organico – c.d. rapporto di immedesimazione – ma anche che l'atto lesivo sia destinato a realizzare scopi istituzionali, pena il rischio di non poter riferire all'amministrazione l'illecito posto in essere dal funzionario-agente.

L'importanza dello scopo dell'atto e degli obiettivi che lo stesso è diretto a soddisfare rilevano non solamente ai fini della riferibilità degli esiti del provvedimento in capo l'amministrazione, ma anche per l'individuazione sempre in capo a quest'ultima dell'elemento soggettivo della *colpevolezza*.

Dovendo trascendere la persona fisica (autrice materiale dell'illecito) l'unico modo per riuscire a riferire l'elemento psicologico all'apparato amministrativo è quello di stimare il contrasto tra l'atto illegittimo e i principi fondamentali che presiedono l'azione dell'amministrazione ex art. 97 cost., vale a dire i principi di imparzialità, correttezza e buon andamento che si pongono come limiti esterni alla sua attività (sia essa vincolata o discrezionale)<sup>23</sup>.

Si ha dunque un concetto "oggettivizzato" di colpa<sup>24</sup>, intesa quale violazione delle norme che regolano l'attività amministrativa, ove la valutazione come *grave e manifesta* di una violazione si ricollega all'esistenza di *indici sintomatici* analoghi a quelli enucleati in ambito comunitario<sup>25</sup>, quali la chiarezza ed l'univocità della norma violata, i precedenti della giurisprudenza, la rilevante complessità del fatto, le condizioni concrete della fattispecie, l'eventuale apporto offerto dal danneggiato.

Alla negazione dell'automatismo fra illegittimità dell'atto e illiceità della condotta si accompagna l'affermazione che la specie e l'entità dell'illegittimità commessa sono un indicatore dell'intrinseca colposità dei comportamenti<sup>26</sup>.

---

<sup>21</sup> Non vi è dunque equivalenza tra illegittimità dell'atto e illiceità della condotta. Il superamento di tale prospettiva è ascrivibile a Cass. SS.UU. n. 500/1999, nello stesso senso da ultimo Cons. St., 21 aprile 2009, n. 2435 e Cons. St., 31 marzo 2009, n. 1917.

<sup>22</sup> Ai sensi dell'art. 22 del DPR n. 3/1957 il funzionario è invece chiamato a rispondere soltanto per dolo o colpa grave.

<sup>23</sup> In tal senso per tutti A. Salvati, *La responsabilità civile da atto impositivo illegittimo*, in AA.VV., *La responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria, Questioni teoriche e pratiche*, Milano, 2009, pag. 65 ss.

<sup>24</sup> In conseguenza della traslazione del suo accertamento dal funzionario-agente all'amministrazione-apparato, così S. Burelli, *La responsabilità civile da atto o attività istruttoria illegittima*, in AA.VV., *La responsabilità civile*, op. cit., pag. 41 ss.

<sup>25</sup> Gli indici sintomatici della responsabilità degli Stati membri per mancata o non corretta applicazione di norme comunitarie sono stati individuati dalla giurisprudenza della CGCE nella chiarezza ed univocità della norma violata, nell'inescusabilità dell'errore di diritto, nel carattere intenzionale della violazione o del danno, nella circostanza che nessun comportamento degli organi comunitari avesse potuto concorrere all'azione o omissione dello Stato membro. In tal senso R. Miceli, *La responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria da illecito comunitario*, in AA.VV., *La responsabilità civile*, op. cit., pag. 95 ss.

<sup>26</sup> Si ricostruisce un concetto di colpa secondo lo schema dell'art. 2236 c.c. e si riconnette il grado di colpevolezza richiesto per la costituzione dell'obbligazione risarcitoria alla difficoltà dei problemi tecnici affrontati nell'esercizio del potere amministrativo. Così Cons. St., 22 maggio 2006, n. 2960.



Questo in sostanza vuol dire che l'elemento soggettivo della colpa non ricorre se la disciplina è incerta o contraddittoria, ovvero se la questione affrontata è nuova o, ancora, se vi sono sul punto diversi orientamenti giurisprudenziali.

Vi è invece colpa nel caso di erronea percezione della realtà in fatto (erronea ricostruzione della fattispecie) o in diritto, ovvero quando la ricostruzione della fattispecie sia la conseguenza di una scelta che abbia dato prevalenza al convincimento personale del funzionario senza tener conto di istruzioni, indirizzi, prassi e pronunce sull'argomento (ad esempio non abbia annullato un atto pur in presenza di una Circolare che sollecitava l'abbandono delle controversie pendenti, ovvero in presenza di una giurisprudenza costante favorevole alle ragioni del contribuente), ovvero non abbia tenuto conto dei chiarimenti forniti dal contribuente in sede procedimentale o nell'eventuale istanza di riesame in autotutela.

Si tratta di elementi che, in uno con l'esito del giudizio tributario, concorrono a dar prova del grado di consapevolezza che l'amministrazione avrebbe dovuto maturare in ordine all'illegittimità dell'atto e, parimenti, a dimostrare la negligenza del comportamento tenuto dall'ufficio consistente nell'aver voluto comunque perseverare nell'azione di accertamento.

#### **4. La giurisdizione competente in materia di danni da diniego di autotutela ed i rapporti tra azione di annullamento e azione risarcitoria**

Passando all'individuazione del giudice competente a conoscere della richiesta di risarcimento danni cagionati dal mancato tempestivo esercizio del potere di autotutela, problemi si sono posti sia per l'individuazione del giudice competente a conoscere relativa richiesta, sia per stabilire se tale tutela risarcitoria possa essere accordata ancorché non sia stata preventivamente dichiarata l'illegittimità dell'atto.

Quanto al primo profilo, le SS.UU.<sup>27</sup> sono oramai ferme nel devolvere alla cognizione dell'AGO il risarcimento dei danni cagionati dal comportamento illecito della P.A. in uno qualsiasi dei rami della sua attività, e, quindi, anche in ambito tributario, salvo che non sussista in materia una giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo estesa ai diritti patrimoniali consequenziali<sup>28</sup>.

Ulteriore problema da affrontare è poi quello se i rapporti tra annullamento del provvedimento e risarcimento del danno debbano risolversi o meno nel senso di una necessaria "pregiudizialità" della pronuncia demolitoria rispetto a quella risarcitoria.

---

<sup>27</sup> Limitandosi alle pronunzie che hanno affermato la giurisdizione dell'AGO in materia di risarcimento danni per comportamento illecito dell'amministrazione finanziaria: Cass., SS.UU., 18 maggio 1995, 5477; Cass., SS.UU., 4 ottobre 1996, n. 8685; Cass., SS.UU., 15 ottobre 1999, n. 722; Cass., sez. III, 28 marzo 2000, n. 3726; Cass., sez. trib., 1 febbraio 2002, n. 1329; Cass., sez. III, 27 gennaio 2003, n. 1191; Cass., sez. III, 1 giugno 2004, n. 10483; Cass., SS.UU., 4 gennaio 2007, n. 15; Cass., sez. trib., 21 febbraio 2007, n. 4055; Cass., SS.UU., 16 aprile 2007, n. 8958; Cass., SS.UU., 18 gennaio 2008, n. 968; Cass., SS.UU., 30 aprile 2008, n. 10826.

<sup>28</sup> È nel settore amministrativo, infatti, che devono segnalarsi le più significative deroghe alla giurisdizione dell'AGO, prima con il D. Lgs. n. 80/98 (artt. 33/35) (con cui era stabilita – senza distinzioni tra situazioni soggettive coinvolte – la giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo in materia di edilizia, urbanistica e servizi pubblici), e successivamente con la L. n. 205/00 che ha generalizzato (con conseguente ampliamento dei poteri istruttori) la cognizione del giudice amministrativo sui diritti patrimoniali consequenziali in tutte le materie soggette alla sua giurisdizione (esclusiva e di legittimità).



Una volta abbandonata, anche se mai definitivamente<sup>29</sup>, la regola della “pregiudizialità amministrativa” a seguito della pronuncia n. 500/99, si ritiene di dover propendere per la soluzione di una tutela incondizionata (ossia non condizionata dall’aver previamente esperito, e con esito positivo, l’azione di annullamento dell’atto lesivo) delle ragioni risarcitorie vantate nei confronti dell’amministrazione finanziaria<sup>30</sup>.

E ciò non soltanto perché in passato il previo giudizio di annullamento era in effetti l’unico modo per far emergere il diritto soggettivo<sup>31</sup>, ma soprattutto perché i due giudizi si collocano su piani diversi, l’uno avente ad oggetto l’(il)legittimità dell’atto impositivo, l’altro il giudizio sull’(il)liceità della condotta dell’amministrazione, dunque un giudizio più complesso, esteso all’accertamento della colpa dell’azione amministrativa denunciata come fonte di danno ingiusto.

Da questa distinzione consegue come la declaratoria di illegittimità dell’atto sia solo uno degli “elementi costitutivi della fattispecie” che il giudice civile deve valutare, e come dalla stessa non discenda affatto un’automatica responsabilità dell’amministrazione agente, ciò in quanto il giudizio sull’atto non vale, di per sé, né come dimostrazione del pregiudizio subito, né a ricondurre lo stesso alla condotta illecita dell’amministrazione.

Ciò vuol dire che, adita nel più lungo termine di prescrizione<sup>32</sup>, l’AGO nel conoscere dell’illiceità del comportamento tenuto, potrà accertare in via incidentale dell’illegittimità dell’atto sottoposto al suo vaglio, onde poter risalire, anche (ma non solo) dall’esame di quest’ultimo, alla cognizione degli ulteriori elementi di fatto costituenti la fattispecie illecita posta in essere dall’amministrazione (art. 5 legge n. 2248/1865 All. E).

---

<sup>29</sup> La pregiudizialità amministrativa è stata reputata irrinunciabile (anche dalla Corte cost., ord. n. 165 del 8 maggio 1998) sino alla sent. n. 500/99. Con quest’ultima pronuncia il giudice del risarcimento è stato ammesso a compiere direttamente “una più complessa valutazione, che, volta all’accertamento della colpa dell’azione amministrativa denunciata come fonte di danno ingiusto, implica necessariamente l’esame incidentale dell’illegittimità del provvedimento”. Tuttavia, una volta concentrata nello stesso giudice amministrativo la tutela impugnatoria e quella risarcitoria, la stessa Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato (sent. n. 1 del 29 gennaio 2003; n. 4 del 26 marzo 2003 e n. 12 del 22 ottobre 2007) al fine di impedire che il privato che non avesse tempestivamente impugnato l’atto potesse intraprendere azione di risarcimento nel più ampio termine di prescrizione, ha sostenuto che non è ammissibile “l’accertamento incidentale dell’illegittimità dell’atto non impugnato nei termini al solo fine di instaurare un giudizio risarcitorio”, con l’inevitabile conseguenza di negare autonomia al giudizio risarcitorio.

<sup>30</sup> In tal senso da ultimo Cass., SS.UU., 23 dicembre 2008, n. 30254 che ai sensi dell’art. 363 c.p.c. ha affermato il principio di diritto secondo cui deve ritenersi viziata da violazione delle norme sulla giurisdizione, e per tale motivo è suscettibile di cassazione, la sentenza del giudice amministrativo che rigetti la domanda di risarcimento del danno da lesione di interessi legittimi sul presupposto nel necessario previo annullamento dell’atto illegittimo. Tale pronuncia è pienamente conforme all’orientamento espresso dalla CGCE *in tema di azione di responsabilità verso le istituzioni comunitarie per i danni causati da atti illegittimi* (art. 288, comma 2 Trattato), così CGCE, 8 marzo 2001, in cause riunite C-397/98 e C-410/98, causa *Metallgesellschaft Ltd.* e da ultimo Trib., 9 settembre 2009, T-437/05 e Trib., 16 luglio 2009, T-440/07.

<sup>31</sup> Non essendo ancora ammessa la risarcibilità degli interessi legittimi (ante sent. n. 500/99), il previo annullamento dell’atto era, infatti, l’unico modo per far emergere il diritto soggettivo per poter così accedere alla tutela risarcitoria ex art. 2043 c.c.

<sup>32</sup> Seguendo, invece, la regola della pregiudizialità si verrebbe a costringere l’azione risarcitoria (azione concernente diritti e, come tale, soggetta al termine di prescrizione) al rispetto del più breve termine decadenziale, in tal modo assoggettando l’accertamento dell’illecito ad una ipotesi di decadenza non legislativamente prevista.



## 5. La giurisprudenza di legittimità in tema di risarcimento del danno da mancato esercizio del potere di autotutela

Da quanto sin qui esposto risulta evidente che per aversi responsabilità dell'amministrazione in uno qualsiasi dei rami della sua attività e, quindi, anche in campo tributario, non è sufficiente che la stessa abbia posto in essere un atto illegittimo (perché difforme dalla sua disciplina legale), ma occorre anche che nella valutazione della condotta complessivamente tenuta sia ravvisabile la violazione delle regole di imparzialità, correttezza e buona amministrazione che devono governare l'azione amministrativa.

Al fine di individuare se e quale "peso" è stato attribuito al mancato o ritardato annullamento in autotutela nelle decisioni di condanna al risarcimento danni, e, quindi, per conoscere se l'omesso annullamento in autotutela sia stato mai ritenuto di per sé *indice sintomatico* di colpevolezza, è necessario partire dall'esame della non numerosa giurisprudenza che si è formata sulle richieste di risarcimento per responsabilità aquiliana dell'amministrazione finanziaria. Dal loro esame sarà possibile evincere se e quali comportamenti degli uffici sono stati ritenuti idonei a violare le regole generali dell'azione amministrativa e, conseguentemente, a fondare le richieste di risarcimento per danni ingiustamente subiti<sup>33</sup>.

Iniziando da due note pronunzie del Giudice di pace<sup>34</sup>, in entrambe il ritardo nell'emissione del provvedimento di annullamento e/o di sgravio, non è stato preso in considerazione essendo stato ravvisato il requisito della *colpa* nell'evidente errore commesso dall'ufficio nell'applicare la norma tributaria al momento di emettere l'atto di accertamento, errore imputabile ad una condotta negligente ed evitabile usando la normale diligenza, trattandosi in entrambi i casi di applicare norme chiare e di univoca interpretazione.

Passando poi ad una delle prime pronunce rese in tema, la Suprema Corte<sup>35</sup> ha affermato che non poteva in alcun modo trovare spazio la richiesta di risarcimento danni da mancato annullamento in autotutela di un atto di accertamento che, seppur illegittimo nel merito, era oramai divenuto "irretrattabile" per intervenuto giudicato<sup>36</sup>, essendo necessario in questo caso per attribuire rilevanza aquiliana all'operato dell'amministrazione finanziaria che quest'ultimo integrasse gli estremi di un vero e proprio "programma persecutorio" (*dolo*) finalizzato alla riscossione in mala fede di un tributo non dovuto.

In una successiva sentenza<sup>37</sup>, invece, l'iscrizione a ruolo di tributi di cui il giudice penale aveva accertato l'inesistenza dei relativi presupposti è stata qualificata dalla Corte come fatto illecito e fonte di responsabilità colposa dell'amministrazione per la mancata osservanza delle regole di buona amministrazione, nonché dell'obbligo di conformarsi al giudicato penale.

---

<sup>33</sup> Dall'esame della giurisprudenza che si è occupata del tema della responsabilità civile dell'A.F. prendono le mosse anche G.A. Galeano e G.F.F. Ferri in *Annullamento in autotutela e risarcimento del danno*, in *Corr. trib.*, 2010, 1263 e ss. in uno dei primi commenti alla sent. n. 698/10 di cui gli autori offrono una lettura distante a quella contenuta nella Circolare (cfr. succ. par. n. 5).

<sup>34</sup> Giudice di pace di Mestre, 18 settembre 2000, n. 653 e giudice di pace di Patti, 13 aprile 2005, n. 157.

<sup>35</sup> Cass., SS.UU., 4 ottobre 1996, n. 8685.

<sup>36</sup> In realtà l'intervenuta formazione di un giudicato impediva *ex lege* (art. 2-*quater* della L. 656/94) ai funzionari di procedere all'annullamento dell'atto in via di autotutela.

<sup>37</sup> Cass., sez. III civ., 27 gennaio 2003, n. 1191, espressione di un indirizzo minoritario della S.C. (Cass., 22 agosto 1997, n. 7867 e Cass., sez. trib., 24 febbraio 2001, n. 2724) che trova la sua origine nella sentenza della Corte cost., 23 luglio 1997, n. 264.



In una ulteriore pronunzia del 2004, invece, la Cassazione ha affermato che l'amministrazione è tenuta al risarcimento dei danni consistenti nelle spese legali sostenute non soltanto per instaurare un procedimento contenzioso, ma anche quando le stesse si riferiscono ad un procedimento amministrativo che si sia concluso con l'annullamento in via di autotutela di un provvedimento amm.vo illegittimo<sup>38</sup>.

A conferma di tale indirizzo, poi, in due più recenti e coeve sentenze<sup>39</sup>, la Suprema Corte dopo aver confermato la giurisdizione del giudice ordinario in materia di risarcimento danni in qualsiasi ramo della sua attività, ha affermato che l'amministrazione finanziaria può esser condannata al risarcimento da illegittima richiesta di un tributo anche nel caso in cui l'ente impositore abbia provveduto all'autoannullamento dell'atto, non venendo meno in questo caso né l'elemento della colpa, né quello del danno che, anche a seguito dello sgravio, non si riduce a mero "fastidio", essendo stato comunque il contribuente costretto a richiedere l'ausilio di un professionista per presentare l'istanza di annullamento.

Da questa seppur incompleta disamina della giurisprudenza in tema di responsabilità extracontrattuale dell'amministrazione finanziaria emerge che il diniego o il ritardo nell'annullamento in autotutela non è mai stato assunto ad elemento costitutivo della fattispecie da illecito, né il relativo diniego sembra aver mai integrato in via autonoma l'elemento soggettivo della colpevolezza.

Come appena evidenziato, infatti, l'annullamento in autotutela anche se intervenuto prima dell'instaurarsi di un contenzioso non ha sottratto l'amministrazione finanziaria dalla condanna al risarcimento danni, ed il fatto che l'ufficio si sia convinto ad attivarlo sembra al più aver influito sulla quantificazione del danno senza mai arrivare a perfezionare la fattispecie di cui all'art. 2043 c.c.

A conclusioni diverse circa il "peso" da attribuire al mancato annullamento in autotutela sembra invece esser pervenuta la recente sentenza n. 698/10.

### 5.1 (segue) la sentenza n. 698 del 2010

La terza sezione civile della Suprema Corte, nel tornare ad occuparsi dei rapporti tra risarcimento del danno da atto illegittimo e mancato esercizio del potere di autotutela, enuncia nella più volte citata sentenza n. 698/10 due principi di diritto di cui l'uno conferma un proprio precedente indirizzo, mentre l'altro è espressione di un nuovo orientamento.

Nel caso in esame, l'amministrazione ricorrente, che censurava la sentenza del Giudice di pace di Patti che l'aveva vista condannata al risarcimento danni<sup>40</sup>, contestava la violazione della norma primaria del *neminem laedere* per difetto nel caso di specie sia dell'elemento dell'*ingiustizia del danno*, in quanto *l'annullamento in autotutela*

---

<sup>38</sup> Cass., sez. I civ., 23 luglio 2004, n. 13801. In realtà, nel caso di specie si trattava di esborsi affrontati da un privato per ottenere dal prefetto l'annullamento di verbali di accertamento di infrazioni del codice della strada, ma la possibilità di estendere il principio di diritto contenuto nella sentenza anche alla materia tributaria è stata confermata proprio dalla sent. n. 698/10 in commento.

<sup>39</sup> Cass., SS.UU., 4 gennaio 2007, n. 15 e Cass., sez. V, 21 febbraio 2007, n. 4055.

<sup>40</sup> Come esposto nel paragrafo che precede, in realtà nella sentenza del GdP di Patti la colpa dell'amministrazione era stata ravvisata nell'errore commesso dall'ufficio nell'applicare la norma tributaria e non nel ritardo nell'emettere il provvedimento di annullamento. Non riuscendo a difendersi dalla prima contestazione, l'ufficio ha introdotto per cassazione un "nuovo" motivo di gravame.



*non costituisce obbligo dell'amministrazione, sia di quello soggettivo della colpa, non essendo previsto dalla legge alcun termine per procedere a detto annullamento.*

La Corte ha ritenuto entrambe le argomentazioni non fondate e, limitandosi ad un esame in astratto senza scendere a valutazioni in fatto trattandosi del ricorso contro una sentenza emessa secondo equità, e quindi non censurabile in punto di motivazione, ha affermato<sup>41</sup> riguardo all'*ingiustizia del danno* sopportato per ottenere l'annullamento in via di autotutela, e consistente nelle spese legali sostenute, che la stessa non è affatto esclusa dalla circostanza che le spese si riferiscono "*ad un procedimento amministrativo*" e non ad uno contenzioso (e, dunque, non si riferisca a vere e proprie spese processuali).

La S.C., alla censura mossa dall'amm.ne circa la non risarcibilità dei danni da comportamenti cui la stessa non è *ex lege* tenuta (come l'annullamento in autotutela che l'amm.ne qualifica come non obbligatorio), invece di richiamare la propria consolidata giurisprudenza che, già a pochi mesi dalla sent. n. 500/99, aveva affermato la risarcibilità di qualsivoglia interesse protetto dall'ordinamento "*in quanto tutta l'attività dell'amministrazione deve svolgersi non solo nei limiti della legge, ma anche nel rispetto della norma primaria del neminem laedere*"<sup>42</sup>, ha preferito questa volta porre l'accento sulla *non condizionata* risarcibilità dei danni anche se conseguenti all'instaurazione di un procedimento amministrativo e non solo giudiziale (cfr. Cass., n. 13801/04).

Riguardo, invece, alla mancanza dell'elemento della *colpa*, in questo caso la Corte inaugura un nuovo indirizzo e, con l'affermare che il giudice ordinario ha il potere di valutare tempi e modi di esercizio del potere amministrativo di autotutela, promuove il mancato o ritardato annullamento ad elemento costitutivo della responsabilità aquiliana in quanto unico comportamento in grado di eliminare tempestivamente gli effetti pregiudizievoli prodotti dall'atto illegittimo.

Ma se l'intervento in autotutela è l'unico mezzo che la legge attribuisce agli uffici per evitare il danno ingiusto recato al contribuente raggiunto da un provvedimento impositivo illegittimo, questo vuol dire che gli stessi uffici ogni qualvolta siano destinatari di un'istanza di riesame non saranno facoltizzati, ma saranno invece *tenuti* ad attivarsi per rivalutare il proprio operato riesaminando elementi in fatto e/o in diritto erroneamente considerati o prendendone in considerazione altri *sopravvenuti*<sup>43</sup> che è onere del contribuente istante allegare e dell'amministrazione agente imparzialmente valutare<sup>44</sup>.

Il dovere di agire in autotutela, quindi, sorge in conseguenza della *sola* emanazione di un atto impositivo illegittimo che ponendo il contribuente in una situazione di precarietà e di rischio economico impone

---

<sup>41</sup> Richiamando la precedente Cass., sez. I civ., 23 luglio 2004, n. 13801.

<sup>42</sup> E senza che ciò generi alcuna interferenza tra giurisdizione e potere amministrativo, essendo al giudice ordinario precluso il solo sindacato di merito sull'attività discrezionale, così Cass., SS.UU., 15 ottobre 1999, n. 722; Cass., sez. III, 27 gennaio 2003, n. 1191; Cass., SS.UU., 4 gennaio 2007, n. 15; Cass., SS.UU., 18 gennaio 2008, n. 968.

<sup>43</sup> Per cosa debba intendersi per "*eventi sopravvenuti*" rispetto al contenuto dell'originario atto impositivo, si rinvia alle considerazioni svolte nella precedente nota n. 12.

<sup>44</sup> Nell'attività di riesame, sia su atti ancora impugnabili che definitivi, la prova dei vizi da cui risulta inficiato l'atto deve essere offerta dal contribuente, sul quale grava l'onere di dimostrare la mancanza di ogni ragione giustificativa della pretesa (così come è a carico del contribuente la prova del fatto costitutivo del diritto al rimborso o del diritto alle agevolazioni o esenzioni fiscali), mentre a sua volta l'ufficio sarà tenuto a valutare tutti gli elementi (in fatto o in diritto) che risultano dati in relazione alla fattispecie concreta.



all'amministrazione di attivarsi e di intervenire sulla causa del pericolo per evitare la violazione della regola del *neminem laedere* che la stessa è tenuta istituzionalmente a tutelare.

## 6. Conclusioni

In conclusione, quindi, il principio importante affermato dalla sentenza in esame non è tanto quello di aver promosso l'omesso intervento in autotutela ad indice sintomatico di colpevolezza, ma quello di aver confermato come il dovere di agire in autotutela (che vuol dire per l'ufficio dovere di riesaminare il proprio operato e comunicarne l'esito al contribuente istante) consegue all'emanazione di un qualsiasi atto di imposizione che, una volta denunciato dal contribuente-destinatario come illegittimo, trasforma il pericolo di subire un danno patrimoniale ingiusto (e di doverlo poi risarcire) da potenziale in attuale, imponendo così all'amministrazione finanziaria di intervenire per verificare il provvedimento denunciato ed evitare così di infrangere la regola del *neminem laedere* e tutti quei principi che *ex art. 97 cost.* governano l'azione dell'amministrazione.

Ma oltre all'obiettivo di evitare al contribuente un danno ingiusto, vi è un'ulteriore ragione che consiglierà gli uffici di intervenire per verificare, ed eventualmente annullare, il provvedimento denunciato dai contribuenti.

Nel caso in cui l'amministrazione finanziaria sia stata condannata al risarcimento danni<sup>45</sup> in ragione dell'omessa colposa attivazione del potere di autotutela, o anche semplicemente nel caso di colposa mancata sospensione degli effetti dell'atto illegittimo<sup>46</sup>, quest'ultima potrà rivalersi (*ex art. 28 cost.*) nei confronti del funzionario-agente avviando un giudizio di responsabilità amministrativa da attivare dinanzi la Corte dei conti.

Ma anche lo spettro della responsabilità patrimoniale non riuscirà ad annullare totalmente i condizionamenti psicologici-gerarchici che da sempre frenano l'attivazione dell'autotutela da parte degli uffici, trattandosi di una forma di responsabilità piuttosto difficile da dimostrare, essendo richiesto, perché ricorra la responsabilità amministrativa del funzionario<sup>47</sup>, oltre alla sussistenza dei consueti elementi tipici dell'illecito civile (rapporto

---

<sup>45</sup> Danni costituiti oltre che dalle spese legali, anche dalla provvisoria esecuzione del provvedimento recante la pretesa tributaria, dall'eventuale pignoramento, dalla chiusura del credito da parte delle banche, dal danno all'immagine ed alla reputazione professionale, etc.

<sup>46</sup> L'art. 2-*quater*, comma 1 *bis*, della L. n. 656/94, aggiunto dall'art. 27, comma 1, della L. 18 febbraio 1999, n. 28, sancisce che nel potere di autotutela sia da ricomprendere anche quello di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo. Pertanto, proprio al fine di anticipare gli effetti dell'annullamento sin dal momento della richiesta, nell'istanza di autotutela il contribuente può richiedere anche di "attivare" la procedura cautelare, così da evitare gli effetti pregiudizievoli e non emendabili dati dalla provvisoria esecuzione dell'atto di accertamento.

<sup>47</sup> Responsabilità contrattuale che da luogo all'instaurazione – su denuncia di parte, d'ufficio o della stessa Comm.ne – di un procedimento giurisdizionale a carico del funzionario responsabile dinanzi la Corte dei conti ai sensi dell'art. 52, comma 1, T.U. approvato con R.D. 12 luglio 1934, n. 1214 e del successivo art. 1 della L. 14 gennaio 1994, n. 20 come modificato dalla L. 20 dicembre 1996, n. 639. In diverse occasioni, le Comm.ni (Comm.ne trib. reg. le Milano, 19 novembre 1996, n. 1 e 17 dicembre 1996, n. 209 e Comm.ne trib. prov.le Udine, 8 aprile 2009, n. 50), hanno ritenuto che l'ingiustificata e tardiva risposta dell'ufficio all'istanza di autotutela del contribuente, che si è visto costretto ad adire il giudice tributario, non solo costituisce motivo di condanna alla refusione delle spese di lite, ma altresì contegno la cui valutazione deve essere rimessa alla Procura generale della Corte dei conti ai fini della valutazione dell'eventuale danno erariale.



organico (di impiego o di servizio)<sup>48</sup>, danno erariale e nesso causale tra il comportamento ed il danno)<sup>49</sup>, che l'elemento psicologico assuma i connotati del dolo o della colpa grave<sup>50 51</sup>, elementi entrambi la cui ricorrenza è assai difficile da dimostrare.

---

<sup>48</sup> È responsabile patrimonialmente, per aver adottato un provvedimento in mancanza dei relativi presupposti, colui che abbia sottoscritto il provvedimento stesso, ancorché abbia agito su delega del superiore. Tuttavia, il delegato, per poter essere considerato pienamente responsabile, deve avere la capacità, l'esperienza, i mezzi e l'autonomia sufficienti per adempiere i compiti che gli sono stati assegnati. In difetto, la responsabilità del delegante non viene meno (art. 18, ult. comma del DPR n. 3/57).

<sup>49</sup> Quanto al nesso causale che deve legare la condotta dell'agente all'evento dannoso, valgono i principi generali di cui agli artt. 40 e 41 c.p. In particolare, l'evento dannoso deve essere conseguenza diretta della condotta, quando quest'ultima sia stata non solo necessaria ma di per sé sufficiente a provocarlo (così Circ. DRE Lombardia, 7 aprile 2000, n. 11/28093).

<sup>50</sup> Come già previsto dall'art. 1 della L. n. 20/94, anche l'art. 2-*septies*, comma 1, del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, convertito dalla L. 30 novembre 1994, n. 656, prevede che la responsabilità amministrativa dei soggetti sottoposti alla giurisdizione della Corte dei conti sia limitata ai soli casi di danni provocati con dolo o colpa grave.

<sup>51</sup> In forza dei chiarimenti contenuti negli indirizzi di coordinamento della Corte dei conti (prot. n. I.C./2 del 27 maggio 1996, n. I.C./6 del 19 ottobre 1996 e n. I.C./16 del 28 febbraio 1998), si ha *dolo* quando l'evento dannoso, che è il risultato dell'azione o omissione del dipendente, è dall'agente preveduto e voluto come conseguenza della propria azione o omissione. La colpa grave, invece, è caratterizzata da un'azione o omissione in relazione alla quale l'evento, anche se previsto, non è voluto dall'agente e si verifica per grave negligenza, imprudenza o imperizia, ovvero per grave inosservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline. Nello stesso senso anche Circ. Dir. DRE Lombardia, 7 aprile 2000, n. 11/28093 e Circ. Dir. DRE Toscana, 11 ottobre 2000, n. 72483/00/T1.