

# QUESTIONI PRELIMINARI E INCIDENTALI DI COMPETENZA DELLE C.T. – ATTI IMPUGNABILI IN RELAZIONE ALLE NUOVE COMPETENZE – ESTINZIONE DELLA OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA PER COMPENSAZIONE

*Relatore:*

Prof. Avv. Livia SALVINI

Professore Straordinario di Diritto Tributario  
presso l'Università del Molise

## *A. Questioni pregiudiziali, preliminari e incidentali di competenza delle Commissioni Tributarie.*

1. L'ampliamento dell'oggetto della giurisdizione tributaria ai "tributi di ogni genere e specie" renderà più frequenti, rispetto al passato, le questioni pregiudiziali di giurisdizione (perlomeno finché non si sarà formato un orientamento costante sulla natura tributaria o non tributaria di determinate entrate pubbliche) nonché l'impiego, da parte dei contribuenti, dell'istituto del regolamento preventivo di giurisdizione disciplinato dall'art. 3 comma 2 d. lgs. n. 546/92<sup>1</sup>. Senza soffermarmi sul punto, oggetto della precedente relazione, mi limito ad osservare che potrebbero infatti scontarsi – tanto nel processo tributario, quanto in quello civile – le notevoli incertezze che tuttora sussistono, sotto il profilo teorico, sulla nozione di tributo. E ciò anche se sembra che le SS. UU. della Corte di Cassazione, in sede di regolamento di giurisdizione, si fondino piuttosto su elementi sintomatici della natura tributaria dell'entrata pubblica, quali il richiamo alla normativa tributaria in tema di riscossione o di contenzioso<sup>2</sup>, e tendano a considerare indiscriminatamente "tributi" tutte le prestazioni imposte di cui all'art. 23 Cost., cioè quelle non derivanti da un "impegno contrattuale"<sup>3</sup>. Probabilmente, in un prossimo futuro, rilevante materia per le questioni di giurisdizione verrà dall'ambito della finanza locale. Si tratta di una materia certo non nuova per la giurisdizione tributaria, ma della quale ci si può attendere un grande sviluppo a seguito delle recentissime modifiche apportate al titolo V della Costituzione. Sviluppo che, come già sta accadendo, comporterà anche l'istituzione di forme di entrate nuo-

---

<sup>1</sup> Ove non diversamente indicato, i riferimenti si intenderanno a tale decreto.

<sup>2</sup> V. ad es. Cass. n. 300/99 in materia di canoni di fognatura.

<sup>3</sup> V. ad es. Cass. n. 4337/02 in materia di contributi ai consorzi di bonifica.

ve e “creative”, e soprattutto spesso collocate nella zona grigia – molto ampia per le entrate locali – tra le tasse e le entrate di natura privatistica, aventi tutte natura commutativa. Ciò in quanto, nel nuovo assetto costituzionale, le Regioni (e, probabilmente con minore autonomia, gli enti locali) possono “*istituire ed applicare tributi ed entrate propri*”: tributi che debbono conformarsi ai principi generali dell’ordinamento, ma che ora possono anche non appartenere a tipologie già note e disciplinate nell’ordinamento statale<sup>4</sup>, ed entrate che non hanno natura tributaria, ma comunque appartengono all’area della parafiscaltà.

2. L’art. 3, comma 2 rinvia al regolamento preventivo di giurisdizione come regolato dall’art. 41, comma 1 c.p.c. il quale, come è noto, dispone che - finché la causa non sia decisa nel merito in primo grado - ciascuna parte può richiedere alle SS.UU. della Corte di Cassazione la soluzione della questione di giurisdizione e dunque, nel nostro caso, chiedere se il giudice competente sia quello tributario o quello ordinario, in ragione della natura tributaria o meno dell’entrata pubblica di cui si discute. Non mi soffermo sul procedimento relativo al regolamento preventivo, che dà naturalmente per ben conosciuto, e mi limito a sottolineare i seguenti punti.

3. Poiché l’art. 41, comma 1 c.p.c. rinvia all’art. 367 c.p.c., a seguito del deposito - a cura della parte che ha promosso il regolamento - presso la segreteria della Commissione Provinciale di copia del ricorso notificato alle altre parti, la Commissione sospende con ordinanza il processo ove non ritenga l’istanza manifestamente inammissibile o, nel merito, infondata; altrimenti lo prosegue. La sospensione non è pertanto obbligatoria, ma segue a questa fase deliberativa. Si tratta di una ipotesi ulteriore di sospensione rispetto a quelle previste dall’art. 39, ma appunto, a differenza di queste ultime, non obbligatoria.

4. L’art. 41, comma 1 c.p.c. indica, come termine ultimo per la proposizione del ricorso per il regolamento, la decisione della causa del merito. Si deve perciò ritenere che non precluda tale proposizione la pronuncia sulla sospensione dell’esecuzione dell’atto impugnato, con la conseguenza che il regolamento può essere promosso anche dopo che sia stata emessa la relativa ordinanza. Si deve anche ritenere che la Commissione possa sospendere la esecuzione anche dopo che sia stato promosso il regolamento ed intenda so-

---

<sup>4</sup> Nel previgente assetto costituzionale, anche le Regioni a statuto speciale che hanno, in base ai rispettivi statuti, potestà di imposizione potevano esercitare tale potestà, secondo quanto sempre affermato dalla Corte Costituzionale, solo nei ristretti limiti dell’istituzione di addizionali puri e semplici a tributi erariali.

spendere il processo, analogamente a quanto accade nel processo amministrativo.

5. Particolarmente delicato, dati i brevi termini di decadenza per l'impugnazione degli atti di imposizione tributaria, è il profilo degli effetti della sentenza della Corte di Cassazione che decide sulla giurisdizione. L'art. 367, comma 2 c.p.c. – applicabile come si è visto anche nel processo tributario tramite il rinvio ad esso operato dall'art. 41, comma 1 c.p.c. - si occupa solo, come è ovvio, delle questioni di giurisdizione che si esauriscono nell'ambito del processo civile. Esso quindi dispone che, se la Corte dichiara la giurisdizione del giudice ordinario, le parti debbono entro sei mesi dalla pubblicazione della sentenza riassumere la causa dinanzi al giudice (ordinario) originariamente adito (se questi aveva disposto la sospensione). Applicando questa norma al processo tributario, ne consegue che, ove il contribuente abbia adito la Commissione tributaria ed abbia poi proposto regolamento di giurisdizione, il processo prosegue nel modo suddetto laddove la Cassazione confermi la relativa giurisdizione. Se invece la Corte dichiara che la Commissione tributaria difetta di giurisdizione, il processo si estingue (ovvero, se il processo non è stato sospeso, il giudice di qualsiasi grado che si pronuncerà dopo la pubblicazione della sentenza della Corte dichiarerà il difetto di giurisdizione). In tale ultimo caso, l'atto impugnato dinanzi la Commissione diverrà definitivo se il contribuente non ha proposto opposizione contro di esso anche dinanzi al giudice ordinario di cui la Cassazione ha affermato la giurisdizione. Naturalmente, l'estinzione opera anche qualora il contribuente abbia adito il Tribunale e la Corte dichiari la giurisdizione delle Commissioni Tributarie. È dunque evidente che, se il contribuente non si è cautelato impugnando l'atto sia dinanzi al giudice tributario, sia dinanzi a quello civile, le conseguenze dei dubbi – talora particolarmente gravi – che possono porsi sulla natura tributaria o meno di un'entrata pubblica potrebbero risolversi a danno del contribuente stesso.

6. Le questioni preliminari (di merito) di cui all'art. 187, comma 2 c.p.c.<sup>5</sup>, non sembrano, in punto di fatto, porsi con frequenza nel nostro processo, dal momento che nella grande maggioranza dei casi le parti controvertono sull'*an* e/o sul *quantum* della pretesa tributaria manifestata dall'atto impugnato - eventualmente facendo valere anche questioni pregiudiziali – ma senza formulare eccezioni in senso tecnico. Probabilmente l'unica eccezione che po-

---

<sup>5</sup> Secondo cui il giudice istruttore “può rimettere le parti al collegio affinché sia decisa separatamente una questione di merito avente carattere preliminare, solo quando la decisione di essa può definire il giudizio”.

trebbe essere sollevata in futuro con una certa frequenza è quella di compensazione (v. oltre). L'assenza di una fase del processo tributario rimessa al giudice istruttore comporta poi che generalmente tali questioni, anche ove sorgano, siano decise unitamente al merito della controversia con unica sentenza. E ciò anche se, a stretto rigor di termini, non dovrebbe ostare alla decisione separata delle questioni preliminari l'art. 35 comma 3; tale ultima norma vieta infatti l'emanazione di sentenze "limitate solo ad alcune domande" del contribuente, ma non sembra vietare sentenze che decidano solo sulle eccezioni della controparte.

7. Il nuovo art. 2, comma 3 rimette al giudice tributario la soluzione *in via incidentale* di ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, con l'esclusione della querela di falso e delle questioni sullo stato e la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio, che non possono essere proposte e risolte in via incidentale nel processo tributario, ma devono essere proposte e decise dall'unico giudice competente, cioè il Tribunale. Pertanto in questi ultimi casi il processo tributario deve essere necessariamente sospeso *ex art. 39*. Nessuna disposizione è invece dettata con riguardo alla sospensione del processo tributario quando penda dinanzi ad altro giudice una causa pregiudiziale: circostanza, questa, che ha aperto un acceso dibattito sulla applicabilità, nel nostro processo, della sospensione necessaria prevista dall'art. 295 c.p.c.

8. Le due diverse problematiche – quella relativa alle questioni incidentali e quella relativa alle cause pregiudiziali nel processo tributario - trovano dunque un punto di contatto nell'interpretazione della norma sulla sospensione necessaria del processo recata dall'art. 39. Tale disposizione è stata interpretata dalla Corte Costituzionale <sup>6</sup> nel senso che le ipotesi in esso indicate sono tassative e quindi il processo non può essere sospeso in altri casi, e in particolare nelle ipotesi di cause pregiudiziali. Al riguardo la Corte ha – come molto spesso succede – sostanzialmente eluso il problema postole, invocando la discrezionalità del legislatore e, a tutela dell'art. 24 Cost., "*la possibilità accordata al contribuente, alla stregua di una corretta interpretazione del sistema, di far valere nel processo pregiudicato – indipendentemente dal corso e dall'esito del giudizio pregiudiziale – tutte le sue difese*". Quest'ultima considerazione della Corte Costituzionale appare del tutto insoddisfacente alla luce delle peculiarità del procedimento impositivo tributario e, correlativamente, del processo tributario. Deve quindi condividersi, a mio avviso, l'orientamento della Corte di Cassazione che ha decisamente relativizzato e svalutato

---

<sup>6</sup> Sent. n. 31/98.

questa pronuncia della Corte Costituzionale, affermando in ormai numerose sentenze che il processo tributario deve essere sospeso in applicazione dell'art. 295 c.p.c. in presenza di cause pregiudiziali (pendenti dinanzi al giudice tributario). Ed infatti, ben può accadere che per il concatenamento di diversi atti impositivi, aventi ciascuno un suo contenuto peculiare, il contribuente debba innestare diversi processi tributari, anche nei confronti di diversi Uffici della stessa Agenzia, di diverse Agenzie o di diversi enti impositori, collegati da un nesso di pregiudizialità. Ciò accade, ad esempio, quando una rendita catastale, impugnata dal contribuente, viene applicata ai fini della valutazione automatica dell'immobile per l'imposta di registro o l'INVIM, o per determinare la base imponibile ICI, ed il relativo atto impositivo venga ugualmente impugnato dal contribuente. In queste ipotesi, contrariamente a quanto afferma la Corte Costituzionale, il contribuente non può far valere nella causa dipendente, con controparte l'Agenzia delle Entrate o il Comune, le questioni attinenti la legittimità dell'atto di attribuzione di rendita, di cui si può discutere solo nella causa pregiudiziale, con controparte l'Agenzia del Territorio. Il rapporto tra i due processi – se la loro riunione o discussione congiunta non è possibile – deve risolversi necessariamente, come ben afferma la Corte di Cassazione<sup>7</sup>, con la sospensione della causa dipendente<sup>8</sup>.

9. La Corte di Cassazione, con la recente giurisprudenza sopra richiamata, ha chiarito che *“in tanto si può parlare di questione incidentale pregiudiziale, in quanto la ‘questione’ pregiudiziale, pendente dinanzi ad altro giudice, abbia appunto il carattere della incidentalità necessaria nell’ambito del giudizio principale. Se, invece, la ‘questione’ pregiudiziale è oggetto diretto del petitum nell’ambito di due diversi procedimenti (la fattispecie considerata dalla Corte è quella dei processi che hanno rispettivamente ad oggetto l’impugnazione dell’atto di diniego di agevolazione ed il pedissequo atto di accertamento – n.d.r.), allora la fattispecie si risolve in una ipotesi di litispendenza o di continenza”*, regolata come tale dall'art. 39, comma 2 c.p.c. se le due controversie sono pendenti nello stesso grado del giudizio. Il giudice successivamente adito, pertanto, dovrà dichiarare la continenza e fissare alle parti un termine per la riassunzione dinanzi al primo giudice. Se le due controversie non sono pendenti nello stesso grado, la soluzione data dalla Corte

---

<sup>7</sup> Sull'applicabilità dell'art. 295 c.p.c. al processo tributario v., tra le molte, Cass. nn. 14281/00, 14515/01, 10500/02.

<sup>8</sup> Contrariamente a quanto sembra affermare l'Agenzia delle Entrate (circ. n. 25/E del 21/3/02), questo orientamento della Corte di Cassazione non può affatto ritenersi superato a seguito dell'entrata in vigore del nuovo art. 2, comma 3, poiché come si è detto esso riguarda il diverso problema delle questioni incidentali.

è quella della sospensione della seconda causa *ex art. 295 c.p.c.* fino alla definizione del primo giudizio<sup>9</sup>. La Corte non si occupa, in queste pronunce, del regime delle questioni pregiudiziali incidentali, ma deve ritenersi che anche prima della novella in esame – che assume pertanto mera portata chiarificatrice – non si potesse dubitare del fatto che il giudice tributario ha il potere/dovere di decidere sulle questioni pregiudiziali, anche in via meramente incidentale ove rientranti in altre giurisdizioni, perlomeno alla luce delle affermazioni della ormai consolidatissima giurisprudenza della Corte di Cassazione in tema di controversie tra sostituto e sostituto d'imposta. Ciò non toglie, naturalmente, che il chiarimento normativo di cui si discute sia stato opportuno.

10. Peraltro, il sistema tributario è connotato da norme e principi che tendono a far rientrare nel *thema decidendum* proprio dei giudici tributari, o comunque a privare di rilevanza autonoma, numerose questioni che dovrebbero altrimenti essere risolte in via incidentale o, invece, comportare la sospensione necessaria del processo in quanto di competenza di un diverso giudice. Ne sono esempio: per quanto attiene la sospensione, la completa separazione tra processo tributario e processo penale ribadita dal d. lgs. n. 74/00; il potere del giudice tributario di disapplicare gli atti amministrativi generali<sup>10</sup> che ne rende superflua – per quanto qui interessa – la diretta impugnazione dinanzi al giudice competente; la previsione del mero disconoscimento dei vantaggi fiscali conseguiti mediante operazioni elusive, ferma restando la validità civilistica dei negozi; il disconoscimento dell'imputazione fittizia di redditi mediante simulazione soggettiva assoluta, ecc. Ma, più in generale, il fenomeno accennato si manifesta in relazione alla natura del nostro processo come processo di impugnazione di atti aventi contenuto di accertamento (sebbene diretto anche, come insegna la Corte di Cassazione, all'accertamento del rapporto tributario a prescindere in certa misura dal contenuto dell'atto). Va anche tenuto presente, a questo proposito, che l'A.F. può, nell'esercizio del proprio potere di accertamento ed ovviamente con effetti limitati al solo ambito fiscale, ritenere simulati dei contratti, ovvero qualificarli in modo diverso rispetto al *nomen juris* dato dalle parti (anche se pur sempre nel rispetto della volontà da esse manifestata), ecc. In questo contesto, rientrano nel *thema decidendum* tutti i presupposti di legittimità dell'atto impugnato, di cui l'A.F. è tenuta a dimostrare l'esistenza. Così, probabilmente, il giudice tributario non sta decidendo una questione pregiudiziale in senso tecnico sull'esistenza di un

---

<sup>9</sup> Evidentemente correlata a questa è la giurisprudenza della Corte in tema di efficacia esterna del giudicato, che esula però dal tema del presente intervento.

<sup>10</sup> V. da ultimo sul punto Cass. n. 3030/02.

rapporto di lavoro subordinato se – ad esempio – giudica sulla legittimità di atto di accertamento di un reddito di lavoro dipendente “in nero”, ma sta semplicemente stabilendo se l’A.F. ha fornito o meno una convincente prova, nell’atto, di tale esistenza.

11. L’interessante problema “inverso” è stato invece esaminato da una recentissima sentenza della Cassazione <sup>11</sup> che ha ad oggetto un’azione di simulazione *ex art. 1415 cod. civ.* di un contratto di compravendita fatto valere da un contribuente in sede di impugnazione di un atto di accertamento sintetico basato proprio sulla capacità contributiva manifestata dall’acquisto. In tale occasione la Corte ha affermato che la reiezione del ricorso “*previa implicita affermazione della proponibilità in astratto dell’azione*” di simulazione, in quanto avente ad oggetto una questione pregiudiziale, è suscettibile di acquistare efficacia di giudicato interno se non contestata in appello dall’A.F. In relazione a quanto si è detto nel punto che precede, non è certo un caso che una tale questione incidentale pregiudiziale si sia posta perché è stato il contribuente a proporla, e non era quindi “ricompresa” nel vero e proprio *thema decidendum*, come sarebbe probabilmente stato se la simulazione fosse stata fatta valere dall’A.F. in sede di accertamento.

12. Qualche breve considerazione su una questione (che si colloca “a metà” tra quelle relative alla giurisdizione e quelle, che si tratteranno subito oltre, relative agli atti impugnabili) tuttora aperta e non risolta dalla novella, e cioè quella relativa alla impugnabilità degli atti prodromici all’accertamento – cioè degli atti relativi al procedimento di controllo - ed alla individuazione del giudice competente a conoscerne. Va ricordato, a tale proposito, che l’art. 7 comma 4 dello Statuto del contribuente dispone che “*la natura tributaria dell’atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti*”. Norma che potrebbe riguardare anche tale tipologia di atti (ove si ritenesse che essi sono emanati nell’esercizio di un potere discrezionale, con la conseguenza che la loro impugnazione deve essere proposta dinanzi al TAR). In ragione della natura delle situazioni soggettive del contribuente comprese nell’esercizio delle attività di controllo – che sono evidentemente anche diverse da quelle relative al rapporto di imposta, si pensi al diritto all’inviolabilità del domicilio – la materia oggetto della diretta impugnazione degli atti di cui si discute non rientra nell’ambito della giurisdizione tributaria, neanche attualmente, ma di quella del TAR (se si ritiene, come si è detto, che l’A.F. eserciti in sede di controllo un potere discrezionale) o, più probabilmente, del Tribunale. La Corte di Cassazione (an-

---

<sup>11</sup> Cass. 8665/02.

che a SS.UU.) ha sempre affermato in proposito, sulla base dell'art. 19 comma 3 (o analoga norma previgente) per il quale “*gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente*”, che i vizi degli atti prodromici possono essere fatti valere solo in sede di impugnazione dell'atto di accertamento. Questa conclusione è senz'altro corretta se si ha riguardo ad uno dei rapporti cui gli atti in questione ineriscono, e cioè a quello di imposta; non è corretta invece laddove si consideri che, come si è rilevato, le attività di controllo ed i relativi atti comprimono anche situazioni soggettive diverse.

#### *B. Atti impugnabili in relazione alle nuove competenze.*

1. La prima questione da affrontare è evidentemente quella della natura “chiusa” o “aperta” dell'elenco degli atti impugnabili recata dall'art. 19 comma 1. La previsione di tassatività recata dal comma 3, di cui si è detto, non deve considerarsi preclusiva di un'interpretazione della norma nel secondo senso, in base alla nota giurisprudenza della Corte Costituzionale resa con riguardo al previgente art. 16 d.p.r. n. 636/72. Tuttavia, interessa qui rilevare soprattutto che un'interpretazione estensiva o analogica della norma in questione non sarà, in molti casi, necessaria. Ed infatti, a ben vedere, gli atti impugnabili sono individuati nell'elenco non tanto in base alla denominazione, quanto al contenuto. Ad esempio, nel previgente art. 16 d.p.r. n. 636/72 il legislatore indicava sia gli atti di accertamento, che quelli di rettifica, mostrando attenzione per l'aspetto nominalistico degli atti, nell'attuale art. 19 non è più così. “Avviso di accertamento del tributo” è, evidentemente, un qualsiasi atto recettizio che abbia la funzione di dichiarare l'esistenza di un debito di imposta del contribuente, in relazione all'esistenza di un presupposto diverso o ulteriore, ad una base imponibile maggiore, ecc. rispetto a quelli dichiarati o da dichiarare. Così è per l'atto di liquidazione del tributo che, insieme all'iscrizione a ruolo, esaurisce (quasi) il novero degli atti di riscossione<sup>12</sup>.

2. Ciò precisato, si dovrebbe comunque ritenere che la norma sulla giurisdizione faccia aggio sull'elencazione degli atti impugnabili, nel senso che anche laddove un atto avente natura impositiva resti escluso dall'elencazione, per quanto ampia (come accade per esempio per l'ingiunzione emessa ai sensi del r.d. 639/10, se ha ad oggetto tributi), non potrebbe denegarsi la giurisdizione tributaria. Va comunque rilevato che, poiché l'art. 9, c.p.c. non è stato modificato, potrebbe astrattamente residuare una competenza del Tribuna-

---

<sup>12</sup> Secondo la circ. Agenzia Dogane n. 41/D del 7/6/02 è impugnabile dinanzi al giudice tributario l'avviso di pagamento doganale.

le in materia tributaria, laddove l'elencazione contenuta nell'art. 19 dovesse ritenersi di stretta interpretazione e tale dunque da delimitare l'ampliamento della giurisdizione delle Commissioni Tributarie.

3. È appena il caso di precisare, in proposito, che l'ampliamento della giurisdizione e, corrispondentemente, del novero degli atti impugnabili, non comporta che siano impugnabili, dinanzi le Commissioni tributarie, atti che - pur attenendo a procedimenti tributari - non hanno natura impositiva e sono esercizio di un potere discrezionale. Non sono poi tuttora impugnabili atti amministrativi generali anche se a contenuto tributario quali tariffe, regolamenti in materia di tributi locali, ecc., per i quali si continua a prevedere un mero potere di disapplicazione del giudice tributario. Ad esempio, provvedimenti sulla fissazione autoritativa del domicilio fiscale, o sul fermo amministrativo. A quest'ultimo proposito la Corte di Cassazione<sup>13</sup> ha affermato: rientra nella giurisdizione tributaria conoscere dell'opposizione del contribuente al diniego di rimborso motivato con il fermo; rientra invece nella giurisdizione del TAR l'opposizione al fermo. Il fermo amministrativo può essere disapplicato dal giudice tributario: non tanto in applicazione dell'art. 7 comma 5, perché non è un atto amministrativo generale, ma in applicazione del principio contenuto nell'all. E l. n. 2248/1865. L'art. 23 d. lgs. n. 472/97 (in base al quale rientrano nel novero degli atti impugnabili dinanzi le Commissioni Tributarie i provvedimenti amministrativi di sospensione del soddisfacimento del credito del contribuente in caso di notifica di un atto di irrogazione di sanzioni e di compensazione quando l'atto stesso è divenuto definitivo), conferma che esiste la giurisdizione tributaria sui provvedimenti amministrativi di sospensione.

4. Infine, neanche a seguito della novella il contribuente può opporsi, dinanzi al giudice tributario, alla mancata adozione di provvedimenti discrezionali dell'A.F., né può promuovere azioni di accertamento negativo.

5. Dall'ampliamento della giurisdizione può infine conseguire un ampliamento del novero delle parti del processo tributario, rispetto a quelle elencate nell'art. 10. Ad esempio la SIAE, che quale concessionario dello Stato ha il potere di accertamento di tributi.

### *C. L'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione.*

1. La Corte di Cassazione<sup>14</sup>, in una controversia in cui il contribuente

---

<sup>13</sup> Cass. SS. UU. n. 1733/02.

<sup>14</sup> Cass. n. 14579/01.

aveva eccepito la compensazione di un debito di imposta con un credito già richiesto a rimborso, ha affermato che il principio recato dall'art. 8, comma 1 dello Statuto del contribuente non è attualmente (o con riferimento a fattispecie pregresse) suscettibile di applicazione stante la mancata emanazione del decreto di attuazione previsto dal comma 8, nonostante la scadenza del termine previsto dal legislatore. La sentenza non convince, anche in relazione al fatto che in molti altri casi la stessa Corte ha ritenuto lo stesso principio di compensazione una “*espressione dei valori fondamentali portati dalla Carta Costituzionale*”<sup>15</sup>.

2. A tale proposito bisogna distinguere la compensazione in fase di versamento del tributo (che potrebbe effettivamente avere bisogno di disciplina amministrativa che regoli le sue modalità di attuazione) dalla eccezione di compensazione, la quale potrebbe essere già attualmente operante, previo accertamento da parte del giudice – in via incidentale – dell'esistenza delle relative condizioni. Questo strumento potrebbe essere utilmente impiegato per ovviare ai cronici ritardi dell'A.F. nell'effettuazione di rimborsi.

3. La compensazione di cui all'art. 8 in esame è quella di diritto privato, e supera pertanto le contrarie previsioni degli artt. 225 e 226 reg. cont. Stato. Essa si applica alla “obbligazione tributaria”: dovrebbero perciò restarne escluse le sanzioni. Non dovrebbe poter essere opposta se debito e credito hanno ad oggetto tributi di competenza di diverse Agenzie.

4. L'eccezione di compensazione proposta dal contribuente non è un motivo di impugnazione dell'atto, perché non attiene alla sua illegittimità. Si potrebbe dunque porre il problema della sua proponibilità dinanzi al giudice tributario, specialmente quando sia l'oggetto esclusivo del ricorso. La soluzione di questo problema si riflette anche sulla condanna alle spese. In ogni caso l'eccezione di compensazione da parte del contribuente non dovrebbe permettere di superare le disposizioni e i termini in materia di istanze di rimborso. Anche l'A.F. potrebbe naturalmente opporre la compensazione ad una richiesta di rimborso del contribuente; peraltro l'A. ha a sua disposizione il più efficace strumento del fermo amministrativo.

---

<sup>15</sup> Cass. nn. 5860/01 e 4760/01.