

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

Relatore:

Dott. Alberto ROSSI

Magistrato ordinario presso il Tribunale di Pordenone – Presidente di Sezione
della Commissione Tributaria Regionale del Friuli Venezia Giulia

*A) – Questioni preliminari e incidentali di competenza delle Commissioni
Tributarie*

Con la riforma della giurisdizione tributaria realizzata dalla legge 448/2001 risulta essere stata introdotta una nuova previsione, attuata tramite la riformulazione del comma terzo dell'art. 2 del D.L.vo 546/92, secondo cui "il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio".

La formulazione di questa disposizione, pur se formalmente innovativa, in realtà recepisce un principio già sostanzialmente affermatosi nella giurisprudenza, pur in assenza di specifica previsione normativa, essendo pacifico anche prima della riforma che rientrassero nella giurisdizione del giudice tributario tutte le questioni attinenti a diritti la cui soluzione fosse necessaria per valutare la legittimità di un atto tributario, salvo quelle specificamente riservate al giudice civile da norme di legge¹. E ciò in coerenza con l'indirizzo legislativo già manifestato in occasione della riforma del diritto penale tributa-

¹ In termini Cass. sz unite 6 luglio 2000 n. 467. Cfr. anche Cass. Sezione Trib., 22 giugno 2001 n. 8567: la norma di cui all'art. 39 del D.lgs. n. 546 del 1992 (secondo cui "il giudizio tributario è sospeso quando sia presentata querela di falso, o debba essere, in via pregiudiziale, decisa una questione sullo stato o la capacità delle persone diversa dalla capacità di stare in giudizio"), attiene al rapporto fra giurisdizione tributaria ed altra giurisdizione imponendo la collocazione del processo tributario in fase di quiescenza fino a quando il processo civile sulle indicate questioni pregiudiziali non sia definito, in deroga al criterio secondo cui le questioni pregiudiziali sono risolte, "incidenter tantum", dal giudice munito di giurisdizione sulla domanda".

rio, ove con l'art. 20 del D.L.vo 74/2000 – radicalmente innovativo sul punto rispetto al previgente regime – si è esclusa ogni pregiudizialità necessaria dell'accertamento penale rispetto al processo tributario.

Questo comporta, in concreto, la possibilità per il giudice tributario di conoscere e decidere *incidenter tantum* (ovvero ai soli fini della decisione della controversia tributaria di cui è investito, senza effetto di giudicato esterno) tutte quelle questioni – siano esse di natura civile, penale o amministrativa – la cui definizione costituisce il necessario antecedente logico – giuridico della decisione che dovrà adottare sulla controversia tributaria.

Così, ad esempio, il giudice tributario può liberamente accertare se un determinato negozio giuridico che costituisce un presupposto dalla controversia tributaria sia o meno simulato, senza necessità per le parti di esplicitare preventivamente l'azione di simulazione avanti al giudice ordinario², e senza che tale accertamento incidentale vincoli le parti o il giudice nell'eventuale successiva causa civile di simulazione.

² V. da ultimo Cass. sz trib. agosto 2002 n. 11676: "In tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'ufficio finanziario ha il potere di accertare la sussistenza della eventuale simulazione di un contratto in grado di pregiudicare il diritto dell'amministrazione alla percezione dell'esatto tributo, senza la necessità di un preventivo giudizio di simulazione, spettando poi al giudice tributario, in caso di contestazione, il potere di controllare "incidenter tantum", attraverso l'interpretazione del negozio ritenuto simulato, l'esattezza di tale accertamento, al fine di verificare la legittimità della pretesa tributaria. "Analogamente Cass. sz I 12 novembre 1998 n. 11424": gli uffici finanziari hanno il potere di interpretare gli atti in relazione agli effetti che sono idonei a produrre ed alla loro intrinseca natura, indipendentemente dal titolo e dalla forma rivestita. Ciò comporta il potere dell'Ufficio di accertare la presenza di una eventuale simulazione in grado di pregiudicare il diritto dell'amministrazione alla percezione dell'esatto tributo ed il conseguente potere del giudice tributario di verificare, in caso di contestazione, l'esattezza di un tale accertamento attraverso l'interpretazione del negozio o dei negozi giuridici ritenuti simulati". Ciò vale tanto nel caso in cui sia l'amministrazione finanziaria ad invocare la simulazione per farne discendere pretese impositive (cfr. ad es. Cass. sz I 27 luglio 1993 n. 8392, secondo cui "in materia di accertamento delle imposte sui redditi, la simulazione relativa, inerente al prezzo di vendita di un bene, di cui l'Amministrazione Finanziaria si avvale, ha natura meramente incidentale al fine di accertare gli introiti finanziari che per quel mezzo il contribuente avrebbe realizzato; non si richiede, quindi, né il preventivo contraddittorio con le altre parti di quel contratto, che non vengono coinvolte nell'accertamento, né un preventivo giudizio di simulazione, essendo il controllo giudiziario, come in tutte le situazioni di accertamento tributario, demandato alla fase di impugnazione dell'accertamento"), quanto nel caso in cui sia eccepita dal contribuente (cfr. Cass. sz trib. 17 giugno 2002 n. 8665, secondo cui a fronte di una determinazione induttiva del reddito basata sulla sottoscrizione di un atto pubblico di una compravendita contenente la dichiarazione di pagamento di una somma di denaro da parte del contribuente "e' sempre consentita, anche se a carico del contribuente, la prova contraria in ordine al fatto che manca del tutto una disponibilità patrimoniale, essendo questa meramente apparente, per avere, l'atto stipulato, in ragione della sua natura simulata, una causa gratuita anziché quella onerosa apparente").

L'unica eccezione alla libera conoscibilità da parte del giudice tributario in via meramente incidentale – delle questioni pregiudiziali per la decisione della controversia di cui è investito è data dalle questioni concernenti lo stato o capacità delle persone ³ o la querela di falso (che sono di competenza esclusiva del tribunale ordinario, ex art. 9 comma II cpc).

Tali sono, ad esempio, le questioni concernenti lo stato di cittadino del preteso contribuente, rilevante al fine dell'assoggettabilità ad imposizione o della individuazione degli specifici redditi imponibili in ragione della contestata condizione personale, o lo stato di coniuge o figlio rilevante, ad es., ai fini del riconoscimento di deduzioni o detrazioni, oppure il caso in cui venga proposta querela di falso, ad esempio, per contestare l'autenticità della sottoscrizione apposta ad contratto da cui originano elementi imponibili a carico della parte, o anche della sottoscrizione apposta ad una dichiarazione fiscale.

Non rientrano invece tra le questioni di stato delle persone attribuite alla competenza esclusiva del tribunale quelle concernenti ad esempio la qualità di erede ⁴ (rilevante ad es. ai fini dell'imposta di successione) o di socio ⁵, o qualità professionali quali lo stato di coltivatore diretto ⁶.

³ Come affermato da Cass. 14 dicembre 1993 n. 12366 “ le cause relative allo stato delle persone – riservate, ai sensi dell'art. 9, secondo comma, cod. proc. civ., alla competenza del tribunale – sono solo quelle che si riferiscono alla posizione soggettiva dell'individuo nella sua veste di cittadino e di soggetto di diritti personali nell'ambito della comunità civile e di quella familiare”.

⁴ Cfr. Cass. 14 dicembre 1993 cit.

⁵ Secondo Cass. 14 giugno 1999 n. 5884 “Il titolo esecutivo formatosi in un giudizio (anche monitorio) tra il creditore di una società di persone e la società è efficace anche contro il socio illimitatamente responsabile della società stessa, poiché nei riguardi di tale socio si configura una situazione non diversa da quella che, secondo l'art. 477 primo comma cod. proc. civ., consente di porre in esecuzione il titolo in confronto di soggetti diversi dalla persona contro cui è stato formato, tenuto conto che dall'esistenza dell'obbligazione sociale deriva necessariamente la responsabilità di detto socio. Il soggetto minacciato dell'esecuzione in qualità di socio illimitatamente responsabile e sulla base del titolo esecutivo formatosi contro la società – del quale gli va fatta la notifica – attraverso l'opposizione all'esecuzione può, tuttavia, contestare la sua qualità di socio responsabile delle obbligazioni sociali”.

⁶ Cfr. da ultimo Cass. sz trib 25 luglio 2002 n. 10939: “In tema di agevolazioni tributarie a favore della piccola proprietà contadina di cui alla legge 6 agosto 1954 n. 604, il giudice tributario può autonomamente accertare l'esistenza dello status di coltivatore diretto, dovendo escludersi che il mancato esercizio del potere-dovere di certificazione relativo alla sussistenza o meno di tale status, attribuito dalla legge all'Ispettorato Provinciale Agrario, possa svolgere effetto preclusivo rispetto alla piena tutela del diritto soggettivo all'agevolazione fiscale. “Analogamente Cass. sez. I 12858 del 28 dicembre 1998 n 12858 secondo cui “il giudice tributario può autonomamente accertare l'esistenza dello status di coltivatore diretto, dovendo escludersi che l'esercizio del potere di certificazione relativo alla sussistenza o meno di tale status, attribuito dalla legge all'Ispettorato Provinciale Agrario, possa svolgere alcun effetto preclusivo o condizionante rispetto alla piena tutela del diritto soggettivo all'agevolazione fiscale”.

In questo caso in forza dell'art. 39 del D.Lvo 546/92 il processo tributario deve essere necessariamente sospeso, con tutti gli effetti e le conseguenze previsti dai successivi articoli del decreto sul contenzioso, in attesa che la questione sia decisa con efficacia di giudicato dal tribunale ordinario.

Occorre al riguardo ricordare che l'art. 39 non esaurisce le possibili cause di sospensione necessaria per la decisione di una questione pregiudiziale, ritenendosi applicabile al contenzioso tributario anche la disposizione più generale dell'art. 295 del codice di procedura civile, che prevede la sospensione in ogni caso in cui lo stesso o un altro giudice deve risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa⁷.

Sul concetto di dipendenza e sulla possibilità di sospensione del giudizio tributario la giurisprudenza della Cassazione è tuttavia attestata su posizioni molto restrittive.

In particolare si è precisato che tale "dipendenza" esige in concreto la coincidenza dei soggetti partecipanti ai due procedimenti quale requisito indispensabile perché la definizione dell'uno possa assumere valore vincolante per la definizione dell'altro, secondo i principi generali dettati in tema di efficacia del giudicato sostanziale⁸.

Rispetto ai casi comunemente rinvenibili nella prassi del contenzioso, l'applicazione di questa restrittiva interpretazione comporta l'insussistenza dei presupposti della sospensione in tutti i casi in cui i soggetti delle due controversie collegate siano diversi.

Così è pacificamente affermato che la pendenza di controversia sull'accertamento dei redditi societari ai fini ILOR non comporta la sospensione del giudizio promosso dal socio di snc sull'accertamento del correlativo reddito da partecipazione⁹, nè vi è sospensione del giudizio quando la Amministra-

⁷ Sui rapporti fra art. 39 D.L.vo 546/92 e art. 295 cpc v. da ultimo Cass. Sez. Trib., 22 novembre 2001 n. 14788 "Le ipotesi di sospensione necessaria del processo tributario non sono circoscritte ai casi indicati dall'art. 39 del d.lgs n. 546/1992, che indica le ipotesi tipiche di sospensione necessaria del processo tributario, poiché tale disposizione, pur nell'interpretazione restrittiva datane dalla giurisprudenza della corte costituzionale nella sentenza n. 31 del 1998 e nelle ordinanze n. 8, 136 e 330 del 1999 (con le quali si è escluso che essa contenga norme in contrasto con la costituzione), non è di ostacolo all'applicazione della norma generale del codice di rito".

⁸ V. Cass. 22 giugno 2001 cit., Cass. 4 giugno 2001 n. 7506.

⁹ Cfr. Cass. 22 giugno 2001 n. 8567, Cass. 4 giugno 2001 n. 7506, Cass. Sezione Trib. 22 novembre 2001 n. 14788, che precisa "tra il procedimento introdotto dalla società che contesti l'accertamento del reddito ai fini ILOR e quello instaurato dal socio accomandante che contesti il riflesso sul suo imponibile ai fini IRPEF del maggior reddito accertato a carico della società non sussiste per altro né litispendenza né un rapporto di pregiudizialità che deter-

zione accerti un maggior reddito a carico dei soci di una spa, a seguito dell'avvenuto accertamento di un maggior reddito della società¹⁰, ed altrettanto "la pendenza di controversia sul reddito di impresa familiare promossa dall'impresa stessa non comporta l'obbligo di sospendere, ai sensi dell'art. 295 cod. proc. civ., la separata causa promossa da un collaboratore per contestare la rettifica del proprio imponibile (conseguente alla rettifica del reddito di impresa), in quanto la decisione dell'una controversia non produce effetti vincolanti sulla decisione dell'altra essendo diversi i soggetti coinvolti nelle differenti procedure" ¹¹.

Nessuna dipendenza pregiudiziale è ravvisabile anche nell'ipotesi in cui il tema dell'accertamento sia identico e reiterato in successivi periodi d'imposta come conseguenza logica (ad es. ove si contesti l'indeducibilità dell'ammortamento di uno stesso bene, operato dal contribuente in più anni consecutivi).

In tutti questi casi, quindi, il giudice tributario investito della controversia può e deve decidere liberamente su tutte le questioni che costituiscono il presupposto logico della sentenza, senza sospendere il processo e senza esse-

mini una ipotesi di sospensione necessaria". Su questi presupposti, rispetto al giudizio pregiudicato, v. Cass. sz tributaria 27 gennaio 2001 n. 1184 e 12 febbraio 2001 n. 1946 in cui ha statuito che "deve ritenersi sempre consentita al socio, allorché gli sia notificato l'avviso di rettifica del suo reddito personale, la possibilità di tutelare i propri diritti nel modo più pieno e, quindi, anche contestando nel merito l'accertamento del suo reddito di partecipazione, a nulla rilevando che nel frattempo l'accertamento del reddito societario sia divenuto definitivo". Cfr. anche Corte Costituzionale ordinanza 9 marzo 1998 n. 55 e ordinanza n. 31 /1998. Anche la sentenza che decide sulla causa pregiudicata deve essere autonomamente motivata: cfr. Cass. 5 agosto 2002 n. 11677 "In tema di contenzioso tributario, nella ipotesi di giudizio relativo al reddito di partecipazione di un socio, che sia stato separatamente instaurato e trattato rispetto al giudizio attinente all'accertamento del reddito della società, l'indipendenza dei due processi rende necessario che la sentenza pronunciata nel giudizio concernente il reddito del socio, pur se legata da un nesso di consequenzialità a quella inerente al ricorso proposto dalla società, contenga tutti gli elementi essenziali in ordine allo svolgimento del processo ed ai motivi in fatto e in diritto della decisione, senza che il giudice possa limitarsi ad un mero rinvio alla motivazione della sentenza relativa alla società". E' poi inammissibile perché nullo l'appello che non contenga l'enunciazione dei motivi, ma si limiti a rinviare "per analogia" all'appello separatamente proposto allo stesso giudice contro la decisione assunta in altra causa collegata da vincolo di connessione per pregiudizialità, deducendo il carattere pregiudiziale della risoluzione dell'appello su quest'ultima. Né rileva che successivamente i due appelli vengano riuniti per la suddetta connessione, posto che la riunione e, quindi, la trattazione unitaria dei gravami, che avrebbe consentito l'enunciazione dei motivi per relationem, non esisteva al momento della proposizione delle relative impugnazioni (così Cass. 6 luglio 1999 n. 6965).

¹⁰ In termini Cass. Sezione Trib., 4 giugno 2001 n. 7506.

¹¹ Cass. Sez. Trib., 19 settembre 2001 n. 11779.

re vincolato dalla decisione eventualmente adottata su tale questione in altro giudizio¹².

È invece assolutamente opportuno, se non doveroso, procedere in queste situazioni alla riunione dei vari giudizi che presentano simili profili di connessione, come previsto dall'art. 29 del D.L.vo 546/92, sia al fine di economia processuale che di uniformità di decisione.

Per altro profilo può accadere che la decisione della causa che il giudice tributario deve adottare dipenda necessariamente dalla applicabilità o meno di una norma giuridica che regola la fattispecie astratta dedotta in giudizio, dubitandosi della legittimità di tale norma rispetto a fonti di rango superiore.

Il caso non riguarda le circolari o le risoluzioni ministeriali, che non sono vincolanti né per i giudici né per i contribuenti¹³, né gli atti amministrativi che il giudice può disapplicare secondo i principi generali qualora li ritenga illegittimi, ma le norme di fonte legislativa (esclusi quindi anche i regolamenti e decreti ministeriali).

In questo caso, qualora si ritenga che una determinata norma la cui applicazione viene necessariamente in rilievo per la decisione della causa sia in contrasto con i principi costituzionali il giudice deve sollevare questione di legittimità costituzionale, sospendendo il giudizio fino alla pronuncia della Corte, non potendo decidere direttamente la questione o disapplicare la norma che ritiene costituzionalmente illegittima.

Rispetto a quanto si riscontra talora nella prassi del contenzioso, appare opportuno ricordare in proposito che il procedimento che regola l'incidente di legittimità costituzionale è disciplinato dalla legge n. 87 del 1953, che impone una rigorosa sequenza formale e motivazionale che il giudice tributario deve adeguatamente rispettare per sollevare la questione.

Nell'ambito del contenzioso viene invece ad assumere rilievo con sem-

¹² V. ad es. Cass. sz trib. 15 ottobre 2001 n. 12545 secondo cui "in tema di giudicato, il principio secondo il quale, qualora due giudizi abbiano riferimento ad uno stesso rapporto giuridico, ed uno dei due sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento, così compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause, preclude il riesame dello stesso punto, non trova applicazione allorchè tra i due giudizi non vi sia identità di parti, essendo l'efficacia soggettiva del giudicato circoscritta, ai sensi dell'art. 2909 cod. civ., ai soggetti posti in condizione di intervenire nel processo, e a coloro che ad essi subentrano per successione o per atto tra vivi "(fattispecie in tema di impugnazione dell'accertamento dei redditi derivanti dalla partecipazione a società di persone proposta dai soci, che avevano dedotto che l'impugnazione a sua volta proposta dalla società stessa nei confronti dell'accertamento a proprio carico era stata riconosciuta fondata).

¹³ cfr. da ultimo Cass. sz trib. 10 novembre 2000 n. 14619.

pre più frequenza la questione della conformità di norme impositive interne rispetto alla normativa comunitaria, in passato ampiamente sottovalutata rispetto alle relative potenzialità.

Il problema si pone soprattutto in relazione a quelle situazioni impositive di derivazione comunitaria od oggetto di armonizzazione a livello europeo, come l'IVA o vari tipi di imposte sugli affari, e viene ancora affrontato in termini poco adeguati non solo dai giudici tributari ma anche dagli altri organi giurisdizionali italiani¹⁴.

Risulta quindi utile spendere alcune osservazioni sul meccanismo di operatività della disciplina comunitaria nell'ambito nazionale, quale elaborato anche nello specifico tema fiscale dalla Corte di Giustizia e dalla stessa Corte Costituzionale.

È noto in proposito che in linea generale le previsioni contenute in direttive comunitarie, a differenza della normativa di natura regolamentare immediatamente efficace all'interno degli ordinamenti nazionali ancorchè in contrasto con la legislazione di questi ultimi, sono volte ad imporre agli Stati membri l'adozione di una disciplina nazionale conforme ad esse e non risultano quindi di diretta applicazione alla posizione soggettiva dei singoli cittadini. Qualora peraltro le disposizioni contenute nella direttiva appaiano, dal punto di vista sostanziale, incondizionate (tali cioè da non lasciare alcun margine di discrezionalità agli Stati membri nella loro attuazione) e sufficientemente precise (nel senso che la fattispecie astratta ivi prevista ed il contenuto del precetto ad essa applicabile devono essere determinati con completezza, in tutti i loro elementi), i singoli cittadini possono farle valere dinanzi ai giudici nazionali nei confronti dello Stato, sia che questo non abbia tempestivamente recepito la direttiva nel diritto nazionale sia che l'abbia recepita in modo inadeguato¹⁵.

In questo caso, fermo restando il fatto che la qualificazione di una imposta alla luce del diritto comunitario deve essere compiuta in base alle caratteristiche oggettive del tributo indipendentemente dalla qualificazione che gli viene attribuita dal diritto nazionale¹⁶, la disposizione della direttiva può essere direttamente invocata dal singolo innanzi al giudice nazionale "onde far

¹⁴ Frequenti risultano le censure contenute negli atti degli organi di giustizia comunitari in ordine alla lacunosità ed effettiva necessità delle ordinanze di remissione.

¹⁵ In termini C. Cost. 8 aprile 1991 n. 168; Corte CE sent. 22 giugno 1989 in causa 103/88; sent. 20 settembre 1988 in causa 31/87; sent. 8 ottobre 1987 in causa 80/86; sent. 24 marzo 1987 in causa 286/85.

¹⁶ In termini, da ultimo, Corte CE sent. 11 novembre 1999, H.H.A. in causa 350/98, in "il fisco", n. 46/99 p. 14423.

disapplicare qualsiasi norma di diritto interno non conforme a detto articolo”¹⁷: effetto di tale diretta applicazione non è quindi la caducazione della norma interna incompatibile, bensì la mancata applicazione di quest’ultima da parte del giudice nazionale al caso di specie, oggetto della sua cognizione, che pertanto sotto tale aspetto è attratto nel plesso normativo comunitario ¹⁸.

La ricognizione in concreto di tali presupposti costituisce l’esito di un’attività di interpretazione della direttiva comunitaria e delle sue singole disposizioni che il giudice nazionale può effettuare tanto direttamente, disapplicando la norma interna confliggente, quanto rimettendo in via pregiudiziale la questione alla Corte di Giustizia ai sensi dell’art. 177, secondo comma, del Trattato di Roma. La decisione di questa ultima, ancorchè di natura interpretativa, risulta vincolante e di immediata applicazione sia per il giudice nazionale nell’esercizio dell’attività giurisdizionale, sia per la stessa pubblica amministrazione nello svolgimento della sua attività amministrativa¹⁹.

B) – *Atti impugnabili in relazione alle nuove competenze*

Fra i principali problemi posti dall’attribuzione alle commissioni tributarie della giurisdizione su tutte quelle controversie concernenti tributi in precedenza devolute al giudice ordinario, disposta in via generale dall’art. 12 della legge 28 dicembre 2001 n. 448, si pone – in assenza di qualsivoglia disposizione di coordinamento – quello consistente nell’individuazione degli atti suscettibili di impugnazione diretta avanti alle stesse Commissioni.

È infatti noto che nel contenzioso tributario la tutela giurisdizionale dei diritti del contribuente si esplica esclusivamente mediante ricorso avverso uno degli atti contemplati dall’articolo 19 del D.L.vo 546/92, con conseguente improponibilità avanti alla commissione tributaria di un’azione di accertamento negativo del debito d’imposta esperita in via preventiva in assenza di alcun atto di imposizione dell’amministrazione finanziaria ²⁰.

¹⁷ V. per tutte Corte CE sentenza 24 marzo 1987, causa 286/85.

¹⁸ V. C. Cost. 168/91 cit.

¹⁹ In questo senso, espressamente, C. Cost.168/91 citata, C. Cost. 4 luglio 1989 n. 389.

²⁰ Cfr. fra le altre Cass. sz unite 6 novembre 1993 n. 10999, secondo cui rispetto alle controversie attribuite alla giurisdizione delle commissioni tributarie “l’azione di mero accertamento negativo del debito di imposta è assolutamente improponibile, con la conseguenza del difetto assoluto di giurisdizione in ordine ad essa, ove non si ricollegli ad un atto impositivo dell’amministrazione finanziaria e venga sperimentata in via soltanto preventiva”. Analogamente per Cass. sz unite 25 maggio 1993 n. 5841 in assenza di atto impositivo deve escludersi ogni azione di accertamento negativo del debito d’imposta “sia innanzi alle commissioni tributarie e

Sebbene il processo tributario non si configuri come un giudizio di “impugnazione – annullamento” ma come un giudizio di “impugnazione – merito”²¹, l’instaurazione del giudizio avanti alle commissioni tributarie deve necessariamente avvenire attraverso l’impugnazione di uno degli specifici atti – di accertamento, di imposizione o di rifiuto di rimborso di somme riscosse – elencati nell’articolo 19 del D.L.vo 546/92: elencazione che riveste carattere tassativo, e non meramente esemplificativo.

Il problema risulta particolarmente significativo in quanto il cui regime degli atti impugnabili previsto dal D.L.vo 546/92 è stato strutturato in relazione alle caratteristiche ed alle sequenze procedimentali tipiche delle imposte che secondo l’impostazione originaria del sistema del contenzioso erano devolute alla giurisdizione tributaria²², imposte che presentavano fra loro connotati di omogeneità terminologica e procedimentale.

sia innanzi al giudice ordinario, dovendosi ritenere abrogate le preesistenti disposizioni (compreso l’art. 6 della L. 20 marzo 1865 n. 2248, all. E) che consentivano tale ultima azione impositiva dell’amministrazione finanziaria, riguardo alla quale sussiste perciò difetto assoluto di giurisdizione”. Per Cass. sz unite 4 novembre 1994 n. 9126, invece, “rientra nei limiti interni all’esercizio del potere giurisdizionale delle Commissioni tributarie la questione della proponibilità, o meno, di un’azione di mero accertamento negativo del debito tributario in mancanza di un atto”. Per le controversie escluse dall’ambito di applicazione del contenzioso tributario (nella precedente formulazione normativa) Cass. sz unite 26 febbraio 1987 n. 2048 riconosceva al contribuente la facoltà di adire il giudice ordinario anche con azione di accertamento negativo (ciò in tema dell’abrogata imposta sull’incremento di valore delle aree edificabili).

²¹ Ciò in quanto non è diretto puramente e semplicemente all’eliminazione dell’atto impositivo impugnato ma è destinato a sfociare nella pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente sia dell’accertamento dell’Ufficio. Il giudizio tributario è cioè formalmente costruito come giudizio di impugnazione dell’atto impositivo, ma l’impugnazione di tale atto costituisce solo il “veicolo di accesso” ad un giudizio di merito che ha ad oggetto l’accertamento del rapporto sostanziale. In questo senso espressamente, da ultimo, Cass. sz tributaria 23 marzo 2001 n. 4280, nonché Cass. sz I 20 marzo 1998 n. 2943. Questa particolare configurazione del giudizio tributario comporta la conseguenza che il giudice non possa limitarsi a verificare la mera legittimità formale dell’atto impositivo impugnato, ma una volta accertata tale legittimità debba scendere ad esaminare la fondatezza della pretesa impositiva alla stregua di tutti gli elementi introdotti nel giudizio stesso, adottando una pronuncia che accerti e determini la sussistenza ed entità della pretesa con tutti i relativi accessori.

²² Mentre nel sistema originario del D.L.vo 546/92 la determinazione dell’area di giurisdizione delle Commissioni tributarie – mediante norme aventi natura eccezionale e di stretta interpretazione in quanto derogatorie alla giurisdizione ordinaria – avveniva con il metodo dell’enumerazione imposto dal legislatore delegante, per effetto della nuova disposizione (che sostituisce integralmente l’art. 2 del D.L.vo 546/92) la giurisdizione viene ora riconosciuta in via generale rispetto ad ogni rapporto connotato da natura tributaria, quale che sia il soggetto impositore o la tipologia del tributo in contestazione.

Nell'eterogeneo complesso di rapporti impositivi precedentemente devoluti al giudice ordinario risulta invece in molti casi riscontrabile la presenza di atti e situazioni procedurali testualmente non riconducibili alle previsioni tassative dell'articolo 19 del D.L.vo 546/92, pur rivestendo una funzione e pur producendo effetti analoghi a quelli degli atti tipici nominalmente considerati da tale norma.

Un approccio sufficientemente affidabile per la soluzione in via generale del problema appare quello di ammettere una interpretazione estensiva – se non analogica – della tipologia di atti indicati nel citato articolo 19 come autonomamente impugnabili, secondo un orientamento condiviso anche da autorevole giurisprudenza²³.

La stessa Corte costituzionale ha infatti precisato che la mancanza di una specifica previsione nell'elencazione tassativa degli atti oggetto di ricorso non può impedire all'interprete di ritenere impugnabile avanti alle commissioni tributarie un atto quando, in considerazione dello scopo che riveste e degli effetti che produce – i quali siano quelli propri di ogni atto di accertamento – sia in sostanza assimilabile ad uno di essi, non potendosi “minimamente dubitare che tutti gli atti che hanno la comune finalità dell'accertamento della sussistenza e dell'entità del debito tributario siano equivalenti, qualunque sia la denominazione data ad essi dal legislatore”, sicché questi, in quanto “suscettibili di produrre una lesione diretta ed immediata della situazione soggettiva del contribuente, sono immediatamente impugnabili dinanzi ai giudici tributari”²⁴.

E ciò dovrebbe ritenersi anche per quegli atti che, inerenti al rapporto tributario ed alla concreta applicazione dell'imposta, costituiscano – per scopo tipico e per effetti conseguenti – atti necessariamente presupposti dell'avviso di accertamento, sì da rientrare con interpretazione estensiva nella nozione di questo ultimo²⁵.

²³ Cfr. Corte cost. sent. 3 dicembre 1985 n. 313, secondo cui “in via generale, la qualificazione come tassativa dell'elencazione degli atti impugnabili, contenuta nell'art. 7, D.P.R. n. 739/81 che ha sostituito il testo dell'art. 16 del d.P.R. n. 636/72, non è di ostacolo all'interpretazione estensiva della norma”.

²⁴ In termini Corte. cost. 313/85 cit. Analogamente v. Cass. sz unite 26 marzo 1999 n. 185, in “il fisco” 24/99 p. 8078., nonché Cass. sz unite 18 maggio 2000 n. 361. Secondo Cass. sz unite 3 febbraio 1986 n. 661 “in tema di imposta di registro, l'avviso di liquidazione notificato in via di tassazione suppletiva ed a seguito della denegazione della registrazione a tassa fissa, è assimilabile all'avviso di accertamento” oggetto della previsione di impugnazione nella disciplina del contenzioso atteso che “nella suddetta nozione deve includersi ogni atto che sia diretto alla determinazione della sussistenza o della misura dell'obbligazione tributaria” ed è come tale impugnabile davanti alle commissioni tributarie.

²⁵ In questo senso, con riferimento all'impugnabilità avanti alle commissioni tributarie dell'atto di revoca di accertamento con adesione, Cass. sz unite 185/98 cit.

Per altro aspetto potrebbe venire adeguatamente valorizzata la previsione della lettera i), comma primo, dell'art. 19, che dichiara impugnabile "ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità avanti alle commissioni tributarie". Poiché per effetto dell'estensione della giurisdizione tributaria l'azione giudiziaria per le controversie aventi tale natura si esercita ormai solo con l'impugnazione dell'atto avanti alle commissioni tributarie, dovrebbero coerentemente ritenersi impugnabili tutti quegli atti – non rientranti nell'elencazione delle precedenti lettere del citato articolo – contro i quali le singole normative speciali consentivano la proposizione di azione giudiziaria avanti al giudice ordinario, ora spogliato della relativa giurisdizione in favore delle commissioni tributarie.

Fra i casi più rilevanti al riguardo vi è quello, in materia di entrate patrimoniali dello Stato, dell'art. 3 del R.D. 639/1910, che prevede la possibilità di proporre opposizione o ricorso contro l'ingiunzione di pagamento entro il termine di trenta giorni. Tale atto, fra l'altro, appare essere un atto di contenuto sostanzialmente equipollente a quelli considerati con diversa formulazione testuale nell'art. 19 (si noti che l'ingiunzione non compare almeno testualmente fra gli atti oggetto di ricorso nel contenzioso tributario individuati dall'art. 19 del D.L.vo 546/92; compariva invece nella corrispondente disposizione dell'art. 16 del D.P.R. 636/72).

Un problema concreto si pone per le fattispecie impositive per le quali specifiche disposizioni consentivano di contestare l'accertamento con ricorso gerarchico prevedendo infine la possibilità di esperire azione giudiziaria avverso la decisione finale adottata nel relativo procedimento amministrativo²⁶.

²⁶ V. ad esempio la previsione dell'art. 22 del D.L.vo 374/90 in materia doganale, che consente l'esperimento dei rimedi giurisdizionali avverso il rigetto tacito o espresso del ricorso al direttore compartimentale per la revisione dell'accertamento entro il termine perentorio di sessanta giorni; analogamente l'art. 39 del D.P.R. 640/72 in tema di imposta sugli spettacoli prevede la possibilità di esperire azione giudiziaria entro novanta giorni contro le decisioni sull'accertamento adottate in sede di ricorso amministrativo. La maggior parte delle disposizioni di questo tipo risultano tuttavia attinenti a tributi ora soppressi ovvero abrogate a seguito dei vari interventi di razionalizzazione ed uniformazione del sistema di accertamento e riscossione, v. ad esempio l'art. 20 del D.P.R. 638/72 in tema di finanza locale. Le stesse disposizioni inoltre sono state oggetto di declaratoria di illegittimità costituzionale nella parte in cui subordinavano il ricorso giurisdizionale al previo esperimento del ricorso amministrativo (art. 20 del D.P.R. 638/72, finanza locale, art. 12 del D.P.R. 641/72, tassa sulle concessioni governative; art. 39 del D.P.R. 640/72, imposta sugli spettacoli; art. 33 del D.P.R. 642/72, imposta di bollo; l'art. 4, comma 8, del D.L. 66/89, ICIAP), ritenendosi che l'assoggettamento dell'azione giudiziaria all'onere del previo esperimento di rimedi amministrativi (in duplice grado all'intendente di finanza e al Ministro) con conseguente differimento della proponibilità dell'azione a un certo termine decorrente dalla data di presentazione del ricorso, è legittimo solo se giustificato da esigenze di ordine generale o da superiori finalità di giustizia, non ritenute esisten-

Con una recente circolare (17 giugno 2002 n. 41 – Agenzia delle Dogane) l'Amministrazione finanziaria ha affermato che, per effetto della estensione della giurisdizione tributaria sono da ritenersi abrogate – implicitamente, per incompatibilità – le previgenti disposizioni normative che prevedevano nelle materie in precedenza sottratte a tale giurisdizione la proponibilità di ricorsi amministrativi avverso atti di imposizione o di irrogazione di sanzioni²⁷, salva una specifica eccezione in materia doganale per i ricorsi previsti dagli artt. 65 e segg. del D.P.R. 43/73.

Si tratta di una interpretazione non condivisibile per una serie di molteplici ragioni, ivi compresa proprio la mancata considerazione dell'art. 19 lett. i) del D.L.vo 546/92²⁸, ma che di fatto preclude al contribuente la possibilità di praticare proficuamente i ricorsi amministrativi in precedenza consentiti,

ti nei casi considerati (cfr. Corte cost. sentenze n. 233 del 1996; n. 56 del 1995; n. 360 del 1994; n. 406 del 1993, n. 81 del 1998, n. 132 del 1998).

²⁷ Ciò sul presupposto che “la stessa configurazione del giudizio tributario – strutturato come un giudizio di impugnazione da proporsi necessariamente nel rispetto di un breve termine perentorio decorrente dalla notifica dell'atto espresso – vale a confermare la esclusione dell'ammissibilità, nelle materie tributarie ivi considerate, di un ricorso amministrativo, sia pure facoltativo e concorrente, non essendovi alcuna disposizione che consenta di raccordare temporalmente tale ipotetico ricorso e la sua decisione con il ricorso giurisdizionale avanti le Commissioni, da proporsi nell'indicato termine di decadenza – come tale non suscettibile di interruzione e neppure, in difetto di diversa disposizione, di sospensione – e che, in difetto di specifica previsione, non potrebbe neppure farsi decorrere dalla notifica della decisione stessa”.

²⁸ Occorre rilevare come i rimedi amministrativi in questione costituiscano una facoltà attribuita al contribuente, esercitabile anche in modo del tutto indipendente dal ricorso giurisdizionale ed in assenza di questo, risultando cioè il ricorso giurisdizionale – tanto se esperito direttamente contro l'atto impositivo, quanto contro la decisione sul ricorso amministrativo – un mezzo di tutela solo ipotetico ed eventuale, potendo il contribuente disinteressarsi di esso e curare le sue ragioni esclusivamente in sede amministrativa. La mancata previsione normativa di coordinamento sui termini di impugnazione giurisdizionale e sulla loro decorrenza non viene quindi ad incidere sulla proponibilità del ricorso amministrativo contro l'atto di accertamento o di irrogazione di sanzioni, ma – eventualmente – solo sulla impugnabilità avanti alle commissioni tributarie della decisione adottata sul ricorso o sulla tempestività dell'impugnazione giurisdizionale diretta dell'atto impositivo, essendo comunque rimessa alla libera scelta del contribuente l'esercizio dell'uno o dell'altro strumento di tutela normativamente predisposto in forme e limiti diversi a suo favore. L'argomento utilizzato a sostegno della soluzione abrogativa affermata dall'Amministrazione finanziaria si pone del resto in termini analoghi rispetto ad una vasta serie di situazioni, in relazione alle quali invece il coordinamento operato in via interpretativa della precedente disciplina – contenente previsione di atti e di termini diversi da quelli contemplati nel sistema tipico del contenzioso – consente comunque di individuare anche in assenza di espresse norme di coordinamento un regime adeguato e razionale di tutela giurisdizionale per le pregresse fattispecie non tipicamente inquadrate dal contenzioso, senza addvenire alla conclusione della loro tacita abrogazione per incompatibilità con il nuovo regime.

sicchè al contribuente stesso non rimane altro che impugnare tempestivamente l'atto impositivo direttamente avanti alla competente commissione tributaria (salvo ipotizzare un ricorso giurisdizionale contro il provvedimento espresso o tacito di inammissibilità del ricorso amministrativo che sia stato eventualmente proposto).

È opportuno sottolineare come anche alla stregua della nuova disciplina sono destinate a restare in ogni caso escluse dalla giurisdizione tributaria le controversie inerenti entrate patrimoniali basate non su una potestà impositiva dell'ente pubblico ma su rapporti convenzionali o privatistici intrattenuti dal soggetto pubblico creditore, anche qualora tali entrate siano liquidate e riscosse attraverso gli strumenti e atti tipici – come il ruolo o la cartella esattoriale – propri delle entrate tributarie e siano impugnati questi atti di accertamento ed esazione ²⁹.

Il problema di individuare quali siano gli atti immediatamente impugnabili avanti alle Commissioni tributarie, rispetto a fattispecie impositive strutturalmente o terminologicamente non omogenee a quelle tipicamente considerate nell'originario sistema del contenzioso tributario, si rivela anche in concreto particolarmente insidioso: nel caso in cui si possa astrattamente configurare nella sequenza procedimentale la presenza di un determinato atto autonomamente impugnabile, l'impugnazione degli atti successivi o finali (normalmente più evidenti e di natura comune, come il ruolo) potrebbe infatti avvenire solo per vizi propri di questi, senza che sia più consentita la contestazione del contenuto e degli effetti dell'atto anteriore non autonomamente impugnato pur se notificato.

Un altro problema collegato alla individuazione degli atti che ora sono divenuti impugnabili avanti alle commissioni tributarie previsti è dato dal fatto in molti casi le singole disposizioni normative speciali ad esse applicabili

²⁹ Cfr. Cass. sz unite 24 luglio 2000 n. 520, Cass. sz unite 13 aprile 2000 n. 133 (entrambe con riferimento al credito dell'ente territoriale per l'erogazione in favore del singolo utente di acqua ad uso domestico). Un dubbio potrebbe insorgere rispetto agli atti di irrogazione di sanzioni amministrative, che la nuova disciplina attribuisce alle Commissioni tributarie solo che le sanzioni siano state "comunque irrogate da uffici finanziari", senza alcun riferimento testuale all'inerenza di tali sanzioni a rapporti di natura tributaria (come invece avveniva nella precedente formulazione, che le collegava alle specifiche materie anteriormente elencate). Potrebbe quindi per tale profilo innovativamente prospettarsi l'impugnabilità avanti le Commissioni tributarie di ogni sanzione amministrativa irrogata dagli uffici finanziari, anche se svincolata da rapporti impositivi ed estranea al campo tributario (come ad esempio nel caso di sanzioni amministrative applicate dall'Amministrazione finanziaria a carico dell'occupante senza titolo di un bene demaniale, in precedenza ritenute devolute alla giurisdizione del giudice ordinario anche se la relativa controversia sia insorta in sede di opposizione ad ingiunzione di pagamento, cfr. Cass. sz unite 19 novembre 2001 n. 14543).

nel previgente regime stabilivano termini specifici per la proposizione dell'azione giudiziaria, spesso non coincidenti – anche come decorrenza – con quello tassativo posto dall'art. 21 del D.L.vo 546/92 per il contenzioso tributario³⁰.

In relazione allo scopo ed alla funzione perseguita dalla nuova norma sulla giurisdizione tributaria, cioè di stabilire un sistema processuale organico, unitario ed uniforme, per tutte le controversie inerenti rapporti impositivi, dovrebbe ragionevolmente ritenersi che le disposizioni anteriori contemplanti un diverso termine per l'esercizio dell'azione giudiziaria siano state tacitamente abrogate per incompatibilità con il nuovo sistema³¹, ancorchè difettino previsioni normative al riguardo (come invece avvenuto in occasione dell'introduzione del contenzioso tributario, tanto con il D.P.R. 636/72 quanto con il D.L.vo 546/92, che contenevano disposizioni abrogative espresse anche di specifiche norme procedurali sui termini incompatibili con il nuovo sistema).

Una chiusura del sistema inerente gli atti impugnabili, sotto il profilo di una concreta possibilità di tutela del contribuente, può comunque rinvenirsi nella previsione del secondo comma dell'art. 19, che in base ad una ragionevole interpretazione estensiva dovrebbe imporre in tutti gli atti suscettibili di autonoma impugnazione l'indicazione della commissione tributaria alla quale proporre ricorso e del relativo termine.

³⁰ Cfr. ad esempio l'art. 3 del R.D. 639/1910 in materia di entrate patrimoniali dello Stato (al quale peraltro rinviavano numerose leggi concernenti imposte diverse), che consente di proporre opposizione o ricorso contro l'ingiunzione di pagamento entro il termine di trenta giorni. Similare, in materia doganale, l'art. 82 del D.P.R. 43/73, che consentiva di proporre opposizione contro l'ingiunzione di pagamento dei diritti doganali dovuti entro il termine perentorio di quindici giorni dalla data della notificazione. Su tale norma v. Cass. sz tributaria 8 giugno 2000 n. 7801, secondo cui "il D.P.R. 43/88, istitutivo del servizio di riscossione dei tributi, ne ha disposto la riscossione esclusivamente a mezzo ruolo, abrogando tutte le disposizioni che regolano – mediante rinvio al R.D. 639/1910 – la riscossione coattiva (art. 130, secondo comma), compreso, quindi, anche l'art. 82 del D.P.R. 43/73, relativo alla riscossione coattiva (mediante ingiunzione di pagamento) dei diritti doganali. Pertanto l'ingiunzione doganale, emessa dopo l'entrata in vigore del D.P.R. 43/88, deve considerarsi mero invito e non ordine di pagamento, inidonea in quanto tale ad attivare il procedimento di riscossione coattiva a mezzo ruoli di cui al menzionato D.P.R. 43/88, del quale una tale ingiunzione non costituisce atto necessariamente prodromico".

³¹ Tanto più che secondo la previsione dell'art. 71 comma II del D.L.vo 546/92 risulterebbe abrogata ogni altra norma di legge incompatibile con le disposizioni sul contenzioso, dovendo ragionevolmente ritenersi non più compatibile con il sistema del contenzioso – che fissa termini unitari, comuni e tassativi per la proposizione del ricorso – la previsione singolare e derogatoria di diversi termini di esercizio della tutela giurisdizionale contenuti nelle sparse ed eterogenee disposizioni delle varie leggi d'imposta.

La mancata o errata indicazione di tali elementi, non consentendo all'atto di raggiungere in concreto una delle sue funzioni essenziali³², dovrebbe configurarsi come impeditiva del perfezionamento dello stesso ai fini della sua autonomia impugnabilità, con conseguente possibilità di successiva contestazione. Ciò tanto più che costituisce diritto del contribuente, espressamente riconosciuto dall'art. 7 comma I lett. c) della L. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), il fatto che debbano essere tassativamente indicati negli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione le modalità, il termine e l'organo giurisdizionale cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.

C) – *L'estinzione della obbligazione tributaria per compensazione (Art. 8 comma I, L. 212/2000)*

Lo Statuto dei diritti del contribuente stabilisce all'art. 8 che “ l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione”.

Il principio, che recepisce con riguardo all'obbligazione tributaria i generali canoni del codice civile sulla estinzione per compensazione³³, riveste portata innovativa in considerazione del fatto che precedentemente, fuori da limitati e specifici casi (peraltro proceduralmente complessi) previsti in talune leggi d'imposta, non era ammessa in via generale alla stregua della disciplina civilistica la compensabilità del debito d'imposta³⁴, sia per la presenza di divieti (impliciti nel meccanismo dei pagamenti regolati dalle singole leggi di imposta³⁵), sia per la ritenuta impignorabilità dei crediti tribu-

³² Sul carattere di “*provocatio ad opponendum*” degli atti impositivi v da ultimo Cass. sz trib. 20 novembre 2001 n. 14566; sulla possibilità che il mancato raggiungimento di tale scopo di *provocatio ad opponendum* determini l'interesse del contribuente a negare l'eventuale contestata intempestività del suo ricorso cfr. Cass. sz tributaria 3 settembre 2001 n. 11354.

³³ In termini Cass. sz trib. 20 novembre 2001 n. 14588.

³⁴ Cfr. cass. sz I 25 luglio 1994 n. 6932 secondo cui la compensazione” non e' ammessa nella legislazione tributaria, se non nei limiti nei quali e' esplicitamente regolata, non potendo derogarsi al principio secondo cui ogni operazione di versamento, di riscossione e di rimborso ed ogni deduzione sono regolate da specifiche, inderogabili norme di legge”.

³⁵ Cfr. ad es. Cass. sz trib. 20 novembre 2001 n. 14588 secondo cui “in tema di I.V.A., l'analitica regolamentazione, nella normativa vigente, dell'adempimento del contribuente, con la fissazione dell'ammontare, delle modalita' e del tempo del versamento, e delle poste detraibili, esprime l'esercizio da parte della legge speciale della facolta' di derogare alle comuni disposizioni codicistiche sull'estinzione per compensazione. Pertanto, siffatta compensazione del credito impositivo con la contrapposta posizione creditoria del “solvens”, con riguardo a credito di rimborso determinatosi in periodi successivi a quello relativo al credito di imposta, non e' ammessa in quanto non esplicitamente regolata”.

tari derivante dalla natura pubblicistica del rapporto e dalla destinazione delle somme (ai sensi dell'art. 1246 n. 3 e 5 del codice civile la compensazione non è consentita rispetto a crediti impignorabili o in presenza di divieto di legge).

La norma dello Statuto, estendendo la disciplina civilistica sulla compensazione anche alle obbligazioni tributarie, riguarda il fenomeno della compensazione vera e propria regolato dal codice civile, e non i casi di compensazione contabile che possono insorgere nell'ambito di un complesso rapporto unitario di dare ed avere o che sono regolati da specifiche disposizioni, come ad esempio avviene nel calcolo dell'IVA.

Neppure prevede alcun coordinamento con le situazioni normative preesistenti che riconoscono al contribuente la possibilità di portare in compensazione del debito tributario a determinati fini ed entro certi limiti un proprio credito, come nel caso del versamento unificato introdotto dal D.L.vo 241/97. In tale ultima vicenda, invero, la compensazione operata unilateralmente dal contribuente interviene in sede di versamento periodico ed è assolutamente precaria, in quanto il credito posto in compensazione del debito tributario non è ancora "certo" (ovvero riconosciuto dall'amministrazione in esito alla specifica procedura normativamente stabilita a tale fine) e non impedisce all'amministrazione di esigere le maggiori somme dovute nel caso in cui accerti in seguito l'insussistenza del credito posto in compensazione dal contribuente, operando secondo un meccanismo extraprocessuale non del tutto omogeneo alla previsione tipica civilistica.

Proprio in riferimento a questi limiti ed alla complessità del meccanismo di operatività della compensazione nell'ambito dei rapporti tributari, la norma dello Statuto stabilisce all'ultimo comma che "ferme restando, in via transitoria, le disposizioni vigenti in materia di compensazione, con regolamenti emanati ai sensi dell'articolo 17 comma 2 della legge 23 agosto 1988 n. 400, è disciplinata l'estinzione dell'obbligazione tributaria mediante compensazione, estendendo a decorrere dall'anno di imposta 2002 l'applicazione di tale istituto anche a tributi per i quali attualmente non è previsto".

Il problema – assolutamente fondamentale – che si pone al momento attuale è che tali regolamenti non sono stati ancora emanati.

La conseguenza è che allo stato la norma statutaria risulta di fatto inoperante, continuando a trovare applicazione in via transitoria il precedente regime assolutamente limitativo dei casi e delle forme in cui la compensazione è praticabile in ambito tributario.

In questo senso si è espressa anche la Cassazione "in quanto la stessa norma prende atto dell'applicabilità del relativo istituto, alla stregua della normativa tributaria in vigore, solo nei casi specificamente contemplati, rinviando

do gli effetti dell'innovazione a decorrere dall'anno di imposta 2002, previa emanazione di apposita disciplina di attuazione”³⁶.

In assenza della normativa regolamentare di attuazione della disposizione statutaria risulta difficile tracciare un quadro affidabile e completo sulla operatività della compensazione in ambito tributario, se non in linea generale e di sistema.

Rispetto alla specifica problematica del contenzioso tributario la compensazione, che è un modo di estinzione dell'obbligazione, potrà venire verosimilmente in rilievo nella fase in cui l'amministrazione finanziaria pretenda dal contribuente il pagamento del suo credito, dopo che questo sia già stato accertato, ovvero normalmente in sede di impugnazione del ruolo o cartella di pagamento.

In questi casi il contribuente potrà invocare l'estinzione del suo debito tributario opponendovi un controcredito che deve essere certo, esigibile e liquido, o comunque di pronta e facile liquidazione a seconda che si versi nell'ipotesi di compensazione legale o compensazione giudiziale.

Il primo problema che si pone con specifico riferimento all'ambito tributario è che la certezza del credito opposto in compensazione è certezza nelle forme di legge, ovvero presuppone che sia stato esplicitato il procedimento normativamente previsto per il riconoscimento di tale credito da parte dell'amministrazione³⁷.

Perchè possa operare la compensazione, tanto legale quanto giudiziale, occorre quindi che il credito del contribuente non sia contestato dall'amministrazione e sia stato riconosciuto o accertato nelle forme di legge. Potrebbe

³⁶ Così testualmente Cass. sz trib. 20 novembre 2001 n. 14588, nonchè Cass. sz trib. 20 novembre 2001 n. 14579.

³⁷ Cfr. ad esempio Cass. sz I 14 maggio 1997 n. 4246 secondo cui “ In tema di imposta di fabbricazione sugli spiriti, la compensazione tra i crediti dell'Amministrazione (per il pagamento delle differenze insolute) e gli eventuali crediti spettanti alle ditte (per le eccedenze di imposta sulle giacenze alle ore 24 del 30 settembre 1990 in relazione alle maggiorazioni di aliquote previste dai D.D.L.L. 288 del 1980 e 503 del 1980 non convertiti) opera automaticamente, derivando dalla sola coesistenza dei crediti; tuttavia e' necessario che il credito della ditta, per poter essere assunto quale elemento della compensazione, sia liquido, certo ed esigibile, ossia certo nelle forme di legge, e deve perciò' essere accertato, come disposto dall'art. 18 quarto comma D.L. 693 del 1980, secondo le modalita' di cui al richiamato art. 5 comma terzo legge 687 del 1980. Ne consegue che, ai fini dell'operativita' della compensazione, e' necessario che sia stato introdotto il procedimento di accertamento attraverso tempestiva domanda di rimborso, così' come previsto dall'art. 5 cit., – posto che il credito da addurre in compensazione non nasce per il solo fatto che siano state denunciate giacenze al 30 settembre 1980, ma all'esito di un'istruttoria sull'effettivita' dei pagamenti di eccedenze di imposta su tali giacenze eseguiti”.

trattarsi ad esempio di un credito per rimborso di imposte già riconosciuto in esito alla procedura di cui all'art. 38 del DPR 602/73 ovvero già oggetto di provvedimento di sgravio ma non ancora materialmente erogato, ovvero di un credito per rimborso attribuito in forza di una sentenza della commissione tributaria (purchè questa sia passata in giudicato, non potendo opporsi in compensazione un credito risultante da una sentenza non ancora definitiva, ancorchè esecutiva ³⁸).

Non sarebbe invece sufficiente un credito risultante dalla dichiarazione annuale, unilateralmente esposto dal contribuente ma non ancora verificato dall'amministrazione nelle forme procedurali stabilite dalla legge (salvo ovviamente che i regolamenti attuativi della disposizione statutaria non dispongono specificamente sul punto).

Secondo un certo indirizzo giurisprudenziale non potrebbe opporsi in compensazione neppure un credito che debba essere accertato da una giurisdizione diversa ³⁹, come sarebbe ad esempio un credito del contribuente nascente da un rapporto di diritto privato attribuito alla giurisdizione ordinaria ovvero da un rapporto di diritto pubblico devoluto alla giurisdizione amministrativa, e non a quella delle commissioni tributarie (salva sempre diversa previsione nei regolamenti attuativi).

Deve in ogni caso trattarsi di un credito esigibile, cioè già scaduto, e determinato nel suo ammontare, o comunque di pronta e facile determinazione, come ad es. nel caso in cui si tratti di calcolare gli interessi nella misura di legge su una somma capitale già puntualmente determinata. Anche sotto questo profilo l'opponibilità in compensazione di un credito d'imposta risultante dalla mera dichiarazione annuale o altra dichiarazione unilaterale del contribuente presenta profili problematici, proprio in ragione della difficoltà di ricostruire e determinare le varie poste contabili che hanno portato all'asserito credito in favore del contribuente ⁴⁰.

³⁸ Cfr. da ultimo Cass. sz III 13 maggio 2002 n. 6820 secondo cui "La compensazione giudiziale, di cui all'art. 1243, secondo comma, cod. proc. civ., presuppone l'accertamento del controcredito da parte del giudice dinanzi al quale la compensazione medesima e' fatta valere, mentre non puo' fondarsi su un credito la cui esistenza dipenda dall'esito di un separato giudizio in corso e prima che il relativo accertamento sia divenuto definitivo".

³⁹ V. Cass. sez Unite 17 marzo 1998 n. 2874: "Non puo' essere fatto valere in giudizio, in via di compensazione, un credito che debba essere accertato da una giurisdizione diversa".

⁴⁰ Cfr. sul punto anche Cass. sz I 5 febbraio 1996 n. 936, secondo cui "L'art. 2709 cod. civ., nello statuire che i libri e le altre scritture contabili delle imprese soggette a registrazione fanno prova contro l'imprenditore, pone in essere una presunzione (semplice), in sfavore di quest'ultimo, della veridicità di quanto ivi affermato. Tale presunzione ha una valenza processuale – alterando il principio generale sull'onere della prova stabilito dall'art. 2697 cod. civ.

In difetto di tutte queste condizioni il giudice tributario deve disattendere l'eccezione della parte, non potendo operare la compensazione legale o giudiziale.

Occorre ricordare al riguardo che pacificamente per far valere la compensazione occorre formulare una eccezione in senso stretto, non essendo la questione rilevabile d'ufficio dal giudice, con relativo onere della prova a carico della parte che la invoca ⁴¹.

Questo comporta, nello specifico ambito del contenzioso tributario, che l'eccezione di compensazione debba essere formulata tempestivamente, con lo stesso ricorso introduttivo del giudizio o comunque nel corso del giudizio di primo grado, rimanendo altrimenti preclusa.

In sede di contenzioso tributario la compensazione non potrebbe invece farsi valere tramite una domanda riconvenzionale, con cui il contribuente chieda l'accertamento dell'esistenza del controcredito e la condanna dell'amministrazione al pagamento dell'eventuale differenza in suo favore, posto che "il giudizio davanti alle commissioni tributarie ha un oggetto necessariamente circoscritto al controllo della legittimità, formale e sostanziale, di uno degli specifici atti impositivi elencati nell'art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, con indagine sul rapporto tributario limitata al riscontro della consistenza della pretesa fatta valere con gli atti medesimi, con conseguente incompatibilità con la struttura del processo – atteso il suo carattere impugnatorio – della domanda riconvenzionale, da chiunque proposta" ⁴². Si potrebbe forse ipotizzare al riguardo la possibilità di opporre in compensazione un credito non certo o facilmente liquidabile tramite una eccezione riconvenzionale, essendo questa volta al solo scopo di paralizzare la pretesa avversaria fatta valere con l'atto impugnato.

– e non sostanziale, con la conseguenza che il credito documentato dalle scritture contabili che sia opposto in compensazione non può essere ritenuto liquido ove si renda necessario accertare l'esistenza dello stesso per le contestazioni mosse dall'altra parte, a meno che queste non appaiano "prima facie" pretestuose".

⁴¹ V. fra le molte Cass. 25 maggio 1995 n. 5757: "La questione relativa all'esistenza, alla natura ed all'importo dei crediti da opporre eventualmente in compensazione a quelli dedotti in giudizio dalla controparte non è rilevabile d'ufficio ed è soggetta all'onere di allegazione e di prova: essa costituisce, pertanto, eccezione in senso stretto e non già mera argomentazione difensiva", e come tale soggiace al regime processuale ed alle preclusioni ad essa relative .

⁴² Così Cass. sz trib 26 marzo 2002 n. 4334, secondo cui conseguentemente "il contribuente, in sede di impugnazione di avviso di accertamento di maggior valore ai fini dell'IN-VIM, non può, per ciò solo, pretendere anche la restituzione di quanto indebitamente già versato, essendo a tal fine necessario un provvedimento impugnabile, consistente nel diniego – anche reso nella forma tacita – su una istanza di rimborso appositamente inoltrata. "Analogamente anche Cass. sz trib. 30 maggio 2001 n. 7407.

Questo quadro vale ovviamente per la compensazione in generale, ben potendo i regolamenti attuativi – che ancora mancano – disciplinare con specifici meccanismi l’opponibilità della compensazione nella fase preprocessuale e determinare i relativi effetti rispetto all’eventuale contenzioso.

Al riguardo possono solo ipotizzarsi i temi critici che verosimilmente potranno venire in rilievo in sede di contenzioso, quali quelli concernenti le forme e termini per il disconoscimento del credito opposto in compensazione e per richiedere l’adempimento del credito principale, la qualificazione di tale attività dell’amministrazione ai fini di configurarla come un atto autonomamente impugnabile da parte del contribuente per farne accertare l’illegittimità previo accertamento della esistenza del proprio credito opposto in compensazione, l’opponibilità in sede di contenzioso del proprio credito da parte del contribuente anche se così disconosciuto dall’amministrazione per accertare l’avvenuta estinzione dell’obbligazione tributaria e simili (problemi che in astratto possono porsi anche in riferimento all’attuale sistema del versamento unificato, che risulta carente di ogni previsione sul punto).

L’accertata compensazione in sede di contenzioso può naturalmente esplicare effetti sul regolamento delle spese processuali.

Rispetto alla regola generale secondo cui le spese seguono la soccombenza, una distinzione potrebbe farsi tra compensazione legale e compensazione giudiziale, operando quest’ultima solo ex nunc a seguito della pronuncia del giudice: situazione che rendeva legittimo l’atto impugnato e che ha comportato l’estinzione dell’obbligazione tributaria solo in corso di causa, non potendo intervenire prima, e che può giustificare una compensazione totale o parziale delle spese fra le parti. Occorrerà inoltre valutare l’entità della compensazione, ovvero se questa è tale da estinguere in tutto o solo in parte il credito tributario.

Anche con riferimento alla questione delle spese molto potrà dipendere dai regolamenti attuativi, in relazione alla possibilità di far valere definitivamente la compensazione anche prima e fuori dal processo e di opporre in compensazione anche un credito oggettivamente incerto.