

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

*Relatore:*

Dott. Enrico PAPA

Consigliere presso la Sezione Tributaria  
della Corte di Cassazione

SOMMARIO: I. – Atti impugnabili in relazione alle nuove competenze: 1.- Atti impugnabili *ex art.* 19 del d.lgs. 546/1992. – 2. *Segue:* il divieto di azioni premature e tardive. – 3. Le nuove competenze fissate con la legge 448/2001. – 4. *Segue:* i principali problemi connessi. II. – Questioni preliminari e incidentali di competenza delle commissioni tributarie. III. – L'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione (art. 8, comma 1, legge 212/2000: *a*) problemi sostanziali e processuali; *b*) riflessi sulla regolamentazione delle spese di giudizio.

## **I. – Atti impugnabili in relazione alle nuove competenze**

### *1. – Atti impugnabili ex art. 19 del d.lgs. 546/1992.*

L'art. 19 indica gli atti avverso i quali il contribuente ha l'onere di proporre ricorso alle commissioni tributarie. Essi sono:

*a) l'avviso di accertamento del tributo*<sup>1</sup>;

---

<sup>1</sup> L'**avviso di accertamento**, in senso stretto, è l'atto impositivo, conclusivo del controllo sulla dichiarazione (anche se omessa) del contribuente ad opera del competente ufficio fiscale. Si distingue un accertamento **di ufficio**, per il caso della dichiarazione omessa, da un accertamento **in rettifica**, inteso a rendere il risultato della dichiarazione conforme a legge. La distinzione rileva in ordine ai diversi poteri dell'organo accertatore ed al sistema delle presunzioni: cfr., per le imposte sui redditi, art. 41 in relaz. all'art. 38 d.P.R. 600/1973; per l'i.v.a., artt. 54 e 55 d.P.R. 633/1972. Su un piano diverso si pone l'accertamento **con adesione**, ora disciplinato dal d.lgs. 218/1997. Si può trarre spunto proprio da quest'ultimo, per segnalare l'orientamento giurisprudenziale, inteso ad ampliare - per finalità di tutela del contribuente - la nozione di avviso di accertamento, fino a ricomprendervi ogni atto impositivo in senso ampio. Cass., Sez.un., 185/1999, ha infatti affermato che "il provvedimento di revoca dell'accertamento con adesione del contribuente ai fini delle imposte sul reddito e dell'i.v.a. è inerente al rapporto tributario e alla corretta applicazione dell'imposta, con la conseguenza che l'impugnazione dello stesso, in considerazione dello scopo che ha e degli effetti che produce - qua-

- b) *l'avviso di liquidazione del tributo*<sup>2</sup>;
- c) *il provvedimento che irroga le sanzioni*<sup>3</sup>;
- d) *il ruolo*<sup>4</sup> e *la cartella di pagamento*<sup>5</sup>;

le atto necessariamente presupposto dell'avviso di accertamento - rientra nella giurisdizione esclusiva delle commissioni tributarie, dovendosi ritenere ricompreso, con interpretazione estensiva, nella nozione di avviso d'accertamento, atto impugnabile innanzi alle stesse" (v. anche Cass. 10463/1994, relativa ad un 'elenco di sgravio'). Cfr., *amplius*, la relazione del prof. CIPOLLA; in dottrina v., per tutti, GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv.dir. trib.* 2002, I, 426 segg.

\* Le citazioni giurisprudenziali sono tratte dal C.E.D. della Cassazione; i riferimenti alla motivazione sono seguiti dall'indicazione della Rivista giuridica in cui essa è riportata.

<sup>2</sup> L'**avviso di liquidazione** è l'atto col quale l'ufficio fiscale quantifica l'imposta, in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti ovvero dai sostituti di imposta: art. 36-bis d.P.R. 600/1973; art. 54-bis d.P.R. 633/1972, per limitarsi alle imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

<sup>3</sup> Salva la possibilità della definizione in via breve, a seguito della notifica del processo verbale di constatazione (art. 55 d.P.R. 600/1973, art. 58 d.P.R. 633/1972), le **sanzioni** erano, anteriormente al d.lgs. 472/1997, in linea di principio applicate con lo stesso atto di accertamento del tributo. A partire dal 1° aprile 1998, la procedura di irrogazione è stata adeguata alle esigenze del contraddittorio - secondo le linee guida comuni in materia di cd.depenalizzazione -, col prevedere (artt. 16 seg. d.lgs. 472 cit.) un atto motivato di contestazione della violazione, con indicazione dei fatti attribuiti al trasgressore, delle norme applicate e dei criteri seguiti dall'ufficio nella determinazione della sanzione. Nel termine di sessanta giorni, il destinatario dell'atto potrà: a) estinguere la sanzione, pagando il quarto; b) presentare deduzioni difensive, che, ove disattese dall'ufficio, saranno seguite da ulteriore atto, motivato anche in ordine alle deduzioni indicate; c) ricorrere direttamente alla competente commissione tributaria.

<sup>4</sup> L'**iscrizione a ruolo** identifica il momento di formazione del titolo esecutivo. Per la relativa impugnazione, si segnala Cass. 9113/2001: "In tema di contenzioso tributario, il ricorso avverso il ruolo emesso dal centro di servizio è proposto spedendo l'originale al centro a mezzo posta, nel modo indicato dall'art. 17 del d.P.R. 636/1972, e depositando successivamente altro esemplare in carta libera presso la segreteria della commissione tributaria adita, da eseguirsi decorsi **almeno** sei mesi e non oltre due anni dalla data di invio dell'originale mediante spedizione o consegna nei modi indicati dal citato art. 17. Il deposito di detto esemplare presso la segreteria della commissione tributaria, senza attendere il decorso del termine di sei mesi dalla data di invio dell'originale al centro di servizio, non determina la inammissibilità del ricorso, imponendo soltanto al giudice di non decidere la controversia in epoca anteriore alla conclusione di tale termine, la cui funzione è quella di concedere all'amministrazione la possibilità di deliberare sul ricorso del contribuente, con l'effetto di ridurre, in caso di accoglimento, l'attività delle commissioni tributarie" (conforme, Cass. 6343/2002).

<sup>5</sup> L'impugnativa della **cartella esattoriale**, che riguarda il momento della riscossione, pone questioni di legittimazione (passiva) del concessionario del servizio di riscossione. Si è ritenuto che, "in tema di contenzioso tributario, ai sensi dell'art. 10 del d.lgs. 5476/1992, in caso di impugnazione di cartella esattoriale, la legittimazione passiva del concessionario del servizio di riscossione dei tributi sussiste se l'impugnazione concerne vizi propri della cartella o del procedimento esecutivo, mentre va esclusa qualora i motivi del ricorso attengano alla denegazione del tributo" (Cass. 6450/2002).

e) *l'avviso di mora*<sup>6</sup>;

f) *gli atti relativi alle operazioni catastali*<sup>7</sup> indicate nell'art. 2, comma 3 (ora: comma 2);

g) *il rifiuto espresso o tacito della restituzione*<sup>8</sup> di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;

h) *il diniego o la revoca di agevolazioni*<sup>9</sup> o *il rigetto di domande di definizione agevolata*<sup>10</sup> di rapporti tributari;

---

<sup>6</sup> L'**avviso di mora**, obbligatorio prima dell'inizio dell'esecuzione - fino alla riforma intervenuta col d.lgs. 6/1999 -, pone analoghi problemi di legittimazione passiva del concessionario del servizio di riscossione; essi vanno risolti nella stessa maniera indicata nella precedente nota (Cass. 11667/2001).

<sup>7</sup> In ordine agli atti relativi ad **operazioni catastali**, particolare attenzione merita l'ipotesi della valutazione cd. automatica, in materia d'imposta di registro (art. 52, comma 4, del d.P.R. 131/1986), per gli immobili in attesa di classamento, ai sensi dell'art. 12 del d.l. 70/1988, come convertito nella legge 154/1988. In ipotesi di dichiarazione inferiore al valore risultante dalla rendita catastale successivamente attribuita e ragguagliata ai coefficienti stabiliti, una prima questione, circa la necessità dell'avviso di accertamento in rettifica (Cass. 1343/1999) ovvero della sufficienza dell'avviso di liquidazione (Cass. 13243/1999), è stata risolta nel secondo senso (v., fra le più recenti, Cass. 7947/2002). Una seconda questione, relativa alle modalità di tutela del contribuente, cui l'atto di classamento - necessariamente recepito dall'ufficio fiscale competente - non sia stato previamente notificato, è stata risolta attraverso la disciplina fissata nel comma 3 dell'art. 19, vale a dire col rendere possibile l'impugnazione, con l'avviso di liquidazione, anche dell'atto attributivo della rendita. Cass. 7580/2001 ha sottolineato l'importanza della regolamentazione introdotta con l'art. 74 della legge 342/2000, che ha riaperto i termini per l'impugnativa degli atti di classamento fino a sessanta giorni dall'entrata in vigore della legge stessa (8 febbraio 2001). V., *amplius*, le relazioni del cons. MERONE e del cons. MELONCELLI.

<sup>8</sup> La ripetizione dell'**indebito tributario** è sottoposta non al generale termine prescrizione decennale, ma, in ragione della natura del rapporto, a termini di decadenza piuttosto brevi; per le imposte sui redditi, tale termine, già fissato in diciotto mesi dall'art. 38 del d.P.R. 602/1973, è stato elevato a quarantotto mesi (art. 1, comma 5, della legge 133/1999; art. 34, comma 6, della legge 388/2000).

<sup>9</sup> Si noti che la domanda, l'istanza o la richiesta del contribuente si configurano come elementi della fattispecie costitutiva del diritto alla **agevolazione** - addirittura a pena di decadenza dal beneficio - solo se l'iniziativa del contribuente sia espressamente richiesta dalla legge; diversamente, si è in presenza di una "mera sollecitazione al riconoscimento del diritto da parte dell'ufficio", previsione più ampia, ricompresa nella disposizione in esame (Cass. 1004/2001). Anche in caso di omissione di apposita istanza - si pensi al richiamo al beneficio, ritenuto spettante, nella dichiarazione -, "il diritto alle agevolazioni stesse può essere fatto valere, ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. 546/1992 (e, prima, dell'art. 16 del d.P.R. 636/1972) con domanda al giudice tributario di annullamento dell'atto che, esplicitamente o implicitamente, escluda il beneficio, ovvero dell'atto che neghi il rimborso di quanto risulterebbe pagato senza titolo in caso di applicazione del beneficio stesso" (Cass. 3925/2002).

<sup>10</sup> Si rinvia, sul punto, alla seconda parte della nota 1.

*i) ogni altro atto per il quale la legge [ne] prevede l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie*<sup>11</sup>.

La disciplina deriva dalla 'storia' del sistema di tutela del contribuente, che, originariamente articolato come 'contenzioso tributario' (d.P.R. 636/1972, art. 16, in particolare), si è via via trasformato in 'processo tributario' (d.lgs. 546/1992 cit.), senza poter superare le caratteristiche strutturali originarie. Per questo, la tutela si rivolge - in stretta derivazione dal sistema vigente nel diritto amministrativo - contro atti (impositivi in senso ampio) muniti di forza autoritativa propria, che, in assenza di vaglio giurisdizionale, si assestano con carattere di definitività per il destinatario<sup>12</sup>, salvo il potere di autotutela<sup>13</sup> da parte dell'Amministrazione.

L'impostazione sistematica ha fatto strutturare il processo tributario come impugnativa di atti tassativamente predeterminati: essi sono appunto quelli indicati nel cit. art. 19, con elencazione che non perde il carattere di tassatività, per effetto della disposizione di chiusura contenuta nella lett. i).

## 2. – Segue: il divieto di azioni premature e tardive<sup>14</sup>.

Per azionare la tutela tributaria è, dunque, necessario attendere uno degli atti indicati. Il comma 3<sup>15</sup> dell'art. 19 cit., infatti:

---

<sup>11</sup> La disposizione, corrispondente a quella dell'art. 2, comma 1, lett. i), va posta in relazione, soprattutto, alla giurisdizione estesa ai tributi locali, quali l'i.c.i.a.p. e l'i.c.i. - e, successivamente, l'i.r.a.p. -.

<sup>12</sup> Il principio è radicato da tempo; v., fra le più recenti, Cass. 6029/2002: "In tema di processo tributario, sia per l'art. 16 del d.P.R. 636/1972 che per l'art. 19 del d.lgs. 546/1992, i vizi dell'atto di accertamento dell'imposta non fatti valere dal contribuente con tempestivo ricorso, rendono definitivo l'atto impositivo e, pertanto, non si trasmettono agli atti successivamente adottati, che restano impugnabili esclusivamente per vizi propri".

<sup>13</sup> I limiti del tema proposto non consentono un approfondimento della materia specifica, essa pure interessata dall'ampliamento della giurisdizione tributaria; v., fra gli interventi più recenti, ROSINI, *L'autotutela tributaria: un ricorso in opposizione?*, in *Rass.trib.* 2002, 831; v. anche *infra*, n. 4 e note 36 e 37.

<sup>14</sup> Così LUPU, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Lavis 2001, 773 segg.

<sup>15</sup> Non riveste particolare rilievo, ai fini proposti, l'esame del comma 2, da leggere in chiave di garanzia del contribuente: si segnala che la mancata indicazione, nell'atto impugnabile, del termine relativo e della commissione tributaria competente a decidere sull'eventuale ricorso non determina alcun vizio dell'atto medesimo e, conseguentemente, la sua nullità, potendo, al più, risultare ostativa alla decorrenza del termine per impugnare (Cass. 3865/2002 e, già, Cass. 9479/1999).

– espressamente ribadisce il principio di tassatività<sup>16</sup> delle impugnative (primo periodo: “*Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente*”);

– limita l’impugnativa ai **vizi propri**<sup>17</sup> degli atti stessi (secondo periodo: “*Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri*”);

– ammette l’impugnativa degli atti ‘presupposti’, che non siano stati però (ritualmente) notificati<sup>18</sup>, unitamente a quello successivo (terzo periodo: “*La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all’atto notificato, ne consente l’impugnazione unitamente a quest’ultimo*”): si tratta, a ben vedere, di una eccezione solo apparente, che, imposta dalla necessità di assicurare comunque la tutela del contribuente, conferma la stessa regola della impugnabilità limitata ai vizi propri dell’atto.

---

<sup>16</sup> Dal principio di tassatività deriva, in particolare, l’incompatibilità col processo tributario delle domande riconvenzionali, sia da parte dell’ufficio impositore (Cass. 7407/2001) sia ad opera del contribuente (Cass. 4334/2002).

<sup>17</sup> La regola può essere agevolmente evidenziata con riguardo all’impugnativa della cartella esattoriale: essa, quando - come solitamente avviene - faccia seguito ad un avviso di accertamento regolarmente notificato, è impugnabile esclusivamente per vizi “propri” e non anche per vizi suscettibili di rendere nullo o annullabile l’avviso di accertamento presupposto (v., fra le altre, Cass. 5105/2001, 15207/2000); quando invece costituisca il primo atto con cui la pretesa impositiva è portata a conoscenza del contribuente (come normalmente accade in materia di ta.r.s.u.), il ricorso avverso la cartella è ammissibile anche per ragioni inerenti alla liquidazione annuale del tributo (Cass. 7951/2002).

<sup>18</sup> E’ opportuno sottolineare che l’accertamento della rituale notifica compete, in via esclusiva, al giudice di merito: “In caso di impugnazione, da parte del contribuente, della cartella esattoriale per l’invalidità della notificazione dell’avviso di accertamento, la Corte di cassazione non può procedere ad un esame diretto degli atti per verificare la sussistenza di tale invalidità, trattandosi di accertamento di fatto, rimesso al giudice di merito, e non di nullità del procedimento, in quanto la notificazione dell’avviso di accertamento non costituisce atto del processo tributario, ma riguarda solo un presupposto per l’impugnabilità, davanti al giudice tributario, della cartella esattoriale, potendo l’iscrizione a ruolo del tributo essere impugnata solo in caso di mancata o invalida notifica al contribuente dell’avviso di accertamento, a norma dell’abrogato art. 16, terzo comma, del d.P.R. 636/1972, e dell’art. 19, comma terzo, del vigente d.P.R. 546/1992” [Nella specie, in particolare, l’asserito contrasto, contenuto nella sentenza d’appello, circa l’avvenuta elezione di domicilio del contribuente con le risultanze degli atti e la conseguente sostenuta ritualità della notifica dell’avviso di rettifica non sono suscettibili, quindi, di essere apprezzate, e la nullità denunciata, non risolvendosi in una violazione di legge o in un vizio di motivazione, si configura come un errore revocatorio ex art. 395, n. 4, cod. proc. civ., non deducibile in sede di legittimità] (così, fra le più recenti, Cass. 3554/2002; v. anche Cass. 1056/2001 e 9032/1997).

Il sistema deriva, ancora una volta, dall'originario carattere 'impugnatorio' del processo tributario.

In caso di atti **successivi**, pertanto (si pensi all'iscrizione a ruolo esecutiva di un precedente avviso di accertamento), se l'atto precedente sia stato impugnato, l'impugnativa di quello successivo risulterà comunque pregiudicata dall'esito del giudizio in ordine al primo; se esso non sia stato impugnato - ferma la 'eccezione' segnalata per il caso si omissa od invalida notifica -, l'impugnativa del secondo andrà limitata - per effetto della perentorietà del termine per ricorrere - ai vizi propri (come la difformità rispetto all'atto di cui costituisce conseguenza)<sup>19</sup>.

Dal medesimo principio di tassatività discende la inammissibilità di **azioni di mero accertamento** nel processo tributario. Non è infatti possibile proporre azioni intese ad eliminare divergenze puramente ipotetiche tra fisco e contribuente<sup>20</sup>, il quale dovrà necessariamente attendere l'emissione (comprensiva della notifica) di un atto impositivo in senso ampio che lo riguardi.

In definitiva, il carattere impugnatorio dello stesso processo, come comporta il divieto di azioni tardive - nel senso appena esaminato -, così implica l'esclusione di azioni premature, quali sarebbero quelle volte al preventivo accertamento della pretesa fiscale.

L'intera dialettica appare nondimeno messa in difficoltà - se non, addirittura, in crisi - dalle nuove linee fissate alla giurisdizione tributaria con l'art. 12, comma 2, della legge 448/2001, con effetto dal 1° gennaio 2002 <sup>21</sup>.

---

<sup>19</sup> Lo stesso principio, illustrato nella nota precedente, emerge in maniera paradigmatica da Cass. 4945/2002: "In tema di contenzioso tributario, ai sensi dell'art. 16, terzo comma, del d.P.R. 636/1972 (applicabile 'ratione temporis'), la facoltà attribuita al contribuente di denunciare, quale motivo di invalidità dell'ingiunzione, del ruolo o dell'avviso di mora, la mancanza di precedente notificazione dell'avviso di accertamento (o dell'avviso di liquidazione, o del provvedimento irrogativo della sanzione) deve essere esercitata, qualora più atti di quelli elencati vengano in sequela temporale notificati, con riferimento al primo degli atti medesimi, in applicazione del principio generale secondo cui, nel rapporto tra le stesse parti, una questione deducibile e non dedotta, con lo strumento processuale ed entro il termine perentorio espressamente stabilito, rimane successivamente preclusa".

<sup>20</sup> Così, per tutte, Cass. 5841/1993, in *Riv.dir.trib.* 1993, II, 605; fra le più recenti, Cass., Sez.un., 103/2001: "Nella disciplina del contenzioso tributario [nel caso in esame, riferita al d.P.R. 636/1972], la tutela giurisdizionale del contribuente (...) può svolgersi solo attraverso l'impugnazione di specifici atti impositivi dell'amministrazione finanziaria, nell'inammissibilità di ogni accertamento preventivo del debito di imposta, sia dinanzi alle commissioni tributarie che dinanzi al giudice ordinario".

<sup>21</sup> Cfr. CANTILLO, *Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, in *Rass. trib.* 2002, 803.

### 3. – *Le nuove competenze fissate con la legge 448/2001.*

L'oggetto della giurisdizione tributaria, fissato nell'art. 2 del d.lgs. 546/1992, è stato modificato in ampliamento, a decorrere dal 1° gennaio 2002, dall'art. 12, comma 2, della legge 448/2001. Sostituendo il criterio d'elencazione tassativa delle materie<sup>22</sup> con quello della cognizione generalizzata per materia del giudice speciale<sup>23</sup>, il comma 1, nella nuova formulazione, stabilisce che: “*Appartengono alla giurisdizione tributaria **tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi d'ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative comunque irrogate dagli uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio***”<sup>24</sup>.

La categoria dei **tributi** non si pone in esatta coincidenza con i principi enunciati negli artt. 23 e 53 Cost., ma ricomprende, secondo le linee guida indicate dal giudice delle leggi, tutte le prestazioni patrimoniali imposte da un ente pubblico nell'interesse pubblico: vi rientrano, quindi, non soltanto le imposte e le tasse<sup>25</sup>, ma anche i contributi e i corrispettivi di servizi - onde

---

<sup>22</sup> Lo stesso comma, nella previgente formulazione, includeva nella giurisdizione tributaria le controversie relative a tributi specifici, con elencazione evidentemente tassativa, e con la solita disposizione di chiusura (lett. *i*, afferente, con tecnica analoga a quella del già esaminato art. 19, ad “ogni altro tributo attribuito **dalla legge** alla competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie”).

<sup>23</sup> In ordine al superamento dei dubbi di legittimità costituzionale che ancora vengono agitati - con riferimento all'art. 102 ed alla VI disp. trans. Cost. -, cfr. CANTILLO, *Aspetti cit.*, 804 seg., che richiama Corte Cost. 196 e 217/1982 e, riferita alla giurisdizione tributaria, ord. 144/1998, nel senso dell'insussistenza di un vincolo, per il legislatore ordinario, a mantenere immutate nell'ordinamento e nel funzionamento le commissioni tributarie già revisionate.

<sup>24</sup> Va puntualizzato che, mentre lo stesso comma 1 esclude dalla cognizione del giudice tributario “soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento” (o alla surroga dell'esattore nei procedimenti esecutivi già iniziati), il comma 2 riproduce la formulazione del previgente comma 3 in materia di classamento, laddove il previgente comma 2 è rimasto assorbito nella più ampia enunciazione introduttiva (in materia di sovrimposte, addizionali, sanzioni, interessi ed altri accessori). Con particolare riguardo alle sanzioni, si sottolinea come la più ampia dizione del nuovo testo comporti l'inclusione nella nuova competenza delle controversie per violazioni di soggetti estranei al rapporto, tenuti ad obblighi strumentali ai fini dell'accertamento e della riscossione. L'ampliata cognizione rende infine incontestabile l'appartenenza al giudice speciale delle controversie in materia di cd. fermo amministrativo (art. 69, comma 6, del r.d. 2240/1923), su cui è di recente intervenuta Cass., Sez.un., 1733/2002: sull'argomento v., *amplius*, CANTILLO, *Aspetti cit.*, 807 segg.

<sup>25</sup> In questa stessa prospettiva, la giurisprudenza di legittimità aveva già fatto rientrare tra le controversie in materia d'imposte e tasse, fissata dall'art. 9 cpv. c.p.c., quelle riguardanti i contributi dovuti ai consorzi di bonifica (Cass., Sez.un., 9493/1998), il canone di abbona-

tutt'altro che casuale si rivela l'espressa inclusione del contributo per il servizio sanitario nazionale -, da rendersi obbligatoriamente e per i quali l'ammontare è stabilito dalla legge senza alcun concorso della volontà dell'utente<sup>26</sup>.

Fra le controversie devolute al giudice tributario per effetto della riforma si possono ricordare quelle in materia doganale, costituenti il nucleo di maggior rilievo; di i.v.a. all'esportazione (già assoggettate al regime dei tributi doganali dall'art. 70 del d.P.R. 633/1972); di accise, e cioè di imposte sulla produzione e il consumo dei beni indicati nel d.lgs. 504/1995; di tassa per la circolazione degli autoveicoli, di imposte sugli intrattenimenti ed i.v.a. relativa (art. 74-quater del d.P.R. 633 cit.); di tasse per le concessioni governative; di imposte regionali sulle concessioni statali di beni demaniali o indisponibili<sup>27</sup>.

Come è stato già rilevato<sup>28</sup>, sono molteplici i dubbi ed i veri e propri problemi indotti, sia sul piano normativo che su quello applicativo, dalla innovazione in esame, in dipendenza anche dello scarso enunciato normativo e dell'assenza di previsioni attuative. Per quanto attiene, invece, alla mancata considerazione di un regime transitorio, sovviene la regola della *perpetuatio iurisdictionis*, fissata nell'art. 5 c.p.c., secondo cui la competenza e la giurisdizione si determinano con riguardo allo stato di fatto e di diritto esistenti **al momento della proposizione della domanda**. Se le nuove regole saranno per ricevere applicazione a partire dal 1° gennaio 2002, deve ricordarsi il concorrente consolidato principio<sup>29</sup> in virtù del quale le controversie, erroneamente incardinate sotto il previgente regime innanzi alle commissioni tributarie, restano definitivamente affidate a queste ultime, non essendo dato far valere il difetto di giurisdizione, frattanto rimosso da una norma sopravvenuta.

---

mento alle trasmissioni radiotelevisive (Cass. 1441/1996, 11808/1991), i diritti di macelleria e trasporto delle carni (Cass. 4886/1994), i contributi gravanti sugli utenti dell'uso civico di pascolo (Cass. 6522/1985).

<sup>26</sup> Cfr. RUSSO, *I nuovi confini della giurisdizione tributaria*, in *Rass.trib.* 2002, 415 segg.

<sup>27</sup> Si rinvia, in generale, alla relazione del cons. MERONE.

<sup>28</sup> CANTILLO, *Aspetti cit.*, 805.

<sup>29</sup> Cfr., per tutte, Cass, Sez.un., 5299/1997, secondo cui "la nuova formulazione dell'art. 5 c.p.c. non esclude che debbano trovare applicazione nei giudizi pendenti le norme sopravvenute, le quali, diversamente regolando la giurisdizione, l'attribuiscono nel caso al giudice davanti al quale la domanda è stata proposta" (motivaz. In *Foro it.*, 1997, I, 2879; nello stesso senso, Cass., Sez.un., 6231/1996, in essa richiamata).

#### 4. – Segue: *i principali problemi connessi.*

In realtà, la problematica complessivamente posta dalla nuova regola della competenza generalizzata per materia ruota intorno al già sottolineato carattere impugnatorio del processo tributario - derivante dalla sua storia -, inevitabilmente ancorato, nello schema dell'art. 19 enunciato in premessa, ai "tipi di provvedimento autonomamente impugnabili, che scandiscono altrettante fasi del procedimento di prelievo". Non abbisogna infatti di alcuna illustrazione la difficoltà di individuare di volta in volta l'atto in concreto impugnabile, nell'ambito dei tributi ora assegnati al giudice speciale, con particolare riguardo alla imposizione doganale, che viene scandita da peculiari procedimenti ed atti, relativi alla quantificazione ed alla qualificazione delle operazioni imponibili, alla liquidazione ed alla riscossione dei tributi, come - dopo l'abrogazione dell'art. 11 del d.P.R. 43/1988 - l'ingiunzione doganale<sup>30</sup>.

a) In via generale, deve richiamarsi l'orientamento consolidato, che, ferma la tassatività degli atti impugnabili, ammette l'interpretazione estensiva, con riguardo alla sostanziale natura dell'atto impositivo<sup>31</sup>, in una prospettiva che può essere tuttavia solo sommariamente tracciata<sup>32</sup>, auspicando un intervento legislativo, necessario in materia riguardante lo stesso accesso alla giurisdizione<sup>33</sup>.

b) Si condivide poi l'opinione del completo venir meno dei procedimenti contenziosi amministrativi, già previsti - sia pure con carattere di facoltatività, secondo le ripetute affermazioni della Corte Costituzionale - in ordine ad alcuni tributi, ora devoluti alle commissioni: la conclusione, imposta dalla necessità della immediata impugnativa nella (nuova) sede giurisdizionale, è stata anche collegata alla abrogazione del contenzioso amministrativo, già contenuta nell'art. 71, comma 1, del d.lgs. 546/1992<sup>34</sup>.

---

<sup>30</sup> CANTILLO, *Aspetti cit.*, 809. Si segnala, al riguardo, la circolare 25/E del 21 marzo 2002, dell'Agenzia delle Entrate (v. *Il Fisco* 2002, fasc. 13/2, 1848 segg.); su di essa, BECCALI, *Il nuovo art. 2 del d.lgs. 546/1992, al vaglio dell'Agenzia delle Entrate*, in *Il Fisco* 2002, fasc. 16/1, 2383 segg.

<sup>31</sup> Cfr. *supra*, n. 1 e nota 1.

<sup>32</sup> L'individuazione dell'atto impugnabile è, ovviamente, indispensabile per non incorrere nella decadenza fissata nell'art. 21 del d.lgs. 546/1992. Cfr. la nota 34 che segue.

<sup>33</sup> CANTILLO, *Aspetti cit.*, 811.

<sup>34</sup> L'abolizione dei rimedi amministrativi è di fondamentale rilievo ai fini della **definitività** dell'atto, da cui decorre il termine per impugnare. Sul tema, l'Agenzia delle Dogane è intervenuta con le circolari 26/D del 4 aprile 2002 (in *Il Fisco* 2002, fasc. 16/2, 2343 segg.) e n. 41/D del 17 giugno 2002 (in *Il Fisco* 2002, fasc. 29/2, 4227 segg.). La prima ha dichiarato impugnabili le decisioni degli uffici di vertice dell'Agenzia, di accoglimento parziale o di riforma degli atti - oggetto di ricorsi proposti anteriormente al 1° gennaio 2002 -, davanti alla Commissione tributaria

c) Non pare per contro superabile il ricordato divieto dell'azione di mero accertamento in via preventiva, poiché il persistente collegamento con il ripetuto art. 19 non consente di individuare, pure in presenza di un diritto soggettivo, un interesse ad agire in assenza di atti impositivi<sup>35</sup>.

d) La nuova disciplina dovrebbe indurre al superamento delle questioni sulla spettanza al giudice amministrativo ovvero a quello tributario delle controversie in materia di autotutela<sup>36</sup>, in dipendenza del carattere esclusivo della giurisdizione del giudice speciale. Le difficoltà attengono, ancora una volta, alla individuazione dell'atto impugnabile, poiché, ove manchi un provvedimento espresso di diniego - da equipararsi a quello sull'istanza di restituzione dei tributi -, non pare pacifica l'impugnabilità del rifiuto tacito<sup>37</sup>.

---

provinciale nella cui circoscrizione è ubicato l'**ufficio di vertice**; in caso di rigetto, ha invece affermato la proponibilità della impugnativa davanti alla Commissione territorialmente competente in relazione all'**ufficio periferico** - che ha emanato l'atto confermato -. La seconda ha distinto la materia delle accise da quella delle controversie doganali, limitando alla prima l'abolizione delle procedure amministrative: a partire dal 1° gennaio 2002, pertanto, gli atti di imposizione e/o irrogazione di sanzioni in materia di accise vanno impugnati solo in via giurisdizionale davanti alla Commissione tributaria provinciale competente. Per le controversie doganali, si è ritenuta - sulla scorta di un parere dell'Avvocatura Generale dello Stato - la sopravvivenza dei rimedi amministrativi ex artt. 65 segg. t.u.l.d. (d.P.R. 43/1973), trattandosi di "sub-procedimenti, nell'ambito dell'attività amministrativa di accertamento"; essi, in conformità col modello organizzativo dell'Agenzia, si articolano tuttavia in unica istanza al Direttore regionale. Stante il carattere facoltativo della procedura - già rilevato nel testo -, il contribuente può adire (direttamente) la Commissione tributaria competente: a) in caso di accertamento definito in dogana, entro sessanta giorni dalla data di annotazione ex art. 9 del d.lgs. 374/1990; b) in caso di avviso di rettifica ex art. 11, comma 5, del cit. d.lgs. 374, entro sessanta giorni dalla relativa notifica. Cfr., *amplius*, LA ROCCA, *Le controversie (amministrative e processuali) doganali e in materia di accise a seguito della estensione della giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Il Fisco* 2002, fasc. 29/1, 4605 segg.

<sup>35</sup> Cass., Sez.un., 942/1977 ha affermato che il potere di mero accertamento, connotato al concetto stesso di giurisdizione attinente a diritti soggettivi, può essere derogato dal legislatore quando, attribuendo la tutela ad un giudice speciale, stabilisca che essa si svolga solo attraverso la tutela di uno specifico atto. L'orientamento, tuttavia, potrebbe essere rivisitato, sotto il profilo del rispetto dei principi emergenti dagli artt. 3 e 24 Cost. (CANTILLO, *Aspetti cit.*, 812).

<sup>36</sup> Nel primo senso, fra gli altri, FALCONE, *La giurisdizione del TAR in materia tributaria*, in *Il Fisco* 2002, 7780 segg.; nel secondo, cfr. ROSINI, *L'autotutela cit.* (nota 13).

<sup>37</sup> Sulla scorta della dottrina amministrativistica, infatti, il silenzio "può essere qualificato come atto endoprocedimentale (e prodromico) del successivo atto impositivo (esattivo o di rigetto della (successivamente presentata istanza di rimborso), con conseguente possibilità di rilevare i profili di illegittimità veicolandoli nel giudizio instaurato con l'impugnazione di quest'ultimo": così ROSSI, *Autotutela su atti definitivi: evoluzione della giurisprudenza ed una ipotesi ricostruttiva*, in *Riv.dir.trib.* 2002, 473 segg., in part., 502 seg., con bibliografia e richiami giurisprudenziali. Non può non segnalarsi la forte ideologia di fondo che sorregge questa prospettiva, la quale finirebbe per travolgere i principi di tassatività degli atti impugnabili, di definitività degli stessi ed, occorrendo, persino quello del giudicato.

e) Certamente, un punto critico di notevole rilevanza è quello concernente il divieto di prova testimoniale nel processo tributario, sancito nell'art. 7, comma 4, più volte impugnato senza esito, per violazione degli artt. 3, 24 e 111 Cost., davanti al giudice delle leggi, per violazione degli artt. 3, 24 e 111 Cost.<sup>38</sup>. Uno spunto di notevole rilievo, in favore dell'annullamento della disposizione, è stato segnalato in relazione a Corte Cost. 114/2000: essendosi ritenuta la illegittimità dell'art. 19 della legge 873/1982, là dove richiedeva, ai fini del rimborso dei tributi indebitamente corrisposti, la prova documentale della non avvenuta traslazione, riuscirebbe infatti difficile ipotizzare un mezzo probatorio diverso dalla prova orale, in favore del contribuente, che pure vi era abilitato nel previgente regime<sup>39</sup>.

f) Fra gli aspetti positivi del nuovo regime, così come strutturato, sono stati invece sottolineati: i più ampi poteri di indagine delle commissioni tributarie; la possibilità di sospensione dell'atto impugnato (art. 47); l'applicabilità dell'istituto della conciliazione giudiziale (art. 48); il rimedio del giudizio di ottemperanza (art. 70), strumenti invece estranei al processo civile ordinario.

## II. – Questioni preliminari e incidentali di competenza delle commissioni tributarie.

1. – Ogni questione pregiudiziale, vale a dire “**da cui dipende la decisione** delle controversie rientranti nella propria giurisdizione” va decisa dalla commissione adita, **in via incidentale** - *id est*: senza efficacia di giudicato -, con esclusione di quelle in materia di querela di falso (artt. 221 segg. c.p.c.) e sullo stato e la capacità delle persone, diverse dalla capacità di stare in giudizio.

L'art. 34 c.p.c. - disposizione tratta dal codice costituente paradigma di riferimento del ‘diritto processuale tributario’ (art. 1, comma 2, del d.lgs. 546/1992) - riferisce gli **accertamenti incidentali** alle ipotesi in cui sia “necessario decidere, **con efficacia di giudicato** una questione pregiudiziale che appartiene per materia o valore alla competenza di un giudice superiore”, in tal modo ponendosi quale regola sulla competenza, che ne può risultare modificata in favore del giudice ‘superiore’; mentre la regola, come sopra fissata nel (nuovo testo del) comma 3 dell'art. 2, attiene ai rapporti tra giurisdizione speciale ed altre giurisdizioni. (cd. pregiudizialità esterna<sup>40</sup>).

---

<sup>38</sup> Per tutte v. Corte Cost. 18/2000, in *Giur. cost.* 2000, 128, e *Riv.dir.trib.* 2000, II, 327.

<sup>39</sup> CANTILLO, *Aspetti cit.*, 814.

<sup>40</sup> RUSSO, *I nuovi confini cit.*, 419.

a) Orbene, nei rapporti col processo penale, la pregiudizialità-dipendenza è stata espressamente esclusa dall'art. 20 del d.lgs. 74/2000<sup>41</sup>. Il giudice tributario potrà conoscere della questione, rientrante nella giurisdizione penale, *incidenter tantum*, vale a dire attraverso una operazione logica di “mera cognizione”<sup>42</sup>.

b) Nei rapporti col processo amministrativo, il potere di **disapplicazione** di “un regolamento o un atto generale”, già riconosciuto al giudice tributario dall'art. 7, comma 5, del d.lgs. 546/1992, risulta ampliato dalla disposizione in esame, che consente di conoscere in via incidentale anche della legittimità di atti amministrativi individuali che, “pur vertendo in materia tributaria, non sono diretti alla concreta attuazione di uno specifico tributo”<sup>43</sup>.

c) Nei rapporti col processo civile, infine, la pregiudizialità, che importa sospensione necessaria del processo tributario, è stata limitata a questioni da risolvere nella sede propria, con l'intervento necessario del pubblico ministero (art. 70 c.p.c.), fermo restando che la capacità di stare in giudizio, atteggiandosi come presupposto processuale dell'azione intrapresa, rientra per definizione nella cognizione del giudice tributario adito, chiamato a risolvere le questioni relative con efficacia di giudicato.

La disposizione del comma 3 si pone, in realtà, come speculare rispetto alla regola, già enunciata nell'art. 39, che limita le ipotesi di **sospensione necessaria** ai casi di pregiudizialità (cd. esterna) travalicanti i poteri del giudice tributario. La giurisprudenza di legittimità si era infatti già espressa, con riguardo alla seconda disposizione, negli stessi termini poi risultati ‘codificati’ attraverso la prima. Si consideri, per tutte, Cass. 8507/2001: “La norma di cui all'art. 39 del d.lgs. 546/1992 [a mente della quale ‘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’], imponendo la collocazione del processo tributario in fase di quiescenza fino a quando le indicate questioni pregiudiziali non si traducano in giudizio pregiudiziale di pertinenza del giudice ordinario e comunque fino a quando tale giudizio non sia definito, costituisce,

---

<sup>41</sup> Si segnala, in particolare, il successivo art. 25, comma 1, lett. d), che, dettando l'abrogazione espressa del titolo I del d.l. 429/1982, come convertito dalla legge 516/1982, ha posto fine ad ogni questione circa l'efficacia della sentenza (dibattimentale) penale nel processo tributario (art. 12 d.l. cit. e, successivamente, art. 654 c.p.): v. Cass. 15089/2000, 3421, 11272 e 15207/2001, 9109/2002.

<sup>42</sup> TURCHI, *Considerazioni in merito all'unificazione della giurisdizione in materia tributaria*, in *Riv.dir.trib.* 2002, I, 505 segg.; v. anche bibliografia ivi citata.

<sup>43</sup> RUSSO, *I nuovi confini cit.*, 418.

in realtà, una deroga - in ipotesi predeterminate - al criterio secondo cui le questioni pregiudiziali sono risolte, *incidenter tantum*, dal giudice munito di giurisdizione sulla domanda, ed attiene, pertanto, ai rapporti tra giurisdizione tributaria ed altra giurisdizione, senza ostare, per l'effetto, alla operatività, anche nel rito tributario, dell'art. 295 c.p.c., giusta rinvio alle norme del codice di rito di cui all'art. 1, secondo comma, del citato d.lgs. 546/1992 (cfr. Corte costituzionale 26 febbraio 1998, n. 31 e 21 gennaio 1999, n. 8)"<sup>44</sup>.

Per questo, deve concordarsi con l'opinione che ritiene la nuova formulazione dell'art. 2, al riguardo, posta a conferma espressa dell'indirizzo ricordato<sup>45</sup>.

2. - Diversamente si atteggia il rapporto di pregiudizialità-dipendenza, 'interno' al processo tributario. Si tratta di ipotesi estranea alla disciplina dell'art. 39 cit. - e, per quanto finora rilevato, alla nuova formulazione dell'art. 2, comma 3 -: essa è stata fatta rientrare nella previsione dell'art. 295 c.p.c., applicabile al processo tributario in virtù del generale rinvio dell'art. 1, comma 2. L'indirizzo della giurisprudenza di legittimità è univoco nel senso indicato, e comporta che, "quando davanti a diversi giudici tributari sono pendenti controversie tra loro interdipendenti, e non sia possibile procedere alla riunione dei procedimenti, può trovare applicazione nel processo tributario il disposto dell'art. 295 c.p.c., al di fuori delle ipotesi escluse dall'art. 39 del d.lgs. 546/1992" (Cass. 14281/2000 cit.).

Si ricorda la distinzione fra **causa** e **questione pregiudiziale**, nel senso già chiarito che da entrambe **dipende** la decisione della controversia di cui si tratta, ma, mentre la prima richiede ("per legge o per esplicita domanda di una delle parti", a mente dell'art. 34 cit.) una decisione **con efficacia di giudicato**, in ordine alla seconda è logicamente possibile la cognizione *incidenter tantum*. Orbene, nel processo tributario, è arduo ipotizzare una causa (od un giudizio) pregiudiziale in senso proprio, in linea di principio ostandovi la (ripetutamente) segnalata natura 'impugnatoria' di esso.

Ne deriva che, in caso di unico atto impugnato, non può configurarsi alcuna questione di pregiudizialità-dipendenza, poiché sul contribuente grava l'onere di impugnare autonomamente tutti i profili (pregiudiziali e pregiudicati), che saranno altrettanto autonomamente esaminati e decisi - es.: nullità dell'atto impositivo e, in ordine successivo, erroneità di esso -.

In caso di più atti, è richiesta - come si è visto *sub* I/2 - l'impugnativa di tutti, ed, ove non sia possibile la riunione dei processi autonomamente

---

<sup>44</sup> V. anche, fra le più recenti, Cass. 14788, 8567, 7506/2001, 14281 e 4509/2000.

<sup>45</sup> Così RUSSO, *I nuovi confini cit.*, 415 segg.; CANTILLO, *Aspetti cit.*, 815.

sorti <sup>46</sup>, al giudice dell'impugnativa 'dipendente' sarà possibile la valutazione *incidenter* della questione principale <sup>47</sup>.

### III – L'estinzione della obbligazione tributaria per compensazione (art. 8 della legge 212/2000).

#### A) *Problemi sostanziali e processuali.*

1. – La legge 212/2000 (statuto dei diritti del contribuente), nel fissare, con l'art. 8, i principi per la **tutela dell'integrità patrimoniale**, dispone, al comma 1, che “*l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione*”; e precisa, nel successivo comma 8, che, “*ferme restando, in via transitoria, le disposizioni vigenti in materia di compensazione, con regolamenti emanati ai sensi dell'art. 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, è disciplinata l'estinzione dell'obbligazione tributaria mediante compensazione, estendendo, a decorrere dall'anno d'imposta 2002, l'applicazione di tale istituto anche a tributi per i quali attualmente non è previsto*”.

La disciplina si pone in termini di garanzia per il contribuente ed, al tempo stesso, in chiave programmatica. Sotto il primo profilo - che accomuna lo spirito e la portata dell'intera legge -, si è osservato come, attraverso il richiamo ad istituti civilistici (quali compensazione, accollo, prescrizione, forme d'indennizzo per oneri non imputabili al contribuente), rapportati tutti all'obbligazione tributaria in vari modi d'essere, l'art. 8 non riguardi concreti limiti a norme di azione, ma finisca col richiamare - sia pure in forma di garanzia - regole fissate in norme di relazione<sup>48</sup>. Sotto il secondo aspetto, deve

---

<sup>46</sup> Per questo, si raccomanda il ricorso più ampio possibile alla disciplina degli artt. 273 e 274 c.p.c., applicabili in via analogica; quando ciò non risulti possibile - ad esempio, in ipotesi di giudizi pendenti in gradi diversi -, potrà invece ricorrersi alla sospensione (facoltativa), avvertendo che ci si trova in presenza di provvedimenti (di riunione e sospensione) di carattere ordinatorio, come tali non impugnabili: cfr., per tutte, Cass. 9906/2001. Le ipotesi più frequenti, nella pratica, atterranno alla materia sanzionatoria - rispetto al separato avviso di accertamento -, a quella delle agevolazioni (separati atti di diniego e collegati avvisi di accertamento/liquidazione) nonché, in particolare, all'i.lo.r. a carico della Società ed all'i.r.pe.f. gravante in proporzione sui Soci, in caso di rettifica del reddito prodotto in forma associata *ex art. 5 t.u.i.r.*

<sup>47</sup> V., anche per la bibliografia, TURCHI, *Considerazioni cit.*, 520 seg. Si segnala che, in caso di soluzioni difformi sulla questione pregiudiziale - in danno del contribuente -, il ricorso alla **autotutela** potrebbe ritenersi non precluso.

<sup>48</sup> FEDELE, *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv.dir.trib.* 2001, 883 segg.

sottolinearsi come la dichiarata applicabilità al rapporto tributario degli istituti via via richiamati appaia condizionata all'emanazione di decreti attuativi (comma 6, in generale) e di regolamenti (comma 8, relativo alla compensazione), secondo il criterio della 'delegificazione'.

2. – Occorre premettere che la formula della **estinzione dell'obbligazione tributaria mediante compensazione** appare, pur nella generale portata, più ristretta rispetto alla "compensazione" (speciale) disciplinata, in relazione al "versamento unitario", dall'art. 17 del d.lgs. 241/1997 e successive integrazioni e modifiche. La puntualizzazione risulterà chiara quando si consideri che quella richiamata nell'art. 8, comma 1, dello statuto non è la compensazione positivamente già regolata secondo criteri di specialità, sibbene quella prevista, come modo di estinzione soddisfacente, negli artt. 1241 segg. c.c.

Da ciò deriverebbe, in primo luogo, che - diversamente da quanto accade nella compensazione effettuata con la dichiarazione - non sia dato prescindere dalla coincidenza fra creditori e debitori delle obbligazioni contrapposte, richiesta dallo stesso art. 1241. E ciò già rivela un primo limite della compensazione di carattere generale, prevista dall'art. 8 dello statuto del contribuente. Non solo non è dato, in base ad essa soltanto, conguagliare poste attive e passive inerenti ad obbligazioni tributarie<sup>49</sup> diverse, relative cioè a rapporti fra privati ed enti diversi, quanto, ove si individui nella Agenzia delle entrate la titolare del rapporto<sup>50</sup>, non risulterà possibile la compensazione fra poste relative a tributi in senso stretto e somme riguardanti entrate non fiscali ed, ancor prima, si dovranno tenere distinti i rapporti la cui titolarità spetti ad Agenzie diverse (si pensi ai tributi doganali, ovvero alle imposte ipotecarie, rimesse all'Agenzia per il territorio).

3. – In ordine successivo viene in rilievo, rispetto al paradigma generale, la necessità della coesistenza di crediti e debiti (pecuniari) liquidi ed esigibili, a mente dell'art. 1243 c.c., e dunque, con riferimento all'obbligazione tributaria, la necessità della previa liquidazione ovvero della 'autoliquidazione'.

In relazione ai requisiti indicati, non paiono sussistere ostacoli alla operatività dell'istituto di carattere generale - a decorrere dall'anno di imposta 2002 - in ordine a rapporti relativi a diversi periodi di imposta: la contraria opinione della giurisprudenza di legittimità - da condividersi - risulta infatti

---

<sup>49</sup> L'ampiezza della locuzione corrisponde a quella del termine 'tributi', di cui si è detto al n. 3 che precede ed, in corrispondenza, alla nota 26; v. anche FEDELE, *L'art. 8 dello Statuto cit.*, 884 seg.

<sup>50</sup> Si rinvia, sul punto, alla relazione del prof. CIPOLLA.

riferita al regime anteriore a tale data ed alla compensazione ‘speciale’ più sopra richiamata<sup>51</sup>.

Tanto precisato, si sottolinea che la compensazione si pone come vicenda rientrante nel potere dispositivo dell’obbligato, cui compete la facoltà di ‘opporla’ (art. 1242, comma 1, c.c.). La costruzione civilistica rivela insuperabili perplessità con riguardo alla sicura indisponibilità del credito d’imposta da parte dell’ente impositore: ed il profilo - pure se estraneo all’ambito di applicazione dell’art. 8 dello statuto - va segnalato per evidenziare l’impossibilità della mera trasposizione di istituti civilistici nell’ambito del diritto tributario, con conseguente necessità di adattamento della fat-

---

<sup>51</sup> Basti richiamare Cass. 14588/2001: “In tema di i.v.a., l’analitica regolamentazione, nella normativa previgente, dell’adempimento del contribuente, con la fissazione dell’ammontare, delle modalità e del tempo del versamento, e delle poste detraibili, esprime l’esercizio da parte della legge speciale della facoltà 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 determinato in periodi successivi a quello relativo al credito di imposta, non è ammessa in quanto non esplicitamente regolata. Né tale conclusione appare inficiata dalla circostanza che l’art. 8, comma 1, l. 27 luglio 2000 n. 212 (cd. ‘statuto dei diritti del contribuente’) recepisce, con riguardo all’obbligazione di imposta, i generali canoni del codice civile sulla estinzione per compensazione, in quanto la stessa norma prende atto dell’applicabilità del relativo istituto, alla stregua della normativa in vigore, solo nei casi specificamente contemplati, rinviando gli effetti dell’innovazione **a decorrere dall’anno d’imposta 2002, previa emanazione di apposita disciplina di attuazione**. Nemmeno la previsione di compensazione in questione può essere desunta, in via di interpretazione estensiva od applicazione analogica, dall’art. 30 del d.P.R. 633/1972, che concerne la possibilità di computare l’i.v.a. a credito, inerente ad una determinata annualità, a decurtazione dell’i.v.a. a debito dell’anno successivo, la quale trova base logica nella contiguità dei due periodi e nell’alternatività della detrazione rispetto al rimborso, mentre, rispetto al credito per rimborso che si evidenzia in relazione ad annualità posteriori - il cui rifluire su periodi pregressi con effetti estintivi dei corrispondenti debiti, porterebbe all’anomalo risultato di condizionare la pretesa impositiva a vicende future, estranee al periodo al quale la stessa si riferisce - difettano i presupposti di detta disposizione”. Ha negato del pari la compensazione Cass. 14579/2001, richiamando tuttavia la diversa *ratio* - essa pure non incidente sulla soluzione prospettata nel testo - di **specialità** della materia: “In materia di i.v.a., l’analitica regolamentazione della *solutio*, in ordine all’importo da pagare ed alle poste creditorie detraibili, esprime, anche nel vigore della legge n. 212 del 2000 (che introduce lo statuto del contribuente e recepisce, nei casi contemplati, per le obbligazioni d’imposta l’istituto generale della compensazione), l’esercizio da parte della legge speciale della facoltà di derogare alle disposizioni codicistiche sull’estinzione del credito per compensazione, con la conseguenza che il contribuente non può opporre in compensazione al credito dell’amministrazione finanziaria il proprio credito restitutorio gravante su quest’ultima. [Nella specie, affermando tale principio, la Corte ha rilevato che non può trarsi argomento *a contrario* dalla disposizione dell’art. 23 del d.lgs. n. 472 del 1997, che autorizza l’amministrazione finanziaria che abbia un debito restitutorio a sospendere il rimborso, ove notifici atto di contestazione o irrogazione della sanzione; ciò in quanto si tratta di norma speciale che non è suscettibile d’interpretazione estensiva]”.

tispecie utilizzata, che finisce per assumere una propria autonoma valenza giuridica <sup>52</sup>.

Tornando all'onere di opporre la compensazione - riecheggiato, nel comma 1 del cit. art. 8, dal verbo "può" - è dato individuare vari momenti, in cui il contribuente potrà assolvere ad esso, quali la fase del 'contraddittorio' ex art. 36-ter, comma 4, d.P.R. 600/1973; quella del 'procedimento' per la definizione degli accertamenti con adesione ex d.lgs. 218/1997; quella introdotta con istanza di autotutela. Ma certamente l'ambito più problematico di tale opposizione è quello dello stesso processo tributario.

4. - Su tale ultimo punto, può solo dirsi, in relazione alla evidenziata natura 'impugnatoria' del processo, che la compensazione potrà essere opposta - in via principale ovvero subordinata - solo attraverso l'impugnativa di uno degli atti indicati nell'art. 19 del d.lgs. 546/1992. Fermo il limite della liquidità ed esigibilità del credito (solitamente, d'imposta) opposto in compensazione, la relativa questione potrà essere fatta valere con ricorso, normalmente avverso l'iscrizione a ruolo, ma anche contro atti diversi, ed, in particolare, contro l'avviso di accertamento.

Certo, la sede più ricorrente per far valere la compensazione parrebbe quella del processo esecutivo. In relazione ad esso, ferma l'applicabilità dell'art. 8, comma 1, della legge 212/2000, un intervento legislativo appare quanto mai necessario, sembrando che la nuova disciplina dia corpo a sospetti di legittimità circa gli attuali limiti alle opposizioni nel contenzioso per la riscossione dei tributi, in relazione agli artt. 3 e 24 Cost.

5. - Perplessità vanno segnalate anche sulla portata precettiva del comma 8 del ripetuto art. 8.

L'annunciata delegificazione non può, per definizione, riguardare gli artt. 1241 segg. c.c.: essa dunque, ove riferita alle disposizioni già in vigore, finirà per accentuare il carattere di specialità della forma di compensazione dalle stesse regolata. La stessa applicabilità transitoria delle disposizioni in vigore va riferita a tale forma speciale, onde deve concludersi che, nel rispetto dei

---

<sup>52</sup> Venuto meno il principale referente normativo circa l'incompatibilità della compensazione con i rapporti tributari (artt. 225 seg. del r.d. 827/1924), deve ormai ritenersi superato l'argomento desunto dalle caratteristiche della contabilità pubblica - fatte salve eventuali esigenze di più penetrante certezza ed esigibilità dei singoli rapporti -, e, puntualizzato che l'art. 8 in esame attiene alla compensazione in favore del contribuente, nessuna ragione di esclusione sarà possibile desumere dall'art. 1246, n. 3, c.c., posto che l'istituto è destinato ad operare, per definizione, nell'ambito del rapporto tributario. Sui punti indicati cfr. FEDELE, *L'art. 8 dello Statuto cit.*, 892 segg., ove si sottolinea anche la necessità di espressa deroga rispetto alle regole generali, la quale dovrà risultare rispettosa dei principi desumibili dall'art. 3 Cost.

principi civilistici, l'estensione dell'istituto agli altri tributi, e, più in generale, alle altre entrate, debba seguire secondo i criteri già attuati. Ciò potrebbe condurre, in particolare, al superamento dei limiti subiettivi (indicati *sub* 2), con necessità di regolare una sorta di 'camera di compensazione', in modo da privilegiare "proprio questi aspetti della disciplina in vigore che hanno accentuato l'efficienza e la rapidità dei procedimenti attuativi dei tributi e delle entrate pubbliche cui oggi si applica questa speciale forma di 'compensazione'"<sup>53</sup>.

B) *Riflessi sulla regolamentazione delle spese del giudizio.*

Per concludere, l'incidenza della risoluzione della controversia, in materia di compensazione (propriamente detta, ovvero 'speciale'), sul regime delle spese processuali, appare di secondario momento, a fronte delle possibili questioni di merito, connesse alla complessa problematica finora accennata.

Il rigetto della questione di compensazione nulla sarà per aggiungere alla situazione di soccombenza (totale o parziale) del contribuente, salva l'eventuale considerazione delle peculiarità della questione sulla compensazione medesima.

L'accoglimento di essa, se esaustivo della materia in contestazione, potrà eventualmente tener conto di tali peculiarità. Se col ricorso risultino formulate anche altre impugnative - in via principale -, l'incidenza della soluzione in ordine alla compensazione risulterà soltanto parziale. Parimenti parziali - infine - saranno i riflessi sul regime delle spese, se la compensazione opposta risulti fondata solo in parte.

Per concludere, deve osservarsi che l'ampiezza del potere discrezionale del giudice, in ordine alla compensazione delle spese processuali, rende superfluo ogni ulteriore approfondimento.

---

<sup>53</sup> FEDELE, *L'art. 8 dello Statuto cit.*, 909.