

ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE

La compensazione dell'obbligazione tributaria iscritta a ruolo

L'articolo 8 della Legge 212/00

Premessa

L'applicabilità dell'istituto civilistico della compensazione in materia fiscale rimane a tutt'oggi un'opportunità ancora tutta da scoprire per i contribuenti, nonostante l'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente (L. n. 212/00) dichiari espressamente che "l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione".

In generale la compensazione è una modalità di estinzione delle obbligazioni diversa dall'adempimento e a quest'ultima equivalente, in quanto causa soddisfattoria. Essa trova applicazione quando due soggetti sono obbligati l'uno verso l'altro, hanno cioè dei debiti reciproci. Il meccanismo compensativo opera solo su iniziativa del soggetto interessato il quale, nel caso in cui si veda richiedere l'adempimento di un suo debito, può opporre a sua volta il credito vantato nei confronti della controparte; si tratta di un diritto potestativo "concesso" a chiunque sia parte di un rapporto obbligatorio nel quale i soggetti sono allo stesso tempo creditori o debitori.

Senza addentrarci nell'eterogeneità delle diverse fattispecie d'imposta per le quali risulta suscettibile d'applicazione l'istituto compensativo, è indubbio che la mera enunciazione di principio contenuta nell'art. 8 dello Statuto attribuisce al privato il diritto di compensare la propria obbligazione d'imposta qualora siano presenti le condizioni di compensabilità previste dalla disciplina codicistica, a cui si rifà la stessa nozione di compensazione accolta dal legislatore dello Statuto. Con l'entrata in vigore della legge n. 212/00 dunque, la compensazione assume le vesti di principio avente portata generale, rivalutando (finora solo formalmente) la posizione dell'istituto in campo fiscale, finora destinato a trovare spazio solo con riferimento a talune disposizioni specifiche. In relazione agli atti emanati dall'Amministrazione finanziaria, appare interessante svolgere qualche ulteriore approfondimento in merito alla possibilità del contribuente di compensare il debito iscritto a ruolo con un controcredito vantato dallo stesso nei confronti dell'Amministrazione.

Il ruolo e la compensazione

L'iscrizione a ruolo deriva da atti di liquidazione o di accertamento, costituisce quindi l'atto indispensabile per riscuotere le somme spettanti al-

FRANCESCO VENCATO

Praticante Ordine di Vicenza

l'Amministrazione collocandosi, nell'ambito del meccanismo di attuazione del prelievo, nella fase di riscossione del tributo.

L'iscrizione a ruolo è ottenuta mediante la cartella esattoriale, atto del concessionario proprio della riscossione notificato al privato e riproduttivo del contenuto del medesimo ruolo. In relazione a



ciò il contribuente che si veda notificare una cartella di pagamento avrebbe il diritto di opporre la compensazione del debito iscritto dall'ufficio con un controcredito vantato dallo stesso soggetto nei confronti dell'Amministrazione. Vediamo il perché.

La cartella è finalizzata ad ottenere il pagamento da parte del contribuente e quindi il debito ivi contenuto è liquido ed esigibile, riflette cioè le condizioni di compensabilità richieste dagli artt. 1241 e seguenti del codice civile richiamate dal legislatore dello Statuto in via implicita. La pretesa dell'Amministrazione è già stata determinata per ciò che attiene "il se" e "il quanto" dell'imposta da riscuotere: è consacrata perciò anche la certezza del credito fiscale.

Sulla base di queste considerazioni si verrebbe a creare una contrapposizione tra contribuente e Fisco avente per oggetto lo stesso aspetto e cioè la modalità di estinzione dell'obbligazione tributaria. Da un lato infatti l'ufficio intima il soggetto

ad adempiere al proprio debito, dall'altro lato il contribuente reclama la possibilità di adempiere l'obbligazione mediante compensazione di quest'ultima con un controcredito certo, liquido ed esigibile. Compensazione e adempimento sono due cause estintive aventi entrambe finalità soddisfattive, quest'ultime proprie anche della cartella esattoriale. In questo caso la compensazione è diretta non solo a tutelare l'integrità patrimoniale del contribuente, così come viene rubricato lo stesso art. 8 dello Statuto, ma anche a non pregiudicare l'interesse pubblico dell'Amministrazione, la quale avrebbe soddisfazione equivalente all'adempimento tramite pagamento. In questo senso, possiamo dire che la compensazione statutaria non deve essere considerata nell'interesse di parte.

Nel momento in cui il privato decide di avvalersi dell'istituto della compensazione deve esprimere la propria volontà mediante una dichiarazione unilaterale che prende il nome di eccezione. L'eccezione di compensazione si configura dunque come strumento mediante il quale il contribuente si oppone alla pretesa altrui (in questo caso l'Amministrazione) e ne paralizza l'attuazione; essa è riconducibile alle eccezioni di diritto sostanziale in quanto si tratta della deduzione di una circostanza di fatto, consistente nella titolarità del credito in capo all'interessato, avente efficacia estintiva dell'obbligazione fiscale contenuta nella cartella esattoriale. L'eccezione di compensazione trae origine da una situazione giuridica di diritto soggettivo per la quale l'ordinamento giuridico prevede, su iniziativa dell'interessato, un effetto estintivo; tale strumento dunque può essere fatto valere sia sul piano sostanziale sia in sede giudiziale dinanzi alle Commissioni Tributarie.¹

La Cassazione: sentenza n. 14588 del 2001

La giurisprudenza, in materia di compensazione ex art. 8 legge n. 212/00, è fortemente limitata e quindi non offre indicazioni stabili sull'ammissibilità o meno del principio di compensazione introdotto dal legislatore tributario. L'unico referente giurisprudenziale che possiamo annoverare risale ad una sentenza emessa dalla Suprema Corte di Cassazione nel giugno 2001.²

Riassumiamo brevemente il caso: un contribuente-

SEGUE A PAGINA 6

¹ In questo caso l'eccezione non deve essere intesa come mezzo tecnico con cui si concretizza l'esigenza sociale di garantire la difesa del convenuto in giudizio, poiché assume efficacia anche sul piano sostanziale. Per un ulteriore approfondimento vedi L. Bigliuzzi Geri, *Profili sistematici dell'autotutela privata II*, 1974, Milano, pag. 211 e ss., M. Casentino Patti, *La compensazione nei suoi aspetti giuridici*, 1983, Napoli, pag. 48-54.

² CASSAZIONE, Sez. trib.-Sent. n. 14588 del 26 giugno 2001.

La compensazione dell'obbligazione tributaria iscritta a ruolo

SEGUE DA PAGINA 5

te ha impugnato una cartella esattoriale I.V.A. opponendo l'estinzione del proprio debito per compensazione con debito dell'ufficio accertato da decisione della Commissione tributaria di II grado di Rieti in anni pregressi. La tesi è stata condivisa dalla Commissione tributaria di Rieti e da quella regionale del Lazio, ma contestata dall'Amministrazione Finanziaria; la Corte ha concluso per l'accoglimento del ricorso contrastando con i precedenti gradi di giudizio negando così al contribuente la compensazione tributaria prevista dallo Statuto dei diritti del contribuente.

La Corte nega l'applicabilità dell'istituto compensativo con motivazioni poco convincenti e a tratti anche fuorvianti rispetto al dato normativo. In primo luogo, non ha alcun fondamento normativo la relazione (afferma dalla Corte) tra il principio della compensazione statutaria e l'emanazione del regolamento di cui all'art. 8 comma ottavo dello Statuto. Semmai, è il regolamento ministeriale previsto al 6° c. ad essere deputato a dare attuazione al principio medesimo, ma questo è altro discorso.

In secondo luogo, se il principio statutario estende la propria valenza su tutto l'ordinamento fiscale (così come invocato da dottrina e giurisprudenza),³ non ha senso continuare a vincolare il meccanismo compensativo ai soli casi specificamente contemplati dalle singole disposizioni di legge, dal momento che lo stesso è fin da subito operante senza che a tal fine sia necessario aspettare l'emanazione del regolamento ministeriale. Infine, sembra non aver valore richiamare l'art. 1246, n. 5 secondo il quale non sono compensabili i crediti per loro natura impignorabili, quali sono i crediti derivanti da rapporti di diritto pubblico e quindi quelli tributari. L'impignorabilità non è tratta da una norma di diritto positivo ma dalla qualifica pubblico del rapporto.⁴ Proprio per questo non si può rifiutare l'impostazione secondo cui obbligazione civilistica e obbligazione di diritto pubblico sono riconducibili ad un comune *genus*; non esiste incompatibilità in via di principio tra compensazione e diritto pubblico.

Conclusioni

L'obbligazione fiscale risultante da una cartella esattoriale potrebbe essere estinta mediante compensazione utilizzando a tal fine un credito vantato dal medesimo contribuente, a condizione che le reciproche obbligazioni soddisfino i requisiti di compensabilità previsti dalla disciplina civilistica agli artt. 1241 e seguenti, senza che ciò autorizzi ad assumere come operante nel campo fiscale l'intera regolamentazione dettata in proposito dal codice civile.

Nella fase di riscossione del tributo, l'obbligazione tributaria risulta liquida ed esigibile; non sono configurabili dunque ostacoli alla compensazione sul piano della disciplina contabile. La specificità della materia fiscale nulla toglie all'ossatura dell'istituto della compensazione, che non subisce alcun mutamento. Proprio per questo è inutile far leva o continuare a nascondersi sull'attuale mancanza dell'emanazione della regolamentazione di attuazione, come afferma la stessa Suprema Corte (nella sentenza di cui sopra), per rinviare *sine die* gli effetti del principio statutario di compensazione; se ci sarà, l'eventuale regolamento si occuperà degli aspetti meramente operativi dell'istituto, senza pregiudicare in alcun modo il diritto riconosciuto dall'art. 8. Il diritto è previsto dalla legge ed in quanto tale deve poter essere applicato fin da subito. La reciprocità del rapporto obbligatorio così come la certezza la liquidità e l'esigibilità dei crediti opposti in compensazione sono elementi già di per se incorporati nella nozione di compensazione fatta propria dal legislatore dello Statuto; il regolamento ministeriale previsto al 6° c. dell'art. 8 non andrà certamente a "revisionare" tali elementi giuridici.

Non per questo l'intervento del Ministro dell'Economia e delle Finanze perde di importanza dal momento che una regolamentazione chiara ordinata e sistematica è d'interesse sia per il privato che per l'Amministrazione in considerazione dell'eterogeneità delle fattispecie giuridiche del diritto tributario a cui si presenta suscettibile d'applicazione l'istituto della compensazione.

Spiace osservare come la questione sia del tutto trascurata dallo stesso Ministero.

³ A tal proposito si veda P. Russo, *La compensazione in materia fiscale*, in *Rassegna tributaria* 6/2002, pag. 1855 e ss.; A. Fedele, *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Rivista di diritto tributario*, pag. 883 e ss.

⁴ M.C. Fregni, *Obbligazione tributaria e codice civile*, 1998, Torino, pag. 442 e ss.