



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

La compensazione tributaria e le nuove regole **di Valeria Maresca**

Sommario- Premessa – La compensazione tributaria, introduzione e applicazione generalizzata (“ Tutela dell’integrità patrimoniale”, art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente)- Le novità introdotte dall’art. 31 del D.L. 78 del 2010 – Conclusioni.

Premessa

L’art. 31 del decreto legge 31 maggio 2010, n.78 (conv. in L.122 del 30/07/2010) ha introdotto rilevanti novità nella procedura di compensazione dei tributi, in presenza di imposte iscritte a ruolo. A decorrere dal primo gennaio 2011 i debiti erariali iscritti a ruolo, di importo superiore a 1.500 euro, se non pagati entro 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento, limitano la possibilità per il contribuente di effettuare la compensazione in F24.

La compensazione è un istituto di origine civilistica attraverso il quale il contribuente, che vanta crediti d’imposta, può utilizzare questi per estinguere eventuali debiti della stessa natura o di tipo contributivo e previdenziale, evitando in tal modo l’eccessivo aumento di adempimenti. È stata espressamente disciplinata nel decreto legislativo del 9 luglio 1997, n. 241 e, in seguito, ribadita nello Statuto dei diritti del contribuente , che all’art. 8, intitolato “ Tutela dell’integrità patrimoniale ”, primo e secondo comma, introduce due novità, prevedendo che “ l’obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione “ , e l’ammissione dell’accollo del debito di imposta altrui, generalizzando così l’applicazione dell’istituto in esame.

Previa conoscenza del nuovo regime che preclude la compensazione, nel successivo paragrafo, sarà esaminato l’istituto dalla sua introduzione, in particolar modo, l’ambito applicativo, da prima tassativo e poi generalizzato.

“Tutela dell’integrità patrimoniale”, art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente.

La compensazione è una modalità di estinzione dell’obbligazione diversa dall’adempimento, ma ad esso equivalente perché causa soddisfattoria, si applica quando due soggetti sono obbligati l’uno verso l’altro. Con lo Statuto dei diritti del contribuente, Legge n. 212 del 2000, la

compensazione diviene principio di carattere generale, tale istituto precedentemente aveva trovato applicazione in campo fiscale solo in riferimento a specifiche disposizioni.

È un istituto di derivazione civilistica.¹

Per la prima volta la compensazione è disciplinata dall'art. 17 del D.Lgs n. 241 del 1997, quale modalità di versamento dei tributi inquadrabile tra i versamenti diretti, con ambito applicativo limitato ai crediti risultanti dalle dichiarazioni annuali oppure dalle abolite dichiarazioni periodiche ai fini dell'IVA, e da effettuarsi entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva. Oggi la norma di riferimento è l'art. 8 della L. n. 212 del 2000 che al primo comma prevede: "L'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione"; ma per una corretta valutazione del principio in esame è fondamentale esaminare la disposizione dell'art. 17 del D.Lgs n.241 del 1997, che per la prima volta ha ammesso in modo sistematico che il contribuente potesse compensare i propri debiti tributari e previdenziali. Tale disposizione si colloca nell'ambito di riforma della legge delega del 23 dicembre 1996 n. 662 e dei decreti attuativi dei principi da questa introdotti. Il provvedimento di riforma ha coinvolto diversi settori del diritto tributario, e in particolar modo il D.Lgs n. 241 del 1997 è intervenuto nell'ambito del sistema di riscossione, attuando in questo settore le istanze di semplificazione e razionalizzazione del sistema dei versamenti diretti delle imposte e dei contributi². Il sistema prima prevedeva diverse date per effettuare gli adempimenti per ciascuno dei tributi da corrispondere e una diversa modulistica che i contribuenti dovevano impiegare.³ Il legislatore del D.Lgs n. 241 del 1997, ha invece consentito che gli obblighi di versamento potessero concentrarsi in un unico momento (giorno sedici del mese di scadenza), ed ha individuato un modello unificato di versamento, il modello F24,⁴ per tutte le entrate pubbliche che il contribuente è tenuto a corrispondere periodicamente. Con i "versamenti unitari" sono coinvolte non solo imposte diverse (imposte sui redditi IVA, IRAP), ma anche i rapporti con gli

¹ FANTOZZI: "Si tratta di un istituto di chiara derivazione civilistica avente lo scopo di evitare la proliferazione degli adempimenti per i contribuenti che vantano crediti d'imposta e che si sostanzia nella facoltà di utilizzarli per estinguere eventuali debiti della medesima natura o di carattere contributivo e previdenziale utilizzando le medesime formalità previste per il versamento mediante delega bancaria".

² L'art. 3, comma 134, della L.n.662 del 1996, conferiva al Governo la delega ad emanare uno o più decreti legislativi contenenti disposizioni volte a semplificare gli adempimenti dei contribuenti, anche attraverso la "effettuazione di versamenti unitari, anche in un'unica soluzione, con eventuale compensazione, in relazione alle esigenze organizzative e alle caratteristiche dei soggetti passivi, delle partite attive e passive, con ripartizione del gettito a cura dell'ente precettore".

³ Cipolla, "Le nuove disposizioni sulla liquidazione e riscossione delle imposte sui redditi, dell'iva, dei contributi...I decreti legislativi di attuazione delle deleghe contenute nell'art. 3 della L. 26.12.1996 n.662."

⁴ Il D.Lgs n. 241 del 1997 ha previsto il cosiddetto "versamento unitario" (da effettuare con un apposito modello denominato F24) che comprende le imposte sui redditi (nonché le relative addizionali e le ritenute), l'IVA, le imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell'IVA, li interessi dovuti in ipotesi di pagamenti rateali, i contributi previdenziali ed assistenziali dovuti all'INPS, i premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali e le altre somme dovute allo Stato, alle regioni e agli enti previdenziali risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche.

enti previdenziali e gli enti locali ⁵. Ed accanto al versamento unitario, il legislatore ha inoltre previsto che il contribuente, titolare di debiti e crediti di imposte e/o contributi da corrispondere con modello unificato di versamento, potesse, con la compensazione, elidere le relative posizioni di debitore e creditore, provvedendo così al versamento del solo importo a debito che residua dopo la “compensazione”. I tributi oggetto di compensazione erano solo quelli individuati nel testo dell’art. 17 del decreto legislativo de qua. Queste entrate, elencate nell’art. 17 del D.Lgs n. 241 del 1997, sono state integrate poi nella normativa secondaria nel corso del tempo. Infatti il legislatore, modificando, in seguito, l’art. 17 (es. con l’art. 28 Legge 23 dicembre 2000, n.388, artt.4 ed 8 DPR 14 ottobre 1999, n. 542) ^{6 7}, ha ampliato l’ambito operativo della compensazione comprendendovi il ravvedimento operoso del contribuente e l’accertamento con adesione.

La disciplina in esame ha uno spazio esteso, in quanto può esserci diversità di posizioni soggettive nelle reciproche obbligazioni e può fare riferimento a debiti o crediti vantati dal soggetto verso l’Erario, e debiti o crediti di cui il soggetto è titolare verso altri enti- mentre la disciplina civilistica dell’istituto (art. 1241 e ss. del codice civile) prevede l’estinzione dell’obbligazione per compensazione in caso di coincidenza delle posizioni debitorie e creditorie dei soggetti. Il contribuente può applicare l’istituto compensativo con riferimento a posizioni di creditore e debitore sia di un medesimo tributo o contributo sia di tributi o contributi diversi, procedendo così ad una compensazione di tipo “verticale”, stesso tributo, o “orizzontale”, tributi diversi ⁸. Nell’ipotesi di compensazione “orizzontale” il contribuente evita l’esborso che grava sulla sua obbligazione, ma l’ente nei confronti del quale vanta il proprio credito è tenuto a corrispondere la somma dell’importo di detto credito all’ente di cui il contribuente risulti debitore. (In dottrina è stato individuato un modello ricostruttivo che prevede nel caso della

⁵ È stato istituito un Ente di gestione che, operando come “interfaccia” tra le contabilità speciali appositamente istituite (Fondi della riscossione, Fondi di bilancio, Fondi relativi all’Inps) ed i vari soggetti destinatari dei versamenti (Stato, Inps, Regioni, ecc.), acquisisce i dati riguardanti i versamenti e li trasmette alla Tesoreria dello Stato, che preleva le somme dalle contabilità speciali e le attribuisce agli enti di competenza (art. 3 del D.M. 22 maggio 1998, n.183). TESAURO, ISTITUZIONI DI DIRITTO TRIBUTARIO.

⁶ Legge n. 388, art. 28, comma 7: “A decorrere dal 1° marzo 2001 i pagamenti delle somme di cui alle lettere a), e) e g) del comma 2, nonché di cui al comma 6 possono essere effettuati, limitatamente a quelle che affluiscono ai capitoli di bilancio dello Stato e alla contabilità speciale ai sensi dell’articolo 3, comma 12, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, anche mediante il versamento unitario previsto dall’articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con possibilità di compensazione con altre imposte e contributi.”

⁷(DPR) n. 542 del 14 ottobre 1999, Art. 4 Presentazione della dichiarazione in materia di I.R.A.P. Art. 8 Rimborsi e compensazioni di eccedenze di crediti IVA

⁸ TESAURO, ISTITUZIONI DI DIRITTO TRIBUTARIO, Se la dichiarazione dei redditi reca un saldo attivo, “il contribuente ha diritto, a sua scelta, di computare l’eccedenza in diminuzione dell’imposta relativa al periodo d’imposta successivo o di chiederne il rimborso in sede di dichiarazione dei redditi”. Il contribuente, nella dichiarazione dei redditi, può anche compensare il credito d’imposta di cui è titolare con quanto dovuto per imposte sui redditi, oppure con quanto dovuto a titolo di acconto per il periodo successivo a quello cui si riferisce la dichiarazione. T.u.i.r., art.11

compensazione “orizzontale” la combinazione tra due istituti: la delegazione e la compensazione previsti nel codice civile).

I crediti da utilizzare per la compensazione devono riferirsi allo stesso periodo, e devono risultare da dichiarazioni e denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrate in vigore del decreto legislativo n. 241 del 1997, e la possibilità di avvalersi della disposizione in argomento incontra il limite temporale della data di presentazione della successiva dichiarazione⁹. Dunque momento essenziale in cui rileva la posizione creditoria del contribuente da utilizzare in compensazione è la dichiarazione, ed ampie sono le possibilità per il contribuente di utilizzare il credito risultante dalla dichiarazioni.¹⁰

Ratio ispiratrice della norma è infatti favorire la posizione del contribuente, semplificando gli adempimenti e il sistema di gestione delle dichiarazioni. Il D.Lgs n. 241 del 1997 all’art. 17, comma 1, ha così previsto per il contribuente di compensare le imposte, i contributi ed altre somme, con eventuali crediti vantati nei confronti dei medesimi soggetti, relative alle dichiarazioni e alle denunce periodiche presentate successivamente all’entrata in vigore di detto decreto. Tale disposizione ha regolato l’istituto compensativo fino all’emanazione dello Statuto dei diritti del contribuente ed altra ipotesi di compensazione si rinviene nell’art. 23 del D.Lgs n. 472 del 1997, che espressamente prevede che qualora l’autore della violazione, o i soggetti obbligati in solido, vantano un credito nei confronti dell’Amministrazione finanziaria, il pagamento può essere sospeso, se è stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione, e quando interviene il provvedimento definitivo l’ufficio competente potrà provvedere alla compensazione del debito.

Veniamo ora allo Statuto dei diritti del contribuente, Legge n. 212 del 2000, che all’art. 8, intitolato alla “Tutela dell’integrità patrimoniale”, prevede che “l’obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione”¹¹.

Prima dello Statuto, secondo la dottrina e la giurisprudenza il contribuente non poteva opporre in compensazione un proprio credito per il rimborso di tributi nei confronti dell’Amministrazione.

⁹ GIRELLI “La compensazione tributaria”2010, In base alla disposizione in commento, momento essenziale in cui rileva la posizione creditoria da utilizzare in compensazione è la dichiarazione. Nell’atto dichiarativo si manifesta la volontà di impiegare il credito d’imposta per compensare debiti tributari o contributivi.

¹⁰ Il contribuente, oltre a dover esprimere, con la dichiarazione, l’intenzione di utilizzare i crediti in compensazione, non è tenuto ad anticipare il tipo di compensazione al quale far luogo. L’impiego del credito, una volta escluso il rimborso con la compilazione della dichiarazione annuale, non è soggetto ad alcuna preventiva comunicazione all’Agenzia delle Entrate da parte del contribuente, il quale può mantenere incerta la destinazione della posizione creditoria, sino all’effettivo esercizio del relativo diritto. GIRELLI “La compensazione tributaria”2010. È stato evidenziato, in proposito, come dall’attribuzione ai contribuenti della facoltà di compensare i crediti risultanti dalla dichiarazione, ai sensi dell’art. 17 del D.Lgs n.241 del 1997, discenda la perdita della specifica natura originaria del credito assumendo quest’ultimo la valenza di “credito unitario” da poter sfruttare per tutto il periodo d’imposta successivo, LEO MONACCHI SCHIAVO, “Le imposte sui redditi nel testo unico”, 1999.

¹¹ L’istituto della compensazione consente a due soggetti, che siano contestualmente debitore e creditore l’uno dell’altro in forza di distinti rapporti, di estinguere l’obbligazione. Statuisce l’art. 1241 c.c. che “quando due persone sono obbligate l’una verso l’altra, i due debiti si estinguono per le quantità corrispondenti”.

finanziaria, essendo questa titolare sempre di un credito impignorabile; mentre, essendo il contribuente titolare di un credito pignorabile, era possibile l'ipotesi opposta, in cui l'Amministrazione poteva compensare un proprio credito nei confronti del contribuente

L'art. 8, primo comma, fa riferimento all'obbligazione tributaria, concerne quindi ogni tipo di obbligazione avente ad oggetto l'adempimento di una prestazione patrimoniale a carico del soggetto passivo del tributo ed imposta in funzione della partecipazione del singolo a carichi pubblici.

In questo modo il legislatore non considera più la compensazione un'ipotesi eccezionale, ma un metodo ordinario per estinguere le obbligazioni tributarie. Infatti la soluzione delineata dall'art. 17 del D.Lgs n. 241 del 1997, di tipo analitico, risultava insufficiente e difficilmente applicabile.

Nel primo comma della norma in esame manca un richiamo al D.Lgs n. 241 del 1997, necessario se il legislatore avesse voluto fare riferimento alla disciplina di detto decreto. A ben guardare, con lo Statuto il legislatore, non ha semplicemente esteso la compensazione ad altre tipologie di entrate rispetto a quelle già previste, ma introduce nuovi principi oltre quelli presenti. Nonostante il primo comma di questo articolo introduca un'applicazione generalizzata dell'istituto compensativo nel diritto tributario, un attento esame della norma induce ad un'interpretazione più restrittiva. Infatti il sesto e l'ottavo commi prevedono l'introduzione di norme regolamentari: l'art. 8 al sesto comma stabilisce che " con decreto del Ministro delle finanze, adottato ai sensi dell'art. 17, comma tre, della legge 23 agosto 1988, n. 400, relativo ai poteri regolamentari dei Ministri nelle materie di loro competenza, sono emanate le norme di attuazione del presente articolo"; mentre in base all'ultimo comma " ferma restando in via transitoria le disposizioni vigenti in materia di compensazione, con regolamenti emanati ai sensi dell'art. 17, comma due, 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 ai tributi per i quali attualmente non è previsto".¹²

La valenza generale del principio compensativo è stato infatti disconosciuto da Amministrazione finanziaria e parte della giurisprudenza per l'assenza dell'emanazione dei regolamenti attuativi di cui all'ultimo comma dell'art. 8. Secondo alcuni Autori la mancata emanazione di regolamenti non permette al contribuente l'utilizzo della compensazione, come previsto nello Statuto, in quanto l'art. 8 della stessa legge 212 per essere attuativo ha bisogno dell'emanazione di

¹² MARONGIU, Lo Statuto dei diritti del contribuente. " lo statuto dei diritti del contribuente si sarebbe limitato a porre un obiettivo, quello della generalizzata applicazione della compensazione anche in ambito tributario, affidando, però, all'esecutivo il compito di darvi concreta attuazione.

disposizioni adeguate.¹³ Altri Autori, invece, sostengono che la disposizione dell'art. 8 non necessita di precisazioni o integrazioni attraverso norme secondarie, né può subire limitazioni nella sua applicabilità.¹⁴ Anche l'orientamento giurisprudenziale non è stato univoco: in un primo momento la Corte di Cassazione ha riconosciuto il principio generale della compensazione, subordinando però l'applicazione alla normativa secondaria, ammettendo la compensazione solo nei casi espressamente stabiliti dalla legge.¹⁵ In seguito la Cassazione ha disconosciuto la l'operatività della compensazione condizionata al potere regolamentare, attribuendo solo all'Amministrazione finanziaria la possibilità di disciplinarne l'applicazione, e disponendo che in assenza di specifiche disposizioni la materia deve essere ricondotta nell'ambito della normativa civilistica.¹⁶

In ambito tributario ed in base alle disposizioni che regolano la compensazione oggi si possono delineare due modelli: un primo modello compensativo che vincola il contribuente ai casi espressamente previsti, e fa riferimento alla disciplina dei versamenti diretti, la compensazione "fiscale"; ed un secondo, definito compensazione "tributaria", che si estende a tutti rapporti di debito/credito del contribuente non già regolamentati, e consente al privato di compensare un proprio debito derivante da una obbligazione di tipo tributario, quando si trovi contestualmente in posizione creditoria nei confronti del Fisco.

Le vicende a cui fa riferimento la compensazione detta "tributaria" devono, quindi, distinguersi dalle fattispecie di pagamento che si realizzano attraverso il versamento diretto. In quest'ultimo caso il contribuente che intende applicare la compensazione, non potrà avvalersi della disposizione dell'art. 8, primo comma, ma dovrà rispettare i tempi e le modalità di versamento previste, ovvero fare ricorso alla normativa dell'art. 17 del D.Lgs n. 241 del 1997, se ne ricorrano i requisiti^{17 18}. Un collegamento tra queste due norme è contenuto nel già richiamato

¹³ M. Bruzzone, "L'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione", in Corr. Trib. N. 15/2002, sostiene che l'effettiva tutela dell'integrità patrimoniale del contribuente può essere garantita solo con l'emanazione della normativa secondaria.

¹⁴ L. Salvini, "Sarebbe preferibile l'opzione dell'immediata applicabilità", A. Fedele, "L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente", P. Russo, "La compensazione in materia tributaria".

¹⁵ Cass. N. 14579 del 2001.

¹⁶ Cass. N. 22761 del 2004.

¹⁷ "Tale separazione in due sistemi positivi è confortata anche dalla differente valenza da attribuirsi alle due tipologie di regolamenti richiamati nel corpo dell'art. 8. Si tratta dei regolamenti previsti rispettivamente dal secondo e dal terzo comma dell'art. 17 della Legge 23 agosto 1988, n. 400. La diversa natura delle due fonti normative rispecchia la diversa funzione che esse devono rivestire nell'ambito della disciplina della compensazione ex art. 17 del D.Lgs n. 241 del 1997 ed ex art. 8 della Legge n. 212 del 2000". GIRELLI

¹⁸Comma 6, art. 8 Legge n. 212 del 2000:" con decreto del Ministro delle Finanze, adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della Legge 23 agosto 1988, n. 400, relativo ai poteri regolamentari dei Ministri nelle materie di loro competenza, sono emanate le disposizioni di attuazione del presente articolo." Comma 8, art. 8 Legge 212 del 2000:" 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

ottavo comma dello stesso art. 8 dello Statuto, nel quale il legislatore riforma la compensazione “fiscale”, prevedendo che in via regolamentare si estenda la disciplina di cui al D.Lgs n. 241 del 1997 ad altri tributi pur rimanendo nell’ambito della normativa di settore¹⁹.

È possibile richiamare le disposizioni compensative di cui al D. Lgs n. 241 per l’accertamento o la conciliazione giudiziale o in caso di controllo liquidatorio, e qualora il contribuente non estingue l’obbligazione con il pagamento o con la compensazione “fiscale”, l’estinzione potrà avvenire successivamente tramite compensazione “tributaria”. Quest’ultima risulta così residuale. È importante sottolineare che le norme del primo e dell’ottavo comma dell’art. 8, rispondono ad un’uguale intento del legislatore dello Statuto, cioè riequilibrare la posizione del contribuente, anche se in modo diverso, generalizzando l’applicazione nel primo caso e tipizzando e regolamentando in quell’altro.

La compensazione nelle forme previste dal legislatore opera solo nella fase di riscossione del tributo ove è il contribuente a dichiararsi debitore, (compensazione “fiscale”), invece l’obbligazione tributaria disciplinata dall’art. 8, primo comma, è legata ai debiti derivanti da avvisi di accertamento o da iscrizioni a ruolo (compensazione “tributaria”), e riguarda ipotesi di preventivo inadempimento del contribuente o di mancanza di accordo sulla pretesa impositiva.

Mentre la disciplina del versamento diretto si estende a tutte le entrate di competenza erariale; il ricorso al ruolo, come metodo di riscossione ordinaria del tributo, si limita ai casi in cui la liquidazione del privato risulta complessa, essendo ormai funzione principale del ruolo quella di riscuotere somme dovute dal contribuente che non ha ottemperato ai propri obblighi fiscali.

Quindi l’obbligazione tributaria disciplinata dal primo comma dell’art. 8 riguarda l’estinzione di debiti del contribuente derivanti da avvisi di accertamento o da iscrizioni a ruolo. L’iscrizione a ruolo deriva da atti di liquidazione o di accertamento, è un atto necessario per la riscossione delle somme che spettano all’Amministrazione, e si ottiene mediante la cartella esattoriale²⁰. Con la notifica della cartella di pagamento il contribuente può opporre la compensazione del debito iscritto dall’ufficio con un controcredito vantato dallo stesso nei confronti dell’Amministrazione²¹. Si determina così una contrapposizione tra contribuente e Fisco, e, mentre il contribuente reclama la possibilità di adempiere l’obbligazione attraverso la compensazione di questa con un controcredito, il Fisco intima l’adempimento del proprio debito.

mediante compensazione, estendendo, a decorrere dall’anno d’imposta 2002, l’applicazione di tale istituto anche ai tributi per i quali attualmente non è previsto.”

¹⁹ GIRELLI, La compensazione tributaria, “Ne consegue che il D.Lgs n. 241 del 1997 assume funzione di normativa “speciale” rispetto alla previsione generale, ma di portata residuale, di estinzione dell’obbligazione tributaria mediante compensazione”.

²⁰

²¹ La cartella è finalizzata ad ottenere il pagamento da parte del contribuente e quindi il debito contenuto è liquido ed esigibile, e rispetta le condizioni civilistiche per la compensazione richiamate implicitamente dal legislatore dello Statuto.

Oggi è previsto il divieto di compensazione di crediti relativi alle imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo, per imposte erariali ed accessori di ammontare superiore a 1.500 euro, e per i quali è scaduto il termine di pagamento; tale limite è stato introdotto dai recenti interventi in materia finanziaria come indicato nel successivo paragrafo.

Alla luce di tali novità legislative, che modificano la compensazione di crediti di imposta con somme iscritte a ruolo, a partire dal primo gennaio 2011, di particolare importanza è la pronuncia della Suprema Corte del 24 novembre 2010, che con la sentenza n. 23787 riconosce valenza generale al principio della compensazione tra crediti e debiti erariali. Come analizzato in precedenza tale principio è insito nel nostro ordinamento grazie allo Statuto dei diritti del contribuente, ma rimasto spesso inascoltato dall'Amministrazione finanziaria. La Corte ha così inteso superare il vuoto normativo, ed ha affermato il carattere generale delle compensazione tributaria, principio immanente nel nostro ordinamento, nonostante le recenti limitazioni legislative.

Le novità introdotte dall'art. 31 del D.L. 78 del 2010. Compensazione limitata in presenza di imposte iscritte a ruolo.

Secondo le nuove norme, la compensazione, ex art. 17, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, dei crediti relativi alle imposte erariali è vietato fino a concorrenza dell'importo dei debiti di ammontare superiore a 1.500 euro, iscritti a ruolo, per i quali è scaduto il termine di pagamento. I crediti che non è possibile compensare sono: crediti IVA, IRPEF, IRES e relative imposte sostitutive e da ritenute alla fonte. Rimane, invece, la possibilità di compensare i crediti maturati nei confronti di altri enti (INPS, INAIL, IRAP). In materia di crediti IVA e la loro compensabilità si richiamano le norme introdotte nel 2010.²²

Il nuovo regime della compensazione introdotto dall'art. 31, comma 1, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla Legge del 30 luglio 2010, n. 122 (c.d. manovra correttiva). La nuova disciplina vieta, a partire dal 1° gennaio 2011, la compensazione, nel modello F24, dei crediti relativi alle imposte erariali, fino a concorrenza dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, di ammontare superiore a 1.500 euro, per

²² Per la compensazione dei crediti IVA si prevede che:

- l'obbligo di non dare corso a compensazioni di crediti IVA superiori a 10.000 euro se non in presenza di dichiarazione regolarmente presentata;
- La necessità di osservazione (visto di conformità) da parte di soggetto abilitato per la fruibilità di crediti IVA risultanti dalla relativa dichiarazione superiore a 15.000 euro;
- Oltre 10.000 euro la compensazione non si può fare con L'home banking, ma solo con Fisconline o Entratel.
- Nel 2011, fino a data di presentazione della dichiarazione IVA per il 2010 si può utilizzare il credito del 2009.

i quali sia scaduto il termine di pagamento²³. È prevista la compensazione volontaria delle somme iscritte a ruolo con crediti vantati nei confronti di Pubbliche Amministrazioni, disciplinata dall'art. 28-quater del DPR 602/1997²⁴. Inoltre, ai fini di semplificazione, per i ruoli di ammontare non superiore a 1.500 euro, non sono più applicabili le disposizioni dell'art. 28-ter del DPR 602/1997 – che prevedeva una complessa procedura²⁵-, in materia di pagamento delle somme iscritte a ruolo mediante compensazione volontaria con i crediti d'imposta chiesti a rimborso. In caso di inosservanza di detto divieto è prevista la sanzione del 50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali (con relativi accessori) per i quali è scaduto il termine di pagamento fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato. Le nuove disposizioni hanno effetto solo per i ruoli definitivi²⁶, non applicando la limitazione della compensazione erariale qualora ci si trovi in presenza di ruoli provvisori in dipendenza di accertamenti per i quali sia stato prodotto ricorso tributario o si sia ottenuto una sospensione degli effetti del ruolo stesso. Devi quindi trattarsi di importi iscritti a ruolo e, che sia scaduto il termine per il pagamento.

La limitazione riguarda le compensazioni di crediti vantati verso l'Erario (IVA, IRPEF, IRES, etc) ex art. 17 del D.lgs n. 241/1997. In presenza di somme iscritte a ruolo derivanti da debiti aventi natura diversa da quella erariale (ad esempio ICI, contributi previdenziali INPS per dipendenti, artigiani, commercianti, etc) non è preclusa la compensazione nel modello F24 tra credito erariale spettante e i tributi dovuti. Ricordando che, la compensazione è detta verticale quando consente di recuperare crediti sorti in periodi d'imposta precedenti e non chiesti a rimborso, con debiti della stessa imposta. È invece orizzontale, ex art. 17 del D.Lgs n. 241 del 1997, quando consente al contribuente di compensare debiti e crediti anche nei confronti di diversi enti

²³ Decorso il termine di 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento.

²⁴ Possono essere compensati con le somme dovute a seguito di iscrizioni a ruolo, i crediti:

- Maturati nei confronti delle Regioni, degli Enti locali (es. Comuni, Province e Comunità montane) e degli enti del Servizio sanitario nazionale (es. ASL);
- Derivanti da somministrazioni, forniture e appalti; non prescritti, certi, liquidi ed esigibili.

²⁵ La procedura dell'art. 28-ter del DPR 602/1997 prevedeva:

- il controllo dell'Agenzia dell'Entrate se il beneficiario di un rimborso d'imposta è anche contribuente iscritto a ruolo;
- In caso affermativo, la segnalazione da parte dell'Agenzia dell'Entrate, all'Agente della Riscossione che ha in carico il ruolo, mettendo a disposizione le somme da rimborsare;
- La notifica al contribuente, da parte dell'Agente di Riscossione, di una proposta di compensazione tra credito d'imposta e debito iscritto a ruolo, che deve essere accettata o rifiutata entro 60 giorni, periodo durante il quale l'azione di recupero è sospesa.

²⁶ Sono iscritte nei ruoli a titolo definitivo: a) le imposte e le ritenute alla fonte liquidate ai sensi degli artt. 36bis e 36ter del DPR 602 del 1973 al netto dei versamenti risultanti dalla dichiarazione; b) le imposte, le maggiori imposte e le ritenute alla fonte liquidate in base ad accertamenti definitivi; c) i redditi dominicali dei terreni ed i redditi agrari determinati dall'ufficio in base alle risultanze catastali; d) i relativi interessi e sanzioni. Ai sensi dell'art. 15 del DPR 602 del 1973, le imposte, i contributi e i premi corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi, nonché i relativi interessi, sono iscritti nei ruoli a titolo provvisorio dopo la notifica dell'atto di accertamento per la metà degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati.

impositori. Nell'ambito della norma in esame non rientrano le compensazioni "verticali", tale che nel caso in cui vi sia un debito IVA e contemporaneamente un credito IVA, anche a fronte di un debito iscritto a ruolo a titolo definitivo per imposta sul reddito, la compensazione è possibile.

Conclusioni

La disposizione dell'art. 8, primo comma, che prevede la compensazione tributaria, si pone come espressione dei principi costituzionali, richiamati nel corpus normativo- lo Statuto dei diritti del contribuente- di cui fa parte.²⁷ La norma ha il pregio di generalizzare l'applicazione dell'istituto a tutto il diritto tributario, per garantire maggiormente il contribuente riequilibrando la sua posizione nei confronti del Fisco. Abbiamo però visto, che, richiamando la distinzione, anche terminologica adoperata in dottrina, tra i due tipi di compensazione, "tributaria" e "fiscale", con l'intervento del legislatore statutario, è emersa di sicuro la natura non più tipizzata della compensazione tributaria (ex art. 17 del D.Lgs n. 241 del 1997), ma anche un'applicazione ancora residuale di tale istituto: si applica la compensazione prevista dal primo comma dell'art. 8, qualora non è possibile la compensazione "fiscale"²⁸.

Come visto nei precedenti paragrafi, attraverso recenti interventi emergono nuove opportunità e restrizioni per la compensazione tributaria in presenza di imposte iscritte a ruolo. Nel 2010 la manovra finanziaria "correttiva", ha introdotto un nuovo regime per la compensazione tributaria, prevedendo l'applicazione delle restrizioni in merito a partire dal primo gennaio 2011. Le disposizioni contenute nell'art. 31 del decreto legge 78/2010 da un lato vietano l'utilizzo della compensazione dei crediti erariali in presenza di debiti superiori a 1.500 euro, per i quali è scaduto il termine di pagamento (pena la sanzione del 50% dell'importo indebitamente compensato), e, dall'altro, introducono la possibilità di pagare, anche in parte, i ruoli erariali tramite compensazione.

Dal titolo dell'art. 8 dello Statuto("Tutela dell'integrità patrimoniale"), si evince l'intento del legislatore nel 2000 di prevedere norme che tutelino il contribuente, perché il soggetto passivo non subisca pregiudizi di natura economica ulteriori rispetto a quelli necessari a norma di legge. Con l'art. 8 dello Statuto, il legislatore, stabilendo che " l'obbligazione tributaria" può essere estinta per compensazione, si rivolge al contribuente, equilibrando in tal modo i rapporti tra

²⁷ Artt. 3, 23, 53, e 97 della Costituzione.

²⁸ GIRELLI, La compensazione tributaria.

Fisco e contribuente²⁹; inoltre l'Amministrazione finanziaria non è considerata affatto dalla norma.

Prima dell'emanazione dello Statuto la compensazione nel settore impositivo si applicava solo ove previsto dalla legge, e vi era una applicazione dell'istituto nei casi in cui fosse l'Amministrazione finanziaria a richiederne l'esercizio per estinguere un proprio debito. Oggi, come evidenziato dalla relazione di accompagnamento al DL 78/2010, la nuova disciplina in parte restrittiva, vuole evitare che i contribuenti compensino i crediti fiscali nel modello F24, dunque il mancato versamento delle imposte dovute, quando sono debitori di altri importi iscritti, di considerevole ammontare e risalenti nel tempo, allo scopo di non aggravare l'attività esecutiva degli organi di riscossione.

Nessun divieto sussiste nel caso in cui gli importi iscritti a ruolo e non pagati siano pari o inferiori a 1.500 euro.

Risulta però necessaria una riforma organica della disciplina dell'istituto compensativo, al fine di rendere del tutto operativo il principio di generalità della compensazione tributaria dell'art. 8 dello Statuto; come sottolineato dalla Corte di Cassazione nella citata sentenza n. 23787 del novembre 2010.

²⁹ GIRELLI, "ormai lo stesso legislatore tributario si è reso conto di non poter pensare al solo interesse dell'Erario, teso alla necessità di assicurarsi le entrate numerarie previste, ma anche di cercare di contemperare il diritto del contribuente a non veder decurtato il proprio patrimonio oltre la soglia determinata dalle leggi d'imposta, in ossequio al principio di capacità contributiva".

Innovazione e Diritto