



3 GENNAIO 2018

Compensazione dei crediti nei rapporti pubblico-privato. Spunti per una ricostruzione dell'istituto in ambito publicistico.

di Carmine Pepe
Avvocato del Foro di Roma

Compensazione dei crediti nei rapporti pubblico-privato. Spunti per una ricostruzione dell'istituto in ambito pubblicistico.*

di Carmine Pepe
Avvocato del Foro di Roma

Sommario 1) Premessa e delimitazione dell'area di indagine; 2) Cenni civilistici; 3) La compensazione dei crediti pubblici; 3.1) Compensazione contabile; 3.2) Il divieto di compensazione dei crediti dell'amministrazione e la compensazione 'asimmetrica'; 3.3) Le aperture in materia di crediti 'privatistici' dell'amministrazione; 3.4) La compensazione in ambito tributario e la compensazione 'eterogenea'; 4) Compensazione nelle prestazioni patrimoniali imposte; 5) Valutazioni conclusive.

1) Premessa e delimitazione dell'area di indagine.

L'istituto civilistico della compensazione, diffusamente noto quale causa estintiva del credito pecuniario nei rapporti tra privati, assume tratti peculiari nel contesto delle relazioni tra privato e pubblica amministrazione. Il presente scritto attiene, in particolare, al caso in cui il soggetto pubblico si identifichi nel lato attivo del rapporto creditorio ed ai presupposti al ricorrere dei quali il privato possa far valere l'esistenza di una propria ragione creditoria nei confronti dell'amministrazione.

Si profila, quindi, un vasto scenario in cui a fronte delle molteplici tipologie di crediti pecuniari e, talvolta, di un frastagliato quadro normativo che li disciplina in maniera peculiare, corrisponde un diverso regime e conseguenze diverse in punto di compensazione, che va oltre la semplice e secca alternativa 'compensazione sì/no'.

In tale quadro, si staglia, fra l'altro, il controverso tema delle c.d. prestazioni patrimoniali imposte, categoria eterogenea e dai confini incerti, la cui dubbia natura è emblematica delle incertezze tutt'ora esistenti in ordine alla compensazione dei crediti in ambito pubblicistico.

Il presente scritto si prefigge quindi lo scopo di passare in rassegna, senza pretesa di esaustività, i diversi regimi di credito pubblico ipotizzabili in punto di compensazione, allo scopo di gettare le premesse per una riflessione più ampia e per una (auspicabile) ricostruzione di carattere sistematico dell'istituto anche in ambito pubblicistico.

2) Cenni civilistici.

Per una corretta impostazione occorre brevemente ripercorrere la disciplina ordinaria della compensazione. Come già accennato, nel codice civile (art. 1241 cod. civ.) la compensazione rientra tra

* Articolo sottoposto a referaggio.

le modalità di estinzione dell'obbligazione di tipo satisfattivo diverse dall'adempimento. Essa consiste nell'estinzione delle reciproche pretese creditorie fino alla concorrenza dello stesso valore e trova la sua ratio nell'esigenza di semplificazione dei rapporti giuridici e nel dare maggiori possibilità di soddisfare il credito.

Nel novero della definizione unitaria di compensazione rientrano in realtà diverse topologie: la compensazione può essere legale, giudiziale o volontaria.

La compensazione legale presuppone che i crediti siano omogenei (e cioè abbiano ad oggetto denaro, o una quantità di cose fungibili) e siano ugualmente liquidi ed esigibili (artt. 1242 e 1243 cod. civ.). La compensazione giudiziale può invece avvenire anche in difetto del requisito relativo alla liquidità del credito. L'art. 1243 cod. civ. dispone infatti che, quando il debito non è liquido, ma di pronta e facile liquidazione, il giudice può dichiarare la compensazione per la parte del debito che riconosce esistente.

Più articolata è l'ipotesi di compensazione volontaria, definita quale negozio giuridico bilaterale diretto ad elidere le reciproche ragioni di credito, disciplinata dall'art. 1252, cod. civ. La norma si compone infatti di due commi. Il primo prevede che *“per volontà delle parti può aver luogo compensazione anche se non ricorrono le condizioni previste dagli articoli precedenti”* (cioè le condizioni per la compensazione legale); il secondo che *“le parti possono anche stabilire preventivamente le condizioni di tale compensazione”*.

La compensazione volontaria, pertanto, non richiede necessariamente l'omogeneità, liquidità ed esigibilità del credito. L'accordo di compensazione volontaria può infatti avere ad oggetto rapporti obbligatori già esistenti, ovvero (*ex art. 1252, c. 2*) può essere diretto ad individuare le condizioni perché possa operare la compensazione in relazione a rapporti futuri secondo le modalità stabilite in un accordo preventivo¹. In tale ultimo caso, la dottrina ha posto in rilievo come l'estinzione dei reciproci rapporti si verifica nel tempo in cui vengano ad esistenza tutte le condizioni previste dalle parti².

La compensazione volontaria, tuttavia, pur potendo prescindere dai predetti requisiti di omogeneità, liquidità ed esigibilità del credito, incontra comunque i limiti stabiliti per l'operatività dell'istituto dall'art. 1246 cod. civ., che disciplina i *“casi in cui la compensazione non si verifica”*. Si tratta, pertanto, di limiti per così dire, *propri* dell'istituto (quali ad esempio l'impignorabilità del credito oggetto di compensazione) previsti *ex lege* dai quali, come si dirà, parte della dottrina ha fatto discendere la tesi della non compensabilità dei crediti pubblici e che, quindi, non possono essere 'superati' nemmeno attraverso un accordo di compensazione volontaria³.

¹ In questi termini Perlingieri, Dei modi di estinzione delle obbligazioni diversi dall'adempimento, in Comm. Scialoja, Branca, Bologna-Roma, 1982 392, e in *Commento all'art. 1252, Codice civile commentato, Leggi d'Italia*, Wolters Kluwer, 2015.

² Bianca, Diritto civile, IV, Milano, 1997, 510, *ibidem*.

³ Bianca, 509, *ibidem*. Perlingieri, 383, *ibidem*.

Occorre, infine, rammentare che l'istituto della compensazione (e i connessi limiti) trovano applicazione solo quando i reciproci crediti siano autonomi; nel caso in cui i rispettivi crediti e debiti traggano invece la loro origine dal medesimo rapporto (come ad esempio nel caso di obbligazioni legate da un rapporto di sinallagma) non ricorre il requisito dell'autonomia dei rapporti cui si riferiscono i contrapposti crediti. In questi casi, si versa in un'ipotesi di compensazione impropria in cui la valutazione delle reciproche pretese si risolve in un mero accertamento contabile. Si tratta, in sostanza, di una compensazione che non opera in senso tecnico-giuridico, bensì di una operazione di mero calcolo per accertare le reciproche ragioni di dare e avere⁴ di cui si riscontra l'applicazione anche tra privati e pubbliche amministrazioni⁵.

3) La compensazione dei crediti pubblici.

Le ipotesi di compensazione sopra descritte assumono una fisionomia diversa laddove parte attiva del rapporto creditorio sia un soggetto pubblico. Si tratta di un aspetto che di per sé non stupisce atteso che, ha evidenziato la dottrina, da sempre, lo schema civilistico dell'obbligazione subisce, per il solo fatto che sia lo Stato parte del rapporto, inevitabili variazioni in un "micro-sistema" ispirato ormai "alla deroga, all'eccezione rispetto alla disciplina di diritto comune"⁶.

3.1) Compensazione contabile

Anzitutto, occorre precisare che la compensazione qui in rilievo, quale causa estintiva dei reciproci debiti di due persone "obbligate l'una verso l'altra" (ex art. 1241 cod. civ.) ovvero mediante apposito accordo di compensazione, è cosa diversa dalla compensazione delle partite contabili. Quest'ultima è,

⁴ In tal senso *ex multis* C. Cass. n. 16994/2015; *id.* n. 23539/2011; *id.* n. 6055/2008.

⁵ Cfr. TAR Lazio, II *ter*, 19/1/15. n. 874, che ha fatto applicazione proprio dell'istituto della compensazione impropria, seppur in una fattispecie del tutto peculiare, relativa alla questione delle c.d. quote latte e in particolare alla compensazione dedotta dall'amministrazione tra "debiti derivanti dal recupero delle quote latte e gli importi dei contributi e degli ausili all'agricoltura, comunitari e nazionali". I giudici hanno riconosciuto la legittimità di tale compensazione con la seguente motivazione: "La compensazione tra crediti e debiti è infatti istituto disciplinato dal diritto comune, che la prevede alle condizioni di cui all'art. 1242 cod.civ. e ss., e che, nel caso di specie, la giurisprudenza ha ritenuto riconducibile alla "compensazione impropria" avendo riguardo all'unicità del rapporto debito-credito tra aziende ed organismi erogatori (v. Tribunale di Parma, 16 gennaio 2012, secondo cui la compensazione è nel caso di specie l'effetto di un semplice accertamento contabile di dare ed avere, richiamando Cass. Sez. Lav. N. 5024 del 2.3.2009)".

⁶ così Lucattini, *Lo stato debitore*, in *Riv. Trim. Dir. Pubbl.*, 4, 2014, p. 977. L'A. evidenzia inoltre l'elaborazione da parte di autorevole dottrina di una vera e propria categoria di "obbligazioni pubbliche" nella quale si suole comprendere "un vastissimo settore di rapporti tra pubbliche amministrazioni e privati, e più precisamente quei rapporti nei quali l'amministrazione o il privato sono gravati da obblighi aventi contenuto patrimoniale, nei confronti, rispettivamente, del privato o dell'amministrazione; rapporti, cioè, in cui vi è una parte che eroga attività i cui risultati giovano all'altra, una delle due parti essendo un'amministrazione pubblica" sebbene "la pratica del mondo economico tende a negare differenze tra le obbligazioni pubbliche e quelle private, equiparando con poche esitazioni le prime alle seconde, e quindi ammettendo le prime ad un regime uniforme con le seconde" così Giannini, *Le obbligazioni pubbliche*, Roma, Jandi Sapi, 1964, 5. *cit.* in Lucattini, *cit.*

infatti, vietata⁷ in quanto contraria ai principi di universalità e integrità vigenti in materia di contabilità pubblica (ed espressamente ribaditi, ad esempio, quanto alla redazione dei bilanci regionali dal D.Lgs. 118/11⁸).

Resta dunque fermo l'obbligo da parte dell'amministrazione di iscrivere in misura integrale i propri crediti (e i propri debiti) fra le voci di entrata (e di spesa) del proprio bilancio.

3.2) Il divieto di compensazione dei crediti dell'amministrazione e la compensazione 'asimmetrica'

Tanto premesso, in passato, ancorché sulla base di un'autorevole opinione, si negava del tutto la possibilità di procedere con la compensazione dei crediti pubblici sostenendosi, invece, che per essi operasse la diversa regola del *solve et repete*⁹.

Nondimeno il divieto di compensazione del credito pubblico è stato affermato in termini non sempre assoluti nel corso del tempo. Si è posto in evidenza, in particolare, come soprattutto la dottrina amministrativista sia stata a lungo dell'avviso che, mentre è sempre possibile per lo Stato compensare i propri crediti con i propri debiti, non è consentito invece al privato di opporre in compensazione un suo debito all'ente pubblico¹⁰.

L'impiego, per così dire 'asimmetrico' dell'istituto della compensazione, talvolta espressamente riconosciuto anche in giurisprudenza¹¹, è stato fatto discendere da diverse caratteristiche che sarebbero proprie dei crediti pubblici.

Tra queste possono essere richiamate anzitutto l'indisponibilità del credito da parte della pubblica amministrazione, che non può disporre dei propri diritti come qualsiasi creditore ma, in base al

⁷ Nello stesso senso, con riferimento agli enti locali, TAR Lazio, Sez. II, 16/2/15, n. 2659, e C. Conti, Basilicata, Sez. Contr. Delib., 27/11/13, n. 123.

⁸ Cfr. D.Lgs. 118/11, All. 1 n. 4 "Principio della integrità", secondo cui "nel bilancio di previsione e nei documenti di rendicontazione le entrate devono essere iscritte al lordo delle spese sostenute per la riscossione e di altre eventuali spese ad esse connesse e, parimenti, le spese devono essere iscritte al lordo delle correlate entrate, senza compensazioni di partite".

⁹ Bianca, cit., 492; Schlesinger, Compensazione, in NN.D.I., III, Torino, 1959, cit. in *Commento all'art. 1246, Codice civile commentato, Leggi d'Italia*, Wolters Kluwer, 2015.

¹⁰ cfr. Mencarelli, *Primi rilievi su compensazione e statuto del contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 12, 2001, 1231 cfr. nota 30. L'A. richiama sul punto Orlando, *Diritto amministrativo*, Milano, 1902, XI, 527, il quale dà per certo che l'amministrazione pubblica possa valersi della compensazione; Zaccaria, *Diritto amministrativo e contabilità pubblica*, Roma, 1963, 430-431, secondo cui "il divieto di compensazione non è reciproco fra debitore e Stato, perché se non è ammessa la compensazione a richiesta del primo, non è esclusa quando venga richiesta dal secondo"; Barettoni Arleri, voce *Obbligazioni pubbliche*, in *Enc. dir.*, XXIX, 1979, 383.

¹¹ cfr. MENCARELLI, *op. ult. cit.* la Suprema Corte ha precisato che, nell'ambito dei rapporti di debito-credito tra privati ed i diversi rami dell'amministrazione statale, la compensazione è ammessa unicamente ad iniziativa di quest'ultima; per Cass. n. 4035/75 è ammessa la compensazione tra crediti e debiti di diverse amministrazioni dello Stato nei confronti dei privati in applicazione del principio di autonomia amministrativa e contabile dei vari rami dell'amministrazione, che non elimina il carattere unitario della personalità dello Stato; nello stesso senso Cass. n. 1594/70, in *Foro it.*, 1971, I, col. 2780.

principio di legalità dell'*agere* pubblico, solo nei limiti riconosciuti dalla legge e nel rispetto dell'interesse pubblico, dall'esigenza di controllo dei flussi finanziari pubblici¹², dall'impignorabilità del credito pubblico¹³, dall'impossibilità di procedere alla riscossione dei crediti in forme diverse da quelle disciplinate dal legislatore¹⁴.

3.3) Le aperture in materia di crediti 'privatistici' dell'amministrazione

Le impostazioni di cui sopra, tuttavia, non appaiono soddisfacenti in ragione, in particolare, di due fondamentali esigenze: da un lato, quella di semplificazione e certezza dei traffici giuridici, che è dato rinvenire tanto nei rapporti tra privati, quanto (se non in misura maggiore) nei rapporti pubblico-privato; a ciò si si aggiunga, dall'altro lato, la capacità privatistica di cui anche i soggetti pubblici sono titolari e che impone, per un criterio di ragionevolezza e di eguaglianza sostanziale, un'analisi più approfondita in ordine ad eventuali limiti di operatività degli istituti propri del diritto comune quali la compensazione.

In tal senso si è non a caso osservato come il divieto di compensazione dei crediti pubblici sia in linea di "progressiva erosione"¹⁵. Si tratta tuttavia di un processo *in fieri*, figlio anche di espresse previsioni normative, che impone di affrontare, il tema sotto più punti di vista: non solo quello della compensabilità tra poste creditorie/debitori per così dire in astratto (e quindi la compensabilità dei crediti 'pubblici' in ragione della peculiarità del soggetto del lato attivo del rapporto e, quindi, a prescindere dal profilo oggettivo, cioè della natura contrattuale/negoziale o tributaria, ma anche, il tema della compensabilità tra poste creditorie di natura fra loro eterogenea (si pensi, ad esempio, alla compensabilità di un credito pubblico tributario, con un credito del privato di natura contrattuale).

Nella giurisprudenza amministrativa si registrano, sia pur in alcune peculiari fattispecie, aperture in entrambe le direzioni¹⁶.

¹² Lucattini, *Lo stato debitore*, cit., p. 977.

¹³ L'art. 1246 c.c., n. 3, infatti, stabilisce che la compensazione non si possa realizzare per i crediti dichiarati impignorabili. Nel senso dell'impignorabilità delle somme che un istituto di credito abbia riscosso per conto del comune v.: Cass. n. 9407/87. Per l'esclusione della compensazione stante il divieto di cui all'art. 1246, n. 3, c.c., cfr. Cass. nn. 5303/95; 7443/96 e 6311/98.

¹⁴ In tal senso, Berliri, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1957, 330-331, cit. in Mencarelli, cit.

¹⁵ Così, Lucattini, *ibidem*.

¹⁶ TAR Lombardia, Sez. II, 27/10/14, n. 2572, che sembra, almeno implicitamente, dare per acquisita la possibilità di compensazione, (nella specie di tipo giudiziale), tra il credito derivante da ICI del Comune verso il privato e il credito di quest'ultimo verso il Comune per il rimborso del contributo corrisposto per il permesso di costruire successivamente decaduto (escludendolo tuttavia nella specie per difetto di liquidità del credito tributario per il quale pendeva un giudizio innanzi alla commissione tributaria); TAR Lazio n. 2659/15 che ha esplicitamente riconosciuto la possibilità di dedurre in compensazione somme derivanti dal medesimo titolo (nella specie, una sentenza passata in giudicato; i crediti in questione, entrambi di natura pecuniaria, avevano ad oggetto il credito dell'amministrazione all'indennità per la retrocessione di un'area e quello del privato alle spese di giudizio liquidate in sentenza).

Quanto al tema della compensabilità di per sé considerata, la giurisprudenza sembra essersi espressa nel senso di riconoscere all'amministrazione una possibilità generale di ricorrere all'istituto, quantomeno tutte le volte in cui si sia al cospetto del 'volto privatistico' dell'amministrazione. Si è invero affermato che la *"compensazione una facoltà tipicamente connessa alla capacità negoziale di diritto privato, che le amministrazioni pubbliche, anche locali, già hanno nel momento in cui è loro consentito, se non, addirittura, prescritto, di agire in regime di diritto privato"*¹⁷.

Maggiori resistenze (tutt'ora) sussistono, invece, per i crediti che, in qualche modo attengono al nocciolo duro delle pretese patrimoniali del pubblico verso il privato. Si tratta dei crediti erariali di natura tributaria. Per detti crediti, infatti, risulta prevalente la tesi che l'istituto della compensazione trovi applicazione solo nei casi espressamente previsti dal legislatore.

3.4) Compensazione in ambito tributario e compensazione 'eterogenea'

Nel sistema tributario l'istituto della compensazione assume caratteri estremamente *sui generis*. La sua introduzione è avvenuta ad opera dell'art. 17 del D.Lgs. 241/97. In precedenza, invece, era prevista una compensazione detta 'verticale', che consentiva al contribuente di recuperare crediti sorti nei periodi precedenti, con debiti della stessa imposta. Con il suddetto art. 17, invece, è stata introdotta la compensazione orizzontale, che permette, invece, al contribuente di compensare crediti e debiti nei confronti anche di diversi enti impositori. Il Legislatore è poi intervenuto con il D.Lgs. 212/00 (Statuto del contribuente) il cui art. 1 attribuisce espressamente alle disposizioni in essa contenute valore di *"principi generali dell'ordinamento tributario"*.

Tra le regole contenute nello Statuto del contribuente, introdotte a presidio dell'esercizio della funzione impositiva, si inserisce l'art. 8, che ha previsto la possibilità di estinguere, mediante compensazione, qualsiasi obbligazione tributaria. La portata dell'art. 8 in parola è stata tuttavia alquanto circoscritta dalla giurisprudenza rimanendo limitata ai tributi analiticamente indicati nell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997¹⁸.

¹⁷ Così TAR Lazio n. 2659/15 *cit.* In realtà il credito in questione sembra comunque ascrivibile all'esercizio di una potestà pubblicistica cfr. nota precedente.

¹⁸ In tal senso, Comm. Trib. Prov. Lazio, Roma, Sez. XXXVII 17/7/13, e Cass. nn. 11522/15, con nota di Gavoli, in *Diritto e Giustizia*, fasc. 23, 15, 17, e 17001/13, che hanno ribadito il principio secondo cui la compensazione è ammessa, in deroga alle comuni disposizioni civilistiche, soltanto nei casi espressamente previsti, non potendo derogarsi al principio secondo cui ogni operazione di versamento, riscossione e rimborso ed ogni deduzione sono regolate da specifiche e inderogabili norme di legge; tale principio non può considerarsi superato per effetto dell'art. 8, del D.Lgs. 212/00, il quale, nel prevedere in via generale l'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione, ha lasciato ferme, in via transitoria, le disposizioni vigenti, demandando ad appositi regolamenti l'estensione di tale istituto ai tributi per i quali non era contemplato, a decorrere dall'anno di imposta 2002; *Contra*, v. Cass. n. 23787/10 secondo cui la compensazione tra crediti e debiti verso lo Stato è un principio immanente nel nostro ordinamento, anche prima della codificazione con l'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente; pertanto, con talune limitazioni transitorie, appare corretta

La ‘stretta’ del legislatore in ordine all’ambito applicativo della compensazione nel sistema tributario risponde all’obiettivo, facilmente intuibile, di evitare riduzioni di flussi di cassa e gettito fiscale tramite l’opposizione di poste creditorie; si tratta di un obiettivo, tuttavia, sul piano giuridico, e quantomeno in astratto, difficilmente giustificabile proprio ove si consideri i presupposti (anche solo civilistici, si pensi ai requisiti di liquidità ed esigibilità) dell’istituto, e, nondimeno, di stretta attualità¹⁹.

Sembra in sostanza ricavarsi una sorta di ‘doppio binario’ in merito all’ambito applicativo dell’istituto in questione che è stato messo a fuoco, in particolare dalla magistratura contabile, nell’ambito di una nutrita casistica.

I giudici erariali, infatti, hanno per un verso affermato che in considerazione della capacità negoziale di diritto privato in capo all’amministrazione, non può ritenersi preclusa la compensazione tra debiti reciproci derivanti da rapporti “contrattuali” e “commerciali”: si tratta, quest’ultima, di una compensazione in tutto e per tutto coincidente con quella interpretata nell’ambito della quale ogni regime di specialità sembra invero essersi scolorito in favore di una autentica equiparazione al diritto comune; per altro verso, però, la medesima giurisprudenza ha ribadito la diversa regola che la compensazione fra crediti tributari, e fra crediti tributari e crediti di altra natura (che potremmo definire ‘compensazione pubblica eterogenea’), è possibile solo se espressamente disciplinata²⁰.

l’interpretazione della normativa anteriore allo Statuto nel senso di ritenere la compensabilità tra diverse imposte, al fine di escludere o ridurre l’entità dell’acconto d’imposta.

¹⁹ cfr., ad esempio, le novità, in senso restrittivo, in materia di compensazione dei crediti tributari, introdotte con il D.L. 50 del 2017 conv. in legge 21 giugno 2017, n. 96 su cui v. L. Pegorin e G.P. Ranocchi *Così cambiano le compensazioni fiscali*, il *sole24ore.com*, 9 maggio 2017.

²⁰ In tal senso C. Conti, Calabria n. 667/11 che “in merito alla possibilità di procedere a compensazioni tra crediti di natura tributaria vantati dall’Ente e crediti derivanti da appalti di servizi, forniture e simili nonché da procedure espropriative vantati da terzi, soggetti passivi dell’imposta” pur riconoscendo che gli enti pubblici “godono generalmente della capacità giuridica di diritto privato e possono usare i relativi strumenti per svolgere la propria azione e perseguire i propri fini” ha ritenuto che “al momento, la compensazione tra crediti tributari e debiti derivanti da somministrazione, forniture, appalti o espropri per [...] non è consentita”; C. Conti, Basilicata, n. 123/13, *cit.* che ha precisato come “da un lato non può ritenersi preclusa la compensazione tra debiti reciproci intercorrenti tra soggetti privati e enti locali per rapporti contrattuali e commerciali, dall’altro la compensazione dei crediti commerciali non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, maturati nei confronti, tra gli altri, degli enti locali, con debiti tributari, trova le limitazioni contenute nelle specifiche norme in materia, non derogabili, che la ammettono su istanza del creditore o su sua specifica richiesta”; C. Conti, Lombardia, n. 103/14, che, richiamati i precedenti C. Conti Calabria 667/11, e C. Conti Basilicata 123/13, ha ritenuto che “gli enti pubblici, nel nostro ordinamento, appaiono godere di una generale capacità giuridica di diritto privato e possono usare i relativi strumenti per svolgere la propria azione e perseguire i propri fini. Con la conseguenza, quindi, che “essi possono utilizzare gli strumenti privatistici, in assenza di una contraria disposizione di legge, nei casi in cui vi sia attinenza con le finalità pubbliche perseguite”. Pertanto ha ritenuto ammissibile la compensazione tra il debito di un comune nei confronti del concessionario del servizio di distribuzione del gas derivante da un lodo arbitrale, e il credito del comune vantato nei confronti del gestore medesimo, a titolo di canone per la gestione del servizio; C. Conti, Calabria, n. 209/08, che ha ritenuto non possibile l’applicazione della compensazione tra “il credito ...vantato dal Comune medesimo, a titolo di ICI (Imposta Comunale sugli Immobili) e canoni per la somministrazione di acqua idropotabile, afferenti ad anni pregressi, nei confronti di un cittadino/contribuyente che nel contempo risulta a sua volta creditorenei confronti dello stesso Comune per risarcimento danni a seguito di sentenza del Tribunale di Cosenza (n. 2001/06, esecutiva)”, e *id.*, n. 75/08 che, parimenti ha ritenuto inammissibile il ricorso a compensazione tra “crediti vantati a vario titolo da un soggetto nei confronti del Comune, con i tributi e le tasse dovuti dallo stesso soggetto al Comune medesimo,

Una, sia pure implicita, conferma della refrattarietà di fondo dell'ordinamento alla compensazione tra poste creditorie pubblicistiche e, in particolare, della compensazione, come sopra definita, di natura eterogenea - e al contempo una conferma della sentita esigenza nella pratica di superamento tale vincolistica impostazione - si ricava proprio dalla recente tendenza legislativa di introdurre discipline *ad hoc*, per esigenze e finalità contingenti, aventi ad oggetto siffatte ipotesi di compensazione.

È il caso ad esempio della legge di stabilità per il 2016, art. 1, 778, l. 28/12/15, n. 208, il quale prevede che “*i soggetti che vantano crediti per spese, diritti e onorari di avvocato*” sorti ai sensi della legge sul gratuito patrocinio “*sono ammessi alla compensazione con quanto da essi dovuto per ogni imposta e tassa, compresa l'imposta sul valore aggiunto (IVA)*”. Nella stessa tendenza si collocano le molteplici disposizioni volte a ‘smaltire’ i debiti pregressi accumulati dalle pubbliche amministrazioni per crediti commerciali, certi liquidi ed esigibili (cfr. art. 3, c. 3-*bis* del D.L. 1/12, conv. in l. 27/12, nonché art. 12, c. 7-*bis*, DL 145/13, conv. in L. 9/14 e successivo DM 5/6/14) attraverso un meccanismo di certificazione e conseguente compensabilità con debiti di natura tributaria. Si tratta, quest'ultimo, ormai di un vero e proprio *corpus* normativo sviluppatosi nell'ambito della legislazione emergenziale dell'ultimo quinquennio che punta, anche in un'ottica di stimolo macroeconomico, a facilitare l'estinzione del credito/debito pubblico (anche attraverso meccanismi compensativi) in ragione dell'esistenza di vincoli di spesa progressivamente imposti agli enti pubblici che, in taluni casi, hanno reso difficoltosa l'estinzione delle poste debitorie secondo il (fisiologico) strumento del pagamento²¹.

4) Compensazione nelle prestazioni patrimoniale imposte.

La dicotomia nell'ambito della quale l'istituto sembra oscillare e, in particolare, le due diverse tipologie di crediti che la giurisprudenza, soprattutto contabile, ha enucleato per stabilire la possibilità di ricorrere a compensazione (“*contrattuali*” e “*commerciali*”, da un lato, “*tributari*”, dall'altro) e nel quale pure opera il legislatore, se si considera che quello della compensazione in ambito tributario appare costituire un vero e proprio ‘sottosistema’, non esauriscono le possibili tipologie di crediti pubblici - e, quindi, il possibile diverso regime in punto di compensazione - che possono venire in considerazione.

Rileva, a tal proposito, la nozione di prestazioni patrimoniali imposte.

Si tratta di una nozione in passato alquanto controversa: si è dubitato infatti della possibilità teorica e concettuale di attribuire autonomo rilievo alla nozione di prestazione patrimoniale *imposta* che, proprio

specificando, eventualmente, l'adozione delle relative scritture contabili” posto che “*In campo tributario, dunque, la compensazione costituisce una possibile modalità estintiva delle obbligazioni tributarie, solo nei casi espressamente contemplati dal legislatore*” [...] “*e comunque con esclusione della possibilità di compensare crediti di natura diversa da quella tributaria*”.

²¹ cfr., ad esempio, Patto di stabilità interno e ritardati pagamenti a livello locale, Estratto dall'Osservatorio congiunturale sull'industria delle costruzioni, giugno 2012, in www.ance.it.

in quanto tale, non si distinguerebbe - in un rapporto di genere a specie - da quella di *tributo*²², è frutto essenzialmente dell'elaborazione della Corte Costituzionale nel vagliare il rispetto della riserva di legge in materia di imposizioni patrimoniali *ex* art. 23 Cost. (a mente del quale “nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”).

Con riferimento alle prestazioni patrimoniali imposte, a dispetto della proliferazione nella prassi di tale categoria giuridica - nel suo novero appaiono riconducibili, infatti, un numero sempre più ampio di rapporti creditorî dell'amministrazione - non constano contributi giurisprudenziali o dottrinari che abbiano affrontato il tema del relativo ‘trattamento giuridico’ e, in particolare, dell'operatività dell'istituto qui in discorso. E ciò nonostante anche il significativo peso economico che le prestazioni imposte²³.

Tuttavia, al pari dei tributi, si ritiene che anche le prestazioni patrimoniali imposte rientrino nel genere delle entrate cd. “di diritto pubblico”, in cui l'amministrazione agisce mediante il proprio potere autoritativo (*iure imperii*); le stesse, pertanto si distinguono dalle entrate “di diritto privato” (in cui l'amministrazione si comporta “alla stregua di un qualsiasi operatore privato”)²⁴.

Nello stesso senso, anche la giurisprudenza amministrativa, nel far ricorso alla nozione in discorso nell'ambito di una nutrita casistica - talvolta ‘sovrapponendo’ le prestazioni patrimoniali imposte alle prestazioni tributarie *tout court* - ne ha individuato il tratto comune nell'essere espressione della potestà impositiva pubblica²⁵.

²² Come ha osservato la dottrina, cfr. Zingali, voce *Tributo*, N.N. D.I., Torino, 1982, p. 894, la tesi favorevole sorge dal fatto che mentre l'art. 30 dello Statuto Albertino riservava alla legge esplicitamente i soli “tributi” il legislatore costituente ha invece inteso allargare il raggio di tutela del cittadino estendendo la riserva di legge, con una locuzione più ampia, anche a imposizioni di altro tipo. L' A. sottolinea pertanto come “la formulazione dell'art. 23 viene a mettere il cittadino al riparo di ogni pretesa dell'ente pubblico” che non trovi fondamento nella legge. Il disposto dell'art. 23 consente quindi di individuare “dei casi in cui si imponga al privato una prestazione patrimoniale senza per ciò conferirle la qualità di tributo”. La Corte Costituzionale, quindi, ha elaborato l'autonoma nozione di prestazione patrimoniale imposta dovendosi ritenere che l'art. 23 Cost. impone l'uso della legge “tutte le volte che si voglia rendere obbligatoria una prestazione a carico di una persona, senza che la volontà di questa vi abbia concorso” sicché “la denominazione della prestazione non è rilevante a tale effetto poiché il criterio decisivo per ritenere applicabile l'art. 23 della Costituzione è che si tratti di prestazione obbligatoria in quanto istituita da un atto di autorità” (così C. Cost. nn. 4, 30, 47/1957, in Zingali, *cit.*).

²³ Per un esempio si veda il caso delle c.d. royalties derivante dall'estrazione del petrolio la cui natura (tributaria, extratributaria o di prestazione patrimoniale imposta è discussa) cfr. v. C. Conti, Sez. Contr. Basilicata “Indagine sull'utilizzo delle risorse generate dall'estrazione petrolifera”, Deliberazione n. 71/2014/PRSSul punto cfr. anche C. MONTANARI e D. DRUSANI, *Le risorse derivanti dalla coltivazione di idrocarburi*, in *Aziendaitalia*, Fin. e Trib., 2007, 6, 353.

²⁴ così Melis, *Prestazioni Imposte*, in *Treccani*, Diritto on line, 2013; si pensi, ad esempio alla vendita di un bene pubblico o agli utili derivanti dall'esercizio di attività di impresa pubblica.

²⁵ Dall'esame della casistica giurisprudenziale, infatti, si ricava un quadro non sempre coerente in cui, in taluni casi, la riconduzione di una determinata obbligazione nell'ambito delle prestazioni patrimoniali imposte ha condotto all'inapplicabilità del regime proprio delle entrate tributarie, in altri si è invece affermata proprio la natura “tributaria” dell'obbligazione ritenuta prestazione patrimoniale imposta; v. TAR Lombardia 1988/15 secondo cui “la quota di contributo commisurata al costo di costruzione costituisce una prestazione di natura tributaria e paratributaria, collegata alla produzione di ricchezza dei singoli che è generata dallo sfruttamento del territorio (cfr. Cons. Stato, sez.

V 21 aprile 2006 n. 2258; Cons. Stato Sez. V 6 maggio 1997 n. 462; Cons. Stato Sez. VI 18 gennaio 2012 n. 177). L'istituto è quindi riconducibile alle prestazioni patrimoniali imposte di cui all'art. 23 Cost. che, come noto, sono rigidamente sottoposte al principio di legalità", cfr. punti 64 e 65; Cons. St., ord. 2475/15 che "come già osservato dalla Corte costituzionale con la sentenza 20 giugno 2007, n. 256 e da questo Consiglio di Stato con la sentenza 28 novembre 2012, n. 6014" ha ritenuto "i contributi e i diritti amministrativi che le Autorità amministrative indipendenti possono riscuotere dai soggetti sottoposti alla relativa attività di vigilanza, controllo e regolazione hanno pur sempre natura sostanzialmente tributaria in quanto consistono in prestazioni patrimoniali imposte da puntuali disposizioni di legge (articolo 23 della Costituzione). Pertanto, la natura stessa di tali contributi e diritti amministrativi è di carattere tributario e rientra nella generale potestà impositiva dello Stato/Legislatore (anche quando – come nel caso che qui interessa – l'imposizione di tali contributi e diritti amministrativi derivi dal recepimento di disposizioni di normativa dell'Unione europea)"; TAR Calabria, Sez. Reggio Calabria, 15/14 che ha ritenuto non decaduto un comune dalla "dalla potestà impositiva per mancata notifica del titolo esecutivo entro tre anni dall'accertamento tributario ... considerata la giurisprudenza assolutamente prevalente secondo la quale gli oneri di urbanizzazione ed il costo di costruzione, pur costituendo oggetto di una prestazione patrimoniale imposta, non hanno natura tributaria, ma si identificano quale entrate patrimoniali ex lege avente causa nel titolo edilizio e nella relativa trasformazione del territorio (TAR Piemonte, Torino, II, 6 agosto 2013, nr. 980), che dal primo è autorizzata (ex plurimis, T.A.R. Sicilia Catania Sez. I, sent. 02 ottobre 2003, n. 1532 e sent. 26 settembre 2013, nr. 2287, secondo cui "sia gli oneri di urbanizzazione che il costo di costruzione gravanti sul titolare di una concessione edilizia hanno natura giuridica di corrispettivi di diritto pubblico, e devono, quindi, inquadrarsi nell'ambito delle prestazioni patrimoniali imposte"; v. anche T.A.R. Piemonte, Torino, sez. II 16 settembre 2013 n. 1009, Consiglio di Stato sez. IV 21 agosto 2013 n. 4208; Consiglio di Stato sez. VI 18 gennaio 2012 n. 177; contra, nel senso della natura tributaria dell'imposizione, Tar Lecce, sez. I, 21 luglio 2010, n. 1786, e sulla natura tributaria del solo contributo afferente al costo di costruzione T.A.R. Sicilia, Catania, sez. I 19 settembre 2013 n. 2249 e T.A.R. Campania Salerno, sez. II - 11/6/2002 n. 459". Il TAR ha altresì sottolineato come "Sebbene non manchino in dottrina orientamenti di tipo diverso, a tale conclusione conduce l'analisi della disciplina dell'istituto" secondo la quale "le controversie in ordine alla determinazione degli oneri di urbanizzazione e costo di costruzione (devolute alla giurisdizione esclusiva del g.a.) vertono sull'esistenza o sulla misura di una obbligazione direttamente stabilita dalla legge; l'atto con cui l'Amministrazione comunale provvede in merito alla determinazione del contributo concessorio è ritenuto avere natura non autoritativa e la posizione del soggetto nei cui confronti è richiesto il pagamento è qualificata in termini di diritto soggettivo e non di interesse legittimo (v. ex multis TAR Campania, Napoli, 18 novembre 2008, nr. 19792); [...] infine (circostanze queste strutturalmente incompatibili con il riconoscimento della natura tributaria della prestazione) altrettanto pacificamente la giurisprudenza riconosce che il contributo versato va restituito dal Comune nel caso di omessa realizzazione in tutto o in parte dell'edificio o della trasformazione assentita"; TAR Sicilia, Sez. Palermo, 2678/12 che ha precisato che "Fra i "contributi obbligatori" - aventi, dunque, natura di prestazione pecuniaria imposta - la giurisprudenza inquadra i cc.dd. "oneri di urbanizzazione" anche qualora vengano qualificati come "oneri straordinari di urbanizzazione", con la conseguenza che anch'essi sono soggetti alla riserva di legge stabilita dal citato art.23 della Costituzione (CS, V[^], 18.12.2003 n.8345; Id., 21.4.2006 n.2258, Id., 20.4.2009 n.2359; TAR Lazio, I[^], 4.5.2010 n.9535; TAR Liguria, I[^], 7.7.2004 n.1076). Conseguenza, quest'ultima, comunque valida - evidentemente a maggior ragione - ove tali prestazioni vengano considerate, sulla scorta di un diverso orientamento giurisprudenziale - talvolta emergente (TAR Lazio, II[^], n.4620 del 24.5.2011) - alla stregua di vere e proprie "tasse"; Cons. St., ord. N. 823/15 che ha fa rientrare "il versamento dell'equo compenso per copia privata [prevista nella legge sul diritto d'autore] nel novero delle prestazioni patrimoniali imposte (con un profilo di "imposizione prevalente", peraltro, nel senso che il compenso per copia privata comprende anche elementi caratteristici di una remunerazione privatistica di attività creative: negli atti delle parti appellate e nelle sentenze si parla di una funzione dell'equo compenso anche sinallagmatica e comunque indennitaria, sia pure in via forfettaria, dell'utilizzo, quantomeno potenziale, di opere tutelate dal diritto d'autore, nell'impossibilità pratica di effettuare un prelievo su ogni singola copia riprodotta da ciascun privato)"; Cons. St. 586/14 che in materia di rideterminazione delle tariffe per servizi portuali da parte dell'Autorità portuali ha escluso dal novero delle prestazioni patrimoniali imposte il potere tariffario esercitato "che è invece prestazionale in connessione alla gestione della stazione marittima passeggeri e non a fattore impositivo inerente la fiscalità portuale minore a titolo di tasse e sopratasse o tributi marittimi (di ancoraggio, sui carri ferroviari, passeggeri in taluni porti, di stazionamento, sbarco e imbarco merci, e quant'altro); si è cioè al di fuori di prestazioni patrimoniali imposte di natura tributaria. I censurati prelievi in discorso, infatti, ancorché di tipo obbligatorio, costituiscono ordinari corrispettivi per prestazioni che riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione della stazione marittima passeggeri insieme ai servizi relativi al movimento delle persone in transito (strutture del terminal, utenze, assistenza a terra, personale, sorveglianza, ecc.)".

Occorre altresì precisare come, nell'ambito delle prestazioni patrimoniali imposte, la giurisprudenza della Corte Costituzionale ha altresì individuato anche prestazioni imposte "in senso sostanziale", ovvero obbligazioni assunte non tanto con atto di imperio, bensì contrattualmente, in cui però il privato partecipa in modo solo apparentemente libero o volontario alla formazione dell'obbligazione *"trovandosi in realtà in una particolare situazione di condizionamento o di sostanziale coazione"*²⁶.

A tal proposito non può che tornare alla mente la categoria degli accordi tra privato ed amministrazione di cui all'art. 11 della L. 241/90 che ben potrebbero regolare anche aspetti patrimoniali (in ipotesi, nascenti *ex novo* dall'accordo oppure, a loro volta, discendenti da previsioni normative o contrattuali). In proposito, ai fini che qui rilevano, non pare tuttavia dirimente il richiamo al codice civile contenuto in tale articolo. Il c. 2. Infatti, dispone l'applicabilità agli accordi dei *"i principi del codice civile in materia di obbligazioni e contratti"* ma solo *"in quanto compatibili"*, con la conseguenza, in ultima analisi, che il regime giuridico dei relativi credito, quanto a compensazione, continuerà a dipendere dalla 'natura' propria di questo²⁷.

²⁶ così Melis, *Prestazioni Imposte*, cit. L'A. annovera tra le cd. "imposizioni in senso sostanziale" (o "imposizioni di fatto"), quelle in cui, *"nonostante la fonte contrattuale, il corrispettivo è fissato unilateralmente ed in via autoritativa e al privato è rimessa soltanto la libertà (astratta) di richiedere la prestazione o il bene essenziale oppure rinunziarvi"* riportando un'ampia casistica. Fra le tante si segnala C. Cost. 236/1994, relativa al canone dovuto per l'estrazione di sabbia dal greto dei fiumi, considerato prestazione imposta perché, pur avendo a base un negozio tra pubblica amministrazione e privato, è stabilito autoritativamente per la fruizione di un bene pubblico. In particolare la Corte ha ritenuto che nella fattispecie *"ci si trova di fronte alla determinazione di una prestazione patrimoniale imposta, dal momento che il canone è, con atto formalmente autoritativo, stabilito unilateralmente dalla pubblica amministrazione e viene ad incidere sulla sfera dell'autonomia dei privati, i quali non possono soddisfare altrimenti in modo adeguato l'esigenza di procurarsi il materiale"*. Un esempio, in tal senso, potrebbero altresì essere gli accordi in materia ambientale di cui alla l. 239/04 art. 1, c. 4, lett. f) e c. 5. Quest'ultimo prevede infatti il "diritto" di Regioni, gli enti pubblici territoriali e gli enti locali territorialmente interessati dalla localizzazione di nuove infrastrutture energetiche ovvero dal potenziamento o trasformazione di infrastrutture esistenti hanno diritto *"di stipulare accordi con i soggetti proponenti che individuino misure di compensazione e riequilibrio ambientale"*.

²⁷ In tal senso si è recentemente osservato come *"sotto la comune dizione di "accordi", sono richiamati (e succintamente disciplinati) sia moduli più propriamente procedurali, cioè attinenti alla definizione dell'oggetto dell'esercizio della potestà, sia accordi con contenuto più propriamente contrattuale, veri e propri contratti ad oggetto pubblico - secondo una definizione comunemente invalsa - in quanto disciplinanti aspetti patrimoniali connessi all'esercizio di potestà"*, così Cons. St. n. 5492 del 3/12/15, nonché dall'Adunanza Generale del Consiglio di Stato (parere 17 febbraio 1987 n. 7/1987, ivi richiamata. In particolare si è affermato come *"l'art. 11 l. n. 241/1990 non rende applicabili agli accordi della pubblica le norme del codice civile in tema di obbligazioni e contratti, bensì i "principi", con ciò stesso presupponendo una non immediata adattabilità - sia ad accordi non aventi natura contrattuale, sia a convenzioni/contratto - delle norme valevoli per le espressioni di autonomia privata, ma richiedendo la verifica della applicabilità, in ragione della specifica natura dell'atto bilaterale sottoposto a giudizio, dei "principi" (e di quanto da essi desumibile) in tema di obbligazioni e contratti, senza per ciò stesso escludere la stessa applicazione di nome in tema di obbligazioni e contratti, nei casi in cui agli accordi possa riconoscersi una natura prettamente contrattuale"*. La giurisprudenza ha pertanto precisato come l'applicazione dei *"principi in tema di obbligazioni e contratti agli accordi dell'amministrazione (riconducibili o meno alla generale figura del contratto), trova in ogni caso un limite, e dunque una conseguente necessità di adattamento, nella immanente presenza dell'esercizio di potestà pubbliche, e nelle finalità di pubblico interesse cui le stesse sono teleologicamente orientate"*. Pertanto, *"fermi i casi di contratti di diritto privato (per i quali trovano certamente applicazione le disposizioni del codice civile), nei casi invece di contratto ad oggetto pubblico l'amministrazione mantiene comunque la sua tradizionale posizione di supremazia; tali contratti non sono disciplinati dalle regole proprie del diritto privato, ma meramente dai*

Sulla base delle medesime considerazioni pare doversi escludere che l'accordo *ex art. 11* della L. 241/90 possa assumere il contenuto di un accordo di compensazione volontaria tutte le volte in cui, in ragione della natura dei rapporti in esso dedotti (in ipotesi di natura pubblicistica), se ne debba, invece, escludere in astratto l'operatività.

Tirando le fila del discorso, pertanto, il regime giuridico in punto di compensazione nella vasta ed eterogenea categoria delle prestazioni patrimoniali appare un tema particolarmente complesso. La conclusione, positiva o negativa, infatti, sembrerebbe discendere unicamente dall'incerto criterio della riconducibilità o meno del credito ad un'attività *iure imperi* dell'amministrazione (piuttosto che ad un'attività contrattuale-privatistica). Tale criterio guida, peraltro, andrebbe applicato anche laddove le 'fonte', quantomeno formalmente, dell'obbligo giuridico da compensare/opporre in compensazione sia individuabile in un atto bilaterale in essere tra privato e amministrazione. Anche in tali casi, infatti, in linea con le coordinate sin qui tracciate, occorrerà approfondire se quella dell'atto bilaterale/negoziale sia solo una mera 'veste formale' di un rapporto in realtà pubblicistico (e quindi regolato dalla legge o da un provvedimento) e se essa costituisce, invece, manifestazione della volontà delle parti genuinamente negoziale e, in quanto tale, fonte 'reale' di un determinato credito.

5) Valutazioni conclusive.

Da quanto sopra si perviene alla conclusione che la peculiarità dell'istituto in questione in 'contesti pubblicistici', nel senso *supra* precisato, deriva essenzialmente dalla circostanza *ratio* di semplificazione ed economia dei rapporti che indubbiamente connota l'istituto, mal si concilierebbe con l'interesse finanziario sotteso al credito pubblico nonché con le diverse tipologie di rapporti pubblico-privato cui tali crediti afferiscono (si pensi alle tratteggiate differenze esistenti tra rapporti tributari ed extratributari, o commerciali contrattuali, etc. nonché alle miriade di fattispecie sussumibili nella categoria delle prestazioni patrimoniali imposte a loro volta, riconducibili sotto l'una o l'altra categoria, con opposte conclusioni in ordine alla possibilità di opporre in compensazione l'esistenza di un credito).

Del resto nell'agire pubblico, inteso come ponderazione tra più interessi pubblici ed interesse privato, quello finanziario è, pur sempre, secondo una fortunata definizione "l'interesse degli interessi"²⁸ che *in abstracto* giustificerebbe i più disparati adattamenti degli istituti di diritto ordinario anche in senso particolarmente restrittivo, come nel caso che ci occupa.

"*principi del codice civile in materia di obbligazioni e contratti*", sempre "*in quanto compatibili*" e salvo che "*non diversamente previsto*" così Cons. St. 5492/15 cit., id., 5786/13, 5000/13, ivi citate.

²⁸ M.S. GIANNINI, *Lezioni di diritto amministrativo*, I, Milano 1950, 97.

In tale frammentato quadro volendo provare a trarre qualche considerazione conclusiva è utile muovere da quanto affermato sia pur in un *obiter*, in giurisprudenza, ovvero che “*l’ammissibilità della compensazione o meno [...] va accertata caso per caso in relazione ai presupposti dell’istituto (esigibilità e liquidità del credito, nonché identità di rapporto), circostanze tutte sulle quali l’Amministrazione dovrà pronunciarsi formalmente*”²⁹. Ebbene, il passo ora citato si ritiene che abbia forse ‘involontariamente’, intuito o quantomeno ‘accennato’ a quella che, ad avviso di chi scrive, potrebbe costituire una sorta di via d’uscita, sotto un duplice profilo.

Sotto un primo profilo, al di là delle impostazioni teoriche, tutte basate sulla specificità del soggetto pubblico creditore e sulla sfuggente distinzione tra attività privatistica/pubblicistica dell’amministrazione, pare possibile affermare, anzitutto, che le conclusioni cui si perviene in punto di compensazione potrebbero essere lette attraverso il prisma dei requisiti richiesti già dal codice civile. In altri termini - a meno di non voler effettivamente dar vita ad un vero e proprio statuto pubblicistico delle obbligazioni pecuniarie - ove si analizzino singolarmente le fattispecie prese in esame (a partire, dal *genus* delle obbligazioni tributarie) la conclusione della ‘non compensabilità’, *i.e.* della non opponibilità in compensazione all’amministrazione di un certo credito, appare discendere, più che da un fatto ‘ontologico’ proprio del credito pubblico – vertendosi pur sempre nell’ambito della medesima obbligazione di *dare* una certa somma di denaro – da un difetto di, nient’altro, che uno dei requisiti richiesti dal codice civile ai fini della compensabilità. Si pensi, per l’appunto alla certezza, liquidità ed esigibilità - che devono sussistere per entrambi i crediti - e appunto, alla ritenuta non compensabilità, dei crediti pubblici di natura tributaria. Più che da malferme petizioni di principio sulla ‘natura’ del credito tributario – e in disparte le singole diverse disposizioni di diritto positivo - la non compensabilità può farsi discendere dal fatto, per l’appunto, che tra i due crediti reciproci, entrambi di natura, non sussiste il medesimo grado di esigibilità e liquidità (che ad esempio, per lo più, può aversi solo a seguito del decorso del periodo di imposta del caso). Questa impostazione avrebbe quindi il pregio – nel porre le basi per una ricostruzione teorica dell’istituto anche in ambito pubblicistico - di salvaguardare uno *status* unitario del credito pecuniario (pubblico e privato) quantomeno in punto di compensazione.

Sotto un secondo profilo, la reale peculiarità della compensazione in ambito pubblicistico, atterrebbe, invece, ad un aspetto formale e procedimentale e segnatamente alle modalità con cui essa potrebbe operare. Si tratta di un aspetto che si coglie lì dove, nell’*obiter* citato, si accenna al dovere dell’amministrazione di “*pronunciarsi formalmente*” in ordine ai presupposti perché si realizzi la causa estintiva.

²⁹ TAR Lazio, II ter, 28/7/2015, n. 10332.

La compensazione amministrativa starebbe, quindi, tutta nella circostanza, cui pare alludere il passaggio giurisprudenziale ora citato, che, affinché l'istituto possa operare, debba essere l'amministrazione ad adottare - anche, eventualmente, a seguito di un'eccezione o istanza di compensazione ritualmente proposta dal privato - un apposito provvedimento in cui si pronunci formalmente sulla sussistenza delle condizioni per procedere alla compensazione. In quest'ottica, attraverso, per così dire, il 'filtro' di un provvedimento amministrativo, si salvaguarderebbe effettivamente l'esigenza di certezza e stabilità del rapporto pubblico-privato anche in materia di crediti (ciò si badi a prescindere dall'incerto concetto della 'natura' di questi) ma, al contempo, salvaguardando sul piano teorico, lo statuto giuridico unitario dell'istituto compensazione (e, verrebbe da dire, delle obbligazioni pecuniarie, in generale), e, sul piano pratico, la sua valenza semplificatoria.

Non si possono certamente nascondere alcuni dubbi sul fatto che anche tale impostazione sia foriera di ulteriori criticità e perplessità. Si pensi, ad esempio, ai dubbi che potrebbero sorgere se il descritto provvedimento abbia una valenza meramente dichiarativa o costitutiva; alle criticità, ad esempio, in punto di tutela giurisdizionale e il relativo regime giuridico, quanto, ad esempio, ad impugnabilità innanzi al giudice amministrativo o al giudice ordinario; ovvero, ancora, si pensi, ai dubbi che potrebbero sorgere da questa impostazione quanto alle modalità applicative della compensazione 'giudiziale' nei confronti dell'amministrazione. Si tratta di aspetti ai quali, in questa sede, è solo il caso di accennare in quanto conducono su strade in parte inesplorate per le quali ci si limita ad auspicare che quanto sin qui osservato possa costituire da utile viatico ai futuri interpreti.