

LA COMPENSAZIONE EX ART. 8 LEGGE 212/2000

1. Cenni all'evoluzione dell'istituto della compensazione in ambito tributario. – 2. L'introduzione dell'articolo 8 dello statuto dei diritti del contribuente e l'interpretazione datane sino ad oggi dalla Suprema Corte. – 3. La compensazione come punto d'equilibrio, nella fase di adempimento, tra interesse fiscale e tutela delle ragioni del contribuente. 4. Una possibile diversa esegesi della norma alla luce della funzione propria delle disposizioni dello statuto del contribuente- 5. Spunti di riflessione sulla base di un parallelo con gli effetti delle direttive comunitarie.

1. Cenni all'evoluzione dell'istituto della compensazione in ambito tributario.

In passato, l'operatività in materia tributaria della compensazione è stata esclusa dalla dottrina e dalla giurisprudenza sulla base di varie considerazioni: in particolare, talora ravvisandosi l'ostacolo insormontabile nel carattere indisponibile del credito tributario; altre volte, nell'art. 225 del R.D. 22 maggio 1924, n. 827 (regolamento della contabilità di Stato) od, ancora, nell'articolo 1246, n. 3, del codice civile, secondo cui non sono compensabili i crediti per loro natura impignorabili, quali sono per l'appunto quelli derivanti da rapporti di diritto pubblico e quindi, in specie, quelli tributari.

Si deve peraltro notare come, muovendo da questo presupposto e parallelamente all'estensione delle ipotesi di riscossione anticipata dei tributi, il legislatore sia intervenuto mediante un numero di disposizioni *ad hoc* succedutesi nel tempo, circoscritte a specifiche fattispecie, ma senz'altro determinanti un trend di progressivo ampliamento dell'operatività dell'istituto.

In un primo tempo, la compensazione è stata limitata ai debiti ed ai crediti relativi alla medesima imposta e risultanti da due dichiarazioni annuali successive; indi, è stata estesa ai debiti ed ai crediti relativi ad imposte diverse che, tuttavia, erano accomunate (oltre che dall'identità dei soggetti tra i quali intercorrono i contrapposti rapporti obbligatori) da: a) l'appartenenza al medesimo tipo di tributi; b) la tendenziale omogeneità di determinazione della base imponibile; c) l'unicità degli obblighi di dichiarazione¹.

Successivamente, con l'art. 17² del D. Lgs. n. 241 del 1997, è stata resa possibile la compensazione anche quando i rapporti obbligatori contrapposti attengano a tributi di tipo diverso

¹ È il caso, in specie, della compensabilità dei debiti e dei crediti di imposta relativi all'ILOR ed all'IRPEF o all'IRPEG

² "I contribuenti titolari di partita IVA eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle Regioni e degli Enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti,

(IVA, IRPEF, IRAP, ritenute alla fonte, addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche) ovvero riguardino prestazioni non aventi propriamente natura tributaria (come ad esempio i contributi previdenziali) ed ancorché gli obblighi di dichiarazione relativi a tutte le anzidette prestazioni restino tuttora per più versi distinti.

Alla fine del 1998, fu eliminato dall'art. 17 citato l'inciso "titolari di partita I.V.A." così ampliando ulteriormente il novero dei contribuenti ammessi ad operare la compensazione, vietandola tuttavia a determinati soggetti per specifici titoli³.

Da ultimo, è intervenuto il c.d. Statuto dei diritti del contribuente (legge 27 luglio 2000, n. 212), il quale all'articolo 8, rubricato "Tutela della integrità patrimoniale", ha con disposizione perentoria disposto che "L'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione", generalizzando così l'istituto a tutto il diritto tributario.

2.L'introduzione dell'articolo 8 dello statuto dei diritti del contribuente e l'interpretazione datane sino ad oggi dalla Suprema Corte.

Dalla formulazione del primo comma dell'art. 8 parrebbe che nessun problema interpretativo possa seriamente porsi: il debito tributario può essere estinto non solo adempiendo in denaro ma anche con la compensazione, in aderenza con la disciplina di estinzione delle obbligazioni prevista dal codice civile⁴.

A ben guardare, però, un esame più approfondito si impone. Da un lato, infatti, il comma sesto ed ottavo dello stesso art. 8 contemplano l'intervento di norme regolamentari in materia che non hanno ancora visto la luce; dall'altro, è come è ovvio in presenza del rinvio a norme secondarie, lo stesso legislatore non ha dettato alcuna regola circa le modalità con le quali la compensazione ivi prevista è destinata ad operare in concreto.

In particolare l'art. 8 stabilisce, al sesto comma, che "*con decreto del Ministro delle finanze, adottato ai sensi dell'art. 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, relativo ai poteri*

dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto. Tale compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva".

³ Cfr. art. 2 del D. Lgs. 19 novembre 1998, n. 422, che aggiunse il comma 2-bis all'articolo 17 citato, vietando la compensazione alle società per I.V.A.

⁴ Ciò parrebbe peraltro confermato dal fatto che nel modello "unico" 2002 sono state puntualmente previste alcune voci destinate o ad attuare la compensazione in sede di dichiarazione annuale dei redditi (quadro RX).

regolamentari dei Ministri nelle materie di loro competenza, sono emanate le norme di attuazione del presente articolo”; mentre l’ultimo comma della disposizione stessa aggiunge che, *“ferme restando in via transitoria le disposizioni vigenti in materia di compensazione, con regolamenti emanati ai sensi dell’art. 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, è disciplinata l’estinzione dell’obbligazione tributaria mediante compensazione, estendendo, a decorrere dall’anno di imposta 2002, l’applicazione di tale istituto anche a tributi per i quali attualmente non è previsto”*.

Il testo legislativo, per come formulato, pone due delicate questioni all’attenzione dell’interprete, concernenti da un lato il rapporto intercorrente fra le disposizioni dei commi primo, sesto ed ottavo e, dall’altro, la possibilità o meno di predicare l’immediata (cioè nelle more dell’emanazione dei regolamenti di competenza dell’esecutivo) applicabilità dell’istituto della compensazione in ambito tributario.

Quanto al primo profilo, si tratta di verificare se la disposizione del comma ottavo dell’articolo in esame, laddove richiama i regolamenti di delegificazione di cui all’articolo 17, comma 2, della legge n. 400/1988, sia assorbente della enunciazione di cui al comma sesto del medesimo articolo o se tali disposizioni operino su piani differenti.

A noi sembra che la questione (salvo ritornarvi più ampiamente infra) possa essere risolta in quest’ultimo senso.

Pare infatti che il riferimento ai regolamenti di attuazione (di cui al comma 6) riguardi, in linea generale, la compensazione attuabile in materia tributaria in presenza dei requisiti (crediti certi liquidi ed esigibili correnti tra le medesime parti) contemplati dal codice civile.

Il comma ottavo, invece, richiamando i regolamenti di cui al comma 2 dell’art. 17 Legge n. 400/1988, dovrebbe avere la finalità di permettere all’esecutivo di intervenire sulle *disposizioni attualmente vigenti* (vale a dire l’art. 17 del D. Lgs. n. 241 del 1997) al fine di disporre *l’estensione ad altri tributi* salva, ovviamente, nelle more di tale intervento, l’applicabilità delle norme medesime.

Quanto alla seconda questione, le disposizioni di cui ai commi 6 e 8, contenenti in sostanza una delega al Governo per la attuazione dell’istituto in campo tributario tramite l’individuazione della

disciplina di dettaglio necessaria per garantirne l'operatività, ha indotto alcuni commentatori a ridimensionare la portata del principio enunciato dal primo comma dell'art. 8.

In altri termini, secondo tale interpretazione, 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.

Nell'attesa dell'emanazione dei ricordati decreti, pertanto, il principio non potrebbe essere invocato dal contribuente se non entro i confini angusti nei quali la compensazione è attualmente prevista in singole leggi di imposta.

Questa interpretazione è stata fatta propria recentemente anche dalla Corte di Cassazione, la quale, con le sentenze 20 novembre 2001, n. 14579 e n. 14588, ha affermato che “ *la normativa tributaria direttamente e specificamente regola l'adempimento del contribuente, fissando l'ammontare, le modalità ed il tempo del versamento, da effettuarsi nel concorso dei presupposti d'insorgenza ed esigibilità del credito impositivo, ed inoltre espressamente stabilisce i casi ed i limiti in cui l'entità del pagamento possa essere ridotta in presenza di contrapposta posizione creditoria del solvens*”. Pur prendendo atto che “ *questa scelta è stata rivista con il cosiddetto statuto dei diritti del contribuente, introdotto dalla legge 27 luglio 2000, n. 212, il cui articolo 8 recepisce per l'obbligazione di imposta i generali canoni del codice civile sull'estinzione per compensazione*”, la Suprema Corte ha negato che questa disciplina innovativa possa operare prima dell'emanazione dei regolamenti di cui sopra, dal momento che “ *l'estinzione per compensazione del debito tributario si determina allo stato della legislazione tributaria solo se espressamente stabilita*”.

Secondo la Suprema Corte, in sostanza, il principio generale sancito dal primo comma dell'articolo 8, non sarebbe a tal punto specifico da potersi considerare alla stregua di una norma immediatamente operativa, di talché – ferma restando, nelle more, l'operatività delle norme speciali attualmente in vigore - fuori dalle ipotesi tassativamente disciplinate sarebbe precluso al contribuente di opporre alcunché e le singole obbligazioni dovrebbero essere soddisfatte in modo autonomo.

Soluzione, questa, che si è ritenuta obbligata⁵ anche sulla base dell'assunto che l'applicazione generalizzata dell'istituto in mancanza di norme regolamentari potrebbe creare particolari problemi i quali giustificerebbero, pur in presenza di una penetrante affermazione di principio, l'adozione di particolari cautele che meglio delimitino l'applicabilità dell'istituto alla luce della "specificità" della materia tributaria.

3. La compensazione come punto d'equilibrio, nella fase di adempimento, tra interesse fiscale e tutela delle ragioni del contribuente.

Una simile lettura finisce col frustrare le finalità di tutela del contribuente che sono proprie dello Statuto: saremmo infatti in presenza di un principio, quello dell'integrale compensabilità di tutti i crediti ed i debiti di natura tributaria, che non potrebbe operare fino al momento in cui l'esecutivo non abbia provveduto ad emanare i corrispondenti regolamenti di attuazione.

Occorre dunque comprendere se siffatta interpretazione dell'art. 8 risulti in linea con la *ratio* e la peculiarità dei contenuti propri delle disposizioni racchiuse nello Statuto del contribuente.

Al riguardo, non si può dimenticare il richiamo contenuto nell'articolo 1 dello Statuto, secondo il quale "*Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali*".

Come si è acutamente notato⁶, l'espresso collegamento delle norme dello statuto con i più rilevanti principi costituzionali in materia tributaria palesa l'intento del legislatore ordinario di realizzare il necessario ed equilibrato contemperamento delle contrapposte esigenze di rango costituzionale che si fronteggiano in materia tributaria: quelle che si sostanziano nell'interesse fiscale facente capo all'amministrazione finanziaria e quelle sottese ad alcuni diritti fondamentali dei quali è titolare il contribuente.

Si tratta di comprendere se questa affermazione si riveli calzante pure con riguardo all'istituto della compensazione.

Un aiuto in tal senso viene dalla recente legge delega per la riforma del sistema tributario (l. 7 aprile 2003, n. 80) e dalla relativa relazione governativa .

⁵ Cfr. A. Rossi, *Compensazione dei debiti tributari: mancano i regolamenti, lo statuto non si applica*, in il Fisco, n. 37 del 14 ottobre 2002, pag. 1-5841.

⁶ P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Milano, 2002, p. 63.

L'art. 2 di detta legge, intitolato "Codificazione" prevede che il codice ordina il sistema fiscale sulla base di una serie di principi tra cui quello (lett. h) secondo il quale "la disciplina fiscale dell'obbligazione fiscale minimizza il sacrificio del contribuente nell'adempimento degli obblighi fiscali".

Nella relazione si specifica testualmente al riguardo, con vivace comunicativa, che *"l'imposta consiste nell'imposta. Questa formula è solo apparentemente ovvia. Il sacrificio che può essere imposto al contribuente, in base all'articolo 53 della Costituzione, consiste infatti solo nella prestazione pecuniaria, non nell'imposizione di oneri e corvèes addizionali e accidentali. Per questo motivo si enuncia espressamente il principio della minimizzazione del sacrificio del contribuente nell'adempimento di tutti gli obblighi formali e di pagamento. Essendo rapportata al sacrificio del contribuente, la minimizzazione è ad ampio campo: non va limitata al profilo economico, ma deve essere estesa agli aspetti logistici, psicologici eccetera dell'adempimento. Ciò significa porre il contribuente al centro del sistema: deve essere il sistema fiscale a ruotare intorno al contribuente, non il contribuente a rincorrere la complessità superflua del sistema fiscale"*.

La filosofia espressa in queste parole aiuta a capire che l'estensione della compensazione a tutte le imposte rappresenta in effetti un punto d'equilibrio tra gli interessi del contribuente e quelli dell'erario nella fase di adempimento del tributo.

Più precisamente, se il contribuente ha un credito liquido ed esigibile nei confronti dell'erario, non si vede perché, a differenza di quanto avviene in relazione alle obbligazioni civili, si dovrebbe vietare la compensazione con il debito di natura tributaria, costringendo il soggetto passivo da un lato a sborsare la somma necessaria per il pagamento dell'imposta e dall'altro ad attendere i tempi di adempimento, di regola non solleciti – specie se il controcredito è a sua volta di natura tributaria- dell'erario.

Anzi, da questo punto di vista la compensazione ha il grande pregio, quando riguarda crediti del contribuente relativi ad imposte versate in eccesso, di eliminare almeno in parte la situazione patologica nella quale si trova il contribuente italiano a causa degli endemici ritardi nell'esecuzione dei rimborsi.

Se ciò è vero, e se dunque la disposizione in tema di compensazione possiede, al pari delle altre norme dello Statuto, solide giustificazioni o addirittura puntuali ascendenti costituzionali⁷, allora –con particolare riferimento all’articolo 8 qui in esame- si può tentare una ricostruzione della disposizione tale da riconoscere alla medesima un qualche ambito di immediata operatività.

Orbene, una prima tappa in tal senso potrebbe consistere in una interpretazione coordinata dei commi primo, sesto ed ottavo, come segue.

4. Una possibile diversa esegesi della norma alla luce della funzione propria delle disposizioni dello statuto del contribuente

Sulla base di quanto siamo venuti dicendo, una soluzione più aderente allo spirito ed alla *ratio* che informano l’intero Statuto dei diritti del contribuente pare quella per cui la compensazione civilistica in materia tributaria, introdotta dal primo comma dell’art. 8 in esame, opera in via immediata, dato che i regolamenti ministeriali previsti dal successivo sesto comma hanno una funzione meramente attuativa, sicché la loro mancata emanazione non sarebbe in grado di impedirne l’applicazione.

La previsione recata dal successivo ottavo comma, invece, si riferisce ai soli casi particolari per i quali le vigenti norme prevedono forme di compensazione difformi rispetto a quella civilistica (ad esempio perché consentono di compensare crediti e debiti non correnti tra i medesimi soggetti), all’uopo stabilendone l’estensione ad altri tributi ad opera di regolamenti di delegificazione, salva la persistente applicazione provvisoria delle disposizioni attuali fino all’adozione di questi ultimi.

Questa soluzione è a nostro avviso in grado di garantire un significato al principio generale enunciato dal primo comma, il quale altrimenti, ed in modo assai poco comprensibile, verrebbe privato di ogni valenza applicativa fintantoché l’esecutivo non provveda alla suddetta delegificazione.

Al contrario, in tal modo si consente a tale principio di operare sin da subito, sulla base della comune disciplina del codice civile, rispettando così le sottese esigenze di rango costituzionale e limitando l’incidenza dell’intervento delegificatorio previsto dall’ottavo comma alla sola

⁷ Cfr. A. Fedele, *L’art. 8 dello statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, 884, secondo il quale la disposizione individua, come strumento ottimale per la realizzazione dell’interesse del privato, l’operatività di un istituto sicuramente ispirato alla piena equiparazione delle parti del rapporto ed al riconoscimento della responsabilità di ciascuna di esse per le scelte effettuate.

compensazione difforme da quella civilistica, oggi prevista in casi particolari e in prospettiva estensibile in via generalizzata.

Ci pare, dunque, che il riferimento ai regolamenti di attuazione (di cui al comma 6) non pregiudichi l'immediata operatività del diritto dei privati di opporre la compensazione, essendo tale diritto riconosciuto in via generale dalla norma del primo comma, purché sussistano le condizioni che la normativa civilistica pone per l'operatività dell'istituto.

Il comma ottavo, invece, richiamando i regolamenti di cui al comma 2 dell'art. 17 Legge n. 400/1988, dovrebbe avere la finalità di permettere all'esecutivo di intervenire sulle *disposizioni attualmente vigenti* (vale a dire l'art. 17 del D. Lgs. n. 241 del 1997) al fine di disporre *l'estensione ad altri tributi* salva, ovviamente, nelle more di tale intervento, l'applicabilità delle norme medesime.

L'emanazione di questi ultimi regolamenti, dunque, non è idonea ad incidere sull'operatività dell'istituto in questione. Qualora, infatti, il Governo vi provvedesse, si verificherebbe quella estensione a tributi ulteriori della disciplina speciale (in quanto difforme da quella civilistica) fino ad ora dettata solo per ipotesi particolari e limitate; in caso contrario, la compensazione resterebbe comunque utilizzabile dal contribuente secondo i consueti canoni civilistici.

Alla luce di quanto sin qui esposto, appare evidente che un'interpretazione costituzionalmente orientata della norma in esame induce a valorizzare il contenuto immediatamente precettivo del primo comma, rispetto al quale i regolamenti attuativi previsti dal sesto comma saranno chiamati a disciplinare talune modalità di funzionamento dell'istituto, senza tuttavia che in loro difetto l'operatività di quest'ultimo venga radicalmente elisa.

Tale disciplina attuativa non appare, pertanto, strettamente necessaria per garantire l'applicazione della norma, dal momento che, come correttamente osservato da autorevole dottrina⁸, *“la formulazione incondizionatamente permissiva o ricognitiva di diritti della disposizione in questione e la mancanza di qualsiasi esplicita previsione nel testo della legge”* sembrano escludere *“una subordinazione dell'efficacia delle disposizioni stesse all'emanazione del regolamento ministeriale di attuazione”*.

⁸ A. Fedele, *L'art. 8 dello statuto dei diritti del contribuente*, cit., 907.

E ciò a maggior ragione ove, come nel nostro caso, si tratti di dare attuazione ad una legge (lo Statuto dei diritti del contribuente) che chiaramente si pone quale strumento di realizzazione di basilari principi recati dalla Costituzione⁹.

5. Spunti di riflessione sulla base di un parallelo con gli effetti delle direttive comunitarie.

Se invece si aderisce alla tesi secondo la quale l'art. 8 ha inteso consentire l'ingresso della compensazione in termini più ampi di quelli attuali solo allorquando sarà emanato il regolamento contemplato dal comma ottavo, allora non resta che sottolineare la gravità della responsabilità politica per la mancata emanazione, da parte dell'esecutivo, delle norme secondarie.

Solo per amor di riflessione, giova peraltro ricordare come l'ordinamento comunitario, ed in particolare la Corte di giustizia, abbiamo brillantemente superato, seppure in un contesto assai diverso, situazioni di stallo simili a quella in esame (norma primaria che concede un termine a quella secondaria per l'introduzione di una determinata disciplina).

La direttiva, infatti, è definita dal trattato CE come un atto che vincola lo Stato membro quanto al risultato da raggiungere, lasciando liberi gli organi nazionali in merito alla forma ed ai mezzi (art. 249): in particolare, tale atto normativo pone di regola un termine entro il quale lo Stato deve assumere tutte le iniziative necessarie per attuarne gli obblighi.

Ora, nel caso in cui detto termine non venga rispettato dalle autorità nazionali, le quali abbiano omesso di provvedere tempestivamente a dare attuazione a quanto prescritto dalla direttiva, è possibile ritenere comunque operante la disciplina da essa contemplata, consentendo ai privati di far valere la situazione soggettiva attiva che ad essi deriverebbe dalla completa attuazione della direttiva pur in mancanza di quest'ultima.

In altri termini, qualora la direttiva sia chiara, precisa ed abbia un carattere incondizionato (ciò che si verifica quando sia inutilmente decorso il termine previsto per la sua attuazione), essa produce un effetto diretto, ovvero le sue disposizioni possono essere invocate, sia in giudizio sia nei confronti della stessa pubblica amministrazione, dagli eventuali soggetti interessati.

⁹ Cfr. C. Pinelli., *Sulle clausole rafforzative dell'efficacia delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente (L. n. 212 del 2000)*, in Foro It., 2001, pagg. 102 ss.

Se si vuole, nell'art. 8 della legge 212/2000 sono rintracciabili, proseguendo la nostra similitudine, gli stessi caratteri che la giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità ha ritenuto essenziali per il riconoscimento dell'effetto diretto in assenza di una tempestiva attuazione.

Il legislatore dello Statuto, infatti, ha dettato un principio, ponendo quindi all'esecutivo l'obbligo di darvi compiuta attuazione in via regolamentare.

Siffatto principio, in particolare, configura in capo ai contribuenti un diritto, quello di avvalersi della compensazione tributaria, che presenta senza dubbio i requisiti della chiarezza e precisione, oltre alla natura incondizionata derivante dall'avvenuto decorso del termine (periodo d'imposta 2002) contemplato dall'ottavo comma dell'art. 8.

Sfruttando l'analogia con quanto accade a livello comunitario, allora, potrebbe azzardarsi che, in mancanza della predisposizione, da parte dell'esecutivo, dei regolamenti entro il termine stabilito per la piena operatività dell'istituto della compensazione, il contribuente possa procedere comunque alla compensazione ivi prevista, invocando una sorta di effetto diretto della disposizione dello Statuto appena ricordata.

Ora, - nonostante l'ovvia diversità tra una fonte comunitaria quale la direttiva e una norma di legge nazionale - il riferimento al diritto comunitario potrebbe rivelarsi utile, tramite la teoria dell'effetto diretto, per una nuova chiara di lettura delle situazioni nelle quali il diritto del singolo individuo, normativamente sancito, rischia di rimanere esposto al rischio della mancata realizzazione a causa del ritardato esercizio dei poteri attuativi da parte di un organo a ciò espressamente tenuto entro un termine invalicabile. Non va dimenticato, del resto, come la stessa Corte di giustizia, nel costruire gli effetti diretti delle direttive, abbia valorizzato proprio l'esigenza di una tutela del cittadino al quale la norma inattuata conferisca una situazione di vantaggio: nella sentenza *Van Duyn*, nella quale per la prima volta i giudici comunitari hanno elaborato la teoria dell'effetto diretto, è stato riconosciuto che *“nei casi in cui le autorità comunitarie abbiano, mediante direttiva, obbligato gli Stati membri ad adottare un determinato comportamento, la portata dell'atto sarebbe ristretta se i singoli non potessero far valere in giudizio la sua efficacia”*¹⁰

Nel nostro caso, quindi, l'inerzia del Governo nell'emanare la normativa di attuazione prevista dal citato art. 8 non dovrebbe ridondare a svantaggio del contribuente, impedendogli di

¹⁰ Sentenza 4 dicembre 1974, causa 41/74, in *Raccolta della giurisprudenza della Corte*, 1974, p. 1337.

concretizzare il diritto alla compensazione delle obbligazioni tributarie previsto in modo chiaro e preciso, oltre che incondizionato, dal legislatore del 2000.

Abbandonando il parallelo che si è voluto coltivare a fini provocatori, occorre riconoscere che allo stato attuale l'orientamento dei costituzionalisti in ordine alle conseguenze derivanti dalla mancata emanazione di regolamenti delegati è nel senso di escludere qualsiasi conseguenza, il tutto risolvendosi nella responsabilità politica derivante dal comportamento omissivo dell'esecutivo.

Sotto quest'ultimo punto di vista mi pare utile sottolineare che proprio la recente evoluzione dell'ordinamento positivo rende intollerabile ed incoerente questo ritardo. Segnatamente, una volta codificato il principio di minimizzazione del sacrificio del contribuente nella fase di adempimento (art. 2 l. 80/2003) ed addirittura nell'imminenza dell'entrata in vigore di un istituto –il consolidato mondiale- il quale consente l'elisione delle perdite conseguite dalle partecipate estere con gli utili della controllante italiana (artt. 132 e seg. dello schema di Decreto legislativo in tema di Ires) – è giunto il momento di permettere *tout court* al contribuente italiano l'adempimento dell'obbligazione tributaria tramite la compensazione con i crediti vantati nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

Roberto Cordeiro Guerra