amministrativ@mente
Rivista scientifica trimestrale di diritto amministrativo
www.amministrativamente.com

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA "FORO ITALICO"

Rivista scientifica trimestrale di diritto amministrativo (Classe A)
Pubblicata in internet all'indirizzo www.amministrativamente.com

Rivista di Ateneo dell'Università degli Studi di Roma "Foro Italico"

Direzione scientifica
Gennaro Terracciano, Gabriella Mazzei, Julián Espartero Casado

Direttore Responsabile
Gaetano Caputi

Redazione
Carlo Rizzo

FASCICOLO N. 1/2026

Estratto

Iscritta nel registro della stampa del Tribunale di Roma al n. 16/2009
ISSN 2036-7821

amministrativ@mente
Rivista scientifica trimestrale di diritto amministrativo
www.amministrativamente.com

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA "FORO ITALICO"

Comitato scientifico

Annamaria Angiuli, Antonio Barone, Vincenzo Caputi Jambrenghi, Francesco Cardarelli, Enrico Carloni, Maria Cristina Cavallaro, Guido Clemente di San Luca, Andry Matilla Correa, Chiara Cudia, Gianfranco D'Alessio, Mariaconcetta D'Arienzo, Ambrogio De Siano, Ruggiero Dipace, Valentina Maria Donini, Luigi Ferrara, Pierpaolo Forte, Gianluca Gardini, Biagio Giliberti, Emanuele Isidori, Bruno Mercurio, Francesco Merloni, Giuseppe Palma, Alberto Palomar Olmeda, Attilio Parisi, Luca Raffaello Perfetti, Fabio Pigozzi, Alessandra Pioggia, Helene Puliat, Francesco Rota, Josè Manuel Ruano de la Fuente, Leonardo J. Sańchez-Mesa Martĩnez, Ramón Terol Gómez, Antonio Felice Uricchio.

Comitato editoriale

Jesús Avezuela Cárcel, Giuseppe Bettoni, Sveva Bocchini, Salvatore Bonfiglio, Vinicio Brigante, Sonia Caldarelli, Giovanni Cocozza, Andrea Marco Colarusso, Sergio Contessa, Beatrice Coppa, Giuseppe Doria, Manuel Delgado Iribarren, Fortunato Gambardella, Flavio Genghi, Jakub Handrlica, Margherita Interlandi, Laura Letizia, Giuseppina Lofaro, Federica Lombardi, Gaetano Natullo, Carmen Pérez González, Giovanni Pesce, Benedetta Piazza, Marcin Princ, Sara Pugliese, Bianca Nicla Romano, Antonio Saporito, Giuliano Taglianetti, Esper Tedeschi, Simona Terracciano, Stefania Terracciano, Salvatore Villani.

Coordinamento del Comitato editoriale

Valerio Sarcone.

ISSN 2036-7821

amministrativ@mente
Rivista scientifica trimestrale di diritto amministrativo
www.amministrativamente.com

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA "FORO ITALICO"

Il credito tributario dei comuni tra indisponibilità e discrezionalità: una riflessione sulle nuove prassi amministrative

di Ludovico Castiglione

(Avvocato, Dottorando di ricerca in diritto amministrativo presso Università Telematica Pegaso)

Sommario

1. Premessa; 2. La compensazione dell'obbligazione tributaria e la "*datio in solutum*" tributaria: generalità; 3. Indisponibilità del credito tributario e alternative all'adempimento. Il ruolo della Corte dei conti nella gestione alternativa del credito tributario; 4. Vincoli di funzionalità e interesse pubblico nell'azione degli Enti; 5. Conclusioni.

Abstract

The topic of the relevance of offsetting and datio in solutum in the context of local revenue control and compliance audits, while not a recent one, has gradually given rise to a stimulating debate in the Court of Auditors, even before it has in academic circles.
Indeed, it is not uncommon for a taxpayer in debt to the municipality to simultaneously claim a different type of credit or intend to offset their debt with a service other than the payment of the sums due.
In such circumstances, local administrators, believing it advantageous to accept services other than tax payment, often urge tax offices to proceed accordingly.

* *Il presente lavoro è stato sottoposto al preventivo referaggio secondo i parametri della double blinde peer review*

1. Premessa.

La tematica della rilevanza della compensazione e della *datio in solutum* nell'ambito delle attività di controllo e verifica degli adempimenti in materia di entrate locali, pur non essendo di recentissima emersione, ha dato luogo, progressivamente, a uno stimolante dibattito negli interventi della Corte dei conti, ancora prima che in ambito accademico.

Ed infatti, non è infrequente che un contribuente, in una situazione debitoria nei confronti del Comune, vanti, allo stesso tempo, un credito di diversa natura o intenda compensare il proprio debito mediante una prestazione diversa rispetto al versamento delle somme dovute.

In tali circostanze, sovente, gli amministratori locali, ritenendo vantaggiosa l'accettazione di prestazioni diverse rispetto al pagamento del tributo, sollecitano gli uffici del tributo a procedere in tal senso.

L'annosa problematica che si ripropone sembra rinvenirsi quindi nella difficile delimitazione del confine tra vincolatezza[1] dell'obbligazione tributaria e gli spazi residui di discrezionalità amministrativa[2] che gli enti locali rivendicano nel tentativo di orientare l'azione di riscossione a criteri di convenienza, funzionalità e interesse pubblico concreto.

2. La compensazione dell'obbligazione tributaria e la "datio in solutum" tributaria: generalità.

Tra i principali modi "satisfattori" di estinzione dell'obbligazione diversi dall'adempimento spicca, come noto, la compensazione[3].

Essa opera allorquando, fra due soggetti, coesistano ragioni di debito e credito reciproche che hanno fonte di rapporti giuridici diversi.

In tal caso, come viene precisato nell'art. 1421 c.c., *"i due debiti si estinguono per le quantità corrispondenti"*.

In campo tributario l'istituto della compensazione è rimasto, per lungo tempo, senza specifiche previsioni e, solo con la legge n. 212 del 2002 (Statuto dei diritti del Contribuente), ha trovato collocazione con l'espressa previsione di cui all'art. 8, in

[1] La vincolatezza si pone, come noto, in termini antitetici rispetto alla discrezionalità, in quanto impone alla Pubblica amministrazione l'adozione del provvedimento amministrativo secondo un modello rigidamente predeterminato, precludendo ogni valutazione di interessi diversi da quello pubblico. Cfr. A. GUIDARA, *Discrezionalità e vincolatezza nell'azione dell'Amministrazione finanziaria*, in Atti del Convegno "*Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario*", Catania, 25-26 ottobre 2019, pag. 7.

[2] Sul concetto di discrezionalità amministrativa si rimanda, in particolare, a F. GALLO, *Discrezionalità (diritto tributario)*, in Enciclopedia del diritto, 1999, pagg. 536 ss.; M.S. GIANNINI, *Il potere discrezionale della Pubblica amministrazione. Concetto e problemi*, 1993, pagg. 45 ss.; L. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione diretta*, 1963, pagg. 73-74.

*Dottorando di ricerca di Diritto Amministrativo nell'Università degli Studi della Campania Luigi Vanvitelli. Avvocato.

[3] Sulla compensazione tributaria si veda l'opera di G. GIRELLI, *La compensazione tributaria*, Milano, 2010.

ISSN 2036-7821

virtù del quale: "*l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione*"[4]. Tuttavia, la locuzione "obbligazione tributaria" rimane piuttosto generica e, persistendo l'assenza dei decreti attuativi previsti dal medesimo art. 8, al comma 6[5], che, qualora venissero in futuro emanati potranno specificare meglio il dettato legislativo[6], occorre comprendere fin dove è possibile spingersi nell'interpretare la posizione debitoria del contribuente cui il Legislatore ha inteso riferirsi[7].

---

[4] Secondo S. ZAMMARCHI, *Gli interventi della Corte dei conti in materia di compensazione tributaria*, in *Bilancio e Tributi Locali*, 7-8, 2024, p. 25-26: "*Con l'emanazione della legge n. 212/2000 il legislatore ha disciplinato in maniera esplicita la fattispecie afferente alla compensazione in ambito tributario: come anticipato, questa è collocata all'art. 8, comma 1, della citata legge, quale modalità di estinzione dell'obbligazione tributaria. Tale previsione normativa è connotata dal carattere generale, ragion per cui il diritto tributario è stato arricchito da un principio innovativo diretto a garantire maggior tutela al contribuente. Lo specifico articolo, intitolato "tutela dell'integrità patrimoniale", reca tale oggetto di riferimento proprio perché è finalizzato ad evitare che il patrimonio del contribuente possa essere decurtato in maniera tale da ledere il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. in sostanza, nell'ipotesi in cui il contribuente fosse tenuto a versae somme a titolo d'imposta ma, nel contempo si trovasse a vantare un credito nei confronti dell'ente impositore, si verrebbe a realizzare (seppur temporaneamente) un onere impositivo superiore, pertanto costituzionalmente illegittimo, con riferimento al gravame posto dall'art. 53 Cost.*"

[5] Lo stesso articolo, infatti, rinvia alle relative disposizioni attuative da emanarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 988, n. 400, ad oggi non emanate. Sul tema resta attuale, A. CEPPARULO, *L'adempimento spontaneo e coattivo dell'obbligazione tributaria*, Napoli, 2012, laddove afferma che "*[…] si è posto il problema dell'immediata operatività di questo principio in quanto il medesimo art. 8 al comma 6 prevede un decreto ministeriale di natura regolamentare che detti disposizioni di attuazione di esso e, più specificamente, per ciò che riguarda la compensazione tributaria, al successivo comma 8 viene disposto che con regolamento governativo, ferme restando, in via transitoria, le disposizioni vigenti in materia di tributi, la disciplina della compensazione tributaria deve essere estesa anche ai tributi per i quali attualmente non è prevista. Ora se da un lato è innegabile che l'intento legislativo sotteso alla disposizione di cui al comma 1 del citato art. 8 è stato quello di introdurre nell'ordinamento tributario il principio generale dell'estinzione dell'obbligazione tributaria tramite l'istituto della compensazione, atteso il necessario collegamento di questa disposizione con l'art. 1 della stessa legge 212 del 2000, dall'altro lato bisogna considerare che lo stesso legislatore, con i citati commi 6 e 8, ha concesso due deleghe regolamentari al ministro e all'esecutivo per la piena attuazione di detto principio.*". La Sezione di controllo della Corte dei conti del Piemonte con Delibera n. 35/2020/SRCPIE/PAR ha rappresentato, al riguardo, che "*i regolamenti attuativi previsti dall'articolo 8, comma 1, della L. 212/2000 finora non sono stati emanati. Sebbene parte della giurisprudenza sostenga l'immediata e generale operatività della regola, anche in assenza dei citati regolamenti attuativi, l'orientamento prevalente più recente della Corte di cassazione (cui si è adeguata l'Amministrazione finanziaria, ad esempio con la risoluzione n. 140/E/2017) ritiene che la disposizione, in attesa dell'emanazione dei regolamenti attuativi, integri una previsione di natura meramente programmatica (Cass. 18788/2016, 12262/2007). (cfr. sul punto Sezione Regionale di controllo per il Molise deliberazione n. 15/2020).*"

[6] Sul punto, A. CEPPARULO, *op. cit.*: "*Pertanto sino alla emanazione delle norme secondarie riteniamo che si rende applicabile la sola disciplina della compensazione tributaria prevista dalle singole disposizioni legislative attualmente vigenti, sia pure in regime transitorio, a nulla rilevando l'inerzia governativa, peraltro fortemente censurabile. Tutto ciò non deve essere letto, però, come una restrizione del principio generale di estinzione dell'obbligazione tributaria mediante compensazione che ha mutato questa modalità da mezzo speciale, previsto solo in particolari ipotesi, a mezzo generale di assolvimento del debito tributario se ne limita temporaneamente la piena applicabilità, non incide sulla portata del principio che, in quanto tale, è sicuramente a valenza generale, indirizzando il legislatore tributario alla massima applicazione dell'istituto della compensazione.*"

[7] Per S. ZAMMARCHI, *op. cit.*, p. 25-26: "*[…] il citato articolo 8, comma 1, della legge n. 212/2000 apre le porte ad un principio generale, applicabile ad ogni fattispecie di natura tributaria, benchè detta disposizione non consenta, comunque, di considerare coincidente la compensazione tributaria con quella del modello civilistico. Ciò in quanto il dettato normativo dell'art. 1246, comma 3, del c.c. non ammette la compensazione con riferimento ai debiti impignorabili. In conformità alle considerazioni esposte, dunque, in dottrina si ritiene che il legislatore abbia inteso arricchire l'ordinamento tributario con una fattispecie di compensazione "rafforzata" rispetto a quella di matrice civilistica.*"

ISSN 2036-7821

A ben vedere, spesso si identificano fattispecie riconducibili, non alla compensazione, ma alla "*datio in solutum*" (dazione in pagamento o prestazione in luogo di adempimento *ex* art. 1197, comma, 1 c.c.[8]), ossia la sostituzione della prestazione originariamente dovuta con una di natura diversa.
Tale fattispecie si ravvisa quando sono assenti i presupposti di omogeneità dei crediti e una facile e pronta liquidazione dell'oggetto.
Deve osservarsi che, come posto in evidenza dalle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti[9], il Legislatore ha introdotto specifiche ipotesi di adempimento mediante l'istituto della prestazione in luogo di adempimento in merito alle obbligazioni tributarie, nello specifico con gli art. 28-*bis* del D.P.R. n. 602/1973[10] e l'art. 39 del D.Lgs. n. 346/1990[11] che hanno disciplinato, rispettivamente, la possibilità di adempimento mediante la cessione di beni culturali delle imposte dirette sul reddito e dell'imposta sulle successioni e donazioni.
Deve annoverarsi, fra gli istituti sui quali le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti si sono imbattute, con riguardo alla tematica in analisi, anche il baratto amministrativo, che fu introdotto dall'art. 24 del D.L. n. 133/2014, ora abrogato[12], e, successivamente, dall'art. 190 del D.Lgs. n. 50/2016, ed oggi confluito nell'art. 201 del

[8] In base al comma 1 dell'art. 1197 *"Il debitore non può liberarsi eseguendo una prestazione diversa da quella dovuta, anche se di valore uguale o maggiore, salvo che il creditore consenta. In questo caso l'obbligazione si estingue quando la diversa prestazione è eseguita"*.

[9] Il riferimento è, in particolare, a: Sez. controllo Molise, del. n. 15/2020, Sez. controllo Emilia-Romagna, del. n. 60/2017, Sez. controllo Lazio del. n. 162/2015, Sez. controllo Piemonte del. n. 35/2020.

[10] L'art. 28-*bis* del D.P.R. N. 602/1973 dispone: *"I soggetti tenuti al pagamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, dell'imposta locale sui redditi, dei tributi erariali soppressi di cui all'articolo 82 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, e relativi interessi, soprattasse e pene pecuniarie possono cedere allo Stato, in pagamento totale o parziale delle imposte stesse e degli accessori, i beni indicati negli articoli 1, 2 e 5 della L. 1° giugno 1939, n. 1089, e successive modificazioni e integrazioni, gli archivi o singoli documenti dichiarati di notevole interesse storico a norma dell'articolo 36 del decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409, nonché le opere di autori viventi o la cui esecuzione risalga anche ad epoca inferiore al cinquantennio, di cui lo Stato sia interessato all'acquisizione […]"*.

[11] L' art. Art. 39, c.1, D.Lgs. n. 346/1990 dispone che: "*Gli eredi e i legatari possono proporre la cessione allo Stato, in pagamento totale o parziale dell'imposta sulla successione, delle relative imposte ipotecaria e catastale, degli interessi ((e delle sanzioni amministrative)), di beni culturali vincolati o non vincolati, di cui all'art. 13, e di opere di autori viventi o eseguite da non più di cinquanta anni*".

[12] L'art. 24 del D.L. n. 133/2014, abrogato dall'art. 1, comma 796, della legge n. 160/2019, disciplinava il c.d. "baratto amministrativo", consentendo agli enti locali di deliberare forme di esenzione o riduzione dei tributi in favore di cittadini singoli o associati che, versando in condizioni di difficoltà economica, si impegnavano in attività di cura, gestione e valorizzazione del territorio, come la manutenzione di aree verdi, la pulizia di spazi pubblici o il recupero di beni inutilizzati. L'istituto, ispirato ai principi di sussidiarietà orizzontale e di cittadinanza attiva, aveva l'intento di promuovere forme di collaborazione tra cittadini ed enti pubblici nella gestione dei beni comuni, seppur al di fuori di logiche propriamente tributarie. Per un approfondimento sul tema, si rimanda agli approfondimenti di S. ZEBRI, *L'evoluzione del baratto amministrativo tra collaborazione civica e partenariato sociale*, in Riv. Corte conti, 2019, pp. 53 ss. e A. MANZIONE, *Dal baratto amministrativo al partenariato sociale e oltre nel solco della atipicità*, in P. CHIRULLI, C. IAIONE (a cura di), *La co-città*, Napoli, Jovene, 2018, pp. 109 ss.

ISSN 2036-7821

D.Lgs. n. 36/2023 che disciplina l'istituto del "*partenariato sociale*"[13], in cui si prevede che l'Ente possa disporre del credito tributario in determinate ipotesi concedendo incentivi.

Ora, stante il principio di indisponibilità[14] del credito tributario regolato dall'art. 49 del Regio Decreto 23 maggio 1924 n. 827[15], permangono ancora delle perplessità in ordine all'applicazione dei richiamati istituti[16].

---

[13] Cfr. R. DE NICTOLIS, *Il baratto amministrativo (o partenariato sociale)*", in www.giustizia-amministrativa.it, 2018; cfr. anche A. BERRETTINI, *La co-progettazione alla luce del Codice del terzo settore*, in Federalismi.it, n. 27 del 19 ottobre 2022.

[14] In ottica giuridica, l'indisponibilità rappresenta l'impossibilità di negoziare, rinunciare, transigere e più in generale di rendere oggetto di azioni giuridiche un determinato diritto soggettivo. Su tale concetto, si vedano, *ex multis*, A.D. GIANNINI, "*Circa l'inderogabilità delle norme regolatrici dell'obbligazione tributaria*", in Rivista di diritto finanziario, 1953, pag. 291; F. GALLO, *Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale*, in Rass. trib., n. 10/1994, pag. 1483; M. REDI, *Appunti sul principio di indisponibilità del credito tributario*, in Dir. prat. trib., n. 2/1995, I, pag. 429; M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in AA.VV., Commento agli interventi di riforma tributaria (a cura di M. MICCINESI), 1999, pag. 7; A. CUVA, *Conciliazione giudiziale e indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, 2007, pag. 3; F. CROVATO - R. LUPI, *Indisponibilità del credito tributario, contabilità pubblica e giustizia tributaria*, in Dialoghi Tributari, n. 6/2007, pagg. 853 ss.; A. FANTOZZI, *La teoria dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in AA.VV., Adesione, conciliazione e autotutela: disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria? (a cura di M. POGGIOLI), 2007, pag. 49; G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua 'indisponibilità'*, in AA.VV., Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario (a cura di S. LA ROSA), 2008, pag. 56; P. RUSSO, *Imponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in Rass. trib., n. 3/2008, pag. 614; A LA MALFA, *Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo*, in Corr. Trib., n. 9/2009, pag. 706; A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, 2010, pag. 61; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, 2020, pagg. 239 e 240. Più in particolare, in merito al concetto di indisponibilità giuridica, quale atto produttivo di effetti costituitivi, modificativi ed estintivi di un rapporto giuridico, si vedano A. LA MALFA, F. MARENGO, *Transazione fiscale e previdenziale*, 2010, pagg. 23-26; M. ALLENA, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, 2017, pagg. 14 ss.

[15] L'art. 49 del citato Regolamento prevede che: "*Nei contratti non si può convenire esenzione da qualsiasi specie di imposte o tasse vigenti all'epoca della loro stipulazione*".

[16] Più in particolare, il predetto articolo 201 sancisce che: "*Gli enti concedenti stabiliscono, con atto generale e tenuto conto dei bandi-tipo e dei contratti-tipo predisposti dall'Autorità di regolazione del settore, i criteri e le condizioni, per la conclusione di contratti di partenariato sociale aventi ad oggetto una o più delle prestazioni seguenti:*

a) gestione e manutenzione di aree riservate al verde pubblico urbano e di immobili di origine rurale destinati ad attività sociali e culturali, ceduti al Comune in esecuzione di convenzioni e di strumenti urbanistici attuativi; sussiste, per la conclusione di tale contratto, il diritto di prelazione dei cittadini, aventi residenza o domicilio nei comprensori ove insistono i beni e le aree, costituenti un consorzio del comprensorio che raggiunga almeno i due terzi della proprietà della lottizzazione; i cittadini costituiti in consorzio possono beneficiare, altresì, di incentivi fiscali;

b) gestione, manutenzione e valorizzazione di piazze e strade o interventi di decoro urbano e di recupero di aree e beni immobili inutilizzati, per destinarli a fini di interesse generale, sulla base di progetti presentati da cittadini, singoli o associati che, all'uopo, beneficiano di incentivi fiscali direttamente attinenti alla attività svolta dal singolo o dalla associazione, o comunque utile alla comunità territoriale di riferimento;

c) compimento di opere di interesse locale, da acquisire al patrimonio indisponibile dell'ente concedente, sulla base di progetti presentati da cittadini, singoli o associati, e a spese di questi ultimi; l'esecuzione delle opere è esente da oneri fiscali e amministrativi, salva l'imposta sul valore aggiunto.

2. Le parti determinano il contenuto dei contratti di partenariato sociale nei limiti imposti dalle disposizioni seguenti, tenendo conto dei bandi-tipo e dei contratti-tipo redatti dall'ANAC.

3. Possono concludere i contratti di partenariato sociale microimprese, piccole e medie imprese, come definite dall'articolo 1, c. 1, lettera o) dell'allegato I.1.

4. Con l'atto generale indicato nel c. 1 sono determinati i modi di esercizio del diritto di prelazione dei cittadini costituiti in consorzi e la natura e la misura degli incentivi fiscali previsti per la conclusione dei contratti di partenariato sociale, nei

I timori derivano dalla circostanza che, nonostante l'obbligazione tributaria presenti fondamentalmente la stessa struttura delle obbligazioni civili, la funzione pubblica[17] che essa svolge, permettendo la realizzazione del prelievo fiscale, comporta caratteri propri del diritto pubblico e, dunque, con accentuati profili di indisponibilità che non consentirebbero alle parti del rapporto d'imposta di incidere sulle modalità di adempimento previste dalla legge.

3. Indisponibilità del credito tributario e alternative all'adempimento. Il ruolo della Corte dei conti nella gestione alternativa del credito tributario.

Nella sopra descritta circostanza in cui il contribuente esprime preferenza per saldare il proprio debito nei confronti dell'erario con una prestazione diversa rispetto al versamento delle somme dovute, molti Comuni si rivolgono ai giudici della Corte dei conti al fine di ottenere delucidazione sulla fattibilità, opportunità, e convenienza dell'azione amministrativa.

In linea generale, è forse possibile osservare che il percorso evolutivo concernente l'affermazione dell'attenuazione del principio di indisponibilità del credito tributario[18] debba rintracciarsi proprio seguendo le delibere della Corte dei conti[19]: se, infatti, da un lato, i Giudici contabili non perdono occasione di rammentare la vincolatività della materia tributaria tanto che è solo *"il Legislatore a disciplinare le fattispecie di tributo alle quali è possibile adempiere mediante prestazioni diverse dall'esatto adempimento"* (sez. controllo Piemonte, Delibera n. 35/2020/PAR)[20], dall'altro, allorchè

limiti di quanto previsto con rinvio a leggi speciali dal codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50." Quanto agli ostacoli nell'applicazione di tale istituto, si rimanda alla deliberazione n. 36 del 21 maggio 2024 della Corte dei conti dell'Emilia-Romagna laddove rileva *"in primo luogo, l'esigenza di ossequiare, come tutte le scelte discrezionali, a criteri di razionalità, congruità e prudente apprezzamento, ai quali deve ispirarsi l'azione amministrativa. La ventilata applicabilità dell'istituto de quo alla fattispecie potrebbe pertanto confliggere con il canone della legittimità dell'attività amministrativa– specialmente dopo la novella dell'art. 97 Cost., che ha declinato in termini economici il canone del buon andamento, facendolo precedere dalla inserzione del c. 1, del principio in base al quale "Le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico". Non può più ormai prescindersi infatti da una valutazione del rapporto tra gli obiettivi conseguiti e spese sostenute, con l'ulteriore effetto che la violazione dei criteri di economicità e di efficacia assume specifico rilievo nel giudizio di responsabilità: occorre, pertanto, la massima prudenza da parte dell'ente, nonché una dettagliata motivazione che dia conto del percorso logico seguito per giungere alla definizione (questa Sezione, del. n.199/2023)."*

[17] Sul carattere spiccatamente pubblicistico dell'obbligazione tributaria resta attuale M.S. GIANNINI, *Le obbligazioni pubbliche*, Roma, 1964, 6.

[18] Le prime discussioni dottrinali in merito al principio di indisponibilità in materia tributaria si sono concentrate, in particolare, sul c.d. concordato disciplinato dall'art. 34 del D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 (T.U.I.D.). Secondo G. LA CROCE, *La transazione fiscale*, 2011, pagg. 42-47, tale istituto ha rappresentato la prima forma di rinuncia, da parte del legislatore, al principio di indisponibilità della pretesa tributaria in capo all'Amministrazione finanziaria, in funzione del conseguimento di obiettivi di certezza e tempestività nella riscossione del tributo.

[19]

[20] Anche la Corte di Cassazione ha evidenziato i vincoli normativi in applicazione della compensazione tributaria, come avvenuto in occasione dell'Ordinanza n. 6207/2023 in cui è stato precisato che *"In materia tributaria 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, di riscossione e di rimborso ed ogni*

ISSN 2036-7821

la Corte dei conti è stata chiamata ad esprimersi sulla prevalenza o sulla poziorità di un confronto collaborativo con il contribuente, si registrano decisioni che affermano la meritevolezza di istituti come la compensazione e la *datio in solutum*, accordando maggior rilievo alle esigenze di valorizzazione del valore patrimoniale (attivo patrimoniale) dell'ente.

Quanto al primo aspetto, l'*iter* logico che ha, il più delle volte, condotto le Sezioni di controllo della Corte dei conti a restringere le ipotesi di strumenti alternativi all'esatto adempimento dell'obbligazione tributaria si apprezzano nella casistica giurisprudenziale: spesso, infatti, la giurisprudenza si è ancorata alla rilevanza "*della indisponibilità dell'obbligazione tributaria, naturale corollario dello schema tipico del rapporto giuridico di imposta, avente natura (secondo la condivisa teoria dichiarativa) di obbligazione legale, che sorge per il solo verificarsi in concreto della fattispecie astrattamente prevista dalla norma tributaria e la cui attuazione è rigidamente predeterminata dalla disciplina normativa, in applicazione del principio enunciato dall'articolo 23 della Costituzione (in base al quale nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non per legge)*"[21]; altre volte al principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., "[22]*da cui derivano i precetti dell'universalità, della progressività nonché dell'uguaglianza del carico tributario a cui si ricollega il principio di imparzialità disciplinato dall'art. 97 costituzione*".

In altri termini, i giudici contabili hanno rammentato che è necessario attenersi ai principi costituzionali di cui all'art. 23, e, dunque, al principio di legalità, al principio della capacità contributiva sancito dall'art. 53 Cost., e all'art. 97 Cost. che impone agli uffici della pubblica amministrazione di agire con trasparenza e imparzialità[23].

---

deduzione è regolata da specifiche, inderogabili norme di legge. Né tale principio può ritenersi superato per effetto dell'art. 8, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. statuto dei diritti del contribuente), 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 d'imposta 2002), ovvero per effetto dell'art. 17 del D.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, il quale, nell'ammettere la compensazione in sede di versamenti unitari delle imposte, ne ha limitato l'applicazione all'ipotesi di crediti dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti e risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data della sua entrata in vigore (Cass., 22 giugno 2021, n. 17836; Cass., 7 maggio 2021, n. 12136), confermando un orientamento restrittivo anche nell'applicazione dell'istituto generale della compensazione".

[21] Sez. controllo Molise, Delibera n. 15/2020/PAR laddove è stata posta in evidenza anche la difficoltà di *"superare gli ostacoli all'applicazione, in via generale, dell'istituto civilistico previsto dall'articolo 1197 del codice civile in materia tributaria, se si condivide la tesi della sua natura di "contratto solutorio", che integra un modo di estinzione dell'obbligazione satisfattiva dell'interesse del creditore, sebbene - ovviamente - diverso e sostitutivo di quello alla prestazione originaria. Infatti, a tali fini occorrerebbe prospettare che il diverso interesse del creditore possa sovrapporsi e sostituirsi all'interesse pubblico primario - tipizzato dal legislatore ex art. 23 Cost. - all'ottenimento di una prestazione monetaria."*

[22] Sez. controllo Piemonte, Delibera n. 35/2020/PAR.

[23] Con riguardo ai citati vincoli costituzionali si rinvia, *ex multis*, a S.F. COCIANI, *Attualità e declino del principio di capacità contributiva*, in Riv. dir. trib., n. 7-8/2004, pag. 823; G. FALSITTA, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in Riv. dir. trib., n. 7-8/2004, pag. 889; G. GAFFURI, *Il senso della capacità contributiva*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale* (a cura di L. PERRONE, C. BERLIRI), 2006, pag. 31; A. FEDELE, *La funzione fiscale e la capacità contributiva*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale* (a cura di L. PERRONE, C. BERLIRI), 2006, pag. 11; F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale* (a cura di L. PERRONE, C. BERLIRI), 2006, pag. 46; P.

Rimane attuale quanto sancito dalla Corte dei conti, Sezione Regionale di controllo per il Piemonte (parere n. 15/2007), laddove affermò che "*il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria trova fondamento nei principi costituzionali di capacità contributiva (art. 53, comma 1) ed imparzialità nell'azione della pubblica amministrazione (art. 97), espressione entrambi del più generale principio di eguaglianza nell'ambito dei rapporti tributari*"[24].

Ebbene, una parte della giurisprudenza contabile più recente, pur senza disattendere tali principi, ha cercato di introdurre elementi di maggiore elasticità nella gestione del credito tributario, specialmente in situazioni in cui sussistano evidenti elementi di inesigibilità o di non utilità economica della riscossione.

Peraltro, deve rammentarsi che, *prima facie*, già una parte della dottrina meno recente giunse persino a mettere in discussione l'esistenza stessa di un principio di indisponibilità nell'ordinamento, sostenendo che "*non esistono ontologiche ragioni di principio per escludere la disponibilità del credito tributario una volta che questo sia concretamente sorto, a seguito del verificarsi dell'astratta fattispecie d'imposta. E in particolare, non esistono ragioni di principio contro l'ammissibilità della transazione nei rapporti tra contribuente e fisco, dove ben può risultare conveniente per l'Amministrazione definire una lite già sorta o prevenire una lite che può sorgere, facendo qualche concessione alla parte privata in cambio della desistenza totale o parziale di questa dalle sue pretese, di guisa tale da presumersi sia contro l'eventualità che la lite, portata in sede contenziosa, si risolva a suo sfavore, sia contro i maggiori danni suscettibili di derivare dalla mancata composizione della controversia in via di accordo*"[25].

In tale ottica, l'adozione di strumenti alternativi all'esatto adempimento deve essere letta come una modalità di tutela del principio del buon andamento della pubblica amministrazione, ai sensi dell'art. 97 Cost., nella sua accezione più sostanziale.

Ciò comporta un cambio di prospettiva: non più solo l'osservanza formale della legalità tributaria, ma anche la valorizzazione del risultato amministrativo, inteso come effettivo perseguimento dell'interesse pubblico.

4. Vincoli di funzionalità e interesse pubblico nell'azione degli Enti.

Di un certo rilievo è apparsa la deliberazione n. 36 del 21 maggio 2024 della Corte dei conti dell'Emilia-Romagna chiamata ad esprimersi sul tema della compensazione dei

---

BORIA, *Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte costituzionale*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale* (a cura di L. PERRONE, C. BERLIRI), 2006, pag. 64; F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, 2007, pag. 82; I. MANZONI, G. VANZ, *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, 2007, pag. 40.

[24] Nel medesimo parere si legge che *"Il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria risulta dunque derogabile soltanto in forza di disposizioni di legge eccezionali (come tali da interpretarsi restrittivamente) che, nel rispetto del principio di legalità e operando un bilanciamento fra esigenze contrastanti, sacrificano gli interessi tutelati dagli artt. 53 e 97 della Costituzione, in favore di altri interessi, costituzionalmente garantiti, di rango pari o poziore"*.

[25] P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in AA.VV., Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario (a cura di S. LA ROSA), 2008, pagg. 595 ss.

debiti tributari con altri adempimenti.

Ed infatti, con il citato parere la Sezione di controllo dell'Emilia Romagna, ha aperto alla possibilità di un bilanciamento tra diritti e interessi mettendo in evidenza che *"la scelta di un ente pubblico di addivenire ad una rinuncia inerente alle entrate di pertinenza dell'ente stesso deve essere riconducibile ai canoni di razionalità, convenienza, logica e correttezza gestionale, avendo sempre riguardo ad una imprescindibile valutazione della "cura concreta di interessi pubblici", che ne costituisce la causa in concreto. La predetta funzionalizzazione dell'attività dell'ente rispetto alle finalità istituzionali contemplate dalla Carta costituzionale è il vero centro di gravità sistematico e unitario che postula l'utilizzo legittimo degli strumenti, sia pubblicistici che negoziali, solo se e nella misura in cui venga dimostrato in modo analitico che essi sono necessari e convenienti per il corretto perseguimento delle proprie finalità istituzionali pubbliche".*

Al riguardo, merita segnalazione un'altra decisione estremamente interessante della Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo della Corte dei conti (n. 266 del 2024) che, in particolare, ha affermato come l'inesigibilità del credito tributario, al ricorrere di determinati presupposti[26], possa attenuare il principio di indisponibilità dello stesso avuto riguardo non solo al principio di solidarietà[27], ma anche al potere coercitivo della pubblica amministrazione e alla fase esecutiva in quanto incidente sugli equilibri di bilancio e su tutti i suoi precipitati.

È stato chiarito, pertanto, che l'ipotesi della *datio in solutum* a fronte di un credito

[26] In particolare, specifica la Delibera della Corte dei conti Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo, n. 266 del 2024, "*al ricorrere di ben definiti presupposti a supporto di una decisione che dimostri "in modo analitico che essi sono necessari e convenienti per il corretto perseguimento delle proprie finalità istituzionali pubbliche" e nel conseguente rispetto dei principi "di economicità, efficacia, imparzialità, parità di trattamento, trasparenza, proporzionalità, pubblicità, tutela dell'ambiente ed efficienza energetica previsti per tutti i contratti pubblici esclusi, in tutto o in parte, dall'ambito di applicazione oggettiva del codice" (cfr., Consiglio di Stato, Adunanza della Commissione speciale dell'11 aprile 2018, parere n. 1241/2018), un ente nel valutare la proposta di un cittadino di liberarsi dal debito IMU con la cessione di un bene immobile, dovrà operare iure privatorum al fine di bilanciare il rischio di non poter riscuotere il credito e di ricorrere a procedure esecutive rispetto al valore generato dal bene offerto.*"

[27] Sul tema si veda P. ZUDDAS, *Principio costituzionale di solidarietà e dovere tributario*, Giappichelli, 2023, 9 ss. che rammenta come la solidarietà può essere anche "*intesa in senso diverso, e segnatamente come solidarietà che l'Amministrazione finanziaria deve mostrare nei confronti del contribuente. Il punto di approdo di questa nuova concezione è rappresentato dallo Statuto del contribuente, che muta ulteriormente la prospettiva, proponendo – soprattutto attraverso l'art. 10 (ma, come vedremo, anche attraverso altre disposizioni, non ultima l'art. 5) – una nuova forma di solidarietà che vede egualmente coinvolta l'Amministrazione finanziaria, ma in un ruolo diverso: essa diventa, in questo contesto, non solo strumento, ma anche – e compiutamente – soggetto di una relazione solidale che lo Statuto individua come elemento che connota il rapporto tra lo Stato – e segnatamente l'Amministrazione tributaria – ed il contribuente. Se dunque, nell'orizzonte della Carta costituzionale – con l'eccezione, come vedremo, delle promettenti "aperture" dell'art. 97 – la relazione solidale intercorre essenzialmente tra i consociati, e l'Amministrazione opera in sostanza come mezzo per realizzare in concreto gli obiettivi redistributivi che contraddistinguono la solidarietà economica e sociale tra i membri della comunità, nella rinnovata prospettiva, ribadita e consolidata dallo Statuto, la relazione solidale intercorre (anche) tra l'Amministrazione finanziaria e i cittadini (o, più correttamente, i contribuenti), e vede pertanto la prima non solo connotata in termini strumentali, ma impegnata a svolgere un ruolo da protagonista del rapporto solidale*". Per un inquadramento generale di tale principio si rimanda anche alla lettura di *Il dovere di solidarietà nel diritto tributario: l'ordinamento italiano*, in B. PEZZINI-C. SACCHETTO (a cura di), *Il dovere di solidarietà*, Atti del Convegno svoltosi a Bergamo, 14-15 novembre 2003, Giuffrè, Milano, 2005, 171.

tributario possa essere adottata, costituendo una efficace eccezione al principio di indisponibilità, allorquando sia accertata l'inesigibilità del credito comunale e "*sia data dimostrazione della ricorrenza di un preminente interesse pubblico funzionalizzando, così, l'attività dell'ente alle finalità istituzionali contemplate dalla Carta costituzionale*".

La delibera della Corte dei conti da ultimo citata persuade appieno. Si tratta di un delicato equilibrio, da cercare e trovare di volta in volta, che giustifica, entro certi limiti, la compressione del principio di indisponibilità del credito tributario in un'ottica collaborativa e satisfattiva che ben si concilia anche con la Legge 7 agosto 1990, n. 241 che prevede uno specifico potere del cittadino di partecipare all'attività svolta dalla Pubblica amministrazione[28] e con il principio di sussidiarietà orizzontale di cui all'art. 118, comma 4, della Costituzione[29].

In quest'ottica, il principio di funzionalizzazione dell'azione amministrativa non si esaurisce in un mero vincolo formale, ma si traduce in una dinamica valutativa che impone agli enti locali di contemperare, nel rispetto della legge, l'interesse primario alla riscossione con la sostenibilità economica e sociale delle misure adottate.

La funzionalizzazione, dunque, si configura come principio metagiuridico in grado di orientare le scelte amministrative verso un bilanciamento tra vincoli normativi e contesto operativo.

Ciò implica che l'ente, nel valutare l'opportunità di accogliere soluzioni alternative come la *datio in solutum*, debba adottare strumenti di analisi costi-benefici, documentando l'effettiva utilità della prestazione ricevuta rispetto all'alternativa esecutiva.

Questo approccio consente una *governance* più responsabile del credito pubblico, valorizzando la discrezionalità amministrativa nei limiti tracciati dall'ordinamento.

È significativo notare come tale impostazione sia in linea con l'evoluzione delle teorie di *public management*, che propongono una visione della pubblica amministrazione orientata alla logica del risultato e della responsabilità.

In tale cornice, l'efficienza amministrativa non si esprime solo nella capacità di esigere il tributo, ma anche nella flessibilità di adattare le strategie di riscossione ai

---

[28] Sul punto, la delibera in argomento ha affermato, altresì, che "*si tratta di istituti, quelli partecipativi, che realizzano esigenze di completezza e coerenza dell'istruttoria amministrativa, veicolando l'azione amministrativa entro un obbligato confronto con il contribuente, quale unica soluzione per giungere a risultati corretti. In tal modo, il potere esercitato dalla pubblica amministrazione si determina in concreto per effetto del confronto col soggetto privato, il cui intervento è finalizzato ad assicurare una sua partecipazione della gestione del potere amministrativo*."

[29] Sul principio di sussidiarietà orizzontale, senza alcuna pretesa di esaustività, si veda, fra i tanti: G. ARENA, *Il principio di sussidiarietà orizzontale nell'art. 118, u.c. della Costituzione*, in *Studi in onore di G. Berti*, vol. I, Napoli, 2005; F. BENVENUTI, *Il nuovo cittadino*, Padova, 1994; G. BERTI, *Sussidiarietà e organizzazione dinamica*, in "Jus", 2004, p. 171 ss.; S. CASSESE, *L'aquila e le mosche. Principio di sussidiarietà e diritti amministrativi nell'area europea*, in Foro it., 5/1995, c. 373 ss.; V. CERULLI IRELLI, *Sussidiarietà (dir. amm.)*, in Enc. giur., Agg. XII, Roma, 2004; T. E. FROSINI, *Profili costituzionali della sussidiarietà in senso orizzontale*, in Riv. giur. Mezzogiorno, 1/2000; G. U. RESCIGNO, *Principio di sussidiarietà orizzontale e diritti sociali*, in Dir. pubbl., 2002, p. 5 ss..

contesti concreti, con attenzione alla coesione sociale e alla sostenibilità economica.
Si tratta, in ultima analisi, di un approccio più collaborativo che bilancia la rigidità normativa con l'opportunità gestionale.
Le citate delibere della Corte dei conti rappresentano un punto di riferimento fondamentale per gli enti locali, non solo perché offrono criteri interpretativi utili, ma anche perché delineano le condizioni entro cui l'azione amministrativa può svilupparsi senza incorrere in responsabilità erariali.
In questo quadro, come evidenziato, l'applicazione di tali principi impone, tuttavia, una valutazione con riguardo alle situazioni specifiche, nella quale l'amministrazione territoriale deve tenere conto di molteplici fattori, fra cui l'effettiva utilità per l'ente della prestazione offerta dal debitore, l'impatto economico-finanziario della scelta sulla gestione del bilancio e l'eventuale rischio di creare disparità di trattamento tra i contribuenti.

5. Conclusioni.

Sembra doveroso interrogarsi sul significato di questa recente evoluzione della giurisprudenza contabile che si colloca in una prospettiva più ampia e sistematica, nella quale il principio tradizionale di indisponibilità del credito tributario non risulta superato, ma progressivamente rimodulato alla luce di esigenze di funzionalizzazione dell'azione amministrativa.
Ed infatti, si intravede, ormai con chiarezza, al riguardo, uno spazio che richiede una necessità di discussione e di approfondimento, in particolare da parte del Legislatore, nel quale ricercare un rinnovato punto di equilibrio tra l'esigenza di rispettare l'indisponibilità dei crediti tributari ed esigenze, viceversa, di riscossione di un credito divenuto, ad esempio, inesigibile.
Ed infatti, le pronunce esaminate mostrano come i giudici contabili, pur ribadendo la centralità dei principi di legalità dell'imposizione, capacità contributiva e imparzialità dell'azione amministrativa, abbiano avvertito la necessità di confrontarsi con situazioni nelle quali la rigida applicazione delle modalità ordinarie di riscossione si rivela inefficiente, antieconomica o addirittura pregiudizievole per l'interesse pubblico.
In tali ipotesi, ovviamente, si tratterebbe sempre di tenere a mente i principi di proporzionalità, ragionevolezza, equilibrio, solidarietà, non discriminazione, trasparenza.
La sensazione è che l'ordinamento non si sia ancora dimostrato sensibile quanto alla fissazione di regole che consentano di trasformare le sopradette situazioni in opportunità e, conseguentemente, in utilità.
In un sistema multilivello come quello attuale, nel quale i Comuni si trovano spesso in prima linea nella gestione di dinamiche economiche e sociali complesse, una disciplina più flessibile e coordinata della compensazione e della *datio in solutum*

ISSN 2036-7821

tributaria rappresenterebbe non solo un'opportunità di modernizzazione, ma anche uno strumento di equità sostanziale.
Resta evidente, infatti, come tale evoluzione interpretativa non possa sostituire un intervento normativo che, se ben calibrato, potrebbe incidere positivamente sulla qualità della spesa pubblica e sul rapporto fiduciario tra cittadini e amministrazione, valorizzando il principio di sussidiarietà orizzontale di cui all'art. 118, comma 4, Cost.
Sarebbe, pertanto, auspicabile che gli interventi normativi in materia, partendo dalle argomentazioni delle Sezioni regionali di controllo dei giudici contabili, determinassero le condizioni di principio per una corretta valorizzazione degli adempimenti, non aventi natura prettamente tributaria, offerti dai cittadini.