Rapporto tra fermo amministrativo e compensazione nel diritto tributario

Sommario: 1. Impostazione del problema – 2. Il fermo amministrativo – 2.1. Il fermo amministrativo in materia tributaria – 2.1.1. Il fermo in materia di rimborsi IVA – 2.1.2. Il fermo nella disciplina delle sanzioni tributarie – 3. La funzione strumentale del fermo rispetto alla compensazione – 4. Il fermo amministrativo nella disciplina introdotta dalla Legge Finanziaria 2007 – 4.1. Disposizioni sui pagamenti superiori a diecimila euro da parte delle pubbliche amministrazioni – 4.1.1. Considerazioni sulla portata di tali disposizioni rispetto al fermo ex. art. 69 R.D. – 4.2. Pagamento mediante compensazione volontaria con crediti d'imposta – 4.2.1. Considerazioni su questa forma di pagamento – 5. Riflessioni conclusive in merito all'ambito applicativo del fermo anche alla luce delle novità introdotte dalla Legge Finanziaria 2007 – 6. Problema della tutela del contribuente avverso un provvedimento di fermo.

1. Impostazione del problema

Scopo del presente scritto è quello di dare un contributo alla definizione del rapporto che lega il fermo amministrativo alla compensazione nel diritto tributario.

Questo, perché si tratta di due istituti che hanno origine da settori differenti del diritto, quali la legge di contabilità di Stato, nel caso del fermo, e il diritto civile, in quello della compensazione, ed in merito ai quali mancano oltretutto degli approfondimenti dottrinali che li trattino contestualmente, mettendoli a confronto.

2. Il fermo amministrativo

Pertanto, necessario punto di partenza è l'art. 69 del R.D. n. 2440/1923, che introduce per la prima volta nell'ordinamento giuridico l'istituto del fermo, così disponendo: "qualora un'Amministrazione dello Stato che abbia, a qualsiasi titolo, ragione di credito verso aventi diritto a somme dovute da altre Amministrazioni, richieda la sospensione del pagamento, questa deve essere eseguita in attesa del provvedimento definitivo".

La norma, dal contenuto generico e piuttosto scarso, tuttavia non impedisce un'organica ed unitaria ricostruzione della natura e funzione dell'istituto, quale provvedimento discrezionale di autotutela amministrativa[1] ad evidente funzione cautelare[2].

Infatti, si tratta di un provvedimento espressione del potere della Pubblica Amministrazione di provvedere autonomamente alla salvaguardia dell'interesse pubblico, connesso alle esigenze finanziarie dello Stato, affinché le sue entrate siano realizzate secondo le indicazioni del bilancio e siano quindi devolute alle

---

[1] In tal senso in giurisprudenza, Corte Cost. 13 aprile 1972, n. 67; in dottrina, MOLINARI, *Il fermo amministrativo*, in *Foro Amm.*, 1969, III, p. 589; GRANELLI, *Il fermo amministrativo in materia tributaria*, in "*Diritto e pratica tributaria*", n. 4/1985, p. 598; BENNATI, *Manuale di contabilità di Stato*, Napoli, 1990, p. 521; BASILAVECCHIA, *Il fermo amministrativo nei procedimenti tributari*, in *Rass. trib.*, n. 2, 1995, p. 240.
In senso contrario CASSESE, *Il fermo amministrativo: un privilegio della pubblica amministrazione*, nota a Corte cost., 19 aprile 1972, n. 67, in *Giur. Cost.*, 1972, fasc. 1-2, p. 331 e ss., secondo il quale il fermo costituisce piuttosto una forma di privilegio dell'Amministrazione, essendo tra l'altro non infrequente nell'attività negoziale, retta normalmente dalle norme di diritto privato ed affidata alla giurisdizione del giudice ordinario, trovare poteri derogatori al diritto civile. In tal senso anche MONTEL, voce "*Fermo amministrativo*", in *Digesto delle Discipline Pubblicistiche*, Torino, 1991, p. 303, secondo la quale: <<Se, per definire l'autotutela, si assume il criterio sostanziale per cui è tale ogni attività di risoluzione dei conflitti insorgenti con altri soggetti, in relazione alle pretese dell'amministrazione, va riconosciuto che qui non vi è un conflitto: è piuttosto il fermo che lo fa sorgere. Se, invece, si adotta il criterio del procedimento, non si può non riconoscere che il fermo non si accompagna ad alcuna forma contenziosa o semicontenziosa. Se, infine, si vuol seguire il criterio razionale, del rapporto in cui si inserisce, va notato che qui il privato non agisce nell'esercizio di situazioni soggettive sottoposte a funzione>>. Di autotutela "atipica" parla ROFFI, *Osservazioni sul c. d. "fermo amministrativo"*, in *Giur. Ital.*, 1973, parte IV, p. 136. In tal senso infine BARETTONI ARLERI, *Fermo amministrativo e compensazione nell'adempimento delle obbligazioni pecuniarie dello Stato*, in *Scritti sulle fonti normative e altri temi di vario diritto in onore di Vezio Crisafulli*, II, CEDAM, Padova, 1985, p. 37, secondo il quale, invece, si tratterebbe di un potere privilegiato non finalizzato ad alcuna funzione, essendo a suo avviso la norma tipicamente contabile e di marca organizzativa a contenuti puramente interorganici.

[2] La natura cautelativa del fermo è generalmente ammessa da: MOLINARI, *op. cit.*, p. 585 e ss.; CASSESE, *op. cit.*, p. 331 e ss.; ROFFI, *op. cit.*, p. 137 e ss.; GARRI, voce *Fermo amministrativo*, in *Enc. Giur.*, Roma, 1989; MONTEL, in *op. cit.*, p. 299 e ss.

finalità prestabilite nel pubblico interesse, senza la necessità di alcun intervento da parte dell'autorità giudiziaria[3].

Per quanto riguarda poi la sua funzione cautelare, la si rinviene nel fatto che il fermo, permettendo all'Amministrazione di agire in via immediata, per scongiurare il mutamento, in senso negativo, di una situazione, che deve persistere inalterata, per consentire alla medesima di adottare il provvedimento definitivo, diretta espressione dei suoi scopi pubblicistici, garantisce il soddisfacimento del credito tributario[4].

Tuttavia, nonostante tale funzione, ne è derivato un istituto ad autonoma configurazione in quanto non riconducibile ad alcun altro strumento di autotutela, con il quale ha in comune tale funzione, o cautelare, dato che per la sua adozione è sufficiente il solo *fumus boni iuris* e non anche il *periculum in mora*[5].

Infatti, come si evince dall'art. 69 del R.D. n. 2440/1923, il presupposto del fermo è costituito dall'esistenza di una "ragione di credito".

Ora, la non chiara formulazione ha fatto sorgere dubbi interpretativi su cosa si debba intendere per "ragione di credito". Per cui, la generica espressione impiegata dal legislatore ha sollecitato da tempo un'attenta riflessione da parte della dottrina e della giurisprudenza, soprattutto al fine di delineare i precisi contorni di un istituto il cui utilizzo facilmente potrebbe nella pratica prestarsi a forme di abuso a danno del privato.

Secondo l'interpretazione ormai consolidata, con l'espressione "a qualsiasi titolo, ragione di credito", la norma indicherebbe una pretesa creditoria dotata di

---

[3] In tal senso si è espressa la Corte Costituzionale, nella sentenza 19 aprile 1972, n. 67.

[4] In tal senso MOLINARI, *op. cit.*, p. 585 e ss.; CASSESE, *op. cit.*, p. 331 e ss.; ROFFI, *op. cit.*, p. 137 e ss.; GARRI, voce *Fermo amministrativo*, in *Enc. Giur.*, Roma, 1989; MONTEL, in *op. cit.*, p. 299 e ss.

[5] In tal senso in dottrina GIOMI, *Un riesame dell'istituto del fermo amministrativo alla luce dei nuovi principi di diritto e della legislazione vigente*, in *Il diritto dell'economia*, 4, 2003, p. 679 e ss.; in giurisprudenza Cass., 5 marzo 2004, n. 4567, in *Giur. It.*, 2004. 11, 2203, secondo la quale:<<Il fermo amministrativo è un provvedimento che assolve a funzioni di autotutela cautelare, ma dotato di caratteristiche peculiari, funzionali alla soddisfazione del particolare interesse pubblico ad esso sottostante: per questo la sua adozione, secondo quanto contemplato dalla legge, può verificarsi anche in presenza di presupposti meno stringenti rispetto a quelli richiesti per la tutela cautelare classicamente intesa>>.

ragionevole apparenza e fondatezza[6]. Più precisamente, si ritiene che il fermo amministrativo, proprio per la sua natura cautelare ed intrinsecamente provvisoria, possa essere adottato non solo quando il diritto di credito a cautela del quale è disposto sia stato definitivamente accertato, ma anche nei casi in cui il credito sia stato contestato, purché sia ragionevole sostenerne l'esistenza e la non manifesta infondatezza, ovvero se ne prospetti non agevole l'immediata realizzazione[7].

E' dunque sufficiente per l'adozione *secundum legem* del fermo amministrativo che la P.A. vanti una ragione di credito che, tuttavia, non si identifichi né in una mera pretesa creditoria (che potrebbe condurre all'arbitrio)[8] né in un credito certo liquido ed esigibile, ma in una posizione caratterizzata dal *fumus boni iuris* (il convincimento, cioè, di una ragionevole fondatezza del suo diritto di credito). Infatti, ove "ragione di credito" fosse un credito liquido ed esigibile, non vi sarebbe bisogno della sospensione del pagamento, potendosi attuare

---

[6] La dottrina meno recente sembrava, invece, richiedere una semplice affermazione o contestazione da parte dell'Amministrazione di una pretesa creditoria o anche di una semplice aspettativa. In tal senso BENNATI, *Manuale di contabilità di Stato*, Milano, 1972, p. 352 e ss.; MOLINARI, *Il fermo amministrativo*, cit., p. 585 e ss.; INGROSSO, *Diritto finanziario*, Napoli, 1950, p. 646 e ss.; BENTIVENGA, *Contabilità di Stato*, I, Milano, 1970, p. 309 e ss. La dottrina e la giurisprudenza di oggi, invece, richiedono la sussistenza del c.d. *fumus boni iuris* in relazione alla ragione di credito vantata dall'Amministrazione richiedente l'applicazione del fermo. Il requisito della ragionevolezza della pretesa è affermato dalla prevalente dottrina. In tal senso GARRI, *op. cit.*, p. 1 e ss.; MERCURIO, *Procedura del fermo amministrativo. Portata e limiti*, in *il fisco*, 1985, 5554; PACIFICO, *Fermo amministrativo e crediti verso l'Erario. Possibili sviluppi*, in *il fisco*, 1985, 4313. In giurisprudenza, Cass., 19 gennaio 1979, n. 391, in *Rass. Avv. Stato*, 1979, 317; Cons. Stato, 27 febbrario 1998, n. 350, in *Cons. Stato*, 1998, I, 221; TAR Lazio, Sez. III, 14 marzo 1990, n. 410, in *TAR*, 1990, I, 1373. E' tuttavia opportuno ricordare che alcuni Autori parlano piuttosto che di *fumus boni iuris*, della necessità che la pretesa sia basata su di una prova dimostrativa certa e tale da suscitare nell'Amministrazione la convinzione che esiste un motivo sicuro a fondamento del suo diritto di credito verso il privato. In tal senso MOLINARI, *op. cit.*, p. 587; MONTEL, *op. cit.*, p. 302. Non si ritiene invece necessario per l'adozione del fermo amministrativo l'ulteriore presupposto del *periculum in mora* richiesto per la concessione delle altre tipiche misure cautelari. In tal senso Cass., 5 marzo 2004, n. 4567 in banca dati *il fisco on line*. Contrario a tale interpretazione è, invece, LUPI, *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, 1999, 327, secondo il quale, invece, presupposto per l'adozione del fermo è la circostanza che l'erogazione del rimborso pregiudichi le garanzie patrimoniali dell'erario in relazione all'incasso della ragione di credito vantata.

[7] In tal senso Cons. Stato, Sez. IV, 27 febbraio 1998, n. 350, *cit.*; Cons. Stato, Sez. IV, 14 gennaio 1999, n. 23, in *Foro Amm.*, 1999, 40; Cass., 16 giugno 1984, n. 3611, in *Giust. Civ.*, 1984, I, 2766; Comm. Centr., Sez. XXVI, 5 febbraio 1998, n. 485, laddove si precisa che "non è sufficiente, in generale, a giustificare la sospensione di un pagamento dovuto la semplice allegazione di una contropretesa, dovendo quest'ultima, in ogni caso, rivestire carattere di concreta affidabilità ". Inoltre, il Consiglio di Stato (Sez. IV, 3 aprile 1985, n. 123, in *Cons. Stato*, 1985, I, 275) ha affermato che, in sede di controversia circa la legittimità del provvedimento di fermo amministrativo, l'eventuale temerarietà ed arbitrarietà della pretesa creditoria non può essere esclusa per il semplice fatto che l'amministrazione abbia instaurato e continui ad instaurare davanti al giudice competente i giudizi relativi a tale pretesa.

[8] In tal senso CASSESE, *op. cit.*, p. 331.

direttamente la compensazione; ove la pretesa creditoria fosse pura e semplice, invece, essa potrebbe costituire fonte di soprusi.

Prima di passare oltre, un'ultima precisazione, relativa al contenuto della norma esaminata, è opportuna in merito ai soggetti legittimati all'emissione del provvedimento di fermo.

A tal proposito, un'attenta dottrina ha esaminato compiutamente ogni ipotesi problematica contemplata, risolvendo, pressoché unanimemente, la questione dei soggetti legittimati a richiedere il fermo e di quelli obbligati ad eseguirlo e soffermandosi sull'analisi del concetto di amministrazione statale alla luce dell'assetto costituzionale vigente, del suo rapporto con i principi fondamentali dell'unitarietà soggettiva dello stato e della delegazione di funzioni.

L'orientamento dottrinario maggioritario[9] ritiene che soltanto un'amministrazione in senso stretto sia autorizzata a richiedere il fermo amministrativo e soltanto un'altra amministrazione dello Stato in senso stretto sia tenuta ad eseguirlo. In pratica, con tale restrittiva interpretazione, si esclude che lo strumento del fermo possa essere validamente utilizzato al di fuori della compagine statuale, neppure con riguardo agli enti o alle funzioni delegate[10]. Naturalmente, per quel che rileva ai fini del presente lavoro, il fatto che l'Amministrazione finanziaria sia un'Amministrazione statale permette di estendere senza alcuna difficoltà l'applicabilità dell'art. 69 anche alle situazioni di debito aventi origine in rapporti tributari.

Inoltre, in base al contenuto del suddetto articolo, il fermo, stando all'espressione "altre Amministrazioni", si realizza non solo quando il credito tutelato cautelarmene appartiene ad una Amministrazione dello Stato diversa da quella che si accinge a pagare delle somme all'avente diritto (debitore della

---

[9] In tal senso CASSESE, *Il fermo amministrativo: un privilegio della pubblica amministrazione*, nota a Corte cost., 19 aprile 1972, n. 67, in *Giur. Cost.*, 1972, fasc. 1-2, p. 331-337; ROFFI, *Osservazioni sul c.d. "fermo amministrativo"*, in *Giur. Ital.*, p. 127 e ss; BENNATI, *Manuale di contabilità di Stato*, Napoli, 1990; VIGGIANO, *Il cosiddetto fermo amministrativo*, in *Rass. Lavori pubblici*, 1983, fasc. I, p. 41 e ss.

[10] A tal proposito, ROFFI, in *op. cit.*, p. 129 e ss., esamina compiutamente ogni ipotesi di estensione del fermo amministrativo ad amministrazioni diverse da quelle statali, per escluderle radicalmente.

prima Amministrazione), ma anche quando il debito e il credito facciano capo alla stessa Amministrazione.

A questo punto, completata l'analisi della disciplina fornita dall'art. 69 citato, si può passare a valutare l'applicabilità in concreto della norma in materia tributaria, analizzando oltretutto la disciplina fornita in materia dalle norme di settore.

2.1. Il fermo amministrativo in materia tributaria

Come si è avuto modo di dire già in precedenza, l'istituto del fermo, nella sua disciplina generale, è ammesso anche in ambito tributario[11], dato che l'espressione "somme dovute", impiegata nell'art. 69, ricomprende tutte le situazioni di debito di tutte le amministrazioni statali e quindi anche quelle aventi origine in rapporti tributari.

---

[11] In tal senso Cass., 5 marzo 2004, n. 4567, la quale, seppur implicitamente, ammette l'applicabilità del fermo amministrativo ai rapporti tributari anche in fattispecie diverse da quelle in cui la legislazione di settore consente la sospensione dei rimborsi, in quanto conferma una decisione di secondo grado, ancorché il caso di specie non fosse riconducibile né all'ipotesi di cui all'art. 38 bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, né, *ratione temporis*, a quella di cui all'art. 23 del D. Lgs. 18 ottobre 1997, n. 472. In dottrina, condivide tali conclusioni AIUDI, *op. cit.*, p. 836; BASILAVECCHIA, *op. cit.*, p. 247; GINOTTI, *In tema di fermo amministrativo e rimborsi IVA*, in *Giurisprudenza italiana*, 2005, fasc. 2, p. 420.
In senso contrario, invece, in giurisprudenza: Corte di Cassazione, nella pronuncia del 26 giugno 2003, n. 10199, in *Boll. Trib.*, 2003, 1344, nella quale la stessa sezione tributaria della Cassazione ha precisato che <<in merito alla legittimità della sospensione dell'esecuzione del rimborso, in applicazione della disciplina del fermo amministrativo prevista dall'art. 69 del R.D. 18 novembre 1923, n. 2440, deve rilevarsi come l'art. 38 bis del D.P.R. n. 633 del 1972 contempla espressamente un'ipotesi di sospensione dell'esecuzione dei rimborsi, in presenza di contestazioni penali per il reato di cui all'art. 4, comma 1, n. 5 del D.L. 10 luglio 1982, n. 429, convertito nella legge 7 agosto 1982, n. 516. L'esistenza di tale specifica disposizione induce a ritenere che il legislatore, da un lato, abbia implicitamente escluso che la disciplina di fermo amministrativo possa applicarsi all'ipotesi del rimborso di credito IVA, perché altrimenti la citata disposizione sarebbe sostanzialmente priva di utilità, e dall'altro che, anche per la previsione di un sistema di prestazione di garanzie, abbia inteso limitare la sospensione dell'esecuzione del rimborso alla sola ipotesi di contestazione di specifici reati nei confronti del contribuente creditore. Soltanto con l'art. 23 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, non applicabile, *ratione temporis*, alla fattispecie in esame, è stato introdotto il principio generale della sospensione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, dei pagamenti di crediti in favore di contribuenti autori di violazioni finanziarie, o dei soggetti obbligati in solido, raggiunti da atti di contestazione o di irrogazione di sanzioni, ancorché non definitivi>>. Esclude l'applicabilità del fermo amministrativo ai rimborsi Iva in casi diversi da quelli contemplati espressamente dalla normativa di settore e comunque quando il contribuente abbia fornito idonea garanzia fideiussoria, anche la Commissione tributaria centrale in tre decisioni: 19 dicembre 1993, n. 410, Sez. XXVII; 5 febbraio 1998, n. 485, sez. XXVI; 28 aprile 1998, n. 2173, Sez. V, rispettivamente in *Giur. Imp.*, 1994, 151 ed in *Banca dati De Agostini Professionale*. In tal senso in dottrina, FINOCCHIARO, *Minato il principio di <<leale collaborazione>> nei rapporti che legano Fisco e contribuente*, in *Guida al Dir. -Il sole 24 ore*, n. 19, 15 maggio 2004, p. 42.

Tuttavia, tale disciplina, in materia tributaria, va integrata da quella fornita dalle norme di settore.
Ne sono esempi l'art. 38-*bis*, 3° comma del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che conferisce all'Amministrazione il potere di adottare il fermo laddove nei confronti del privato sia pendente un procedimento penale per emissione o utilizzazione di fatture false, ai sensi dell'art. 4, 1° comma, n. 5 del D.L. 10 luglio 1982, n. 429, convertito nella L. 7 agosto 1982, n. 516, oppure l'art. 23 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, con cui si è introdotta la possibilità per l'Amministrazione finanziaria, di sospendere il pagamento di quanto dovuto nei confronti di quei contribuenti che siano stati raggiunti da atti di contestazione o di irrogazione di sanzioni, ancorché non definitivi.

2.1.1. Il fermo in materia di rimborsi Iva

L'ipotesi nella pratica più frequente in cui il pagamento di un credito tributario viene sospeso, a preventiva tutela di una ragione di credito dell'Amministrazione finanziaria, si rinviene in materia di rimborsi IVA e, più precisamente, nell'art. 38-*bis*, 3° comma, D.P.R. n. 633/1972, così come modificato dall'art. 4 del D.L. 27 aprile 1990, n. 90, convertito in L. 26 giugno 1990, n. 165 e, da ultimo, così modificato dall'art. 31, D. Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, che prevede la sospensione dell'esecuzione dei rimborsi IVA fino a concorrenza dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto indicata nelle fatture o in altri documenti illecitamente emessi od utilizzati, fino alla definizione del relativo procedimento penale, nel caso in cui sia stato constatato, nel relativo periodo d'imposta, uno dei reati di cui all'art. 4, comma 1, 5) del D.L. 10 luglio 1982, n. 429, convertito nella L. 7 agosto 1982, n. 516 (emissione di fatture per operazioni inesistenti).
Tale argomento ha costituito oggetto di ampio dibattito sia in giurisprudenza che in dottrina.

Infatti, proprio in materia di rimborsi IVA, regolati dall'art. 38-*bis* del D.P.R. n. 633/1972, nell'ambito della giurisprudenza tributaria di legittimità è dato riscontrare orientamenti discordanti in ordine all'applicabilità dell'istituto del fermo amministrativo disciplinato dall'art. 69 del regolamento di contabilità generale dello Stato.

Tuttavia, da alcune pronunce[12] è emerso l'orientamento secondo il quale l'esistenza della specifica disposizione dell'art. 38-*bis* dovrebbe far ritenere che il legislatore, da un lato, abbia implicitamente escluso l'applicabilità della disciplina del fermo amministrativo in materia di rimborso di credito IVA e, dall'altro, che abbia inteso limitare la sospensione del rimborso alla sola ipotesi di contestazione di specifici reati nei confronti del contribuente.

In dottrina[13], invece, si rileva come il diritto al rimborso IVA, pur avendo la struttura e la disciplina proprie di un vero e proprio diritto di credito, possieda una natura del tutto particolare. Esso non si collega né all'esistenza di un indebito pagamento, né a rapporti contrattuali o pubblicistici tra privato ed Amministrazione[14], ma rappresenta soltanto l'eccedenza risultante dal complesso delle operazioni commerciali poste in essere dal soggetto passivo nei confronti di altri soggetti di imposta o del consumatore finale. Secondo l'Autore, pertanto, la richiesta di rimborso IVA soltanto formalmente si porrebbe come debito dello Stato verso il contribuente, derivando in realtà dal corretto esercizio della detrazione. Di conseguenza, vengono sollevate forti perplessità in ordine all'applicazione del fermo al rimborso IVA, essendo le somme dovute già in qualche modo riservate al contribuente, che ha titolo per acquisirle proprio in virtù del peculiare meccanismo applicativo del tributo.

---

[12] Cass., Sez. Trib., 26 giugno 2003, n. 10199, in *Boll. Trib.*, 2003, 1344 e Cass., Sez. Trib., 26 aprile 2004, n. 7952, in *Boll. Trib.*, 2004, p. 864.

[13] In particolare BASILAVECCHIA, in *op. cit.*, p. 250 e ss.

[14] Sull'inesistenza di una pregressa fattispecie di indebito pagamento nelle ipotesi di rimborso IVA, e sul collegamento di esse alle modalità di applicazione del tributo, si vedano RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002, p. 393 e TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, p. 41 e ss., il quale distingue tra "credito di rimborso" e "credito di restituzione".

Tuttavia, la differenza che si coglie tra questa disciplina e quella prevista nell'art. 69 è che, nel 3° comma dell'art. 38-*bis*, la sospensione non è rimessa alla discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria, in quanto essa è prevista nel caso sia contestato il reato di cui all'art. 4, comma 1, n. 5 del D.L. 10 giugno 1982, n. 429, convertito nella legge 7 agosto 1982, n. 516, per emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti in tutto o in parte inesistenti, o recanti l'indicazione dei corrispettivi o dell'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero per emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti recanti l'indicazione di nomi diversi da quelli veri, in modo che ne risulti impedita l'identificazione dei soggetti cui si riferiscono. Trattasi, come autorevole dottrina[15] ha sostenuto, di sospensione *ope legis*, che opera fino alla definizione del relativo procedimento penale all'uopo instaurato e nei limiti corrispondenti all'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto indicata sui documenti fiscali di cui è controversia. In questi casi, inoltre, l'esecuzione dei rimborsi è sospesa, fino a concorrenza dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto indicata nelle fatture o in altri documenti illecitamente emessi od utilizzati, in attesa della definizione del relativo procedimento penale.

Non cambia, invece, rispetto alla disciplina generale di cui all'art. 69, la funzione cautelare cui assolve l'istituto. Infatti, con l'art. 38-*bis*, comma 3°, il legislatore tributario ha sollevato l'amministrazione finanziaria dal rischio di un rimborso che, compiute le formalità di accertamento, potrebbe risultare effettuato senza il dovuto presupposto di merito.

Da quanto detto, la conclusione che se ne può trarre, in tutta coerenza con giurisprudenza[16] e dottrina citata[17], è che il 3° comma dell'art. 38-*bis* va a restringere l'ambito di applicazione dell'art. 69. Infatti, esso esclude

---

[15] FERRO, *Rimborsi IVA e fermo amministrativo alla luce del D. L. 28 dicembre 1989*, n. 414, in "*il fisco*", n. 6, 1990, p. 821; AURELI, *Ribadita l'illegittimità del fermo amministrativo in tema di rimborsi accelerati IVA*, in "*il fisco*", n. 28, 1993, p. 7892.

[16] In tal senso Cass., Sez. Trib., 26 giugno 2003, n. 10199, in *Boll. Trib.*, 2003, 1344 e Cass., Sez. Trib., 26 aprile 2004, n. 7952, in *Boll. Trib.*, 2004, p. 864.

[17] BASILAVECCHIA, op. cit., p. 250 e ss.

l'applicabilità dell'istituto del fermo amministrativo in materia di rimborsi IVA, dato che, per le esposte ragioni espresse in merito dalla dottrina, solo formalmente si può parlare della richiesta di rimborso IVA come di un debito dello Stato verso il contribuente. Inoltre, limita tale applicabilità alla sola ipotesi di contestazione di specifici reati nei confronti del contribuente. Oltretutto, come anche la giurisprudenza ha sostenuto, se così non fosse, la norma non avrebbe ragione di esistere.

2.1.2. Il fermo nella disciplina delle sanzioni tributarie

L'istituto regolato all'art. 23 del D. Lgs. n. 472 del 1997[18], rubricato "sospensione dei rimborsi e compensazione", rappresenta, invece, l'ipotesi di sospensione dei rimborsi che si ha nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria sospenda un rimborso nei confronti di un soggetto o di più soggetti obbligati in solido[19], che si siano resi autori di violazioni, loro notificate per mezzo di atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni.

Più precisamente, tale istituto è sinteticamente definito come "una particolare applicazione del fermo amministrativo in materia specificamente tributaria" [20].

---

[18] Art. 23, Sospensione dei rimborsi e compensazione:
<<Nei casi in cui l'autore della violazione o i soggetti obbligati in solido, vantano un credito nei con fronti dell'amministrazione finanziaria, il pagamento può essere sospeso se è stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione, ancorché non definitivo. La sospensione opera nei limiti della somma risultante dall'atto o dalla decisione della commissione tributaria ovvero dalla decisione di altro organo.
In presenza di provvedimento definitivo, l'ufficio competente per il rimborso pronuncia la compensazione del debito.
I provvedimenti di cui ai commi 1 e 2, che devono essere notificati all'autore della violazione e ai soggetti obbligati in solido, sono impugnabili avanti alla commissione tributaria, che può disporne la sospensione ai sensi dell'articolo 47 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.
Se non sussiste giurisdizione delle commissioni tributarie, è ammessa azione avanti al tribunale, cui è rimesso il potere di sospensione>>.

[19] L'attuale disposizione normativa è frutto di un aggiustamento della prima formulazione attuato, con effetto dal 1° aprile 1998,dall'art. 2, comma 1, lettera *m)* del D. Lgs. 5 giugno 1998, n. 203. In origine, al posto delle parole "i soggetti obbligati in solido" stava la locuzione "i soggetti obbligati ai sensi dell'art. 11, comma I". La recente modifica ricalca ancor più fedelmente il tenore dell'art. 24 dello schema di decreto legislativo per la riforma delle sanzioni tributarie non penali il quale faceva riferimento agli "obbligati solidali". La legge delega 23 dicembre 1996, n. 662, all'art. 3,comma 133, lett. p) si limitava ad indicare, tra i criteri direttivi, la necessità dell'introduzione di una "disciplina organica della sospensione dei rimborsi dovuti dall'amministrazione delle finanze e della compensazione con i crediti di questa".

[20] La definizione si ritrova in RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002, p. 388.

La norma del decreto di riforma sarebbe, dunque, modellata sullo strumento giuridico di risalente concezione disciplinato all'art. 69 del R.D. 18 novembre 1923, n. 2440.

Al riguardo, però, è opportuno sottolineare come in dottrina si siano contrapposte due tendenze. Una che considera la disciplina di cui all'art. 23 citato applicabile non solo alle sanzioni, ma anche alle imposte in quanto la sua tipicità e tassatività renderebbero non più applicabile il fermo amministrativo disciplinato dall'art. 69 del R.D. n. 2440/1923[21]; l'altra, invece, che considera tale disciplina specifica per le sanzioni[22].

Tuttavia, a prescindere da queste contrapposte tendenze sulle quali si tornerà più avanti, dalla lettura dell'art. 23 D. Lgs. n. 472/1997 si desumono importanti differenze tra la figura ivi disciplinata e la figura generale di fermo amministrativo contemplata nella legge di contabilità dello Stato.

In primo luogo, il fermo di cui all'art. 69 del R.D. n. 2440 del 1923 è costruito come un ordine che un'amministrazione, che riveste la posizione di potenziale creditrice di un privato, rivolge ad altra amministrazione, invece debitrice effettiva del medesimo soggetto, affinché quest'ultima sospenda il pagamento dovuto. Dal lato pubblico, dunque, si evidenzia una relazione bilaterale ed interna, atteso che l'amministrazione creditrice può anche non essere la stessa che si ritrova in debito. Al contrario, nel caso dell'alt. 23, ai sensi del comma 1°, secondo il quale <<Nei casi in cui l'autore della violazione o i soggetti obbligati in solido, vantano un credito nei confronti dell'amministrazione finanziaria, il pagamento può essere sospeso se è stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione, ancorché non definitivo>>, sul versante pubblico sta solo l'amministrazione finanziaria la quale ricopre al tempo stesso il ruolo di creditrice per le sanzioni e debitrice per altro titolo[23].

---

[21] V. ad esempio TRIVELLIN, *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, a cura di Moschetti e Tosi, Padova, p. 756.

[22] In tal senso GIRELLI, *op. cit.*, p. 344.

[23] Ed è proprio in base a tali considerazioni che taluno (TRIVELLIN, *op. cit.*, p. 729) ha ritenuto che lo strumento disciplinato all'art. 23 è costruito in piena analogia al cosiddetto "fermo su se stesso".

In più, il presupposto che legittima l'ordine di sospensione, *ex* art. 69, è espressamente definito come "ragione di credito", mentre questa locuzione non si rinviene all'art. 23, ove, invece si precisa che la pretesa dell'amministrazione finanziaria deve essere almeno formalizzata in un atto del procedimento e, segnatamente, nell'atto di irrogazione ovvero di una pronuncia giurisdizionale favorevole al Fisco. Ne deriva che quel titolo di apparente fondatezza della pretesa pubblica, di cui all'art. 69 citato, nella disposizione fiscale in commento, viene tipicizzato e procedimentalizzato allo scopo di fissare i presupposti specifici e tassativi della sospensione[24].

Ancora, nella disciplina dettata per il fermo amministrativo non si reperisce cenno alcuno al rapporto anche quantitativo che deve sussistere tra importi che si assumono dovuti dal privato e somme di cui quest'ultimo sia creditore (le quali potrebbero, dunque, in teoria essere pure maggiori), mentre la sospensione di cui all'art. 23 è destinata ad operare soltanto fino al limite massimo della coincidenza tra ammontare del debito per sanzioni e del credito per rimborso. Il precetto fiscale, infatti, dispone, sempre al comma 1°, che <<La sospensione opera nei limiti della somma risultante dall'atto o dalla decisione della commissione tributaria ovvero dalla decisione di altro organo>>.

A riguardo, attenta dottrina[25] ha sul punto fatto tesoro soprattutto delle indicazioni giurisprudenziali che, integrando sul piano interpretativo il dato normativo sul fermo, richiedevano se non la corrispondenza, quanto meno la rigorosa proporzione tra importo del credito sterilizzato ed ammontare della pretesa opposta, in modo che lo strumento cautelare non divenisse manifestamente incongruo per eccesso rispetto alle ragioni pubbliche che mirava a garantire[26].

---

[24] In tal senso TRIVELLIN, *op. cit.*, p. 734.

[25] TRIVELLIN, *op. cit.*, p. 727.

[26] Per evitare che lo strumento cautelare del fermo potesse risultare eccessivamente e manifestamente incongrua rispetto alla misura delle ragioni di credito vantate dall'Amministrazione si è, infatti, diffusa un'interpretazione della disposizione dell'art. 69 tale da condizionarne l'adozione ad una preventiva verifica di proporzionalità tra il credito dell'Amministrazione richiedente ed il credito del privato oggetto di sospensione. In tal senso, si vedano in giurisprudenza Cass. Civ., Sez. 1, 22 dicembre 1971, n. 391, in *Mass. Giust. civ.*, 1979, 179; Cons. Stato, Sez. VI, 22dicembre 1970, n. 834, in *Cons. St.*, 1970, I, 2332; Cons. Stato, Sez. IV, 28 dicembre 1996,n. 1333. in

Dal punto di vista della natura, tuttavia, può dirsi che lo strumento previsto dall'alt. 23 appare come una specificazione del potere di fermo già riconosciuto *ex* art. 69, di cui condivide la *ratio* cautelare finalizzata a garantire la soddisfazione di ragioni di credito dell'amministrazione.

Inoltre, come si evince poi dall'art. 23, comma 1°, la misura in esame "può", e non "deve" essere impiegata allorché si realizzino i relativi presupposti, sicché il suo utilizzo è essenzialmente facoltativo[27]. Perciò è possibile affermare che la figura introdotta dall'art. 23 è caratterizzata dalla discrezionalità così come quella introdotta dall'art. 69 del RD n. 2440 del 1923.

Tuttavia, dato che la sospensione fiscale è destinata ad operare fino al limite massimo della corrispondenza tra ammontare del debito di parte pubblica e somma risultante dall'atto di contestazione, di irrogazione, ovvero dalla decisione giurisdizionale, non pare esservi ragione per richiedere una motivazione specifica sul punto della proporzionalità tra debito paralizzato e credito per sanzioni, motivazione invece necessaria, per il fermo disposto ai sensi dell'art. 69 citato, in quanto, in assenza di limite, consente al destinatario del provvedimento di valutare l'adeguatezza del provvedimento stesso allo scopo perseguito e, conseguentemente, se è il caso, di proporre impugnazione.

Mentre, sebbene possa sembrare anche non necessaria l'illustrazione logico giuridica delle ragioni a sostegno della pretesa dell'amministrazione, e ciò perché questa già dovrebbe essere compiutamente offerta negli atti prescritti dal procedimento di sospensione, questa conclusione in concreto comporta alcune difficoltà. Si legge, infatti, al secondo comma dell'art. 16, del D. Lgs. n. 472/1997, che la contestazione deve contenere, a pena di nullità, l'indicazione dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicabili e dei criteri di quantificazione della pena pecuniaria, ed all'art. 17,

---

Nuovo dir., 1997, II, 637 con nota di Palatiello; TAR Lazio, Sez. I, 10 febbraio 1987. n. 287, in *Foro amm.*, 1987, II, 1907.

[27] In tal senso si è pure espressa la circolare Min. delle finanze, Dip. Ent., Dir. centr. Accertamento e programmazione del 10 luglio 1998, n. 180/E/98/110100, emessa a chiarimento del D.Lgs. 472 del 1997 di riforma del sistema sanzionatorio tributario amministrativo.

del D. Lgs. appena citato, che l'irrogazione immediata può essere effettuata con atto contestuale all'avviso di accertamento, purché motivato, sempre a pena di nullità. E ciò dovrebbe, dunque, implicare che al tempo della notifica del provvedimento di sospensione di cui all’art. 23 le ragioni e le pretese dell’amministrazione per sanzioni dovrebbero essere già adeguatamente argomentate e sufficientemente note anche al contribuente. Tuttavia, questa conclusione potrebbe nascondere una rilevante problematica processuale che, se non risolta e chiarita, rischia di rendere forse ancor più pregiudizievole per il contribuente l’istituto di nuova introduzione rispetto a quello di concezione più risalente.

Invero, se l’atto di sospensiva fiscale non deve fornire motivazione riguardo alla proporzionalità ed alla ragione di credito dell’amministrazione, consegue che esso si presenta come un provvedimento nella sostanza assai conciso in cui si dà conto dell'esistenza di una contestazione od irrogazione (tralasciando il caso della sentenza) e della presenza di un “controcredito” del privato il cui adempimento deve essere arrestato.

Si potrebbe allora pensare che, allorquando il contribuente impugna un tal genere di atto, non possa far altro che investire il giudice del vaglio dei presupposti formali della sospensione, vale a dire, appunto, della notifica di un atto di contestazione o di irrogazione e della titolarità di un credito annoverabile tra quelli suscettibili di essere bloccati per iniziativa del Fisco, con il risultato che, per un verso, basterebbe ad esempio un atto di contestazione, anche assai fragile negli assunti, inattendibile ed immotivato, a legittimare la paralisi dei crediti da rimborso e, per altro verso, che si determinerebbe una riduzione della tutela giurisdizionale avverso il provvedimento cautelare per la circostanza che il giudice investito dell’impugnazione dovrebbe limitarsi soltanto al riscontro dei presupposti procedimentali di validità.

A questo fine sembrano ipotizzabili due soluzioni: o si ritiene, integrando con l'interpretazione il dato normativo, che il provvedimento di fermo disposto ai

sensi dell'art. 23 debba contenere un riferimento, eventualmente nella forma della motivazione *per relationem* o del rinvio, alla contestazione, all'irrogazione od alla sentenza; oppure si pensa che il contribuente, qualora voglia investire la commissione tributaria del sindacato sui fondamenti sostanziali della sospensione, abbia anche l'onere di allegare al ricorso in impugnazione non soltanto il fermo, ma anche l'atto procedimentale (contestazione, irrogazione, sentenza) che ha determinato l'adozione dello stesso.

In più è da ritenere che, come atto discrezionale, la sospensione, *ex* art. 23, debba fornire motivazione specifica e sufficiente in ordine alle ragioni che hanno indotto l'amministrazione alla scelta della misura del fermo tra le altre salvaguardie a disposizione, dando così conto delle giustificazioni della compressione degli interessi secondari della sfera privata (per esempio la mancanza di rischi di illiquidità ed insolvenza ed il minor impatto dell'opzione sul mercato del credito cui il contribuente facesse accesso), pena la violazione della legge (L. n. 241 del 1990), nonché l'emersione di possibili profili di eccesso di potere.

In definitiva, stante le descritte differenze di disciplina, tra la previsione dell'art. 23 del D. Lgs. n. 472/1997 e la figura del fermo amministrativo contemplata dal R.D. n. 2440/1923, alcuni Autori hanno ritenuto che l'analitica disposizione dell'art. 23 varrebbe a connotare in termini di tipicità, se non addirittura di tassatività, le ipotesi di adottabilità dell'istituto all'interno del diritto tributario[28]. Questo perché essi ritengono che il legislatore, con questa previsione normativa, abbia inteso scientemente recuperare, rielaborandole e riadattandole, talune conclusioni cui dottrina e giurisprudenza erano nel tempo approdate con riguardo al fermo previsto dalla legge di contabilità generale, anche al fine di circondare di talune limitazioni uno strumento giuridico che reca in sé i connotati di un'eccessiva e troppo manifesta soggezione del privato ai pubblici poteri ed alla supremazia statuale.

[28] In questi termini, TRIVELLIN, *op. cit.*, p. 756.

Questa soluzione però, per i motivi già in precedenza espressi a proposito dell'applicabilità generalizzata del fermo amministrativo di cui all'art. 69 del R.D. n. 2440/1923 a tutti i rapporti intercorrenti tra Pubblica Amministrazione e cittadino, non appare condivisibile, perché porterebbe ad escludere l'applicazione del fermo e la conseguente tutela cautelare concessa all'Amministrazione per tutti i debiti pecuniari del contribuente che non derivino dalla contestazione di sanzioni tributarie.

La collocazione della disciplina del fermo amministrativo all'interno della legge di contabilità generale dello Stato sembra, infatti, consentirne un'applicazione generalizzata a tutti i rapporti obbligatori coinvolgenti un'Amministrazione dello Stato, con l'esclusione però di quei rapporti per i quali lo stesso legislatore abbia introdotto una disciplina specifica.

Più condivisibile appare dunque asserire che in relazione ai debiti pecuniari derivanti dal procedimento di attuazione del tributo continuerà ad operare la figura generale di fermo amministrativo di cui all'art. 69 della legge di contabilità di Stato, mentre per il debito da sanzione tributaria amministrativa troverà applicazione, dove ne ricorrano i presupposti, la disciplina particolare dettata dall'art. 23 del D. Lgs. n. 472/1997. Tutt'al più, come rilevato da alcuni Autori, dalla norma in esame sarà possibile ricavare talune regole procedimentali e taluni limiti, per l'adozione di un provvedimento di fermo amministrativo in materia tributaria, suscettibili di essere estesi in via analogica anche al di là della ristretta area dei debiti per sanzioni amministrative[29], con ciò integrando la disciplina generale di cui all'art. 69 del R.D.

[29]Secondo FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 1999, p. 348, la disciplina dettata dall'art. 23 conterebbe principi generali da applicare, analogicamente, in tutte le ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria intenda sospendere un rimborso vantando crediti non per sanzioni ma, in generale, per tributi. In altri termini, le disposizioni introdotte in materia di sanzioni completerebbero la lacunosa regolamentazione del fermo amministrativo di cui all'art. 69 del R.D. n. 2440/1923 e consentirebbero di superare i dubbi di legittimità costituzionale sollevati in relazione a tale ultima norma. Favorevole ad individuare nell'art. 23 del D. Lgs. n. 472/1997 le modalità operative del fermo amministrativo in materia tributaria è anche FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 615. Del resto, si è visto come la tendenziale corrispondenza tra la misura del credito dell'Amministrazione e quella del controcredito del contribuente, la necessità che la pretesa della prima sia stata formalizzata in un atto notificato al secondo e la possibilità, infine, per quest'ultimo di rivolgersi alle

3. La funzione strumentale del fermo rispetto alla compensazione

A questo punto, visto in che modo le norme di settore integrano la disciplina generale dell'istituto del fermo amministrativo, prevista dall'art. 69 del R.D. sopra citato, si può passare ad analizzare quella che è in concreto l'operatività dell'istituto da queste configurato rispetto alla compensazione.

Al riguardo, la prevalente dottrina ha sostenuto la strumentalità del fermo amministrativo rispetto all'operare della compensazione fra debiti e crediti dello Stato[30], in quanto in questo modo si realizza un sostanziale snellimento delle operazioni amministrative. Oltretutto, l'autonomia del fermo, rispetto al provvedimento definitivo, non ne cancella la sua strumentalità, ma ne evidenzia le sue funzioni cautelari[31] e di protezione immediata verso situazioni potenzialmente lesive che, se non bloccate, potrebbero sfociare in un danno.

Più precisamente, secondo parte di questa dottrina[32], riconoscere la strumentalità di un provvedimento implica il considerare quel provvedimento come inserito in una struttura più ampia, destinata a raggiungere scopi che vanno oltre quello perseguito dal provvedimento medesimo, ma che senza quest'ultimo non possono agevolmente essere realizzati.

Commissioni tributarie per ottenere tutela a fronte di un provvedimento illegittimo rappresentino ormai conclusioni alle quali sembra essere pervenuta la più attenta dottrina di diritto tributario.

[30] In tal senso CASSESE, *op. cit.*, p. 331; ROFFI, *op. cit.*, p. 136. In senso contrario, invece, altra dottrina (MONTEL, voce "*Fermo amministrativo*", in *Digesto delle Discipline Pubblicistiche*, Torino, 1991, p. 303) negava la diretta preordinazione del fermo amministrativo alla compensazione legale dei crediti e debiti dello Stato, facendo leva sull'analisi dei principi presenti in materia contabile, in quanto, per il principio dell'integrità operativa, ogni entrata dello stato deve essere integralmente versata nelle casse statali ed, inoltre, gli agenti di riscossione dello stato non possono ricevere, in conto dei debiti verso lo Stato, nessun titolo di credito diverso dal denaro effettivo, dai vaglia cambiari e dagli assegni circolari. Quindi, secondo tale dottrina, sarebbe più corretto parlare non di compensazione, ma di conguaglio, che si effettua mediante preventiva emissione di regolare mandato di pagamento e di corrispondente reversale d'introito.

[31] Sulla funzione cautelare del fermo si sono espressi ROFFI, *op. cit.*, p. 138 e ss.; CASSESE, *op. cit.*, p. 331 e ss.; MOLINARI, *op. cit.*, p. 585 e ss.; GARRI, *op. cit.*, p. 1 e ss.; GRANELLI, *Il fermo amministrativo in materia tributaria*, in "*Diritto e pratica tributaria*", n. 4/1985, p. I, p. 897 e ss.; BARETTONI ARLERI, *op. cit.*, p. 35 e ss.; BASILAVECCHIA, *op. cit.*, p. 239; LUPI, *Diritto tributario, Parte generale*, Milano, 2007, p. 250; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Padova, 1999, p. 654 e ss.; GRASSI, *Natura giuridica del "fermo amministrativo" dei rimborsi di imposte e problemi di giurisdizione: l'effettività della tutela del contribuente*, in "*il fisco*" , n. 1, 3 gennaio 2005, p. 19 e ss. In tal senso anche Cass., 7 marzo 1983, n. 1673, in *Rep. Giur. it.*, 1983.

[32] In tal senso ROFFI, *op. cit.*, p. 131.

Tale interpretazione, inoltre, appare supportata anche dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale, con l'espressa affermazione che il fermo ha lo scopo di assicurare la realizzazione dei fini cui è rivolto l'*iter* amministrativo procedimentale, necessariamente complesso[33].

La stessa Corte, infatti, nel considerare il fermo come un atto amministrativo inserito in un procedimento complesso, se da un lato, esplicitamente, ne evidenzia la sua strumentalità nei confronti dell'intero *iter*, dall'altro, implicitamente, fa salva la sua autonomia strutturale, dal momento che viene espressamente posto soltanto un limite di scopo (costituito dal perseguimento del fine pubblico) al fermo amministrativo, ma non anche un limite di autonoma configurazione[34].

Da tali considerazioni, si può dunque dedurre per via interpretativa che fermo amministrativo e compensazione non si pongono in un rapporto di rigida alternatività, pur trattandosi di istituti aventi origine da settori differenti del diritto ed aventi presupposti ed effetti diversi, rappresentando il primo una misura cautelare avente l'effetto di sospendere il pagamento di un credito, l'altra una modalità di estinzione dell'obbligazione diversa dall'adempimento, bensì di strumentalità.

Più precisamente, tale strumentalità del fermo rispetto alla compensazione si rinviene nel fatto che questo, essendo un provvedimento cautelare, oltre a presentare il carattere della temporaneità, perché produce i suoi effetti solo fino a quando non interviene il provvedimento definitivo, permette, con la sospensione, l'anticipazione degli effetti compensativi quando ancora non ne ricorrano i presupposti.

Queste asserzioni non possono che rivelarsi fondate, se si va poi ad analizzare in concreto, sulla base della disciplina fornita dall'art. 69 citato, in che modo il fermo amministrativo operi rispetto alla compensazione.

---

[33] Espressamente Corte cost., 19 aprile 1972, n. 67, *cit.*, p. 336.

[34] Di avviso simile anche Cass. ss. uu. 4 novembre 2002, n. 15382; Cass. ss. uu. 29 luglio 1998, n. 7414, ma anche Cons. Stato, VI, 23 ottobre 2001, n. 6179, in sito internet *www.giustizia-amminisrativa.it.*

A tale scopo, si è detto in precedenza che il fermo amministrativo ha effetti limitati nel tempo ed è preordinato ad un provvedimento definitivo. Tale provvedimento, genericamente inteso, può determinare: la revoca del fermo, ove si dimostri insussistente, ovvero sia soddisfatta, per adempimento del privato, la "ragione di credito" dell'Amministrazione; l'ordinativo per la somma dovuta dallo Stato e da compensare ai sensi dell'art. 1241 c.c., ove la ragione anzidetta sia divenuta credito certo, liquido ed esigibile. Infatti, ai sensi dell'art. 63, comma 1°, lett. d), l. cont. di St., mediante ordinativi sulle tesorerie, emessi dalle amministrazioni centrali, con la procedura di cui all'art. 55[35], vengono disposti pagamenti per le somme dovute dallo Stato e da compensare, ai termini degli articoli 1241 e 1242 del codice civile.

Più precisamente, secondo la giurisprudenza del Consiglio di Stato[36], che si è pronunciata sul punto, la compensazione tra crediti e debiti, liquidi ed esigibili, nei confronti della Pubblica Amministrazione, si configura come un conguaglio e si effettua mediante preventiva emissione di regolare mandato e di corrispondente reversale d'introito.

---

[35] L'art. 55 della l. cont. di St. così dispone: <<Gli uffici amministrativi centrali, per il pagamento delle somme dovute dallo Stato, emettono a favore dei singoli creditori sull'istituto incaricato del servizio di tesoreria, assegni esigibili presso lo stabilimento dell'istituto medesimo in essi indicato.
Gli assegni sono firmati dal ministro o dai funzionari da lui delegati ed inviati alla ragioneria insieme ai documenti giustificativi.
Il direttore capo della ragioneria verifica la documentazione e la liquidazione della spesa, accerta che la spesa sia regolarmente imputata al conto della competenza od a quello dei residui e che vi siano disponibili i fondi sul relativo capitolo del bilancio, e, quando nulla trovi da osservare, appone il visto sugli assegni e li trasmette, con i documenti giustificativi, alla Corte dei conti o al funzionario da essa all'uopo distaccato presso la ragioneria stessa.
La Corte o il suo funzionario, appone il visto sugli assegni riconosciuti regolari e li spedisce agli uffici incaricati di consegnarli ai creditori, fatta eccezione per quelli intestati a titolari residenti in Roma, i quali vengono restituiti all'ufficio amministrativo emittente, che provvede alla consegna direttamente.
La consegna ha luogo contro rilascio di ricevuta, da unirsi alla matrice, ed estingue il debito per cui l'assegno venne emesso. Al debito estinto si sostituisce quello derivante dall'assegno stesso.
Se il creditore non sa o non può scrivere, la ricevuta sarà data nei modi indicati al secondo comma del successivo articolo 67.
Per gli assegni emessi a favore di agenti della riscossione, di corpi morali o stabilimenti, la ricevuta è staccata dal bollettario stabilito per le entrate delle rispettive amministrazioni.
Il regolamento determina entro quali limiti e con quali condizioni e modalità gli assegni, a richiesta del creditore, possano essere loro inviati a mezzo della posta.
Gli assegni sono emessi per l'importo netto; la regolazione delle somme trattenute si effettua a periodi prestabiliti mediante gli ordinativi di cui all'art. 63>>.

[36] Consiglio di Stato, 26 aprile 1958, n. 272.

Se ne deduce che la compensazione, quindi, non avviene *ab origine*, perché differente è la consistenza delle ragioni creditorie contrapposte: dotate di notevole certezza, quelle del privato, sorrette solo da una valutazione probabilistica, quelle dell'Amministrazione.

Essa, piuttosto, è la conseguenza della fondatezza della "ragione di credito" a garanzia della quale il fermo è disposto e si attua, per il principio della chiarezza e veridicità dei conti pubblici, evidenziando nel dispositivo non il risultato, ma tutta l'operazione di compensazione con la quale il debito viene estinto con il credito accertato[37].

Infatti, laddove la pretesa creditoria fosse certa, non vi sarebbero ostacoli all'operatività della compensazione legale a fronte dell'opposizione della stessa da parte della Pubblica Amministrazione[38].

Queste considerazioni, dunque, permettono di dimostrare come, in assenza di un valido titolo esecutivo, che quindi renda tale la pretesa creditoria della Pubblica Amministrazione, il fermo non solo assolve ad una funzione strumentale rispetto alla compensazione, dato che consente di anticipare gli effetti definitivi della compensazione al momento in cui è disposto il fermo, ma anche ad una funzione cautelare, dato che, oltre ad impedire la mora del debitore Pubblica Amministrazione, garantisce il suo diritto di credito non ancora certo.

Se questa, però, è la conclusione alla quale si giunge per via interpretativa sulla base della sola disciplina generale, fornita dall'art. 69 del R.D. n. 2440/1923, non si può non tener conto della disciplina successiva. Cioè di quella introdotta, nel corso degli anni successivi, in materia tributaria dalle norme di settore agli artt. 38-*bis*, 3° comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e 23 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, che va ad integrare quella generale di cui all'art. 69 citato.

---

[37] In tal senso GARRI, *op cit.*, p. 2.

[38] In tal senso MESSINA, *La compensazione volontaria*, in *Autorità e consenso nel diritto tributario*, a cura di La Rosa, Milano, 2007, p. 73.

Più precisamente, si è avuto modo di rilevare che, con l'introduzione dell'art. 38-*bis*, 3° comma, D.P.R. n. 633/1972, limitatamente all'ipotesi in questo contemplata, il legislatore ha conferito all'Amministrazione Finanziaria un potere di sospensione non più discrezionale, ma *ope legis*, in base al quale emettere un provvedimento di fermo, non questa volta in attesa di un generico provvedimento definitivo, bensì della sentenza penale con la quale si accerta l'esistenza o meno del reato da cui deriva la pretesa creditoria dell'Amministrazione Finanziaria a garanzia della quale il fermo amministrativo viene disposto.

Quindi, ne deriva che con questa disposizione il legislatore tributario ha innanzitutto, per le ragioni già in precedenza esposte, voluto restringere l'ambito di applicazione del fermo amministrativo, *ex* art. 69, escludendone i rimborsi IVA. In secondo luogo, prescrivendo la sospensione obbligatoria fino alla definizione del relativo procedimento penale che accerti la sussistenza del reato di cui all'art. 4, comma 1, 5) del D.L. 10 luglio 1982, n. 429, convertito nella L. 7 agosto 1982, n. 516 (emissione di fatture per operazioni inesistenti), ha confermato, seppur sempre in via interpretativa, l'esistenza tra fermo e compensazione di quello che in precedenza si è detto essere un rapporto di strumentalità.

A ben vedere, infatti, la sentenza, che attesta la sussistenza del reato in questione, rendendo il credito dell'Amministrazione finanziaria certo, costituisce valido titolo affinché l'ufficio competente per il rimborso proceda alla compensazione ai sensi dell'art. 1241 c.c. La strumentalità tuttavia, come già opportunamente sottolineato, viene fatta dipendere dalla natura cautelare del fermo, in quanto consente di anticipare gli effetti compensativi quando ancora il credito dell'Amministrazione non è certo.

Con l'art. 23 del D. Lgs. n. 472/1997 è stata, invece, introdotta, per la prima volta in un'unica norma una disciplina applicabile, per esplicita previsione normativa, ad entrambi gli istituti del fermo amministrativo e della

compensazione, laddove al comma 2, è prescritto che: <<In presenza di provvedimento definitivo, l'ufficio competente per il rimborso pronuncia la compensazione del debito>>.

Più precisamente, sapendo che per sua natura il fermo è temporaneo e provvisorio, esso è destinato a risolversi nella revoca ovvero nella compensazione.

La revoca deve essere disposta allorché il contribuente od il coobbligato solidale adempiano direttamente all'obbligazione per sanzioni, ovvero nell'ipotesi in cui l'avviso di irrogazione sia definitivamente annullato in sede giudiziale (l'annullamento parziale implicherà, invece, parziale riduzione del fermo), mentre la compensazione avrà luogo nel caso in cui il provvedimento che applica la sanzione pecuniaria divenga inoppugnabile, oppure passi in giudicato la sentenza che rigetta il ricorso del contribuente avverso di esso.

Tuttavia, anche in questo caso, nonostante la sospensione non sia disposta a fronte di una "ragione di credito", ma di un atto di contestazione o di irrogazione notificato al contribuente, l'adozione del fermo consentirà di anticipare, pur in mancanza di un credito certo, gli effetti definitivi della compensazione, con tutte le garanzie ad esso sottese.

La compensazione appare, dunque, come una tipica modalità estintiva del credito fiscale per sanzioni, i cui effetti compensativi nel caso di specie saranno anticipati al momento in cui il fermo è disposto.

Ciò, dunque, non fa che confermare anche in questo caso quella che è la conclusione cui si è giunti in precedenza, secondo la quale esiste un rapporto di strumentalità tra fermo e compensazione, istituti che oltretutto nell'art. 23 per la prima volta costituiscono oggetto di un'unica norma.

Detto questo, ulteriori considerazioni possono essere svolte, alla luce delle novità introdotte dalla Legge finanziaria 2007.

A tal fine, dunque, è necessario soffermarsi su quella che è la disciplina introdotta dalla legge citata e più precisamente sull'art. 2, comma 9 e 13, del D.L. n. 262/2006.

4. Il fermo amministrativo nella disciplina introdotta dalla Legge Finanziaria 2007

La disciplina, introdotta dagli artt. 48-*bis* e 28-*ter*, entrambi contenuti dall'art. 2, ma rispettivamente al comma 9 e 13, del D.L. n. 262/2006, convertito dalla Legge finanziaria 2007, va ad integrare, in materia tributaria, la disciplina sul fermo, nel caso del 48-*bis*, ed anche quella della compensazione, nel caso del 28-*ter*, ed ha quale ambito applicativo quello specifico della riscossione.

4.1. Disposizioni sui pagamenti superiori a diecimila euro da parte delle pubbliche amministrazioni

L'art. 2, comma 9, del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, ha introdotto l'art. 48-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602[39], il quale dispone che le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165[40], e le società a prevalente partecipazione pubblica[41], prima di effettuare, a

[39] 1. A decorrere dalla data di entrata in vigore del regolamento di cui al comma 2, le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1 comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, prima di effettuare, a qualunque titolo, il pagamento di un importo superiore a diecimila euro, verificano, anche in via telematica, se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo e, in caso affermativo, non procedono al pagamento e segnalano la circostanza all'agente della riscossione competente per territorio, ai fini dell'esercizio dell'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo.
2 bis. Con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze, l'importo di cui al comma 1 può essere aumentato, in misura comunque non superiore al doppio, ovvero diminuito.
2. Con regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare ai sensi dell'articolo 17 comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono stabilite le modalità di attuazione delle disposizioni di cui al comma 1.

[40] L'articolo citato così dispone:<<Per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di

qualunque titolo, il pagamento di un importo superiore a diecimila euro, verifichino, anche in via telematica, se il beneficiario sia inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno a detto importo e che, in caso affermativo, non procedano al pagamento, segnalando la circostanza all'agente della riscossione competente per territorio ai fini dell'esercizio dell'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo[42].

Il comma 2 del medesimo art. 48-*bis* prevede poi che le modalità di attuazione delle suddette disposizioni siano adottate con regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanarsi ai sensi dell'art. 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400.

A tale scopo, il Ministro dell'economia e delle finanze, in data 18/01/2008, ha emesso il D.M. n. 40, entrato in vigore dal 29/03/2008 ed avente appunto ad oggetto la disciplina relativa alle modalità di attuazione dell'art. 48-*bis*. Tale regolamento rinvia poi ad uno successivo il compito di consentire l'attuazione dell'articolo 48-*bis*, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, anche nei confronti delle società a prevalente partecipazione pubblica.

---

commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300 (le agenzie fiscali, n.d.A.)>>.

[41] Come ad esempio Ferrovie, Anas, Enav, Fincantieri, ed altre ancora.

[42] L'articolo, ad una prima lettura, si mostra di una portata molto ampia, tale da ricomprendere qualsiasi pagamento posto a carico delle Amministrazioni Pubbliche. Tuttavia, nella circolare del 6 agosto 2007 n. 28 è stato evidenziato che l'esistenza di situazioni particolari, nonché esigenze di semplificazione amministrativa possano portare a circoscrivere l'ambito operativo, escludendo l'obbligo di procedere alla richiesta verifica nel caso di pagamenti derivanti da taluni rapporti giuridici per i quali è ravvisabile una particolare tutela, ovvero uno speciale regime. Il riferimento è alle somme erogate a titolo di stipendi, salari, pensioni ed altri emolumenti connessi a prestazioni di lavoro dipendente o assimilate e ai pagamenti disposti in virtù di pronunce giurisdizionali esecutive.

4.1.1. Considerazioni sulla portata di tali disposizioni rispetto al fermo ex art. 69 R.D.

Ora, dalla disciplina introdotta dall'articolo in esame, ciò che, però, rileva ai fini del presente lavoro è che, laddove la verifica nei confronti del beneficiario del rimborso dia esito positivo sull'esistenza di suoi inadempimenti all'obbligo di versamento, se ne deduce una particolare forma di fermo amministrativo. Particolare perché non solo si tratta di un provvedimento non più discrezionale, ma obbligatorio, ma anche di un provvedimento limitato ai pagamenti superiori ai diecimila euro, a fronte dei quali venga riscontrato un inadempimento del beneficiario pressoché corrispondente.

Si potrebbe dunque considerare la norma come volta ad integrare quella che è la disciplina generale in tema di fermo, fornita dall'art. 69 del R.D. n. 2440/1923, ma limitatamente alla fase della riscossione.

Se, infatti, in applicazione degli artt. 69 del R.D. citato, 38-*bis*, 3° comma, del D.P.R. citato e 23 del D. Lgs. anch'esso citato, la sospensione del rimborso o pagamento è disposta in attesa di un provvedimento definitivo, che renda certo il credito dell'Amministrazione, nell'art. 48-*bis* in esame, la sospensione del pagamento, ora solo da parte dell'Amministrazione pubblica, successivamente, con l'emissione dell'apposito regolamento, anche delle società a partecipazione pubblica, è disposta in attesa della verifica di inadempimento all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle. Quindi, se ne deduce che, laddove la verifica dia esito positivo, l'Amministrazione non solo si troverà già in possesso di un titolo esecutivo, dovuto al fatto che la notifica della cartella è consequenziale ad iscrizione a ruolo tanto a titolo definitivo quanto provvisorio, ma, dato che la norma parla di inadempimento e questo si ha decorsi dalla notifica della cartella i sessanta giorni utili per l'adempimento spontaneo del contribuente, essa sarà altresì legittimata a procedere ad esecuzione coattiva e più precisamente al pignoramento dei crediti verso terzi, di

cui all'art. 72-*bis* del D.P.R. n. 602/1973, così come modificato dall'art. 2, comma 6, del D.L. n. 262/2006. Ricordando poi che tale art. 72-*bis* (Pignoramento dei crediti verso i terzi) consente agli agenti della riscossione di pignorare qualsiasi credito vantato dal debitore verso qualsiasi terzo mediante un ordine a quest'ultimo di versare le somme direttamente alle casse dell'Erario, fino a concorrenza del credito per cui si procede, derogando all'ordinaria procedura di esecuzione presso terzi prevista dal codice di procedura civile all'art. 543, secondo comma, numero 4, se ne deduce un meccanismo che consente di agire con la massima celerità ed efficacia e di rendere impossibile qualsiasi azione dilatoria del debitore erariale. Infatti, questa procedura, derogando all'ordinaria citazione del terzo e del debitore davanti al giudice, prevista dal codice di procedura civile, e all'instaurazione di un procedimento di esecuzione presso terzi, consente di saltare l'intera fase giudiziaria e di realizzare con immediatezza lo scopo di far acquisire all'Erario quanto dovuto anche quando il terzo sia la Pubblica Amministrazione.

A questo punto, quindi, in tutta coerenza con quello che è l'obiettivo del presente lavoro, ciò che si vuol capire è che ruolo assuma il fermo previsto dall'art. 48-*bis* in questa fase della riscossione coattiva.

Ciò che emerge dall'analisi della norma è che in questo caso il fermo, trovando applicazione nella fase della riscossione coattiva, potrà dirsi strumentale al pignoramento piuttosto che alla compensazione, in quanto suo presupposto è l'inadempimento, che si sa essere conseguenza dell'inutile decorrenza del termine di sessanta giorni, per l'adempimento spontaneo del contribuente, dalla notifica della cartella di pagamento e che quindi legittima l'Amministrazione a procedere ad esecuzione forzata.

4.2. Pagamento mediante compensazione volontaria con crediti d'imposta

Il comma 13, invece, dell'art. 2 del D.L. n. 262/2006, introduce l'art. 28-*ter* del D.P.R. n. 602/1973[43], il quale prevede la procedura di compensazione dei ruoli con i crediti d'imposta, cioè la possibilità di pagare le cartelle esattoriali con i rimborsi attesi e spettanti.

Si tratta per lo più di una procedura pensata in massima parte a tutela delle ragioni dell'Erario.

Più precisamente, la procedura è attivata d'ufficio dall'Agenzia delle entrate ogniqualvolta essa sia chiamata ad erogare un rimborso d'imposta di qualsiasi natura[44]. In particolare, al comma 1°, è previsto che, prima di pagare le somme al contribuente, l'Agenzia è tenuta a verificare se lo stesso sia iscritto a ruolo. In caso positivo, la stessa, da un lato, segnala la circostanza al competente ufficio degli agenti della riscossione, dall'altro mette a disposizione dell'ufficio di riscossione le somme da rimborsare.

---

[43] 1. In sede di erogazione di un rimborso d'imposta, l'Agenzia delle entrate verifica se il beneficiario risulta iscritto a ruolo e, in caso affermativo, trasmette in via telematica apposita segnalazione all'agente della riscossione che ha in carico il ruolo, mettendo a disposizione dello stesso, sulla contabilità di cui all'articolo 2, comma 1, del decreto del Direttore generale del dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze in data 1° febbraio 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 28 del 4 febbraio 1999, le somme da rimborsare.
2. Ricevuta la segnalazione di cui al comma 1, l'agente della riscossione notifica all'interessato una proposta di compensazione tra il credito d'imposta ed il debito iscritto a ruolo, sospendendo l'azione di recupero ed invitando il debitore a comunicare entro sessanta giorni se intende accettare tale proposta.
3. In caso di accettazione della proposta, l'agente della riscossione movimenta le somme di cui al comma 1 e le riversa ai sensi dell'articolo 22 comma 1, del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, entro i limiti dell'importo complessivamente dovuto a seguito dell'iscrizione a ruolo.
4. In caso di rifiuto della predetta proposta o di mancato tempestivo riscontro alla stessa, cessano gli effetti della sospensione di cui al comma 2 e l'agente della riscossione comunica in via telematica all'Agenzia delle entrate che non ha ottenuto l'adesione dell'interessato alla proposta di compensazione.
5. All'agente della riscossione spetta il rimborso delle spese vive sostenute per la notifica dell'invito di cui al comma 2, nonché un rimborso forfetario pari a quello di cui all'articolo 24, comma 1, del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 28 dicembre 1993, n. 567, maggiorato del cinquanta per cento, a copertura degli oneri sostenuti per la gestione degli adempimenti attinenti la proposta di compensazione.
6. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono approvate le specifiche tecniche di trasmissione dei flussi informativi previsti dal presente articolo e sono stabilite le modalità di movimentazione e di rendicontazione delle somme che transitano sulle contabilità speciali di cui al comma 1, nonché le modalità di richiesta e di erogazione dei rimborsi spese previsti dal comma 5.

[44] Può trattarsi di un credito IVA annuale o trimestrale come pure, ad esempio, di un credito IRPEF/IRES oggetto di cessione ai sensi degli artt. 43-*bis* e 43-*ter* del D.P.R. n. 602/1973.

Da parte sua, si continua al comma 2°, l'agente della riscossione, una volta ricevuta la segnalazione, sospende tutte le azioni di recupero coattivo e provvede ad inviare al contribuente una proposta di compensazione "volontaria" degli importi a ruolo con le somme a credito.

Il contribuente ha sessanta giorni di tempo, a far data dalla notifica della proposta, per decidere se accettare la stessa.

Se l'interessato accetta l'invito, precisa il comma 3°, il riscossore attinge dall'importo messo a disposizione dell'Agenzia delle entrate la somma corrispondente al carico a ruolo e la riversa all'ente impositore.

Nel silenzio della norma, c'è chi[45] asserisce che l'eventuale differenza ancora a credito del contribuente debba essere a questi corrisposta direttamente dall'agente della riscossione.

Se il debitore, invece, rifiuta la proposta, come pure se questi non si pronunci entro il termine di sessanta giorni[46], al comma 4° è previsto che l'ufficio della riscossione comunichi l'esito negativo all'Agenzia delle entrate e che cessino gli effetti della sospensione dell'azione di recupero del ruolo.

Al 5° comma si precisa infine l'entità del rimborso spettante all'agente della riscossione per la gestione della procedura della compensazione[47] e si annuncia l'emanazione di un provvedimento attuativo, che dovrà definire i dettagli dell'operazione.

Sotto il profilo dell'ambito oggettivo e soggettivo della procedura, il comma 14 dell'art. 2 del D.L. n. 262/2006, inserisce il nuovo art. 20-*bis* del D. Lgs. n. 46/1999, che stabilisce che la stessa procedura, di cui al comma precedente, si applichi nei riguardi di tutte le entrate iscritte a ruolo dall'Agenzia delle entrate. La stessa disposizione, inoltre, precisa che la proposta di compensazione debba essere formulata dall'ufficio di riscossione con riferimento anche ad altre entrate

---

[45] LOVECCHIO, *Le novità del 2006 in materia di riscossione da l decreto Bersani-Visco alla manovra d'autunno*, in *Boll. Trib.*, n. 7, 2007, p. 619.

[46] In questo senso anche la circ. n. 1/E del 2007.

[47] Si tratta delle spese di notifica dell'invito, maggiorate di una cifra forfetaria di 19,37 euro per ciascuna pratica.

a ruolo. Inoltre, per i casi in cui il contribuente, beneficiario di un credito d'imposta erariale, risulti iscritto a ruolo unicamente per partite non imputabili all'Agenzia delle entrate, in ordine alle quali l'Agenzia non avrebbe alcun dovere di segnalazione nei confronti dell'agente della riscossione, si rende necessaria, ai sensi del 2° comma della norma appena citata, una convenzione da sottoscrivere con l'Agenzia delle entrate, se altre Agenzie fiscali e gli enti previdenziali desiderano ricevere la segnalazione dell'esistenza di rimborsi d'imposta, al fine di provvedere ad un sollecito recupero degli importi iscritti a ruolo da parte di tali enti.

4.2.1. Considerazioni su questa forma di pagamento

Dall'analisi appena svolta del suddetto art. 28-*ter*, ciò che ne emerge è che, anche in questo caso, come nell'art. 48-*bis*, si è nella fase della riscossione e che la sospensione dell'erogazione è obbligatoria, anche se, a differenza del caso precedente, essa sembra operare automaticamente, qualunque sia l'importo iscritto a ruolo ed anche in presenza di evidenti sbilanciamenti tra il credito e il debito del contribuente. In pratica, questo significa che, a stretto tenore di legge, un rimborso ingente, di diverse migliaia di euro, può essere sospeso a fronte di un importo a ruolo di alcune centinaia di euro, in attesa di una risposta del contribuente in merito alla proposta di compensazione volontaria che l'agente della riscossione ha l'obbligo di effettuare, sospendendo, a seguito della segnalazione da parte dell'Agenzia erogatrice del rimborso, le azioni di recupero coattivo.

In questo caso, poi, si parla soltanto di Agenzia delle entrate in qualità di soggetto legittimato alla sospensione, non di amministrazioni pubbliche e società a prevalente partecipazione pubblica. Quindi, ne risulta limitata la sfera dei soggetti legittimati a questo tipo di sospensione.

Tuttavia, se nell'ambito soggettivo della norma si può cogliere tale limitazione, in quello oggettivo, invece, non si può fare a meno di notare che il comma 14 dell'art. 2 del D.L. n. 262/2006, introducendo l'art. 20-*bis* del D. Lgs. n. 46/1999, estende la procedura appena esaminata a tutte le entrate iscritte a ruolo dall'Agenzia, introducendo dunque nella fase della riscossione un principio di carattere generale per cui ogni pagamento dell'Agenzia delle entrate, a prescindere dall'entità, viene sospeso a fronte di un debito del suo beneficiario, di qualsiasi entità, in vista della compensazione volontaria.

Si tratta, più precisamente, di quell'istituto che il legislatore definisce "pagamento mediante compensazione volontaria con crediti d'imposta", sebbene in concreto vi sia estinzione senza pagamento e taluno[48] lo definisca manifestazione di un potere di autotutela attribuito all'Agenzia. Ciò perché l'Erario estingue il proprio debito da rimborso senza il pagamento e proponendo, a fronte della sospensione, una compensazione volontaria al contribuente[49].

---

[48] In tal senso MESSINA, *La compensazione volontaria*, in *Autorità e consenso nel diritto tributario*, di La Rosa, Milano, 2007, p. 84, il quale ritiene che la sua ipotesi trovi conferma nel fatto che in genere la dottrina (BETTI, *op. cit.*, p. 529 e ss.) riconduce, insieme con gli atti di difesa dell'interesse leso e/o minacciato tramite iniziativa unilaterale, anche le ipotesi normative in cui il potere di autotutela sia fondato sul preventivo consenso dell'altro soggetto e, in secondo luogo, che la compensazione volontaria viene collocata nell'ambito dell'autotutela consensuale.

[49] Sul punto è utile enunciare che è stato rilevato un orientamento dottrinale (MESSINA, op. cit., p. 87), secondo il quale si nutrono forti perplessità sul fatto che si tratti di compensazione volontaria così come civilisticamente intesa. Ciò dipenderebbe dal fatto che sembra non definito quale sia il momento a partire dal quale i crediti debbano ritenersi estinti, per effetto della compensazione contemplata nella norma. A tale scopo, tale dottrina, rammentando che l'orientamento giurisprudenziale (Cass. civ., 28 ottobre 1969, n. 3551, Mass. Giur. it., 1969; Cass. civ., Sez. I, n. 8395/1993, in CED Cassazione) formatosi a proposito della compensazione volontaria prevista dall'art. 1252 c.c. ritiene che i crediti sono estinti a partire dalla loro coesistenza e che il credito si ritiene esistente nel momento in cui è liquido, sottolinea che se fosse questo il criterio da seguire anche nel caso di specie, il legislatore avrebbe dovuto prevedere la necessità di un eventuale ricalcolo in funzione degli interessi maturati con conseguente rideterminazione delle somme iscritte a ruolo. Tuttavia, dato che nel 3° comma della norma in esame è previsto, soltanto, che, in caso di adesione, l'agente della riscossione movimenti le somme che gli sono state trasferite per il pagamento del rimborso e le restituisca all'Agenzia fino a concorrenza "… dell'importo complessivamente dovuto a seguito della iscrizione a ruolo …", essa ritiene che i due crediti verrebbero contrapposti ed estinti fino a concorrenza l'uno dell'altro, nella misura in cui sono al momento in cui si giunge alla compensazione: l'uno risultante dalla liquidazione e l'altro dall'iscrizione a ruolo, operando quindi la compensazione volontaria di cui all'art. 28-ter con effetto ex nunc, estinguendo cioè le reciproche posizioni debitorie contrapposte al momento della proposta e della relativa accettazione.

Ciò, tuttavia, non sembrerebbe poter pregiudicare l'applicabilità della disciplina civilistica in presenza dei presupposti richiesti dalla legge (accordo e deroga ai presupposti della compensazione legale) che, come appunto emerge dal caso di specie, non mancano. Tutt'al più si potrebbe dire che la disciplina civilistica, nel momento in cui il legislatore tributario ha previsto al 3° comma dell'art. 28-ter l'estinzione dei due crediti nella misura in cui sono al momento della liquidazione, l'uno, e dell'iscrizione a ruolo, l'altro, venga derogata per effetto della norma di settore.

5. Riflessioni conclusive in merito all'ambito applicativo del fermo anche alla luce delle novità introdotte dalla Legge Finanziaria 2007.

A questo punto, è opportuno rilevare che le conclusioni alle quali si è approdati in merito alla strumentalità sulla base della disciplina generale dell'art. 69, integrata, in ambito tributario, dalle norme di settore citate, quali il 3° comma dell'art. 38-*bis* D.P.R. n. 633/1972 e l'art. 23 del D. Lgs. n. 472/1997, riguardano il rapporto che lega il fermo amministrativo alla compensazione in generale, con esclusione dei casi in cui trova applicazione la disciplina introdotta dagli artt. 48-*bis* e 28-*ter* citati.

Infatti, alla luce di questa nuova disciplina, sembrerebbe da escludersi l'applicabilità del fermo, *ex.* art. 69 citato, ogniqualvolta siano applicabili gli articoli appena citati, introdotti dalla Legge Finanziaria 2007.

Più precisamente, sembrerebbe da escludersi l'applicabilità del fermo, *ex.* art. 69 citato, nel momento della riscossione coattiva, ogniqualvolta trovi applicazione l'art. 48-*bis* citato, e nel momento che va dall'iscrizione a ruolo alla scadenza del termine per l'adempimento spontaneo del contribuente, ogniqualvolta, invece, trovi applicazione l'art. 28-*ter* citato.

Infatti, presupposto dell'art. 48-*bis* è l'inadempimento, conseguenza appunto dell'inutile decorso del termine di sessanta giorni dalla notifica delle cartelle di pagamento per l'adempimento spontaneo del contribuente e coincidente con il termine per procedere ad esecuzione.

Mentre, presupposto dell'art. 28-*ter* è la mera iscrizione a ruolo, dalla quale si ricava che non è ancora scaduto il termine per l'adempimento spontaneo e quindi non si può procedere ancora ad esecuzione.

Oltretutto, anziché di pagamento di imposte mediante compensazione, secondo tale dottrina, sembrerebbe piuttosto trattarsi della possibilità dell'Erario di estinguere il proprio debito da rimborso senza il pagamento e proponendo una compensazione volontaria al contribuente, dato che la compensazione è annoverata tra i modi di estinzione delle obbligazioni diversi dall'adempimento, mentre il pagamento costituisce appunto una forma di adempimento.

Ciò premesso, si è già detto, con l'analisi fatta in precedenza dell'art. 48-*bis*, che esso introduce nell'ordinamento giuridico una particolare forma di fermo, che va dunque a restringere, nella fase della riscossione, e più precisamente nel momento dell'inadempimento, l'ambito applicativo dell'art. 69 citato, ma che oltretutto ne fa venir meno la strumentalità rispetto alla compensazione.

Tale strumentalità ritornerebbe, invece, sulla base dell' analisi dell'art. 28-*ter*, nel caso di mancata accettazione o rifiuto alla proposta di compensazione di cui al suddetto articolo, potendosi a questo punto applicare l'art. 69 citato.

Infatti, essendo il presupposto di applicazione dell'art. 28-*ter* la mera iscrizione a ruolo, ciò significa che al momento del rifiuto o della mancata accettazione della proposta di compensazione non è ancora scaduto il termine per procedere ad esecuzione.

Pertanto, al fine di evitare che, per effetto della rinuncia o mancata accettazione della proposta, cessando gli effetti della sospensione di cui all'art. 28-*ter*, l'Amministrazione debitrice sia costretta a procedere al pagamento e quella creditrice debba attendere il decorso del termine per procedere ad esecuzione, disponendo il fermo *ex* art. 69, l'Amministrazione, a fronte del provvedimento definitivo che ne attesti la sussistenza, ritorna a garantirsi il soddisfacimento del credito dell'Erario per mezzo della compensazione legale.

In conclusione, ciò che si evince dal presente lavoro è che il fermo amministrativo può essere sempre disposto anche quando la "ragione di credito" dell'Amministrazione non sia ancora stata accertata, con due sole limitazioni, art. 48-*bis* e 28-*ter*, che ne fanno venir meno la strumentalità rispetto alla compensazione.

Detto questo, però, non si può terminare tale lavoro prescindendo dal problema della tutela offerta al contribuente a fronte di un simile provvedimento discrezionale, che nella pratica si presta facilmente a forme di abuso nei confronti del contribuente, il quale oltretutto, non essendo garantito dalla parità

di trattamento in sede processuale, con la sua applicazione, ne subisce un danno, ogniqualvolta tale provvedimento venga adottato illegittimamente.
Per cui, sembra opportuno soffermarsi sulla questione, soprattutto alla luce delle novità giurisprudenziali introdotte sul punto.

6. Problema della tutela del contribuente avverso un provvedimento di fermo

Innanzitutto, è necessario rilevare come, di fronte al provvedimento di fermo amministrativo, il diritto soggettivo di credito del privato, nascente dal rapporto obbligatorio, subisca un affievolimento, degradando ad interesse legittimo, ossia ad interesse soltanto indirettamente protetto[50].
Pertanto, in base ai principi fondamentali in materia di riparto delle giurisdizioni, si ritiene che spetti al giudice amministrativo la competenza a conoscere delle azioni promosse per l'annullamento del provvedimento di fermo[51], rientrando invece nell'ambito della giurisdizione ordinaria e nel nostro caso tributaria, dato che stiamo trattando di crediti tributari, l'accertamento dell'esistenza e della fondatezza delle posizioni di credito e di debito[52].
Inoltre, è opportuno precisare che il giudice tributario, se non può annullare né revocare l'atto amministrativo, tuttavia, investito della questione inerente all'accertamento della posizione giuridica soggettiva relativa al sottostante rapporto obbligatorio, dovrà comunque verificare la regolarità nell'adozione del provvedimento di fermo e solo nel caso in cui ravvisi che la misura cautelare è stata adottata in ipotesi riconosciute insuscettibili di sua adozione, ossia in carenza assoluta di potere, potrà disporne la disapplicazione nel singolo caso

[50] Cons. Stato, Sez. VI, 8 marzo 1996, n. 375.
[51] Si veda ad es. T.A.R. Sicilia, Palermo, Sez. I, 12 maggio 1987, n. 235, in *Foro Amm.*, 1987, 2398; Cass. Civ., 19 gennaio 1979, n. 391, in *Giust. Civ.*, 1979, I, 600.
[52] In tal senso da ultimo Cass., Sez. Un., 28 marzo 2006, n. 7023.

concreto, trattandosi di provvedimento emesso in violazione di una precisa norma di legge e, quindi, in carenza di potere[53].

A tal proposito, di recente, la Corte di Cassazione ha emanato una significativa sentenza[54] in base alla quale essa dispone che la sentenza che annulla l'atto impositivo, sia pure non in via definitiva, dato che, nel caso di specie, non si è ancora formato il giudicato, non solo blocca le riscossioni provvisorie, che costituiscono oggetto di fermo ai sensi dell'art. 69 del R.D. n. 2440 del 1923, ma impone anche la restituzione di quanto pagato in via provvisoria dal contribuente poi vittorioso ed impedisce altresì che quel provvedimento sia posto a base di altre misure cautelari che possano ostacolare le pretese di rimborso avanzate dal contribuente.

Più precisamente, secondo la Corte, "la sentenza che accoglie il ricorso del contribuente e annulla l'atto impositivo priva la pretesa tributaria del supporto di un atto amministrativo legittimante, facendo in sostanza venir meno le ragioni di credito; se infatti nella fase di accertamento e di riscossione la legge riconosce all'amministrazione poteri sopraordinati rispetto alle controparti, queste devono essere collocate in posizioni di parità, quando si entra nell'ambito del processo ed esse si trovano davanti ad un giudice terzo e imparzale. L'atto amministrativo reputato illegittimo non può pertanto pregiudicare la situazione patrimoniale del contribuente, nemmeno sotto il profilo del diritto dell'amministrazione a trattenere quanto versato magari spontaneamente dal contribuente, né si può consentire che l'amministrazione continui a godere di una garanzia il cui fondamento è stato disatteso e dichiarato illegittimo dal giudice."

Riportando la presente massima, si è voluto mettere in evidenza la portata innovativa della sentenza citata.

Questo perché si è in presenza di una sentenza di merito che annulla l'atto impugnato e che, con ciò, paralizza, seppur transitoriamente fino al giudicato,

---

[53] In tal senso in giurisprudenza, Cass. , Sez. Un., 16 giugno 1984, n. 3611; in dottrina, BASILAVECCHIA, *Il fermo amministrativo nei procedimenti tributari*, in *Rass. Trib*., 1995, p. 253.

[54] Cass., 22 settembre 2006, n. 20526.

quella pretesa. Tale asserzione, trova il suo fondamento, secondo la Cassazione, nell'art. 111 Cost. (Principio del giusto processo), che impedisce discriminazioni tra le parti e impone di conservare un equilibrio tra le stesse, destinato ad incidere anche sulle misure cautelari. Per cui, se fuori dal processo una ragione di credito può sospendere il rimborso, persistere nel blocco, a dispetto di sentenze che dichiarino l'atto amministrativo illegittimo e quindi nullo, significherebbe non garantire alle parti la necessaria parità di trattamento.

In secondo luogo, l'accoglimento del ricorso implica la successiva applicazione della disciplina di cui all'art. 68, comma 2, del D. Lgs. n. 546/1992, in base alla quale la Commissione Tributaria Provinciale dovrà procedere a rimborsare d'ufficio, entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza, il tributo riscosso in via provvisoria. Trattasi di una norma in materia di contenzioso tributario, applicabile anche se la sentenza non è passata in giudicato, in quanto non solo impedisce lo sviluppo di ulteriori pretese dell'amministrazione finanziaria, evitando che il patrimonio del contribuente venga leso con provvedimenti dichiarati illegittimi, ma ripristina necessariamente lo stato presistente, alterato dall'esecutorietà dell'atto impugnato.

Questo è, dunque, uno dei motivi per cui, in precedenza, si è detto che tale sentenza ha portata significativa, proprio perché l'art. 68 rafforza la provvisoria esecutività della sentenza intermedia, in un sistema che condiziona l'esecuzione della sentenza favorevole al contribuente al passaggio in giudicato della stessa.

Tuttavia, riconoscere che la pretesa annullata non può essere eseguita, non comporta automaticamente la conseguenza che essa non possa giustificare la persistenza di una misura cautelare che, per legge, è sorretta da mera eventualità di fondatezza della pretesa. Ne è una dimostrazione l'art. 69 del R.D. n. 2440 del 1923, secondo il quale è sufficiente, ai fini dell'adozione del fermo, la sussistenza del solo *fumus boni iuris*, costituita dalla "ragione di credito", che ne giustifica quindi l'adozione anche nel caso in cui tale ragione di credito sia contenuta in atti di natura istruttoria, non derivanti da un titolo esecutivo o da un

provvedimento definitivo. Pertanto, come, prima dell'avviso di accertamento, il fermo può essere opposto anche solo sulla base di un verbale privo della forza esecutoria del provvedimento, se ne potrebbe in astratto ammettere la permanenza quando l'accertamento viene di nuovo meno, perché annullato dalla Commissione Tributaria.

Pertanto, la Cassazione, per dimostrare che il fermo amministrativo non sopravvive all'annullamento dell'atto impugnato, insiste sull'applicazione del principio costituzionale, art. 111 citato, di parità delle parti, che impedisce discriminazioni tra le parti e impone di conservare un equilibrio tra le stesse, destinato ad incidere anche sulle misure cautelari. In questo modo, inoltre, essa attenua il divario tra chi incrementa le riscossioni, ossia l'amministrazione, man mano che le sentenze di merito le si rivelino favorevoli e chi invece, come il ricorrente, nonché contribuente, da quelle sentenze sembra poter ottenere un'utilità solo difensiva e non pretensiva[55].

Questi sono, dunque, gli importanti risvolti pratici della sentenza esaminata che consentono di aprire la strada per una tutela paritaria in sede processuale al contribuente, seppur contrariamente a quanto statuito dalla medesima Corte, per una fattispecie del tutto simile, con una precedente sentenza (Cass. 4219/2003).

E' solo a questo punto, con queste importanti novità per il contribuente, riscontrate in ambito giurisprudenziale e delle quali non si può non tener conto, che il presente lavoro si può dire concluso.

Lecce, 09 Maggio 2008

AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
PATROCINANTE IN CASSAZIONE
www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it

[55] In tal senso anche BASILAVECCHIA, *Il fermo amministrativo non sopravvive all'annullamento dell'atto impugnato*, in *Corr. Trib.*, n. 44, 2006, p. 3503.