

Il commercialista telematico

RAPPORTO TRA FERMO AMMINISTRATIVO E COMPENSAZIONE NEL DIRITTO TRIBUTARIO (parte seconda)

a cura Avv. Maurizio Villani

per collegarti alla prima parte [CLICCA QUI](#)

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. 602¹, il quale dispone che le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165², e le società a prevalente partecipazione pubblica³, prima di effettuare, a qualunque titolo, il pagamento di un importo superiore a diecimila euro, verificano, anche in via telematica, se il beneficiario sia inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla

¹ 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.

² 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 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.)».

³ Come ad esempio Ferrovie, Anas, Enav, Fincantieri, ed altre ancora.

Il commercialista telematico

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 ruolo⁴.

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.

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

⁴ 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.

Il commercialista telematico

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.

Il commercialista telematico

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. 602/1973⁵, 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 ogniqualevolta essa sia chiamata ad erogare un rimborso d'imposta di qualsiasi natura⁶. 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.

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.

⁵ 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.

⁶ 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.

Il commercialista telematico

Nel silenzio della norma, c'è chi⁷ 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 giorni⁸, 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 compensazione⁹ 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 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.

⁷ LOVECCHIO, *Le novità del 2006 in materia di riscossione da 1 decreto Bersani-Visco alla manovra d'autunno*, in *Boll. Trib.*, n. 7, 2007, p. 619.

⁸ In questo senso anche la circ. n. 1/E del 2007.

⁹ Si tratta delle spese di notifica dell'invito, maggiorate di una cifra forfetaria di 19,37 euro per ciascuna pratica.

Il commercialista telematico

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 taluno¹⁰ 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 contribuente¹¹.

¹⁰ 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.

¹¹ 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 movimenta 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.

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

Il commercialista telematico

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.

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.

estinzione delle obbligazioni diversi dall'adempimento, mentre il pagamento costituisce appunto una forma di adempimento.

Il commercialista telematico

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 protetto¹².

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 fermo¹³, 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 debito¹⁴.

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

¹² Cons. Stato, Sez. VI, 8 marzo 1996, n. 375.

¹³ 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.

¹⁴ In tal senso da ultimo Cass., Sez. Un., 28 marzo 2006, n. 7023.

Il commercialista telematico

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 disporre la disapplicazione nel singolo caso concreto, trattandosi di provvedimento emesso in violazione di una precisa norma di legge e, quindi, in carenza di potere¹⁵.

A tal proposito, di recente, la Corte di Cassazione ha emanato una significativa sentenza¹⁶ 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 imparziale. 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, 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.

¹⁵ 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.

¹⁶ Cass., 22 settembre 2006, n. 20526.

Il commercialista telematico

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 lesa con provvedimenti dichiarati illegittimi, ma ripristina necessariamente lo stato persistente, 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 pretensiva¹⁷.

¹⁷ In tal senso anche BASILAVECCHIA, *Il fermo amministrativo non sopravvive all'annullamento dell'atto impugnato*, in *Corr. Trib.*, n. 44, 2006, p. 3503.

Il commercialista telematico

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.

per collegarti alla prima parte [CLICCA QUI](#)

AVV. MAURIZIO VILLANI

Avvocato Tributarista in Lecce

PATROCINANTE IN CASSAZIONE

www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it

13 Maggio 2008