

Capitolo I

Il fermo amministrativo contabile

SOMMARIO: 1. Il fermo amministrativo in materia di contabilità di Stato. – 1.1. Inquadramento giuridico. – 1.2. Il fermo in materia di rimborsi Iva. – 1.2.1. L'applicabilità del fermo amministrativo alla sospensione dei rimborsi Iva. – 1.3. Il fermo nella disciplina delle sanzioni tributarie. – 1.3.1. I rapporti tra il fermo nella disciplina delle sanzioni tributarie e il fermo amministrativo. – 1.4. La giurisdizione per il fermo amministrativo in materia di contabilità di Stato. – 2. Il blocco dei pagamenti da parte delle pubbliche amministrazioni. – 2.1. Gli effetti sul fermo *ex art. 69, R.d. n. 2440/1923*.

1. Il fermo amministrativo in materia di contabilità di Stato

L'istituto del fermo amministrativo trova le sue origini nell'art. 69, comma 6 del R.d. 18 novembre 1923, n. 2440 che, nell'ambito della legge di contabilità dello Stato, è finalizzato ad assicurare la tutela della pretesa creditoria dello Stato nei confronti del soggetto obbligato.

La norma sancisce che se l'Amministrazione dello Stato vanta, a qualsiasi titolo, diritti di credito nei confronti dei soggetti che, a loro volta, sono creditori di altre Amministrazioni pubbliche, e questa richieda a quelle la sospensione del pagamento, tale richiesta deve essere eseguita in attesa del provvedimento definitivo.

Il fermo amministrativo disciplinato dall'art. 69 della legge di contabilità di Stato è un provvedimento discrezionale di autotutela amministrativa¹ ad evi-

¹ In tal senso in giurisprudenza, Corte cost., 19 aprile 1972, n. 67, in *Foro it.*, 1977, 1146. In dottrina, C.A. MOLINARI, *Il fermo amministrativo*, in *Foro Amm.*, 1969; A. BENNATI, *Manuale di contabilità di Stato*, Napoli, 1990, 521; M. BASILAVECCHIA, *Il fermo amministrativo nei procedimenti tributari*, in *Rass. trib.*, 1995, 240. In senso contrario S. CASSESE, *Il fermo amministrativo: un privilegio della pubblica amministrazione*, nota a Corte cost., 19 aprile 1972, in *Giur. cost.*, 1972, 331 ss. Secondo l'autore il fermo costituisce piuttosto una forma di privilegio dell'Amministrazione, essendo tra l'altro non infrequente nell'attività negoziale,

dente funzione cautelare² diretto alla tutela delle ragioni del credito delle Amministrazioni statali verso terzi ed ha carattere provvisorio. Infatti, solo dopo l'accertamento dell'esistenza di eventuali debiti nei confronti del terzo da parte delle Amministrazioni statali dell'importo del titolo e della relativa scadenza può darsi corso, con provvedimento definitivo, all'effettivo incameramento delle somme dovute dalla Stato al terzo e, di conseguenza, la compensazione legale dei debiti con crediti dello Stato.

Si tratta cioè 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 finalità prestabilite nel pubblico interesse, senza la necessità di alcun intervento da parte dell'autorità giudiziaria³.

Per quanto riguarda poi la sua funzione cautelare, la si rinviene nel fatto che il fermo permette 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, garantendo così il soddisfacimento del credito tributario⁴.

L'Amministrazione, così, con la richiesta del fermo amministrativo, fa uso

retta normalmente dalle norme di diritto privato ed affidata alla giurisdizione del giudice ordinario, trovare poteri derogatori al diritto civile. In tal senso anche L. MONTEL, voce *Fermo amministrativo*, in *Digesto disc. pubbl.*, vol. VI, Torino, 1991, 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 semi contenziosa. 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". In tal senso infine A. 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, Padova, 1985, 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 C.A. MOLINARI, *Il fermo amministrativo*, cit., 585 ss.; S. CASSESE, *op. cit.*, 336; R. ROFFI, *Osservazioni sul c.d. "fermo amministrativo"*, in *Giur. ital.*, 1973, 136; F. GARRI, voce *Fermo amministrativo*, in *Enc. giur.*, vol. XIV, Roma, 1989; L. MONTEL, *op. cit.*

³ In tal senso si è espressa la Corte cost., 19 aprile 1972, n. 67, cit.

⁴ In tal senso C.A. MOLINARI, *op. cit.*, 585 ss.; S. CASSESE, *op. cit.*, 331 ss.; R. ROFFI, *op. cit.*, 137 ss.; F. GARRI, *op. cit.*; L. MONTEL, *op. cit.*, 299 ss.

di un potere discrezionale che, di solito, non determina lesione di un diritto soggettivo tutelabile dinanzi al giudice ordinario. Se però le ragioni del credito risultino arbitrarie o inesistenti, tali da configurare un illecito da parte dell'Amministrazione, costituisce una lesione dei diritti soggettivi e può essere impugnato dinanzi al giudice ordinario.

Come si evince dall'art. 69 il presupposto del fermo è così 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 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 ragionevole apparenza e fondatezza⁵. 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 realizzazione⁶.

⁵ 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 A. BENNATI, *op. cit.*, 352 ss.; C.A. MOLINARI, *op. cit.*, 585 ss.; G. INGROSSO, *Diritto finanziario*, Napoli, 1950, 646 ss.; C. BENTIVENGA, *Contabilità di Stato*, I, Milano, 1970, 309 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 F. GARRI, *op. cit.*, 1 ss. In giurisprudenza, Cass., sez. I, 19 gennaio 1979, n. 39, in *Giust. civ.*, 1979, 600; Cons. Stato, sez. IV, 27 febbraio 1998, n. 350; Tar Lazio, sez. III, 14 marzo 1990, n. 410. È 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 C.A. MOLINARI, *op. cit.*, 587; L. MONTEL, *op. cit.*, 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., sez. un., 5 marzo 2004, n. 4567. Contrario a tale interpretazione è, invece, R. 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.

⁶ In tal senso Cons. Stato, sez. IV, 27 febbraio 1998, n. 350, cit.; Cons. Stato, sez. IV, 14 gennaio 1999, n. 23; Cass., sez. un., 16 giugno 1984, n. 3611, in *Giur. civ.*, 1984, 2766;

È dunque sufficiente per l'adozione *secundum legem* del fermo amministrativo che la Pubblica Amministrazione vanti una ragione di credito che, tuttavia, non si identifichi né in una mera pretesa creditoria che potrebbe condurre all'arbitrio, 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 direttamente la compensazione. Ove la pretesa creditoria fosse pura e semplice, invece, essa potrebbe costituire fonte di soprusi.

Prima di passare oltre, è opportuna un'ultima precisazione relativa al contenuto della norma esaminata, 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 maggioritario⁷ 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 statale, neppure con riguardo agli enti o alle funzioni delegate. 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, comma 6 del R.d. n. 2440/1923, anche alle situazioni di debito aventi origine in rapporti tributari.

Inoltre, in base al contenuto del suddetto articolo, il fermo, stando all'e-

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 contropotesa, dovendo quest'ultima, in ogni caso, rivestire carattere di concreta affidabilità". Inoltre, il Cons. Stato, sez. IV, 3 aprile 1985, n. 123, 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.

⁷ In tal senso S. CASSESE, *op. cit.*; R. ROFFI, *op. cit.*; A. BENNATI, *op. cit.*

spressione “altre Amministrazioni”, si realizzerebbe 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 prima Amministrazione), ma anche quando il debito e il credito facciano capo alla stessa Amministrazione.

La materia dei fermi amministrativi era stata più volte trattata dall’allora Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica che, nel corso degli anni aveva impartito apposite istruzioni a tutti gli Uffici ed Amministrazioni pubbliche interessate⁸, ma solo nel 1999 al fine di fornire una raccolta organica, opportunamente aggiornata, di tutte le istruzioni inerenti l’argomento, il Ministero aveva ritenuto opportuno fornire un unico documento rispondente alle esigenze di chiarezza e di attualità di procedure e denominazioni anche in considerazione del mutato assetto organizzativo di molti Ministeri, della soppressione di Enti pubblici e della trasformazione giuridica di talune Amministrazioni autonome.

Il Ministero⁹, nei criteri da assumere nell’emissione del fermo ha sottolineato che né il diritto né la giurisprudenza hanno fornito una rigorosa definizione di “ragione di credito”, così riprende il parere dell’Avvocatura Generale dello Stato. Quest’ultima aveva sottolineato che: “Il concetto di ragione di credito è insuscettibile di una definizione rigorosa, collocato come è nella zona grigia che va dalla pretesa creditoria pura e semplice (pertanto anche arbitraria e temeraria) al credito certo, liquido ed esigibile. L’una, come è ovvio, insufficiente in sé e per sé a radicare il potere di fermo (ché altrimenti ne conseguirebbe un inammissibile arbitrio), l’altro, eccedente in requisiti richiesti dalla legge, perché di per sé idoneo a far realizzare i fini cui l’istituto del fermo è preordinato – c.d. compensazione – senza bisogno della tappa intermedia di natura cautelare. L’unico termine idoneo a qualificare la pretesa come atta a radicare il potere di fermo, sembra potersi mutuare dal processo civile, ed è il c.d. *fumus boni juris*, cioè la ragionevole apparenza di fondatezza”.

Alla luce del parere dell’Avvocatura dello Stato, il fermo amministrativo, secondo quanto ribadito dalle istruzioni ministeriali, può essere posto in essere se sussistano una serie di presupposti.

Innanzitutto il credito, che un’Amministrazione vanta verso creditori di un’altra Amministrazione, deve avere una ragionevole apparenza di fondatezza, tale cioè da poterlo classificare fra i crediti certi, requisito senza il quale si avrebbe un

⁸ Prot. 113578, 13 marzo 1959, n. 38; Prot. 177644, 24 marzo 1969, n. 18; Prot. 122240, 19 aprile 1980, n. 35; Prot. 127440, 28 aprile 1982, n. 32; Prot. 126711, 4 aprile 1987, n. 24; Prot. 14702, 4 agosto 1988, n. 35; Prot. 169077, 30 novembre 1988, n. 51.

⁹ Circ. min., 29 marzo 1999, n. 21/RGS.

“comportamento senza potere”, eventualmente causativo di danno risarcibile¹⁰.

Il credito colpito deve, poi, appartenere all'Amministrazione statale che dispone il fermo (non si possono colpire cespiti di cui lo Stato è semplice intermediario) e, il provvedimento di fermo va rivolto alle sole Amministrazioni dello Stato anche ad ordinamento autonomo, ciò in coerenza col principio del carattere unitario della personalità dello Stato¹¹.

Infine, l'Amministrazione creditrice deve essere diversa da quella debitrice. Quando trattasi di Amministrazione che nello stesso tempo sia creditrice e debitrice e, sempre che il suo debito non sia inferiore al credito da essa vantato, non ricorre la necessità di un particolare provvedimento cautelativo di carattere temporaneo – quale è quello di cui all'art. 69 – potendosi direttamente e più celermente addivenire alla compensazione tra debiti e crediti, purché sussistano i requisiti di cui all'art. 1243 c.c.¹² e cioè l'omogeneità dei termini, nonché la liquidità ed esigibilità dei crediti che vi entrano a far parte.

Le istruzioni operative per emettere il provvedimento di fermo sono il chiaro sintomo della necessità di richiamare l'attenzione delle Amministrazioni sulla delicatezza e sulla importanza che riveste la materia.

Viene, infatti, anche chiarita la necessità che, prima di disporre il fermo amministrativo, vengano vagliate con accuratezza tutte le circostanze relative ai singoli casi in relazione alle possibili conseguenze negative che il provvedimento, non correttamente utilizzato, potrebbe causare.

Tesi, quest'ultima, avallata ancora di più dal richiamo all'attenzione delle Amministrazioni su altre possibili procedure utilizzabili, qualora più convenienti per il recupero dei loro crediti.

Fatte tali premesse, attenendoci al dato normativo, la sospensione dei pagamenti nei confronti del soggetto che è debitore dell'Erario è richiesta dall'Amministrazione creditrice alle altre Amministrazioni eventualmente debtrici nei confronti del medesimo soggetto le quali sono tenute ad eseguirla in

¹⁰ Si tenga presente, in proposito, che non è necessario che il credito sia liquido ed esigibile in quanto entrambi tali ulteriori requisiti devono assistere il credito della Pubblica Amministrazione soltanto nel momento conclusivo in cui viene richiesto il versamento della somma fermata.

¹¹ Lo Stato infatti non trova applicazioni fra persone giuridiche distinte in relazione a quanto disposto dall'art. 1243 c.c. cui si ispira il provvedimento cautelare *ex* art. 69.

¹² L'art. 1243 recita: “La compensazione si verifica solo tra due debiti che hanno per oggetto una somma di danaro o una quantità di cose fungibili dello stesso genere e che sono egualmente liquidi ed esigibili. Se il debito opposto in compensazione non è liquido ma è di facile e pronta liquidazione, il giudice può dichiarare la compensazione per la parte del debito che riconosce esistente, e può anche sospendere la condanna per il credito liquido fino all'accertamento del credito opposto in compensazione”.

attesa di un successivo provvedimento definitivo di incameramento ovvero di sblocco del pagamento oggetto del provvedimento cautelare.

La forma è quella della lettera circolare diretta alle Amministrazioni che si presumono debtrici di una somma cioè di obbligazioni di carattere pecuniario nei confronti dello stesso privato. Allo stesso modo è onere dell'Amministrazione che emette il provvedimento di fermo avere cura di disporre tempestivamente la revoca non appena il credito erariale sia stato recuperato per evitare eventuali danni ai soggetti colpiti dal provvedimento restrittivo.

È inoltre compito dell'Amministrazione che ha emanato il fermo amministrativo di disporre l'aumento o la riduzione dell'importo in base alle segnalazioni di variazioni dell'entità del credito erariale da parte di altre Amministrazioni.

Stesse modalità sono da applicarsi per la revoca del fermo già disposto non appena si sia recuperato l'intero credito erariale.

Come detto, infatti, una delle caratteristiche dell'istituto del fermo è la temporaneità visto che i suoi effetti hanno efficacia solo sino a quando non interviene un provvedimento definitivo che ne dispone la revoca che può avvenire per adempimento da parte del soggetto debitore (che è anche creditore), per accertamento dell'insussistenza del credito dello Stato o per incameramento delle somme dovute dallo Stato al privato a soddisfazione del credito azionato con il fermo.

Mancando uno di questi tre eventi resta in vita l'effetto di impedimento del pagamento altrimenti dovuto a chi risulta debitore nei confronti dell'Amministrazione da cui è stato emesso il pagamento di fermo.

Dal punto di vista operativo – procedurale i fermi possono essere proposti direttamente dai titolari degli Uffici centrali, oppure, ove sia ritenuto opportuno, a seconda dei criteri che ciascuna Amministrazione ravvisi di stabilire nella propria competenza ed in rapporto alla struttura dei propri servizi, dai titolari degli Uffici periferici, rivestenti qualifica dirigenziale, preferibilmente con competenza territoriale non inferiore a quella provinciale¹³.

L'Amministrazione che ha disposto il fermo, avuta notizia dell'esistenza del debito nei confronti del soggetto colpito dal provvedimento cautelativo da parte delle altre Amministrazioni, invita queste ultime ad incamerare le somme dovute ai debitori sino a concorrenza dei crediti vantati dall'Amministrazione precedente.

A tal fine, l'invito deve contenere il capo ed il capitolo del bilancio cui imputare le somme oggetto di compensazione e la relativa causale¹⁴.

¹³ Quali ad es. le Direzioni Regionali delle Entrate, le Prefetture, i Provveditorati Regionali alle Opere Pubbliche.

¹⁴ Qualora trattasi di ordinatori secondari di spesa, il funzionario responsabile emette il titolo di pagamento intestandolo al creditore con clausola di commutazione dello stesso in quietanza di entrata a favore dell'Erario, secondo le indicazioni di cui al periodo preceden-

Poiché in forza del principio della c.d. integrità operativa *ex art. 226 del regolamento per l'amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato R.d. 23 maggio 1924, n. 827*, in virtù del quale "tutte le entrate, a qualsiasi titolo introitate debbono essere versate nelle casse dello Stato", il debitore di una somma nei confronti dello Stato non può eccepire la compensazione del proprio debito con un credito vantato nei confronti dello Stato stesso.

Tuttavia, però, quest'ultimo può operare compensazioni tra propri crediti e debiti per cui, in caso d'incameramento delle somme dovute dallo Stato al privato a soddisfazione del credito dello Stato azionato con fermo, si verifica quella compensazione o conguaglio, di cui il fermo costituisce anticipazione, come eccezionale, derogatoria ipotesi di esercizio di potestà di autotutela, in forza del quale l'Amministrazione si pone in una posizione di assoluta preminenza in rapporti di natura privata, non attinenti a funzioni né finalità pubbliche¹⁵.

Lo stesso Consiglio di Stato ha evidenziato come "il c.d. fermo amministrativo è un provvedimento di autotutela cautelare avente struttura di un atto impeditivo di pagamento, preordinato al fine di consentire ed agevolare la compensazione nell'adempimento da parte dello Stato delle sue obbligazioni pecuniarie"¹⁶.

In via generale, quindi il fermo amministrativo, in quanto misura cautelare offerta all'Amministrazione pubblica allo scopo di consentirle in maniera rapida ed efficace di conservare le garanzie del debitore in ordine ai crediti non ancora esigibili e per i quali non sia possibile agire con le ordinarie procedure di autotutela, ha un ambito di applicazione che non può essere circoscritto alle sole situazioni in cui, pur essendo già stato accertato il credito, non ne sia possibile attualmente l'erogazione (come è il caso dei crediti sottoposti a condizione o a termine ovvero non ancora quantificabili), ma deve ritenersi esteso a tutte le ipotesi in cui la stessa sussistenza del credito sia oggetto di contestazione, purché appaia ragionevole prevederne l'effettivo venire in essere o se ne prospetti non agevole la realizzazione¹⁷.

Si osserva, infine, che per le obbligazioni pecuniarie assunte dallo Stato non

te. Qualora trattasi di mandati informativi, ferma restando l'assunzione dell'impegno in capo al creditore colpito dal fermo, l'ordine di pagare va intestato all'Erario ed estinto mediante versamento al pertinente capo e capitolo di entrata delle somme relative; nell'oggetto vanno inoltre indicati il codice fiscale del creditore e la dicitura "fermo amministrativo". Nell'ipotesi di titoli di spesa o di mandati informativi per i quali sia stata richiesta la sospensione del pagamento alle Sezioni di Tesoreria, a mente dell'art. 562 delle istruzioni generali sui servizi del tesoro, queste provvedono a restituirli alle Amministrazioni emittenti le quali dispongono il loro annullamento e la relativa riemissione con le modalità sopra descritte.

¹⁵ Corte cost., 19 aprile 1972, n. 67, cit.

¹⁶ Cons. Stato, sez. III, 20 gennaio 1997, n. 1420, in *Cons. Stato*, 1997, 1321.

¹⁷ Tar Lazio, sez. III, 14 marzo 1990, n. 410. Cfr. anche Corte Conti, sez. Lombardia, 13 aprile 2006, n. 248.

trova applicazione l'art. 1181 c.c.¹⁸ che consente al creditore di rifiutare un adempimento parziale. Pertanto in relazione ai debiti dello Stato è ammissibile il pagamento frazionato entro i limiti degli stanziamenti contenuti in bilancio.

1.1. *Inquadramento giuridico*

L'istituto va inquadrato, come anticipato, nell'ambito dell'autotutela amministrativa quale strumento necessario alla protezione del pubblico interesse connesso alle esigenze finanziarie dello Stato e non rappresenta un irrazionale privilegio.

Tale ultima affermazione trova sostegno nella Corte costituzionale¹⁹, che era stata adita per un giudizio di legittimità sulla norma disciplinante il fermo amministrativo in materia di contabilità di Stato, dichiarando non fondate le questioni sollevate²⁰.

¹⁸ L'art. 1181 recita: "Il creditore può rifiutare un adempimento parziale anche se la prestazione è divisibile, salvo che la legge o gli usi dispongano diversamente".

¹⁹ Corte cost., 19 aprile 1972, n. 67, cit.

²⁰ La questione di legittimità costituzionale dell'art. 69, comma 6 del R.d. 18 novembre 1923, n. 2440 era stata sollevata con ordinanza n. 160 emessa il 6 febbraio 1970 dalla Corte d'appello di Trieste nel procedimento civile tra un privato imprenditore e l'Azienda autonoma delle Ferrovie dello Stato. L'imprenditore vantava nei confronti di quest'ultima un credito quale residuo corrispettivo a saldo per l'esecuzione di opere che gli erano state commesse con due contratti di appalto. L'Azienda autonoma delle Ferrovie dello Stato eccepeva l'inesigibilità del credito a seguito di fermo amministrativo. Fermo che era stato disposto dalla stessa Azienda, ai sensi dell'art. 69, ultimo comma a garanzia del recupero di passività risultanti, a carico dello stesso appaltatore, dal collaudo di opere eseguite in forza di altro contratto, non definito contabilmente a causa del sequestro dei documenti relativi, ordinato dal giudice penale in un procedimento pendente contro l'imprenditore. In sede di impugnazione proposta dall'imprenditore, che assumeva la inapplicabilità dell'art. 69, per la impossibilità della compensazione di un credito liquido ed esigibile con altro (quello vantato dalla pubblica Amministrazione) privo di tali caratteri, la Corte d'appello di Trieste sollevava di ufficio la questione di legittimità costituzionale del citato art. 69, comma 6, della legge generale di contabilità, ritenendone la pregiudizialità e la non manifesta infondatezza in riferimento agli artt. 3, 25, comma 1, e 102, comma 1, Cost.

La norma secondo la Corte, autorizzerebbe l'Amministrazione dello Stato a disporre a proprio favore ed a danno dei privati, una misura cautelare d'imperio, non revocabile o annullabile dal giudice ordinario, la quale paralizzerebbe il diritto del privato creditore all'esazione di un credito liquido ed esigibile; attribuirebbe all'Amministrazione predetta posizione di preminenza di fronte al privato in un rapporto di dare ed avere di natura privatistica ossia non strettamente attinente a quelle funzioni e finalità pubbliche le quali, sole, giustificano l'esercizio del potere discrezionale della Amministrazione. Tale ingiustificata posizione di prevalenza contrasterebbe, ad avviso della Corte, con l'art. 3 Cost.,

Secondo la Corte, l'art. 69 del R.d. n. 2440/1923 disciplina il cosiddetto fermo amministrativo diretto a legittimare la sospensione del pagamento di un debito liquido ed esigibile da parte di un'Amministrazione dello Stato a salvaguardia della eventuale compensazione legale di esso con un credito, anche se non attualmente liquido ed esigibile, che la stessa od altra branca della Amministrazione statale, considerata nella unicità di soggetto di rapporti giuridici, pretenda di avere nei confronti del suo creditore. Il fermo è disposto in via cautelare e, fino alla pronuncia di un successivo provvedimento con cui lo si revochi, ovvero si disponga che la somma dovuta dallo Stato al creditore venga ritenuta, nei limiti in cui opera la compensazione legale, a soddisfazione del credito erariale.

Al riguardo i giudici della Consulta sottolineano che il fermo costituisce misura di autotutela della Amministrazione statale, avente lo scopo di assicurare la realizzazione dei fini cui è rivolto l'*iter* amministrativo procedimentale, necessariamente complesso e disciplinato da norme inderogabili e preordinate ad assicurare la regolarità contabile e la realizzazione delle entrate dello Stato e che se è vero che l'autotutela, nella generalità delle sue applicazioni, è conaturata all'attività della pubblica Amministrazione nei rapporti di diritto pubblico, non deve escludersi che speciali norme di legge ne consentano l'esercizio anche in rapporti di diritto privato, cui la pubblica Amministrazione partecipi per i fini che le sono propri.

La Corte, inoltre, sottolinea che anche se incidente sull'adempimento di obbligazioni pecuniarie che derivano da contratto di pubblico appalto e, quindi, di natura privatistica, non ha natura eccezionale o di deroga ai principi fondamentali, ma ad essi si adegua, quale espressione di un potere di supremazia della Pubblica Amministrazione, che non è sottratto ai controlli che l'ordinamento prevede, anche in sede giurisdizionale, affidandoli al giudice precostituito dalla legge con specifico riguardo alle diverse situazioni, di diritto soggettivo perfetto od affievolito, quali si realizzano nel corso delle vicende dei contratti della Pubblica Amministrazione.

Infine i giudici della Corte affermano che la misura in questione non viola il principio di eguaglianza, perché questo non può riguardare situazioni tra loro differenti quali sono quelle della Pubblica Amministrazione e del privato.

Sull'argomento è intervenuto anche il Consiglio di Stato²¹ che attribuisce

specie se si tien conto che il provvedimento cautelare in questione avrebbe portata di gran lunga più vasta di quelli che la legge ordinaria (*ex* artt. 670 ss. e 700 ss. c.p.c.) accorda ai privati. La norma in esame, poi, inciderebbe su diritti soggettivi; e poiché per la tutela di questi la legge stabilisce la competenza del giudice ordinario, la norma stessa, attribuendo all'Amministrazione dello Stato il potere di incidere, sia pure in via cautelare, sui diritti medesimi, sottrarrebbe la relativa pretesa e le conseguenti difese all'esame del giudice precostituito dalla legge e al giudice ordinario la funzione che gli appartiene. Donde il contrasto anche con gli artt. 25, comma 1, e 102, comma 1, Cost.

²¹ Cons. Stato, sez. VI, 26 giugno 2003, n. 3850, in *Riv. giur. edil.*, 2004, 285.

all'art. 69 del R.d. del 1923, il potere di chiedere il fermo amministrativo da parte dell'Amministrazione dello Stato sulla base di un presupposto oggettivo che consiste nel fatto che l'Amministrazione possa vantare nei confronti del privato una ragione del credito così che la legittimità del provvedimento di natura cautelare si fonda sull'esistenza del c.d. *fumus boni iuris*, cioè sulla ragionevole apparenza di fondatezza della pretesa.

La conseguenza è la necessità dell'esistenza di una prova dimostrativa certa che determini nell'Amministrazione la convinzione che esiste un motivo sicuro del suo diritto che giustifica e legittima la soggezione del debitore all'adempimento e non la certezza nella fondatezza della pretesa perché altrimenti verrebbe meno la natura cautelare del provvedimento²².

Il Consiglio di Stato già in passato aveva qualificato il fermo amministrativo come un provvedimento di autotutela cautelare utilizzabile anche quando il credito sia contestato, ma se ne ritiene ragionevole l'esistenza. I giudici avevano infatti osservato che «ai sensi dell'art. 69 ... il fermo amministrativo è provvedimento di autotutela cautelare che, proprio per la sua natura cautelare e intrinsecamente provvisoria, collegata per definizione a motivi di urgenza, può essere adottato anche quando il credito sia contestato, ma sia ragionevole ritenere l'esistenza, posto che suo presupposto normativo è la mera "ragione di credito" e non la provata esistenza del credito stesso»²³.

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.

L'istituto del fermo, infatti, nella sua disciplina generale, è ammesso anche in ambito tributario²⁴, dato che l'espressione "somme dovute", impiegata nel-

²² Cons. Stato, 26 giugno 2003, n. 3850, cit.

²³ Cons. Stato, 27 febbraio 1998, n. 350, cit.; Cons. Stato, sez. VI, 8 aprile 2002, n. 1909.

²⁴ In tal senso Cass., sez. V, 5 marzo 2004, n. 4567, Cass., sez. trib., 13 luglio 2012, n. 11962, che, 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 dottrina M. BASILAVECCHIA, *op. cit.*, 247; L. GINOTTI, *In tema di fermo amministrativo e rimborsi IVA*, in *Giur. it.*, 2005, 420. In senso contrario, invece, in giurisprudenza Cass., sez. trib., 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. 633/1972 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

l'art. 69, ricomprende tutte le situazioni di debito di tutte le Amministrazioni statali e quindi anche quelle aventi origine in rapporti tributari.

Tuttavia, tale disciplina, in materia tributaria, va integrata da quella fornita dalle norme di settore.

Il riferimento è all'art. 38-*bis*, comma 8 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in materia di rimborsi Iva, 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, e all'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.

1.2. 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.

L'art. 38-*bis*, comma 8 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, dopo le modifiche operate dall'art. 13, comma 1 del D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, disciplina la sospensione dell'esecuzione dei rimborsi fino a concorrenza dell'ammontare dell'imposta indicata nelle fatture o in altri documenti illecitamente emessi o utilizzati e fino alla definizione del procedimento penale, qualora sia stato constatato uno dei reati di cui agli artt. 2 e 8 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, cioè la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

L'attuale comma 8 recepisce la disposizione contenuta nel terzo comma

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". Nello stesso senso Comm. trib. cent., sez. XVI, 19 dicembre 1993, n. 410; Id., sez. V, 5 febbraio 1998, n. 485; Id., sez. XVII, 28 aprile 1998, n. 2173. In tal senso in dottrina, M. FINOCCHIARO, *Minato il principio di leale collaborazione nei rapporti che legano Fisco e contribuente*, in *Guida al dir.*, Milano, 2004, 42.

del previgente art. 38-*bis*, aggiornando i riferimenti normativi relativi alle fattispecie penali (il vecchio testo richiamava l'art. 4, comma 1, n. 5), del D.l. 10 luglio 1982, n. 429).

La prassi²⁵ sottolinea che “in merito al contenuto della norma la sospensione opera nei limiti di seguito indicati:

- le fattispecie delittuose di cui agli artt. 2 e 8 del D.Lgs. n. 74/2000 devono essere state constatate con riferimento al medesimo periodo d'imposta per il quale è stata presentata richiesta di rimborso dell'Iva;
- la sospensione del rimborso non può essere disposta per un importo superiore all'ammontare dell'Iva esposta nelle fatture o negli altri documenti illecitamente emessi o utilizzati.

Ne consegue che quando l'ufficio viene a conoscenza delle fattispecie richiamate, l'esecuzione del rimborso è sospesa, senza possibilità per gli uffici di porre in essere alcuna valutazione discrezionale”.

Viene altresì precisato dalla prassi che la sospensione del rimborso opera fino alla definizione del procedimento penale, indipendentemente dall'esito e che, ai fini della sospensione, non rileva l'eventuale definizione dell'obbligazione tributaria sottostante.

1.2.1. *L'applicabilità del fermo amministrativo alla sospensione dei rimborsi Iva*

In materia di rimborsi Iva, regolati dall'art. 38-*bis* 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 pronunce²⁶ 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.

²⁵ Circ., 30 dicembre 2014, n. 32/E.

²⁶ Cass., sez. trib., 1° luglio 2009, n. 15424, in *Il fisco*, 2009, 4797, con nota di P. TURIS, *Esclusa l'applicazione del fermo amministrativo nell'ipotesi di stanza di rimborso Iva*; Cass., sez. trib., 26 giugno 2003, n. 10199, cit.; Cass., sez. trib., 26 aprile 2004, n. 7952, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2004, 1033, con nota di A. GRASSOTTI, *La specialità della norma sui rimborsi Iva esclude l'applicabilità del fermo amministrativo*. *Contra* Comm. trib. provv. di Treviso, sez. VII, 15 luglio 2009, n. 90, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2010, 245, con commento di F. RANDAZZO, *Perplexità sul fermo del rimborso Iva per supposto credito da future note di variazione*.

In dottrina²⁷, 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 Amministrazione²⁸, 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.

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.

Tuttavia, la differenza che si coglie tra questa disciplina e quella prevista nell'art. 69 è che, nell'ottavo comma dell'art. 38-*bis*, la sospensione non è rimessa alla discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria, in quanto essa, come visto, è prevista nel caso sia contestato il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso e emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Trattasi 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 controversia²⁹.

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 8, 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.

²⁷ In particolare M. BASILAVECCHIA, *op. cit.*, 250 ss.

²⁸ 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 P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002, 393 e F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, 41 ss., il quale distingue tra "credito di rimborso" e "credito di restituzione".

²⁹ G. FERRO, *Rimborsi IVA e fermo amministrativo alla luce del D.l. 28 dicembre 1989*, n. 414, in *Il fisco*, 1990, 821; F.M. AURELI, *Ribadita l'illegittimità del fermo amministrativo in tema di rimborsi accelerati IVA*, in *Il fisco*, 1993, 7892.

Da quanto detto, la conclusione che se ne può trarre, in tutta coerenza con giurisprudenza³⁰ e dottrina³¹, è che l'ottavo comma dell'art. 38-*bis* va a restringere l'ambito di applicazione dell'art. 69.

Ai rimborsi Iva non è applicabile l'istituto del fermo amministrativo *ex art.*

³⁰ In tal senso Cass., 26 giugno 2003, n. 10199, cit. e Cass., 26 aprile 2004, n. 7952, cit. La Suprema Corte sottolinea come l'istituto del fermo amministrativo, contenuto nell'art. 69 del R.d. 18 novembre 1923, n. 2440, non sia compatibile con la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto in tema di rimborsi. "Invero, per il rimborso dell'Iva è previsto un sistema di garanzie che assolve particolarmente la funzione di tutelare l'interesse dell'Erario all'eventuale recupero di quanto dovesse risultare indebitamente percepito dal contribuente". Gli argomenti che inducono la Corte regolatrice a pervenire alla descritta conclusione sono essenzialmente due. In primo luogo, depone per l'esclusione dell'operatività del fermo amministrativo il chiaro tenore della disposizione di cui all'art. 38-*bis* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. L'articolato delinea precise formalità e specifici adempimenti sia per quanto riguarda l'operato dell'Amministrazione finanziaria che per gli adempimenti posti a carico del contribuente. L'esecuzione del rimborso è subordinata alla prestazione di cauzione o presentazione di fideiussione (fatte salve le ipotesi del comma 7, ovvero svolgimento dell'esercizio dell'impresa da almeno cinque anni, insussistenza di notifiche di avvisi di accertamento o di rettifica, presentazione di dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà relativa alla situazione patrimoniale, alla cessione di quote od azioni ed al corretto versamento dei contributi previdenziali ed assicurativi) (Ipotesi che, comunque, il comma 8 della citata disposizione circoscrive al complessivo importo pari all'intera "media dei versamenti affluiti nel conto fiscale nel corso del biennio precedente"). Inoltre, ai commi 3 e 6 sono contemplate due ulteriori clausole di salvaguardia. In *primis* la sospensione dell'esecuzione del rimborso fino alla definizione del procedimento penale laddove siano contestate le fattispecie ab origine previste dall'art. 4, comma 1, n. 5) del D.l. 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516 (Il cui testo così recitava anteriormente alla modifica operata dall'art. 6 del D.l. 16 marzo 1991, n. 83, convertito, con modificazioni, nella legge 15 maggio 1991, n. 154, ed all'abrogazione da parte dell'art. 25, comma 1, lett. *d*) del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74: è punito chiunque "emette o utilizza fatture o altri documenti per operazioni in tutto o in parte inesistenti o recanti l'indicazione dei corrispettivi o della imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale; ovvero emette o utilizza fatture o altri documenti recanti la indicazione di nomi diversi da quelli veri in modo che ne risulti impedita la identificazione dei soggetti cui si riferiscono"). Poi l'obbligazione alternativa di restituzione delle somme oggetto di rimborso o compensazione entro sessanta giorni dalla notifica di avviso di rettifica o accertamento (incrementate degli interessi) e di prestazione di idonea garanzia, sino al termine dell'*iter* di definizione dell'accertamento. In secondo luogo, l'inapplicabilità della misura del fermo amministrativo *ex art.* 69 del R.d. n. 2440/1923 discende dalla natura cautelare del provvedimento, adottabile qualora lo Stato conservi ragioni di credito nei confronti di soggetti titolari di crediti di somme dovute dall'Amministrazione pubblica con efficacia sino alla conclusione del procedimento di accertamento delle reciproche posizioni giuridiche. Si tratta, come reiteratamente affermato dalla Suprema Corte (anche in funzione nomofilattica), di una particolare forma di autotutela per preservare i diritti della Pubblica Amministrazione e delle relative esigenze finanziarie.

³¹ M. BASILAVECCHIA, *op. cit.*, 250 ss.

69 del R.d. del 1926 in quanto per il rimborso Iva è previsto un sistema di garanzie che assolve specificatamente la funzione di tutela dell'interesse dell'E-rario all'eventuale recupero di quanto dovesse risultare indebitamente percepito dal contribuente e, si aggiunga che, l'art. 38-*bis* contempla espressamente un'ipotesi di sospensione dei rimborsi in presenza di contestazioni penali.

Tale norma, infatti, esclude 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.

La norma, 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.

Sul punto è poi intervenuta la prassi.

La Circ. 22 luglio 2016, n. 33/E ha evidenziato che il fermo amministrativo costituisce un provvedimento di natura cautelare diretto alla tutela delle ragioni di credito delle amministrazioni statali e che ai fini dell'individuazione dei presupposti circa la sua applicazione, la Circ. 15 febbraio 2010, n. 4/E, par. 6, ha specificato che "L'istituto del fermo amministrativo ha carattere generale ed è utilizzabile quando la pretesa creditoria della pubblica amministrazione non è ancora certa, liquida ed esigibile" e che "La ragione di credito è caratterizzata dal *fumus boni iuris*, vale a dire dalla sussistenza di elementi tali da determinare nell'Amministrazione il convincimento che esiste una ragionevole fondatezza del suo diritto".

Inoltre è chiarito che «si tratta di una norma che introduce un generico "fermo" temporaneo dell'esecuzione di un pagamento a carico della Pubblica Amministrazione. Ai sensi della predetta norma, tale misura è richiesta dall'Amministrazione creditrice (fra le Amministrazioni legittimate è espressamente inclusa l'Agenzia delle entrate) alle altre Amministrazioni eventualmente debitorie nei confronti del medesimo contribuente, le quali sono tenute ad eseguirla in attesa di un successivo provvedimento definitivo di incameramento o di sblocco del pagamento oggetto del provvedimento cautelare».

La "ragione di credito" posta alla base del fermo amministrativo deve comunque avere una "rappresentazione formale" e, quindi, il debito tributario "deve essere espresso almeno a livello di processo verbale di constatazione".

L'Amministrazione finanziaria evidenzia inoltre che lo strumento del fermo amministrativo, incidendo sulle disponibilità finanziarie del contribuente derivanti da crediti che lo stesso vanta nei confronti di altre amministrazioni, può essere utilizzato previa attenta valutazione degli effetti che avrebbe sull'attività economica del contribuente, in ragione del fatto che la sua adozione

potrebbe impedire la riscossione dei crediti, per esempio per appalti o forniture, che il soggetto vanta nei confronti di altri comparti della pubblica amministrazione.

La situazione sembrava essersi stabilizzata senza incertezze sia dalla giurisprudenza che dalla dottrina prevalente, a riaprire la questione è stata la Cassazione con una sentenza del 2014 che ha ritenuto che la norma speciale non potesse derogare la norma ordinaria. L'art. 69 "ha portata generale in quanto mira a garantire la certezza dei rapporti patrimoniali con lo Stato, mediante la concorrente estinzione delle poste reciproche (attive e passive). Ne consegue l'applicabilità della norma ai rimborsi dell'IVA"³².

1.3. Il fermo nella disciplina delle sanzioni tributarie

Diversamente dall'art. 38-*bis*, comma 8, sulla sospensione dei rimborsi Iva l'art. 23 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, dispone in generale la sospensione dei pagamenti nei confronti dei soggetti che vantano un credito nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, qualora sia stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione, ancorché non definitivo.

L'art. 23 è rubricato "sospensione dei rimborsi e compensazione", rappresenta 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 solido³³, che si siano resi autori di violazioni loro notificate per mezzo di atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni. La norma, come modificata dall'art. 16, comma 1, lett. *b*) del D.Lgs. 24 settembre 2015, espressamente sancisce che "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 o provvedimento con il quale

³² Cass., 28 marzo 2014, n. 7320.

³³ L'attuale disposizione normativa è frutto di un aggiustamento della prima formulazione attuato, con effetto dal 1° aprile 1998, dall'art. 2, comma 1, lett. *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".

vengono accertati maggiori tributi, ancorché non definitivi ...”.

L'art. 23 nella nuova formulazione prevede così un'operatività più ampia dei provvedimenti di sospensione e di compensazione dei rimborsi, in presenza di un atto con il quale vengono accertati maggiori tributi. La sospensione ora opera non solo per l'importo relativo alle sanzioni ma per tutti gli importi dovuti in base all'atto.

Pertanto, nel caso di atti, ancorché non definitivi, relativi a tributi, sanzioni e interessi, il rimborso del credito può essere temporaneamente sospeso e, una volta che l'atto sia divenuto definitivo, il credito può essere compensato. In alternativa, può essere richiesto al contribuente di garantire i carichi pendenti mediante presentazione di una fideiussione a tempo indeterminato. Come precisato dalla risoluzione 12 giugno 2001, n. 86/E, «la nozione di “carichi pendenti” deve essere riferita anche a crediti e sanzioni riferibili a tributi erariali, ad esclusione delle imposte doganali e delle imposte sulla produzione e sui consumi»³⁴.

Più precisamente, tale istituto è sinteticamente definito come “una particolare applicazione del fermo amministrativo in materia specificamente tributaria”³⁵.

La sospensione “opera nei limiti della somma risultante dall'atto o, qualora lo stesso sia stato impugnato, dalla decisione della Commissione tributaria o di altro organo. In presenza di provvedimento definitivo, l'ufficio competente al rimborso pronuncia la compensazione del debito”. Sia il provvedimento di sospensione del rimborso che il provvedimento di avvenuta compensazione devono essere notificati all'autore della violazione e ai soggetti obbligati in solido: tutti i soggetti interessati possono proporre impugnazione e il giudice adito può disporre la sospensione della loro esecuzione, ai sensi dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992.

La pretesa dell'Amministrazione finanziaria, comunque, deve essere almeno formalizzata in un atto del procedimento e, segnatamente, nell'atto di contestazione di cui all'art. 16, D.Lgs. n. 472/1997, ovvero nell'avviso di irrogazione.

1.3.1. *I rapporti tra il fermo nella disciplina delle sanzioni tributarie e il fermo amministrativo*

La norma sembra modellata sullo strumento giuridico disciplinato dall'art. 69 del R.d. n. 2440/1923³⁶.

³⁴ Circ., 22 luglio 2016, n. 33/E.

³⁵ P. RUSSO, *op. cit.*, 388.

³⁶ Cass., 14 luglio 2010, n. 16535.

Al riguardo, però, è opportuno sottolineare come in dottrina si siano contrapposte due tendenze.

La prima considera la disciplina di cui all'art. 23 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. 2440/1923³⁷.

L'altro orientamento, invece, considera tale disciplina specifica per le sanzioni³⁸.

Tuttavia, a prescindere da queste contrapposte tendenze, 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 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'art. 23, ai sensi del primo comma, 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 titolo³⁹.

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, nella disposizione fiscale, viene tipizzato e proceduralizzato allo scopo di fissare i presupposti specifici e tassativi della sospensione.

Ancora, nella disciplina dettata per il fermo amministrativo non si reperisce cenno alcuno al rapporto anche quantitativo che deve sussistere tra im-

³⁷ Tra gli altri M. TRIVELLIN, *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in F. MOSCHETTI-L. TOSI (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000, 756.

³⁸ In tal senso G. GIRELLI, *La compensazione tributaria*, Milano, 2010, 260.

³⁹ Ed è proprio in base a tali considerazioni che taluno (M. TRIVELLIN, *op. cit.*, 729) ha ritenuto che lo strumento disciplinato all'art. 23 è costruito in piena analogia al cosiddetto "fermo su se stesso".

porti 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 primo comma, come visto, che “La sospensione opera nei limiti di tutti gli importi dovuti in base all'atto o alla decisione della commissione tributaria ovvero della decisione di altro organo”.

La sospensione può essere cioè disposta dal competente ufficio sulla base degli elementi e dei dati risultanti agli atti d'ufficio o al sistema informativo dell'Anagrafe Tributaria ed il relativo provvedimento deve essere notificato all'autore della violazione e ai soggetti obbligati in solido⁴⁰.

A riguardo la dottrina⁴¹ 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 garantire⁴².

Dal punto di vista della natura, tuttavia, può dirsi che lo strumento previsto dall'art. 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 la misura in esame “può”, e non “deve” essere impiegata allorché si realizzino i relativi presupposti, sicché il suo utilizzo è essenzialmente facoltativo⁴³.

Perciò è possibile affermare che la figura introdotta dall'art. 23 è caratte-

⁴⁰ Circ., 22 luglio 2016, n. 33/E.

⁴¹ M. TRIVELLIN, *op. cit.*, 727.

⁴² 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., 22 dicembre 1971, n. 391, in *Mass. giust. civ.*, 1979, 179; Cons. Stato, sez. VI, 22 dicembre 1970, n. 834, in *Cons. Stato*, 1970, 2332; Cons. Stato, sez. IV, 28 dicembre 1996, n. 1333, in *Nuovo dir.*, 1997, 637; Tar Lazio, sez. I, 10 febbraio 1987, n. 287, in *Foro Amm.*, 1987, 1907.

⁴³ In tal senso si è pure espressa la Circ., 10 luglio 1998, n. 180/E, emessa a chiarimento del D.Lgs. n. 472/1997 di riforma del sistema sanzionatorio tributario amministrativo.