



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Venezia

Le misure cautelari in materia amministrativa tributaria

**Prof. Dott. Maurizio Interdonato,
Università Ca' Foscari di Venezia**

Venezia-Mestre, 26 marzo 2018

Premessa

L'indagine sulla tutela amministrativa del credito erariale deve partire da quegli strumenti attivabili dall'Agenzia e ente impositore quando la pretesa non è ancora certa, liquida ed esigibile, ovvero da quegli strumenti e/o rimedi cosiddetti **cautelari**, caratterizzati dalla necessità di conservazione del credito e da una funzione strumentale alla futura utile esecuzione forzata.

Nell'ordinamento tributario le misure cautelari sono previste dall'articolo 22 del D.Lgs 472/1997 che disciplina l'**ipoteca** e il **sequestro conservativo** (misure già contemplate dalla previgente Legge 4/1929).

L'ipoteca

L'ipoteca è una causa legittima di prelazione che attribuisce al creditore il potere di espropriare un bene per il soddisfacimento del credito.

- È una garanzia **reale**, valevole erga omnes;
- dotata dei requisiti di **accessorietà** (il diritto di credito non può cedersi separatamente dal diritto di garanzia);
- **specialità** (può iscriversi unicamente su beni specificamente indicati e per somme determinate in denaro);
- **Indivisibilità** (grava ogni porzione del bene ipotecato, requisito rinunciabile).

Formano oggetto di ipoteca **gli immobili, diritti reali minori sugli immobili** (usufrutto, superficie, enfiteusi) e **beni mobili iscritti in pubblici registri** (autoveicoli, navi, aerei, rendite dello Stato).

Richiede per la sua costituzione una speciale formalità: **l'iscrizione nei pubblici registri**.

Il creditore non può esigere lo spossessamento, l'uso e i frutti della cosa.

L'ipoteca può essere **volontaria** (accordo tra privati), **legale** (casi previsti dalla legge), **giudiziaria** (per provvedimento del giudice).

L'**ipoteca «fiscale»** è un'ipoteca giudiziaria particolare posto che nell'ipoteca giudiziaria il provvedimento giudiziario non si limita ad autorizzare l'iscrizione ipotecaria ma accerta l'esistenza del credito.

Sequestro conservativo

Il creditore può chiedere il sequestro conservativo dei beni del debitore (2905 CC) secondo le regole stabilite dal Codice di Procedura Civile.

Art. 671 CPC: «il giudice su istanza del creditore che ha fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, può autorizzare il sequestro conservativo di beni mobili o immobili del debitore o delle somme e cose a lui dovute nei limiti in cui la legge ne permette il pignoramento».

Si realizza quindi mediante la sottrazione dei beni alla libera disponibilità del debitore.

Effetti (2906 CC) :

- rendere inefficace in pregiudizio del creditore le alienazioni e gli altri atti che hanno per oggetto la cosa sequestrata in conformità delle regole stabilite per il pignoramento;
- rendere inefficaci in pregiudizio del creditore opponente i pagamenti eseguiti dal debitore
- garantire, tramite la custodia, la materiale permanenza del bene nel patrimonio del debitore affinché il creditore risultato vincitore nel giudizio di merito possa aggredirlo.

Art. 22 D.lgs 472/1997

«In base all'atto di contestazione, al provvedimento di irrogazione della sanzione o al processo verbale di constatazione e dopo la loro notifica, l'ufficio o l'ente, quando ha fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, può chiedere, con istanza motivata, al presidente della commissione tributaria provinciale l'iscrizione di ipoteca sui beni del trasgressore e dei soggetti obbligati in solido e l'autorizzazione a procedere, a mezzo di ufficiale giudiziario, al sequestro conservativo dei loro beni, compresa l'azienda.»

Presupposti

1. Esistenza di uno degli atti indicati ne comma 1 art. 22 D.lgs 472/1997 e provvedimenti legislativi successivi.

L'elenco degli atti deve intendersi come tassativo ancorché il legislatore del 2008, facendo riferimento all'avviso di accertamento, abbia esteso l'ambito di applicazione delle misure cautelari

➤ Atti del procedimento sanzionatorio:

- atto di contestazione (art. 16, c. 2 D.lgs 472/1997);
- provvedimento di irrogazione delle sanzioni (art. 16 c. 4, 7 e art. 18 D.lgs 472/1997);

➤ **Processo verbale di constatazione**

sia redatti dagli uffici sia redati dalla Guardia di Finanza: si è dubitato di questi ultimi posto che a tale organo non spetta il potere accertativo e i verbali non vengono normalmente notificati ma «comunicati» al contribuente. Il dubbio è infondato:

- è vero che la norma parla di notifica, ma lo scopo è quello di condizionare la proposizione dell'istanza al giudice da parte dell'ufficio alla preventiva conoscenza da parte del contribuente dell'atto sulla base del quale è formulata la richiesta;
- ai sensi dell'articolo 12 dello Statuto dei diritti del contribuente è previsto obbligatoriamente il contraddittorio anticipato;
- il processo verbale di constatazione non è atto suscettibile di formale notifica (l'art. 12 citato ne prevede solo il rilascio della copia, mentre l'art. 52 c. 6 DPR 633 ne prevede la sottoscrizione ma solo per quello di verifica)
- in tema di condono la consegna del PVC è stata considerata causa ostativa (Cass. 14746/2012) equiparando così la consegna alla notifica.

Si rammenta che l'amministrazione finanziaria ha suggerito comunque la notifica dei verbali di constatazione in via prudenziale.

La stessa si appalesa opportuna in caso di mancata sottoscrizione del verbale.

- **Avvisi di accertamento** (art. 27 c. 6 DL 185/2008) da intendersi in senso estensivo come atti che manifestino una pretesa tributaria definita come ad esempio avviso di recupero del credito di imposta.

2. Il fumus boni iuris

A differenza del procedimento di sospensione cautelare dell'atto impugnato (art. 47 D.lgs 546/1992) il procedimento di applicazione delle misure cautelari fiscali non è strumentale rispetto alla controversia che si instaura con il ricorso contro il provvedimento di irrogazione della sanzione.

Ciò non comporta tuttavia una totale autonomia del procedimento di irrogazione della misura cautelare:

- non vi è l'obbligo di instaurare un giudizio di merito ma comunque di notificare l'atto di contestazione o di irrogazione entro 120 giorni dall'adozione della misura cautelare;
- se viene impugnato l'atto di contestazione o di irrogazione l'esito del relativo procedimento condizionerà l'efficacia dei provvedimenti cautelari (c. 7, lettera c); secondo parte della dottrina la sospensione cautelare dell'atto impugnato ai sensi dell'art. 47 citato non rappresenterebbe presupposto per la perdita di efficacia delle misure cautelari, potendolo essere solo la sentenza nel procedimento di merito: rimarrebbe comunque da conciliare l'elemento del fumus boni iuris alla base dei due procedimenti;
- se il contribuente paga quanto richiesto nell'atto di contestazione o di irrogazione le misure cautelari basate sul PVC o sull'atto di contestazione perdono comunque efficacia;

La parziale autonomia del procedimento rende indispensabile l'esame dell'elemento del fumus boni iuris.

Quando si fa riferimento a provvedimenti sanzionatori o ad avviso di accertamento il fondamento della pretesa e l'onere motivazionale è assolto attraverso l'allegazione e il richiamo a tali atti.

Con riferimento al PVC la stessa Amministrazione Finanziaria (Circolare 4/2010) ha imposto agli uffici un'attenta valutazione circa l'attendibilità e la sostenibilità della pretesa soprattutto con riferimento ai PVC.

La Commissione Tributaria deve quindi evincere dall'istanza dell'ufficio e dai relativi atti allegati anche per relationem le buone ragioni della pretesa. Appare dubbio se in tale giudizio la Commissione possa esercitare i poteri istruttori di cui all'articolo 7 D.lgs 546/1992 (in senso positivo CTP Bologna n. 1238/1998) ancorché in senso negativo deponga la circostanza che alla Commissione, nell'ordinario giudizio tributario, spettino tali poteri solo con finalità integrativa, finalità che mal si concilia con la natura cautelare della misura richiesta.

3. Periculum in mora

L'Ufficio nella richiesta deve dimostrare oltre alla fondatezza della pretesa **di avere fondato timore di perdere la garanzia del credito**. Il periculum consiste quindi nella possibilità che il contribuente si spogli dei propri beni rendendo di fatto inesigibile il credito dell'Erario.

La valutazione andrà fatta sulla base di:

- **elementi oggettivi:** ad esempio rapporto tra condizioni economiche del trasgressore (entità del suo patrimonio, esistenza di protesti, pignoramenti, azioni esecutive a suo carico) e il credito da tutelare.

La sola entità della pretesa non può essere argomento per ritenere sussistente il pericolo (l'Agenzia ha suggerito di porre attenzione alle pretese superiori a 120.000 euro)

Il patrimonio dev'essere considerato in modo dinamico considerando le sue linee di sviluppo economico soprattutto nel caso di patrimoni aziendali.

Nel caso di società di persone il rapporto tra le condizioni economiche e il credito va valutato tenendo conto anche dei patrimoni personali dei soci.

- **elementi soggettivi:** comportamenti del debitore che potrebbero far temere la sottrazione della garanzia (variazioni domicilio fiscale, pregresse situazioni di insolvenza in relazione a pretese tributarie, condanne anche penali per illeciti e/o reati tributari: per Cassazione 24527/2007 l'Agenzia può anche invocare elementi risalenti a periodi anteriori all'attività di accertamento; compimento di operazioni idonee a segregare il patrimonio quali trust o fondi patrimoniali).

L'esistenza del pericolo deve essere accertata al momento della concessione del provvedimento cautelare

È stato sostenuto che la richiesta di accertamento con adesione possa paralizzare la richiesta di adozione di misure cautelari (Glendi). Si ritiene tuttavia che potendo tale istanza nascondere finalità dilatorie non vi possa essere alcun automatismo

Il procedimento

L'istanza, a cura dell'ente impositore titolare della potestà impositiva e sanzionatoria, dev'essere notificata anche tramite servizio postale alle parti interessate le quali possono entro venti giorni dalla notifica depositare memorie e documenti difensivi.

La notifica è indispensabile in questo caso per consentire il deposito delle memorie.

L'istanza deve indicare:

- il tipo di misura cautelare richiesta. L'Ufficio potrebbe chiedere congiuntamente l'iscrizione di ipoteca e l'autorizzazione al sequestro qualora un singolo strumento non sia sufficiente a soddisfare le misure cautelari.

Nella prassi gli uffici richiedono maggiormente il sequestro conservativo perché 1) si evitano le procedure di iscrizione e cancellazione tipiche dell'ipoteca 2) perché il sequestro può avere anche ad oggetto beni mobili non registrati.

Richiedono invece l'ipoteca quando vi siano altri creditori del contribuente e il fisco voglia munirsi di una causa legittima di prelazione in caso di patrimonio insufficiente.

- I beni su cui applicare la misura cautelare, tale indicazione è fondamentale per consentire alla Commissione un giudizio sulla congruità tra il credito e il valore dei beni.

Col DI 78/2009 è stato consentito all'Agenzia di avvalersi dei poteri istruttori di cui all'articolo 32 n. 7 DPR 600/1973, cosiddette indagini bancarie, per la richiesta di misure cautelari: sia per individuare le consistenze patrimoniali da sottoporre a sequestro sia per valutare il periculum.

La Commissione Tributaria competente è quella in relazione alla sede dell'Ufficio che promuove il procedimento non quella del luogo dell'esecuzione delle misure.

La competenza della Commissione Tributaria ad autorizzare le misure cautelari involge ormai «i tributi di ogni genere e specie comunque denominati» (art. 2 D.lgs 546/1992).

Il presidente della Commissione decorso il termine dei venti giorni concesso alle parti interessate per le memorie fissa con decreto la trattazione dell'istanza per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni prima.

Sebbene l'articolo 22 non dica nulla il giudizio deve svolgersi con la partecipazione delle parti (Cassazione 7342/2008): 1) perché la natura del provvedimento della Commissione Tributaria è di natura giurisdizionale, 2) perché vi sarebbe disparità di trattamento con il subprocedimento d'urgenza del comma 4. Questo argomento ha perso valore in seguito alla modifica del D.lgs 156/2015 che ha eliminato la locuzione «sentite le parti» ancorché la nuova disposizione parli di «convocazione della controparte», 2) perché l'articolo 47 del D.lgs 546/1992 in tema di sospensione dell'atto impugnato prevede al comma 4 che vengano sentite le parti.

La Commissione decide con sentenza impugnabile con gli ordinari mezzi di impugnazione (Cassazione 24527/2007).

Procedimento abbreviato

Nel caso in cui la convocazione della controparte possa pregiudicare l'attuazione del provvedimento il presidente della Commissione provvede **con decreto** motivato, assunte ove occorra sommarie informazioni,

- 1) a concedere le misure cautelari richieste,
- 2) a fissare la camera di consiglio entro e non oltre 30 giorni assegnando all'Ufficio un termine massimo di 15 giorni per la notifica del ricorso e del decreto.

A tale udienza la Commissione **con ordinanza** conferma, modifica o revoca i provvedimenti emanati con decreto.

Il procedimento è stato modificato nel 2015 con il D.lgs 156 ed è stato eliminato il reclamo facendo sì quindi che all'eventuale decreto del presidente segua sempre l'ordinanza collegiale. Rimane difficile capire il motivo del mancato riferimento alla sentenza previsto nel procedimento ordinario ancorché si debbano ritenere esperibili comunque i normali mezzi di impugnazione.

Con la modifica del 2015 inoltre alla «eccezionale urgenza o pericolo nel ritardo» si è sostituita il più generico pregiudizio per l'attuazione del provvedimento che lascia forse eccessivi margini di azione all'enteimpositore per la richiesta del provvedimento presidenziale.

Obbligo o facoltà di instaurare il contraddittorio con il contribuente prima della richiesta della misura cautelare?

Non sembra sussistere un obbligo benché ciò si stato sostenuto in Dottrina. E ciò è tanto più vero se si pensa che l'Ufficio è solo titolare del potere di chiedere il provvedimento non di emetterlo come nel caso dei provvedimenti accertativi ove l'evoluzione normativa conduce alla necessità del contraddittorio anticipato.

L'Agenzia l'ha comunque espressamente auspicato anche per consentire all'Amministrazione l'eventuale accettazione di garanzie negoziali sostitutive (cauzioni, fideiussioni bancarie o assicurative, ipoteca volontaria o dazione di pegno).

D'altro canto il comma 6 dell'articolo 22 prevede che le parti possano nel corso del giudizio offrire cauzioni o fideiussione bancaria o assicurativa in sostituzione della misura richiesta.

Spetterà all'organo giurisdizionale competente accettare o meno le garanzie sostitutive anche in caso di rifiuto dell'Ufficio in fase di contraddittorio anticipato.

Aspetti particolari

Non sembra ammissibile l'autonoma impugnazione del rifiuto di accoglimento delle garanzie sostitutive se non nell'ambito dell'impugnazione della sentenza che ha accordato le misure sostitutive.

Non è prevista una fase di riesame nel caso di rigetto dell'istanza cautelare ma ciò non pare a differenza di quanto sostiene parte della Dottrina un problema posto che la sentenza è comunque impugnabile con i normali mezzi dalla parte soccombente (in questo caso l'Ufficio).

Crediti tributari per i quali è possibile chiedere la misura cautelare

In passato si è discusso circa la possibilità di richiedere l'applicazione delle misure cautelari non solo con riferimento ai crediti per sanzioni tributarie ma anche per il tributo e relativi interessi.

Con l'articolo 27 comma 5 del DL 185/2008 è stato chiarito che «l'articolo 22 si applica anche alle somme dovute per il pagamento di tributi e dei relativi interessi agli uffici e agli enti di cui al comma 1 del medesimo articolo in base ai processi verbali di constatazione».

La norma ha portata innovativa e non interpretativa.

Il richiamo generico all'articolo 22 conferma senza dubbio che trovi applicazione anche per il tributo oltre che per la sanzione il comma 7 lettera b ovvero la perdita di efficacia della misura nel caso di mancata notifica dell'atto impositivo entro 120 giorni.

L'estensione con la modifica del 2008 dell'ambito oggettivo delle misure cautelari ha comportato anche, come già detto, l'estensione dei provvedimenti sulla base dei quali applicare tali misure all'avviso di accertamento.

In questo caso la misura cautelare potrà essere richiesta per «tutti gli importi dovuti» (art. 27, co. 6 DL 185) e perciò anche per le sanzioni irrogate ai sensi dell'articolo 17 del D.lgs 472/1997 (sanzioni collegate al tributo).

In questa ipotesi il citato comma 6 non richiama il comma 7 (e pertanto anche la lettera c) dell'articolo 22 ma solo i commi da 1 a 6 e pertanto si potrebbe ipotizzare che in caso di sentenza favorevole al contribuente non passata in giudicato la misura cautelare emessa a fronte dell'atto accertativo possa permanere per il tributo.

È da ritenere che tale interpretazione sia irragionevole e che si tratti solo di una lacuna normativa.

Conservazione delle misure cautelari emesse a favore dell'Ufficio in capo all'agente della riscossione

Con l'originario comma 7 del citato articolo 27 del DL 185 era stata prevista la perdita di efficacia delle misure cautelari dal giorno successivo alla scadenza del termine di pagamento della cartella e ciò perché l'agente della riscossione poteva attivare le altre misure cautelari assegnatigli dalla legge, quale il fermo dei beni mobili, l'ipoteca, il pignoramento presso terzi, la sospensione dei pagamenti ecc.

Con la nuova formulazione del citato comma 7 modificato dal DL 78/2009 e dal DL 78/2010 oggi è prevista la conservazione della validità delle misure cautelari ed il loro grado a favore dell'agente della riscossione che ha in carico il ruolo il quale potrà procedere all'esecuzione sui beni sequestrati o ipotecati secondo le disposizioni di cui al DPR 602/1973.

Se si tiene conto della assegnata natura esecutiva degli atti di accertamento la disposizione del citato comma 7 potrebbe essere ora letta nel senso che per conservare efficacia a favore dell'agente della riscossione le misure cautelari devono essere disposte dal giudice dopo che gli accertamenti sono stati affidati dall'ente impositore all'agente stesso. Se sono disposte prima le stesse potrebbero perdere efficacia non avendo l'agente in carico il ruolo

Destinatari delle misure cautelari

Ai sensi dell'articolo 22 è il trasgressore o l'obbligato solidale.

Con l'estensione dei provvedimenti interessati all'avviso di accertamento appare evidente che nel caso di

- persone fisiche o enti collettivi senza personalità giuridica il trasgressore sia il dipendente, il rappresentante legale o negoziale mentre il soggetto obbligato sia la persona fisica rappresentata o l'ente collettivo (art. 11 D.lgs 472);
- per le società ed enti personificati il destinatario della misura cautelare sia la società o l'ente e ciò per l'articolo 7 del DI 269/2003 che ha stabilito che per tali soggetti le sanzioni siano esclusivamente a carico della persona giuridica.

Revoca della misura cautelare

Questione aperta e dibattuta è quella attinente alla revocabilità delle misure cautelari per eventi sopravvenuti o non considerati al momento dell'emissione del provvedimento cautelare.

Premesso che le misure vengono accordate con sentenza se sono pendenti i termini per l'appello occorrerà impugnare la sentenza.

Ma qualora i rimedi non siano esperibili e siano intervenuti sopravvenuti elementi che facciano venire in meno ad esempio il periculum in mora è possibile ipotizzare che la commissione su istanza del trasgressore modifichi o revochi con ordinanza il provvedimento cautelare anche se emesso anteriormente alla causa di merito.

Potrebbero deporre a sfavore di tale soluzione a) il comma 7 lettera c dell'articolo 22 che prevede che solo la sentenza anche non passata in giudicato costituisce titolo per la cancellazione delle misure e b) la circostanza che la Cassazione (Sentenza 7342/2008) ha negato in materia cautelare l'applicazione analogica delle norme del Codice di Procedura Civile (art. 669 e ss.) che prevedono tale possibilità ancorché con riferimento al diverso principio del contraddittorio.

Cumulabilità delle misure cautelari fiscali con quelle penali

Si ritiene che le misure cautelari amministrative penali siano cumulabili tanto più che la repressione penale può essere esclusa per molteplici cause (provvedimenti di clemenza, prescrizione, intervenuta oblazione, morte del reo, ecc.).

Anzi è talvolta auspicabile che l'Ufficio richieda dove possibile anche le misure cautelari amministrative pur essendoci ad esempio già un sequestro penale.

Come infatti recentemente ribadito dalla Cassazione (sentenza n. 436/21491 del 21 giugno 2006), il sequestro preventivo penale ben può concorrere con la misura cautelare del sequestro conservativo disposto a garanzia delle somme vantate dalla parte civile, poiché le due misure hanno distinte finalità proprie e modalità di esecuzione diverse; sicché è ammissibile la coesistenza dei due tipi di sequestro sugli stessi beni (Cassazione, 17 giugno 1996, n. 560; 13 giugno 1995, n. 1432; 17 marzo 1994, n. 886).

Non sarebbe possibile, del resto, domandare alla Procura di chiedere il sequestro conservativo per conto dell'Agenzia.

Tale impedimento è stato, infatti, ribadito ancora dalla Suprema corte, con sentenza n. 795/38710 del 4 ottobre 2004, secondo cui *"Il pubblico ministero può chiedere il sequestro conservativo (anche in conversione del sequestro probatorio) esclusivamente a garanzia di crediti statali endoprocessuali indicati dall'art. 316, comma 1, del codice di procedura penale e non delle obbligazioni pecuniarie nascenti da reati tributari (tributi evasi, soprattasse, interessi di mora)"*.

Questo comporta che, un domani, nel caso in cui i soggetti imputati venissero condannati, la Procura si rivarrebbe sui conti sequestrati esclusivamente per le pene pecuniarie, le spese di giudizio e le spese di sua competenza, e non già anche sul credito erariale, che quindi rimarrebbe definitivamente privo di tutela.