



Dipartimento di Economia e Direzione delle Imprese
Cattedra di Diritto Processuale Tributario

Le Misure Cautelari a Difesa del Credito Erariale

Relatore
Prof. Napoli Giuseppe

Candidato
Giantoribio Mogrovejo
673181

Correlatore
Prof. Marchetti Fabio

Anno Accademico 2016 – 2017

Indice

Introduzione

Capitolo I

Le misure cautelari disposte dall'Ente creditore

1.1 *Le misure cautelari a favore dell'Amministrazione Finanziaria: linee generali*

1.1a *L'ipoteca*

1.1b *Il sequestro conservativo*

2.1 *I presupposti per l'esercizio delle azioni cautelari: il fumus boni iuris e il periculum in mora*

3.1 *Il procedimento per la disposizione di misure cautelari*

Capitolo II

Le misure cautelari ed esecutive disposte dall'Agente della Riscossione

1.2 *L'adozione di misure cautelari da parte dell' Agente della Riscossione*

2.2 *L'Ipoteca e il fermo amministrativo sui beni mobili registrati*

3.2 *Pignoramento presso terzi, blocco dei pagamenti (art. 48 bis d.p.r. N. 602/73), pignoramenti immobiliare*

Capitolo III

La tutela del contribuente nella fase cautelare e in quella esecutiva

1.3 *Coordinamento con gli istituti deflativi del contenzioso*

2.3 *Forme di tutela avverso la riscossione coattiva*

3.3 *La posizione della giurisprudenza*

Conclusioni

Bibliografia

INTRODUZIONE

Il presente lavoro si propone di esaminare l'istituto della tutela cautelare nell'ambito tributario. I problemi che l'istituto in parola ha dovuto affrontare non sono stati pochi ed allo stato dell'arte si può dire di essere giunti ad una soluzione soddisfacente ma che tuttavia presenta alcune zone d'ombra e problematiche ancora aperte.

Nell'analisi della fattispecie, mi sono posta l'obiettivo di analizzare i tratti salienti della tutela cautelare soprattutto dei presupposti su cui si fonda la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato, sull'oggetto e sui soggetti che possono disporre sull'istanza di sospensione.

Il primo capitolo è volto a illustrare le misure cautelari applicate dall'Ente creditore senza il trasferimento dell'attività di riscossione ad alcun intermediario.

Nel secondo capitolo invece, l'obiettivo è stato proprio quello d'illustrare come le misure cautelari si attengano quando la riscossione è operata dall'Ente incaricato ad essa.

Il terzo capitolo è dedicato allo studio degli istituti deflattivi del contenzioso, i quali se correttamente utilizzati permettono di evitare sia il procedimento cautelare sia il giudizio di merito.

Capitolo I

Le misure cautelari disposte dall'Ente creditore

1.1 Le misure cautelari a favore dell'Amministrazione Finanziaria: linee generali

Il legislatore ha dedicato alle misure cautelari poste a favore dell'amministrazione finanziaria una maggior attenzione, rispetto a quelle poste a favore del contribuente al fine di tutelare il credito erariale. Sul punto è opportuno precisare che gli agenti della riscossione sono chiamati ad agire con responsabilità, prudenza e equilibrio quando adottano misure esecutive invasive della sfera giuridica e patrimoniale dei debitori del fisco.

Presupposto per disporre le misure esecutive è il decorso del termine di 60 giorni dalla notifica della cartella, termine di fatto prorogato, nel caso di ricorso, fino alla pronuncia della CTP sull'istanza di sospensione, infatti prima della decorrenza di tale termine non possono essere azionate le procedure in mancanza di notifica della cartella e dell'avviso di mora di cui il concessionario è tenuto a fornirne la prova¹.

Scopo e funzione di dette misure cautelari è quello di assicurare in via anticipata e provvisoria la riscossione di un credito rispetto all'accertamento definitivo della debenza dello stesso.

In particolare, pensando alle misure cautelari riservate alle Agenzie, ella può utilizzare gli istituti dell'ipoteca e del sequestro conservativo relativi alle sanzioni, regolati dall' art. 22 D.Lgs. 18/12/1997, n. 472. L'art. 22 del D. Lgs. n.472/1997 è stato in seguito oggetto di interessanti modifiche normative che ne hanno radicalmente cambiato il volto. Infatti, il Legislatore è intervenuto, in un primo momento, con i commi 5, 6 e 7 dell'art. 27 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio

¹ LEONE, Riflessioni sulla natura della decisione emessa dalla commissione tributaria nel procedimento di richiesta di misure cautelari, in *Il Fisco*, 2001,4042

2009, n. 2 e, successivamente, con i commi da 8-bis a 8-quater dell'art. 15 del D.L. 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102. La norma ha la finalità di analizzare l'istituto delle misure cautelari a favore dell'ente impositore disciplinate - come già detto - dagli artt. 22 del D. Lgs. n. 472/1997 e 27 del D.L. n. 185/2008, con particolare riferimento ai presupposti richiesti per l'adozione delle suddette misure cautelari e alla giurisprudenza formatasi sul punto che, sempre più, pone limiti stringenti alla concessione delle misure cautelari "pro Fisco".

Circa la *ratio* di tali misure, esse costituiscono, quindi, una forma di garanzia del credito tributario che l'ente impositore può richiedere in presenza di determinate circostanze e che vengono concesse al termine di un sommario procedimento giurisdizionale².

A tale proposito, giova operare una distinzione netta sulla natura e sulle caratteristiche specifiche fra misure cautelari in favore del contribuente e misure cautelari a favore dell'Amministrazione finanziaria, infatti le prime sono dirette a paralizzare un atto del fisco (la cartella esattoriale, il ruolo, l'avviso di accertamento), le seconde sono volte a costituire garanzie reali a tutela dei crediti dell'Amministrazione finanziaria.

Sul piano degli effetti l'iscrizione di ipoteca ha il fine di costituire una prelazione, attribuendo all'Amministrazione Finanziaria il diritto (esercitabile anche nei confronti del terzo acquirente) di espropriare i beni vincolati a garanzia del suo credito e di essere soddisfatta con preferenza sul prezzo ricavato dall'espropriazione; ciò al fine di garantire la pretesa tributaria. Sono ipotecabili: i beni immobili, i diritti, le rendite, e tutti gli altri beni (navi, aerei, auto) indicati dall'art. 2810 c.c.; il sequestro conservativo ha il fine di evitare che i

² GENISE, Presupposti per l'adozione delle misure cautelari nell'ambito della riscossione coattiva delle imposte, in *Il Fisco*, 2009, 1925;

beni del contribuente accertato vengano dispersi facendo venir meno la garanzia per il Fisco.

Più specificamente, le misure cautelari: a norma dell' art. 22 del D. Lgs. n. 472/1997, possono essere richieste in presenza di un atto di contestazione, di un provvedimento di irrogazione della sanzione o di un processo verbale di constatazione e, comunque, dopo la loro notifica al contribuente, a norma dell'art. 27, commi 5, 6 e 7 del D.L. n. 185/2008, possono essere richieste anche a tutela di crediti risultanti da atti di accertamento in genere, laddove vi sia pericolo per la loro riscossione. Per quanto riguarda la procedura per l'adozione delle misure cautelari in esame, va sottolineato che, con l'introduzione dell'art. 22 del D. Lgs. n. 472/1997, onde evitare un utilizzo arbitrario della tutela cautelare, il Legislatore ha previsto l'intervento "deliberativo" della Commissione Tributaria. In particolare, l'art. 22 del suddetto decreto legislativo prevede due distinte procedure da seguire: una "ordinaria" e l'altra a carattere "straordinario" o d'urgenza.

In base alla prima procedura (art. 22, comma 1, D. Lgs. 472/1997), la misura cautelare deve essere chiesta al Presidente della Commissione Tributaria Provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'Ufficio finanziario o l'ente che ha emesso o ha la competenza ad emettere (nel caso in cui il titolo sia il p.v.c.) il provvedimento con il quale viene accertato il tributo o viene contestata e/o irrogata la sanzione. L'istanza deve essere motivata e, pertanto, deve contenere l'indicazione del titolo in base al quale si procede, l'indicazione dei presupposti di fatto e di diritto che fondano il *fumus* e il *periculum*, l'indicazione della somma per la quale si intende procedere, la misura cautelare che si richiede e, infine, l'individuazione dei beni oggetto del provvedimento richiesto.

Le istanze volte ad ottenere la misura cautelare devono essere notificate, anche tramite il servizio postale, alle parti interessate, le quali possono, entro venti giorni dalla notifica, depositare memorie e

documenti difensivi. L'assenza della notifica o l'invalidità della stessa rende inammissibile il ricorso in relazione alla parte o alle parti interessate da quel vizio. Il Presidente della Commissione Tributaria adita, una volta decorso il predetto termine di venti giorni, 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. La Commissione decide con sentenza, come tale soggetta ai mezzi di impugnazione previsti per le sentenze e, dunque, all'appello e al successivo ricorso per Cassazione³. La seconda procedura - quella a carattere "straordinario" o d'urgenza - (art. 22, comma 4, D. Lgs. 472/1997), deve adottarsi nel caso di eccezionale urgenza o di pericolo nel ritardo, che dovrà essere dimostrato dall'Ufficio.

In tal caso il Presidente della Commissione tributaria, ricevuta l'istanza, provvede con decreto motivato contro il quale è ammesso reclamo al collegio entro trenta giorni. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio, provvede con sentenza.

Inoltre pur non essendo previsto espressamente dal testo della norma, è autorizzata a dare impulso alla procedura anche la Guardia di Finanza.

La norma non fa gravare, tale incombenza sul Corpo di polizia, ma sembra unicamente attribuirne la scelta all'ufficio. Al riguardo alcuna dottrina⁴ ha segnalato la posizione giurisprudenziale da cui comunque prende le opportune distanze secondo cui il processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di finanza sarebbe privo del titolo valido per la richiesta di sequestro conservativo in quanto l'art. 22, comma 1 del d.lgs. 472/1997 farebbe riferimento esclusivamente al processo verbale redatto dagli uffici impositori perché, ontologicamente, sussisterebbe sostanziale differenza tra il processo verbale redatto dalla Guardia di finanza e

³ Cass., sez. trib., n. 24527 del 26 novembre 2007;

⁴ r PISTOLESI, Ipoteca e sequestro conservativo, in *Il nuovo processo tributario*, Baglione, Miccinesi, Menchini (a cura di), Milano, 2004, 500 ss.;

quello redatto dagli uffici impositori, con i quali il Corpo di polizia collabora segnalando la violazione.

La posizione di detta giurisprudenza è dell'avviso che le segnalazioni provenienti dalla Guardia di finanza possono essere in tutto o in parte disattese dagli uffici che sono unici titolari del potere di imposizione. Il suddetto orientamento giurisprudenziale, che si colloca in un alveo residuale, è da considerarsi riduttivo poiché, in assenza di ulteriori precisazioni della norma, non è dato di ritenere che nelle proprie intenzione il legislatore abbia inteso estromettere dall'*iter*, volto alla proposta di richiesta delle misure, il processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di finanza.

Infatti, l'assenza di una previsione normativa non preclude affatto al Corpo di essere da sprone per la scelta che la legge fa ricadere sull'ufficio e che viene da questo formalizza con un'istanza. Tale *modus operandi* consente di supportare l'istanza attraverso un *input* altamente qualificato, costruito e motivato sul campo e, per di più, di levatura particolarmente tecnica; il tutto garantito da una cornice di cospicuo valore di credibilità, poiché la proposta proviene da pubblici ufficiali, quali sono tutti i militari appartenenti alla Guardia di finanza.

A ben vedere, nonostante la normativa di settore non faccia mai riferimento ad un mirato intervento del Corpo in tema di ipoteca e di sequestro conservativo, rientra comunque nei compiti istituzionali della Guardia di finanza il collaborare con gli uffici finanziari allo scopo di contrastare l'evasione e, comunque, di tutelare gli interessi economico finanziari dello Stato.

L'ufficio, dunque, ai fini dell'istanza che eventualmente rivolgerà al presidente della C.T.P. (commissione tributaria provinciale), potrà e dovrà far tesoro delle risultanze investigative dell'*input* ricevuto dal Corpo di polizia tributaria.

La proposta della Guardia di finanza, alla luce della procedura indicata, dovrà quindi essere volta a dare suggerimenti motivazionali

tanto in ragione dell'esistenza del *fumus boni iuris*, quanto del *periculum in mora*, presupposti (di cui si spiegherà meglio nel paragrafo successivo).

In questa direzione l'istanza dell'ufficio o dell'ente potrà essere motivata traendo spunto dagli atti provenienti dal Corpo di polizia di investigazione tributaria. Dunque quando ciò si verifica scaturiscano, di massima, le medesime considerazioni riscontrabili nel rapporto tra gli atti dell'istruzione tributaria e l'avviso di accertamento. Sul punto la giurisprudenza dominante ammette la possibilità della motivazione dell'avviso di accertamento *per relationem* ad atti riconducibili ad investigazione tributarie (analogamente, per quanto attiene l'adozione delle misure cautelari, è ammessa la motivazione dell'istanza ex art. 12, comma 1, d.lgs. 472/1997 *per relationem* alla proposta proveniente dalla Guardia di finanza).

Tuttavia, se da una parte essa consente la motivazione *aliunde*, dall'altra censura il comportamento dell'ufficio che, in assenza di vaglio critico e di una propria valutazione del materiale probatorio offerto dagli organi di indagine tributaria, ne recepisce asetticamente le conclusioni, abdicando così, di fatto, un potere che la legge gli attribuisce in maniera esclusiva.

È stato ritenuto che questa procedura non sia affatto in linea con il corretto esercizio del potere impositivo; l'ufficio, così facendo, rinuncia alla propria funzione accertativa, pertanto allo svolgimento di una attività intellettuale, valutativa ed estimativa, consistente nell'apprezzamento tecnico-giuridico dei fatti e nella valutazione degli indizi riassunti dagli organi di investigazione nei rispettivi atti.

Alla stessa stregua, l'istanza prodotta dall'ufficio, di cui al più volte citato art. 22, comma 1 del d.lgs. 472/1997, motivata attraverso un asettico rinvio agli atti della Guardia di finanza o meglio al verbale di contestazione da quest'ultima redatto, risulterà inevitabilmente viziata in assenza di vaglio critico, poiché riduttivamente e

laconicamente motivata sulla base di atti provenienti dal Corpo di polizia⁵.

1.1a L'ipoteca

***"L'Amministrazione finanziaria, per ottenere dal giudice l'iscrizione d'ipoteca o essere autorizzata a procedere al sequestro conservativo sui beni del contribuente, deve dimostrare un comportamento del debitore volto a sottrarre beni al fisco"*⁶.**

L'art. 2818 c.c. prevede che l'ipoteca giudiziale possa essere iscritta in base ad una sentenza che preveda la condanna al pagamento di una somma di denaro o all'adempimento di un'obbligazione o al risarcimento dei danni a carico di un soggetto (debitore). Perché una sentenza possa costituire titolo per l'iscrizione dell'ipoteca giudiziale è quindi necessario che sia una sentenza di condanna non essendo, ad esempio, sufficiente una sentenza di semplice accertamento di un diritto o meramente costitutiva. Non è necessario al fine dell'iscrizione dell'ipoteca che la sentenza sia passata in giudicato o provvisoriamente esecutiva. Costituiscono titolo per iscrivere ipoteca anche: il decreto ingiuntivo (art. 655 c.p.c.) e l'ordinanza di pagamento emessa in corso di causa ai sensi dell'art. 186 ter c.p.c., il lodo arbitrale reso esecutivo, la sentenza che pronuncia lo scioglimento o la cessazione degli effetti civili del matrimonio o la separazione nella parte in cui impone a carico di una delle parti l'obbligo di corrispondere un assegno periodico in favore dell'altra, il decreto di omologazione della separazione consensuale (a seguito di sentenza della Corte Costituzionale n. 186/1988).

⁵ PISTOLESI, Le misure cautelari a garanzia delle sanzioni tributarie, in Giur. imposte, 2001,726;

⁶ GENISE, Presupposti per l'adozione delle misure cautelari nell'ambito della riscossione coattiva delle imposte, in Il Fisco, 2009, 1900;

L'atto di protesto o l'atto di precetto non sono invece titoli idonei per l'iscrizione di ipoteca ma costituiscono titoli per chiedere l'emanazione del decreto ingiuntivo. Costituisce titolo per l'iscrizione dell'ipoteca giudiziale a favore dell'Agenzia delle Entrate anche il provvedimento autorizzativo all'iscrizione della Commissione Tributaria emesso su richiesta dell'Agenzia delle Entrate.

Tale requisito è stato confermato dai giudici di legittimità che in una sentenza⁷ hanno affermato che *"... L'ipoteca esattoriale deve sempre essere considerata nulla se non preceduta dalla preventiva comunicazione al contribuente ..."*

I Giudici della suprema Corte hanno quindi stabilito che l'iscrizione ipotecaria eseguita senza che fosse preventivamente comunicata, è nulla, fatti salve le responsabilità dell'Amministrazione ai fini dell'eventuale risarcimento del danno. Viene infatti ritenuto che l'iscrizione ipotecaria di cui all'art. 77 del D.P.R. n. 602/73, in quanto atto destinato a incidere in modo negativo sui diritti e gli interessi del contribuente, deve essere a quest'ultimo comunicata prima di essere eseguita, in ragione del dovuto rispetto del diritto di difesa. L'amministrazione quindi, prima di iscrivere ipoteca ai sensi dell'art. 77, d.P.R. n. 602 del 1973, deve comunicare al contribuente che procederà alla predetta iscrizione sui suoi beni immobili, concedendo a quest'ultimo un termine – che, per coerenza con altre analoghe previsioni normative presenti nel sistema può essere fissato in trenta giorni, onde egli possa quindi esercitare il proprio diritto di difesa, presentando opportune osservazioni, o provveda al pagamento del dovuto.

A differenza dell'ipoteca iscritta da Equitalia e che è rimessa alla sua stessa volontà e discrezionalità, l'ipoteca iscritta dall'Agenzia delle Entrate deve essere preventivamente autorizzata dalla Commissione Tributaria. Dunque, l'Ente impositore può proporre l'istanza alla CTP.

⁷ Corte di Cassazione Sentenza n. 19667 del 18 settembre 2014;

Di norma l' Agenzia delle Entrate può chiedere l' iscrizione dell' ipoteca solo in presenza di due requisiti:

- deve aver notificato al contribuente un atto impositivo di quelli sopra indicati;
- la pretesa tributaria deve essere attendibile e sostenibile (i tecnici del diritto chiamano questo presupposto con la perifrasi latina "*fumus boni iuris*" ossia il fumo di un diritto fondato);
- ci deve essere un fondato pericolo che il creditore possa perdere la garanzia del proprio credito, "*periculum in mora*" ossia il pericolo che, temporeggiando, il diritto del creditore possa rimanere pregiudicato in via definitiva.

Quindi l' Amministrazione dovrà sempre motivare, ai giudici, le ragioni per cui chiede l' autorizzazione a iscrivere l' ipoteca, facendo, per esempio, leva sulle scarse capacità patrimoniali del debitore o sul pericolo che questi possa alienare i beni a terzi, il pericolo deve cioè essere per dirla nel linguaggio contemporaneo immediato e concreto. La giurisprudenza⁸ ritiene che l' Agenzia possa iscrivere ipoteca sulla casa del contribuente solo se abbia uno specifico interesse ossia quando non possa mettere in esecuzione la propria pretesa esattoriale (ossia delegando all' esecuzione forzata Equitalia con l' iscrizione a ruolo del tributo). È il caso, per esempio, di un credito non ancora definitivo o sul quale vi sia una contestazione o che non sia certo, liquido o esigibile.

Di recente, la Commissione Tributaria di Lecce ha fornito un importante chiarimento⁹. Per ottenere l' autorizzazione ad iscrivere ipoteca, l' Agenzia delle entrate deve dimostrare il fondato timore di perdere la garanzia del credito.

Esso però va valutato in modo abbastanza rigoroso, ossia dando prova di eventuali comportamenti del debitore che dimostrino la sua

⁸ BOLLO, Le misure cautelari pro Fisco, in *Il Fisco*, 2010,1822;

⁹ RUSSO, Manuale di diritto tributario. Il processo tributario, Milano, 2005, 244 ss;

volontà di depauperare il proprio patrimonio al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte.

In altri termini per potersi ritenere integrato il requisito del "pericolo" non basta il dato oggettivo della notevole entità del credito erariale, ma bisogna anche verificare il comportamento del contribuente da cui possa evincersi la volontà dello stesso di sottrarsi all'esecuzione forzata attraverso la dismissione dei suoi beni¹⁰.

Generalmente nel titolo viene indicata la somma dovuta, il creditore (attore) e il debitore, ma non i beni sui quali si richiede l'iscrizione della garanzia; in questo caso il veicolo sul quale si vuole iscrivere ipoteca viene indicato nella nota che integra il titolo. L'ipoteca giudiziale deve essere iscritta per la somma indicata nel provvedimento stesso.

Se invece nel provvedimento non è stabilito l'importo, questo deve essere determinato dal creditore nella nota d'iscrizione (art. 2838 c.c.).

Inoltre, se tra la somma indicata nel titolo giudiziale e quella indicata nella nota vi è discordanza, l'iscrizione dell'ipoteca giudiziale avverrà per la somma minore. La scadenza o termine di esigibilità del credito, se non indicata nel titolo, dovrà essere precisata nella nota di richiesta come "credito immediatamente esigibile".

Per l'iscrizione dell'ipoteca giudiziale, come per quella legale, è indispensabile l'esibizione del certificato di proprietà/foglio complementare; in mancanza di tale documento, deve essere osservata la procedura sostitutiva dell'atto di interpellanza di cui all'art. 25 del regolamento PRA (R.D. n. 1814/27). Sulla base della produzione dell'atto di interpellanza il competente Ufficio del PRA, qualunque sia la causa del rifiuto a produrre il documento di proprietà, se concorrano le condizioni di legge, esegue, a domanda dell'interessato, l'iscrizione richiesta. L'interpellanza è ugualmente

¹⁰ BASILAVECCHIA, Misure cautelari e riscossione, in Rass. trib., 2013,479;

valida anche quando dia luogo ad una constatazione di irreperibilità del debitore.

La cancellazione dell'ipoteca giudiziale viene eseguita sulla base di un atto di consenso del creditore reso nelle forme previste dall'art. 2657 c.c. o sulla base di sentenza o provvedimento passato in giudicato nel quale il giudice ordina la cancellazione dell'ipoteca (art. 21 R.D.L. 436/1927).

1.1b Il sequestro conservativo

Il codice civile, all'art. 2905, stabilisce che il creditore può chiedere il sequestro conservativo dei beni del debitore, secondo le regole stabilite dal codice di procedura civile. 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 (art. 671 c.p.c.).

Non producono effetti a danno del creditore sequestrante, secondo il disposto dell'art. 2906 c.c., le alienazioni e gli altri atti che hanno per oggetto la cosa sequestrata (in conformità delle regole stabilite per il pignoramento).

Il sequestro ha quindi effetti sia materiali (i beni oggetto del sequestro sono infatti sottoposti a custodia) sia giuridici (esso crea infatti il vincolo di indisponibilità ora detto).

Il giudice può autorizzare il sequestro conservativo di beni del debitore allorché concorrano i due presupposti già precedentemente menzionati.

Il sequestro adempie alla funzione preventiva di rendere inopponibili al creditore gli atti di disposizione del patrimonio compiuti dal debitore; non producono effetto, in pregiudizio al creditore sequestrante, le alienazioni e gli altri atti che hanno per oggetto il bene posto sotto sequestro. Non sussistono limitazioni in ordine al

tipo di beni sequestrabili; difatti, ai sensi dell'articolo 671 cpc, possono essere oggetto di sequestro beni mobili (compresi crediti, depositi bancari, quote sociali, azioni eccetera), beni mobili registrati, beni immobili, somme o cose a dovute al debitore (nei limiti ammessi per il pignoramento) e, per espressa previsione normativa, anche l'azienda.

Tali misure possono essere chieste congiuntamente qualora ve ne fosse la necessità e, cioè, nel caso l'adozione di uno solo dei due strumenti non fosse sufficiente a garantire la pretesa tributaria¹¹.

¹¹ IORIO, Misure cautelari "pro Fisco": ipoteca e sequestro conservativo, in Corr. Trib., 2001,2534;

2.1 *I presupposti per l'esercizio delle azioni cautelari: il fumus boni iuris e il periculum in mora*

Caratteristica necessaria per la concessione dei provvedimenti cautelari è la sussistenza di due requisiti, quello del *periculum*, e cioè il fondato timore della perdita della garanzia del credito, e quello del *fumus*, e cioè la probabilità della fondatezza della sanzione. Rispetto al primo requisito l'amministrazione dovrà dedurre e provare i fatti che possono far temere l'impossibilità di veder soddisfatto il proprio credito, dimostrando ad esempio comportamenti precedenti del contribuente volti alla alienazione del patrimonio, la pluralità di esecuzioni coattive in corso contro il sanzionato, la pluralità di protesti a suo carico. Rispetto al secondo requisito, anche nel silenzio della legge, è ovvia la necessità di una valutazione sulla sua esistenza. Va valutata anche la misura della sanzione (se stabilita fra un minimo ed un massimo edittali) ed anche il rapporto di proporzionalità fra i fatti complessivamente valutati e la misura, o le misure richieste. La misura cautelare può essere concessa anche per una somma minore rispetto a quella irrogata¹².

presupposti per l'esercizio del potere di sospensione da parte della C.T.P. specificati dall'art. 47 del D.Lgs. 546/92 (*periculum in mora*) nonché dai principi generali dell'ordinamento (*fumus boni iuris*), possono essere sviluppati, sotto il profilo ontologico, traendo spunto dal ruolo peculiare della tutela cautelare evidenziato dalla circolare n. 98/E del 23/4/96.

Al fine di provare l'esistenza del *periculum in mora* è opportuno dire che non è richiesto che il danno sia immediato, poichè la *conditio sine qua non*, per la tutela cautelare de qua, è costituita dalla gravità-irreparabilità del danno inteso anche in senso mediato.

¹² RUSSO, Manuale di diritto tributario. Il processo tributario, Milano, 2005, 244 ss;

Il pregiudizio deve essere diverso ed ulteriore rispetto al mero danno diretto economico derivante dal pagamento delle imposte (qualificazione del danno); si tratta di un pregiudizio che si pone, qualitativamente su un piano diverso rispetto al danno derivante dal mero pagamento delle imposte. In definitiva, il *periculum in mora* è il danno indiretto (es. revoca del fido bancario) che può derivare dalla lentezza fisiologica del processo.

Sulla gravità è opportuno dire che essa va valutata sia in senso quantitativo che in senso qualitativo.

Il *fumus boni iuris* consiste nella dimostrazione che il diritto, che si vuole cautelare, molto probabilmente sussiste per effetto di una delibazione sommaria, succinta e poco approfondita della controversia tributaria; esso non si identifica con la non manifesta infondatezza del ricorso giurisdizionale, non giova al ricorrente che le censure appaiano *ictu oculi* non prive di qualunque base giuridica (in tal senso circolare citata). Non è privo di pregio sottolineare che la valutazione del *fumus* comprende qualsiasi profilo di diritto.

Dal postulato, secondo cui la tutela cautelare si integra o si completa con la tutela ordinaria, deriva il logico corollario secondo cui il ricorrente deve motivare in modo circostanziato (es. esibendo in giudizio i conto correnti bancari, i bilanci, i libri o registri contabili), l'ulteriore danno indiretto patrimoniale (es. cessazione dell'attività, indebitamento con le banche) normalmente derivante dall'esecuzione fiscale; peraltro, la prova del danno patrimoniale prodotto dall'esecutività anche non immediata dell'atto (es. avviso di accertamento), non deve essere fornita tramite astratte enunciazioni di principio ma deve essere documentata, in qualsiasi forma, in relazione al caso concreto (es. specificando nel ricorso che l'esercizio dell'attività d'impresa, bene primario tutelato dalla carta costituzionale, potrà cessare per effetto del pagamento delle imposte indebite). È indispensabile che la CT valuti l'ulteriore danno patrimoniale in relazione alle condizioni economiche e personali del

ricorrente; essa, in particolare, deve considerare il requisito della irreparabilità in modo elastico atteso che: in astratto l'irreparabilità, intesa come non reversibilità del danno patrimoniale diretto prodotto dal mero pagamento delle imposte, è di difficile o arbitraria configurazione: il solo danno patrimoniale (reversibile), derivante in modo diretto dal pagamento delle imposte, non giustifica di per sé la sospensione (vd art. 19 lettera g) del D.Lgs 546/92 per il quale il danno, causato dal pagamento indebito delle imposte può trovare riparo tramite l'azione di rimborso); la tutela cautelare costituisce un elemento processuale di equilibrio fra le parti in causa; essa è uno strumento di compensazione, in sede processuale, dello squilibrio sostanziale esistente tra contribuente e fisco a seguito dell'emanazione dell'atto impositivo; la situazione del *periculum in mora* non può essere fronteggiata dal processo ordinario di annullamento dell'atto impositivo ai sensi dell'art. 19 del D.Lgs 546/92. La irreparabilità, da valutare con riferimento alle condizioni soggettive (es. non abbenza) del ricorrente, deve essere intesa non solo come possibile creazione, per effetto dell'atto esecutivo (es. cartella esattoriale), di una situazione negativa economica (es. ¹³licenziamento dipendenti), non più eliminabile, tramite il successivo giudizio principale avente per oggetto l'atto impugnato, ma anche come possibile nascita di una situazione economica non sostenibile (indebitamento) o tollerabile sotto il profilo di una corretta e sana attività d'impresa o professionale.

Sul punto, difatti, la giurisprudenza di legittimità¹⁴ ha statuito che il requisito del *periculum in mora*, per esempio, nel caso specifico del sequestro conservativo, può essere desunto sia da elementi oggettivi concernenti la capacità patrimoniale del debitore in rapporto alla

¹³ DAMIANO, Criticità e distonie delle misure cautelari patrimoniali in materia tributaria, in Corr. Trib, 2010,1821;

¹⁴ Cass., sez. III, n. 6460 del 17 luglio 1996 e sez. II, n. 2139 del 26 febbraio 1998

entità del credito, sia da elementi soggettivi evincibili dal comportamento del debitore che lasci presumere che, al fine di sottrarsi all'adempimento, ponga in essere atti dispositivi idonei a provocare l'eventuale deprezzamento del suo patrimonio¹⁵. In ogni caso, vanno individuati comportamenti indizianti successivi agli accertamenti e non quegli stessi comportamenti che sono stati posti alla base degli stessi accertamenti. Invero, la medesima condotta se può legittimare l'accertamento tributario, non può al contempo legittimare quel "quid pluris" che è il provvedimento cautelare¹⁶.

E' l'Amministrazione Finanziaria che deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni di diritto che fondano il *fumus boni iuris* e il *periculum in mora* e deve anche fornire la prova di tali elementi nel giudizio tributario, dimostrandone la sussistenza.

Sul punto è necessario specificare che come chiarito e precisato dall'Agenzia delle Entrate sempre nella già citata Circolare n. 4/E del 15 febbraio 2010, l'Amministrazione Finanziaria mette in rilievo che l'evidenziazione del c.d. *periculum in mora* deve essere adeguatamente circostanziata nella richiesta e deve scaturire da un'approfondita ed attenta analisi della situazione del debitore-contribuente; l'adozione delle misure cautelari, così come la scelta di quelle che si intende adottare, deve, infatti essere improntata a prudenza, sia in ragione degli effetti che queste misure hanno sulla tutela dell'interesse erariale, prima ancora che sia divenuto certo, liquido ed esigibile, sia per le implicazioni che le stesse determinano sul patrimonio dei contribuenti. Dopo questa precisazione la Circolare rimarca, inoltre, che il pericolo per la riscossione deve essere attuale e non solo potenziale, e il comportamento del debitore deve essere valutato in base a fatti non equivoci, desumibili, ad esempio, dai

¹⁵ GALLO, Una interessante sentenza sull'art. 22 del d.lgs. 472/97, *ivi*, 2004, 533;

¹⁶ Cass., sez. trib., n. 24527 del 26 novembre 2007;

pregressi comportamenti negoziali e processuali e dall'effettuazione di atti di dismissione.

Dunque la CT accerta ex art. 7 del D.Lgs 546/92 *rebus sic stantibus*, la presenza nel caso di specie dei due citati requisiti senza pregiudicare in alcun modo la pronuncia nel merito; essa deve tener conto del fatto che la misura cautelare è finalizzata far rimanere immutata la situazione giuridica patrimoniale sulla quale produrrà effetti l'atto esecutivo del fisco. La valutazione del *fumus* e del *periculum in mora* deve essere effettuata congiuntamente e deve riguardare profili di pari dignità: il *fumus* non è un profilo minore rispetto al *periculum in mora*; pertanto, se manca il *fumus* l'atto non può essere sospeso e la considerazione del *periculum* è superflua. È importante specificare che il provvedimento della CT, di concessione della sospensiva, deriva dalla coesistenza di entrambi i requisiti: la misura cautelare non può essere concessa ove manchi l'uno o l'altro dei presupposti. Senza *fumus* si stempera lo stesso *periculum*; pertanto, non basta che la consistente pretesa impositiva metta a repentaglio la stabilità economica o occupazionale dell'impresa. La CT deve valutare i presupposti di concedibilità della sospensione dell'esecutività dell'atto impugnato, tenendo conto anche dell'interesse erariale consistente sia nella esigenza di evitare le difficoltà della futura riscossione del credito erariale che nella necessità di evitare la perdita delle garanzie patrimoniali, nelle more della definizione della controversia tributaria; i requisiti *de quibus* devono essere valutati anche in relazione all'esigenza del gettito continuo delle entrate tributarie (in tal senso vd circolare citata). Nel considerare il *periculum in mora* la CT deve tener conto del danno che subisce il fisco per effetto della concessione del provvedimento cautelare: è indispensabile una valutazione comparativa tra eventuali pregiudizi (bilateralità del *periculum in mora*). La C.T. deve valutare comparativamente il danno che subisce il contribuente, dalla mancata concessione del provvedimento di sospensione: essa può concedere

la misura cautelare solo se il pregiudizio del contribuente è qualitativamente o quantitativamente maggiore rispetto al danno che subirà il fisco dal mancato introito delle imposte.

L'azione cautelare è fondata su una *causa petendi* del tutto indipendente dal titolo giustificativo dell'azione di impugnazione¹⁷.

Gli elementi coessenziali alla tutela cautelare *de qua* sono la strumentalità e la provvisorietà.

La prima consiste nel fatto che la misura cautelare è preordinata ad assicurare o a garantire gli effetti soddisfattivi della decisione di merito.

La seconda consiste nel fatto che il provvedimento cautelare è destinato a venir meno con l'adozione della decisione di merito, ne appare evidente la temporaneità. Nel processo tributario, a differenza del processo civile, l'azione cautelare non può proporsi anteriormente alla causa ma soltanto nel corso di essa in via incidentale e quindi in funzione di essa: se l'istanza di merito viene meno per rinuncia o per altri motivi viene meno anche la misura cautelare.

Il ricorso alla tutela cautelare è giustificato dalla necessità di evitare che il contribuente, che ha probabilmente ragione, risulti pregiudicato dalla durata del processo tributario: la sospensione assicura, in modo tempestivo e provvisorio, quel minimo di intervento giurisdizionale.

Il carattere della irreparabilità non va valutato in relazione al cd. principio di sussidiarietà; pertanto, la misura cautelare va concessa anche allorquando il ricorrente abbia in astratto la disponibilità di altri strumenti (es. cassa integrazione guadagni) per evitare o circoscrivere il danno (es. licenziamento dipendenti).

La sospensione consiste nella pura e semplice paralisi degli effetti dell'atto impugnato.

¹⁷ TURIS, Riscossione coattiva, adozione di misure cautelari e notificazione degli atti presupposti, in *Il Fisco*, 2008,8459;

Il legislatore non richiede una prova rigorosa del danno ma solo la configurabilità secondo l'*id quod plerumque accidit* del futuro pregiudizio derivabile dall'atto impugnato.

3.1 *Il procedimento per la disposizione di misure cautelari*

L'ente dovrà produrre l'atto di contestazione, o anche il provvedimento di irrogazione della sanzione, tutti notificati e con notifica valida o gli avvisi di accertamento o di rettifica, che possono contenere l'irrogazione diretta delle sanzioni (art. 17, co. 1 D.Lgs. 1997, n. 472).

L'assenza della notifica o l'invalidità della stessa rende inammissibile il ricorso in relazione alla parte od alle parti interessate da quel vizio. La Commissione tributaria deve controllare, anche d'ufficio, la regolarità della notifica.

La competenza territoriale s'individua applicando il principio generale del forum rei proprio dell'art. 4 D.Lgs. 1992, n. 546, competente potrebbe essere considerato il foro di cui all'art. 18 c.p.c., cioè il foro di residenza del sanzionato, mentre, in alternativa, si potrebbe richiamare la competenza territoriale prevista dall'art. 22, co. 5 D.Lgs. 1997, n. 472.

Tale norma dispone che competente per le cautele, quando non sussista la competenza delle Commissioni tributarie, è il "tribunale territorialmente competente in ragione della sede dell'ufficio richiedente", e quindi il *forum actoris* e per analogia, potrebbe ritenersi competente la CTP ove ha sede l'organo che richiede il provvedimento. Tale soluzione comporta, certamente, un vantaggio per l'Agenzia, ma più razionale appare il criterio di collegamento con il luogo del bene oggetto di cautela. In corso di giudizio cautelare, le parti interessate possono intervenire prestando garanzia, così da incidere direttamente sulla decisione.

Entro venti giorni dalla notifica le parti possono presentare memorie o produrre osservazioni.

Decorso il termine, il Presidente fissa con decreto la trattazione della causa in Camera di Consiglio

La norma non prevede espressamente che l'interessato debba produrre in udienza la garanzia previa autorizzazione, mentre può chiedere di essere autorizzato a prestare detta garanzia che deve essere idonea, cioè prestata da soggetto solvibile e di ammontare congruo, in relazione alla misura della sanzione ed alle spese di lite e e può essere prestata sia a mezzo di cauzione vincolato alla disposizione del giudice ed alla richiesta dell'ente sanzionante, sia a mezzo di fideiussione bancaria o assicurativa, vincolata al passaggio in giudicato della sentenza (e non a termine), sia a mezzo di titoli di stato, ancorché tale forma non sia prevista dalla legge.

Se la garanzia è prestata successivamente, nel corso del giudizio di merito, si può applicare l'art. 684 c.p.c., che consente al giudice istruttore di stabilire, con ordinanza non impugnabile, la revoca del sequestro conservativo?

Il procedimento cautelare tributario si conclude con una sentenza, autonomamente appellabile e ricorribile ma solo per ipotesi di inammissibilità originaria della cautela concessa, non certo per fatti nuovi e sopravvenuti (divieto dei nova in appello - art. 57 D.Lgs. 1992, n. 546).

La sentenza potrà essere o di accoglimento integrale dell'istanza o di reiezione totale, o altresì di accoglimento parziale, sia in termini di valore sia in termini di misura, in caso di domanda di due misure congiuntamente. In caso di contemporanea presenza di coobbligati e sanzionato, occorre precisare, in dispositivo, l'esistenza della coobbligazione per un unico debito, ed anche fondamentale è enunciare in dispositivo i dati catastali identificativi senza errori degli immobili da gravare di ipoteca, perché è proprio sulla base del dispositivo che il conservatore accetta l'iscrizione e la trascrizione.

Un errore o la genericità del dispositivo vanifica in radice la cautela, a causa dell'inevitabile rifiuto d'iscrizione: occorre rammentare che il conservatore opera sulla base della sua personale responsabilità, ex artt. 2673 e 2674 c.c.

In caso di eccezionale urgenza o di pericolo nel ritardo, sul ricorso provvede il presidente con decreto motivato (art. 22, co. 4 cit.). Occorre un *quid pluris* rispetto al presupposto dell'istanza di tutela cautelare in generale, cioè una situazione di "eccezionale urgenza", che lascia prevedere una situazione d'imminente e sicura perdita della garanzia.

Il giudizio può concludersi con il decreto stesso e non con sentenza, se il sanzionato non propone reclamo.

Mentre la sentenza è impugnabile secondo le ordinarie regole, ci sono dubbi circa l'impugnabilità del decreto.

Un primo orientamento favorevole si fonda sulla natura di provvedimento che definisce il giudizio cautelare, mentre in base ad altro orientamento l'appello sarebbe inammissibile, in ragione del principio di tassatività delle impugnazioni ex art. 323 c.p.c., dal momento che il sanzionato disponeva di una specifica impugnazione, costituita dal reclamo, e non vi ha fatto ricorso, non essendo possibile per l'interessato scegliersi l'impugnazione preferita.

Il concessionario procede a espropriazione forzata sulla base del ruolo, che costituisce titolo esecutivo ai sensi dell'articolo 49 del D.P.R. n. 6002/73.

Tuttavia, in base al principio *nulla executio sine titulo*, operante anche nei confronti dell'agente della riscossione, l'azione esecutiva di quest'ultimo si deve arrestare se l'ente impositore proceda allo sgravio totale o comunque se l'iscrizione a ruolo contro un determinato debitore sia venuta meno (ad esempio se il contribuente si è avvalso della possibilità di definizione dei carichi di ruolo pregressi, ex art. 12 L. 289/2002, e ha estinto i debiti inclusi nei ruoli affidati al concessionario).

In tal caso, il concessionario perde il diritto a procedere a espropriazione forzata e l'opposizione all'esecuzione, anche se pendente, non può non essere accolta perché i ruoli azionati hanno perso la loro portata di titoli esecutivi.

Se l'ente impositore ha proceduto allo sgravio totale o comunque se l'iscrizione a ruolo contro un determinato debitore sia venuta meno, Equitalia non ha più titolo per procedere a espropriazione forzata e l'opposizione all'esecuzione esattoriale, anche se pendente, non può che essere accolta.

Quando è contestato il diritto di procedere a esecuzione, il giudice dell'opposizione deve verificare non solo l'esistenza originaria ma anche la persistenza del titolo esecutivo, poiché la sopravvenuta caducazione del titolo esecutivo determina l'illegittimità, con efficacia ex tunc, dell'esecuzione.

La sopravvenuta carenza del titolo esecutivo può essere rilevata d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio di opposizione e anche per la prima volta nel giudizio di cassazione.

Il destinatario delle misure sopra ricordate è, innanzi tutto, il trasgressore, cioè il soggetto agente.

A tal proposito il D.Lgs. 1997, n. 472, art. 11 precisa che "fino a prova contraria, si presume autore della violazione chi ha sottoscritto ovvero compiuto gli atti illegittimi" (co. 2), e l'eventuale coobbligato in solido.

Questi è il soggetto beneficiario dell'illecito, che però non l'ha commesso, può anche essere una società od ente collettivo nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti. A seconda del soggetto destinatario delle stesse, è diverso l'ammontare delle misure; i soggetti agenti possono essere più di uno ed avere agito in concorso, ex art. 9 D.Lgs. 1997, n. 472, ma con gradi diversi di partecipazione, il che comporta l'irrogazione di sanzioni diverse, ex art. 7 D.Lgs. 1997, n. 472.

In questo caso il coobbligato risponde sempre della sanzione più grave (art. 11, co. 3 D.Lgs. 1997, n. 472).

Se il trasgressore muore, in ragione della personalità dell'illecito amministrativo, si estingue la responsabilità dell'agente, quindi della sanzione non rispondono gli eredi ma, ex art. 11, co. 7 D.Lgs. 1997, n. 472, continua a rispondere il coobbligato.

Nel caso di cessione d'azienda, abbiamo una responsabilità del cessionario dell'azienda, seppur questi non ha partecipato all'illecito, essendo coobbligato ex art. 14, co. 1 e 2 D.Lgs. 1997, n. 472 ma con tre limitazioni: - il beneficio dell'escussione preventiva del cedente; - il limite di valore dell'azienda o del ramo di azienda cedutogli; - il limite del debito quale risulta dalle scritture dell'ente sanzionatore, al momento della cessione.

In caso di trasformazione, fusione o incorporazione di società, ex art. 15 co. 1, la società risultante è solidalmente responsabile anche delle sanzioni eventualmente iscritte al passivo concorsuale, mentre le società risultanti dalla scissione sono coobbligate in solido per le sanzioni dovute per violazioni commesse anteriormente alla data di efficacia (e non della deliberazione) della scissione stessa (art. 15, co. 2 D.Lgs. 1997, n. 472).

Le misure cautelari poste a favore del contribuente sono disciplinate dall'art 47 D.Lgs. 1992, n. 546.

Ormai la richiesta di sospensione giudiziale dell'atto impugnato è un ricorso nel ricorso e si accompagna a quasi tutte le impugnazioni, sia in primo grado e, anche se in misura minore, in secondo grado e pendente ricorso per Cassazione.

Anche rispetto alla concessione di questa misura cautelare, il giudice dovrà valutare la sussistenza dei due requisiti del periculum in mora e del fumus boni iuris.

Un altro aspetto d'interessante valutazione è il superamento in dottrina dei dubbi posti per la possibile sospensione degli atti originariamente non immediatamente esecutivi, quale l'avviso di

accertamento, stante la immediata esecutività ex lege di tale atto impositivo.

L'istanza di sospensione, deve essere contenuta nel ricorso per impugnazione, o in atto separato (art. 47, co. 1), deve essere motivata ed i fatti allegati debbono anche essere provati documentalmente, non essendo ammissibile nel giudizio tributario la prova testimoniale. L'ordinanza deve essere motivata e non è impugnabile (art. 47, co. 4), né ricorribile per Cassazione, neppure ex art. 111, co. 7 Costituzione., perché è un provvedimento meramente ordinatorio e temporaneo.

Tale ordinanza può essere di rigetto, o di accoglimento, con l'obbligo di fissazione della discussione di merito non oltre 90 giorni dall'ordinanza.

La sospensione accordata può essere di tre tipi: totale, cioè per intero, parziale, cioè limitata ad una frazione del debito azionato, od ancora totale o parziale, ma subordinata alla prestazione di una cauzione od a fideiussione bancaria o assicurativa.

In materia di sanzioni, invece, è prestata dal sanzionato, ed è solo valutata dal giudice della cautela, quanto alla congruità.

In base al comma 8° dell'articolo 47, in caso di mutamento delle circostanze già valutate dalla Commissione al momento della prima ordinanza, è possibile per il contribuente reiterare l'istanza di sospensione in tutto o in parte respinta.

Gli effetti della sospensione in tutto o in parte concessa, con o senza cauzione o fideiussione, cessano con la pubblicazione della sentenza di primo grado. (art. 47, co. 7). Va, tuttavia segnalata una sospensione ex lege a favore del contribuente prevista dal comma 9-bis dell'articolo 17-bis l. cit. in caso di mediazione che introduce una tutela per il ricorrente, nelle more della procedura, prevedendo che le somme oggetto di reclamo, infatti, non possono più essere riscosse se non trascorsi i 90 giorni per la costituzione in giudizio, evitando

ogni possibile conseguenza negativa in capo al contribuente durante questo arco temporale.

A seguito della ricezione dell'istanza, durante il procedimento di mediazione l'ufficio non può non procedere all'affidamento del carico, qualora l'atto impugnato sia un accertamento esecutivo o una successiva intimazione di pagamento e deve comunicare all'agente della riscossione la sospensione della riscossione, se l'atto impugnato è un ruolo e, negli altri casi, non procedere all'iscrizione a ruolo.

La sospensione della riscossione non opera con riferimento alle istanze improponibili, ossia che non rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 17-bis del Dl-gs 546/1992. Decorso il termine di 90 giorni dalla presentazione dell'istanza, senza che vi sia stato accoglimento della stessa, o sia stato formalizzato un accordo di mediazione, la sospensione viene meno e sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta. Anche in tal caso, tuttavia, l'Agenzia può avvalersi delle disposizioni speciali in materia di riscossione straordinaria.

L'art. 29, comma 1, lettera e), Dl gs 78 del 2010 prevede che in presenza di fondato pericolo per il positivo esito della riscossione, decorsi sessanta giorni dalla notifica degli accertamenti esecutivi, la riscossione delle somme in essi indicate, nel loro ammontare integrale comprensivo di interessi e sanzioni, può essere affidata immediatamente in carico agli agenti della riscossione.

L'art. 15-bis del Dpr. 602/1973, consente, invece, in deroga alle ordinarie disposizioni in materia di riscossione frazionata, la possibilità di iscrivere in ruoli straordinari le imposte, gli interessi e le sanzioni per l'intero ammontare, anche se non definitivo.

La commissione dovrà rigettare la richiesta di sospensione nei casi in cui il ricorso risulti, prima ancora che non sufficientemente fondato, viziato o mancante di uno dei suoi elementi sostanziali, quali, ad esempio, la mancanza di sottoscrizione del ricorso da parte del difensore, o la impossibilità di verificare la tempestività del ricorso per

manca di data della notifica o l'accertata tardività del ricorso che si traduce in una inammissibilità dello stesso.

Peraltra una soluzione può essere rappresentata dalla facoltà per il giudice tributario di fissare in un'unica udienza la discussione del merito della causa e della istanza di sospensione dell'atto impugnato. Non sussiste, infatti, può essere disposta un'unica udienza per lo svolgimento di più fasi del procedimento, facendo seguire alla fase cautelare immediatamente la fase della trattazione del merito, risultando compatibile tale conduzione del processo con le esigenze di speditezza e celerità imposte dal principio costituzionale di "ragionevole durata del processo" ex art. 111 co 2 Cost., fatta ovviamente sempre salva la garanzia della effettività del contraddittorio, assicurata dalla discussione sul merito della causa. Deciso il merito, non occorre più pronunciarsi sulla sospensiva. Dovrà invece procedersi alla decisione sulla sospensiva se la società contribuente chiede l'assegnazione di termini a difesa ed il rinvio ad altra udienza per la ulteriore produzione documentale ex art. 32 comma 1 Dlgs n. 546/1992 ovvero per la estrema difficoltà nell'espletamento della difesa ex art. 34 comma 3 stesso decreto).

I provvedimenti cautelari adottati dall'Amministrazione finanziaria hanno carattere temporaneo, infatti, essi perdono efficacia se nel termine di 120 giorni non è notificato l'atto di contestazione o l'irrogazione della sanzione¹⁸; da ciò appare ancor più chiara la ratio cautelare del procedimento in esame.

Circa la possibilità di poter concedere all'Amministrazione finanziaria la tutela cautelare, di cui non può non rilevarsi il forte impatto lesivo si è sviluppato nella giurisprudenza di merito un orientamento tendenzialmente restrittivo di cui si riportano alcune pronunzie di merito:

¹⁸ NAPOLI ROCCHI, *Verifica accertamento riscossione e azioni a tutela del contribuente*, Cacucci editore, 182;

".....Nel caso affrontato dalla sentenza l'Ufficio si è limitato ad affermare di ritenere che sussista fondato timore per l'Amministrazione Finanziaria di perdere il proprio credito, omettendo di supportare con dati oggettivi tale affermazione, sottraendosi quindi all'onere motivazionale generalizzato per ogni provvedimento, alla cui osservanza viene espressamente richiamato anche dalla Circolare ministeriale del 14 luglio 2000, n. 25....."¹⁹;

".....Nel caso in esame l'Ufficio non ha fornito alcuna prova del "fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito"; avrebbe dovuto, invece, fare riferimento a dati oggettivi, riguardanti la consistenza patrimoniale del debitore, ed a indici soggettivi, concernenti il comportamento processuale ed extraprocessuale del creditore....."²⁰;

".....Il periculum in mora, cioè la esistenza di un concreto pericolo per il creditore di perdere le proprie garanzie, si ha qualora il contribuente disperda il proprio patrimonio. Spetta all'ufficio dimostrare che il contribuente ha posto in essere o è in procinto di porre in essere atti di disposizione o, altrimenti, comportamenti tali da sottrarre beni dal proprio patrimonio mettendo a rischio il credito vantato dall'erario, non essendo sufficiente l'uso di affermazioni convenzionali....."²¹;

".....Occorre ad avviso della Commissione, per configurare il periculum in mora, anche l'allegazione di comportamenti della contribuente stessa, tesi al depauperamento mediante vendita dei beni immobili, e non il mero sospetto che possano essere posti in essere; e il Giudice tributario deve fondare la propria decisione su una valutazione basata su un prudente ampliamento del concetto di perdita di garanzia 10 del credito, temperato da considerazioni determinate da elementi obiettivi, attinenti alla consistenza qualitativa e quantitativa del

¹⁹ Sentenza Commiss. Trib. Prov. Puglia Lecce, sez. II, n. 333 del 9 ottobre 2012;

²⁰ Sentenza Commiss. Trib. Prov. Puglia Lecce, sez. II, n. 321 del 9 ottobre 2012;

²¹ Sentenza Commiss. Trib. Reg. Lazio Roma, sez. I, n. 715 del 12 dicembre 2011;

patrimonio del contribuente, in rapporto proporzionale all'ammontare dell'obbligazione tributaria, e da elementi soggettivi, riguardanti il reddito del debitore nella contingente situazione finanziaria.....; “.....Non vale ad integrare il requisito del periculum in mora occorrente per l'autorizzazione del sequestro conservativo o dell'ipoteca previsti dall'art. 22 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n 472, la generica menzione, da parte dell'Ufficio finanziario, dell'entità dell'obbligazione tributaria, della morosità pregressa del contribuente, del suo inadempimento ad altre iscrizioni a ruolo e dell'inottemperanza nel versamento dei ratei di una dichiarazione integrativa, essendo necessari concreti elementi che provino l'esistenza di specifici comportamenti dello stesso contribuente volti ad occultare o depauperare il proprio patrimonio.....”²²;

“.....Nel richiedere l'adozione di misure cautelari l'Amministrazione finanziaria deve dimostrare con elementi obiettivi il fondato timore di perdere la garanzia del credito tributario fatto valere.....”; “.....Il requisito del "periculum in mora", necessario ai fini della concessione delle misure cautelari per la riscossione delle sanzioni, può ritenersi sussistente solo quando l'Ufficio fornisca la prova del "fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito", facendo riferimento a dati oggettivi e a indici soggettivi, concernenti il comportamento processuale ed extraprocessuale del creditore. In buona sostanza, il timore per essere fondato non può essere basato su apprezzamenti psicologici e personali, bensì su elementi obiettivamente sintomatici di un pericolo reale, che non possono ravvisarsi nel caso, come quello di specie, in cui l'Ufficio nella richiesta di sequestro conservativo faccia mero riferimento agli indici di solvibilità e di indebitamento della società, senza, tuttavia, indicare il valore dei beni oggetto della misura cautelare, né precisare quali siano, in concreto, i

²² Sentenza Commiss. Trib. Prov. Veneto Treviso, sez. III, n. 86 del 3 agosto 2010;

comportamenti della società volti a far perdere la garanzia del credito....."²³;

".....Il termine di 120 giorni spirato il quale i provvedimenti cautelari sono caducati in mancanza di adozione dell'atto impositivo decorre dalla data della sentenza che accorda la misura. Il giudice del merito investito della domanda cautelare deve verificare la sussistenza dei presupposti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*, non potendo la pronuncia limitarsi al rinvio agli atti di verifica od alla contestazione delle asserite violazioni della disciplina tributaria ovvero alla sproporzione tra il patrimonio del contribuente e l'entità della pretesa creditoria in questione. E' devoluto all'Erario l'onere di dimostrare l'esistenza del "fondato timore" per la garanzia del credito....."²⁴;

".....Deve respingersi l'istanza di misure cautelari, ex art. 22, D.Lgs. n. 472/1997, formulata dall'Amministrazione finanziaria laddove non siano specificati i motivi a sostegno della ricorrenza dei relativi presupposti, *fumus boni iuris* e *periculum in mora*, essendo insufficiente la mera indicazione del credito tributario asseritamente vantato ed i beni sui quali far gravare le misure richieste....."²⁵;

²³ Sentenza Commiss. Trib. Prov. Puglia Lecce, sez. I, n. 326 del 21 giugno 2010;

²⁴ Sentenza Commiss. Trib. Reg. Puglia Bari, sez. XXII, n. 209 del 18 maggio 2010;

²⁵ Sentenza Commiss. Trib. Prov. Liguria Genova, sez. III, n. 28 del 28 gennaio 2010;

Capitolo II

Le misure cautelari ed esecutive disposte dall'Agente della Riscossione

1.2 *L'adozione di misure cautelari da parte dell' Agente della Riscossione*

La tutela cautelare è la tutela che il ricorrente può chiedere al giudice e che deriva dal fatto che gli atti tributari sono provvedimenti esecutivi e, di conseguenza, in mancanza di sospensiva, le somme pretese dall'ente creditore possono essere immediatamente riscosse. La tutela cautelare può essere richiesta qualora vi sia una potenziale fondatezza del ricorso sulla base di una valutazione di carattere sommario e qualora sussista un danno grave e irreparabile (le cui caratteristiche sono state già ampiamente esaminate) che conseguirebbe all'esecutorietà dell'atto impugnato.

La proposizione di una domanda cautelare dà luogo ad una sorta di procedimento incidentale che si innesta nell'ambito del processo relativo all'atto che è oggetto di sospensiva.

Chiarito ciò, la tutela cautelare, con decorrenza 1° gennaio 2016, ha subito sostanziali modifiche a seguito degli interventi attuati con il Decreto Legislativo 156/2015 sopra citato.

Infatti, la possibilità di richiedere la sospensione giudiziale, prima della sopra citata intervenuta riforma, sancita nell'articolo 47 del Decreto Legislativo n. 546/1992, era concessa solo davanti all'organo giudicante in primo grado.

Ciò in ragione dell'espressa esclusione, in fase di appello, del potere del giudice di sospendere l'esecuzione della sentenza gravata in forza del mancato richiamo nel processo tributario della disposizione di cui all'articolo 337 del codice di procedura civile, che al comma 1, prevede che *"l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto*

dell'impugnazione di essa, salve le disposizioni degli articoli 283, 373, 401 e 407"

Pertanto, in considerazione del fatto che l'articolo 49, Decreto Legislativo n. 546/1992 nel disporre che *"Alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile, escluso l'articolo 337 e fatto salvo quanto disposto nel presente decreto"* prevedeva, appunto, l'inapplicabilità dell'articolo 337 del codice di procedura civile, si ritenevano inapplicabili al processo tributario anche i correlati articoli 283 e 373 codice di procedura civile in tema di sospensione di esecutività delle sentenze di primo e di secondo grado.

Tale mancata previsione ha da sempre suscitato varie critiche in dottrina, costituendo, a giudizio di alcuni, un'irragionevole compressione del diritto di difesa del contribuente esposto alle conseguenze dell'esecuzione dell'atto impositivo.

È con l'intervento della Corte Costituzionale, in particolare con la sentenza n. 217 del 17 giugno 2010, che l'orientamento sopra delineato si evolve in senso favorevole all'applicazione dell'articolo 373 del codice di procedura civile nel processo tributario. Si giunge, in tal modo, ad una interpretazione costituzionalmente orientata dell'articolo 49 del Decreto Legislativo n. 546/1992, con l'estensione al processo tributario dell'applicazione della sospensione cautelare anche nelle fasi successive al primo grado di giudizio.

Tale indirizzo viene, poi, confermato dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 109 del 26 aprile 2012 e con le successive ordinanze n. 181 dell'11 luglio 2012 e n. 254 del 15 novembre 2012.

Nonostante, però, le suddette chiare pronunce della Corte Costituzionale, l'orientamento della giurisprudenza di legittimità e di merito non è mai stato univoco sul punto.

Adesso, con le modifiche apportate dal decreto di riforma del contenzioso tributario, che ha ripreso, nel caso di specie, la possibilità

di richiedere non solo la sospensione della sentenza impugnata ai sensi degli artt. 283 e 373 codice di procedura civile, ma anche la sospensione dell'atto impugnato per evitare le iscrizioni a ruolo da parte dell'Ufficio, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 68, comma 1, lett. a), b) e c) del Decreto Legislativo n. 546/1992, diventa norma.

Ciò, pertanto, significa che dopo la sentenza di primo grado, in base alle nuove disposizioni l'appellante (e anche l'ufficio impositore) può chiedere alla commissione tributaria regionale di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata. A questo fine devono sussistere gravi e fondati motivi. Viene, poi, previsto che il contribuente possa comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa gli derivi un danno grave e irreparabile.

Invece, dopo la sentenza di secondo grado, la parte che ha proposto ricorso per cassazione può chiedere alla commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza di sospenderne in tutto o in parte l'esecutività laddove, però, a differenza di quella di primo grado, in questa ipotesi occorre provare il danno grave e irreparabile e non i gravi e fondati motivi. Resta ferma, invece, come per la fase precedente, la possibilità per il contribuente di chiedere comunque la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile.

2.2 L'Ipoteca e il fermo amministrativo sui beni mobili registrati

Tra le misure volte a conservare le possibilità soddisfattive offerte dal patrimonio del contribuente (già accertato o in via d'accertamento)²⁶ ci sono sicuramente l'ipoteca e il fermo amministrativo.

Di ciò costituisce un esempio l'art. 77 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, che disciplina l'ipoteca (garanzia reale) sugli immobili dei debitori e dei coobbligati:

“Decorso inutilmente il termine di cui all'art. 50 comma 1, il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede.

Se l'importo complessivo del credito per cui si procede non supera il cinque per cento del valore dell'immobile da sottoporre ad espropriazione determinato a norma dell'art. 79, il concessionario prima di procedere all'esecuzione, deve iscrivere ipoteca. Decorsi sei mesi dall'iscrizione senza che il debito sia stato estinto, il concessionario procede all'espropriazione”.

L'ipoteca di cui all'art. 77 è iscritta in forza di un titolo esecutivo, il ruolo, al quale la legge espressamente attribuisce tale effetto; quindi il titolo idoneo a procedere all'iscrizione è il ruolo stesso.

L'unico termine da rispettare per il concessionario è quello dei 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento ex art. 50 comma 1 del DPR n. 602/73, decorsi i quali, senza che il contribuente abbia provveduto al pagamento dell'importo dovuto, il concessionario della riscossione è legittimato ad iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede, con l'unico limite che l'importo del credito non sia inferiore a 1.549,37 € (art. 77 comma 1°, DPR n. 602/73).

²⁶ LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Giappichelli Torino 2004, pag. 224

L'iscrizione dell'ipoteca è, invece, procedura necessaria per iniziare l'espropriazione, nel caso in cui l'importo complessivo del credito non supera il cinque per cento del valore dell'immobile da sottoporre ad espropriazione; in tal caso il Concessionario è obbligato, ex art. 77, comma 2°, DPR n. 602/1973, ad iscriverne ipoteca prima di procedere ad iniziare la fase di espropriazione immobiliare. Dunque per i crediti d'importo maggiore, l'agente della riscossione può direttamente procedere all'esecuzione con il pignoramento immobiliare.

Decorsi sei mesi dalla detta iscrizione ipotecaria obbligatoria, qualora il contribuente non abbia provveduto a pagare il debito iscritto a ruolo, l'agente della riscossione può iniziare l'espropriazione.²⁷

Circa la natura giuridica dell'ipoteca esattoriale gli art. 77 e 86 sempre del DPR n. 602/1973, stabiliscono entrambi che "decorso inutilmente il termine di cui all'art. 50 comma 1..." e quindi decorsi soltanto i sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento, il Concessionario può, da un lato, procedere ad iscriverne ipoteca sugli immobili del debitore o dei coobbligati per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede e, dall'altro, può disporre il fermo dei beni mobili del debitore e dei coobbligati iscritti nei pubblici registri.

Sul punto la dottrina si è espressa in diversi orientamenti: antecedentemente alla modifica dell'art. 19 del d.lgs.n. 546/1992, secondo alcuni autori²⁸, poiché per l'iscrizione dell'ipoteca legale non è previsto nessun accertamento di un eventuale "*periculum in mora*" e addirittura la stessa è obbligatoria per iniziare l'espropriazione, nel caso in cui, l'importo del credito per cui si procede è di bassa entità (non superiore al 5% del valore dell'immobile), la natura dell'ipoteca è quella di essere atto prodromico all'espropriazione e non una

²⁷ Art. 77, comma 2, DPR n. 602/1973.

²⁸ ROSA, PALOMBINI, LUPI, "*L'automatismo eccessivo dell'iscrizione delle ipoteche sugli immobili e dei fermi amministrativi sui beni mobili registrati da parte dei concessionari*" in Dialoghi di diritto tributario fascicolo 4 aprile 2004, pag. 511 e ss.

misura cautelare come quella prevista dalle disposizioni sulle violazioni tributarie (art. 22 del D. Lgs. n.472/1997). Per tale motivo il legislatore, non ha previsto a carico del concessionario alcun obbligo di notifica o informazione di avviso della procedura d'esecuzione portante all'iscrizione ipotecaria²⁹, obbligo previsto invece, solo in via amministrativa³⁰ antecedente all'iscrizione del fermo dei beni mobili registrati.

Molto interessanti sono le conclusioni secondo cui "...la rapidità della procedura lascia praticamente indifeso il contribuente che, ad esempio, non si trova nella possibilità di far valere le proprie ragioni innanzi all'Amministrazione od al giudice tributario (l'inizio della riscossione coincide con il termine per proporre il ricorso), né gli consente di ottenere dal giudice competente il provvedimento di sospensione della riscossione (si pensi ad esempio che ai sensi dell'art. 47 del DPR n. 546/1992, il termine per fissare l'udienza di trattazione del ricorso è di novanta giorni dalla presentazione del ricorso), dall'altro non concede agli Uffici il tempo necessario per agire in autotutela, a seguito della verifica della fondatezza dell'iscrizione a ruolo effettuata, qualora il contribuente ne faccia segnalazione".

Ecco perché, secondo gli autori citati, l'iscrizione di ipoteca ha natura afflittiva, punitiva oltre che cautelare, rappresentando da sola una sorta di sanzione per quel contribuente che abbia ritenuto di non pagare la cartella notificatagli.

Secondo un'altra autorevole corrente dottrina va evidenziato come a seguito dell'abolizione generalizzata dell'avviso di mora, si sarebbe dovuto provvedere a far precedere il fermo dei beni mobili registrati e l'iscrizione di ipoteca da avvisi preventivi, e che, se da un lato, questo è stato fatto in via amministrativa per quel che riguarda il fermo, anche per l'ipoteca si sarebbe dovuto procedere allo stesso modo.

²⁹ Vedi Risoluzione 24 aprile 2002, n. 128/E

³⁰ Vedi nota 9 aprile 2003 n. 5413

I danni di un'ipoteca iscritta "inaudita altera parte", "sono fortissimi sia in termini di immagine che in termini di costi vivi e adempimenti procedurali"; peraltro mentre il pignoramento, quale atto iniziale della procedura esecutiva è svolto organi con cui si può interloquire, l'iscrizione di ipoteca avviene senza alcun contraddittorio.³¹

Secondo un altro orientamento, l'iscrizione di ipoteca è un atto prodromico all'esecuzione forzata ossia essa non costituisce inizio dell'esecuzione forzata e non ha natura di atto esecutivo; pertanto³² la contestazione dei presupposti formali per l'iscrizione d'ipoteca spetta al giudice ordinario mentre la contestazione della sottostante pretesa erariale, che costituisce il fondamento dell'ipoteca spetta alle Commissioni tributarie.³³

Secondo altro orientamento dottrinale³⁴, ancorato al dato letterale dell'art. 57 del DPR n. 602/1973, il contribuente può proporre opposizione agli atti esecutivi (esempio: pignoramento, vendita e assegnazione) innanzi al giudice ordinario, tranne che per i vizi di forma e di notificazione del titolo esecutivo, entro 5 giorni ex art. 617 del c.p.c. .

³¹ LUPI "L'automatismo eccessivo dell'iscrizione delle ipoteche sugli immobili e dei fermi amministrativi sui beni mobili registrati da parte dei concessionari" in "Dialoghi di diritto tributario" fascicolo 4 aprile 2004, pag. 511 e ss.; "Tanto più", continua il LUPI, "che questa comunicazione non mette certo sull'avviso i debitori che progettano di rendersi insolventi, i quali - a voler pensar male - avranno già compiuto i propri atti di disposizione immobiliare in base all'iscrizione a ruolo, senza attendere l'ipoteca. Si tratterebbe invece di una sollecitazione diretta ad evitare a contribuenti onesti... i fastidi e gli esborsi connessi alla iscrizione dell'ipoteca e poi alla sua cancellazione". L'autore conclude dicendo che "ancora una volta ci troviamo di fronte ad un "privilegium fisci" introdotto puramente e semplicemente per comodità amministrativa e un certo grado di trascuratezza legislativa."

³² ZULIANI, "Ipoteche, tocca al giudice ordinario dirimere le controversie", in Italia Oggi del 1° Maggio 2004, pag. 39; TROVATO, "La tutela del contribuente nella fase della riscossione", in "il fisco" n. 11/2000, pag. 3113; SCIPIONI, "Fondo patrimoniale: profili civilistici e fiscali", in "Finanza & Fisco" n. 14/2000.

³³ Secondo tale orientamento spetta alla Commissione tributaria conoscere della definizione agevolata del debito fiscale di cui alla cartella di pagamento nonché sulla sopravvenuta perdita di titolo esecutivo del ruolo per effetto dell'adesione ad uno degli istituti definitivi previsti dalla legge sul c.d. "condono fiscale".

³⁴ ZOLEA, "La nuova disciplina delle opposizioni agli atti esecutivi del concessionario della riscossione", in "Tributi" n. 4/2000 pag. 325.

Non è possibile configurare, *de iure condito*, l'opposizione agli atti esecutivi per contestare l'irregolarità formale del titolo esecutivo. L'irregolarità formale deve essere dedotta, ex art. 57 comma 1, del DPR n. 602/1973, nel termine di sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento e non nel termine di cinque giorni dalla comunicazione dell'avvenuta iscrizione di ipoteca.

Per un'altra parte della dottrina³⁵, le contestazioni riguardanti l'effettiva esistenza del credito (*rectius* l'inesistenza della pretesa tributaria) possono essere sollevate dal contribuente avverso la cartella di pagamento dinnanzi la Commissione tributaria; quest'ultima conosce, oltre che le contestazioni concernenti la notifica della cartella di pagamento, dei fatti estintivi del credito, anche sopravvenuti alla formazione del titolo (esempio: pagamento del tributo, condono eccetera), mediante la memoria integrativa di cui all'art. 24 del D. Lgs. n. 546/1992 oppure mediante l'esercizio dei poteri istruttori ex art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992.³⁶

Infine sempre per questa corrente dottrina "nell'ipotesi in cui il pignoramento sia preceduto da atti prodromici (come la cartella di pagamento) il contribuente non ha la possibilità di contestare nel merito la pretesa erariale innanzi alle Commissioni tributarie poiché l'atto di pignoramento non risulta atto autonomamente impugnabile

³⁵ LUCARIELLO, *Spunti ricostruttivi della difesa del contribuente avverso l'ipoteca del concessionario ex art. 77 del DPR n. 602/1973 alla luce degli ultimi orientamenti*, in "il fisco" n. 30/2004; SORRENTINO, *Note a margine dell'impugnazione della cartella di pagamento*, in "il fisco" n. 20/2004, per cui non sussistono i dubbi di costituzionalità sollevati in ordine alla limitata tutela giurisdizionale del contribuente prevista dall'art. 57 del DPR n. 602/1973

³⁶ D'altra parte, la ratio dell'esclusione delle opposizioni di cui agli art. 615 e 617 del c.p.c. è quella di evitare che, attraverso l'opposizione all'esecuzione dinanzi al giudice ordinario, il contribuente eluda la riserva di giurisdizione del giudice tributario e il termine perentorio di impugnativa (60 giorni dalla notifica della cartella); la portata precettiva dell'art. 57 citato, trova la sua logica nella sussistenza della giurisdizione delle Commissioni tributarie in tema di regolarità e notifica del titolo esecutivo esattoriale; le opposizioni aventi ad oggetto l'irregolarità degli atti successivi alla notifica del titolo si propongono innanzi al giudice ordinario (si pensi all'opposizione al pignoramento di un bene). In definitiva, l'art. 57 citato contempla le sole deroghe, al codice di procedura civile, strettamente funzionali al mantenimento della riserva di giurisdizione delle Commissioni tributarie.

ex art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 innanzi alle Commissioni tributarie; non può ex art. 57 del DPR n. 602/1973, agire dinnanzi al giudice ordinario che conosce solo l'opposizione alla non pignorabilità dei beni, ma può azionare il risarcimento dei danni ex art. 59.

Secondo un altro autore³⁷, l'iscrizione dell'ipoteca ed il sequestro conservativo in campo tributario costituiscono "misure cautelari della medesima natura e funzione cautelare e di garanzia reale a favore del creditore ai fini del soddisfacimento del credito in sede esecutiva, con la conseguenza che il fermo non può che rimanere estraneo al processo esecutivo di espropriazione forzata, come certamente lo sono, secondo le regole processuali ordinarie, sia l'iscrizione ipotecaria che il sequestro conservativo".

L'ipoteca non è un atto del procedimento esecutivo essendo preordinata, quale atto prodromico, all'esecuzione vera e propria che ha inizio col pignoramento ex art. 491 c.p.c.

Poiché l'art 77 comma 1 del DPR n. 602/1973 richiama soltanto la disposizione di cui al comma 1 dell'art. 50 DPR n. 602/1973, l'espropriazione può iniziarsi solo dopo la notifica dell'intimazione di pagamento prevista dal secondo comma dell'art. 50.

Successivamente alla novella dell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 apportata dal D.L. n. 223/2006, una parte della dottrina ha ritenuto che l'iscrizione di ipoteca in nulla differirebbe, sul piano dell'efficacia giuridica, da quella ordinaria, quale diritto reale di garanzia che attribuisce al creditore lo *ius distrahendi* e lo *ius praelationis*³⁸.Altra dottrina, pur ammettendo che la misura in esame assolve ad una

³⁸ CANTILLO, *Ipoteca iscritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2007, 15 s., secondo il quale l'ipoteca sarebbe prevista in luogo del pignoramento immediato come strumento di acquisizione del bene, svolgendo la funzione preventiva di conservarlo al potere di aggressione del creditore.

funzione di garanzia del credito, ne afferma la natura cautelare rispetto alla riscossione³⁹.

In particolare, se, da una parte, la funzione prioritaria delle misure *de quibus* andrebbe individuata in quella di evitare che i beni vengano sottratti alla riscossione (inducendo il debitore moroso all'adempimento, per evitare il pignoramento⁴⁰), dall'altra, sarebbe ininfluenza al fine del loro inquadramento nell'alveo delle misure cautelari, l'omesso riferimento, negli artt. 77 e 86, ai requisiti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*⁴¹. Poiché è intervenuta un'iscrizione a ruolo, il *fumus* sarebbe *in re ipsa*. Né alla loro qualificazione in termini di misure cautelari osterebbe la mancanza di un connesso giudizio di merito, ritenuto fattore tipico e qualificante dei procedimenti cautelari. Detto rilievo si rivelerebbe pedissequamente ripropositivo di schemi processualcivilistici ed errato, in quanto per tutte le misure cautelari a tutela del Fisco emergerebbero profili peculiari⁴².

³⁹ DEL FEDERICO, *Ipoteca e fermo nella riscossione: tra salvaguardia dell'interesse fiscale e tutela del contribuente*, in Giust. trib., 2007, 3, 427 s

⁴⁰ DEL FEDERICO, *Ipoteca e fermo nella riscossione*, cit., 433, secondo il quale sarebbe anche certo, sia che dette misure si collocano a monte del pignoramento (del tutto eventuale), sia che esse non assumono rilievo ai fini del decorso dell'anno per la perdita di efficacia dell'intimazione a pagare contenuta nella cartella o del decorso dei centottanta giorni per la perdita di efficacia dell'avviso di pagamento (art. 50, commi 1 e 2, del DPR n. 602/1973).

⁴¹ Secondo DEL FEDERICO, op. loc. cit., "troppo spesso la legislazione tributaria è manipolata dall'amministrazione finanziaria, che la infarcisce di dettagli, o la rende laconica (come nel caso di specie) a suo piacimento, svilendo la intrinseca coerenza del sistema. Basti considerare che anche l'art. 15 bis, in tema di ruoli straordinari, e l'art. 23 in tema di sospensione dei rimborsi, tacciono in merito ai due requisiti tradizionali; ma anche l'art. 22, in tema di ipoteca e sequestro conservativo per il credito a titolo di sanzioni, tace sul requisito del *fumus boni iuris*, pur ritenuto necessario". Su quest'ultimo argomento, cfr. MESSINA, *Commento all'art. 22*, in AA.VV., *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, a cura di Moschetti e Tosi, Padova, 2000, 667 s.

⁴² Così DEL FEDERICO, op. loc. cit., nel senso che, in tale contesto, a differenza di quanto normalmente previsto dal c.p.c., non sussisterebbe alcun obbligo di instaurare un apposito giudizio sul merito, come nel caso previsto dal citato art. 22, ove è delineata una procedura giurisdizionale cautelare del tutto autonoma rispetto al possibile giudizio di merito. Secondo l'Autore, sarebbero, altrimenti, risultati sufficienti ed esaustive le misure cautelari contemplate dal diritto processuale civile. L'inequivoca scelta legislativa

Di conseguenza, il fermo avrebbe natura e funzione cautelare, sia pure con tutte le peculiarità proprie di procedimenti cautelari settoriali, specificamente introdotti e disciplinati tenendo conto, tra gli altri, dell'interesse fiscale, della natura spiccatamente pubblicistica del rapporto fisco-contribuente e dell'assetto della riscossione tributaria. In particolare, l'Esattore agirebbe per l'iscrizione di ipoteca esercitando unilateralmente un potere autoritativo, specificamente attribuitogli dalla legge, significativo corollario dell'autotutela esecutiva che costituisce il nucleo della sua funzione esecutiva⁴³

In conclusione, secondo detto orientamento, il legislatore avrebbe delineato una misura cautelare settoriale e specifica. Pertanto, gli uffici finanziari dovrebbero porre a base dei provvedimenti attuativi la sussistenza del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*. Invece la mancanza di un termine finale di efficacia (che è caratteristica tipica e propria dei provvedimenti cautelari) renderebbe queste misure censurabili sul piano della legittimità costituzionale ex artt. 3 e 24 Cost..

Sulla stessa linea di pensiero in merito alla natura cautelare si colloca altra dottrina⁴⁴. In particolare, è stato sostenuto che occorrerebbe

sarebbe, invece, quella di disciplinare apposite misure cautelari a tutela del Fisco.

⁴³ A tal proposito, DEL FEDERICO, op. loc. cit., evidenzia come non sia richiesto alcun intervento giurisdizionale preventivo, come accade, invece, ex art. 22; il giudizio di merito sarebbe ancora più eventuale, concretandosi nel ricorso del contribuente contro la cartella di pagamento ed il ruolo. Ed invero nel procedimento ex art. 22 manca ancora il titolo esecutivo che invece caratterizza i procedimenti ex artt. 77 ed 86, DPR n. 602/1973.

⁴⁴ BRUZZONE, *I vizi della notifica dei "fermi di veicoli" e delle "iscrizioni ipotecarie"*, in Corr. trib., 2006, 3717; INGRAO, *Le prospettive di tutela del contribuente nelle procedure di fermo e di ipoteca*, in Rass. trib., 2007, 3, 778 s., nel senso che il carattere "ibrido" delle misure in esame discenderebbe dal fatto che il creditore è già munito di un titolo esecutivo, essendo intervenuta l'iscrizione a ruolo. Secondo l'Autore, "in linea generale, la *ratio* della misura cautelare è quella di garantire il creditore quando ancora egli non abbia un titolo esecutivo attraverso cui procedere con l'esecuzione forzata. Tale "deviazione" rispetto allo schema tradizionale di applicazione delle misure cautelari si giustificerebbe in virtù della peculiarità dei modi di attuazione dell'obbligazione tributaria e degli interessi pubblici che l'amministrazione deve tutelare. Secondo GUIDARA, *Questioni vecchie e nuove in tema di misure cautelari disposte dall'Agente della Riscossione*, in Boll. Trib. n. 14/2009, pag. 1080 e ss., il fermo avrebbe la funzione di "conservare" il

inquadrare l'iscrizione ipotecaria nell'alveo delle misure cautelari *pro fisco*, previste dagli artt. 22 e 23, del D.Lgs. n. 472/1997, e dall'art. 69, del RD 18 novembre 1923, n. 2440. Con riguardo all'ipoteca, si coglierebbe, con tutta evidenza, la differenza rispetto al pignoramento immobiliare, perché l'art. 77, comma 2, prevede l'iscrizione obbligatoria di ipoteca prima del pignoramento. Occorrerebbe perciò riformulare le norme, non solo inserendo in esse uno specifico riferimento al rischio di perdere la garanzia del credito, ma anche eliminando il termine dilatorio di sessanta giorni dalla notifica della cartella. Dalla qualificazione della natura cautelare delle misure in questione dovrebbe, cioè, conseguire la possibilità per l'agente della riscossione di poterle attivare in tempi rapidi, in presenza di un *periculum in mora*. Si eviterebbe così di sovrapporre gli strumenti cautelari con il pignoramento. I primi sarebbero attivabili entro i sessanta giorni dalla notifica, il pignoramento in seguito.

Infine, secondo un'altra tesi, tale misura svolgerebbe una "funzione cautelare di garanzia" della futura soddisfazione del creditore mediante sottoposizione di beni determinati al vincolo di indisponibilità⁴⁵. L'individuazione del bene strumentale alla realizzazione del credito renderebbe l'ipoteca ed il pegno garanzie reali del credito nel caso di vincolo, rispettivamente, su beni immobili e mobili.

A fronte di tali differenze ricostruttive, pur nella medesima prospettazione di una natura cautelare delle misure in esame, appare opportuno soffermarsi sul seppur scarso quadro normativo per

bene o i beni, nel senso di renderli reperibili, allo scopo di poterli assoggettare in un secondo momento ad esecuzione forzata. Si tratterebbe, in altre parole, di una misura cautelare che garantisce il credito vantato dal concessionario.

⁴⁵ Così D'AYALA VALVA, *Le ganasce fiscali ed il giudice tributario. Un rapporto sicuro un attacco difficoltoso*, in *Rivista di diritto tributario*, 2006 I, 629, secondo il quale il merito implicito della norma che ha raggiunto le misure in esame tra gli atti impugnabili sarebbe quello di aver ritenuto che esse attengono ad una fase cautelare di garanzia patrimoniale antecedente a quella soddisfattiva dell'espropriazione forzata.

cercare di comprendere le loro caratteristiche nell'ambito della procedura esattoriale e coglierne i riflessi sui piani processuale e applicativo.

In tale prospettiva di indagine appaiono condivisibili le affermazioni sulla natura provvedimentale di queste misure⁴⁶. Per il fermo, in tal senso depone il dato letterale dell'art. 86, comma 2, a tenore del quale esso si esegue mediante l'iscrizione del "...provvedimento che lo dispone nei registri mobiliari a cura del concessionario...". Quella locuzione è, infatti, tipicamente impiegata nel linguaggio normativo per indicare gli atti autoritativi della pubblica amministrazione. Deve, poi, ritenersi che tale natura sia stata riconosciuta dal legislatore con il loro inserimento nel novero degli atti impugnabili ex art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992.

Alla medesima conclusione può, inoltre, giungersi guardando al procedimento. L'iscrizione di ipoteca, collocandosi nell'ambito

⁴⁶ Sulla natura provvedimentale del fermo v. LA ROSA, *L'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo dei beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario*, Riv. dir. trib. 2008, 04, 335; PORCARO, *Problemi (e ipotesi di soluzione) in tema di giurisdizione nell'impugnazione del fermo di autoveicoli*, cit., 2082, secondo cui, in tale ipotesi, sussisterebbero tutti gli elementi costitutivi della nozione di provvedimento amministrativo. In giurisprudenza, fra gli altri, Tar Puglia, 19 maggio 2004, n. 2331, in Rass. trib., 2004, 2069 s., che afferma che "il fermo amministrativo è un provvedimento in senso proprio, in quanto si estrinseca nell'emanazione di un atto unilaterale idoneo ad incidere in modo autoritativo nella sfera giuridico-patrimoniale del destinatario, con la imposizione di un vincolo di indisponibilità del bene che implica la temporanea privazione del diritto di godimento, e cioè dello *jus utendi ac fruendi* e che si risolve anche in un divieto di utilizzazione del mezzo, ... dovendosi escludere che il fermo sia atto della procedura esecutiva..."; v. anche Comm. trib. prov. Caserta, sez. XV, 17 settembre 2007, n. 270, in banca dati fisconline. Secondo l'opposto orientamento non si tratterebbe, invece, di un provvedimento, ma di un mero atto, giacché il concessionario non è titolare del credito erariale e svolge una "attività" ponendo, conseguentemente, in essere dei meri fatti (v. Damascelli, *Il fermo degli autoveicoli*, in GT Riv. giur. trib., 2003, 978; Ferràù, *Problemi aperti in tema di fermo amministrativo degli autoveicoli*, in Boll. trib., 2004, 127). In base a detta impostazione, non vi sarebbe alcuna incisione di posizioni giuridiche del contribuente, poiché il mero atto, in quanto tale, sarebbe inidoneo a provocarla. In giurisprudenza cfr. Comm. trib. prov. Bari, sez. IV, 1 ottobre 2007, n. 34, secondo cui l'iscrizione ipotecaria al pari del fermo e degli altri atti della procedura espropriativa disciplinata dal DPR n. 602/1973, non costituirebbero atti o provvedimenti che affermano o negano il potere e la volontà della pubblica amministrazione, rappresentando, invece, fatti giuridici.

dell'attività unilaterale di riscossione, è espressione di una potestà pubblica delegata e discrezionale nella quale l'attribuzione di poteri è funzionalmente connessa all'interesse pubblico ad una pronta e completa acquisizione dei tributi .

Non pare possibile dubitare dell'esistenza, nel caso di specie, degli elementi tipici del provvedimento amministrativo, ossia dell'atto "con cui l'autorità amministrativa dispone in ordine all'interesse pubblico di cui è attributaria, esercitando la propria potestà e correlativamente incidendo su situazioni soggettive del privato".

L'Agente, infatti, nell'esercizio della funzione di riscossione dei tributi, è parificato ad una pubblica amministrazione e allo stesso sono attribuiti poteri e responsabilità tipiche di quest'ultima proprio sulla base dell'atto di concessione, nonché della disciplina legale del rapporto⁴⁷. Con l'assunzione di quelle misure, da una parte, si preoccupa dell'interesse pubblico alla riscossione provvedendo a garantirlo, dall'altra comprime la sfera patrimoniale del privato.

Verificato il carattere provvedimentoale, appare necessario tornare sulla pretesa natura cautelare della misura in esame.

La ragione per la quale si tende ad inquadrare il provvedimento di iscrizione ipotecaria tra quelli cautelari risiede nella necessità di individuare i presupposti e le condizioni alle quali assumere tali misure e, di conseguenza definire punti di riferimento certi per il contribuente a sua garanzia e tutela. Tuttavia, muovendo dal dato normativo, non sembra che la qualificazione in termini di misure cautelari possa dirsi pacifica e semplice.

⁴⁷ Secondo LA ROSA, op. cit., "Si tratta di un'attività inserita in quella unilaterale di riscossione nella quale l'attribuzione di poteri e responsabilità è funzionalmente connessa all'interesse pubblico da perseguire, quello della pronta e completa acquisizione, appunto a favore dell'Erario, dei tributi. Il perseguimento di quegli interessi in seno all'attività di riscossione viene, in questo caso, conseguito attraverso l'emanazione di un provvedimento amministrativo. Non sembra, quindi, condivisibile l'assunto fatto proprio dalle Sezioni unite della Cassazione, con ordinanza 12 gennaio 2006, n. 2053 (in banca dati fisconline), secondo cui "con la richiesta di trascrizione nei registri mobiliari del fermo amministrativo, il concessionario non esercita alcun potere di supremazia in materia di pubblici servizi".

Non può negarsi che l'ipoteca assolva ad una funzione genericamente cautelare, ma ciò non sembra sufficiente ad affermare che si ripropongano in essa gli stessi caratteri degli strumenti cautelari tipici. Il fine cautelare è proprio di un vasto numero di istituti tra loro profondamente diversi; ma tale scopo non basta a qualificarli univocamente.

Sotto il profilo funzionale, lo stesso compito è assolto, sia da istituti di diritto sostanziale⁴⁸, sia da misure di tipo processuale⁴⁹. Tale aspetto, però, non ne giustifica la loro qualificazione come cautelari *stricto sensu*, con tutto ciò che ne deriva in termini di presupposti per la loro assunzione ed eventuali vizi.

Invero, l'individuazione dell'esistenza di vere e proprie misure cautelari può essere realizzata attraverso una verifica che investe la sussistenza di caratteri strutturali, quali la provvisorietà e la strumentalità.

Muovendo dall'analisi delle disposizioni che disciplinano l'ipoteca *de qua* non sembrano esistere elementi per individuare in esse quei requisiti. Questa misura non è strumentale all'accertamento del diritto di credito, giacché esso è definitivo, e nessuna connessione o collegamento di alcun genere può immaginarsi con la fondatezza della pretesa. Il presupposto pare chiaramente individuato soltanto nel decorso del termine dilatorio di 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento, senza che, in alcun modo, possa assumere rilevanza il profilo della fondatezza del credito sottostante.

Il *fumus*, inteso come probabile esistenza del credito, non viene in considerazione, né per connessione, né in quanto *in re ipsa*.

⁴⁸Si pensi all'obbligo del possessore di buona fede di restituire i frutti (art. 1418 c.c.) o, ancora, all'anatocismo (art. 1283 c.c.), all'obbligo del detentore o possessore convenuto in revindica di custodire il bene (art. 948 c.c.), all'opponibilità ai terzi aventi causa dal convenuto dei motivi di invalidità o inefficacia del contratto del loro dante causa (artt. 2562, 2563 c.c.).

⁴⁹ Ad esempio, i rimedi quali la condanna in futuro, i procedimenti sommari non cautelari, nonché i titoli esecutivi di formazione stragiudiziale.

Il presupposto per l'adozione di queste misure risulta assolutamente impermeabile alle vicende del credito.

Verificata l'impossibilità di riscontrare in tale istituto i caratteri tipici della cautele rispetto alle vicende (processuali) attinenti alla determinazione e all'esistenza del credito per tributi non resta che accertare se, in ipotesi, tali requisiti (strumentalità e provvisorietà) si realizzino con riguardo ad aspetti procedurali, ossia al procedimento amministrativo. Quanto alla strumentalità, essa non appare direttamente preordinata ad assicurare l'esecuzione di altro provvedimento dell'amministrazione. Se servisse solo a tutelare gli interessi erariali dal pericolo dovuto alle more del procedimento esecutivo (ossia fossero strumentali a questo e legate al suo inizio) dovrebbe venire meno con il pignoramento stesso. Essa, invece, continua a sussistere pur in presenza di pignoramento e, dunque, non è a quest'ultimo strumentale e al più si verifica un effetto cautelare indiretto.

Se si cerca il requisito della provvisorietà, poi, quanto all'ipoteca, dal combinato disposto degli artt. 76, comma 2, e 77, comma 2, del DPR n. 602/1973, sembra evincersi la natura di garanzia e di diritto di prelazione. Considerato, infatti, che l'espropriazione non può compiersi se il valore del bene al netto delle iscrizioni ipotecarie è inferiore a 8.000 euro, l'Agente ha interesse ad iscrivere la propria ipoteca, affermando il diritto di prelazione per evitare che altre vengano iscritte prima, riducendo il valore del bene e rendendo impossibile l'esecuzione su di esso.

È, quindi, evidente la natura di diritto di prelazione per garantire il soddisfacimento del credito.

Ed anche nel comma 2 dell'art. 77 se, da una parte, si scandisce una *consecutio* temporale, stabilendo un limite di tempo prima del quale non può essere intrapresa l'espropriazione, dall'altra, comunque, è evidente che qui il legislatore vuol precostituire un diritto di prelazione che prescinde da questa.

Analogamente al fermo, poi, secondo l'art. 2882 c.c., l'ipoteca si estingue con la cancellazione che ha luogo, di regola, quando il credito è estinto o quando il creditore rinuncia all'ipoteca. La garanzia cessa soltanto con il soddisfacimento del credito rivelando, così, che la cautela rispetto all'eventuale espropriazione è, tutt'al più, un effetto collaterale ed indiretto.

Nel testo vigente, dunque, l'ipoteca è svincolata dall'avvio del processo esecutivo, il che conferma il suo carattere di misura di garanzia del bene, espressione di autotutela conservativa⁵⁰.

Una delle misure cautelari maggiormente utilizzate dall'Agente incaricato della Riscossione è il fermo amministrativo, la sua disciplina ha subito nel tempo significative modifiche.

Il fermo amministrativo degli autoveicoli e degli autoscafi, è stato introdotto dall'art. 1 comma 4, lett. e), del D.L. 31 dicembre 1996, n. 69, convertito con modificazioni nella legge 28 febbraio 1997, n. 30, che ha aggiunto l'art. 91 bis al DPR n. 602/1973⁵¹.

La *ratio* del nuovo istituto era quella di introdurre un vincolo sulla disponibilità giuridica del veicolo, nel senso

⁵⁰ In questo senso si veda anche MESSINA, *Questioni aperte in tema di giurisdizione su fermi ed ipoteche a garanzia di crediti non tributari*, in *Corriere Tributario* n. 6/2008, pag. 474.

⁵¹ La disposizione, rubricata "Fermo dei veicoli a motore ed autoscafi", era così formulata:

"Qualora in sede di riscossione coattiva di crediti iscritti a ruolo non sia possibile, per mancato reperimento dei beni, eseguire il pignoramento dei veicoli a motore e degli autoscafi di proprietà del contribuente iscritti nei pubblici registri, la direzione regionale delle entrate ne dispone il fermo.

Il provvedimento di fermo di cui al comma 1 si esegue mediante iscrizione nei registri mobiliari a cura del concessionario che provvede altresì a darne comunicazione al debitore.

Chiunque circoli con veicoli o autoscafi sottoposti al fermo è soggetto alla sanzione prevista dall'art. 214, comma 8, del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285.

Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con i Ministri dell'interno e dei lavori pubblici, sono stabiliti le modalità, i termini e le procedure per l'attuazione di quanto previsto nel presente articolo.

Sono validi agli effetti della procedura di riscossione di tributi certificati, le visure e qualsiasi atto e documento amministrativo rilasciati, tramite sistemi informatici o telematici, al concessionario del servizio della riscossione dei tributi qualora contengano apposita asseverazione del predetto concessionario della loro provenienza".

L'attuale regolamentazione è contenuta nell'art. 86 del D.P.R. 29.09.1973, n. 602, recante disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito, e successive modificazioni e integrazioni, le ultime contenute nel comma 1, lett. m-bis), dell'art. 52 del D. L. 21 giugno 2013, n. 69, convertito nella L. 9 agosto 2013, n. 98, inoltre il fermo è trattato dell'art. 7 del D. L. 13 maggio 2011, n. 70, convertito nella L. 12 luglio 2011, n. 106, in cui viene disposto che in caso di cancellazione del fermo amministrativo iscritto sui beni mobili registrati, *"il debitore non è tenuto al pagamento di spese né all'agente della riscossione né al pubblico registro automobilistico gestito dall'Automobile Club d'Italia o ai gestori degli altri pubblici registri"*.

L'ultimo intervento sulla disciplina del fermo dei beni mobili registrati, ed anche il più rilevante sotto diversi aspetti che si avrà modo di analizzare nei paragrafi seguenti, è stato quello compiuto dal legislatore che con il comma 26-quinquies dell'art. 35 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, introdotto in sede di conversione dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, ha integrato l'elencazione di cui all'art. 19, comma 1, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, mediante aggiunta delle lett. e-bis) ed e-ter), prevedendo espressamente l'autonoma impugnabilità degli atti di fermo di beni mobili registrati e di iscrizione ipotecaria d'immobili, adottati in via cautelare dal concessionario del servizio della riscossione.

Dato il tenore letterale di quest'ultima norma, è corretto ritenere che il debitore non sia tenuto a pagare alcuna somma per la cancellazione del vincolo, quale che sia la causa di quest'ultima (versamento delle somme iscritte a ruolo, annullamento del fermo da parte del giudice, etc....).

Si può concludere affermando che per il debitore delle somme iscritte a ruolo la cancellazione è a titolo gratuito, fatte salve eventuali norme che dovessero prevedere spese a carico dell'agente della riscossione e a favore del gestore del pubblico registro.

Da un punto di vista attuativo il primo comma del citato art. 86 prevede che superato il termine di sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento, senza che siano state pagate le somme iscritte a ruolo, il concessionario, oggi agente della riscossione, può disporre il fermo sui beni mobili del debitore o dei coobbligati iscritti nei pubblici registri. In assenza di ruolo, in caso di avviso di accertamento, avente natura di titolo esecutivo, in materia di imposte sui redditi, IVA e IRAP, l'agente della riscossione può disporre il fermo dalla data di comunicazione di avvio del procedimento in cui informa il debitore di aver preso in carico le somme per la riscossione.

A tale conclusione si perviene interpretando il 1° comma, lett. b), dell'art. 29 del D. L. 31 maggio 2010, n. 78, secondo il quale la sospensione dell'esecuzione forzata per un periodo di centoottanta giorni dalla data dell'affidamento della riscossione all'esattore non opera per le azioni cautelari e conservative, tra le quali si colloca quella che dà luogo al fermo.

Da un punto di vista squisitamente semantico la locuzione "disporre il fermo" induce a ritenere che venga emesso un formale provvedimento di fermo. Tale emissione di per sé non produce alcuna limitazione alla circolazione fisica e giuridica del bene. Altrettanto irrilevante, sotto il profilo delle conseguenze nei confronti del debitore è la trasmissione, da parte dell'agente della riscossione, alla Direzione Regionale delle Entrate ed alla Regione di residenza, della notizia dell'avvenuta emissione del provvedimento di fermo. Gli effetti negativi per il titolare del diritto reale sul bene si producono esclusivamente all'atto dell'iscrizione del fermo nel pubblico registro. A tal fine dovrà essere avviato un procedimento, secondo le modalità previste dal 2° comma dell'art. 86, che presuppone l'avvenuta emissione del fermo.

Inoltre non è previsto un termine finale entro il quale il provvedimento di fermo va emesso a pena di decadenza. È fissato soltanto un termine iniziale (il giorno successivo alla scadenza dei

sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento o il giorno successivo a quello in cui perviene al debitore la notizia della presa in carico da parte dell'esattore delle somme dovute in dipendenza dell'avviso di accertamento avente natura di titolo esecutivo) a decorrere dal quale l'agente della riscossione può procedere all'emissione del provvedimento di fermo. Va ricordato che quest'ultimo, ove venga emesso prima del termine iniziale, si configura come atto emanato in carenza di potere e quindi suscettibile di annullamento da parte del giudice tributario; 3) non è previsto un termine finale entro il quale va avviato il procedimento di iscrizione del fermo. È fissato soltanto un termine iniziale (il giorno dell'emissione del provvedimento di fermo) a decorrere dal quale può essere avviata la procedura che si concluderà con l'iscrizione del provvedimento nel pubblico registro automobilistico ad opera dell'Automobile Club d'Italia o in altro pubblico registro ad opera del suo gestore.

È noto che, anteriormente alle ultime modifiche introdotte dall'art. 52 del D. L. n. 69/2013, l'agente della riscossione era solito, per prassi, emettere e notificare al debitore un preavviso di fermo, atto non previsto espressamente da alcuna norma, assegnando un termine di venti giorni, decorso il quale sarebbe stata effettuata l'iscrizione nel pubblico registro. Per giurisprudenza granitica⁵², dopo un lungo periodo caratterizzato da orientamenti contrastanti, il preavviso di fermo è stato considerato atto impugnabile ancorché non espressamente elencato nell'art. 19 del D.P.R. n. 546/1992. In tale articolo infatti veniva e viene richiamato non il preavviso di fermo, ma "il fermo di beni mobili registrati di cui all'art. 86 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 e successive modificazioni".

Secondo taluni studiosi, l'agente della riscossione avrebbe dovuto, comunque, successivamente comunicare al debitore l'avvenuta iscrizione del fermo, con la possibilità per quest'ultimo di impugnare il

⁵² Corte di Cassazione sent. n. 20931 del 2011;

provvedimento, dovendosi ritenere che il fermo di cui al citato art. 19 produca gli effetti dell'atto di iscrizione. Il vigente testo del 2° comma dell'art. 86 disciplina il procedimento di iscrizione del fermo, prevedendo che il primo atto è costituito dalla notifica al debitore ed ai coobbligati, i cui beni mobili siano iscritti nei pubblici registri, di una comunicazione preventiva che ha per oggetto l'avviso che, in mancanza di pagamento entro il termine di trenta giorni a decorrere dalla ricezione della comunicazione, il provvedimento di fermo, precedentemente emesso, sarà eseguito attraverso l'iscrizione nel registro mobiliare senza necessità di ulteriore comunicazione. Le novità rispetto alla precedente disciplina appaiono evidenti. Il presupposto perché possa essere avviata la procedura di iscrizione è costituito dall'avvenuta emissione del provvedimento di fermo. La comunicazione preventiva si configura come il primo atto, ineludibile, del procedimento di iscrizione, a differenza del preavviso di fermo, frutto della prassi. Il termine per effettuare il pagamento, decorso inutilmente il quale può procedersi all'iscrizione, è di trenta giorni e non di venti. È espressamente previsto che non è necessario notificare alcuna ulteriore comunicazione, neppure quella relativa all'iscrizione del fermo, una volta avvenuta. La norma nega la necessità di inviare un'ulteriore comunicazione, ma non la esclude positivamente. Ne consegue che nulla vieta all'agente della riscossione di inviare ulteriori comunicazioni. È poi il caso di osservare che l'inserimento del 2° comma dell'art. 86 dell'espressione "senza necessità di ulteriore comunicazione" conferma la correttezza della tesi secondo la quale, in vigenza della precedente normativa, doveva ritenersi obbligatoria, in presenza di un preavviso di fermo emesso per prassi, la comunicazione del fermo successiva alla sua iscrizione, in assenza di precisazioni, la comunicazione preventiva va notificata secondo le modalità previste per la cartella di pagamento dall'art. 26 del D.P.R. 29.09.1973, n. 602 e lo stesso avverrà, ove venissero emesse, per le ulteriori comunicazioni. Pur non essendo variato l'art.

19 del D.P.R. n. 546/1992, è da ritenere, in conformità alla giurisprudenza formatasi in precedenza, che la comunicazione preventiva possa essere impugnata davanti agli organi del contenzioso tributario. Lo stesso avviene per le eventuali ulteriori comunicazioni, a prescindere dalla circostanza che quella preventiva sia stata o meno impugnata. Va in ogni caso annullata per vizio procedimentale una comunicazione successiva all'avvenuta iscrizione del fermo nel pubblico registro, che non sia stata preceduta dalla comunicazione preventiva. Quest'ultima è il primo atto della procedura di iscrizione del fermo, in assenza del quale ogni atto successivo è da ritenersi viziato. Non è previsto un termine finale entro il quale il provvedimento di fermo debba essere necessariamente iscritto nel pubblico registro. È fissato soltanto un termine iniziale che coincide con il giorno successivo all'inutile decorso dei trenta giorni dalla notifica della comunicazione preventiva, entro i quali il debitore o altro coobbligato avrebbe potuto provvedere al pagamento delle somme dovute per evitare l'iscrizione del fermo ovvero dimostrare che *"il bene mobile è strumentale all'attività di impresa o della professione"*.

È da ritenere che, ove il pagamento avvenga oltre il citato termine di trenta giorni e prima che l'agente della riscossione proceda all'iscrizione, il provvedimento di fermo non potrà più essere iscritto e, ove lo fosse, potrebbe essere impugnato con successo davanti agli organi del contenzioso tributario. Se il pagamento dovesse avvenire successivamente all'iscrizione, il fermo dovrà essere subito cancellato su iniziativa dell'agente della riscossione senza spese a carico del debitore, come già precisato in precedenza

Il 2° comma dell'art. 86 nel testo vigente dispone che l'iscrizione del fermo, ancorché il relativo procedimento sia stato avviato con la notifica della comunicazione preventiva e sia trascorso inutilmente il termine di trenta giorni senza che il debitore abbia provveduto al pagamento delle somme dovute, non può essere effettuata se il

debitore o i coobbligati, entro il predetto termine, "dimostrino all'agente della riscossione che il bene mobile è strumentale all'attività di impresa o della professione". L'intento del legislatore è quello di evitare che il fermo apposto su un bene mobile strumentale per lo svolgimento dell'attività di impresa o della professione possa ostacolarne il normale esercizio. Se questa è la ratio della norma, può affermarsi che, nel caso in cui il bene mobile appartenga a più soggetti, è sufficiente, per evitare l'iscrizione, che uno solo di essi dimostri che il bene sia strumentale per l'esercizio della propria attività d'impresa o della propria professione. Così come se uno solo dei contitolari del bene è debitore di somme in virtù di un titolo esecutivo, tutti, comunque, subiranno il danno conseguente all'iscrizione del fermo, allo stesso modo se uno dei contitolari, sia esso debitore o non lo sia, dimostri che il bene è strumentale, non si potrà procedere all'iscrizione del fermo.

La norma non precisa quali siano le modalità da seguire per dimostrare che il bene sia strumentale. La prova potrà essere liberamente fornita in qualsiasi modo e la qualità di bene strumentale va accertata alla data in cui la dimostrazione viene resa.

Il legislatore dispone che la dimostrazione, per impedire l'iscrizione del fermo, debba essere fornita entro il citato termine di trenta giorni dalla notifica della comunicazione preventiva. Se da un lato lo spirare infruttuoso del termine legittima l'iscrizione del fermo, dall'altro appare sostenibile che si possa fornire la dimostrazione della strumentalità dopo la scadenza di tale termine. Se il bene è strumentale, lo si potrà provare anche in un tempo successivo con la conseguenza che, se a tale data l'iscrizione non è ancora avvenuta, essa non potrà essere effettuata e ove lo sia stata, potrà impugnarsi il fermo davanti agli organi del contenzioso tributario. Tale conclusione risponde all'esigenza di assicurare al debitore l'esercizio del diritto di difesa nonché a quella di evitare ostacoli allo svolgimento dell'attività dell'impresa o della professione. Non resta

che chiedersi quali beni siano da ritenere strumentali e quindi non suscettibili di essere colpiti dal fermo. È noto che può qualificarsi strumentale il bene che è suscettibile di fornire una utilità ripetuta nel tempo; è irrilevante, perché non previsto dalla norma, che il costo di acquisto del bene strumentale rientri tra i componenti negativi del reddito, che sia deducibile in tutto o in parte o che debba essere preso in considerazione in unica soluzione o per quote di ammortamento. La strumentalità del bene mobile, perché possa escludersi l'iscrizione del fermo, va riferita all'“attività d'impresa” o “della professione”.

Cioè non possono essere sottoposti a fermo i beni strumentali all'attività di impresa agricola o commerciale. La nozione di impresa implica continuità nello svolgimento dell'attività. Se l'attività commerciale non è esercitata abitualmente (è la fattispecie di cui al comma 1, lettera i), dell'art. 67 del D.P.R. n. 917/1986), è da ritenere che il bene strumentale possa essere sottoposto a fermo. Anche il termine “professione” indica continuità nel tempo. Le norme fiscali usano l'espressione “per professione abituale” proprio per segnalare la ripetitività degli atti e quindi la continuità, nel tempo, dello svolgimento dell'attività (artt. 53 e 55 del citato D.P.R. n. 597/1986, rispettivamente in tema di redditi d'impresa e di redditi di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni). Essendo i termini “impresa” e “professione” utilizzati in via alternativa nel secondo comma dell'art. 86 in commento (ciò si deduce dall'uso della congiunzione “o”), al termine “professione” non può che essere dato un significato diverso da quello che si attribuisce al termine “impresa”. Non resta che ritenere che il legislatore abbia voluto fare riferimento alle attività produttive di redditi di lavoro autonomo e precisamente a quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni, nozione quest'ultima definita, tra l'altro, attraverso l'espressione “per professione abituale”.

Il fatto che nell'ordinario processo di espropriazione non sia previsto un fermo dei beni mobili iscritti in pubblici registri da pignorare, rende quest'ultimo una peculiarità dell'esecuzione forzata esattoriale. Una parte minoritaria, della dottrina attribuiva al "fermo" una funzione sanzionatoria o parasanzionatoria (per inosservanza dell'obbligo di pagamento).⁵³

Tuttavia la dottrina maggioritaria escludeva che il fermo dei beni mobili registrati costituisse un "atto dell'esecuzione forzata tributaria, successiva alla notifica della cartella di pagamento, esaltandone, invece, la natura e la funzione cautelare come atto prodromico e

⁵³ Per la natura sanzionatoria si vedano RICCIONI, *"Il mito della parità delle parti alla dura prova del fermo amministrativo"*, in il fisco n. 14 del 5 aprile 2004 pag. 1235 e ss.); ROSA, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2003, n. 2, pag. 345 e ss. Per tali autori, il fermo rappresenta, a seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 193/2001, una sorta di misura punitiva (e non di esecuzione civile) nei confronti del debitore (e dei coobbligati), e come tale viene prevista appunto dal codice della strada nella sezione dedicata alle "sanzioni amministrative accessorie". E' escluso, quindi, che il fermo amministrativo costituisca un atto dell'esecuzione forzata tributaria successivo alla notifica della cartella di pagamento, e forti sono, per questi due autori, i dubbi di costituzionalità di un privilegio che appare ben difficilmente giustificabile alla luce dei criteri di razionalità e coerenza del sistema, deducibili dall'art. 3 della Costituzione. Infine, per quanto riguarda la giurisdizione, il RICCIONI propende per la radicazione di essa nel giudice tributario, invocando l'analogia con l'art 23 del D.lgs. n. 472/1998 che attribuisce al giudice tributario la competenza in materia di fermo amministrativo di crediti vantati dal contribuente verso l'Amministrazione, a garanzia di debiti derivanti da sanzioni pecuniarie amministrative; e con l'art. 29 del D.Lgs. n. 46/1999 che demanda al giudice di merito il contenzioso relativo alla sospensione delle riscossioni mediante ruoli. L'autore sostiene, altresì, che la giurisdizione del giudice tributario deve ritenersi piena ed esclusiva, anche al fine di porre rimedio ai più visti abusi nell'utilizzo del fermo, evitando di spezzare l'esame dei presupposti del fermo in due parti devolute a giudici diversi così come ritenuto dalla Cassazione, con la sentenza n. 1733 del 7/2/2003, che attribuisce al giudice amministrativo la valutazione su eventuali vizi del procedimento del fermo amministrativo che non incidono sulla sussistenza del debito tributario. Tale natura sanzionatoria non è condivisa da GUIDARA, op. cit, giacché "una simile funzione eccederebbe i limiti fissati dalla legge delega per la riforma della riscossione ed esulerebbe dai compiti del concessionario. Inoltre la "irrogazione" del fermo sarebbe difficilmente conciliabile con principi e regole che disciplinano l'attività sanzionatoria in materia tributaria (ma anche amministrativa)⁵³, mentre, laddove si volesse ritenere il fermo fiscale una sanzione civile sarebbe difficile rinvenirvi una funzione risarcitoria e piuttosto esso si esporrebbe a censure analoghe a quelle che portarono nel 1922 alla declaratoria di incostituzionalità del fallimento fiscale.

preordinato all'esecuzione nonché di garanzia per il soddisfacimento del credito per il quale si procede all'esecuzione.

Altra autorevole dottrina⁵⁴ è giunta all'attribuzione della giurisdizione alle Commissioni Tributarie in materia di fermo dei beni mobili registrati evidenziando che il provvedimento de quo incide sulla disponibilità del bene ed ha una funzione di garanzia del credito per cui si procede: anzi esso può essere definito un sequestro virtuale del bene. Tale provvedimento si connota per i caratteri della strumentalità e della provvisorietà: strumentalità nel senso che esso intende assicurare la conservazione del bene allo scopo di essere successivamente pignorato. La provvisorietà sta nel fatto che, essendo il fermo finalizzato al pignoramento, una volta disposto quest'ultimo il primo non ha più ragione di esistere e conseguentemente non può che venir meno.

Dimostrata la natura cautelare e non esecutiva del fermo, tale dottrina esclude che la relativa giurisdizione sia devoluta al giudice ordinario nella veste di giudice dell'esecuzione. Né si può affermare la giurisdizione del giudice ordinario, richiamando quella regola in base alla quale la cautela, nel nostro ordinamento, viene prestata dal giudice che fornisce tutela piena sulla materia, potendo esso meglio valutare l'apparente fondatezza della domanda, ossia del *fumus boni juris*.

⁵⁴ FANTOZZI, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Dir. Trib.* 2004, I, pag. 34 e ss.; GIANNI, *Contributo sulla natura cautelare o esecutiva dell'iscrizione di ipoteca, del sequestro conservativo e del fermo amministrativo e sulla giurisdizione, per le relative controversie, del giudice tributario*, in *"il fisco"* n. 39/2003, pag. 6119; FERRAÙ, *Problemi aperti in tema di Fermo amministrativo*, in *Boll. Trib.* n. 2/2004 pag. 126 e ss.; BASILAVECCHIA - LUPI, *Fermo di beni mobili e giurisdizione tributaria*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, 2, 176; GLENDI, *Dubbi di incostituzionalità sui mezzi di tutela nelle liti sui fermi fiscali di veicoli*, in *Corr. trib.*, 2006, 2373; SERRANÒ, *Fermo amministrativo, quale giurisdizione?*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, 1525. In giurisprudenza, si veda *Comm. trib. prov. Cosenza*, 28 maggio 2003, n. 397, in *Boll. trib.*, 2003, 1254; Consiglio di Stato, ordinanza 24 settembre 2004, n. 4356, in *Rass. trib.*, 2004, 2071 ss.

Avverso il fermo, infatti, non si chiede una primigenia tutela cautelare, ma il riesame di una misura cautelare disposta dal concessionario. Più esattamente trattasi di una misura cautelare che si colloca a margine di una più ampia procedura amministrativa, quale è essenzialmente l'esecuzione forzata esattoriale che lascia limitati spazi d'intervento al giudice dell'esecuzione. Donde, un riesame del fermo potrebbe chiedersi alla pubblica amministrazione, perché titolare della potestà oltre che dei poteri di vigilanza sul concessionario, di cui all'art. 5 D. Lgs. 13 aprile 1999, n. 112. E semmai, trattandosi di poteri autoritativi, potrebbe delinarsi uno spazio di intervento del giudice amministrativo. Tuttavia, secondo tale dottrina, la giurisdizione che appare maggiormente percorribile è quella delle Commissioni tributarie; è risaputo infatti che il giudice tributario non conosce soltanto delle controversie relative all'esistenza e alla misura dell'obbligazione tributaria: si pensi alla controversie che investono gli atti della riscossione (ruolo, cartelle di pagamento, avviso di intimazione) o i provvedimenti che sospendono il rimborso al contribuente, qualora egli abbia commesso una violazione per la quale gli sia stata contestato o irrogata una sanzione, ovvero ai procedimenti speciali per l'iscrizione d'ipoteca sui beni del debitore e dei coobbligati in solido e l'autorizzazione a procedere a sequestro conservativo dei loro beni.

Piuttosto la giurisdizione delle Commissioni tributarie si determina avendo riguardo ad un triplice ordine di criteri: quello della materia (ex art. 2 D. Lgs. 546/1992), quello delle parti (ex art. 10 del cit. D.Lgs n. 546/1992) e quello degli atti impugnabili ex art. 19 dello stesso testo normativo. E, appunto, attraverso un'interpretazione estensiva della nozione dell' "avviso di mora", che costituiva l'ultimo atto della riscossione impugnabile ex art. 19 D.Lgs. n. 546/1992 e che continuava a rimanere tra gli atti impugnabili nonostante la sua abrogazione (disposta dal D. Lgs. n. 46/1999), gli autori di tale corrente ritenevano di poter impugnare innanzi al giudice tributario il

fermo dei beni mobili, così come l'ipoteca ex art. 77 DPR n. 602/1973 e più in generale tutti gli atti della procedura esecutiva non impugnabili dinnanzi al giudice ordinario, di cui l'avviso di mora costituiva il prodromo: ciò perché esso si poneva immediatamente a ridosso della fase esecutiva e poteva considerarsi implicitamente contenuto negli atti impugnati⁵⁵.

Dopo la citata novella all'art. 19 d.lgs. n. 546/1992 apportata dal legislatore in sede di conversione del decreto legge n. 223/2006, una parte della dottrina ha ritenuto che il provvedimento di fermo dei beni mobili registrati in nulla differirebbe, sul piano dell'efficacia giuridica, da quella ordinaria, quale diritto reale di garanzia che attribuisce al creditore lo *ius distrahendi* e lo *ius praelationis*⁵⁶.

Altra dottrina, pur ammettendo che la misura in esame assolve ad una funzione di garanzia del credito, ne afferma la natura cautelare rispetto alla riscossione⁵⁷.

In particolare, se, da una parte, la funzione prioritaria delle misure *de quibus* andrebbe individuata in quella di evitare che i beni vengano sottratti alla riscossione (inducendo il debitore moroso all'adempimento, per evitare il pignoramento⁵⁸), dall'altra, sarebbe

⁵⁵ A tal proposito si deve sottolineare che a questo risultato si può giungere analizzando specificatamente il caso in cui il contribuente subisce il fermo, senza che gli sia stato notificato in precedenza nessun atto della riscossione. Se per alcuni (cfr. GLENDI, op. cit.) nessuna tutela in questo caso si potrebbe approntare al contribuente, per altri (LA ROSA, MERCATALI, RUSSO – FRANSONI, GUIDARA) è possibile in questo adire il giudice tributario poiché, abolito l'avviso di mora, quest'atto dovrebbe considerarsi assorbito nel primo atto dell'esecuzione, dal verificarsi del quale ricorrerebbe il termine per ricorrere dinnanzi alle Commissioni. E questa appare la tesi preferibile. Su analoghe posizioni anche RANDAZZO, op. cit..

⁵⁶ CANTILLO, *Ipoteca iscritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente*, in Rass. trib., 2007, 15 s., secondo il quale l'ipoteca sarebbe prevista in luogo del pignoramento immediato come strumento di acquisizione del bene, svolgendo la funzione preventiva di conservarlo al potere di aggressione del creditore.

⁵⁷ DEL FEDERICO, *Ipoteca e fermo nella riscossione: tra salvaguardia dell'interesse fiscale e tutela del contribuente*, in Giust. trib., 2007, 3, 427 s

⁵⁸ DEL FEDERICO, *Ipoteca e fermo nella riscossione*, cit., 433, secondo il quale sarebbe anche certo, sia che dette misure si collocano a monte del pignoramento (del tutto eventuale), sia che esse non assumono rilievo ai fini del decorso dell'anno per la perdita di efficacia dell'intimazione a pagare contenuta nella cartella o del decorso dei centottanta giorni per la perdita di

ininfluente al fine del loro inquadramento nell'alveo delle misure cautelari, l'omesso riferimento, negli artt. 77 e 86, ai requisiti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*⁵⁹. Poiché è intervenuta un'iscrizione a ruolo, il *fumus* sarebbe *in re ipsa*. Né alla loro qualificazione in termini di misure cautelari osterebbe la mancanza di un connesso giudizio di merito, ritenuto fattore tipico e qualificante dei procedimenti cautelari. Detto rilievo si rivelerebbe pedissequamente ripropositivo di schemi processualciviltistici ed errato, in quanto per tutte le misure cautelari a tutela del Fisco emergerebbero profili peculiari⁶⁰.

Dall'affermata natura di provvedimento amministrativo della misura cautelare del fermo dei beni mobili registrati, seguono diversi corollari.

In primo luogo, il provvedimento di fermo dei beni mobili registrati dovrà essere adeguatamente motivato ai sensi dell'art. 7, comma 1, della l. n. 212/2000, sicuramente applicabile anche ai provvedimenti dell'Agente della Riscossione.

efficacia dell'avviso di pagamento (art. 50, commi 1 e 2, del DPR n. 602/1973).

⁵⁹ Secondo DEL FEDERICO, op. loc. cit., "troppo spesso la legislazione tributaria è manipolata dall'amministrazione finanziaria, che la infarcisce di dettagli, o la rende laconica (come nel caso di specie) a suo piacimento, svilendo la intrinseca coerenza del sistema. Basti considerare che anche l'art. 15 bis, in tema di ruoli straordinari, e l'art. 23 in tema di sospensione dei rimborsi, tacciono in merito ai due requisiti tradizionali; ma anche l'art. 22, in tema di ipoteca e sequestro conservativo per il credito a titolo di sanzioni, tace sul requisito del *fumus boni iuris*, pur ritenuto necessario". Su quest'ultimo argomento, cfr. MESSINA, *Commento all'art. 22*, in AA.VV., *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, a cura di Moschetti e Tosi, Padova, 2000, 667 s.

⁶⁰ Così DEL FEDERICO, op. loc. cit., nel senso che, in tale contesto, a differenza di quanto normalmente previsto dal c.p.c., non sussisterebbe alcun obbligo di instaurare un apposito giudizio sul merito, come nel caso previsto dal citato art. 22, ove è delineata una procedura giurisdizionale cautelare del tutto autonoma rispetto al possibile giudizio di merito. Secondo l'Autore, sarebbero, altrimenti, risultati sufficienti ed esaustive le misure cautelari contemplate dal diritto processuale civile. L'inequivoca scelta legislativa sarebbe, invece, quella di disciplinare apposite misure cautelari a tutela del Fisco.

Trattandosi di un provvedimento amministrativo discrezionale nell'*an* e nel *quid* deve, infatti, essere motivato⁶¹, sia in rapporto alla sussistenza di un interesse pubblico, prevalente su quello privato alla libera disponibilità del bene, sia in relazione alla proporzione tra l'entità del credito tributario da riscuotere ed il sacrificio che viene imposto al privato con la temporanea sottrazione dell'uso della disponibilità giuridica del bene, secondo canoni di proporzionalità e di adeguatezza⁶².

Pertanto, il giudice adito dovrebbe tenere conto - oltre che delle deduzioni del contribuente strettamente concernenti gli eventuali vizi relativi all'insussistenza dei presupposti per l'adozione delle misure *de quibus*, (come, ad esempio, la mancata notifica della cartella di pagamento) - anche delle censure concernenti il profilo della sproporzione tra l'ammontare del credito erariale ed il valore del bene sottoposto a vincolo, valutando l'aspetto della ragionevolezza. Trattandosi, infatti, di una misura di garanzia, le ragioni della sua adozione potrebbero essere rinvenute, non in un'esigenza di coercizione del contribuente⁶³, ma sulla scorta del principio generale

⁶¹ Secondo LA ROSA, op. cit.: "La necessità di una compiuta motivazione discende dall'applicazione dei principi di ordine generale indicati per ogni provvedimento amministrativo dall'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241 poi recepiti, per la materia tributaria, dall'art. 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212"; in proposito cfr. Cass., sez. trib., sent. n. 11251 del 18 aprile 2007 (dep. il 16 maggio 2007), in *Bancadati fisconline*.

⁶² Cfr. Comm. trib. prov. di Caserta, n. 270/2007, cit., secondo cui il ricorso al giudice tributario coinvolgerebbe l'accertamento della legittimità del provvedimento, sotto tutti i profili sintomatici dei vizi degli atti amministrativi e, in particolare, in relazione all'esistenza del legame tra i presupposti ed il provvedimento con riguardo alla congruità logica, alla proporzionalità e ragionevolezza, nonché alla (eventuale) manifesta ingiustizia, contraddittorietà, carenza di istruttoria, e difetto o travisamento dei presupposti di fatto (in sintesi tutti i difetti che possono concretare il vizio di eccesso o sviamento di potere).

⁶³ Come già da tempo evidenziato in giurisprudenza, "ciascun procedimento amministrativo preordinato all'adozione di un provvedimento, e quindi alla cura e tutela di un interesse pubblico da parte dell'amministrazione procedente, deve tuttavia svolgersi con la considerazione e ponderazione di altri interessi - pubblici o privati - eventualmente coinvolti o sacrificati dall'atto finale. È questa anche la *ratio* della più recente legislazione sul procedimento amministrativo, che ... ha significativamente indirizzato l'attività amministrativa verso il coordinamento e la composizione - nei limiti possibili - tra interessi in contrasto, piuttosto che verso la prevalenza, *tout court* e senza

di razionalità ed economia dell'azione amministrativa, nel rispetto del dovere di graduazione della coazione⁶⁴.

Ancora requisito sicuramente essenziale è l'indicazione in seno all'atto del responsabile del procedimento ex art. 7, comma 2, della l. n. 212/2000 specialmente dopo che la Corte Costituzionale ha chiarito, con la sentenza n. 377 del 9 novembre 2007 che tale indicazione è funzionale ad *"assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa, la piena informazione del cittadino e la garanzia del diritto di difesa, che sono altrettanti aspetti del buon andamento e dell'imparzialità della pubblica amministrazione predicati dall'art. 97, primo comma, della Costituzione"*.

In ultima istanza, si ritiene che altro requisito fondamentale del provvedimento di fermo dei beni mobili registrati debba ritenersi la notifica dello stesso nelle forme di cui all'art. 26 del DPR n. 602/73.

Si rileva che l'art. 4 del decreto prevede che: *"Entro venti giorni dalla ricezione della richiesta di emanazione del fermo, la direzione regionale delle entrate emette in duplice copia il relativo provvedimento consegnandone una al concessionario. Quest'ultimo,*

alcun limite dell'interesse pubblico primario su quello (privato o pubblico) secondario ..., la pubblica amministrazione deve adottare i provvedimenti lesivi dell'interesse - e, a maggior ragione, del diritto soggettivo - del privato ricercando forme e modalità tali da arrecare il minor sacrificio possibile", così, Cons. Stato, 18 febbraio 1992, n. 132, in Riv. it. dir. pubbl. comunit., 1994, 138 s., con nota di GALETTA, *Discrezionalità amministrativa e principio di proporzionalità*.

⁶⁴ Alla conclusione secondo cui l'Agente deve graduare la propria azione può giungersi, sia che si ravvisi la discrezionalità nel temperamento tra i diversi interessi pubblici e privati coinvolti, sia che, diversamente, la si veda nella prospettiva della comparazione di aspetti finalizzati esclusivamente al perseguimento dell'interesse pubblico (cfr. LUPI, *Società, diritto e tributi*, cit.; Id., voce *Discrezionalità*, in corso di pubblicazione, in Enc. dir., agg.). Anche in quest'ultimo caso, infatti, si imporrebbe il rispetto di un principio di proporzionalità della misura adottata. Né alla possibilità di un sindacato da parte del giudice tributario pare essere di ostacolo la natura discrezionale dell'attività che l'Autorità sarebbe, in questi casi, chiamata a svolgere. Sull'argomento, cfr. GUIDARA, *Dilazioni condizionate, riserva di ripetizione e tutela del contribuente*, in Riv. Dir. Trib., 2004, II, 131, nel senso che, *de iure condito*, non si potrebbe sostenere che solo gli atti vincolati siano impugnabili davanti alle Commissioni, "in quanto la legge processuale tributaria si limita ad indicare gli atti impugnabili senza riferirsi al potere che in essi si esprime né alla tipologia dei vizi deducibili con il ricorso".

entro sessanta giorni da tale consegna esegue il fermo mediante iscrizione, anche in via telematica o mediante scambio di supporti magnetici, nel PRA dandone comunicazione al contribuente entro cinque giorni dall'esecuzione del fermo, con le modalità di cui all'articolo 26, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602; in tale comunicazione sono precisati gli estremi del carico tributario per riscuotere il quale è stato emesso il provvedimento di fermo. L'iscrizione contiene l'indicazione del concessionario procedente e gli estremi del provvedimento di fermo emesso dalla direzione regionale delle entrate".

L'art. 4, comma 1, tralasciando la parte ormai non più attuabile dell'autorizzazione da parte della Direzione Regionale delle Entrate in quanto ormai il provvedimento di fermo è un atto proprio dell'Agente della Riscossione, prevede, così come il comma 2 dell'art. 86 del DPR n. 602/73, che solo dopo l'iscrizione del provvedimento si debba procedere alla "comunicazione" dello stesso al contribuente.

Ma vi è di più.

Tale "comunicazione" deve avvenire nelle forme, appunto, di cui all'art. 26 del DPR n. 602/73 ossia il provvedimento di fermo, successivamente alla sua iscrizione, deve essere notificato secondo le norme del codice di procedura civile. Ed invero, il legislatore ha previsto, come si illustrava, che il provvedimento di fermo già iscritto nei registri mobiliari in danno del contribuente deve essere notificato (e non comunicato) secondo le norme del codice di procedura civile in base al richiamo espresso all'art. 26 del DPR n. 602/1973. E tale previsione è perfettamente in armonia con le norme regolanti il processo tributario e, più precisamente, con gli artt. 19 e 21 del d.lgs. n. 546/1992.

L'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992, così come modificato dall'art. 35, comma 26 quinquies, del D.L. 223/2006, annovera tra gli atti

impugnabili, alla lettera e-ter, il provvedimento di fermo dei beni mobili registrati.

L'art. 21 del d.lgs. n. 546/1992 a sua volta prevede che *"Il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato. La notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo"*.

Orbene volendo fornire una lettura coerente e sistematica dei due articoli in relazione alla disciplina del provvedimento di fermo così come definita dalle norme di legge, si desume che:

- con l'art. 19 il legislatore ha voluto predeterminare gli atti attraverso cui il contribuente può avere accesso alla giustizia tributaria ritenendo tali atti dotati del carattere dell'autoritatività tipica del provvedimento amministrativo e che, se non impugnati, si consolidano negli effetti;
- con l'art. 21, il legislatore ha sancito la necessità che gli atti obbligatoriamente impugnabili debbano essere notificati proprio perchè *"il prelievo tributario è manifestazione dell'esercizio di una funzione impositiva che ha natura vincolata, formando oggetto di una sua specifica predeterminazione normativa. In questo sistema la notificazione degli atti autonomamente impugnabili costituisce il momento essenziale del procedere dell'esercizio della funzione e segna il passaggio dall'uno all'altro atto nella sequenza voluta dal legislatore. Passaggio che dev'essere marcato in termini assolutamente chiari, quali possono essere forniti, per l'ente impositore e per il destinatario, proprio e solo dalla notificazione, la quale, infatti, realizzandosi attraverso l'imprescindibile intermediazione di un terzo, all'uopo specificamente abilitato, è per l'appunto in grado di fissare e garantire il momento di perfezionamento dell'atto stesso così da esporlo al controllo giurisdizionale di tipo costitutivo e consentire la rafforzata prosecuzione dell'ulteriore*

attività impositiva, secondo il modulo prestabilito dal legislatore, senza le pericolosissime evanescenze di nozioni vaghe ed intrinsecamente labili quali necessariamente sono la più o meno piena o non piena conoscenza dell'atto da impugnare."

Da quanto sopra discende che il provvedimento di fermo dei beni mobili registrati intanto può dirsi efficace nei confronti del contribuente in quanto lo stesso venga notificato⁶⁵. Tra l'altro, come evidenziato sopra, la necessaria notificazione prevista dal combinato disposto dell'art. 86 del DPR n. 602/73 e dall'art. 4, comma 1, del D.I. n. 503/1998, elimina ogni incertezza in ordine al momento da cui far decorrere i sessanta giorni per l'impugnativa del provvedimento di fermo previsti dall'art. 21 cit. d.lgs..

⁶⁵ In base alla disciplina del provvedimento di fermo sembrerebbe non applicabile al caso di specie l'art. 21 bis, ultimo comma, della l. n. 241/1990 e successive modifiche secondo cui i provvedimenti limitativi della sfera giuridica dei privati aventi carattere cautelare ed urgente sono immediatamente efficaci. Tale affermazione è rafforzata anche dalla previsione dell'art. 6 della l. n. 212/2000 (lex specialis) che nel sancire il principio della comunicazione obbligatoria degli atti tributari fa salve in ogni caso le disposizioni in materia di notificazione degli atti.

Nel senso di ritenere inefficaci i provvedimenti cautelari non comunicati, si veda A. GUIDARA, "Questioni vecchie e nuove in tema di misure cautelari adottate dall'agente della riscossione", in Boll. Trib., cit., secondo cui i provvedimenti cautelari non comunicati sono da ritenere inefficaci; anche la Corte di Cassazione, Sez. II, con le sentenze richiamate nel presente articolo sub 2 in tema di non impugnabilità del preavviso di fermo, ha ritenuto illegittimo il provvedimento di fermo iscritto presso i registri mobiliari ma non notificato. In tal senso si sono espresse anche la Commissione Tributaria Provinciale di Lecce, sentenza n. 90 del 16 novembre 2009, Commissione Tributaria Provinciale di Isernia, cit. sub nota 3, e la Commissione Tributaria Provinciale di Cosenza, sentenza n.138 del 13 febbraio 2009.

3.2 Pignoramento presso terzi, blocco dei pagamenti (art. 48 bis d.p.r. N. 602/73), pignoramenti immobiliare

L'evoluzione storica del pignoramento di crediti ha visto l'affermazione del principio in base al quale l'attuazione di tale figura di espropriazione prescinde dalla soggezione del terzo all'esecuzione, sebbene questi vi sia per forza di cose coinvolto; l'esecuzione sui crediti, svincolata dai presupposti per procedere contro il terzo, è perciò consentita quando in sede esecutiva sia possibile un semplice accertamento del credito del debitore esecutato⁶⁶.

La dottrina che poneva l'accento, per la piena comprensione dell'istituto, sulla verifica della indispensabilità o meno della sollecitazione della collaborazione del terzo ai fini della procedura esecutiva e come, avendo risposto positivamente al primo quesito, la sua eventuale mancata collaborazione fosse superabile. Il nostro sistema ha infatti risposto per decenni alla prima domanda in senso positivo, dal che il problema che residuava era stabilire le possibilità previste per superare l'ostacolo rappresentato dalla mancata collaborazione del *debitor debitoris*; la soluzione che si è deciso di adottare rispetto a tale questione consente la ricostruzione del valore e della natura della stessa dichiarazione del terzo, essendo chiaro che tali aspetti mutano a seconda che la dichiarazione positiva sia surrogabile o meno con altri strumenti probatori, oppure soltanto a mezzo di un ordinario processo di cognizione⁶⁷.

Dunque, secondo la prospettiva tradizionale nell'espropriazione di crediti, la dichiarazione del terzo, ancor più che come prova legale,

⁶⁶ Nel diritto romano i crediti erano pignorabili solo in assenza di altri beni del debitore e solo la confessione del terzo consentiva l'assoggettamento del credito all'esecuzione forzata. La crescente importanza del credito come "bene" ha comportato tuttavia il progressivo venir meno di questi due principi del diritto romano: così, in Francia, dove l'attività esecutiva era di pertinenza del potere regio centrale, era consentito al sergente du Roy di procedere all'immediato arresto del credito presso il terzo senza autorizzazione preventiva del giudice e la successiva dichiarazione di questi si inseriva in una fase di convalida del già efficace arresto (per questi rilievi v. Vaccarella, *Espropriazione presso terzi*, Digesto priv., VIII, Torino, 2004, 100).

⁶⁷ Vaccarella, *Espropriazione presso terzi*, 102.

sarebbe stato l'unico strumento attraverso il quale il giudice dell'esecuzione avrebbe potuto accertare l'esistenza del credito e tale certezza non sarebbe stata surrogabile con altri strumenti di prova: in difetto di dichiarazione, la "via obbligata" era l'accertamento nelle forme del processo ordinario⁶⁸.

Ciò coerentemente con la disciplina sostanziale della cessione volontaria dei crediti (art. 1260 c.c.), i cui principi non apparivano sovvertibili in quella forzosa: se è vero che la notifica al debitore ceduto vale a rendere efficace la cessione nei suoi confronti e ad escludere la sua liberazione nei confronti del cessionario in caso di adempimento successivo a favore del cedente (art. 1264 c.c.), qualora il debitore ceduto contesti l'esistenza del credito, il cessionario che pretenda l'adempimento dovrebbe instaurare nei confronti del primo un ordinario giudizio di cognizione, proprio perché costui ha diritto a che la sua posizione di debitore sia accertata con le garanzie del processo di cognizione. A questo schema avrebbe dunque potuto derogarsi solo in caso di dichiarazione positiva del terzo, altrimenti costui sarebbe venuto a trovarsi in posizione peggiore in ragione dell'esperimento dell'azione esecutiva che il creditore ha diritto sì di compiere, ma nei confronti di un altro soggetto (il debitore principale), essendo il terzo, come detto, estraneo alla forza esecutiva del titolo fatto valere .

⁶⁸ Secondo la dottrina tradizionale, "quello dell'accertamento del credito in sede esecutiva è uno dei momenti salienti della partecipazione del terzo alla attuazione del pignoramento dei crediti" (Colesanti, *Il terzo debitore nel pignoramento di crediti*, cit., 19 ss., 336 ss.): la dichiarazione del terzo s'inquadra come dichiarazione di scienza rilevante a fini esecutivi, consentendo di accertare l'esistenza del credito meramente affermata dal creditore precedente e di determinarlo nella sua effettiva consistenza (a fronte di una generica individuazione da parte del creditore); dal che deriva, altresì, il carattere lato sensu cognitivo dell'espropriazione dei crediti, sebbene attenuato rispetto alla disciplina contenuta nel codice del 1865; cognizione che, anche se qualitativamente diversa rispetto a quella spiegata nel processo ordinario, serve a far valere nell'ambito della procedura esecutiva la relazione del terzo col bene oggetto di espropriazione. Non così gli ordinamenti di derivazione germanica, i quali prevedono, al contrario, l'invito al terzo come eventuale e in ogni caso come non condizionante la conclusione della procedura esecutiva.

L'espropriazione presso terzi da sempre riscuote grande allarme sociale, potendo essere aggredite somme di danaro depositate presso istituti bancari e rivenienti da emolumenti per prestazioni lavorative, nonché lo stesso credito presso il datore di lavoro, somme facilmente rintracciabili dall'Agenzia delle Entrate, dotata di ampissimi poteri di indagine.

Il nuovo art. 72 ter. del d.p.r. 602/1973, inserita dall'art. 3, comma 5, lett. b), d.l. 2 marzo 2012, n. 16, conv. in l. 26 aprile 2012, n. 44, prevede che le somme dovute a titolo di stipendio, di salario o di altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego, comprese quelle dovute a causa di licenziamento, possono essere pignorate dall'agente della riscossione in misura pari ad un decimo per importi fino a 2.500 euro ed in misura pari ad un settimo per importi superiori a 2.500 euro e non superiori a 5.000 euro. Diversamente resta ferma la misura di cui all'art. 545, comma 4, c.p.c., se le somme dovute a titolo di stipendio, di salario o di altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego, comprese quelle dovute a causa di licenziamento, superano i 5.000 euro.

A tale norma di evidente favor per il contribuente, con l'art. 52, comma 1, lett. f), D.L. n. 69/2013, si è aggiunto il comma 2 bis, il quale stabilisce che nel caso di accredito delle somme su indicate sul conto corrente intestato al debitore, gli obblighi del terzo pignorato non si estendono all'ultimo emolumento accreditato allo stesso titolo⁶⁹.

Si è in tal modo inteso salvaguardare l'ultimo pagamento ricevuto dal debitore, in parte sconfessando quell'orientamento per il quale

⁶⁹ Efficacemente, riflettendo sul regime previgente rispetto alle ultime riforme del 2012, Vaccarella, in *Espropriazione presso terzi*, cit., 105, così osservava: "...proprio perché fedelmente modellato sulla disciplina della cessione volontaria del credito, il procedimento descritto dagli artt. 543 ss. c.p.c. costituisce la più scrupolosa garanzia per il terzo debitore dell'assoluta ininfluenza, sulla sua situazione, della procedura esecutiva svolgentesi contro il suo creditore [...] L'esigenza che la condizione del terzo non sia deteriore [...] è a tal punto avvertita dal nostro ordinamento che esso non fa discendere alcuna conseguenza pregiudizievole dalla mancata dichiarazione".

l'impignorabilità non si estende alle somme già affluite su conto corrente o deposito bancario del debitore esecutato.

Altro privilegio processuale concesso all'agente della riscossione è rappresentato dall'art. 75 d.p.r. 602/73 il quale stabilisce che se il pignoramento di crediti verso lo Stato, le regioni, le province, i comuni ed ogni altro ente sottoposto al controllo della corte dei conti ha avuto, in tutto o in parte, esito negativo, gli enti indicati non possono effettuare pagamenti in favore dell'esecutato per un periodo di cinque anni dalla data della dichiarazione prevista dall'art. 547 c.p.c., se egli non prova, con attestazione rilasciata dal concessionario, l'avvenuto pagamento del credito per il quale si è proceduto⁷⁰.

Infine, sin dal lontano 1959 con una circolare il Ministero delle finanze ritenne di consentire all'esattore di verificare l'eventuale esistenza di un credito presso terzi, da parte del contribuente debitore, attraverso una dichiarazione extragiudiziale rilasciata dal terzo medesimo, evitando così il lungo tempo occorrente per rendere la dichiarazione prescritta avanti l'autorità giudiziaria e il dispendio di spese, cui il rito normale assoggetta l'esattore e il terzo.

Oggi è stato inserito l'art. 75 bis dalla l. 311/04, successivamente novellato, il quale stabilisce che l'agente della riscossione, decorso inutilmente il termine di 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento, prima di procedere al pignoramento presso terzi secondo le norme speciali e ordinarie ed anche simultaneamente all'adozione delle azioni esecutive e cautelari ammesse, può chiedere a soggetti terzi, debitori del soggetto che è iscritto a ruolo o dei coobbligati, di indicare per iscritto, ove possibile in modo dettagliato, le cose e le somme da loro dovute al creditore, fissando loro un termine per

⁷⁰ Verde, Pignoramento mobiliare diretto e immobiliare, in Enc. dir., XXXIII, Milano, 1983, p. 825.

l'adempimento non inferiore a trenta giorni dalla ricezione, con previsione di una sanzione in caso di inadempimento⁷¹.

In relazione alle singole forme espropriative, in virtù dell'art. 49 trovano applicazione le norme del codice di rito civile previste in relazione al bene oggetto di esecuzione, in quanto compatibili. Pertanto, nel caso di specie sono applicabili gli art. 513-542 c.p.c., in quanto non derogate dalle seguenti disposizioni speciali:

L'art. 62, come novellato, prevede che i beni di cui all'art. 515, comma 3, c.p.c. il cui ultimo periodo viene per l'effetto derogato, *"anche se il debitore è costituito in forma societaria ed in ogni caso se nelle attività del debitore risulta una prevalenza del capitale investito sul lavoro, possono essere pignorati nei limiti di un quinto, quando il presumibile valore di realizzo degli altri beni rinvenuti dall'ufficiale esattoriale o indicati dal debitore non appare sufficiente per la soddisfazione del credito"*.

In tali ipotesi, però, la custodia è sempre affidata al debitore, il primo incanto non può aver luogo prima che siano decorsi trecento giorni dal pignoramento stesso e quest'ultimo perde efficacia quando dalla sua esecuzione sono trascorsi trecentosessanta giorni senza che sia stato effettuato il primo incanto⁷². Nella prospettiva dell'ausilio all'impresa nel corso della crisi economica in atto in Italia, queste misure limitano nella sola esecuzione speciale il pregiudizio per il debitore, pur non avente caratteristiche personali, e gli concedono un maggior lasso di tempo per adempiere, ovvero per contestare l'attività esecutiva ed ottenerne la sospensione, aspetto quest'ultimo di differenziazione rispetto all'esecuzione ordinaria⁷³.

Decorso il termine (di 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento o gli altri indicati per l'avvio dell'esecuzione fondata su

⁷¹ Oriani, L'opposizione agli atti esecutivi, Napoli, 1987, pp. 306 a 326.

⁷² Vaccarella, Espropriazione presso terzi, p.96.

⁷³ Se la dichiarazione del terzo è in tal senso il processo di esecuzione dovrebbe essere sospeso fino a quando non sia definito il giudizio già iniziato (Andrioli, Commento, cit., 205).

avviso di accertamento o di addebito) l'ufficiale della riscossione, munito di estratto del titolo esecutivo e quando sia decorso un anno dell'originale dell'avviso contenente l'intimazione ad adempiere ex art. 50, 2° comma, d.p.r. 602/73, su richiesta del concessionario, deve procedere al pignoramento delle cose di cui il debitore abbia la materiale detenzione, non potendosi arrestare di fronte ad eccezioni di non appartenenza a sé che il debitore gli faccia, salvo il disposto del novellato art. 63, d.p.r. 602/73, Astensione dal pignoramento.

La custodia dei beni pignorati non può essere affidata al concessionario, che però può disporre la sostituzione del custode. Non trovava (e non trova) applicazione, nell'esecuzione mediante ruolo, l'art. 518, ult. comma, c.p.c., relativo al deposito del verbale in cancelleria. Nella procedura esecutiva in base a ruolo, infatti, il deposito degli atti della espropriazione avviene entro i 10 giorni dalla vendita.

Il verbale di pignoramento deve essere notificato al debitore: non esistono alternative alla consegna, a mano o a mezzo notifica, al debitore ovvero ad un suo rappresentante. Pertanto, qualora questi due non siano presenti al momento del pignoramento e non possano ricevere la consegna di copia del relativo verbale, la consegna di quest'ultimo non può essere sostituita dall'ingiunzione alle persone di cui all'art. 139, 2o comma, c.p.c., seguita dalla consegna fatta alle stesse di un avviso di ingiunzione da consegnarsi al debitore, ma il verbale stesso, in deroga al disposto dell'art. 518, 3o comma, c.p.c., deve essere notificato al debitore medesimo. Circa il valore da attribuire alla notifica in parola, si ritiene che il pignoramento non possa considerarsi perfezionato se non con la notifica.

Non è ammessa la vendita senza incanto o a mezzo di commissionario, poiché alla vendita procede sempre il concessionario, il quale affigge per 5 giorni consecutivi anteriori alla data del primo incanto, presso la casa comunale, un avviso recante l'indicazione dei

beni e del giorno ora luogo del primo e del secondo incanto⁷⁴. In caso di due incanti deserti è ammessa la vendita a trattativa privata ovvero la fissazione di un terzo incanto. Non è prevista ulteriore attività liquidatoria, sicché i beni rimasti ulteriormente invenduti possono essere ritirati dal debitore entro un termine perentorio, decorso il quale essi sono distrutti o donati senza liberazione del debitore, ad enti di beneficenza ed assistenza⁷⁵.

Diverse per alcuni aspetti si presentano le regole dell'espropriazione presso terzi.

Infatti, trovano qui applicazione gli artt. 543-554 c.p.c. ove non derogati dalle disposizioni seguenti.

L'art. 72 d.p.r. 602/73 prevede che "l'atto di pignoramento di fitti o pigioni dovute da terzi al debitore contiene, in luogo della citazione di cui al n. 4 dell'art. 543 del codice di procedura civile, l'ordine all'affittuario o all'inquilino di pagare direttamente al concessionario i fitti e le pigioni scaduti e non corrisposti nel termine di quindici giorni dalla notifica ed i fitti e le pigioni a scadere alle rispettive scadenze fino a concorrenza del credito per cui il concessionario procede. Nel caso di inottemperanza all'ordine di pagamento si procede, previa citazione del terzo intimato e del debitore, secondo le norme del codice di procedura civile".

Con l'art. 3, comma 40 d.l. 203/05 convertito in l. 248/05 è stato inserito l'art. 72 bis d.p.r. 602/73 che ha esteso in un primo momento la previsione dell'art. 72 anche all'espropriazione del quinto dello stipendio ed agli altri emolumenti connessi ai rapporti di lavoro. La norma poi è stata sostituita dall'art. 2, comma 6°, d.l. 262/06, n. 262, convertito, con modificazioni, in l. 286/06 che ha esteso a tutti i crediti verso terzi, quali ad es. anche la banca, sicché all'agente della riscossione è sempre consentito chiedere a qualsiasi terzo l'immediato e diretto pagamento di quanto da questi dovuto al debitore, senza

⁷⁴Castoro, Il processo di esecuzione nel suo aspetto pratico, Milano, 2006, p. 448.

⁷⁵ La presenza del terzo è «la tenuissima nota che rende, sul piano processuale, comuni i due istituti» (Andrioli, Appunti di diritto processuale civile, Napoli, 1964, 432)

che sull'esistenza del credito venga ad instaurarsi né il contraddittorio con il debitore nell'udienza di cui all'art. 547 c.p.c. né tanto meno un giudizio di accertamento, a meno che non vi sia il rifiuto del terzo. E la prassi sinora ha – non correttamente – escluso la necessità di notificare al debitore l'atto di pignoramento con il solo ordine di pagamento diretto al terzo⁷⁶.

Nella prospettiva dell'ausilio all'impresa nel corso della crisi economica in atto in Italia è stato ampliato il termine entro il quale deve essere adempiuto l'ordine contenuto nell'atto di pignoramento di crediti del debitore verso terzi di pagare il credito direttamente al concessionario (previsto dall'art. 72 bis D.P.R. n. 602/1973, come inserito dall'art. 3, comma 40, lett. b), D.L. 30 settembre 2005, n. 203, conv. con modif. in L. 2 dicembre 2005, n. 248, e da ultimo modificato dall'art. 52, comma 1, lett. e), D.L. n. 69/2013), in luogo della citazione di cui all'art. 543 c.p.c.: da quindici a sessanta giorni dalla notifica dell'atto di pignoramento, per le somme per le quali il diritto alla percezione sia maturato anteriormente alla data di tale notifica⁷⁷.

Si noti, peraltro, che, ove si tratti di crediti pensionistici ovvero in caso di inottemperanza all'ordine di pagamento, in virtù dell'art. 72 bis, ult. comma, che rende applicabile l'art. 72, comma 2, si procede, previa citazione del terzo intimato e del debitore, secondo le norme del codice di rito civile. In tal caso, meramente accennando ad una rivoluzionaria modifica del procedimento di accertamento dell'obbligo del terzo, trovano applicazione gli artt. 548 e 549 c.p.c., come da ultimo modificati dalla medesima legge di stabilità.

⁷⁶ Zanzucchi, *Diritto processuale civile*, III, Milano, 1964, p. 175.
Proto Pisani, *Lezioni di diritto processuale civile*, Napoli, 2006, 712.

⁷⁷ Corsaro-Bozzi, *Manuale dell'esecuzione forzata*, Milano, 1996, p. 264.

Capitolo III

La tutela del contribuente nella fase cautelare e in quella esecutiva

1.3 *Coordinamento con gli istituti deflattivi del contenzioso*

Gli istituti deflattivi del contenzioso hanno l'intento di evitare un processo volto all'accertamento di un credito che molte volte si conclude con esito positivo per l'ente incaricato per la riscossione⁷⁸.

A tal proposito occorre dire che gli istituti deflattivi del contenzioso non sono propriamente recenti, infatti, il primo esplicito riferimento alla procedura del concordato tributario è introdotto nel testo unico del 24 agosto 1877, n. 4021, regolante l'imposta di ricchezza mobile⁷⁹. L'art. 40 del T.U. per l'imposta di ricchezza mobile stabilisce, in particolare, che l'agente delle imposte possa concordare le somme da riportare in tabella e, inoltre, che l'accordo, analogamente a quanto disposto per altre imposte come registro e successioni, debba essere riportato in una dichiarazione.

Più specifici elementi sono contenuti nel regolamento attuativo dell'11 luglio 1907, n. 560, concernente l'applicazione dell'imposta di ricchezza mobile. Tale fonte prevede l'intervento del privato nel procedimento d'imposizione mediante due istituti nettamente differenziati: quello disciplinato dall'art. 77 concernente la preventiva adesione del contribuente alla rettifica ed all'accertamento dell'ufficio e quello sancito dall'art. 81, riguardante il concordato vero e proprio. Nella pratica l'adesione alla rettifica rimane sostanzialmente ignorata, mentre di grande fortuna gode il concordato: quest'ultimo va

⁷⁸ Petrucci R. Diritto processuale civile, XVII edizione, ed. giuridiche Simone, 2007, pag. 24.

⁷⁹ Manzon E., Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 Cost., sul diritto processuale tributario, in Rivista di Diritto Tributario, I, 2001 pag. 1113.

affermandosi come istituto atto a rendere giuridicamente certa la misura dell'imponibile determinato dall'ufficio in quanto accettata dal contribuente.

Tuttavia, nell'ambito della riforma Vanoni, attuata mediante l'approvazione della legge 11 gennaio 1951, n. 25, nulla si dice in relazione al concordato; pur in mancanza di una abrogazione espressa pare intravedersi nello spirito della legge una avversione nei confronti dell'istituto⁸⁰.

Occorre poi aspettare la cd. legge Tremelloni del 1956, la quale pur in assenza di una disciplina organica, fa riemergere i riferimenti all'istituto che però muta nomen per divenire adesione all'accertamento⁸¹. Dalla legge Tremelloni emergono mutamenti nello strumento in analisi: si focalizza l'attenzione sulla necessaria analiticità dell'atto e sulla possibilità, per l'Amministrazione, di procedere ad integrazione; la motivazione diviene elemento fondamentale dell'atto¹⁹.

Ulteriori modificazioni legislative si verificano con l'entrata in vigore del T.U.I.D., emanato con il D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, il cui articolo 34 viene appositamente riformulato nel contenuto e nella rubrica definita come adesione del contribuente all'accertamento⁸². Tale disposizione riproduce, in sostanza, quella dell'art. 4 della legge 5 gennaio 1956, n. 1, ma innova rilevantemente rispetto ad essa, eliminando il richiamo all'art. 81 del R.D. 11 luglio 1907, n. 560, e, conseguentemente, ogni riferimento normativo all'accordo⁸³.

Con la riforma tributaria degli anni settanta, che porta con sé l'obbligatorietà delle scritture contabili per tutti i contribuenti, è abbandonato il concordato ai fini delle imposte dirette. La legge 9

⁸⁰ Allorio E., *Diritto processuale tributario*, Milano, 1942.

⁸¹ Russo P., *Sospensione dell'esecuzione (Sospensione della procedura esecutiva - dir. trib.)*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, 1988.

⁸² Battistoni Ferrara F., Bellè B., *Diritto tributario processuale*, Cedam, Padova, terza edizione, pag. 2.

⁸³ Tesauro F., *La sospensione della riscossione al vaglio della Corte Costituzionale*, in *Bollettino tributario*, 1982, II, pag. 733.

ottobre 1971, n. 825, contenente la delega per la riforma tributaria, limita le ipotesi di intervento consensuale del privato nell'attività di accertamento soltanto alla sfera dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni e dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili. La successiva evoluzione normativa, nonostante si rendano evidenti le necessità di semplificazione delle procedure di accertamento, porta ad una riduzione delle già limitate ipotesi di definizione concordata dell'imposta fino alla loro scomparsa definitiva con l'entrata in vigore del testo unico dell'imposta sulle successioni e donazioni, D.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, e del testo unico dell'imposta di registro, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 13121.

Occorrerà attendere diversi anni per assistere ad un revirement che reintroduca forme di definizione consensuale delle controversie⁸⁴. È nel corso del 1994 che, a seguito dei numerosi interventi dottrinali tesi ad accogliere un ritorno al concordato, si sviluppa un corpo normativo volto alla definizione di un sistema di istituti idonei a deflazionare il contenzioso tributario.

Il D.L. 30 settembre 1994, n. 564, convertito con modificazioni dalla legge 30 novembre 1994, n. 656, prevede all'art. 2-bis un Accertamento con adesione del contribuente ai fini delle imposte sul reddito e dell'I.V.A., all'art. 2-ter un Accertamento con adesione ai fini di altre imposte indirette, all'art. 3 un Accertamento con adesione del contribuente per anni pregressi, e all'art. 2-sexies la Conciliazione giudiziale⁸⁵.

L'accertamento con adesione del 1994 presenta numerosi caratteri che lo differenziano dal precedente storico contemplato dal T.U.I.D.

⁸⁴ Calamandrei P., *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, Padova, 1936, pag. 20.

⁸⁵ Socci A.M., Sandulli P., *Manuale del nuovo processo tributario*, Zanichelli editore, Bologna, 1997, pag. 253.

Inoltre, il D.L. n. 564 del 1994 non reintroduce solo il concordato a regime, ma disciplina altre due figure, ossia l'accertamento con adesione per anni pregressi e la conciliazione giudiziale⁸⁶.

L'art. 3 del decreto legge prevede la possibilità di definire l'accertamento con l'adesione del contribuente per le dichiarazioni presentate entro la data di emanazione del decreto stesso con un particolare procedimento in cui manca il contraddittorio, sostituito dalla semplice accettazione degli importi proposti dagli uffici anche sulla base di elaborazioni operate dall'anagrafe tributaria⁸⁷.

La conciliazione giudiziale costituisce una assoluta novità nel sistema processuale tributario, introdotta dal D.L. n. 564 del 1994 e successivamente modificata.

Nell'ambito di un'ampia riforma che interessa sia il profilo sostanziale che quello procedimentale, nel 1997 l'istituto dell'accertamento con adesione diviene oggetto di un provvedimento legislativo che presenta caratteri di novità rispetto al precedente del 1994⁸⁸.

In sede di predisposizione del disegno di legge collegato alla finanziaria del 1997, con l'espressa volontà di eliminare i problemi interpretativi ed operativi che sino ad allora hanno caratterizzato l'accertamento con adesione, di cui all'art. 2-bis del D.L. 564 del 1994, è introdotto l'articolo 63, avente ad oggetto la delega al Governo per la revisione di tale istituto⁸⁹.

Come emerge dal testo della Relazione governativa, nonché dai lavori preparatori, gli obiettivi che il Legislatore intende perseguire sono l'ampliamento dell'ambito di applicazione, la semplificazione e l'accelerazione della procedura, l'incentivazione dell'adesione da parte dei contribuenti e l'incremento per le garanzie erariali²⁴.

⁸⁶ Cantillo M., Nuovo procedimento tributario. I procedimenti cautelari e preventivi, in *Il Fisco*, 1993, 35, pag. 8900.

⁸⁷ *Bollettino tributario*, 1987, pag. 343.

⁸⁸ Montesano P., *Sospensione della riscossione e tutela cautelare*, Giapicchelli editore, Torino, 2011, pag. 17.

⁸⁹ La Rosa S., *Amministrazione Finanziaria e giustizia tributaria*, Giapicchelli editore, Torino, 2000, pag. 148.

L'accertamento con adesione, figura centrale del provvedimento, ritorna ad essere istituto di carattere generale per la potenziale adattabilità ad ogni tipo di imposta presente nell'ordinamento; l'ampiezza dell'area applicativa segna un ritorno al modello di concordato emergente dal sistema designato per l'imposta di ricchezza mobile e per il T.U. delle imposte dirette, e costituisce una inversione di tendenza rispetto ai provvedimenti restrittivi che avevano caratterizzato la riforma del 1971, portando a compiutezza la reintroduzione del 1994⁹⁰.

L'esame dell'evoluzione storico giuridica degli istituti deflattivi del contenzioso tributario delinea un percorso circolare: la iniziale antica apertura al dialogo tra Amministrazione finanziaria e contribuente, cede, nel tempo, il passo ad un atteggiamento di diffidenza da parte del Legislatore che, a sua volta, sarà superato dalle storiche riforme intervenute negli anni novanta nella direzione di una sempre più rilevante definizione consensuale dell'obbligazione tributaria⁹¹.

2.3 Forme di tutela avverso la riscossione coattiva

In un'ottica di deflazione del contenzioso assumono oggi sempre più rilevanza istituti quali il ravvedimento operoso, l'accertamento con adesione, la conciliazione, la transazione fiscale ed infine la recente mediazione. In tale contesto il contraddittorio che si instaura tra contribuente ed Amministrazione riveste un ruolo centrale ai fini della positiva o negativa conclusione transattiva⁹². La possibilità di concludere accordi transattivi con l'Amministrazione finanziaria, peraltro, si può conciliare con l'azione di contrasto all'evasione fiscale,

⁹⁰ Montesano P., op. ult. cit., pag. 23.

⁹¹ Bafile C., Il nuovo processo tributario, Cedam, Padova, 1994, pag. 187.

⁹² Calamandrei P., Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari, Cedam, Padova, 1936.

sempre che non si tramuti in una distorsione del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria⁹³.

Tra gli strumenti deflattivi del contenzioso sicuramente può essere inserita l'autotutela tributaria disciplinata dal comma 1 dell'art. 2 - quater del d.l. 30 settembre 1994, n. 564 convertito con modificazioni dalla l. conv. 30 novembre 1994, n. 656, poi integrato dall'art. 27 della l. 18 febbraio 1999, n. 28. Circa la natura del potere di autotutela tributaria è opportuno precisare che poter provvedere ad annullare direttamente, cioè senza preventivo intervento giurisdizionale, i propri atti costituisce una potestà tipica della Pubblica Amministrazione⁹⁴. Tale capacità di riesaminare il proprio operato risponde infatti all'esigenza di assicurare il perseguimento dell'interesse pubblico a cui tutti i poteri amministrativi sono subordinati ed è attuata attraverso il riesame e l'eventuale correzione o rimozione degli atti viziati, sia sotto il profilo della legittimità che del merito. In caso però di autotutela tributaria si pone il problema che, annullando gli atti impositivi, l'Amministrazione non sembra perseguire un interesse pubblico specifico, ulteriore naturalmente rispetto a quello del generico ripristino della legalità violata, rinunciando anzi a un credito in teoria caratterizzato dal vincolo dell'indisponibilità⁹⁵. I dubbi al riguardo sono stati dunque superati con l'introduzione dell'art. 68, comma 1, del d.P.R. 27 marzo 1992, n. 287, in base al quale gli uffici, salvo che sia intervenuto il giudice, possono « procedere all'annullamento totale o parziale dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati con provvedimento motivato, da comunicarsi al destinatario dell'atto ». L'articolo citato ometteva però di dettare disposizioni procedurali per il concreto esercizio del potere di autotutela. Il legislatore vi ha quindi provveduto, prima con l'art. 2 -quater della l. 30 novembre 1994, n. 656 (di conversione del

⁹³ Bollettino tributario, 1977, pag. 1561, ss.

⁹⁴ Calamandrei P., Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari.

⁹⁵ Finocchiaro A., Finocchiaro M., Commentario al nuovo processo tributario, Giuffrè, Milano, 1996, pag. 657.

d.l. 30 settembre 1994, n. 564), e poi con il d.m. n. 37/1997. Oggetto dell'autotutela tributaria possono dunque essere oggi gli avvisi di accertamento, di liquidazione e di irrogazione di sanzioni, e tutti gli altri atti che comunque incidano negativamente nella sfera giuridica del contribuente, quali ad esempio il ruolo e gli atti di diniego di agevolazioni fiscali o di rimborso⁹⁶. L'autotutela altro non è che la manifestazione del potere di riesame per sopravvenuti motivi di pubblico interesse ovvero nel caso di mutamento della situazione di fatto o di nuova valutazione dell'interesse pubblico originario, il provvedimento amministrativo ad efficacia durevole può essere revocato da parte dell'organo che lo ha emanato ovvero da altro organo previsto dalla legge. La revoca determina la inidoneità del provvedimento revocato a produrre ulteriori effetti. Se la revoca comporta pregiudizi in danno dei soggetti direttamente interessati, l'amministrazione ha l'obbligo di provvedere al loro indennizzo⁹⁷. Le controversie in materia di determinazione e L'annullamento degli atti in autotutela deve comunque essere sempre giustificato da concrete ragioni di interesse pubblico alla rimozione del provvedimento. L'Amministrazione deve quindi procedere a una valutazione in ordine all'opportunità dell'annullamento, anche al di là delle mere ragioni di ripristino della legalità⁹⁸.

L'autotutela tributaria è finalizzata a tutelare il principio di eguaglianza sostanziale e ad assicurare che il contribuente concorra alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva e secondo criteri di progressività.

L'Autotutela è disciplinata anche nello statuto del contribuente, infatti, l'art. 13, comma 6, della l. 27 luglio 2000, n. 212, c.d. Statuto del contribuente, nel disciplinare le funzioni del Garante del

⁹⁶ Andrioli V., Commento al codice di procedura civile, IV, Napoli, 1964, pag. 251.

⁹⁷ Tesaurò F., Sul potere di sospensione cautelare delle Commissioni tributarie, in Bollettino tributario, 1978, pag. 1178

⁹⁸ Glendi C., Dinieghi di rimborso e tutela cautelare, in Corriere tributario, 1999, 34, pag. 2538.

contribuente, ha riconosciuto a tale organo la possibilità di attivare le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente. Si tratta, in realtà, di funzioni più di sollecitazione che non di soluzione delle problematiche segnalate dai contribuenti⁹⁹. Innanzitutto, l'attivazione dell'autotutela da parte del Garante ai sensi dell'art. 13, comma 6, può scaturire «anche» da apposita segnalazione inviata per iscritto dal contribuente, ovvero da qualsiasi altro soggetto interessato alla richiesta, che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli¹⁰⁰. Emerge dunque chiaramente che l'attivazione può avvenire d'Ufficio, senza cioè un preciso ed espresso input da parte degli interessati. I presupposti indicati dall'art. 13, ovviamente, non sono tassativi, trattandosi piuttosto di mere indicazioni. Per quanto riguarda poi il procedimento, ricevuta l'istanza del contribuente o del terzo, ovvero, una volta venuto a conoscenza di comportamenti non conformi alle norme vigenti, il Garante deve innanzitutto attivare gli Uffici, al fine di richiedere e ottenere documenti di interesse o specifici chiarimenti.

Circa i limiti, l'esercizio del potere di annullamento in via di autotutela trova quindi un limite insuperabile solo nell'esistenza di una sentenza di merito passata in giudicato¹⁰¹. Il solo altro limite, potremmo dire di fatto e non di diritto, è poi quello della «convalescenza» dell'atto per decorso del tempo. La possibilità di annullare di Ufficio gli atti illegittimi non può infatti spingersi fino all'eliminazione di situazioni ormai esaurite.

Gli Uffici, a fronte di appositi atti di iniziativa dell'interessato, anche quando ritengono non sussistenti i presupposti per

⁹⁹ Menchini M., Commento all'art. 47 del d.lgs. 546 del 1992, in AA.VV., *Il nuovo processo tributario*, Commentario, (a cura di) Baglione T., Menchini M., Miccinesi M., Milano, 2004, pag. 493.

¹⁰⁰ Sonda M., *La sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato e il requisito della imminenza del danno*, ivi, pag. 817.

¹⁰¹ Glendi C., *Aggiornamenti giurisprudenziali sul nuovo processo cautelare*, in GT - rivista di giurisprudenza tributaria, 1996, 11, pag. 1041.

l'annullamento, devono dare al contribuente comunicazione del relativo rifiuto. Al riguardo si può infatti affermare che, anche rispetto all'autotutela tributaria, si applicano le norme contenute nella l. n. 241/1990, le quali impongono all'Amministrazione il dovere, in presenza di un procedimento che consegua obbligatoriamente a una istanza di parte o anche d'ufficio, di concluderlo mediante l'adozione di un provvedimento espresso positivo o negativo e ciò anche per consentire all'interessato di ricorrere in via giurisdizionale per la tutela delle proprie ragioni¹⁰².

L'impugnabilità o meno del provvedimento di diniego di autotutela davanti al giudice tributario deve però fare i conti con la tassatività dell'elenco degli atti impugnabili ex art. 19, comma 1 del d.lgs. n. 546/1992. Se da una parte infatti desta qualche perplessità l'opinione espressa al riguardo dalla Corte di cassazione con la sent. n. 16776/2005, che esclude l'attuale vigenza della regola del *numerus clausus*, dall'altra sembra invece più corretto attenersi al criterio dell'interpretazione estensiva, più volte applicato dalla stessa Corte nell'esegesi dell'art. 19, ravvisando nel provvedimento di diniego di autotutela un atto dell'imposizione assimilabile all'avviso di accertamento, in quanto accerta comunque la perdurante esistenza dell'obbligazione tributaria. Con la sent. n. 7388/2007, le Sezioni Unite della suprema Corte, inoltre, pur rimettendo alle Commissioni tributarie il compito di verificare se l'atto di diniego di autotutela possa concretamente ritenersi impugnabile nell'ambito delle categorie indicate dall'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992, hanno sottolineato che « la mancata inclusione degli atti in contestazione nel catalogo contenuto in detto articolo comporterebbe una lacuna di tutela giurisdizionale, in violazione dei principi contenuti negli artt. 24 e 113 della Costituzione ».

¹⁰² Gobbi C., *Il processo tributario*, Trattati (a cura di Cendon P.), Milano, 2011, pag. 526.

È inammissibile il ricorso avverso il provvedimento di rigetto, espresso o tacito, dell'istanza di autotutela promossa dal contribuente volta ad ottenere l'annullamento di un atto impositivo divenuto definitivo (nella specie, per l'intervenuto giudicato formatosi sulla decisione di reiezione del ricorso davanti alla commissione tributaria provinciale), in conseguenza sia della discrezionalità nell'esercizio del potere di autotutela quanto dell'inammissibilità di un nuovo sindacato giurisdizionale sull'atto di accertamento munito del carattere di definitività ». Con ord. n. 10020 del 18 giugno 2012 la Corte Suprema ha poi ancora ribadito che contro il diniego dell'Amministrazione di procedere all'esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria¹⁰³. La Corte afferma in particolare che deve essere ormai considerato come consolidato l'orientamento in base al quale il contribuente, che richiede all'Amministrazione finanziaria di ritirare, in via di autotutela, un avviso di accertamento divenuto definitivo, deve prospettare l'esistenza di "un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione" alla rimozione dell'atto: "ne consegue che contro il diniego dell'Amministrazione di procedere all'esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria (cfr. Cass. n. 11457/2010; n. 16097/2009).

Sul piano della tutela giurisdizionale, tutt'altra situazione si determina invece se è il Garante del Contribuente, nell'ambito della funzione istituzionale prevista dall'art. 13, comma 6, della l. n. 212/2000, ad attivare con atto di iniziativa eteronoma " la procedura di autotutela nei confronti degli atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente ". L'esercizio di tale potere da

¹⁰³ Cantillo M., Nuovo processo tributario. i procedimenti cautelari e preventivi, in *Il fisco*, 1993, 35, pag. 8901.

parte del Garante ha carattere vincolante per l'Amministrazione finanziaria e comporta per essa l'obbligo procedimentale di provvedere¹⁰⁴. Tale investitura realizza un'ipotesi di distribuzione del potere tra due diversi Organi pubblici, quello di iniziativa del Garante che, nell'esercitarlo ha riconosciuto e valutato l'esistenza di una situazione oggettiva che ha richiesto l'intervento discrezionale, e quello di emanare l'atto, che compete all'Amministrazione finanziaria, non essendo contemplato nel vigente ordinamento che il Garante possa sostituirsi ad essa nella determinazione finale¹⁰⁵. L'Amministrazione destinataria dell'avvio procedimentale deve provvedere con atto esplicito, attenendosi al contenuto predeterminato nell'atto di iniziativa del Garante, dal quale non può prescindere, se non rendendo ragione del suo diverso avviso con adeguata motivazione. Per effetto dell'esercizio del potere di attivazione del procedimento di autotutela si determina dunque un rapporto tra Autorità pubbliche, nell'interesse del contribuente all'annullamento dell'atto illegittimo, cui consegue un ampliamento della sua sfera giuridica, sicché le posizioni soggettive di tutti i soggetti coinvolti hanno consistenza di interesse legittimo. In particolare, il contribuente diviene titolare, sia di un interesse pretensivo all'adozione del provvedimento finale in base alla corretta valutazione della sussistenza dei presupposti indicati nella citata norma regolamentare, sia di un interesse procedurale al regolare svolgimento del procedimento. Le relative controversie sono quindi attribuite alla giurisdizione del giudice amministrativo, ai sensi dell'art. 103 della Costituzione e dell'art. 7 del codice del processo amministrativo, approvato con d.lgs. 2 luglio 2010, n. 104, in relazione alla situazione giuridica soggettiva di interesse legittimo

¹⁰⁴ Glendi C., la tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato (Articolo 47 del d.lgs. 546 del 1992 e norme complementari), in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, pag. 51.

¹⁰⁵ Gaffuri, Gli atti sospensibili nelle imposte indirette, in *Riv. di dir. e sc. delle fin.*, 1980, II, pag. 430.

oggetto della tutela, che concerne la violazione di norme di azione le quali presiedono al corretto esercizio della funzione amministrativa. In particolare, i casi di mancata adozione del provvedimento di ritiro, di rifiuto di riesame o di mera inerzia rientrano nell'ipotesi normativa delle "omissioni" di cui al comma 4 del citato art. 7, che attiene alla tutela degli interessi legittimi lesi dal "silenzio" dell'Amministrazione¹⁰⁶. Al riguardo, l'art. 31 del codice del processo amministrativo, per quanto riguarda l'azione avverso il silenzio, prevede, al comma 1, che " chi vi ha interesse ", quindi anche il contribuente, " può chiedere l'accertamento dell'obbligo di provvedere dell'amministrazione ". Inoltre, l'art. 117, comma 2 dello stesso codice stabilisce che, in caso di totale o parziale accoglimento del ricorso, il giudice ordina all'Amministrazione di provvedere entro un termine non superiore, di norma, a trenta giorni¹⁰⁷. Se, invece, il procedimento si conclude con l'adozione di un provvedimento negativo, il sindacato giurisdizionale concernerà il vaglio della sua legittimità, se del caso, con conseguente pronuncia di mero annullamento, senza però estendersi alle valutazioni di merito dell'Amministrazione. Del resto, secondo il disposto dell'art. 7, comma 4, della l. n. 212/2000, la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti. L'Amministrazione finanziaria, in caso di inosservanza dolosa o colposa del termine di conclusione del procedimento, è tenuta inoltre anche al risarcimento del conseguente danno ingiusto cagionato, ai sensi dell'art. 2bis della l. n. 241/1990. L'azione di condanna, in base al disposto dell'art. 30, comma 1, del codice del processo amministrativo, può essere proposta anche in via autonoma, in quanto la controversia è devoluta alla giurisdizione

¹⁰⁶ Glendi C., Ancora sulla sospensione cautelare nel processo tributario, in *Diritto e pratica tributaria*, 1980, II, pag. 439.

¹⁰⁷ Bafile C., *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, pag. 186.

esclusiva del giudice amministrativo, ai sensi dell'art. 133, comma 1, lettera a), punto 1 dello stesso codice¹⁰⁸.

Un'ultima fattispecie di autotutela da prendere in considerazione è quella sospensiva. Con l'art. 27 della l. n. 28/1999 il legislatore ha infatti integrato l'articolo 2 -quater del d.l. n. 564/1994, istitutivo, come già detto, dell'autotutela in ambito tributario. Con la norma del 1999 sono stati dunque aggiunti all'articolo 2 -quater, i commi 1 -bis, 1ter, 1 -quater e 1 -quinques, che istituiscono e disciplinano l'autotutela sospensiva. In virtù del comma 1bis, nel potere di annullamento o di revoca di cui al comma 1 deve quindi ora intendersi compreso anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato¹⁰⁹. La ratio di tale norma risiede nella necessità, in pendenza di un procedimento di riesame di un atto amministrativo sul quale sussiste un fumus d'illegittimità, d'impedire che tale atto possa produrre nel frattempo i suoi effetti, arrecando così un danno ingiusto al destinatario. Il comma 1 -quater sancisce poi che, in caso di pendenza del giudizio, la sospensione degli effetti dell'atto cessa con la pubblicazione della sentenza. Il comma dell'art. 2-quater, del d.l. n. 564/84 dispone infine che: «La sospensione degli effetti dell'atto disposta anteriormente alla proposizione del ricorso giurisdizionale cessa con la notificazione, da parte dello stesso organo, di un nuovo atto, modificativo o confermativo di quello sospeso; il contribuente può impugnare, insieme a quest'ultimo, anche l'atto modificato o confermato».

Con il termine «ravvedimento» viene indicato l'istituto giuridico che permette all'autore di una violazione di rimediare spontaneamente alle omissioni o alle irregolarità commesse, beneficiando così della riduzione, in varia misura, delle sanzioni

¹⁰⁸ Finocchiaro A., Finocchiaro M., Commentario al nuovo contenzioso tributario, Milano, 1996, pag. 655.

¹⁰⁹ Bafile C., Il nuovo processo tributario, Padova, 1994, pag. 186.

amministrative applicabili¹¹⁰. Ciò deve avvenire secondo le modalità ed entro i limiti temporali previsti dalla legge. L'istituto del ravvedimento è disciplinato dall'art. 13 del d.lgs. n. 472/1997, ora modificato dall'art. 16, comma 5, lett. a), d.l. n. 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla l. 28 gennaio 2009, n. 2, il quale stabilisce che la sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore abbia avuto formale conoscenza: a un dodicesimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione; a un decimo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore; a un dodicesimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni, ovvero a un dodicesimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni. Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno. Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'Ufficio il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di

¹¹⁰ Romano A., Commentario breve alle leggi sulla giustizia amministrativa, Padova, 1992, pag. 632.

liquidazione¹¹¹. Il ravvedimento può essere utilizzato per sanare le irregolarità relative a tutte le imposte, sia dirette che indirette, nonché in caso di violazioni tanto formali quanto sostanziali.

Per poter «ravvedersi» la violazione, come detto, non deve comunque essere stata già contestata e non devono essere già iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività di accertamento delle quali l'autore della violazione abbia avuto formale conoscenza¹¹². Secondo quanto disposto dalla circ. min. n. 180/E del 10 luglio 1998, è però consentito effettuare il ravvedimento per un periodo d'imposta diverso da quello per il quale è iniziata una verifica, e per un tributo diverso da quello oggetto di controllo. Non costituisce inoltre causa ostativa alla regolarizzazione fiscale l'avvio di indagini di natura penale. Il ravvedimento si realizza dunque al compimento delle seguenti operazioni: regolarizzazione dell'operazione; pagamento dell'eventuale imposta, unitamente agli interessi calcolati giorno per giorno; pagamento contestuale della sanzione amministrativa. Il ravvedimento si perfeziona solo al concretizzarsi di tutte le operazioni sopra evidenziate, con la conseguenza che se manca un solo elemento nel momento in cui intervengono i fattori preclusivi, il ravvedimento resta inibito. Tutti gli adempimenti per il ravvedimento (rimozione formale della violazione, pagamento dell'imposta, degli interessi e della sanzione), comunque, non devono necessariamente essere soddisfatti nello stesso giorno. È consentito infatti, per esempio, definire oggi il pagamento dell'imposta, o rimuovere la violazione formale, e pagare la sanzione amministrativa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione¹¹³. È sottinteso però, che, se nel

¹¹¹ Tosi L., l'azione cautelare dopo la riforma del processo tributario, in Bollettino tributario, 1993.

¹¹² Glendi C., Atti <<impoesattivi>> e tutela cautelare, in Corriere tributario, 2011, 33, pag. 2682.

¹¹³ De Mita E., Fare gettito rispettando regole e diritti, in Il sole 24 ore del 15 maggio 2011.

frattempo intervengono fattori preclusivi, il ravvedimento non è più attuabile.

Sempre fra gli strumenti deflattivi può essere compreso l'accertamento con adesione, disciplinato dal d.lgs. n. 218/1997, non è una transazione nel senso civilistico del termine, in quanto ai sensi dell'art. 1966 del c.c. la transazione è possibile soltanto per quei rapporti dei quali le parti abbiano la disponibilità e tali non sono quelli attinenti alle obbligazioni tributarie. In tale contesto, pertanto, il contraddittorio con il contribuente non implica una trattativa ma serve solo ad apportare ulteriori elementi di valutazione che l'Ufficio possa esaminare al fine di determinare il (giusto) contenuto dell'atto di accertamento, tenendo anche conto del grado di sostenibilità della pretesa tributaria in sede contenziosa¹¹⁴. Resta fermo, ovviamente, il ricorso all'autotutela per rimuovere, in tutto o in parte, gli atti di accertamento illegittimi o infondati.

La disciplina dell'accertamento con adesione attribuisce agli Uffici finanziari la possibilità di definire, in via amministrativa e in contraddittorio con il contribuente, le pretese tributarie, al fine anche di deflazionare il contenzioso tributario e anticipare la riscossione dei tributi¹¹⁵. Sono compresi nell'ambito di applicazione dell'istituto i seguenti soggetti: le persone fisiche; le società di persone e gli altri soggetti di cui all'art. 5 del Tuir; □ le società di capitali e gli enti di cui all'art. 87 del Tuir. L'ambito oggettivo dell'accertamento con adesione non è limitato a specifici elementi, ma può riguardare qualsiasi aspetto dell'accertamento. Il procedimento di adesione può essere attivato: d'ufficio, prima della notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica (art. 5, comma 1); su istanza del contribuente, subordinatamente all'avvenuta notifica di un avviso di accertamento o di rettifica non preceduto dall'invito dell'Ufficio nella

¹¹⁴ Finocchiaro A., Finocchiaro M., Commentario al nuovo contenzioso tributario, cit. pag. 661.

¹¹⁵ Glendi C., La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato (Articolo 47 del d.lgs. 546 del 1992 e norme complementari), cit. pag. 61.

fase istruttoria (art. 6). Il comma 2 dell'art. 4 del citato d.lgs. detta poi una particolare disciplina in ordine agli Uffici competenti alla definizione nei confronti dei contribuenti che producono redditi in forma associata, di cui all'art. 5 del Tuir (e a seguito della modifica apportata dall'art. 27, comma 4bis, lett. a, d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla l. 28 gennaio 2009, n. 2, anche in caso di società che optano per la trasparenza fiscale di cui agli artt. 115 e 116 del medesimo Testo unico), prevedendo un'unica procedura di definizione nei confronti delle società e associazioni e dei soci e associati.

Il citato comma 2 stabilisce infatti che l'Ufficio delle entrate o delle imposte dirette competente all'accertamento nei riguardi della società o associazione effettua anche la definizione del reddito attribuibile ai soci o associati, con unico atto e in contraddittorio con ciascun soggetto¹¹⁶. Ne consegue pertanto che, in via generale, la definizione deve tendere alla chiusura di tutte le posizioni dei soggetti interessati, i quali, in caso di attivazione del procedimento da parte dell'Ufficio competente come sopra definito, dovranno essere tutti convocati. Per espressa previsione dello stesso comma 2, la definizione può essere peraltro effettuata anche solo da alcuni dei soggetti interessati, potendo dunque i soci o associati accedere alla definizione anche in assenza di adesione da parte del soggetto partecipato¹¹⁷. In ogni caso l'oggetto del contraddittorio e della conseguente definizione è innanzitutto rappresentato dalla posizione della società o della associazione e, subordinatamente, dalle quote di reddito imputabili a ciascun socio o associato, secondo il principio di trasparenza fissato dall'art. 5 del Tuir. L'innescio del procedimento di adesione si realizza dunque attraverso l'invio al contribuente di uno specifico invito nel quale devono essere indicati: i periodi d'imposta suscettibili di

¹¹⁶ Glendi C., La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato (Articolo 47 del d.lgs. 546 del 1992 e norme complementari), cit. pag. 62.

¹¹⁷ Tosi L, L'azione cautelare dopo la riforma del processo tributario, in Bollettino tributario d'informazioni, 1993.

accertamento; il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione. Per tale invito non è richiesta l'osservanza di particolari formalità. Poiché, inoltre, la partecipazione del contribuente al procedimento non è obbligatoria, ne consegue che la mancata risposta all'invito dell'Ufficio non è sanzionabile¹¹⁸. Si deve peraltro precisare che anche l'attivazione del procedimento non riveste carattere di obbligatorietà, essendo la stessa in tutti i casi lasciata alla valutazione degli Uffici. La mancata attivazione del procedimento da parte dell'Ufficio lascia peraltro aperta al contribuente la possibilità di agire di sua iniziativa a seguito della notifica dell'avviso di accertamento¹¹⁹. Il comma 2 dell'art. 6 prevede infatti la possibilità per il contribuente, al quale è stato notificato un avviso di accertamento o di rettifica non preceduto dall'invito di cui all'art. 5, di attivare il procedimento di definizione, mediante la presentazione di una istanza di accertamento con adesione. L'istanza del contribuente, in carta libera, contenente l'indicazione del recapito, anche telefonico, deve essere presentata all'Ufficio che ha emesso l'avviso, mediante consegna diretta o avvalendosi del servizio postale¹²⁰.

Tale adempimento deve precedere l'impugnazione dell'avviso di accertamento o di rettifica davanti alla Commissione tributaria provinciale, dato che l'impugnazione comporta rinuncia alla possibilità di accedere a tale procedimento. La presentazione dell'istanza da parte del contribuente produce quindi l'effetto di sospendere i termini per l'impugnazione dell'atto davanti alla Commissione tributaria provinciale. I termini per impugnare sono infatti sospesi per un periodo di 90 giorni, decorrenti dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente¹²¹.

¹¹⁸ Muleo S., *Il nuovo processo tributario*, Rimini, 1996, pag. 165.

¹¹⁹ Blandini M., in *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1996.

¹²⁰ Bartolini F., Repregosi M., *Il codice del nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1997, pag. 223224.

¹²¹ Stella Richter G., Stella Richter P., *La giurisprudenza sul codice di procedura civile coordinata con la dottrina*, Giuffrè editore, Milano, 2011, pag. 112.

Gli Uffici, entro 15 giorni dalla ricezione dell'istanza presentata dal contribuente, senza particolari formalità, formulano allo stesso un invito a comparire. La formulazione dell'invito non comporta per l'Ufficio comunque alcun obbligo di definizione dell'accertamento. Il procedimento di accertamento con adesione si conclude: □ con la redazione di un atto scritto di definizione; □ con il perfezionamento della definizione. Dopo la fase del contraddittorio, o contestualmente, l'Ufficio competente redige infatti, in duplice copia, l'atto di accertamento con adesione. Tale atto deve essere sottoscritto: dal contribuente o da un suo procuratore generale o speciale; dal direttore dell'Ufficio o da un suo delegato. Gli elementi essenziali dell'atto di accertamento sono costituiti pertanto da: 1. l'indicazione, separatamente per ciascun tributo, degli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda; sarà in particolare evidenziato quanto dichiarato dal contribuente, quanto proposto in rettifica dall'Ufficio e quanto definito in contraddittorio; 2. la liquidazione delle maggiori imposte, interessi e sanzioni dovute in dipendenza della definizione; 3. la liquidazione delle altre somme eventualmente dovute.

Ai fini del perfezionamento dell'adesione, comunque, non è sufficiente la sola sottoscrizione dell'atto¹²². Infatti, come espressamente previsto dall'art. 9, d.lgs. n. 218/1997, la definizione si perfeziona con il versamento, entro venti giorni dalla redazione dell'atto, delle somme dovute, ovvero, in caso di pagamento rateale, con il versamento della prima rata. Non è comunque più previsto che si debba produrre garanzia fideiussoria per il versamento delle rate successive alla prima, a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 23, comma 18, d.l. 98/2011, convertito con modificazioni dalla l. 111/2011 ed in vigore dal 6 luglio 2011. Entro 10 giorni dal versamento dell'intero importo o, in caso di pagamento rateizzato, della prima rata, il contribuente deve quindi far pervenire, anche

¹²² Falcone G., Le sospensive tributarie e l'opera dell'interprete, in *Il Fisco*, 1996, 25, pag. 1605.

tramite un suo incaricato, presso l'Ufficio in cui si è incardinato il procedimento di accertamento con adesione, la quietanza o l'attestazione di pagamento¹²³. Infine, ai sensi dell'art. 2, comma 3 del d.lgs. n. 218/1997, l'accertamento definito con adesione: non è soggetto a impugnazione da parte del contribuente; non è modificabile o integrabile da parte dell'ufficio, tranne che nelle ipotesi tassativamente previste dal comma 4 dell'art. 2 in ordine ai presupposti e ai limiti dell'ulteriore attività di accertamento.

La gestione di ogni fase del procedimento di adesione deve essere improntata al principio di trasparenza¹²⁴. È buona prassi degli Uffici documentare i contraddittori svolti attraverso la redazione di appositi processi verbali, nei quali, sia pure sinteticamente, viene dato atto delle argomentazioni fornite dal contribuente, nonché dei relativi documenti prodotti. Per espressa previsione dell'art. 7 del d.lgs. n. 218 del 1997, sussiste inoltre l'obbligo di circostanziata motivazione dell'atto di definizione, nel quale devono essere puntualmente indicati: gli elementi di valutazione adottati dal contribuente e i relativi documenti prodotti; i percorsi logico-giuridici che conducono alla revisione dell'originaria pretesa; i criteri adottati per la rideterminazione della base imponibile¹²⁵. Non devono quindi essere adottate generiche formule di rito, esclusivamente riferite a criteri di economicità dell'azione amministrativa, di deflazione del contenzioso e di celere acquisizione dei tributi.

L'atto di accertamento con adesione deve essere redatto per iscritto e deve essere sottoscritto, oltre che dal contribuente, anche dal Direttore dell'Ufficio o da un suo delegato. La Corte di cassazione, con la sent. n. 14945 del 28 giugno 2006, ha infatti ribadito che la forma scritta è in questi casi indispensabile, sia perché ciò è previsto

¹²³ Finocchiaro A., Finocchiaro M., Commentario al nuovo contenzioso tributario, cit., pag. 663.

¹²⁴ F. Barolini, M.L. Repregosi, Il codice del nuovo contenzioso tributario, Giuffrè, Milano, 1996, pag. 225.

¹²⁵ Vignarelli A., in Considerazioni in tema di tutela cautelare nel processo tributario, in Rassegna tributaria, 1996, I, pag. 587.

dai principi generali in materia di contratti della Pubblica amministrazione, sia perché esso costituisce il titolo impositivo su cui si basa l'eventuale procedimento di esecuzione¹²⁶.

Rientra sempre tra gli strumenti volti ad evitare il contenzioso tributario la conciliazione, essa presenta rilevanti caratteri di somiglianza con l'istituto dell'accertamento con adesione. In entrambi i casi infatti si può addivenire a una definizione concordata delle imposte oggetto di contestazione, con riduzione però in questo caso delle sanzioni a un terzo, invece che a un quarto come nell'adesione, ricalcolate sull'ammontare risultante dalla medesima conciliazione. L'istituto della conciliazione giudiziale è disciplinato dall'art. 48 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in base al quale: « 1. Ciascuna delle parti con l'istanza prevista dall'articolo 33, può proporre all'altra parte la conciliazione totale o parziale della controversia. 2. La conciliazione può aver luogo solo davanti alla commissione provinciale e non oltre la prima udienza, nella quale il tentativo di conciliazione può essere esperito d'ufficio anche dalla commissione. 3. Se la conciliazione ha luogo, viene redatto apposito processo verbale nel quale sono indicate le somme dovute a titolo d'imposta, di sanzioni e di interessi. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute mediante versamento diretto in un'unica soluzione ovvero in forma rateale, in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo, ovvero in un massimo di dodici rate trimestrali se le somme dovute superano i cento milioni di lire, previa prestazione di idonea garanzia mediante polizza fideiussoria o fideiussione bancaria¹²⁷. La conciliazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di redazione del processo verbale, dell'intero importo dovuto ovvero della prima rata e con la prestazione della predetta garanzia sull'importo delle rate successive, comprensivo degli interessi al saggio legale calcolati con riferimento alla stessa

¹²⁶ Amatucci A., Sospensione parziale e condizionata dell'atto impugnato, in *Corriere tributario*, 1998, 14, pag. 1053 ss.

¹²⁷ Consolo C., in *Sugli artt. 47 e 48 del nuovo contenzioso tributario*.

data, e per il periodo di rateazione di detto importo aumentato di un anno. Per le modalità di versamento si applica l'articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica 28 settembre 1994, n. 592. Le predette modalità possono essere modificate con decreto del ministro delle Finanze, di concerto con il ministro del Tesoro. 3-bis. In caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate successive, se il garante non versa l'importo garantito entro trenta giorni dalla notificazione di apposito invito, contenente l'indicazione delle somme dovute e dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle predette somme a carico del contribuente e dello stesso garante. 4. Qualora una delle parti abbia proposto la conciliazione e la stessa non abbia luogo nel corso della prima udienza, la commissione può assegnare un termine non superiore a sessanta giorni, per la formazione di una proposta ai sensi del comma 5. 5. L'ufficio può, sino alla data di trattazione in camera di consiglio, ovvero fino alla discussione in pubblica udienza, depositare una proposta di conciliazione alla quale l'altra parte abbia previamente aderito¹²⁸. Se l'istanza è presentata prima della fissazione della data di trattazione, il Presidente della Commissione, se ravvisa la sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità, dichiara con decreto l'estinzione del giudizio. La proposta di conciliazione ed il decreto tengono luogo del processo verbale di cui al comma 3. Il decreto è comunicato alle parti ed il versamento dell'intero importo o della prima rata deve essere effettuato entro venti giorni dalla data della comunicazione. Nell'ipotesi in cui la conciliazione non sia ritenuta ammissibile il presidente della commissione fissa la trattazione della contro versia. Il provvedimento del presidente è depositato in segreteria entro dieci giorni dalla data di presentazione della proposta. 6. In caso di avvenuta conciliazione

¹²⁸ Contra Allegretti, La tutela del contribuente nel nuovo processo tributario, in Il Fisco, 1993, pag. 3102.

le sanzioni amministrative si applicano nella misura di un terzo delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima¹²⁹. In ogni caso la misura delle sanzioni non può essere inferiore a un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo». La natura giuridica dell'istituto L'adesione, la conciliazione e gli altri istituti cosiddetti deflattivi del contenzioso non sono dunque caratterizzati. A norma dell'art. 13 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, inoltre, il fatto che « prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi (contemplati nel decreto) sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento» costituisce circostanza attenuante; il che consente che le pene previste per i delitti in questione possano essere diminuite fino alla metà e che non si applichino le pene accessorie di cui all'art. 12 dello stesso decreto. Possono formare oggetto di conciliazione tutte le controversie, purché l'accordo venga raggiunto entro il primo grado del giudizio e più precisamente entro la prima udienza di trattazione¹³⁰.

Gli istituti dell'accertamento con adesione e della conciliazione, non consentono in realtà un'attività discrezionale dei funzionari dell'Agenzia, rappresentando comunque istituti eccezionali, a cui poter ricorrere solo quando la pretesa non sia obiettivamente certa e sussista comunque il fondato timore che l'eventuale contenzioso potrebbe vedere la soccombenza dell'Amministrazione. In sostanza, l'azione amministrativa dei funzionari dell'Agenzia è in questi casi caratterizzata da discrezionalità tecnica «pura», laddove dunque la fase discrezionale si esaurisce nel momento del giudizio, mentre la scelta della misura migliore per l'interesse pubblico è posta in essere

¹²⁹ Calamandrei P., Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari, cit. pag. 86.

¹³⁰ Finocchiaro A., Finocchiaro M., Commentario al nuovo contenzioso tributario, cit., pag. 668.

direttamente dalla legge¹³¹. Discrezionalità tecnica, quindi, che si accompagna ad attività vincolata. Si supera in sostanza la concezione classica della discrezionalità tecnica, che veniva assimilata alla discrezionalità amministrativa, implicando anch'essa una valutazione tra diverse soluzioni possibili, anche se tale valutazione è anticipata rispetto alla fase dell'esame del fatto, ed essendo quindi insindacabile oltre i limiti dell'eccesso di potere (c.d. sindacato estrinseco). Tale superamento si era del resto già avuto con la sent. del Cons. di Stato n. 601/1999, che aveva sottolineato la differenza tra opportunità (scelta tra più opzioni per la cura dell'interesse pubblico) e opinabilità (soggettività di un giudizio tecnico sul fatto). Pertanto, in caso di discrezionalità tecnica, vi è una possibilità di verifica diretta da parte del giudice in ordine alla attendibilità delle operazioni tecniche (c.d. sindacato intrinseco).

Siamo dunque ai limiti tra discrezionalità tecnica e accertamento tecnico, il cui risultato è predeterminato dalla legge e quindi obbligato. Anche la conciliazione, quindi, si risolve in un reciproco riconoscimento di fatti e pretese e, lungi dal consentire la disposizione del credito tributario, agisce solo come strumento di ricognizione «esatta » della «giusta » pretesa tributaria. L'efficacia della conciliazione peraltro dipende anche da un terzo soggetto: il giudice. Tale elemento conferma ancora una volta e ancora di più la natura indisponibile dell'obbligazione¹³². Al giudice è infatti rimesso un sindacato di controllo proprio in ordine alla natura non dispositiva della conciliazione, essendo egli tenuto a verificare che l'accordo tra le parti non celi una sostanziale disposizione del credito tributario e dovendo, in caso contrario, negare la pronuncia di «estinzione » del giudizio per cessata materia del contendere. La conclusione dell'accordo conciliativo In caso di esito positivo dell'accordo conciliativo, viene redatto apposito processo verbale, in cui sono

¹³¹ Bartolini F, Repregosi M.L., Il codice del nuovo contenzioso tributario, cit. pag. 226.

¹³² Andrioli V., Commento al codice di procedura civile, Napoli, 1957, pag. 178.

analiticamente indicate le somme dovute, a titolo di imposta, sanzioni e interessi, e dichiarata, con sentenza, l'estinzione della controversia. La conciliazione stragiudiziale, c.d. «fuori udienza», di cui al comma 5 dell'art. 48, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, si attua attraverso il deposito presso la segreteria del collegio, dopo la data di fissazione dell'udienza di trattazione e comunque prima che questa sia stata celebrata in camera di consiglio o in pubblica udienza, di una proposta scritta dell'Ufficio, alla quale abbia aderito la controparte.

Qualora la proposta sia stata depositata prima della fissazione dell'udienza e sussistano i relativi presupposti di ammissibilità, il Presidente della Commissione dichiara l'estinzione del giudizio con decreto, il quale, unitamente alla proposta, sostituisce il processo verbale di cui al precedente comma 3. Dalla comunicazione del decreto alle parti decorre il termine dei venti giorni per provvedere al pagamento in unica soluzione, ovvero al versamento della prima rata. Le somme oggetto di accordo possono infatti essere versate, oltre che in un'unica soluzione, anche in forma rateale, in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo ovvero, qualora le somme da versare risultino superiori a euro 51.645,69, in un massimo di dodici rate trimestrali¹³³. In entrambe le ipotesi, la rateazione è comunque subordinata alla prestazione di idonea garanzia mediante polizza fideiussoria o fideiussione bancaria. Dalle somme dovute a titolo di conciliazione può essere comunque detratto ciò che il contribuente ha versato a titolo di iscrizione provvisoria in pendenza di ricorso. Il versamento dell'intera somma o della prima rata, come detto, deve essere effettuato entro venti giorni dalla data di redazione del processo verbale di conciliazione, oppure, nell'ipotesi di conciliazione fuori udienza di cui al comma 5 del citato articolo 48, da quella della comunicazione del decreto presidenziale di estinzione. Si ribadisce altresì che il mancato pagamento anche di una sola rata successiva alla prima, pur non incidendo sul perfezionamento della definizione,

¹³³ V. Merlin, in Tarzia, *Il nuovo processo cautelare*, Padova, 1993, pag. 353

fa venir meno il beneficio della dilazione del pagamento, legittimando l'Ufficio a escutere la garanzia per l'intero debito residuo¹³⁴. L'invito a versare l'intero importo ancora dovuto deve contenere tutti i presupposti di fatto e di diritto della pretesa e deve indicare: gli importi da versare e le modalità di versamento; gli estremi della polizza o della fideiussione bancaria; la durata della garanzia; gli estremi dell'atto da cui deriva la pretesa dell'Amministrazione; la scadenza e l'importo delle rate che non sono state versate. Per le modalità di versamento delle rate si applica l'articolo 5 del d.P.R. 28 settembre 1994, n. 592. Laddove invece, la parte ometta di effettuare il versamento unico ovvero, in caso di pagamento rateale, di presentare la polizza fideiussoria, l'Ufficio finanziario proporrà dunque istanza alla Commissione tributaria di prosecuzione della vertenza per mancato perfezionamento dell'efficacia della conciliazione, provvedendo, in caso di definizione stragiudiziale della controversia, a esperire reclamo al collegio avverso il decreto di estinzione (o appello, in caso di pronuncia con sentenza). Secondo parte della dottrina, invece, l'accordo conciliativo avrebbe efficacia estintiva tout court e pertanto il venir meno del pagamento conferirebbe all'Ufficio la potestà di iscrivere a ruolo le somme originariamente accertate¹³⁵. Se vi è stata infine solo conciliazione parziale, il processo continua invece per quel che riguarda la parte non conciliata.

È importante poi parlare di ristrutturazione dei debiti e transazione fiscale. La disciplina delle procedure concorsuali applicabili alle imprese in crisi, già contenuta nel r.d. 16 marzo 1942, n. 267, è stata più volte modificata grazie a vari provvedimenti legislativi che si sono succeduti nel tempo. In particolare, il d.l. 14 marzo 2005, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla l. 14 maggio 2005, n. 80, ha apportato alcune modifiche in materia di revocatoria

¹³⁴ Proto Pisani, *La nuova disciplina del processo civile*, Napoli, 1991, pag. 357.

¹³⁵ Tosi, in *L'azione cautelare dopo la riforma del processo tributario*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 1993, 10, pag. 795.

fallimentare e di concordato preventivo, introducendo, nella legge fallimentare (d'ora in avanti L.F.), l'art. 182 -bis , in tema di accordi di ristrutturazione dei debiti. Per ultimo è stato emanato il d.lgs. 12 settembre 2007, n. 169, in vigore dal 1° gennaio 2008. Tra i principali obiettivi perseguiti dal legislatore vi è dunque quello di consentire e agevolare una composizione concordata della crisi, per mezzo di accordi negoziali. In tale contesto, l'istituto della transazione fiscale costituisce una particolare procedura «transattivi» tra il Fisco e il contribuente, esperibile in sede di concordato preventivo.

Gli accordi di ristrutturazione dei debiti stipulato con i creditori rappresentanti almeno il sessanta per cento dei crediti, unitamente ad una relazione redatta da un professionista in possesso dei requisiti di cui all'art. 67, terzo comma, lettera d) sull'attuabilità dell'accordo stesso, con particolare riferimento alla sua idoneità ad assicurare il regolare pagamento dei creditori estranei¹³⁶. Si tratta dunque di una procedura semplificata, a carattere stragiudiziale, sfociante in un accordo, stipulato dal debitore con i creditori rappresentanti almeno il sessanta per cento dei crediti, la cui efficacia è garantita dal provvedimento di omologazione del Tribunale. Più specificamente, gli accordi di ristrutturazione sono caratterizzati da due fasi: 1) la prima, a carattere stragiudiziale, nella quale il debitore e i creditori pervengono a un accordo sul risanamento dell'impresa mediante un regolamento consensuale della situazione debitoria; 2) la seconda, a carattere giudiziale, nella quale l'accordo raggiunto, pubblicato nel registro delle imprese al fine di consentire la formulazione di eventuali opposizioni, è soggetto alla procedura di omologazione¹³⁷. La percentuale minima del sessanta per cento dei crediti, che rappresenta una condizione necessaria per la stipula dell'accordo di ristrutturazione dei debiti, va calcolata sull'intera esposizione

¹³⁶ Glendi C., La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato, cit., pag. 121.

¹³⁷ Muleo S., La tutela cautelare, in Tesauro F. (a cura di), Giurisprudenza sistematica di diritto tributario, Utet giuridica, Torino, 1998, pag. 874.

debitoria dell'imprenditore, compresi quindi i crediti garantiti da diritto di prelazione, e si riferisce non al numero dei creditori, ma alla complessiva entità dei crediti. Il terzo comma del nuovo art. 182 -bis L.F. stabilisce inoltre, nelle more del procedimento di omologazione e comunque per sessanta giorni dalla pubblicazione dell'accordo, la sospensione automatica degli atti esecutivi e delle azioni cautelari sul patrimonio del debitore.

Quanto agli effetti fiscali degli accordi di ristrutturazione, la circ. 13 marzo 2009, n. 8/E dell'Agenzia delle Entrate, al par. 4.2, aveva precisato che l'accordo di ristrutturazione dei debiti, di cui all'art. 182bis del r.d. n. 267/1942, non comportava per il debitore l'assoggettamento ad una procedura concorsuale, requisito richiesto dall'art. 101, comma 5, secondo periodo, del Tuir, per la deducibilità immediata della perdita su crediti. Più precisamente, secondo l'Amministrazione finanziaria, l'art. 182bis della legge fallimentare (r.d. 16 marzo 1942, n. 267) era finalizzato a valorizzare il ruolo dell'autonomia privata nella gestione della crisi dell'impresa, mediante ricorso a una procedura semplificata avente carattere stragiudiziale che culmina con un accordo il quale diviene efficace a seguito del provvedimento di omologazione da parte del Tribunale¹³⁸. Pertanto non sarebbe stato possibile dedurre immediatamente le perdite sui crediti come previsto dall'art. 101, comma 5, del Tuir, che prende in considerazione, in particolare, le procedure concorsuali ordinarie, vale a dire il fallimento, la liquidazione coatta amministrativa, il concordato preventivo e la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi. Ne conseguiva che in questi casi la perdita su crediti era deducibile solo se risultava da elementi certi e precisi. D'altro canto, secondo quanto stabilito dall'art. 88, comma 4, del Tuir, la riduzione dei debiti dell'impresa in sede di concordato preventivo o di concordato

¹³⁸ Glendi C., La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato (Articolo 47 del d.lgs. n. 546 del 1992 e norme complementari), cit. pag. 115.

fallimentare, per effetto della cosiddetta falciata concordataria, non si considera sopravvenienza attiva tassabile. Gli accordi di ristrutturazione dei debiti, secondo la stessa ratio, rimanevano allora esclusi anche dal suddetto ambito normativo e, quindi, non potevano beneficiare dell'esenzione da tassazione delle sopravvenienze attive originate dalla riduzione dei debiti¹³⁹. Nel caso di accordi di ristrutturazione, pertanto, la sopravvenienza attiva derivante dalla riduzione dei debiti dell'impresa concorrevano a formare il reddito nell'esercizio di competenza ai fini Irpef/Ires. I commi 4 e 5 dell'art. 33 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83 hanno però poi risolto (in senso contrario alla originaria interpretazione dell'Agenzia) ogni dubbio sul trattamento fiscale sia nel bilancio del debitore, sia nel bilancio del creditore. Tra le procedure concorsuali previste dall'art. 101, comma 5, del Tuir, rientrano dunque ora: 1) la sentenza dichiarativa del fallimento; 2) il provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa; 3) il decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo; 4) il decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria 5) delle grandi imprese in crisi; 6) e il decreto di omologazione dell'accordo di ristrutturazione dei debiti. Dato dunque che l'accordo di ristrutturazione dei debiti rientra tra le procedure concorsuali previste dall'art. 101, comma 5, del Tuir, ne segue che nel bilancio del debitore la sopravvenienza attiva derivante dalla riduzione dei debiti non concorre a formare il reddito imponibile, essendo inclusa nell'esenzione prevista dall'art. 88, comma 4, del Tuir. Dall'altra parte, nei bilanci dei creditori, la perdita su crediti è deducibile secondo la regola delle procedure concorsuali. L'accordo di ristrutturazione dei debiti è stato quindi espressamente incluso nelle procedure concorsuali dal comma 5 dell'art. 33 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83.

¹³⁹ Colli Vignarelli A., Considerazioni in tema di tutela cautelare nel processo tributario, in *Rassegna tributaria*, 1996, I, pag. 588.

L'istituto della transazione fiscale è disciplinato invece dall'art. 182 -ter L.F., come modificato dall'art. 16, comma 5, del d.lgs. n. 169 del 2007. La transazione fiscale rappresenta una particolare procedura «transattiva» tra Fisco e contribuente, collocata nell'ambito del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione, avente a oggetto la possibilità di pagamento in misura ridotta e/o dilazionata del credito tributario privilegiato, oltre che di quello chirografario¹⁴⁰. L'istituto della transazione, tipico del diritto civile (art. 1965 c.c.), rappresenta del resto un'assoluta novità nell'ordinamento tributario, dove è tradizionalmente vigente il principio di indisponibilità del credito tributario (con i limiti già evidenziati in tema di accertamento con adesione e conciliazione). La ratio che giustifica il ricorso allo strumento transattivo, a differenza degli altri istituti deflativi già evidenziati negli altri capitoli, si lega essenzialmente in questi casi all'esigenza di raggiungere una composizione concordata della crisi, evitando così, per quanto possibile, il dissesto irreversibile dell'imprenditore commerciale, e così anche la perdita definitiva delle possibilità di riscossione del credito¹⁴¹. In tale ottica, mentre l'art. 3, comma 3, del d.l. n. 138 del 2002 attribuiva l'iniziativa della transazione all'Agenzia delle entrate, l'art. 182ter L.F. stabilisce invece, ai commi primo e sesto, che la proposta di transazione fiscale può essere presentata dal debitore. Ne consegue quindi che, attualmente, la proposta di transazione non può essere presentata dagli Uffici finanziari, ma esclusivamente dal debitore. L'art. 182 -ter , primo comma, L.F., stabilisce quindi che il debitore può proporre il pagamento, anche parziale, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori, ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea. Ne consegue che restano esclusi dall'ambito applicativo della disposizione in commento i tributi locali, ad esempio, Ici, Tarsu, Tosap, imposta sulle pubblicità e diritto sulle

¹⁴⁰ Tosi L., L'azione cautelare dopo la riforma del processo tributario, cit., pag. 795.

¹⁴¹ Patrone G., Scuffi M., in *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1997, pag. 206.

pubbliche affissioni. Con riferimento all'IRAP, invece, tale imposta deve essere ricompresa nell'ambito applicativo della transazione fiscale, in quanto, pur dando luogo a un gettito non erariale, essa è comunque amministrata dall'Agenzia delle entrate. Infine, l'art. 182ter esclude espressamente dalla transazione fiscale i «tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea». Per quanto concerne l'Iva, si osserva infine che «in applicazione della decisione 2000/597/CE, Euratom del Consiglio, del 29 settembre 2000, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee, il bilancio delle Comunità europee, salvo altre entrate, è integralmente finanziato da risorse proprie delle Comunità. Dette risorse comprendono, tra l'altro, quelle provenienti dall'Iva, ottenute applicando un'aliquota comune ad una base imponibile determinata in modo uniforme e secondo regole comunitarie. L'Iva è dunque esclusa dalle transazioni fiscali e il relativo debito dovrà essere comunque interamente assolto dal contribuente. È comunque escussa solo l'imposta; gli accessori relativi all'Iva, vale a dire gli interessi e le sanzioni possono pertanto formare oggetto di transazione fiscale. Su tali questioni è comunque poi ancora intervenuto il legislatore, che con l'art. 32, comma 5, del d.l. 29 novembre 2008, n. 185 ha nuovamente modificato l'art. 182ter in più parti, stabilendo, tra l'altro, espressamente, che la proposta di transazione fiscale può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento Iva.

L'art. 32, comma 5, lett. a) del decreto citato ha infatti modificato il primo comma del citato art. 182ter L.F., il quale quindi attualmente dispone che, «con riguardo all'imposta sul valore aggiunto, la proposta di transazione fiscale, può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento». Per effetto di tale modifica legislativa il debitore può dunque prevedere il pagamento dilazionato dell'Iva anche nell'ambito di una procedura di concordato preventivo in corso alla data del 29 novembre 2008 (data di entrata in vigore del d.l. n. 185/2008). A tal fine occorre tuttavia la presentazione, da parte del

debitore, di una nuova proposta di transazione fiscale, anche mediante integrazione della domanda precedentemente presentata¹⁴². In proposito si osserva che il secondo comma dell'art. 175 L.F., inserito dall'art. 15 del d.lgs. n. 169 del 2007, stabilisce che «la proposta di concordato non può più essere modificata dopo l'inizio delle operazioni di voto». Ciò comporta quindi che la modifica normativa in commento non può trovare applicazione oltre il termine individuato dal citato art. 175 L.F. La possibilità per il debitore di proporre un pagamento dilazionato dell'Iva trova applicazione anche nell'ambito delle trattative per accordo di ristrutturazione debiti, di cui all'art. 182bis, in corso alla data del 29 novembre 2008. Con la circ. min. 10 aprile 2009, n. 14, l'Agenzia ha peraltro confermato l'impossibilità di proporre la riduzione dell'Iva, ammettendo però che le imprese in crisi possano presentare comunque una domanda di transazione fiscale per l'Iva, anche se limitata alla mera possibilità di ottenerne una dilazione di pagamento¹⁴³. La medesima circolare ha inoltre confermato anche l'estensione della procedura ai crediti contributivi amministrati dagli enti previdenziali e assistenziali, sebbene precisi che, in riferimento all'applicazione dell'istituto a tali contributi, è necessario differenziare le due procedure. Si tratta, infatti, di due tipologie di crediti che hanno una diversa regolamentazione giuridica - ente creditore, causa del credito, interesse tutelato, giurisdizione competente, eccetera - e quindi, posizione giuridica e interessi economici non omogenei.

Le modalità di applicazione della transazione fiscale in ambito contributivo è poi precisato dal d.m. 4 agosto 2009, in forza del quale la proposta deve prevedere il pagamento integrale per quanto riguarda i crediti privilegiati di cui al n. 1) del primo comma dell'art. 2778 c.c. (cioè i crediti per contributi ad istituti, enti o fondi speciali,

¹⁴² Falcone G., Le sospensive possibili nel nuovo processo tributario, in *Il Fisco*, 1996, 25, pag. 7057.

¹⁴³ Vignarelli A., Considerazioni in tema di tutela cautelare nel processo tributario, in *Rassegna tributaria*, 1996, I, pag. 588.

compresi quelli sostitutivi o integrativi, che gestiscono forme di assicurazione obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia ed i superstiti) e per i crediti per premi. Per i crediti privilegiati di cui al n. 8) del primo comma dell'art. 2778 c.c. cioè i crediti per contributi dovuti ad istituti ed enti per forme di tutela previdenziale e assistenziale diverse da quelle obbligatorie, nonché gli accessori, limitatamente al cinquanta per cento del loro ammontare, relativi a questi ultimi crediti ed a quelli di cui al precedente n. 1) la proposta del contribuente deve essere invece non inferiore al quaranta per cento; per i crediti di natura chirografaria, infine, non può essere inferiore al trenta per cento. Diversamente da quanto accade con riferimento ai tributi, dunque, in ambito contributivo sono stati fissati dei livelli massimi per gli abbattimenti concedibili in sede di transazione ex art. 182ter . Quanto alla dilazione di pagamento essa non può essere superiore a sessanta rate mensili con applicazione degli interessi al tasso legale. Giova infine evidenziare che il richiamo indistinto a tutti i " contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie ", deve far ritenere potenzialmente transigibili anche le somme dovute agli Enti di previdenza diversi dall'INPS, quali, ad esempio, l'ENPALS, l'ENASARCO e l'IPSEMA.

Circa la valutazione della proposta di transazione Gli Uffici, sulla base della documentazione prodotta dal debitore, nonché di ogni altra informazione in loro possesso, dovranno in via preliminare effettuare un riscontro in ordine all'effettiva sussistenza dei requisiti formali e procedurali previsti dall'art. 182 ter L.F. Per quanto concerne, invece, il merito della proposta di transazione del debito fiscale, gli Uffici dovranno: valutare l'eventuale effettiva possibilità di una migliore soddisfazione del credito erariale in sede di accordo transattivi; confrontarla con l'ipotesi di avvio di una procedura concorsuale di fallimento; tenere in considerazione sia i principi di economicità ed efficienza dell'azione amministrativa sia la tutela degli

interessi erariali¹⁴⁴. Al riguardo, tuttavia, è necessario altresì considerare gli obiettivi sottesi alla riforma organica delle procedure concorsuali e, di conseguenza, all'istituto della transazione fiscale. Il legislatore ha infatti inteso evitare, per quanto possibile, il dissesto irreversibile dell'imprenditore commerciale¹⁴⁵. Pertanto, in considerazione delle finalità dell'istituto in esame, è comunque opportuno che gli Uffici, in sede di valutazione dell'accordo, tengano conto anche degli altri interessi coinvolti nella gestione della crisi, quali, ad esempio, la difesa dell'occupazione, la continuità dell'attività produttiva, la complessiva esposizione debitoria dell'impresa, oltre alla sua generale situazione finanziaria e patrimoniale. Per quanto concerne i tributi non iscritti a ruolo, ovvero iscritti in ruoli non ancora consegnati all'agente della riscossione alla data di presentazione della domanda di transazione, il terzo comma dell'art. 182 -ter stabilisce dunque che l'adesione o il diniego è approvato con atto del Direttore dell'Ufficio, su conforme parere della competente Direzione regionale. In ipotesi di tributi iscritti a ruolo e già consegnati all'agente della riscossione, l'adesione o il diniego alla proposta transattiva sono invece espressi dall'agente della riscossione mediante voto in sede di adunanza dei creditori, su indicazione del Direttore dell'Ufficio, previo conforme parere della competente Direzione regionale. In caso di diniego alla proposta transattiva, l'Ufficio dovrà formulare, sulla base degli elementi in suo possesso e della documentazione comunque acquisita alla procedura, le opportune contestazioni alla soluzione concordataria. Le eccezioni dovranno essere formulate già in sede di adunanza, senza attendere la fase dell'opposizione per rappresentare all'organo giudiziario le ragioni alla base del diniego¹⁴⁶.

¹⁴⁴ Luiso, La riforma dei procedimenti cautelari nei provvedimenti urgenti per il processo civile, in Doc. giust., 1990, fasc. 7-8, pag. 51.

¹⁴⁵ Bartolini F, Repregosi M.L., I codice del nuovo contenzioso tributario, cit. pag. 222.

¹⁴⁶ Glendi C., La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato, cit. pag. 106.

Dal momento che la proposta di transazione deve essere presentata unitamente alla domanda di concordato, l'avvio della transazione fiscale coincide con l'inizio della procedura di concordato preventivo. La proposta di transazione fiscale deve essere sottoscritta dal debitore e depositata al Tribunale del luogo in cui l'impresa ha la propria sede principale, unitamente al ricorso di cui all'art. 161 L.F. Inoltre, in base all'art. 182ter L.F., copia della domanda e della relativa documentazione deve essere depositata presso il Tribunale e contestualmente presentata al Concessionario della riscossione e al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate. Al fine di consentire il consolidamento del debito fiscale, alla domanda devono essere accluse sia le copie delle dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici, sia le dichiarazioni relative al periodo di imposta compreso tra inizio anno e la data di presentazione della domanda stessa¹⁴⁷. La proposta può anche non riguardare la totalità dei debiti fiscali potenzialmente transabili. Una volta presentata la domanda, entro i trenta giorni successivi, il Concessionario deve trasmettere al debitore una «certificazione attestante l'entità del debito iscritto a ruolo scaduto o sospeso». In questo stesso termine l'Ufficio deve liquidare i tributi risultanti dalle dichiarazioni e notificare eventuali avvisi di irregolarità.

L'Ufficio provvede anche a emettere una «certificazione attestante l'entità del debito derivante da atti di accertamento ancorché non definitivi, per la parte non iscritta a ruolo, nonché da ruoli vistati, ma non ancora consegnati al concessionario». In sostanza, il Concessionario e l'Ufficio «fotografano» la situazione debitoria del contribuente per quanto attiene ai debiti oggetto della domanda, e determinano la base di partenza per l'eventuale transazione¹⁴⁸. Per quanto riguarda la misura in cui i crediti oggetto di transazione possono essere soddisfatti la norma non pone vincoli relativamente ai

¹⁴⁷ Glendi C., Riscossione frazionata delle sanzioni tributaria, in *Corriere tributario*, 1999, pag. 1942 ss.

¹⁴⁸ Montesano P., op. ult. cit., pag. 119.

crediti chirografari, bensì prevede solo la condizione che il trattamento non sia differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari. Rispetto invece ai creditori privilegiati l'unico vincolo posto dal legislatore è che la « percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica ed in teressi economici omogenei a quelli delle agenzie fiscali » (art. 182 -ter). La procedura di adesione prevede dunque: il rilascio da parte dell'Ufficio - entro il termine di trenta giorni - degli avvisi di irregolarità e della certificazione; la trasmissione di tali documenti al Commissario giudiziale, successiva al decreto di ammissione al concordato preventivo (art. 163 L.F.); la convocazione dei creditori (art. 171 L.F.) e la elaborazione della relazione (art. 172 L.F.) nella quale vengono descritte le cause del dissesto, la condotta del debitore, le proposte di concordato e le garanzie offerte ai creditori¹⁴⁹. Entrambe le procedure sono espletate dal Commissario giudiziale; la partecipazione al voto, in sede di adunanza dei creditori, del Direttore dell'Ufficio e del Concessionario, previa acquisizione del parere della Direzione regionale. La chiusura della procedura di concordato avviene tramite decreto di omologazione e determina la cessazione della materia del contendere nelle liti aventi ad oggetto i tributi per i quali si è perfezionata la transazione. In caso di accordo, l'Amministrazione finanziaria si pronuncerà a favore della chiusura della procedura. A tal proposito, l'art. 182ter regola due distinte situazioni: in caso di tributi non iscritti a ruolo alla data di presentazione della domanda, o non ancora consegnati al Concessionario del Servizio nazionale della riscossione, l'adesione alla proposta di concordato si perfeziona con atto del Direttore dell'Ufficio, su parere conforme della competente Direzione regionale, espresso mediante voto favorevole in sede di adunanza dei

¹⁴⁹ Colli Vignarelli A., La sospensione delle sentenze della Commissione tributarie provinciali, in Bollettino tributario, 1999, pag. 1500 ss.

creditori; in caso di tributi iscritti a ruolo alla data di presentazione della domanda e già consegnati al Concessionario, quest'ultimo esprimerà il voto in sede di adunanza dei creditori, su indicazione del Direttore dell'Ufficio e previo conforme parere della competente Direzione regionale. È evidente come l'intervento del Concessionario risulti totalmente vincolato¹⁵⁰.

Ci sono poi l'interpello, che si realizza con un'istanza ai sensi dell'art. 11, l. 212/2000, con esso si consente al contribuente di rivolgersi all'amministrazione finanziaria per conoscere il parere di quest'ultima riguardo al suo caso concreto e personale – ovvero all'interpretazione delle norme che interessano il suo caso concreto e personale – sul quale sussistono obiettive condizioni di incertezza. Già dalla lettura della norma che lo disciplina, emergono due dei requisiti necessari per l'ammissibilità dell'istanza: la riferibilità dell'interpello a casi concreti e personali e le obiettive condizioni di incertezza che riguardano la norma da applicare¹⁵¹. Per quel che concerne il primo requisito, l'interpello deve riferirsi ad atti, operazioni o iniziative riconducibili direttamente alla sfera di interessi del soggetto istante. Anche per questo motivo, l'istanza di interpello viene generalmente presentata dal contribuente o comunque da un suo procuratore generale o speciale; può tuttavia essere presentata anche da soggetti portatori di interessi collettivi quali, ad esempio, le associazioni sindacali, di categoria e gli ordini professionali, ma sempre con riferimento all'interpretazione delle norme che interessano la loro posizione fiscale e non invece quella dei singoli associati. Quando invece, le associazioni di categoria o gli enti di rappresentanza di interessi diffusi si rivolgono all'Amministrazione per conoscere l'interpretazione di norme relative agli adempimenti propri degli associati o rappresentati, le loro richieste vengono soddisfatte

¹⁵⁰ Beccalli La sospensione cautelare nel rito tributario tra prassi e giurisprudenza costituzionale, in *Il fisco*, 2001, 36, pag. 11795.

¹⁵¹ Colli Vignarelli A., Considerazioni in tema di tutela cautelare nel processo tributario, cit., pag. 576.

nell'ambito della più generale attività di consulenza giuridica che si esplica secondo le modalità stabilite dalla circ. n. 99/2000 e che non è riconducibile, negli effetti, all'interpello¹⁵². Il requisito della concretezza ha una forte rilevanza e, nella pratica, è strettamente correlato alla documentabilità dell'istanza, requisito, questo, espressamente richiesto dal regolamento attuativo (d.m. n. 209/2001). Per quel che concerne le obiettive condizioni di incertezza sull'interpretazione/applicazione della norma, va precisato che non sussiste detto requisito quando sulla questione oggetto di interpello v'è un contrasto tra giurisprudenza e prassi, poiché quest'ultima è la prova di un esplicito pronunciamento dell'Agenzia già esistente¹⁵³. Di fronte ad un'istanza inammissibile per mancanza del requisito dell'incertezza, l'Amministrazione è comunque tenuta a rispondere al contribuente segnalando la prassi di riferimento per risolvere il quesito proposto; è tuttavia evidente che in questo caso non si producono gli effetti tipici dell'interpello¹⁵⁴. V'è, infine, un terzo requisito di ammissibilità dell'interpello, previsto non dall'art. 11 dello Statuto ma dal regolamento attuativo: si tratta della cd. preventività, condizione che accomuna, come già visto nel precedente paragrafo, tutti i tipi di interpello. In pratica l'istanza deve essere presentata prima di porre in essere il comportamento rilevante a fini tributari (ad esempio prima di presentare la dichiarazione dei redditi; di assolvere l'imposta di registro connessa alla registrazione di un atto o di emettere la fattura Iva).

La presentazione dell'istanza di interpello non ha tuttavia alcun effetto sulle scadenze previste dalle norme tributarie, né sulla decorrenza dei termini di decadenza; non comporta nemmeno interruzione o sospensione dei termini di impugnazione, decadenza o

¹⁵² Cantillo M., Un nodo da sciogliere: il potere di sospensione cautelare dell'efficacia delle sentenze dei giudici tributari, in *Rassegna tributaria*, 1998, 3, pag. 828.

¹⁵³ Menchini, I procedimenti cautelare e conciliativo, in Baglione, Menchini, Miccinesi, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1997, pag. 397-398.

¹⁵⁴ Caputo, nel Commento all'ordinanza della Corte Costituzionale n. 325/2001, in *Fisconline*.

prescrizione¹⁵⁵. L'istanza si presenta alla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate competente in ragione del domicilio fiscale.

Il termine L'Agenzia, come già detto, in caso di interpello «ordinario», ha 120 giorni di tempo per fornire una risposta all'istanza del contribuente.

3.3 *La posizione della giurisprudenza*

La tutela cautelare nel processo tributario è una conquista recente essendo stata prevista dal legislatore con il d.lgs n. 546/92 (in ossequio alla legge delega 413/91) ma limitatamente alla sospensione degli effetti esecutivi dell'atto impugnato e sino alla pubblicazione della decisione di I grado essendo tale potere riservato solo alla Commissione tributaria provinciale ed esaurendosi con la emanazione della sentenza.

In vigenza del dPR 636/72 nessun potere cautelare specifico era riconosciuto in capo alle Commissioni tributarie e nonostante taluna giurisprudenza pretorile facesse ricorso alla tutela inibitoria atipica dell'art.700 cpc (quale norma di chiusura dell'intero sistema processuale) operava al tempo lo sbarramento della Corte costituzionale (63/82) la quale stabilito che la potestà cautelare non costituiva componente essenziale della tutela giurisdizionale precisava che il divieto di sospensione *ope iudicis* trovava già riferimento nella riscossione graduale *ex lege* in pendenza del processo.

Introdotta la tutela cautelare anche nel contenzioso tributario l'evoluzione della giurisprudenza costituzionale veniva a svilupparsi sull'oggetto del potere sospensivo e la sua latitudine.

Va premesso che i tentativi di estendere la sospensione dall'atto alla sentenza avevano sempre avuto scarso successo a fronte degli *arrets* della Corte costituzionale (*ex multis* 119/07 quale *continuum* rispetto alla fondamentale 165/2000) puntualizzanti

¹⁵⁵ Vullo E., Sull'inibitoria ex art. 373 C.P.C. e sull'irreparabilità del danno nel processo tributario cautelare, op. ult. cit., pag. 1047.

che oggetto dell'inibitoria era l'efficacia del provvedimento impositivo impugnato e non l'efficacia della sentenza che aveva rigettato il ricorso del contribuente.

La Corte in plurime occasioni chiamata ad occuparsi dell'applicazione degli artt. 283 cpc e 373 cpc al giudizio tributario (217/2000, 325/2001, 310/2002) giustificava il diniego sul rilievo che non esisteva un principio costituzionale di necessaria uniformità tra i vari modelli processuali ne tale disparità di trattamento contrastava con il criterio di ragionevolezza che doveva ispirare le scelte legislative.

Inoltre l'art. 49 del d.lgs n. 546/92 prima della riformulazione di cui al d.lgs n. 156/2015 escludeva espressamente l'applicazione dell'art. 337 cpc e dunque anche la parte della norma che faceva salve le disposizioni sulla sospensione della sentenza di I grado (art. 283 cpc), di II grado (art. 373 cpc), nella revocazione e nell'opposizione di terzo (artt. 401 e 407 cpc).

Anche la Corte di cassazione (Cass. 21121/2010) si poneva sulla stessa lunghezza d'onda ribadendo che nel processo tributario la garanzia costituzionale della tutela cautelare deve ritenersi doverosa sino a che non intervenga una pronuncia nel merito: di accoglimento (rendendo così superflue ulteriori cautele) ovvero di rigetto (venendo in tal modo negata la sussistenza del diritto stesso e dunque il presupposto dell'inibitoria).

La tutela cautelare restava pertanto esclusa dalle fasi di gravame a meno che non entrassero in gioco sanzioni amministrative a fronte delle quali l'art. 19 del d.lgs n. 472/97 – quale *ius singulare* – autorizzava la Commissione tributaria regionale a sospenderne l'esecuzione a sensi dell'art. 19 del d.lgs n. 472/97.

Questi orientamenti sono stati rivisitati da recenti interventi della Corte costituzionale (217/2010 e *ex multis* 109/2012) che hanno preso in esame l'applicabilità al rito tributario dell'art. 373 cpc (*sospensione da parte del giudice di appello della sentenza impugnata in Cassazione quando dalla esecuzione possa derivare grave ed*

irreparabile danno) fornendo una diversa lettura del contesto normativo criticato dalle Commissioni remittenti.

L'art.337 cpc – secondo il giudice delle leggi – sarebbe infatti costituito da una *regola* (l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione) e da una *eccezione* alla stessa regola (salve le disposizioni degli artt. 283, 373, 401 e 407 cc) per cui la inapplicabilità di tale norma dichiarata come si è visto in allora dall'art. 49 del d.lgs n. 546/92 sarebbe valsa secondo una *interpretazione costituzionalmente orientata* per la "regola" ma non per la "eccezione", consentendo la sospendibilità *ope iudicis* della sentenza di II grado al ricorrere delle condizioni previste.

Anche la Corte di cassazione (2845/2012), prendendo atto di codesti principi, veniva ad operare un *revirement* sul proprio precedente indirizzo di chiusura alla sospensione della sentenza tributaria e questa rimediazione interpretativa non poteva che legittimare anche la sospensione della sentenza di I grado (al ricorrere del presupposto dei *gravi e fondati motivi* previsti dall'art. 283 cpc).

In attuazione del principio di delega (L. 23/2014) sulla uniformazione e generalizzazione della tutela cautelare il legislatore delegato (d.lgs n. 156/2015) in totale aderenza ai principi progressivamente elaborati dalla giurisprudenza costituzionale e di legittimità ha così esteso l'istituto della sospensione tanto agli atti quanto alle sentenze emesse in tutte le fasi del processo, attribuendo alla Commissione regionale competenza a sospendere non solo l'atto fiscale ma anche la sentenza impugnata in appello (per gravi e fondati motivi) ovvero in cassazione (per evitare un danno grave ed irreparabile) ed aggiungendo disposizioni di dettaglio (artt 52 e 62 *bis*) alla regola principe sulla sospensione enunciata dall'art. 47 del d.lgs n. 546/92.

Sui tempi del cautelare, va poi precisato che a sensi dell'art. 47 cit. la Commissione deve pronunziarsi nel termine (ordinatorio) di gg. 180 fissando, in ipotesi di accoglimento, udienza di discussione del merito nei successivi 90 gg (termine parimenti ordinatorio).

La *sospensiva cd. breve* che condiziona l'efficacia della pronunzia cautelare alla delibazione del merito entro un termine prefissato (perentorio) è attualmente prevista solo per gli atti di recupero degli aiuti di Stato dichiarati illegittimi dalla Commissione europea avendo il legislatore inteso stabilire con l'art. 47 *bis* del d.lgs n. 546/92 una sorta di "corsia preferenziale" caratterizzata tra le altre varianti "acceleratorie" dalla fissazione del termine di sessanta giorni dall'ordinanza di sospensione per definire nel merito la controversia (in mancanza di istanza di riesame e di ottenimento di conferma improrogabile per ulteriori sessanta giorni).

Ciò nondimeno è significativo segnalare come la estensione della *sospensiva breve* anche al comparto fiscale (con perdita di efficacia del provvedimento sospensivo in difetto di decisione nel merito entro 150 gg) venne avanzata e poi espunta in sede di conversione dalla L. 122/2010.

Verosimilmente grazie ad un intervento *medio tempore* della Corte costituzionale (281/2010) che dichiarava costituzionalmente illegittima la parallela norma della L. 101/2008 sulla decadenza dell'effetto sospensivo del provvedimento giudiziale emesso nel processo civile di recupero degli aiuti di Stato per il mero decorso del termine a prescindere dalla verifica di persistenza (o financo aggravamento) delle condizioni determinanti l'arresto di esecutività.

La Consulta rilevava infatti il contrasto di tale regola sia con il diritto di difesa e l'effettività della tutela giurisdizionale (art. 24 Cost.) destinata a rimanere ingiustificatamente compressa da termini troppo ristretti per il compimento dei necessari atti istruttori da parte di chi aveva promosso il giudizio; sia con il rispetto della posizione paritaria delle parti per la posizione di indebito vantaggio attribuita all'ente pubblico e con il principio della durata ragionevole del processo implicante l'osservanza di limiti temporali "certi" ma entro un arco sufficiente a garantire lo spiegamento "congruo" del contraddittorio e dell'esercizio dei diritti di difesa.

CONCLUSIONI

Questo lavoro ha condotto l'analisi dell'istituto della tutela cautelare nel processo tributario. La prima tematica affrontata è stato il riconoscimento della possibilità di ammettere la tutela cautelare nel sistema tributario avvenuto per mezzo della legge delega 413 del 1991. Nel previgente sistema tributario, la possibilità di sospendere l'atto impugnato era concessa solamente all'Intendente di Finanza.

La funzione della tutela risiede nel contemperamento degli interessi del contribuente da un lato, di salvaguardare il proprio patrimonio, e dell'Amministrazione Finanziaria dall'altro a che la propria pretesa tributaria venga assicurata. Successivamente è stata analizzata la disciplina gli atti impugnabili con particolare attenzione ai nuovi avvisi di accertamento che sono stati modificati con il d.l. n. 78 del 31 maggio 2010.

Sono poi stati esaminati tutti gli strumenti deflattivi del contenzioso, infatti posto il dovere del cittadino di contribuire al funzionamento dello Stato e considerata anche la necessità per quest'ultimo di attivare misure coattive volte a riscuotere il credito, non si può in uno stato di diritto non riconoscere e di conseguenze regolamentare gli strumenti deflattivi del contenzioso che permettono ai cittadini un "ulteriore" via di fuga per evitare il processo tributario.

BIBLIOGRAFIA

1. Accordino P., Considerazioni in tema di non impugnabilità dell'ordinanza collegiale di sospensione cautelare nel processo tributario: una scelta viziata dalla asistematicità, in *Rivista di diritto tributario*, 2008.
2. Accordino P., La tutela cautelare tra disposizioni del codice di procedura civile e norme tributarie: riflessioni a margine di alcuni recenti interventi dell'giurisprudenza, in *Rassegna tributaria*, 2009.
3. Accordino P., La Corte Costituzionale apre uno spiraglio per un révéremente sulla sospensione cautelare, in secondo grado, nel processo tributario, in *Rivista di diritto tributario*, 2011.
4. Amatucci A., Sospensione parziale e condizionale dell'atto impugnato, in *Corriere tributario*, 1998.
5. Antonuccio A., Note minime sulla chiamata in causa dell'ente impositore, in *GT – Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2008.
6. Azzoni avv. V., Un passo avanti verso la completa tutela del contribuente anche in fase cautelare, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2010.
7. Beccalli C., La sospensione cautelare nel rito tributario tra prassi e giurisprudenza costituzionale, in *Il Fisco*, 2001.
8. Beccalli C., Sospensione cautelare della sentenza. La Corte Costituzionale non censura la scelta legislativa, in *Il Fisco*, 2007.
9. Bellè B., La tutela cautelare nel processo tributario, in *Diritto e pratica tributaria*, 2005.
10. Bellini, Ordinanza di sospensiva e sua esecuzione. Nel silenzio della norma è il contribuente che deve notificare all'ufficio l'ordinanza di sospensione?, in *Giustizia tributaria*, 1998.
11. Bruzzone M., L'avviso di accertamento diventa <<titolo esecutivo>> per imposte sui redditi ed IVA, in *Corriere tributario*, 2010.
12. Carinci A., Prime considerazioni sull'avviso di accertamento "esecutivo" ex DL n. 78/2010, in *Rivista di diritto tributario*, 2010.
13. Cantillo M., Nuovo processo tributario. I procedimenti cautelari e preventivi, in *Il fisco*, 1993.
14. Cantillo M., Un nodo da sciogliere: il potere di sospensione cautelare dell'efficacia delle sentenze dei giudici tributari, in *Rassegna tributaria*, 1998.

15. Calcagno M., Il ricorso per Cassazione e la sospensione dell'esecuzione della sentenza impugnata, in *Rassegna Tributaria*, 1998.
16. Cazzorla F., La possibile tutela del contribuente dalla mancata esecuzione della sospensione cautelare, in *Corriere tributario*, 2010.
17. Ciarcia A., La sospensione dell'atto impugnato, in *Diritto e pratica tributaria*, 2002.
18. Cissello A., Sospensione degli effetti esecutivi delle sentenze, in *Il Fisco*, 2010.
19. Colli Vignarelli A., Orientamenti giurisprudenziali vecchi e nuovi in materia di tutela cautelare tributaria, in *Rassegna tributaria*, 1988.
20. Colli Vignarelli A., Considerazioni in tema di tutela cautelare nel processo tributario, in *Rassegna tributaria*, 1996.
21. Colli Vignarelli A., La tutela cautelare tributaria nei giudizio di impugnazione, in *Rivista e diritto tributario*, 2011.
22. Conigliaro M., Prettrucci F., Applicabile in appello la sospensione cautelare per le imposte e le sanzioni, in *Corriere tributario*, 2002.
23. Coppola P., La concentrazione della riscossione nell'accertamento: una riforma degli incerti profili di ragionevolezza e coerenza interna, in *Rassegna tributaria*, 2011.
24. Corda A.T., Montinari A., Istituti deflativi del contenzioso più convenienti anche per gli effetti sull'accertamento esecutivo, in *Corriere tributario*, 2011.
25. De Mita E., Fare gettito rispettando regole e diritti, in *Il Sole 24 ore del 16 maggio 2011*.
26. Della Valle, La sospensione dell'esecuzione della sentenza del giudice tributario, in *Rivista diritto tributario*, 2002.
27. Falcone G., Le sospensive possibili nel nuovo processo tributario, in *Il Fisco*, 1993.
28. Falcone G., Le sospensive tributarie e l'opera dell'interprete, in *Il Fisco*, 1996.
29. Fantozzi A., Nuove forme di tutela della situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria, in *Rivista di diritto tributario*, 2004.
30. Gaffuri, in *Gli atti sospendibili nelle imposte indirette*, in *Riv. di dir. e sc. fin.*, 1980.
31. Gallo F., Sullo stato attuale della riforma del contenzioso tributario, in *Rassegna tributaria*, 2000.

32. Gallo F., Verso un "giusto processo" tributario, in Rassegna tributaria, 2003.
33. Garrino V., I procedimenti cautelari. La sospensione, in Il Fisco, 1996.
34. Giovannini A., Riscossione in base al ruolo e agli atti d'accertamento, in Rassegna tributaria, 2011.
35. Glendi C., in Ancora sulla sospensione cautelare nel processo tributario, in Diritto e pratica tributaria, 1980.
36. Glendi C., Prime esperienze sul nuovo processo tributario cautelare, in GT – Rivista di giurisprudenza tributaria, 1996.
37. Glendi C., Aggiornamenti giurisprudenziali sul nuovo processo cautelare, in GT – rivista di giurisprudenza tributaria, 1996.
38. Glendi C., Nuovi profili della tutela cautelare in materia tributaria, in GT – rivista di giurisprudenza tributaria, 1997.
39. Glendi C., Sospensione cautelare e giudizio di merito, in GT – rivista di giurisprudenza tributaria, 1997.
40. Glendi C., La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato (articolo 47 del d.lgs. n. 546 del 1992 e norme complementari), in Diritto e pratica tributaria, 1999.
41. Glendi C., Dinieghi di rimborso e tutela cautelare, in Corriere tributario, 1999.
42. Glendi C., La tutela cautelare oltre il primo grado non è costituzionalmente garantita, in Corriere tributario, 2000.
43. Glendi C., Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile, in Diritto e pratica tributaria, 2000.
44. Glendi C., Tutela cautelare nel giudizio d'appello e assegnazione della causa ad altra giudice per la decisione nel merito, in GT – Rivista di giurisprudenza tributaria, 2003.
45. Glendi C., Sospensione della riscossione e legittimazione passiva del concessionario, in GT – Rivista di giurisprudenza tributaria, 2005, 10
46. Glendi C., Rapporti tra regole generali del processo civile e disciplina speciale del processo tributario, in Corriere tributario, 2007.
47. Glendi C., Dubbi di costituzionalità sulla mancata previsione della tutela cautelare in appello, in Corriere tributario, 2009.
48. Glendi C., Nuove frontiere per la tutela cautelare, in Corriere tributario, 2010.
49. Glendi C., Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare oltre il primo grado, in Corriere tributario, 2010

50. Glendi C., Sulla sospensione della riscossione dei tributi in pendenza di ricorso per cassazione, in GT – Rivista di giurisprudenza tributaria, 2011.
51. Glendi C., Notifica degli atti <<impoesattivi>> e tutela cautelare ad essi correlata, in Diritto e pratica tributaria, 2011.
52. Glendi C., Atti <<impoesattivi>> e tutela cautelare, in Corriere tributario, 2011.
53. Ingrao G., Lupi R., Ulteriori ritocchi sull'accertamento esecutivo, ma ha senso mantenere la riscossione provvisoria?, in Dialoghi tributari, 2011.
54. Iorio A., La possibilità di sospendere le azioni esecutive nel contenzioso tributario, in Corriere tributario, 2010.
55. Lamelica T., Sospensione dell'atto impugnato: si aprono spazi per discutere le novità, in Corriere tributario, 2011.
56. Lovecchio L., Dall'Agenzia delle entrate prime indicazioni agli Uffici sull'accertamento esecutivo, in Corriere tributario, 2011.
57. Lovecchio L., Possibili strategia difensive dall'accertamento esecutivo, in Corriere tributario, 2011.
58. Mancuso A., E' anacronistico il divieto di sospensione dell'efficacia delle sentenze di primo grado nel processo tributario, in Il Fisco, 2007.
59. Mangiavacchi U., Recente giurisprudenza sulla sospensione delle sentenze, in Il Fisco,
60. 2010, 44
61. Manzon E., Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 Cost. sul diritto processuale tributario, in Rivista di diritto tributario, 2001.
62. Marzo G., Loconte S., Il procedimento di revoca dell'ordinanza sospensiva, in Il fisco, 2011.
63. Messina S. M., La tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio, in Corriere tributario, 2007.
64. Nardelli M., La sospensione delle sentenze tra soluzioni pratiche e critiche (non solo) teoriche, in Corriere tributario, 2011.
65. Napoli G., Rocchi S., Verifica accertamento riscossione e azioni a tutela del contribuente, Cacucci Editore, 2013.
66. Napolitano F., Muccari P., La sospensione delle sentenze tributarie al vaglio della Corte Costituzionale, in Bollettino tributario d'informazioni, 1999.
67. Palma G., Sull'applicabilità dei strumenti di sospensione cautelare nei gradi del giudizio tributario successivo al primo, in Bollettino tributario d'informazioni, 2010.

68. Parlato A., Considerazioni minime sul nuovo processo tributario, in *Rassegna tributaria*, 1996.
69. Randazzo F., Poteri di sospensione del giudice di secondo grado in pendenza del ricorso in cassazione: un importante passo in avanti verso la pienezza della tutela cautelare, in *GT – Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2010.
70. Rinaldi R., La sospensione degli effetti delle sentenze da parte del giudice tributario tra scelte normative ed istanze di principio (con particolare riguardo al diritto comunitario), in *Rivista di diritto tributario*, 2004.
71. Rizzi A., L'irreparabilità del pregiudizio nella sospensione cautelare dell'atto impugnato, in *Il Fisco*, 1997.
72. Sacchetta P., La tutela cautelare nel giudizio tributario, in *Il Fisco*, 2009.
73. Serra M.L., La sospensione cautelare nel processo tributario: nuovi dubbi di legittimità costituzionale dell'attuale disciplina e nuove conferme applicative in *GT – Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2002.
74. Sonda M., La sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato e il requisito della imminenza del danno, in *GT – rivista di giurisprudenza tributaria*, 2008.
75. Succio R., Brevi note sulla sospensione in secondo grado della sentenza impugnata, in *Rivista di diritto tributario*, 2010.
76. Tesauro F., in Sul potere di sospensione cautelare delle Commissioni tributarie, in *Bollettino tributario*, 1978.
77. Tesauro F., La sospensione della riscossione al vaglio della Corte Costituzionale, in *Bollettino tributario*, 1982.
78. Tesauro F., in Prime esperienze sul nuovo processo tributario cautelare, in *GT – rivista di giurisprudenza tributaria*, 1996.
79. Tesauro F., La tutela cautelare nel procedimento d'appello dinanzi alla commissione tributaria regionale, in *Bollettino tributario d'informazione*, 1999.
80. Tundo F., Accertamento esecutivo sospeso fino all'emanazione del provvedimento del giudice, in *Corriere tributario*, 2011.
81. Uricchio A., Ancora sull'applicabilità nel giudizio di appello della tutela cautelare, in *Diritto e pratica tributaria*, 2001.
82. Vullo E., Sull'inibitoria ex art. 3 c.p.c. e sull'irreparabilità del danno nel processo tributario cautelare, in *GT – Rivista di giurisprudenza tributaria*, 1999.
83. Zanotti N., La sospensione cautelare in grado di appello, in *Rassegna tributaria*, 2011.

Capitolo I

Le misure cautelari disposte dall'Ente creditore

Le azioni cautelari nell'ambito del processo tributario hanno lo scopo di assicurare in via anticipata e provvisoria la riscossione di un credito rispetto all'accertamento definitivo della debenza dello stesso.

In particolare, pensando alle misure cautelari riservate alle Agenzie, ella può utilizzare gli istituti dell'ipoteca e del sequestro conservativo relativi alle sanzioni, regolati dall' art. 22 D.Lgs. 18/12/1997, n. 472.

L'art. 22 del D. Lgs. n.472/1997 è stato in seguito oggetto di interessanti modifiche normative che ne hanno radicalmente cambiato il volto. Infatti, il Legislatore è intervenuto, in un primo momento, con i commi 5, 6 e 7 dell'art. 27 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2 e, successivamente, con i commi da 8-bis a 8-quater dell'art. 15 del D.L. 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102.

Esse sono una forma di garanzia del credito raggiungibile in una duplice modalità, una "ordinaria" e l'altra a carattere "straordinario" o d'urgenza.

In base alla prima procedura (art. 22, comma 1, D. Lgs. 472/1997), la misura cautelare deve essere chiesta al Presidente della Commissione Tributaria Provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'Ufficio finanziario o l'ente che ha emesso o ha la competenza ad emettere (nel caso in cui il titolo sia il p.v.c.) il provvedimento con il quale viene accertato il tributo o viene contestata e/o irrogata la sanzione. L'istanza deve essere motivata e, pertanto, deve contenere l'indicazione del titolo in base al quale si procede, l'indicazione dei presupposti di fatto e di diritto che fondano il fumus e il periculum, l'indicazione della somma per la quale si intende procedere, la misura cautelare che si richiede e, infine, l'individuazione dei beni oggetto del provvedimento richiesto.

Le istanze volte ad ottenere la misura cautelare devono essere notificate, anche tramite il servizio postale, alle parti interessate, le quali possono, entro venti giorni dalla notifica, depositare memorie e documenti difensivi. L'assenza

della notifica o l'invalidità della stessa rende inammissibile il ricorso in relazione alla parte o alle parti interessate da quel vizio. Il Presidente della Commissione Tributaria adita, una volta decorso il predetto termine di venti giorni, 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. La Commissione decide con sentenza, come tale soggetta ai mezzi di impugnazione previsti per le sentenze e, dunque, all'appello e al successivo ricorso per Cassazione¹. La seconda procedura - quella a carattere "straordinario" o d'urgenza - (art. 22, comma 4, D. Lgs. 472/1997), deve adottarsi nel caso di eccezionale urgenza o di pericolo nel ritardo, che dovrà essere dimostrato dall'Ufficio.

In tal caso il Presidente della Commissione tributaria, ricevuta l'istanza, provvede con decreto motivato contro il quale è ammesso reclamo al collegio entro trenta giorni. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio, provvede con sentenza.

Uno dei mezzi con cui può essere espressa la tutela cautelare è l'ipoteca, essa se iscritta dall'Agenzia delle Entrate deve essere preventivamente autorizzata dalla Commissione Tributaria. Dunque, l'Ente impositore può proporre l'istanza alla CTP.

Di norma l'Agenzia delle Entrate può chiedere l'iscrizione dell'ipoteca solo in presenza di due requisiti:

- deve aver notificato al contribuente un atto impositivo di quelli sopra indicati;
- la pretesa tributaria deve essere attendibile e sostenibile (i tecnici del diritto chiamano questo presupposto con la perifrasi latina "fumus boni iuris" ossia il fumo di un diritto fondato);
- ci deve essere un fondato pericolo che il creditore possa perdere la garanzia del proprio credito, "periculum in mora" ossia il pericolo che, temporeggiando, il diritto del creditore possa rimanere pregiudicato in via definitiva.

Quindi l'Amministrazione dovrà sempre motivare, ai giudici, le ragioni per cui chiede l'autorizzazione a iscrivere l'ipoteca, facendo, per esempio, leva sulle

scarse capacità patrimoniali del debitore o sul pericolo che questi possa alienare i beni a terzi, il pericolo deve cioè essere per dirla nel linguaggio contemporaneo immediato e concreto

La giurisprudenza ritiene che l'Agenzia possa iscrivere ipoteca sulla casa del contribuente solo se abbia uno specifico interesse ossia quando non possa mettere in esecuzione la propria pretesa esattoriale (ossia delegando all'esecuzione forzata Equitalia con l'iscrizione a ruolo del tributo). È il caso, per esempio, di un credito non ancora definitivo o sul quale vi sia una contestazione o che non sia certo, liquido o esigibile.

Di recente, la Commissione Tributaria di Lecce ha fornito un importante chiarimento. Per ottenere l'autorizzazione ad iscrivere ipoteca, l'Agenzia delle entrate deve dimostrare il fondato timore di perdere la garanzia del credito.

Esso però va valutato in modo abbastanza rigoroso, ossia dando prova di eventuali comportamenti del debitore che dimostrino la sua volontà di depauperare il proprio patrimonio al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte.

In altri termini per potersi ritenere integrato il requisito del "pericolo" non basta il dato oggettivo della notevole entità del credito erariale, ma bisogna anche verificare il comportamento del contribuente da cui possa evincersi la volontà dello stesso di sottrarsi all'esecuzione forzata attraverso la dismissione dei suoi beni².

Generalmente nel titolo viene indicata la somma dovuta, il creditore (attore) e il debitore, ma non i beni sui quali si richiede l'iscrizione della garanzia; in questo caso il veicolo sul quale si vuole iscrivere ipoteca viene indicato nella nota che integra il titolo. L'ipoteca giudiziale deve essere iscritta per la somma indicata nel provvedimento stesso.

Se invece nel provvedimento non è stabilito l'importo, questo deve essere determinato dal creditore nella nota d'iscrizione (art. 2838 c.c.).

Inoltre, se tra la somma indicata nel titolo giudiziale e quella indicata nella nota vi è discordanza, l'iscrizione dell'ipoteca giudiziale avverrà per la somma

minore. La scadenza o termine di esigibilità del credito, se non indicata nel titolo, dovrà essere precisata nella nota di richiesta come "credito immediatamente esigibile".

Per l'iscrizione dell'ipoteca giudiziale, come per quella legale, è indispensabile l'esibizione del certificato di proprietà/foglio complementare; in mancanza di tale documento, deve essere osservata la procedura sostitutiva dell'atto di interpellanza di cui all'art. 25 del regolamento PRA (R.D. n. 1814/27). Sulla base della produzione dell'atto di interpellanza il competente Ufficio del PRA, qualunque sia la causa del rifiuto a produrre il documento di proprietà, se concorrano le condizioni di legge, esegue, a domanda dell'interessato, l'iscrizione richiesta. L'interpellanza è ugualmente valida anche quando dia luogo ad una constatazione di irreperibilità del debitore.

La cancellazione dell'ipoteca giudiziale viene eseguita sulla base di un atto di consenso del creditore reso nelle forme previste dall'art. 2657 c.c. o sulla base di sentenza o provvedimento passato in giudicato nel quale il giudice ordina la cancellazione dell'ipoteca (art. 21 R.D.L. 436/1927).

Un altro strumento utile come previsto dall'art. 2905 è il sequestro conservativo.

I presupposti su cui si fonda la tutela cautelare sono *periculum*, e cioè il fondato timore della perdita della garanzia del credito, e quello del *fumus*, e cioè la probabilità della fondatezza della sanzione. Rispetto al primo requisito l'amministrazione dovrà dedurre e provare i fatti che possono far temere l'impossibilità di veder soddisfatto il proprio credito, dimostrando ad esempio comportamenti precedenti del contribuente volti alla alienazione del patrimonio, la pluralità di esecuzioni coattive in corso contro il sanzionato, la pluralità di protesti a suo carico. Rispetto al secondo requisito, anche nel silenzio della legge, è ovvia la necessità di una valutazione sulla sua esistenza. Al fine di provare l'esistenza del *periculum* in mora è opportuno dire che non è richiesto che il danno sia immediato, poichè la *conditio sine qua non*, per la tutela cautelare *de qua*, è costituita dalla gravità-irreparabilità del danno inteso anche in senso mediato.

Il pregiudizio deve essere diverso ed ulteriore rispetto al mero danno diretto economico derivante dal pagamento delle imposte (qualificazione del danno); si tratta di un pregiudizio che si pone, qualitativamente su un piano diverso rispetto al danno derivante dal mero pagamento delle imposte. In definitiva, il periculum in mora è il danno indiretto (es. revoca del fido bancario) che può derivare dalla lentezza fisiologica del processo.

La valutazione del fumus e del periculum in mora deve essere effettuata congiuntamente e deve riguardare profili di pari dignità: il fumus non è un profilo minore rispetto al periculum in mora; pertanto, se manca il fumus l'atto non può essere sospeso e la considerazione del periculum è superflua. È importante specificare che il provvedimento della CT, di concessione della sospensiva, deriva dalla coesistenza di entrambi i requisiti: la misura cautelare non può essere concessa ove manchi l'uno o l'altro dei presupposti. Senza fumus si stempera lo stesso periculum; pertanto, non basta che la consistente pretesa impositiva metta a repentaglio la stabilità economica o occupazionale dell'impresa.

Il procedimento cautelare tributario si conclude con una sentenza, autonomamente appellabile e ricorribile ma solo per ipotesi di inammissibilità originaria della cautela concessa, non certo per fatti nuovi e sopravvenuti (divieto dei nova in appello - art. 57 D.Lgs. 1992, n. 546).

La sentenza potrà essere o di accoglimento integrale dell'istanza o di reiezione totale, o altresì di accoglimento parziale, sia in termini di valore sia in termini di misura, in caso di domanda di due misure congiuntamente. In caso di contemporanea presenza di coobbligati e sanzionato, occorre precisare, in dispositivo, l'esistenza della coobbligazione per un unico debito, ed anche fondamentale è enunciare in dispositivo i dati catastali identificativi senza errori degli immobili da gravare di ipoteca, perché è proprio sulla base del dispositivo che il conservatore accetta l'iscrizione e la trascrizione.

Capitolo II

Le misure cautelari ed esecutive disposte dall'Agente della Riscossione

La tutela cautelare è la tutela che il ricorrente può chiedere al giudice e che deriva dal fatto che gli atti tributari sono provvedimenti esecutivi e, di conseguenza, in mancanza di sospensiva, le somme pretese dall'ente creditore possono essere immediatamente riscosse.

La tutela cautelare può essere richiesta qualora vi sia una potenziale fondatezza del ricorso sulla base di una valutazione di carattere sommario e qualora sussista un danno grave e irreparabile (le cui caratteristiche sono state già ampiamente esaminate) che conseguirebbe all'esecutorietà dell'atto impugnato.

La proposizione di una domanda cautelare dà luogo ad una sorta di procedimento incidentale che si innesta nell'ambito del processo relativo all'atto che è oggetto di sospensiva.

Tra le misure volte a conservare le possibilità soddisfattive offerte dal patrimonio del contribuente (già accertato o in via d'accertamento)³ ci sono sicuramente l'ipoteca e il fermo amministrativo.

Di ciò costituisce un esempio l'art. 77 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, L'ipoteca di cui all'art. 77 è iscritta in forza di un titolo esecutivo, il ruolo, al quale la legge espressamente attribuisce tale effetto; quindi il titolo idoneo a procedere all'iscrizione è il ruolo stesso.

L'unico termine da rispettare per il concessionario è quello dei 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento ex art. 50 comma 1 del DPR n. 602/73, decorsi i quali, senza che il contribuente abbia provveduto al pagamento dell'importo dovuto, il concessionario della riscossione è legittimato ad iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede, con l'unico

limite che l'importo del credito non sia inferiore a 1.549,37 € (art. 77 comma 1°, DPR n. 602/73).

Il presupposto per l'adozione di queste misure risulta assolutamente impermeabile alle vicende del credito.

Verificata l'impossibilità di riscontrare in tale istituto i caratteri tipici della cautele rispetto alle vicende (processuali) attinenti alla determinazione e all'esistenza del credito per tributi non resta che accertare se, in ipotesi, tali requisiti (strumentalità e provvisorietà) si realizzino con riguardo ad aspetti procedurali, ossia al procedimento amministrativo. Quanto alla strumentalità, essa non appare direttamente preordinata ad assicurare l'esecuzione di altro provvedimento dell'amministrazione. Se servisse solo a tutelare gli interessi erariali dal pericolo dovuto alle more del procedimento esecutivo (ossia fossero strumentali a questo e legate al suo inizio) dovrebbe venire meno con il pignoramento stesso. Essa, invece, continua a sussistere pur in presenza di pignoramento e, dunque, non è a quest'ultimo strumentale e al più si verifica un effetto cautelare indiretto.

Se si cerca il requisito della provvisorietà, poi, quanto all'ipoteca, dal combinato disposto degli artt. 76, comma 2, e 77, comma 2, del DPR n. 602/1973, sembra evincersi la natura di garanzia e di diritto di prelazione. Considerato, infatti, che l'espropriazione non può compiersi se il valore del bene al netto delle iscrizioni ipotecarie è inferiore a 8.000 euro, l'Agente ha interesse ad iscrivere la propria ipoteca, affermando il diritto di prelazione per evitare che altre vengano iscritte prima, riducendo il valore del bene e rendendo impossibile l'esecuzione su di esso.

È, quindi, evidente la natura di diritto di prelazione per garantire il soddisfacimento del credito.

Ed anche nel comma 2 dell'art. 77 se, da una parte, si scandisce una *consecutio* temporale, stabilendo un limite di tempo prima del quale non può essere intrapresa l'espropriazione, dall'altra, comunque, è evidente che qui il legislatore vuol preconstituire un diritto di prelazione che prescinde da questa.

Analogamente al fermo, poi, secondo l'art. 2882 c.c., l'ipoteca si estingue con la cancellazione che ha luogo, di regola, quando il credito è estinto o quando il

creditore rinuncia all'ipoteca. La garanzia cessa soltanto con il soddisfacimento del credito rivelando, così, che la cautela rispetto all'eventuale espropriazione è, tutt'al più, un effetto collaterale ed indiretto.

Nel testo vigente, dunque, l'ipoteca è svincolata dall'avvio del processo esecutivo, il che conferma il suo carattere di misura di garanzia del bene, espressione di autotutela conservativa.

Una delle misure cautelari maggiormente utilizzate dall'Agente incaricato della Riscossione è il fermo amministrativo, la sua disciplina ha subito nel tempo significative modifiche.

Il fermo amministrativo degli autoveicoli e degli autoscafi, è stato introdotto dall'art. 1 comma 4, lett. e), del D.L. 31 dicembre 1996, n. 69, convertito con modificazioni nella legge 28 febbraio 1997, n. 30, che ha aggiunto l'art. 91 bis al DPR n. 602/1973.

La *ratio* del nuovo istituto era quella di introdurre un vincolo sulla disponibilità giuridica del veicolo, nel senso

L'attuale regolamentazione è contenuta nell'art. 86 del D.P.R. 29.09.1973, n. 602, recante disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito, e successive modificazioni e integrazioni, le ultime contenute nel comma 1, lett. m-bis), dell'art. 52 del D. L. 21 giugno 2013, n. 69, convertito nella L. 9 agosto 2013, n. 98, inoltre il fermo è trattato dell'art. 7 del D. L. 13 maggio 2011, n. 70, convertito nella L. 12 luglio 2011, n. 106, in cui viene disposto che in caso di cancellazione del fermo amministrativo iscritto sui beni mobili registrati, *"il debitore non è tenuto al pagamento di spese né all'agente della riscossione né al pubblico registro automobilistico gestito dall'Automobile Club d'Italia o ai gestori degli altri pubblici registri"*.

L'evoluzione storica del pignoramento di crediti ha visto l'affermazione del principio in base al quale l'attuazione di tale figura di espropriazione prescinde dalla soggezione del terzo all'esecuzione, sebbene questi vi sia per forza di cose coinvolto; l'esecuzione sui crediti, svincolata dai presupposti per procedere contro il terzo, è perciò consentita quando in sede esecutiva sia possibile un semplice accertamento del credito del debitore esecutato.

La dottrina che poneva l'accento, per la piena comprensione dell'istituto, sulla verifica della indispensabilità o meno della sollecitazione della collaborazione del terzo ai fini della procedura esecutiva e come, avendo risposto positivamente al primo quesito, la sua eventuale mancata collaborazione fosse superabile. Il nostro sistema ha infatti risposto per decenni alla prima domanda in senso positivo, dal che il problema che residuava era stabilire le possibilità previste per superare l'ostacolo rappresentato dalla mancata collaborazione del *debitor debitoris*; la soluzione che si è deciso di adottare rispetto a tale questione consente la ricostruzione del valore e della natura della stessa dichiarazione del terzo, essendo chiaro che tali aspetti mutano a seconda che la dichiarazione positiva sia surrogabile o meno con altri strumenti probatori, oppure soltanto a mezzo di un ordinario processo di cognizione.

Dunque, secondo la prospettiva tradizionale nell'espropriazione di crediti, la dichiarazione del terzo, ancor più che come prova legale, sarebbe stato l'unico strumento attraverso il quale il giudice dell'esecuzione avrebbe potuto accertare l'esistenza del credito e tale certezza non sarebbe stata surrogabile con altri strumenti di prova: in difetto di dichiarazione, la "via obbligata" era l'accertamento nelle forme del processo ordinario.

L'espropriazione presso terzi da sempre riscuote grande allarme sociale, potendo essere aggredite somme di danaro depositate presso istituti bancari e rivenienti da emolumenti per prestazioni lavorative, nonché lo stesso credito presso il datore di lavoro, somme facilmente rintracciabili dall'Agenzia delle Entrate, dotata di ampissimi poteri di indagine.

Capitolo III

La tutela del contribuente nella fase cautelare e in quella esecutiva

Gli istituti deflattivi del contenzioso hanno l'intento di evitare un processo volto all'accertamento di un credito che molte volte si conclude con esito positivo per l'ente incaricato per la riscossione.

A tal proposito occorre dire che gli istituti deflattivi del contenzioso non sono propriamente recenti, infatti, il primo esplicito riferimento alla procedura del concordato tributario è introdotto nel testo unico del 24 agosto 1877, n. 4021, regolante l'imposta di ricchezza mobile. L'art. 40 del T.U. per l'imposta di ricchezza mobile stabilisce, in particolare, che l'agente delle imposte possa concordare le somme da riportare in tabella e, inoltre, che l'accordo, analogamente a quanto disposto per altre imposte come registro e successioni, debba essere riportato in una dichiarazione.

Più specifici elementi sono contenuti nel regolamento attuativo dell'11 luglio 1907, n. 560, concernente l'applicazione dell'imposta di ricchezza mobile. Tale fonte prevede l'intervento del privato nel procedimento d'imposizione mediante due istituti nettamente differenziati: quello disciplinato dall'art. 77 concernente la preventiva adesione del contribuente alla rettifica ed all'accertamento dell'ufficio e quello sancito dall'art. 81, riguardante il concordato vero e proprio. Nella pratica l'adesione alla rettifica rimane sostanzialmente ignorata, mentre di grande fortuna gode il concordato: quest'ultimo va affermandosi come istituto atto a rendere giuridicamente certa la misura dell'imponibile determinato dall'ufficio in quanto accettata dal contribuente.

Tuttavia, nell'ambito della riforma Vanoni, attuata mediante l'approvazione della legge 11 gennaio 1951, n. 25, nulla si dice in relazione al concordato; pur in mancanza di una abrogazione espressa pare intravedersi nello spirito della legge una avversione nei confronti dell'istituto.

Occorre poi aspettare la cd. legge Tremelloni del 1956, la quale pur in assenza di una disciplina organica, fa riemergere i riferimenti all'istituto che però muta nomen per divenire adesione all'accertamento. Dalla legge Tremelloni emergono mutamenti nello strumento in analisi: si focalizza l'attenzione sulla necessaria analiticità dell'atto e sulla possibilità, per l'Amministrazione, di procedere ad integrazione; la motivazione diviene elemento fondamentale dell'atto.

Ulteriori modificazioni legislative si verificano con l'entrata in vigore del T.U.I.D., emanato con il D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, il cui articolo 34 viene appositamente riformulato nel contenuto e nella rubrica definita come adesione del contribuente all'accertamento. Tale disposizione riproduce, in sostanza, quella dell'art. 4 della legge 5 gennaio 1956, n. 1, ma innova rilevantemente rispetto ad essa, eliminando il richiamo all'art. 81 del R.D. 11 luglio 1907, n. 560, e, conseguentemente, ogni riferimento normativo all'accordo.

Con la riforma tributaria degli anni settanta, che porta con sé l'obbligatorietà delle scritture contabili per tutti i contribuenti, è abbandonato il concordato ai fini delle imposte dirette. La legge 9 ottobre 1971, n. 825, contenente la delega per la riforma tributaria, limita le ipotesi di intervento consensuale del privato nell'attività di accertamento soltanto alla sfera dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni e dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili. La successiva evoluzione normativa, nonostante si rendano evidenti le necessità di semplificazione delle procedure di accertamento, porta ad una riduzione delle già limitate ipotesi di definizione concordata dell'imposta fino alla loro scomparsa definitiva con l'entrata in vigore del testo unico dell'imposta sulle successioni e donazioni, D.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, e del testo unico dell'imposta di registro, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 13121.

Occorrerà attendere diversi anni per assistere ad un revirement che reintroduca forme di definizione consensuale delle controversie. È nel corso del 1994 che, a seguito dei numerosi interventi dottrinali tesi ad accogliere un ritorno al concordato, si sviluppa un corpo normativo volto alla definizione di un sistema di istituti idonei a deflazionare il contenzioso tributario.

La tutela cautelare nel processo tributario è una conquista recente essendo stata prevista dal legislatore con il d.lgs n. 546/92 (in ossequio alla legge delega 413/91) ma limitatamente alla sospensione degli effetti esecutivi dell'atto impugnato e sino alla pubblicazione della decisione di I grado essendo tale potere riservato solo alla Commissione tributaria provinciale ed esaurendosi con la emanazione della sentenza.

In vigore del DPR 636/72 nessun potere cautelare specifico era riconosciuto in capo alle Commissioni tributarie e nonostante taluna giurisprudenza pretorile facesse ricorso alla tutela inibitoria atipica dell'art.700 cpc (quale norma di chiusura dell'intero sistema processuale) operava al tempo lo sbarramento della Corte costituzionale (63/82) la quale stabilito che la potestà cautelare non costituiva componente essenziale della tutela giurisdizionale precisava che il divieto di sospensione *ope iudicis* trovava già riferimento nella riscossione graduale *ex lege* in pendenza del processo.

La funzione della tutela risiede nel contemperamento degli interessi del contribuente da un lato, di salvaguardare il proprio patrimonio, e dell'Amministrazione Finanziaria dall'altro a che la propria pretesa tributaria venga assicurata.