





DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA  
Cattedra di diritto tributario proredito

LE MISURE CAUTELARI A GARANZIA DEL CREDITO TRIBUTARIO:  
IPOTECA E SEQUESTRO CONSERVATIVO

RELATORE

Chiar.mo Prof.  
Giuseppe Melis

CANDIDATO

Cristina Di Grazia  
Matr. 110143

CORRELATORE

Chiar.mo Prof.  
Fabio Marchetti

ANNO ACCADEMICO: 2016-2017

*A mio padre che mi ha insegnato il coraggio e la perseveranza,  
a mia madre che mi ha insegnato la gentilezza e l'ottimismo,  
e a mia sorella Debora, autrice della mia felicità.*

## INDICE

PREMESSA.....	3
CAP. 1 L'IPOTECA E IL SEQUESTRO CONSERVATIVO: INQUADRAMENTO SISTEMATICO ED EVOLUZIONE NORMATIVA	
1.1. L'ipoteca e il sequestro conservativo: natura e funzioni.....	6
1.2. Le difficoltà interpretative della legge 7 gennaio 1929, n. 4.....	9
1.3. Le modifiche apportate dal d. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.....	13
1.4. Le decretazioni d'urgenza intervenute negli anni 2008-2009.....	17
1.4.1. La soluzione alla <i>vexata quaestio</i> dei crediti tutelabili.....	20
1.4.2 L'estensione della tutela a favore dell'agente della riscossione.....	22
1.4.3. Il coordinamento con gli istituti deflativi del contenzioso.....	24
CAP. 2 I PROFILI PROCESSUALI	
2.1. Gli atti prodromici.....	26
2.2. L'istanza introduttiva.....	28
2.3. I requisiti del <i>fumus boni iuris</i> e del <i>periculum in mora</i> :.....	31
2.4. I poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria.....	38
2.5. La legittimazione attiva e passiva.....	41
2.6. Il procedimento ordinario.....	43
2.7. La procedura accelerata.....	48
2.8. Le garanzie alternative.....	49
2.9. L'attuazione del provvedimento giurisdizionale.....	51
2.10. La perdita di efficacia della misura concessa.....	54
2.11. Rapporto tra il procedimento ai sensi dell'articolo 22 del d. Lgs. 472/97 ed il giudizio di merito.....	58

2.12. Le principali differenze tra le misure cautelari poste a favore del contribuente e le misure cautelari <i>ex parte fisci</i> .....	61
--	----

### CAP. 3 LE MODIFICHE ALLA LUCE DEL D. LGS. N. 156/2015

3.1. La legge delega 11 marzo 2014, n. 23 e il decreto legislativo di attuazione 24 settembre 2015, n. 156.....	66
---	----

3.2. L'incidenza sulla disciplina delle misure cautelari pro fisco.....	76
---	----

3.3. Il principio del contraddittorio nel procedimento di applicazione delle misure cautelari.....	83
--	----

3.4. Profili di in(compatibilità) costituzionale.....	88
---	----

3.5. Giurisprudenza di legittimità e di merito.....	91
---	----

CONCLUSIONI.....	106
------------------	-----

## PREMESSA

Nell'ambito dell'attività di accertamento e della riscossione dei crediti tributari l'Amministrazione finanziaria è esposta al concreto rischio di non potere riuscire a riscuotere i crediti ad essa dovuti<sup>1</sup>. Invero, dall'accertamento di un credito a suo favore sino alla creazione di un titolo esecutivo essa non può ottenere coattivamente il soddisfacimento dei propri crediti.

Il legislatore, ben conscio di tale problematica, al fine di meglio garantire all'Erario la possibilità di riscuotere i crediti tributari, ha predisposto un apposito sistema di misure cautelari (di natura squisitamente conservativa e da disporsi in un momento antecedente la creazione di un atto impositivo definitivo<sup>2</sup>) finalizzato a preservare il patrimonio del debitore-contribuente e, di conseguenza, la possibilità dell'Amministrazione finanziaria di soddisfarsi sullo stesso.

Invero, come per la materia civile e penale anche in ambito tributario si avverte l'esigenza di scongiurare i danni che potrebbe patire la parte vittoriosa (nel nostro caso l'Amministrazione) in conseguenza della durata del giudizio necessario per la creazione del titolo esecutivo. Tale esigenza si è fatta ancor più pressante alla luce dell'ulteriore fine di combattere l'evasione fiscale e quindi di permettere all'Amministrazione finanziaria di recuperare i crediti dalla stessa vantati in virtù della violazione di norme tributarie.

La tematica delle misure cautelari predisposte dal legislatore a favore del soggetto attivo del tributo si presenta estremamente vasta. Per ciascuna di esse, inoltre, è predisposta una specifica disciplina e ciò contribuisce a rendere maggiormente difficoltoso il compito di chi voglia proporre uno sguardo sistematico delle norme in materia.

È possibile, tuttavia, ricorrere utilmente a talune distinzioni; in primo luogo ponendo l'accento sul soggetto legittimato a promuoverle ed attuarle.

---

<sup>1</sup> Tale rischio può derivare da molteplici fattori: in *primis* la condotta del contribuente che potrebbe depauperare fraudolentemente il proprio patrimonio mediante atti dispositivi dello stesso. Ulteriore rischio che corre l'Amministrazione finanziaria consiste, inoltre, nel dovere concorrere con terzi acquirenti nell'esecuzione sui beni del contribuente.

<sup>2</sup> Cfr. sul tema S. LA ROSA, *Principi di Diritto Tributario*, Torino 2012, Giappichelli, pag. 384 e ss.

Tra gli strumenti cautelari prerogativa dell'agente della riscossione sono da annoverare: l'iscrizione di ipoteca sui beni immobili e il fermo amministrativo dei beni mobili (artt. 77 e 86 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. (di seguito, d.P.R. 602/73)).

Nel novero degli strumenti cautelari di competenza dell'Agenzia delle Entrate rilevano, invece, l'iscrizione di ipoteca, l'adozione del sequestro conservativo (art. 22 d. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472), la sospensione dei rimborsi e la compensazione dei rimborsi (art. 23 d. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546). In secondo luogo, le misure in questione si distinguono a seconda del momento in cui si innesta il controllo di legittimità del giudice tributario. In tale direzione *“le misure cautelari si distinguono in misure amministrative, nelle quali il vaglio di legittimità è successivo alla loro adozione e avviene su ricorso del contribuente, e misure cautelari richieste dall'amministrazione finanziaria e asserite dalla commissione tributaria, all'esito di un giudizio, di cui è discutibile l'effettiva natura giurisdizionale”*<sup>3</sup>.

Sono adottabili unilateralmente ed impugnabili davanti alla Commissione Tributaria, che interviene successivamente alla loro adozione, il fermo amministrativo e l'ipoteca (disciplinati dal d.P.R. 602/73) nonché la sospensione e compensazione dei rimborsi. Viceversa, l'ipoteca e il sequestro conservativo non sono adottabili in via autoritativa e di autotutela dall'Agenzia delle Entrate ma necessitano del previo consenso della Commissione Tributaria<sup>4</sup>.

Le problematiche che afferiscono alle misure cautelari sono molteplici e complesse e si appalesa l'impossibilità di affrontarle compiutamente in questa sede. Per tale ragione si rivela necessaria una scelta. L'attenzione, dunque, verrà rivolta esclusivamente all'ipoteca e al sequestro conservativo disciplinati dall'art. 22 del d.

---

<sup>3</sup> Così M. BASILAVECCHIA, *Misure cautelari e riscossione*, in *Rassegna Tributaria* n. 2 del 2013, pag. 479.

<sup>4</sup> Per completezza di analisi appare opportuno evidenziare che alle suindicate misure cautelari speciali si accostano, comunque, tutte le misure di garanzia di diritto comune. Infatti, come previsto dall'art. 49, comma 1, d.P.R. 602/73 ai fini della riscossione delle somme non pagate il concessionario può promuovere azioni cautelari e conservative *“nonchè ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore.”*.

Lgs. 472/97 trattandosi “*dell’unico caso nel quale il processo tributario viene avviato dall’amministrazione e non dal soggetto passivo, che da vita a un giudizio atipico, destinato a concludersi con una sentenza che tuttavia non ha alcuna valenza, quanto alla fondatezza della pretesa dell’amministrazione, che sarà giudicata previa impugnazione del tipico atto impositivo*”<sup>5</sup>.

In una prima fase si analizzeranno la natura e le finalità delle due differenti misure cautelari, evidenziando gli interventi riformatori che nel corso degli anni ne hanno progressivamente mutato il volto. Successivamente l’attenzione verrà rivolta al procedimento cautelare volto all’ottenimento delle misure di garanzia, con particolare riferimento ai presupposti richiesti per l’adozione delle stesse, alle ipotesi che ne determinano la perdita di efficacia ed al rapporto sussistente tra il procedimento *de quo* e l’eventuale giudizio di merito instaurato dal contribuente avverso la pretesa tributaria. Infine, si vaglierà il Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, che, da ultimo, ha inciso sulla disciplina dell’ipoteca e del sequestro conservativo e si svolgeranno talune riflessioni in ordine alla compatibilità di questi ultimi con i diritti fondamentali costituzionalmente garantiti, alle quali seguirà la disamina degli orientamenti giurisprudenziali in materia.

---

<sup>5</sup> Op. cit. M. BASILAVECCHIA, in *Rassegna Tributaria* n. 2 del 2013, pag. 479.



# CAPITOLO I

## L'IPOTECA E IL SEQUESTRO CONSERVATIVO: INQUADRAMENTO SISTEMATICO ED EVOLUZIONE NORMATIVA

### 1.1. L'ipoteca e il sequestro conservativo: natura e funzioni

Tra gli istituti di garanzia della riscossione dei crediti fiscali si palesano meritevoli di particolare attenzione le misure cautelari in origine previste dalla legge 7 gennaio 1929, n. 4 ed attualmente disciplinate dall'art. 22 del d. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (di seguito, d. Lgs. 472/97), ossia l'ipoteca e il sequestro conservativo.

Come affermato, tali strumenti rappresentano una forma di garanzia del credito tributario suscettibili di applicazione, da parte dell'Amministrazione, soltanto in presenza di precise circostanze stabilite dalla legge, all'esito di un procedimento giurisdizionale che rispetta il contraddittorio tra le parti<sup>6</sup>.

Entrambi gli strumenti cautelari sono previsti sia dal diritto civile sia da quello penale e rappresentano i mezzi di conservazione della garanzia del patrimonio.

Ai fini di una più chiara e puntuale comprensione si evidenzia che *“sequestro ed ipoteca si differenziano dal pignoramento, pur seguendone in massima parte le forme procedurali. Infatti, mentre nel sequestro conservativo e nell'ipoteca si ha il timore dell'insolvenza nel pignoramento, al contrario, l'insolvenza si è già verificata e si tende al recupero coattivo del credito”*<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> Si consideri che, come è stato osservato, tale misura in ambito tributario costituisce un istituto autonomo con funzione che impropriamente si definisce cautelare in quanto è in realtà finalizzata a garantire il credito erariale alla stessa stregua degli altri strumenti finalizzati a tale scopo. In tal modo il legislatore ha inteso creare meccanismi di garanzia privilegiata a favore del fisco di modo che questo sia tutelato nelle more dell'emissione di un atto impositivo definitivo ed allo scopo di evitare che il contribuente possa compiere atti dispositivi sul proprio patrimonio, o nell'eventualità che l'Amministrazione debba concorrere con terzi debitori (Cfr. E. SCANO *Le misure cautelari di cui all'art. 22 del D.Lgs. 472/1997( ipoteca e sequestro conservativo)*, in *Il Fisco*, 2007, pag. 3246).

<sup>7</sup> Così A. IORIO, *Misure cautelari «pro-Fisco»: ipoteca e sequestro conservativo*, in *Corriere tributario* n. 34 del 2001, pag. 2534.

Nello specifico l'ipoteca è un diritto reale con effetti di garanzia e prelazione, ossia conferisce a chi l'ha iscritta il potere di espropriare i beni vincolati a garanzia del suo credito anche in confronto del terzo acquirente e di essere soddisfatto con preferenza sul prezzo ricavato dall'espropriazione (art. 2808 c.c.).

In altri termini la finalità perseguita dalla misura cautelare in esame consiste nel costituire un diritto di prelazione a favore dell'Amministrazione finanziaria e, contestualmente, attribuire a quest'ultima il diritto (opponibile anche nei confronti del terzo acquirente del bene assoggettato ad ipoteca) di espropriare i beni soggetti a garanzia del credito erariale, nonché, conseguentemente, di essere soddisfatta con preferenza sul prezzo del bene ricavato nella fase dell'espropriazione.

In relazione all'oggetto ne è ammessa l'iscrivibilità sui beni immobili che sono in commercio con le loro pertinenze, sui diritti reali di godimento di beni immobili, sui beni mobili registrati e sulle rendite dello Stato (come previsto dall'art. 2810 c.c.).

In aggiunta, si osservi che la sua iscrizione potrà essere eseguita anche da parte dell'Ente sanzionatore, diversamente da quanto accade nel sequestro conservativo ove è necessario l'intervento dell'ufficiale giudiziario.

La Corte Suprema di Cassazione<sup>8</sup> ha chiarito espressamente che la misura in oggetto non può accostarsi né all'ipoteca giudiziale prevista dall'art. 2818 del codice civile, atteso che essa presuppone il definitivo accertamento del credito, necessariamente preesistente all'insorgere del titolo e non è assimilabile neppure all'ipoteca volontaria, in quanto prescinde dal consenso del debitore.

Di conseguenza, non trovando applicazione l'art. 67, comma 1, della legge fallimentare, l'ipoteca *de quo* non sarà soggetta all'azione revocatoria fallimentare, che rimarrà pertanto delegata alle ipoteche volontarie e giudiziali<sup>9</sup>. Il sequestro conservativo, invece, rappresenta una misura di conservazione della

---

<sup>8</sup> Cass., sez. I, sent. 7864 del 3 aprile 2014.

<sup>9</sup> La questione è stata approfondita dalla Cass., sez. I, sent. 3462 del 9 aprile 1999 che, con riferimento alla disciplina previgente contenuta nell'art. 26 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, concluse per la natura legale dell'ipoteca. Si legge che: "*Non può assumere alcuna rilevanza il fatto che per l'ipoteca legale in esame, al pari dell'ipoteca giudiziale e diversamente dalle altre ipotesi di ipoteca legale, si richieda un provvedimento dell'autorità giudiziaria, non accertando tale provvedimento l'esistenza di un credito ma solo la presenza delle condizioni proprie di ogni provvedimento di natura cautelare: fumus boni iuris e periculum in mora.*".

garanzia patrimoniale che rende inopponibili al creditore sequestrante gli atti di disposizione del bene successivi all'adozione dello strumento ma, a differenza dell'ipoteca, non attribuisce al creditore un diritto di prelazione<sup>10</sup>.

La finalità perseguita è scongiurare la possibilità che il debitore, attraverso una o più condotte fraudolente, depauperi i beni che formano il proprio patrimonio impendendo in tal maniera all'Amministrazione finanziaria di soddisfare le proprie pretese mediante l'aggressione dello stesso. A tal fine il sequestro conservativo comporta un vero e proprio "blocco" dei beni del debitore, blocco che impedisce a quest'ultimo la facoltà di disporre liberamente del proprio patrimonio.

In ordine all'oggetto non sussistono limitazioni in relazione alla tipologia dei beni sequestrabili, che possono essere beni mobili ed immobili del debitore, i suoi crediti o le cose a lui dovute, a condizione che ne sia possibile il pignoramento, nonché, per espressa previsione normativa, anche l'azienda (ai sensi dell'art. 671 c.p.c.).

La scelta in merito all'adozione dell'una o dell'altra misura è rimessa alla discrezionalità dell'Agenzia delle Entrate<sup>11</sup>. Inoltre, nella circostanza, da valutarsi caso per caso, in cui l'adozione di una risulta insufficiente a garantire il credito fiscale è ammessa la facoltà di richiederle congiuntamente<sup>12</sup>.

Le misure cautelari predisposte a favore dell'Amministrazione rappresentano un fenomeno *tout court* diverso rispetto alle misure cautelari previste a favore del contribuente<sup>13</sup>, non soltanto per la diversità delle parti che possono attivare tali procedimenti. Infatti, si rammenti che le misure cautelari previste a favore del contribuente sono finalizzate ad ottenere la sospensione dell'efficacia di un atto tipico dell'Amministrazione<sup>14</sup> così da proteggere il proprio patrimonio da pretese

---

<sup>10</sup> Per una più compiuta analisi cfr. B. QUATRARO-M. GIORGETTI, *Accertamenti e misure cautelari nel diritto tributario*, Milano 2014, Giuffrè Editore, pag. 615 e ss.

<sup>11</sup> Sul punto si veda, *ex plurimis*, G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Bari 2012, Cacucci Editore, pag. 105; che sottolinea il peso che le differenze di effetti ed oggetto intercorrenti tra le due misure possono avere nella scelta di richiedere l'una o l'altra.

<sup>12</sup> Come espressamente chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 4/E del 15 febbraio 2010.

<sup>13</sup> Contemplate nel Decreto legislativo del 31 dicembre 1992, n. 546.

<sup>14</sup> Quali a titolo meramente esemplificativo: la cartella esattoriale, il ruolo, l'avviso di accertamento...

tributarie che, all'esito di un apposito procedimento anch'esso di natura giurisdizionale, non risultano manifestamente certe.

Diversamente, le misure cautelari previste a favore dell'Amministrazione finanziaria sono finalizzate alla costituzione di garanzie reali sul patrimonio del debitore, così da ottenere successivamente, e qualora le pretese dell'Amministrazione si rilevino come fondate, il soddisfacimento del credito tributario.

## **1.2. Le difficoltà interpretative della legge 7 gennaio 1929, n.**

### **4**

Le misure cautelari oggetto del presente studio sono state introdotte dalla legge 7 gennaio 1929, n. 4 (di seguito, l. n. 4/29) recante “*Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*”.

Tale legge all'art. 26 prevedeva la possibilità, in caso di pericolo nel ritardo e sulla scorta del processo verbale di constatazione di una qualsiasi tipologia di violazione di norme tributarie, di chiedere l'adozione delle misure cautelari dell'ipoteca giudiziale o del sequestro conservativo sui beni del trasgressore al Presidente del Tribunale competente.

La disciplina sul tema risultava estremamente scarna e ciò ha contribuito al proliferare di problematiche e contrasti dottrinali.

Dibattuta è stata, in relazione ai presupposti, la scelta di consentire la richiesta delle misure cautelari in base ad un processo verbale di constatazione prescindendo dalla circostanza che l'Amministrazione avesse notificato un avviso di accertamento che consentisse così al contribuente l'instaurazione immediata di un giudizio di merito.

Problematica risultava altresì la questione dell'individuazione del giudice competente. La disposizione, infatti, si limitava a prevedere che la richiesta dovesse essere presentata al Presidente del Tribunale competente ma nulla stabiliva in relazione alla modalità da seguire al fine di individuare quale, in concreto, fosse l'autorità giudiziaria dotata di competenza. La normativa in vigore all'epoca disponeva che le misure in questione fossero richieste al Presidente del Tribunale competente a conoscere la causa principale. Considerato che la competenza a conoscere la causa principale spettava, e spetta tutt'ora, alle Commissioni Tributarie a cui non era possibile inoltrare la richiesta, si era individuata una competenza

peculiare del Presidente del Tribunale del luogo in cui fossero siti gli immobili, nel caso di ipoteca, e in quello in cui il sequestro dovesse essere eseguito, nell'ipotesi di sequestro conservativo<sup>15</sup>.

Con riferimento alle violazioni riconducibili ad un ente collettivo si è posta la questione dell'individuazione dei soggetti destinatari delle misure cautelari. L'art. 26, comma 2, della l. n. 4/29 prevedeva che l'applicazione delle misure cautelari si estendesse altresì nei confronti delle persone e degli enti civilmente responsabili dell'ammenda ovvero delle pene pecuniarie, a norma degli artt. 9, 10 e 12 della medesima legge. Se ne è dedotto che la mera sussistenza di una responsabilità solidale non rappresentasse requisito sufficiente ad estendere le misure di cui all'art. 26, estensione che, si è sostenuto, potesse avvenire solo in presenza di una delle ipotesi indicate dagli artt. 9, 10 e 12<sup>16</sup>.

---

<sup>15</sup> Si veda G. INGRAO, *Le misure cautelari a favore dell'amministrazione finanziaria (ipoteca e sequestro conservativo): dalla legge 7 gennaio 1929, n. 4 al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, in Riv. Dir. Trib., fasc. 1 del 2000, pag. 45.

<sup>16</sup> Si riporta il testo integrale dei menzionati articoli:

i. Art. 9

*“Per le violazioni delle leggi finanziarie che costituiscono contravvenzione, commesse da chi è soggetto all'altrui autorità, direzione o vigilanza, la persona rivestita dell'autorità o incaricata della direzione o vigilanza è obbligata, in caso di insolvibilità del condannato, al pagamento di una somma, pari all'ammontare dell'ammenda inflitta al colpevole, purchè la violazione riguardi disposizioni che la detta persona era tenuta a fare osservare.*

*Le leggi concernenti i singoli tributi determinano quali siano le disposizioni, in esse stabilite, che la persona rivestita dell'autorità o incaricata della direzione o vigilanza è tenuta a fare osservare alla persona sottoposta.*

*Qualora anche la persona preposta risulti insolubile, si procede contro il condannato alla conversione della pena dell'ammenda in quella dell'arresto, secondo le norme del codice penale (art. 196 c. p.).”*

ii. Art. 10

*“Per le contravvenzioni relative ai tributi dovuti da enti forniti di personalità giuridica, eccettuati lo Stato, le province, i comuni e gli altri enti pubblici, qualora sia pronunciata condanna contro chi ne abbia la rappresentanza o sia con essi in rapporto di dipendenza, gli enti predetti sono obbligati, in caso di insolvibilità del condannato, al pagamento di una somma pari all'ammontare dell'ammenda inflitta (art. 197 c. p.).”*

iii. Art. 12, abrogato dall'art. 29 del d. Lgs. 472/97.

*[Nei casi preveduti nella prima parte degli artt. 9 e 10, qualora per la violazione della legge finanziaria sia stabilita la soprattassa o la pena pecuniaria, la persona rivestita dell'autorità o incaricata della direzione o della vigilanza, ovvero l'ente, sono obbligati in solido con l'autore della violazione al pagamento della pena pecuniaria o della soprattassa].*

Durante la vigenza della normativa, sull'applicabilità dei provvedimenti cautelari ai soggetti responsabili solidalmente si sono contrapposti, sia in dottrina che in giurisprudenza, due indirizzi: quello prevalente che contestava l'iscrivibilità e l'altro che la consentiva. Il contrasto era nato da una confusione relativa alla natura delle misure in questione accentuata dallo scarno dato letterale: invero, sostenendone la natura processuale si perveniva alla conclusione della loro iscrिवibilità sui beni dei soggetti responsabili solidalmente, viceversa affermandone la natura di misure di garanzia reale si arrivava alla negazione di una siffatta estensione.

Si aggiunsero, infine, i malumori dovuti all'eccessiva compressione del diritto di difesa del destinatario delle misure cautelari<sup>17</sup>. Il procedimento delineato dall'art. 26 della l. n. 4/29, difatti, non prevedeva alcuna forma di partecipazione del contribuente né l'instaurazione del contraddittorio: non gli doveva essere notificata l'istanza né comunicata la data di trattazione.

A tali *vexatae quaestiones* si accostarono ben presto dei prepotenti dubbi, relativi alla legittima sopravvivenza delle misure cautelari stesse, che si fondavano sulle norme introdotte a partire dagli anni settanta sia in materia tributaria che nel quadro del procedimento cautelare civile.

In primo luogo, con la riforma tributaria degli anni settantuno-settantatré la competenza di comminare le pene pecuniarie è stata devoluta, dall'Intendente della finanza, agli uffici impositori. Siffata modifica ha destato riserve circa il persistente potere dell'Intendente di richiedere l'adozione di tali misure. In tale direzione, parte della dottrina ha sostenuto che la legittimazione dell'Intendente della finanza di richiedere le misure cautelari trovava il proprio fondamento nella competenza demandata a tale organo di comminare le pene pecuniarie per le violazioni delle leggi finanziarie, sicché, ridottasi tale competenza doveva considerarsi esclusa la correlata facoltà di richiedere l'adozione delle misure cautelari.

Ad opposta conclusione giunse parte della giurisprudenza di merito, tra cui il Tribunale di Venezia<sup>18</sup> ancorandosi al tenore letterale dell'art. 1 della l. n. 4/29 in virtù del quale le disposizioni della stessa legge non potevano essere modificate o

---

<sup>17</sup> La cui partecipazione si limitava alla possibilità di impugnazione del provvedimento cautelare.

<sup>18</sup> Con sent. 48525 del marzo 1983.

abrogate da leggi posteriori relative a singoli tributi, se non per espressa dichiarazione del legislatore. Tale orientamento è stato, in seguito, ripreso dalla Corte di Cassazione che, con la sentenza n. 7162 del 29 novembre 1983, ha evidenziato come il legislatore del settantuno-settantatré devolvendo i soli poteri di accertamento e sanzionatori agli uffici periferici abbia, invero, confermato *de quo* la competenza dell'Intendente della finanza a richiedere l'adozione degli strumenti cautelari.

In secondo luogo, con la riforma delle misure cautelari nel processo civile, operata dalla legge 26 novembre 1990, n. 353, si posero difficoltà di coordinamento della disciplina contemplata all'art. 26 della l. n. 4/29 con la nuova disciplina cautelare uniforme prevista dagli artt. 669-*bis* e ss., c.p.c.<sup>19</sup>. Invero, in relazione all'ambito di applicazione, l'art. 669-*quaterdecies* c.p.c. dispose che la nuova disciplina fosse applicabile oltre che ai provvedimenti disciplinati dal codice di procedura civile anche a quelli previsti nel codice civile e nelle leggi speciali.

In giurisprudenza fu possibile assistere a una tripartizione: una parte della giurisprudenza di merito pendeva per l'incompatibilità fra la disciplina (speciale) delle misure cautelari in materia tributaria e la disciplina (generale) delle misure cautelari in materia processualcivile.

Un'altra parte della giurisprudenza aveva sostenuto il criterio della parziale compatibilità, nel senso che occorre valutare se una specifica disposizione tra quelle della disciplina generale avesse un contenuto ed una funzione tali da risultare applicabile indipendentemente dalle altre.

Inoltre, non è mancata qualche pronuncia che aveva ritenuto applicabile, *tout court*, la disciplina dettata dagli artt. 669-*bis* e ss. del c.p.c. con quella in cui all'art. 26 della l. n. 4/29<sup>20</sup>.

La Corte di Cassazione intervenne sulla tematica nel 1996<sup>21</sup> affermando che le disposizioni processuali degli artt. 26 e 27 della l. n. 4/29 erano da ritenersi definitivamente abrogate con la riforma di cui alla legge 26 novembre 1990, n. 353,

---

<sup>19</sup> Per una più ampia disamina in merito a siffatte difficoltà v. S. M. MESSINA, *L'ipoteca e il sequestro conservativo nel diritto tributario*, Milano 1997, Giuffrè Editore, pag. 165.

<sup>20</sup> Sul punto cfr. Op. cit. G. INGRAO, in Riv. Dir. Trib., fasc. 1 del 2000, pag. 45.

<sup>21</sup> Con la sent. 181 del 4 ottobre 1996.

la quale aveva introdotto una disciplina organica ed unitaria del procedimento cautelare, estendendola alle misure previste da leggi speciali con l'unico vincolo della compatibilità.

Riguardo all'impugnazione il successivo art. 27 prevedeva che le misure cautelari potessero essere impugnate, da chiunque avesse interesse, innanzi al Tribunale penale o civile a seconda, rispettivamente, che le violazioni contestate avessero o meno rilevanza penale.

Il giudizio d'impugnazione aveva ad oggetto la concreta sussistenza dei presupposti per la concessione delle misure cautelari ed era, altresì, suscettibile di attivazione per eccepire fatti sopravvenuti che comportassero il venir meno del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*. Fuoriuscivano invece dai suoi confini le questioni relative al merito della controversia che venivano demandate alle Commissioni Tributarie.

In questa prospettiva non sono mancate ulteriori critiche della dottrina che ha contestato l'assenza di qualunque coordinamento tra l'accertamento del credito tutelato, di competenza delle Commissioni Tributarie, e il giudizio d'impugnazione rimesso ad un organo dell'Autorità giurisdizionale ordinaria.

Alla luce delle problematiche esaminate si è resa necessaria una revisione della disciplina delle misure cautelari in materia fiscale.

L'attesa riforma è avvenuta con il d. Lgs. 472/97, emanato sulla scorta delle delega contenuta nell'art. 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, avente ad oggetto la revisione del sistema sanzionatorio tributario.

### **1.3. Le modifiche apportate dal d. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472**

Con l'art. 22 del d. Lgs. 472/97 è stata introdotta la nuova disciplina delle misure cautelari in ambito tributario che ha contestualmente abrogato gli articoli 26 e 27 della l. n. 4/29 e, accogliendo indicazioni giurisprudenziali e dottrinali, ha risolto parte dei problemi applicativi sollevatisi in vigenza della precedente normativa.

Invero, il legislatore del novantasette ha ampliato e indicato in maniera più dettagliata il novero degli atti che legittimano l'Amministrazione finanziaria ad avvalersi di tali misure. Ne deriva che la situazione che legittima l'adozione delle



misure cautelari è l'esistenza di un atto dell'Amministrazione, emesso a seguito di un'attività di controllo del corretto adempimento degli obblighi tributari, dal quale risulti l'esistenza di un credito fiscale. Nello specifico, gli atti cui fa riferimento il nuovo comma 1 sono: l'atto di contestazione, il provvedimento di irrogazione della sanzione e il processo verbale di constatazione.

Permane, ai fini dell'ottenimento delle misure, la necessaria sussistenza dei presupposti, conformi ai principi di carattere generale in materia, del *fumus boni iuris*, ossia l'attendibilità o sostenibilità della pretesa tributaria, e del *periculum in mora*, cioè il fondato timore, da parte dell'Ufficio, di perdere la garanzia del proprio credito. Che devono concorrere congiuntamente affinché possa essere richiesto il provvedimento cautelare<sup>22</sup>.

Con il nuovo testo normativo la facoltà di richiedere le misure cautelari viene a coincidere con la competenza ad irrogare le sanzioni, di conseguenza essa è da ritenersi attribuita in via esclusiva all'Ufficio competente all'accertamento del tributo cui la violazione si riferisce, che ha emesso (o emetterà nell'ipotesi del processo verbale di constatazione) gli atti di cui al comma 1 del medesimo art. 22<sup>23</sup>.

Il d. Lgs. 472/97 ha, inoltre, predisposto una dettagliata disciplina circa il procedimento da seguire per la legittima adozione delle misure cautelari in questione. Ai sensi della nuova normativa il procedimento può essere svolto dinanzi alla Commissione Tributaria provinciale territorialmente competente in relazione alla sede dell'Ufficio richiedente ovvero dinanzi all'Autorità giudiziaria ordinaria<sup>24</sup> nei casi in cui non sussiste giurisdizione delle Commissioni Tributarie.

---

<sup>22</sup> I presupposti risultano rafforzati ad opera della riforma: se nella vecchia disciplina era necessaria la sussistenza del "*pericolo nel ritardo*", l'art 22 del d. Lgs. 472/97 richiede "*il fondato timore di perdere la garanzia del credito*". Il riferimento alla fondatezza del timore implica la necessità di appurarne la sussistenza sulla scorta di una molteplicità di elementi tutti convergenti nel dargli concretezza, escludendo una valutazione meramente presuntiva.

<sup>23</sup> Cfr. Op. cit. A. IORIO, Corriere Tributario n. 34 del 2001, pag. 2524.

<sup>24</sup> Ossia il Tribunale territorialmente competente in ragione della sede dell'Ufficio competente, come previsto ai sensi del comma 5 del medesimo art. 22.

In quest'ultimo caso per espressa previsione legislativa dovranno essere seguite le disposizioni del libro IV, titolo I, capo III, sezione I del c.p.c. in quanto non incompatibili con la disciplina dettata dall'art 22 del d. Lgs. 472/97<sup>25</sup> <sup>26</sup>.

Dopo aver stabilito il principio in base al quale le misure in questione si chiedono con istanza<sup>27</sup>, l'art. 22 del Decreto in questione sancisce la necessità di motivare tale istanza. L'onere di motivazione comporta la necessità per l'Amministrazione, al fine di ottenere la concessione della misura cautelare, di esporre i motivi per cui la pretesa è legittimamente fondata ed i comportamenti del contribuente che si considerano prodromici a rendere il suo patrimonio incapiente alla soddisfazione del credito tributario.

Sono stati altresì indicati i termini perentori per la notifica delle istanze e degli atti successivi.

Ancora, la nuova normativa prevede due distinte procedure per l'adozione delle misure cautelari in esame: una "ordinaria" ed un'altra "straordinaria" o di "urgenza". La principale differenza tra le due procedure risiede nella sussistenza del pericolo che i tempi della procedura ordinaria possano avere delle negative ripercussioni sulla pretesa creditoria dell'Amministrazione, prevedendo a tal fine una procedura con termini più brevi rispetto all'altra<sup>28</sup>.

La sussistenza di tale pericolo deve essere pienamente dimostrata da parte dell'Amministrazione e qualora all'esito del procedimento previsto in tale ipotesi tale

---

<sup>25</sup> In quest'ottica l'auspicata riforma ha risolto la problematica derivante dalla difficoltà di coordinamento tra la disciplina contemplata nell'art 26 l. n. 4/29 con la disciplina cautelare uniforme contenuta negli artt. 669-bis e ss., c.p.c.

<sup>26</sup> Si evidenzia sin d'ora che, in forza del d. Lgs. 24 settembre 2015, n. 156, è stata soppressa la previsione del procedimento dinanzi all'Ago. Invero, tale previsione era divenuta superflua a seguito delle modifiche operate, all'art. 2 del Decreto n. 546, dall'art. 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, che ha devoluto alla giurisdizione tributaria *"tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, ..., nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio."*

<sup>27</sup> Che assumerà la forma del ricorso *ex art. 669-bis c.p.c.*

<sup>28</sup> Nello specifico l'art. 22, comma 4, d. Lgs. 472/97 individuava quali presupposti per l'attivazione della procedura straordinaria: *"l'eccezionale urgenza"* ovvero *"il pericolo nel ritardo"*. Come si vedrà tale comma è stato modificato dal d. Lgs. 24 settembre 2015, n. 156 che ha inciso su tali presupposti.

pericolo risulta fondato i tempi per l'adozione del relativo provvedimento saranno utilmente abbreviati.

In aggiunta è stata introdotta altresì la facoltà per il contribuente di prestare idonea garanzia, al fine di poter evitare l'applicazione di tale misura e al contempo di garantire il credito vantato dall'Amministrazione finanziaria.

Con la nuova regolamentazione è stato compiuto un ulteriore passo avanti nella direzione del rafforzamento del diritto di difesa del contribuente, che si sostanzia nella facoltà attribuita all'ultimo di depositare memorie e documenti difensivi entro venti giorni dalla notifica dell'atto.

La nuova normativa ha esteso il novero di soggetti nei cui confronti è possibile richiedere le misure cautelari che viene a comprendere il trasgressore ovvero il soggetto che ha commesso o concorso a commettere la violazione nonché i soggetti obbligati in solido. Nell'ipotesi in cui la persona del trasgressore non coincide con quella del contribuente l'iscrizione della garanzia nei confronti del primo sarà limitata alla sanzione. Infine, nel caso del concorso di persone, considerato che ciascuno risponde autonomamente della sanzione irrogata nei suoi confronti, l'adozione delle misure potrà riguardare l'uno e non l'altro nonché essere iscritta per diverso ammontare<sup>29</sup>.

Appare opportuno evidenziare come nella nuova normativa sia assente una espressa disciplina circa il riesame dei provvedimenti cautelari, con un'eccezione riconducibile all'ipotesi in cui il provvedimento venga adottato dal Presidente della Commissione in caso di eccezionale urgenza o pericolo nel ritardo, caso in cui è ammesso reclamo al collegio entro 30 giorni.

Si è ritenuto che la *ratio* di una simile scelta fosse riconducibile all'estensione del contraddittorio nella fase "giudiziale" in virtù della quale quelle doglianze che in seno alla disciplina previgente potevano essere fatte valere mediante l'impugnazione con la nuova normativa sono suscettibili di trovare una soluzione innanzi alle Commissioni Tributarie nella fase che precede quella decisoria. Sul punto, L'Amministrazione finanziaria<sup>30</sup> ha comunque precisato che la sentenza può

---

<sup>29</sup> Cfr. D. D'AGOSTINO, *Misure cautelari: ipoteca e sequestro conservativo a tutela dei debiti fiscali*, in *Il Fisco* n. 30 del 2005, pag. 1-4674.

<sup>30</sup> Con la circolare 66/E del 6 luglio 2001.

eventualmente essere impugnata dinanzi alla Commissione Tributaria regionale, ritenendosi applicabile in materia l'art. 669- *terdecies* c.p.c..

Da ultimo, la nuova normativa ha evidenziato la necessità che la fase di invio della richiesta di provvedimenti cautelari sia connessa con l'attività di accertamento, è quanto si ricava dall'art. 22, comma 7, che prevede la perdita di efficacia del provvedimento cautelare ottenuto sulla scorta del processo verbale di constatazione se, nel termine di centoventi giorni dalla sua adozione, non viene notificato l'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni.

#### **1.4. Le decretazioni d'urgenza intervenute negli anni 2008-2009**

La disciplina contenuta nell'art. 22 del d. Lgs. 472/1997 è stata ulteriormente modificata da due recenti interventi legislativi rispettivamente operati nel duemila otto e nel duemila nove.

Invero, con l'art. 27, comma 6, del Decreto legge 29 novembre 2008, n. 185<sup>31</sup> (di seguito d.L. n. 185/08), recante “*Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione ed impresa per ri-disegnare in funzione anticrisi il quadro strategico nazionale*”, il legislatore ha sancito la possibilità per l'Ente impositore di avvalersi, ai fini della richiesta di applicazione delle misure cautelari di cui all'art. 22 del d. Lgs. 472/97, non solo del processo verbale di constatazione, del provvedimento di irrogazione della sanzione e dell'atto di contestazione ma anche di un atto con cui vengono accertate maggiori imposte (avviso di accertamento), laddove si riscontri un reale pericolo per la riscossione del credito dovuto in virtù dell'accertamento. Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate l'estensione delle misure cautelari riguarda anche gli atto di recupero di crediti indebitamente utilizzati in compensazione, “*ciò in ragione della natura giuridica dell'atto di recupero, il quale rientra nel novero degli atti autoritativi impositivi nella misura in cui reca una pretesa tributaria ormai definita, compiuta e non condizionata*”<sup>32</sup>.

---

<sup>31</sup> Convertito dalla legge n. 2 del 28 gennaio del 2009.

<sup>32</sup> Cit. Circolare 15 febbraio 2010, n. 4/E.

Ne deriva che, ai fini della concessione da parte della Commissione Tributaria dell'iscrizione di ipoteca ovvero del sequestro conservativo, è necessario che l'Amministrazione abbia già ottenuto un atto da cui si possa fondare l'esistenza di un credito tributario. Atto che, a seguito della riforma in oggetto, potrà consistere in un processo verbale di constatazione, in un provvedimento di irrogazione della sanzione, in un atto di contestazione, in un avviso di accertamento o in un atto di recupero del credito indebitamente compensato.

Per mezzo di una esplicita scelta legislativa si è, pertanto, voluta estendere la facoltà dell'Amministrazione finanziaria di richiedere le misure cautelari anche sulla scorta di atti aventi soltanto semplice efficacia accertativa.

Ciò è suscettibile di avere ripercussioni ulteriori: nel caso di provvedimenti cautelari adottati sulla scorta di un atto istruttorio come il processo verbale di constatazione, in virtù del richiamo contenuto nel comma 5 dell'art. 27 del d.L. n. 185/08, si applicano integralmente le disposizioni dell'art. 22 del d. Lgs. n. 472/97.

Ne consegue che in base al comma 7 i provvedimenti cautelari adottati sono suscettibili di perdere efficacia se non viene notificato atto di contestazione o di irrogazione di sanzione entro 120 giorni dalla loro adozione e, conseguentemente, anche la notifica dell'avviso di accertamento, entro tale termine, è suscettibile di impedire la perdita di efficacia delle misure.

La disamina delle novità apportate nel duemila otto non può trascurare il comma 5 dell'art. 27 del d.L. n. 185/08 che ha, definitivamente, sancito la possibilità di estendere le misure conservative anche a garanzia degli importi dovuti a titolo di imposte connesse alla violazione della norma tributaria contestata, risolvendo un annoso problema interpretativo che ha da sempre afflitto giurisprudenza e dottrina<sup>33</sup>.

Infine, in forza delle innovazioni apportate per mezzo delle riforme in esame le misure cautelari *ex art. 22 del d. Lgs. 472/97* conservano la loro efficacia anche successivamente la notifica della cartella di pagamento. Ne deriva che, per effetto della conservazione dell'efficacia, decorsi sessanta giorni dalla notifica della cartella

---

<sup>33</sup> Le motivazioni di tale decisione sono state anche chiaramente esposte nella relazione che ha accompagnato il Decreto legge, laddove il legislatore motiva tale scelta sancendo che l'estensione agli interessi e ai tributi evasi si incardina nell'adozione di tutti quegli strumenti in dotazione all'Amministrazione finanziaria atti alla lotta all'evasione fiscale.

di pagamento, l'agente incaricato della riscossione non avrà più necessità, al fine di tutelare il credito erariale, di provvedere all'iscrizione d'ipoteca ai sensi dell'art. 77 del d.P.R. 602/73.

Le novità introdotte dal legislatore, che hanno comportato un ampliamento dell'ambito di applicazione delle misure cautelari e un rafforzamento della loro efficacia, perseguivano, evidentemente, il fine di dare un nuovo impulso a tali strumenti di tutela dei crediti erariali, necessitato dalla volontà di far a fronte alle sempre più pressanti esigenze dell'Amministrazione nell'ambito della lotta all'evasione.

La seconda modifica all'art. 22 del d. Lgs. 472/97 è intervenuta nell'anno duemila nove. Con l'art. 15, commi da 8-*bis* a 8-*quater*, del Decreto legge 1 luglio 2009, n. 78<sup>34</sup> (di seguito d.L. n. 78/09), recante "*Provvedimenti anticrisi, nonché proroga dei termini*", si è voluto ampliare la base informativa su cui può fare riferimento l'Amministrazione finanziaria per l'adozione delle misure conservative di cui all'art. 22 del d. Lgs. 472/97. La riforma rappresentò senza dubbio un ulteriore rilevante passo verso il potenziamento della tutela accordata alle ragioni di credito dell'Erario. Tale intervento ha esteso la facoltà dell'Amministrazione finanziaria di avvalersi dei poteri istruttori previsti dagli articoli 32, comma 1, numero 7) del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e successive modificazioni e 51, comma 2, numero 7) del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni, recanti la disciplina delle c.d. "*indagini finanziarie*".

Pertanto viene riconosciuta all'Amministrazione la facoltà di richiedere, previa autorizzazione del direttore centrale ovvero regionale dell'accertamento dell'Agenzia delle Entrate, alle banche, alla società Poste Italiane s.p.a., alle società ed enti di assicurazione per le attività finanziarie e creditizie, agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio ed alle società fiduciarie: dati, notizie e documenti inerenti qualsiasi rapporto intrattenuto ovvero qualsivoglia operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati ai loro clienti nonché garanzie prestate da terzi o da

---

<sup>34</sup> Convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102.

operatori finanziari sopra indicati e le generalità dei soggetti per i quali gli stessi operatori finanziari abbiano effettuato le suddette operazioni.

Ciò al fine di potere non soltanto verificare l'opportunità in ordine all'applicazione delle misure cautelari in esame ma anche al fine di utilizzare il materiale così raccolto nel giudizio instaurando. Sulla scorta dei dati acquisiti in tal maniera l'Amministrazione sarà in grado di argomentare al meglio la richiesta di applicazione della misura cautelare alla Commissione Tributaria e, di conseguenza, avrà maggiore possibilità di successo processuale.

#### **1.4.1. La soluzione alla *vexata quaestio* dei crediti tutelabili**

Tra le difficoltà interpretative che emersero già dall'entrata in vigore della l. n. 4/29 rileva quella dell'ambito di applicazione delle misure cautelari, riconducibile al silenzio della norma sul credito a tutela del quale le misure potevano essere adottate.

Ne è scaturito un vivace dibattito dottrinale e una pluralità di interpretazioni giurisprudenziali. La questione riguardava la possibilità di richiedere l'adozione delle misure cautelari a garanzia non soltanto del credito sanzionatorio ma altresì del credito relativo all'imposta e agli interessi che trovavano il proprio titolo nella violazione della norma fiscale. Propendere per una o per l'altra opinione comportava differenze sostanziali rilevanti. Da un lato, infatti, sostenere l'applicabilità delle misure cautelari fiscali alle sole sanzioni pecuniarie significava privare di tutela il credito per l'imposta; dall'altro, ammettere la loro applicabilità anche al credito di imposta implicava un'interpretazione estensiva del dettato normativo.

In vigenza della l. n. 4/29 l'orientamento dottrinale prevalente ha optato per la tesi estensiva, ossia per la riferibilità delle misure cautelari all'intero credito erariale comprensivo delle sanzioni e dell'imposta evasa (unitamente agli interessi)<sup>35</sup>.

Tale interpretazione è stata condivisa dalla giurisprudenza maggioritaria che ha sottolineato la distinzione tra il titolo dell'ipoteca, consistente nella violazione della leggi cui si lega la comminatoria di una sanzione pecuniaria, e l'estensione dell'ipoteca stessa.

---

<sup>35</sup> Cfr. S. M. MESSINA, op.cit., pag. 143 e ss.

A conferma di tale opinione si è aggiunto che la normativa in vigore prima della l. n. 4/29 contemplava l'istituto delle misure cautelari a garanzia di tutti i crediti fiscali<sup>36</sup>. L'orientamento estensivo è stato in seguito confermato dalla Corte di Cassazione che, con la sentenza n. 5872 del 12 giugno 1998, ha statuito che l'iscrizione di ipoteca può essere chiesta anche a garanzia di tributi che traggono il titolo nella violazione tributaria, posto che, sorgendo il credito a seguito di una violazione, risulta superfluo distinguere tra obbligazione relativa a pene pecuniarie e obbligazioni relative ai tributi.

La questione si era riproposta con la riforma del novantasette che non ha dato espressa soluzione alla problematica portando con sé un acceso dibattito che vedeva contrapporsi coloro che hanno continuato ad allargare la portata della norma e chi ha sostenuto la tesi restrittiva.

Le prime decisioni di merito avevano ritenuto che l'orientamento avallato dalla Suprema Corte fosse ancora valido ed anzi che trovasse un ulteriore caposaldo nell'ampia formulazione dell'art. 22 d. Lgs. 472/97, contenente il riferimento al credito *tout court* senza alcuna precisazione limitativa<sup>37</sup>.

Tale indirizzo trovava la critica di altra parte della giurisprudenza di merito<sup>38</sup> e di taluni autori che propendevano per la tesi restrittiva. A sostegno di quest'ultima si argomentava: che le disposizioni delle misure cautelari fossero inserite nell'ambito di un provvedimento normativo specificamente dedicato alla materia delle sanzioni, che l'art 3, comma 133, lett. i) della legge delega 23 dicembre 1996, n. 662 prevedeva *“un sistema di misure cautelari volte ad assicurare il soddisfacimento dei crediti che hanno titolo nella sanzione amministrativa pecuniaria”*, ancora, si rammentava che per i crediti d'imposta sussistono altri strumenti di garanzia a favore dell'Amministrazione finanziaria<sup>39</sup>. Le argomentazioni tuttavia non trovavano

---

<sup>36</sup> Cfr. Cass. 1100 del 19 aprile 1955.

<sup>37</sup> Così Comm. Trib. Prov. Genova, sez I, sent. 249 del 26 novembre 1998.

<sup>38</sup> *Ex plurimis* Comm. Trib. Prov. Bari, sez. X, sent. 72 del 18 maggio 2006; Comm. Trib. Prov. Pesaro, sez. I, sent. 51 del 8 febbraio 2005.

<sup>39</sup> Cfr. G. FALCONE in G. TABET (a cura di) *la riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, Torino 2000, G. Giappichelli, pag. 281 e ss.



riscontro in altra parte della dottrina<sup>40</sup> che opinava come il fine dell'art. 22 del d. Lgs. 472/97 doveva ritenersi ispirato alla tutela della pretesa erariale generale piuttosto che limitato alla tutela del credito relativo alle sanzioni.

L'Amministrazione intervenne sul tema per la prima volta con la circolare n. 180/E del 10 luglio 1998 ritenendo che le misure in questione dovessero riferirsi esclusivamente alle sanzioni risultanti dall'atto impositivo.

Successivamente, con la circolare n. 66/E del 6 luglio 2001, essa mutò radicalmente il proprio indirizzo affermando che le stesse dovessero riguardare l'intero credito erariale.

Ogni dubbio è stato, infine, fugato con la previsione dell'art. 27, commi 5 e 6 del d.L. n. 185/08, in quanto attraverso il comma 5 si amplia l'applicazione dell'art. 22 del d. Lgs. n. 472/97 alle *“somme dovute per il pagamento di tributi e dei relativi interessi”* e nel comma 6 si parla, generalmente, di *“tutti gli importi dovuti”*. Inoltre, se nel comma 5 si parla di processi verbali di constatazione, nel comma 6 si fa riferimento ai provvedimenti con i quali vengono accertati maggiori tributi.

Sulla base di tali dati letterali resta così definitivamente appurato che le misure cautelari in esame possono essere richieste sia a garanzia del credito sanzionatorio che di quello relativo all'imposta e ai relativi interessi, tanto a seguito di processi verbali di constatazione quanto sulla base di avvisi di accertamento e di ogni atto impositivo in genere.

#### **1.4.2. L'estensione della tutela a favore dell'agente della riscossione**

Un punto critico del d.L. n. 185/08 consisteva nella previsione contenuta nel comma 7 dell'art. 27 in virtù della quale le misure cautelari perdono efficacia dal giorno successivo alla scadenza del termine di pagamento della cartella<sup>41</sup> per gli importi iscritti a ruolo. La perdita di efficacia della misura dopo il sessantesimo giorno dalla notifica della cartella minacciava l'effettività della riscossione, ciò in

---

<sup>40</sup> Op. cit. G. INGRAO, in Riv. Dir. Trib., fasc. 1 del 2000, pag. 45.

<sup>41</sup> Ossia 60 giorni dalla sua notifica.

quanto l'ente riscossore avrebbe dovuto procedere *ex novo* sui beni del contribuente con manifesto pericolo per l'esito della riscossione<sup>42</sup>.

La legge di conversione del d.L. n. 78/09 ha posto tempestivamente rimedio all'inconveniente mediante il nuovo comma 8-*quater* dell'art. 15.

La disposizione ha sostituito il comma 7 dell'art. 27 del d.L. n. 185/08, prevedendo che in relazione agli importi iscritti a ruolo le misure cautelari di cui all'art. 22 del d. Lgs. n. 472/97 conservano la loro validità e il loro grado a favore dell'agente della riscossione che ha in carico il ruolo, senza bisogno di alcuna formalità o annotazione. Ne deriva che qualora a seguito della notifica del provvedimento che ne costituisce il presupposto siano state concesse misure cautelari per tutti gli importi indicati nel provvedimento, relativamente alle somme per le quali è stata disposta l'iscrizione a ruolo le garanzie cautelari conservano la loro validità e il loro grado a favore dell'agente della riscossione che ha in carico il ruolo, per la parte non iscritta a ruolo, invece, le stesse permangono a favore dell'Ufficio che ha emesso il provvedimento.

La nuova disciplina ha l'esito di incoraggiare l'agente ad esercitare direttamente l'azione esecutiva sui beni sottoposti a ipoteca o sequestro<sup>43</sup> e, come osservato da un'autorevole dottrina, rappresenta un passo verso una semplificazione e regolamentazione unitaria delle due misure cautelari che prescindano dal soggetto legittimato attivamente<sup>44</sup>.

---

<sup>42</sup> Sul tema si veda C. ATTARDI, *Manovra anti-crisi (D.L. 1° luglio 2009, n. 78, convertito) - Il potenziamento della riscossione* in *Il Fisco* n. 33 del 2009, pag. 1-5473: "Si pensi, in particolare, alle notevoli ripercussioni in tema d'ipoteca. La perdita d'efficacia dell'ipoteca iscritta dal Fisco con lo spirare del termine di 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento comporta che l'agente della riscossione debba iscrivere una nuova ipoteca sullo stesso bene, ma con un grado d'ipoteca del tutto nuovo".

<sup>43</sup> Come confermato dall'ultimo periodo del comma 7 dell'art. 27 del d.L. n. 185/08 che dispone che l'agente della riscossione "può procedere all'esecuzione sui beni sequestrati o ipotecati secondo le disposizioni del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, fermo restando quanto previsto, in particolare, dall'articolo 76 del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973".

<sup>44</sup> La riflessione è di M. BASILAVECCHIA, *Ancora novità su misure cautelari, versamenti e riscossione coattiva*, in *Corriere tributario* n. 34 del 2009, pag. 2793. L'autore osserva, inoltre, come la modifica normativa sembra comportare un cambiamento di prospettiva: "infatti, la trasformazione della misura cautelare in immediata soggezione alla procedura esecutiva - pignoramento - supera quella fase di pressione sul debitore, tipica del fermo di beni mobili e dell'ipoteca, con la quale il blocco dei beni tendeva piuttosto a favorire il pagamento «spontaneo», magari rateizzato, che non

Il meccanismo di cambiamento nella titolarità posto in essere con il nuovo intervento è stato, inoltre, ritenuto oscuro da parte della dottrina che ha evidenziato come il nuovo assetto si ponga in contrasto con la natura cautelare di tali misure sottolineando come, in questa prospettiva, ipoteca e sequestro non sono più preordinati a tutelare l'Agente per il tempo necessario al processo bensì a garantire che vada a buon fine la riscossione frazionata provvisoria<sup>45</sup>.

In aggiunta taluni hanno osservato come, a livello legislativo, si sia repentinamente passati da un regime di accentuata autonomia delle misure cautelari *pro Fisco* chieste e conseguite dagli uffici rispetto al campo dell'attività esattiva riconducibile all'agente della riscossione ad un regime di conversione automatica *ex lege* dalle prime nella seconda, consentendo in tal modo all'agente della riscossione di fruire dell'iniziativa cautelare svolta *ex ante* dall'Ente impositore<sup>46</sup>.

### **1.4.3. Il coordinamento con gli istituti deflativi del contenzioso**

È necessario esaminare il coordinamento che sussiste tra le previsioni in materia di misure cautelari e di quelle relative agli istituti deflativi del contenzioso, nello specifico l'adesione ai processi verbali di constatazione e agli inviti al contraddittorio<sup>47</sup>. Gli istituti in questione perseguono la funzione di *“semplificare la gestione dei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente, ispirandoli a principi di reciproco affidamento, nonché di agevolare la compressione dei tempi di definizione degli accertamenti, attraverso la possibilità che viene offerta al contribuente di accelerare la definizione del rapporto tributario potendo godere, in tali casi, di un regime agevolato in materia di sanzioni e di pagamento rateale”*<sup>48</sup>. Con riferimento a quest'ultimo aspetto l'Amministrazione finanziaria con la circolare 15 febbraio 2010, n. 4/E sottolinea che non sussisterebbe la necessità di adottare le misure cautelari nel caso di pagamento rateale senza

---

*l'esecuzione forzata, spesso destinata a produrre risultati non adeguati alla soddisfazione dell'intero credito tributario”.*

<sup>45</sup> Cfr. S. M. MESSINA in GLENDI-UCKMAR (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova 2011, CEDAM, pag. 551 e ss.

<sup>46</sup> Cfr. C. GLENDI, *La nuova disciplina delle ipoteche e dei sequestri conservativi attivati dagli enti impositori*, in "Corriere tributario" n. 17 del 2010, pag. 1337.

garanzia poiché, in ossequio al principio di affidamento<sup>49</sup>, si cadrebbe in un'irrimediabile contraddizione ammettendo da un lato il pagamento rateale in assenza di garanzia offerta dal contribuente e dall'altro richiedere per le stesse fattispecie l'adozione di misure di garanzia del credito erariale.

---

<sup>47</sup> Disciplinati dall'art. 5-*bis* del Decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 218.

<sup>48</sup> Così circolare 15 febbraio 2010, n.4/E.

<sup>49</sup> Di cui all'art. 10 della Legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente).

## CAPITOLO II

### I PROFILI PROCESSUALI

#### 2.1. Gli atti prodromici

Le misure cautelari a favore dell'Amministrazione finanziaria rappresentano, come visto, 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 giurisdizionale.

L'*incipit* dell'art. 22 del d. Lgs. 472/97 individua gli atti che legittimano la richiesta delle misure cautelari in oggetto consistenti nell'atto di contestazione, nel provvedimento di irrogazione della sanzione, nel processo verbale di constatazione e nel provvedimento di accertamento di maggiori tributi, successivamente alla loro notifica.

Un'autorevole dottrina ha sottolineato che tali atti svolgono una duplice funzione: da un lato la notifica degli stessi permette di individuare il momento a partire dal quale l'ufficio può richiedere il provvedimento cautelare, dall'altro costituiscono il punto di riferimento ai fini della motivazione dell'istanza sulla quale la Commissione Tributaria è chiamata a pronunciarsi<sup>50</sup>.

Il riferimento negli artt. 22 (d. Lgs. 472/97) e 27 (d.L. n.185/08) a più atti da cui ricavare l'esistenza del credito ha posto la questione se siano tutti idonei a fare emergere con il medesimo grado di verosimiglianza l'esistenza del credito stesso.

La risposta al quesito non può prescindere da un'attenta analisi dei singoli atti. Con riferimento all'atto di contestazione della sanzione non si riscontrano difficoltà nell'affermare che l'ammontare del credito risulta indirettamente definito nell'atto stesso, infatti l'art. 16, comma 2, d. Lgs. 472/97 prescrive che questo deve contenere, a pena di nullità, i fatti attribuiti al trasgressore, gli elementi probatori, le norme applicate nonché i criteri che l'Ufficio o l'ente ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e la loro entità.

---

<sup>50</sup> La riflessione è di A. AMATUCCI, *Ipoteca e sequestro nel D.Lgs. n. 472/1997: una lettura critica*, in *Corriere tributario* n. 22 del 1998, pag. 1657.

A maggior ragione il credito risulta definito nel caso di notifica del provvedimento di irrogazione della sanzione essendo previsto, *ex art. 17, comma 1, d. Lgs. 472/97*, che esso deve essere adottato con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica ed essere motivato a pena di nullità; ed altresì nel caso di notifica di un avviso di accertamento o di un atto di recupero del credito di imposta. Atti questi ultimi in cui le somme sono già quantificate sia in termini di imposta evasa sia in punto di sanzioni.

Ne deriva che il *fumus* sull'esistenza del credito quando l'istanza si basa sull'atto di contestazione o sul provvedimento di irrogazione dovrebbe risultare ampiamente presente, essendo necessaria nel primo caso l'indicazione degli elementi probatori circa le violazioni commesse e nel secondo caso la motivazione da eseguire applicando le disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo evaso.

Differente si pone la situazione con riferimento al processo verbale di constatazione che riveste una portata diversa ai fini di stabilire la probabile esistenza del credito. *“È importante precisare, in ordine alla funzione del processo verbale di constatazione come esso si inserisca «nell'attività istruttoria espletata dall'Amministrazione finanziaria» e sia finalizzato a documentare le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente e le risposte ricevute, e come allo stesso non possa essere attribuita «una funzione di accertamento in senso lato», poiché non può incidere direttamente nella sfera patrimoniale del contribuente”<sup>51</sup>.* Dunque posto che la notifica di un processo verbale di constatazione non manifesta una pretesa creditoria dell'Amministrazione la mera sussistenza del processo verbale risulterà essere condizione necessaria ma non sufficiente a provare l'esistenza del credito, richiedendosi a tal fine un esame sulla fondatezza del processo verbale stesso. L'esame in questione avrà ad oggetto sia i fatti e i rilievi riportati nel processo verbale ma anche le conclusioni espresse dai verbalizzanti in termini di imposte evase e/o di sanzioni da irrogare e competerà all'ufficio o ente atteso che è l'ufficio o l'ente che deve presentare l'istanza al Presidente della Commissione Tributaria provinciale motivandola proprio in relazione all'esistenza del credito da garantire.

---

<sup>51</sup> Così F. MENTI, *Il processo verbale di constatazione e le misure cautelari a tutela del credito erariale*, in *Diritto e Pratica Tributaria* n. 4 del 2002, pag. 20773.

Infine e con riferimento all'entità della garanzia richiesta, se dinanzi ad un atto di contestazione, ad un atto di irrogazione della sanzione, ad un avviso di accertamento o ancora ad atto di recupero del credito di imposta come visto *nulla quaestio* posto che le somme sono già quantificate sia con riferimento all'imposta evasa sia in punto di sanzioni, dinanzi ad un processo verbale, nella maggior parte dei casi, la pretesa di fatto deve essere ancora calcolata. Ciò comporta che qualora l'Ufficio proceda alla richiesta del provvedimento cautelare in forza di un processo verbale di constatazione al fine di giustificare la portata della garanzia dovranno emergere analiticamente gli importi dovuti in relazione ai rilievi che saranno poi concretamente contenuti nel successivo atto di accertamento<sup>52</sup>.

## 2.2. L'istanza introduttiva

L'atto che apre il procedimento è rappresentato da un'istanza da indirizzare al Presidente della Commissione Tributaria provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio finanziario che ha emesso (ovvero che ha competenza ad emettere, nel caso in cui il titolo consista in un processo verbale di constatazione) uno dei provvedimenti indicati dal primo comma della norma in esame.

L'istanza deve contenere a pena di nullità gli elementi che seguono:

- I. l'indicazione del titolo sulla base del quale si fonda la pretesa creditoria, e per la quale procede l'Amministrazione)<sup>53</sup>
- II. l'indicazione della somma per la quale si intende procedere;

---

<sup>52</sup> Cfr. L. AMBROSI, *Ipoteca e sequestro conservativo: le tutele dell'Amministrazione*, in Il Fisco n. 41 del 2014, pag. 4054. “*Si pensi ad esempio ad un verbale nel quale è stata contestata la deducibilità di alcuni costi e l'omessa contabilizzazioni di ricavi. L'atto, di per sé, non quantifica la pretesa, poiché si tratta solo di constatazioni di imponibili. In tale ipotesi, dunque, l'Agenzia dovrà innanzitutto riscontrare quali rilievi saranno “trasferiti” nell'avviso di accertamento e, solo successivamente potrà calcolare le imposte, le sanzioni e gli interessi dovuti necessari per la richiesta della misura cautelare. Ove tali dettagli mancassero, è verosimile che possa configurarsi un vizio di motivazione eventualmente da sollevare in giudizio*”.

<sup>53</sup> E dunque atto di contestazione, provvedimento di irrogazione, processo verbale di constatazione, avviso di accertamento o atto di recupero. Sul punto Cfr. Circ. Agenzia delle Entrate 15 febbraio 2010 n. 4/E.

- III. l'indicazione della misura cautelare richiesta (o di entrambe le misure);
- IV. l'indicazione del bene, ovvero il complesso dei beni (*nonché la loro descrizione*) che si intendono sottoporre al sequestro conservativo ovvero ad iscrizione di ipoteca<sup>54</sup>.

A norma dell'art. 22 l'istanza deve essere motivata, il ricorrente deve cioè dimostrare la sussistenza dei requisiti cui è subordinata la concessione di qualsivoglia provvedimento cautelare: *il fumus boni iuris* e il *periculum in mora*.

Invero la norma fa riferimento esclusivo al “*fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito*” ma è ormai assodato come anche il *fumus boni iuris* è condizione di ammissibilità di tali provvedimenti e di conseguenza anche la sua sussistenza deve essere provata.

Il contribuente, intimato in via cautelare, dovrà dunque verificare se l'Amministrazione abbia adempiuto a tali oneri e abbia fornito la prova dei due requisiti e potrà eccepirne l'eventuale carenza nel primo atto difensivo.

L' art. 22 del d. Lgs. n. 472/97, innovando rispetto all'art. 26 della l. n. 4/29, ha introdotto un vero e proprio procedimento giurisdizionale per la concessione delle misure cautelari. Come espressamente disposto le istanze volte ad ottenere il provvedimento cautelare devono essere notificate, anche tramite il servizio postale, alle parti interessate<sup>55</sup>. A tal proposito una recente pronuncia della Commissione Tributaria di Torino, ha chiarito che per parti interessate il legislatore ha inteso riferirsi al proprietario del bene (*se diverso dal contribuente*) ed agli altri obbligati in solido, ma non riguarda gli altri eventuali comproprietari estranei al rapporto tributario<sup>56</sup>.

All'atto della superiore notifica l'Amministrazione finanziaria dovrà avere cura di allegare altresì tutti i documenti che ritiene opportuni ai fini di un corretto

---

<sup>54</sup> Sul contenuto dell'istanza Cfr. C. CONSOLO, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova 2012, CEDAM, pag. 1235-1236.

<sup>55</sup> L'obbligatorietà della notifica sussiste anche qualora si chiedi al giudice di decidere in via straordinaria *inaudita altera parte*.

<sup>56</sup> Comm. Trib. prov. di Torino, sent. 119 del 15 ottobre 2009.



inquadramento della vicenda<sup>57</sup>. Successivamente al deposito dell'istanza notificata verrà formato il relativo fascicolo.

Nel pieno rispetto del principio costituzionale del diritto alla difesa si prevede che entro venti giorni dalla notifica il contribuente può produrre memorie e documenti difensivi. Il Presidente della Commissione Tributaria provinciale, a cui l'istanza va indirizzata, fissa la trattazione per la prima camera di consiglio utile e ne dà comunicazione alle parti almeno dieci giorni prima.

Seppure anche l'abrogata disciplina stabiliva che l'Amministrazione, l'allora Intendenza di finanza, dovesse rivolgersi all'autorità giurisdizionale per l'adozione dei provvedimenti cautelari. Il Presidente del Tribunale non svolgeva in quella sede alcuna funzione giurisdizionale e assai trascurata era la garanzia del diritto di difesa del contribuente. Il Presidente *de quo* si limitava al controllo dei presupposti che legittimavano l'Amministrazione all'adozione di tali misure, svolgendo *de facto* una funzione di omologazione di misure già adottate autonomamente dall'Amministrazione e il procedimento presentava un carattere *tout court* amministrativo<sup>58</sup> in cui non era previsto né un contraddittorio né una partecipazione a qualsiasi titolo del contribuente: non vi era l'obbligo di notificazione dell'istanza per l'adozione della misura cautelare né tantomeno di comunicazione della data di trattazione dell'istanza.

Il contribuente poteva venire a conoscenza dell'esistenza di provvedimenti cautelari a suo carico solo successivamente alla loro adozione<sup>59</sup> e la sola modalità di forma di partecipazione delineata per il destinatario delle misure consisteva nella possibilità di impugnare i provvedimenti di iscrizione dell'ipoteca ed il sequestro conservativo.

---

<sup>57</sup> Copia del provvedimento impositivo, copia certificati, risultanze delle investigazioni finanziarie e quant'altro ritenuto necessario.

<sup>58</sup> Per una più ampia analisi cfr. S. M. MESSINA, op. cit., Milano 1997, Giuffrè Editore; e E. SCANO, op. cit., in *Il Fisco* n. 22 del 2007, pag. 1-3246.

<sup>59</sup> Il sequestro conservativo veniva conosciuto con la notifica del titolo da parte dell'ufficiale giudiziario, l'iscrizione dell'ipoteca veniva conosciuta al momento della trascrizione di un successivo atto dispositivo del bene che era stato assoggettato a tale vincolo.

### 2.3. I requisiti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*

Con riferimento ai presupposti necessari ai fini della concessione delle misure cautelari in questione dottrina e giurisprudenza concordano nel ritenere indispensabile la sussistenza congiunta dei seguenti requisiti:

- i. *fumus boni iuris* ossia l'attendibilità e sostenibilità della pretesa fiscale;
- ii. *periculum in mora* ossia il fondato timore, dell'ufficio o ente, di perdere la garanzia del proprio credito.

Il *fumus boni iuris* “dovrà consistere in un giudizio di possibilità e di verosimiglianza riguardo alla pretesa fiscale azionabile attraverso gli atti impositivi e irrogativi di sanzioni emanandi o emanati sulla base delle risultanze acquisite in sede accertativa”<sup>60</sup>. Ulteriori considerazioni sono state svolte dall'Agenzia delle Entrate e sono riscontrabili nella circolare 15 febbraio 2010 n. 4/E, nella quale si distingue tra il caso in cui l'Agenzia agisca “sulla base di un provvedimento impositivo” da quella “in cui si proceda, invece, sulla base del processo verbale di constatazione”. Nella prima ipotesi emerge il dato che l'atto formale ha subito “un'attenta valutazione circa l'attualità e la sostenibilità della pretesa”, di conseguenza l'ufficio potrebbe “fare un mero rinvio al predetto titolo”, ciononostante<sup>61</sup> nella stessa circolare l'amministrazione sottolinea «la fondamentale importanza di una puntuale ed esauriente motivazione della richiesta », raccomandando pertanto di porre “particolare cura nel motivare le proprie istanze”.

Diversamente, qualora si procedesse sulla scorta di un processo verbale di constatazione la circolare richiede che “l'Ufficio oltre ad indicare il titolo in forza del quale richiede l'adozione delle misure cautelari deve analiticamente evidenziare anche le ragioni che stanno a fondamento della pretesa ed ogni altra circostanza che possa supportarla”. Il processo verbale di constatazione, infatti, a differenza degli atti impositivi non fornisce alcuna certezza in ordine alla sussistenza di un credito tributario ma rappresenta la possibilità che in futuro, previa verifica dei fatti posti a

---

<sup>60</sup> La definizione è di C. GLENDI, *sequestro conservativo <<pro-Fisco>>*, in "Corriere tributario" n. 13 del 1999, pag. 963.

<sup>61</sup> E “giustamente” come osservato da C. GLENDI, op.cit., in "Corriere tributario" n. 17 del 2010, pag. 1337.

fondamento della pretesa dell'Amministrazione, si venga a formare un vero e proprio atto avente efficacia esecutiva (possibilità, tuttavia, legate ad una valenza ampiamente qualificata in relazione alle risultanze oggettive formalizzate nell'atto). Pertanto il processo di constatazione possiede minore idoneità a soddisfare il requisito in esame, rispetto ad altri provvedimenti dell'Amministrazione finanziaria che concretizzano con maggiore grado di certezza il credito dalla stessa vantato.

Il requisito del *periculum in mora* è specificamente individuato dall'art. 22 nel fondato timore, da parte dell'ufficio, di perdere la garanzia del proprio credito<sup>62</sup>. Al fine di individuare tale requisito è necessario condurre una complessiva analisi (*compresa l'analisi di dati di carattere statistico - matematico*) che consenta di far emergere il fondato timore, in capo all'Amministrazione Finanziaria, di non vedere soddisfatto il proprio credito nelle more della pendenza di un procedimento atto all'emissione di un provvedimento di natura impositiva di tipo definitivo. Il timore che giustifica l'adozione delle misure cautelari sul patrimonio del debitore dovrà essere particolarmente qualificato come emerge anche dal dato letterale della norma, atteso che lo stesso legislatore evidenzia espressamente che debba trattarsi di un "fondato timore" e cioè non basato su apprezzamenti personali bensì su elementi obiettivamente sintomatici di un reale pericolo. Siffatti elementi si ricavano da indici oggettivi, relativi alla consistenza del patrimonio costituente la garanzia, ed indici soggettivi, ossia riguardanti il comportamento processuale ed extraprocessuale del contribuente.

Con riferimento al primo elemento, la consistenza economica del patrimonio dev'essere intesa sia in chiave quantitativa, ossia in proporzione con l'entità del credito da tutelare, sia in chiave qualitativa con riferimento dunque alla circostanza che il patrimonio del contribuente sia costituito da beni facilmente occultabili<sup>63</sup>.

---

<sup>62</sup> "trattasi del cd. *periculum in mora*, che qui il legislatore, consapevole della «invasività» di tali misure rispetto alla complessiva condizione personale e patrimoniale del contribuente, colora con un aggettivo rafforzativo espresso nel concetto di *fondatezza*". Così F. DAMI, *Gli stringenti limiti alla concessione delle misure cautelari "pro Fisco"*, in *Corriere tributario* n. 47 del 2010, pag. 3928.

<sup>63</sup> Cfr. C. CONSOLO, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova 2012, CEDAM, pag. 1236-1237.

Nella circolare dell’Agenzia delle Entrate 15 febbraio 2010 n. 4/E è possibile riscontrare una scrupolosa analisi delle circostanze sintomatiche, dei parametri selettivi e dei cd. indicatori (*ratios*) degli elementi oggettivi del *periculum* cui l’Ufficio deve attenersi ai fini della richiesta dei provvedimenti cautelari in oggetto. Nello specifico rileva, in primo luogo, l’elemento della “*sproporzione tra la consistenza patrimoniale del contribuente (o autore della violazione) e l’entità del credito da tutelare*”, di conseguenza la mera entità del credito non sarà da sola elemento rilevante, potendo tali misure essere richieste in presenza di un credito di qualsivoglia ammontare, tuttavia al fine di evitare un’indiscriminata richiesta di provvedimenti cautelari (ma anche per ragioni di opportunità “*al fine di evitare di instaurare un procedimento lungo e dispendioso anche per i crediti di esiguo valore*”) la circolare *de quo* ha indicato dei parametri selettivi prevedendo che l’ufficio, e i nuclei di verifica *ex ante*, devono valutare l’opportunità di richiedere l’attivazione delle misure di garanzia qualora dal processo verbale di constatazione risultino rilievi comportanti un recupero:

- i. di maggiore imposta superiore a 120.000 euro;
- ii. di ritenute non operate superiore a 60.000 euro;
- iii. di importo superiore a 60.000 euro per la sanzione minima se l’autore della violazione non coincide con il contribuente;<sup>64</sup>

I superiori parametri hanno carattere non vincolante sicché i funzionari potranno valutare l’opportunità di richiedere l’applicazione delle misure conservative anche per importi inferiori.

In aggiunta si rammenti che per potere effettuare un’analisi sul comportamento del debitore quanto più possibile efficiente è necessario diversificare le valutazioni a seconda della natura giuridica del contribuente ovvero a seconda che si tratti di un

---

<sup>64</sup> “fermo restando che trattasi di valori meramente indicativi, tanto per il quantum (nel senso che gli Uffici possono richiedere la misura cautelare per crediti inferiori ove ricorrano altri presupposti), quanto, è da ritenere, pur non facendone parola la circolare, per l’an (nel senso che gli Uffici ben possono astenersi da richieste del genere ove i crediti siano, anche di gran lunga, superiori, ove, a fronte di altre circostanze, difettino i presupposti del *periculum in mora*)”. Così C. GLENDI, op. cit., in Corriere tributario n. 17 del 2010, pag. 1337.

impresa ordinaria, un'impresa in contabilità semplificata<sup>65</sup> ovvero di un esercente di arti o professioni.

Nel caso in cui il debitore d'imposta sia un'impresa in contabilità ordinaria, la sussistenza dei parametri oggettivi è desumibile dai seguenti indici:

- indice di solvibilità: intendendosi per tale il rapporto tra le attività (comprese le immobilizzazioni al netto degli ammortamenti) e il totale delle passività.  
Se inferiore a uno è considerato un elemento negativo nella valutazione patrimoniale dell'azienda
  
- indice di indebitamento: intendendosi per tale il rapporto tra il totale delle passività e il patrimonio netto.  
Se superiore a due è considerato un elemento negativo nella valutazione patrimoniale dell'azienda
  
- Con riferimento alle imprese in contabilità semplificata e agli esercenti arti e professioni è necessario valutare se il valore complessivo dato dalla sommatoria dei beni strumentali (al netto della quota di ammortamento), del patrimonio immobiliare, delle rimanenze finali e dei beni mobili soggetti a registrazione sia idoneo a garantire il credito dell'Erario.

---

<sup>65</sup> È noto che il bilancio di esercizio costituisce il risultato finale di una serie di operazioni amministrative che caratterizzano la vita aziendale. Esso trova fondamentale punto di riferimento nelle scritture contabili, che evidenziano i singoli atti di gestione dell'azienda. Le imprese devono tenere tali scritture nel rispetto della disciplina civilistica, tributaria e di quella introdotta da norme speciali. Le società di capitali (s.p.a., s.r.l., s.a.p.a.) adottano la contabilità ordinaria che implica l'obbligo di tenuta delle seguenti scritture contabili:

- libro giornale
- libro degli inventari
- libri sociali (verbali di assemblee, delibere del consiglio di amministrazione, libro soci, ecc.);
- registri Iva;
- scritture ausiliari che evidenziano elementi reddituali e patrimoniali raggruppati per categorie omogenee (cd. registro mastro);
- registro dei beni ammortizzabili (in taluni casi facoltativo);
- scritture ausiliarie di magazzino (in taluni casi facoltativo);
- i registri previsti dalla normativa sul lavoro (libro matricola, libro paga, libro infortuni).

Le società di persone commerciali (s.n.c. e s.a.s) possono essere ammesse a due regimi contabili: al regime di contabilità ordinaria, che implica, come osservato, la tenuta delle scritture contabili suindicate ovvero al regime della contabilità semplificata che prevede una maggiore snellezza in ordine alle scritture da redigere e conservare.

Con la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 66/E del 2001 è stato predisposto un apposito modulo che permette di calcolare con esattezza gli indici di solvibilità e di indebitamento<sup>66</sup>.

---

<sup>66</sup> I. Modello indice di solvibilità

- ATTIVO CIRCOLANTE

COSTI SOSPESI

rimanenze di merci, materie prime e prodotti finiti  
materiale di consumo  
risconti attivi

CREDITI

crediti verso clienti (al netto fondo svalutazione crediti)  
crediti v/imprese controllate e/o collegate  
crediti v/imprese controllanti  
crediti diversi  
cambiali attive  
ratei attivi  
anticipi a fornitori

ATTIVITA' FINANZIARIE (non costituenti immobilizzazioni)

titoli pubblici e privati

DISPONIBILITA' LIQUIDE

banche C/C attivi  
C/C postali  
assegni  
denaro e valori in cassa

TOTALE A)

- PASSIVITA'

B1) DEBITI A MEDIO/LUNGO TERMINE

trattamento di fine rapporto  
mutui passivi  
sovvenzioni a medio termine  
Totale B1

B2) DEBITI A BREVE TERMINE

banche C/C passivi  
debiti verso fornitori  
cambiali passive  
debiti tributari  
debiti verso istituti previdenziali  
debiti diversi  
ratei e risconti passivi  
Totale B2

TOTALE B (B1+B2)

TOTALE A/TOTALE B = Indice di solvibilità

C. Totale immobilizzazioni (al netto degli ammortamenti)

TOTALE A+TOTALE C/TOTALE B = Indice di solvibilità reale

È opportuno precisare che, al fine di scongiurare la riclassificazione delle voci di bilancio dell'impresa sottoposta a verifica, gli operatori dell'Amministrazione Finanziaria possono eseguire ulteriori riscontri anche sulla base di prospetti diversi da quelli allegati dal contribuente, purché gli stessi contengano i dati utili a determinare i suddetti indici di solvibilità e di indebitamento.

Con riferimento alle misure cautelari richieste “per i soggetti obbligati alla presentazione del bilancio” la circolare 15 febbraio 2010 n. 4/E precisa che la valutazione della posizione complessiva del contribuente può essere desunta dall'analisi di più specifici dati di bilancio, che si accostano agli indici di solvibilità e di indebitamento, tra cui:

- i. gli indici di struttura: che permettono di valutare il grado di affidabilità dell'azienda nel medio-lungo periodo (oltre 12 mesi)
- ii. gli indici di liquidità: che permettono di valutare la capacità dell'azienda di far fronte ai propri obblighi verso fornitori, banche, etc. (entro 12 mesi)
- iii. gli indici di redditività: che permettono di valutare la possibilità per l'azienda di remunerare i fattori utilizzati nell'attività caratteristica con performance superiori a quelle raggiungibili tramite investimenti meno rischiosi.

---

## II. INDICE DI INDEBITAMENTO

### - TOTALE PASSIVITA'

Debiti a medio/lungo termine

Debiti a breve termine

Totale Passività

### - PATRIMONIO NETTO

Capitale

Riserve

Utili o perdite portate a nuovo

Utile o perdita d'esercizio

Totale patrimonio netto

Totale passività/Patrimonio netto= Indice di indebitamento

Quanto al secondo elemento, quello soggettivo, rileva *“il comportamento, anche pregresso, del debitore desunto da fatti non equivoci (ad es. atti di dismissione dei propri beni) che esprimano inequivocabilmente il proposito di ridurre il proprio patrimonio per sottrarsi alle obbligazioni verso l'erario”*<sup>67</sup>.

Anche con riferimento agli elementi soggettivi del *periculum in mora* degna di nota è l'analisi che promana dalla circolare 15 febbraio 2010 n. 4/E che perviene all'enucleazione di talune circostanze sintomatiche tra le quali: le cessioni di beni e diritti effettuate in epoca recente, l'aver in passato trasferito il domicilio fiscale in concomitanza con l'esecuzione di controlli fiscali comportando ritardi nelle notifiche, il possesso di beni e la fruizione di servizi rappresentanti indici di capacità di spesa che non trova riscontro nel reddito dichiarato. L'importanza degli indici di natura soggettiva è stata di recente sostenuta dalla giurisprudenza, rilevante è sentenza n. 23 della Commissione Tributaria provinciale di Matera del 10 gennaio 2013, con cui si è statuito che *“Per disporre le misure cautelari ex art. 22 d.lgs. n. 472 del 1997 è necessaria la prova di un concreto comportamento del debitore volto a sottrarre i beni posti a garanzia generica dei creditori e non una semplice sproporzione fra quanto posseduto e quanto dovuto”*. Anche La Commissione Tributaria provinciale di Campobasso ha abbracciato tale orientamento disponendo, con sentenza 7 maggio 2013, n. 68, che *“Per la concessione delle misure cautelari è necessaria la sussistenza sia del "fumus boni iuris" sia del "periculum in mora". Il secondo presupposto, a sua volta, deve essere valutato non solo oggettivamente, ma anche soggettivamente, valutando i comportamenti pregressi del debitore.”*.

Peraltro tale indirizzo interpretativo che sostiene la necessaria contemporanea valutazione ed integrazione di entrambi gli indici (soggettivo ed oggettivo) sembra contraddetto da parte della giurisprudenza di legittimità<sup>68</sup> che riscontra la sussistenza del *periculum* allorchè si verifichi la sola sproporzione fra il patrimonio del contribuente e l'entità del credito garantito, o, viceversa, quando la consistenza del

---

<sup>67</sup> Comm. Trib. prov. di Campobasso, sez. I, sent. 68 del 7 maggio 2013.

<sup>68</sup> Comm. Trib. prov. di Pesaro, sez. I, sentenza 8 febbraio 2005, n. 51; e Comm. Trib. prov. di Cagliari, sez. I, sentenza 12 giugno 2001, n. 248.



patrimonio è rassicurante ma il contribuente pone in essere atti volti a sottrarsi dai propri obblighi<sup>69</sup>.

#### **2.4. I poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria**

Come già affermato, l'attivazione della procedura di cui all'art. 22 del d. Lgs 472/97 implica la sussistenza di una serie di elementi necessari per dimostrare dinanzi alla Commissione Tributaria il *fumus boni juris* ed il *periculum in mora*.

Sul punto il legislatore è intervenuto con l'art. 15, comma 8-*bis* del d.L. n.78/2009, sancendo la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di avvalersi delle c.d. indagini finanziarie<sup>70</sup> previste dagli articoli 32, comma 1, n. 7 del d.P.R 29 settembre 1973, n. 600 e 51, comma 2, n.7 del d.P.R 26 ottobre 1972, n. 633<sup>71</sup>.

Gli articoli in discorso subordinano il potere di ricorrere alle indagini finanziarie da parte dell'Amministrazione finanziaria ad un provvedimento di autorizzazione del Direttore Centrale (*o regionale*) dell'Agenzia delle Entrate ovvero, qualora il procedimento sia stato avviato dalla Guardia di Finanza, del Comandante Regionale. Le summenzionate norme sono finalizzate a permettere all'Amministrazione finanziaria la ricostruzione indiretta della capacità contributiva del contribuente e nell'ambito delle misure cautelari tali norme permetteranno all'Amministrazione finanziaria di acquisire elementi utili al fine di dimostrare le circostanze di natura

---

<sup>69</sup> Cfr. E. VULLO, *Il requisito del periculum in mora nel sequestro conservativo fiscale (Commento alla C. t. prov. Salerno, Sez. I, Sent. 31 gennaio 2001, n. 231)*, in GT - Rivista di giurisprudenza tributaria n. 1 del 2002, pag. 74.

<sup>70</sup> Si rammenti che per indagini finanziarie si intende l'attività posta in essere al fine di acquisire informazioni, notizie e dati relative ad un rapporto, continuativo o anche occasionale – intrattenuto dal soggetto verificato con una Banca, con Poste Italiane o con un qualsiasi altro istituto finanziario, dal quale si possa evincere la violazione di una norma tributaria, e la conseguente evasione fiscale.

<sup>71</sup> Osserva M. BASILAVECCHIA, *Ancora novità su misure cautelari, versamenti e riscossione coattiva*, in Corriere tributario n. 34 del 2009, pag. 2793, come "Peraltro, è da dubitare che occorresse una norma esplicita in tal senso, poiché i poteri istruttori di cui all'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 e all'art. 51 del D.P.R. n. 633/1972 hanno una valenza generale e non sono necessariamente collegati ad una successiva attività di accertamento, sicché si possono considerare normalmente immanenti all'attività di controllo".

oggettiva o soggettiva necessarie per la concessione, da parte delle Commissioni Tributarie, dell'iscrizione di ipoteca o del sequestro conservativo sui beni del contribuente.

L'utilizzo legittimo di tali strumenti comporta delle ripercussioni sul piano probatorio considerato che l'onere della prova circa l'incongruenza delle ricostruzioni operate dal Fisco grava sul contribuente. Tuttavia, nell'espletamento di tali indagini finanziarie, l'Amministrazione finanziaria potrà richiedere informazioni, dati o notizie, non soltanto nei confronti dei soggetti tenuti a fornire informazioni ma anche nei confronti dello stesso contribuente.

Ed anzi occorre rilevare come parte della dottrina ha sottolineato come la convocazione in via preventiva del contribuente alle indagini finanziarie, al fine di richiedere informazioni, notizie ovvero ancora chiarimenti e giustificazioni in ordine alle operazioni finanziarie ritenute "*sospette*" da parte dell'Amministrazione finanziaria, costituisce attuazione del principio sancito dall'art. 97 della Costituzione del buon andamento e dell'imparzialità dell'Amministrazione.

Numerosi dubbi in dottrina e giurisprudenza sono sorti in circa la necessità della convocazione del contribuente, dal momento che entrambe le norme indicano il termine "*possono invitare i contribuenti*".

Tuttavia la prassi applicativa dell'Amministrazione finanziaria e gli arresti della giurisprudenza hanno ritenuto non necessario instaurare preventivamente il contraddittorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente ritenendo l'invito del contribuente una mera facoltà discrezionale dell'Amministrazione.

Il contraddittorio, dunque, verrebbe compreso potendo l'Ufficio impositore esercitare le proprie potestà senza instaurare un confronto con il contribuente e ricostruire il reddito imponibile ovvero il volume d'affari per il tramite dei meccanismi presuntivi ed attraverso le mere risultanze della documentazione rinvenibile dagli istituti di credito *et simili*.

L'omessa indicazione circa la necessità di dovere necessariamente convocare il contribuente al fine di ricostruire la posizione finanziaria dello stesso e l'eventuale inutilizzabilità del materiale raccolto dall'Amministrazione finanziaria ha provocato un intervento chiarificatore dell'Agenzia delle Entrate.

Invero, con la circolare n. 25/E del 6 agosto 2014 si è consacrata la necessarietà del contraddittorio nell'ambito delle indagini finanziarie poiché esso risponde all'esigenza di rendere il contribuente partecipe, in modo tangibile e trasparente, agli scopi dell'Agenzia.

Si consideri inoltre che l'instaurazione del contraddittorio e la collaborazione dello stesso contribuente permette all'Ufficio di individuare con maggior attendibilità la sussistenza dei presupposti dell'atto in corso di definizione con effetti positivi diretti sull'affidabilità dei controlli.

Come espressamente sancito dalla circolare in discorso, il contraddittorio assolve a più funzioni, ed in particolare esso permette di conseguire:

- una garanzia a favore del contribuente che in tal modo viene coinvolto nel procedimento preventivo in ordine all'analisi dei dati raccolti, al fine di permettergli di fornire le giustificazioni del caso;
- la legalità del procedimento amministrativo nel quale il contribuente è partecipe;
- la ricerca della giusta imposta che, se condivisa, consente al contribuente di fruire della riduzione delle sanzioni tributarie previste dalle diverse leggi d'imposta ed all'erario di incassare in tempi celeri.

Infine, il comma 8-ter del medesimo art. 15 del d.L. n. 78/09 consente all'Agenzia delle Entrate di usufruire degli stessi poteri di richiesta altresì nei casi di applicazione dell'ipoteca e del sequestro indicati all'art. 27, commi da 5 a 7 del d.L. n. 185/08<sup>72</sup>. Il precetto in realtà, come osservato da un'autorevole dottrina, risulterebbe "inutile" in quanto *"una volta integrato il testo del comma 1 dell'art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997, la nuova previsione era destinata comunque ad operare anche in riferimento ai*

---

<sup>72</sup> Vale a dire:

- i. per somme dovute per il pagamento di tributi e interessi vantati da uffici in base ai processi verbali di constatazione. (comma 5);
- ii. per somme dovute dopo la notifica di atti di accertamento di maggiori tributi. (comma 6);
- iii. per importi iscritti a ruolo sulla scorta di atti di accertamento di maggiori tributi. (comma 7 come modificato dal comma 8-quater del d.L. n.78/09).

*poteri cautelari stabiliti con riferimento (e mediante rinvio) a quelli di cui all'art. 22”<sup>73</sup>.*

## **2.5. La legittimazione attiva e passiva**

I soggetti legittimati a presentare l'istanza volta all'ottenimento delle misure cautelari sono l'ufficio o l'ente che ha irrogato la sanzione.

Quanto alla legittimazione passiva<sup>74</sup>, l'ipoteca e il sequestro possono investire i beni del trasgressore, ossia la persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione nonché i soggetti obbligati solidalmente. L'estensione della garanzia o il suo valore varieranno a seconda del soggetto destinatario degli atti presupposti<sup>75</sup>:

---

<sup>73</sup> Così M. BASILAVECCHIA, op. cit., in Corriere tributario n. 34 del 2009, pag. 2793.

<sup>74</sup> Il novero dei soggetti aggredibili con le misure cautelari è stato ampliato ad opera del d. Lgs. 472/97, come sottolineato dalla circolare 6 luglio 2001, n. 66/E “*Si allude, per esempio, al principio della riferibilità della sanzione alla persona fisica che ha commesso la violazione (art.2, comma 2); alle nuove previsioni del concorso di persone (art.9), dell'autore mediato (art.10), dei responsabili solidali (art.11, comma 1); alle particolari fattispecie del cessionario d'azienda (art. 14) e della società o ente risultante dalla trasformazione, fusione e scissione (art. 15)*”

<sup>75</sup> L'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 66/E del 15 febbraio 2010 ha predisposto un apposito *vademecum* di casi specifici, che si riassume testualmente:

*“... nel caso in cui il trasgressore sia uno dei soggetti di cui all'articolo 11, comma 1, il quale non ha agito con dolo o colpa grave (come previsto dal comma 2 dell'art. 5), le misure cautelari devono essere contenute nel limite di euro 51.645,69;*

- nel caso di concorso di persone non omissivo (articolo 9), poiché ciascuno risponde autonomamente per la sanzione irrogata nei suoi confronti, le misure cautelari saranno differenti (può accadere, pertanto, che l'adozione di misure cautelari si reputi necessaria nei riguardi dell'uno e non dell'altro);*

- nel caso di concorso di persone omissivo (articolo 9), essendoci un'unica sanzione per cui rispondono in solido più soggetti, la misura cautelare potrà essere richiesta nei confronti di uno solo, purché sia sufficiente a garantire il credito;*

- nel caso di cessione di azienda (articolo 14, comma 1), il cessionario è responsabile in solido con il cedente per il pagamento delle imposte e delle sanzioni riferibili a:*

- violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuto il trasferimento e nei due anni precedenti, ancorché non contestate o irrogate alla data della cessione;*

- violazioni già contestate nel medesimo periodo, anche se commesse in epoca anteriore.*

*Il beneficio della previa escussione accordato al cessionario, impone all'Ufficio di procedere, anzitutto, in via esecutiva nei confronti del cedente. La responsabilità solidale (sussidiaria) non può eccedere il valore dell'azienda o del ramo d'azienda acquisito. Il valore dei beni cui riferire la misura*

così nell'ipotesi di concorso di persone il dato che ciascuno risponde autonomamente della propria sanzione comporta che le misure potrebbero essere adottate nei confronti di tutti i concorrenti, o di alcuni di essi, anche per diverso ammontare<sup>76</sup>.

Nel caso di cessione d'azienda il valore dei beni oggetto della misura cautelare dev'essere individuato con riferimento all'obbligazione del cessionario, nell'ipotesi di trasformazione o fusione l'ente o la società che risultano dalla trasformazione o dalla fusione può essere assoggettato a misure cautelari sui propri beni e nell'ipotesi di scissione le misure *“possono avere ad oggetto beni per un valore sufficiente a garantire il pagamento delle somme dovute per le violazioni commesse anteriormente alla data dalla quale essa produce effetto”*<sup>77</sup>.

In seguito all'estensione dell'ambito applicativo delle misure alle somme dovute per il pagamento dei tributi e degli interessi è stato ribadito<sup>78</sup> come nel caso in cui il trasgressore sia una persona diversa dal contribuente risponderà solo per la sanzione riferita al proprio comportamento e non sarà assoggettato a misura cautelari per debito tributario altrui. Sul punto l'autore menzionato ha evidenziato altresì come la lettera della norma, riferendosi al trasgressore e all'obbligato in solido, è suscettibile di destare il dubbio circa l'applicazione di tali misure in capo all'obbligato in proprio nell'ipotesi di mancata coincidenza del trasgressore con il contribuente.

---

*cautelare deve essere determinato con riferimento all'obbligazione del cessionario, che dipende a sua volta dall'ammontare del debito risultante alla data del trasferimento dagli atti degli Uffici (Circolare n. 180/E del 1998);*

*• nelle ipotesi di trasformazioni o fusioni (articolo 15), la società o l'ente risultante può subire misure cautelari sui propri beni in relazione alla responsabilità per la sanzione; nell'ipotesi di scissioni, le misure cautelari possono avere ad oggetto beni per un valore sufficiente a garantire il pagamento delle somme dovute per le*

*violazioni commesse anteriormente alla data dalla quale essa produce effetto.*

*Anche in tal caso sussistono ipotesi di responsabilità in solido per le imposte, le sanzioni e gli interessi ai sensi dell'articolo 173, comma 13, del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. ...”*

<sup>76</sup> Cfr. S. MULEO, *Ampliate e rettificcate le misure cautelari a favore dell'Erario*, in *Corriere tributario* n. 8 del 2009, pag. 591.

<sup>77</sup> In tal senso Circ. 6 luglio 2001, n.66/E.

<sup>78</sup> Cfr. S. MULEO, *op.cit.*, in *Corriere Tributario* n. 8 del 2009, pag. 591.

Dubbio, tuttavia superabile con facilità, nel senso che “*l’applicazione in capo all’obbligato in proprio sarà senz’altro sostenibile in via di interpretazione analogica*”<sup>79</sup>.

## **2.6. Il procedimento ordinario**

Il procedimento volto all’ottenimento delle misure cautelari è disciplinato dall’art. 22 del d. Lgs. 472/97, l’atto introduttivo è costituito da un’istanza da indirizzare al Presidente della Commissione Tributaria competente in relazione alla sede dell’ufficio o dell’ente richiedente e da notificare alle parti interessate anche a mezzo posta, l’istanza dovrà contenere una adeguata motivazione e gli uffici finanziari dovranno avere cura di indicare tutte le circostanze di fatto e di diritto che mettono in pericolo la riscossione del credito erariale. I funzionari impiegati nell’attività di verifica avranno cura di effettuare una prima valutazione discrezionale sull’opportunità di richiedere le misure cautelari.

Questi ultimi analizzano la posizione fiscale del debitore e prendono visione delle risultanze date dalla contabilità, ciò al fine di fornire indicazione utili sia per ciò che riguarda il *fumus boni iuris* ed il *periculum in mora*, sia per l’individuazione dei beni da sottoporre alla misura conservativa più idonea a garantire il presunto credito dell’Amministrazione.

Nelle fattispecie in cui il credito risulta ragionevolmente fondato e la condotta del contribuente sia tale da lasciare presumere la futura impossibilità di riscuotere il credito erariale si potrà comunque procedere alla presentazione della richiesta di applicazione delle misure cautelari.

L’art. 22 del d. Lgs. 472/97 non prevede alcun termine per il deposito dell’istanza indirizzata al Presidente della Commissione Tributaria provinciale, il silenzio del legislatore è riconducibile al carattere d’urgenza delle misure in questione ed alla peculiare rilevanza dell’interesse pubblico che avanza l’esigenza di adottare le misure cautelari: l’ufficio depositerà l’istanza notificata con la maggiore celerità possibile così da consentire ai giudici di formare al più presto il fascicolo. A rigor di

---

<sup>79</sup> Come affermato da. C. CONSOLO, op.cit., Padova 2012, CEDAM, pag. 1234-1235.

logica il deposito dovrà avvenire entro lo stesso termine fissato a carico del contribuente per depositare le proprie memorie difensive. L'istanza dovrà essere corredata con la prova dell'avvenuta notifica a tutte le parti interessate e con tutti i documenti necessari per dimostrare la sussistenza dei presupposti per la concessione delle misure richieste.

La notifica<sup>80</sup> dell'istanza alle parti interessate è elemento necessario e sufficiente per la relativa procedibilità. Addirittura, la Commissione Tributaria provinciale di Bologna, sez. I, con la sentenza 239 del 10 gennaio 2007, interpretando in maniera restrittiva la norma, ha ritenuto “*improcedibile l'istanza qualora non provata in sede di presentazione l'avvenuta notifica alla controparte*”. Pertanto così come per espressa previsione legislativa è necessaria la notifica alla parte resistente, così anche per orientamento giurisprudenziale è necessario provare al Presidente della Commissione Tributaria l'avvenuta notifica in sede di richiesta<sup>81</sup>.

Al fine di garantire il rispetto del diritto di difesa il legislatore ha previsto che i soggetti interessati nel procedimento potranno depositare memorie e documenti difensivi entro venti giorni dalla notifica. Nelle memorie i contribuenti che ritengano illegittime le richieste di cautela avanzate in loro danno dovranno articolare la loro linea difensiva contrastando la sussistenza dei presupposti del *periculum in mora* (danno grave ed irreparabile) e del *fumus boni iuris* (verosimiglianza della pretesa fiscale). Un'altra serie di argomentazioni difensive potrà essere costituita dalle conseguenze patrimoniali che si accompagnano all'attuazione della cautela.

La dottrina e giurisprudenza prevalenti sostengono che il termine dei venti giorni non sia stabilito a pena di decadenza e che dunque il contribuente può costituirsi altresì all'udienza depositando in questa sede la memoria e i documenti difensivi<sup>82</sup>.

---

<sup>80</sup> Da parte dell'Ufficio.

<sup>81</sup> Lasciandosi intendere, quindi, l'obbligo per l'Ufficio della preventiva notifica dell'istanza alla parte interessata ed il successivo deposito presso la Segreteria della Commissione tributaria secondo il rito del codice processuale tributario.

<sup>82</sup> Così MESSINA, *Commento all'art. 22 d.lgs. n. 472/1997*; in AA.VV., *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria* (a cura di F. MOSCHETTI-L. TOSI), Padova 2000, CEDAM, pag. 696.

Decorso il termine dei venti giorni il Presidente della Commissione Tributaria fissa la trattazione dell'istanza con decreto e dispone che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni prima.

La trattazione della causa avviene in camera di consiglio in presenza di entrambe le parti ma preventivamente il collegio dovrà esaminare i seguenti aspetti:

Per la parte istante (l'ufficio impositore):

- L'avvenuta notifica dell'istanza;
- La validità dell'atto impositivo o del processo verbale di constatazione;
- La validità dei documenti allegati.

Per il convenuto (il contribuente):

- La tempestiva costituzione entro i venti giorni dalla notifica.

Quanto alla fase decisoria la norma in esame dispone che la Commissione decide con sentenza<sup>83</sup>, parte della dottrina ha evidenziato la "stranezza" della previsione di tale forma di provvedimento quale conclusivo del procedimento *de quo* sottolineando la natura e il contenuto squisitamente cautelare delle misure in questione<sup>84</sup>.

All'atto della sentenza la Commissione si pronuncia non solo sull'applicazione o meno delle misure cautelari ma anche sulle spese di tale fase del giudizio, le quali verranno pertanto liquidate nello stesso provvedimento.

Mediante la sentenza resa all'esito delle procedure delineate nei precedenti paragrafi, il giudice nega o autorizza la disposizione del sequestro e/o dell'iscrizione di ipoteca sui beni del contribuente individuati dall'Amministrazione finanziaria all'atto della presentazione dell'istanza introduttiva. L'esecuzione della sentenza avviene mediante l'osservanza delle norme codicistiche in tema di sequestro conservativo e iscrizione di ipoteca.

---

<sup>83</sup> Provvedimento nella fattispecie concreta con carattere ordinatorio assimilabile a quello di cui all'art. 669-*sexies* e seguenti del codice di procedura civile in assonanza con l'art. 669-*novies* del codice di procedura civile.

<sup>84</sup> Cfr. C. GLENDI, op. cit., in Corriere tributario n. 13 del 1999, pag. 963.



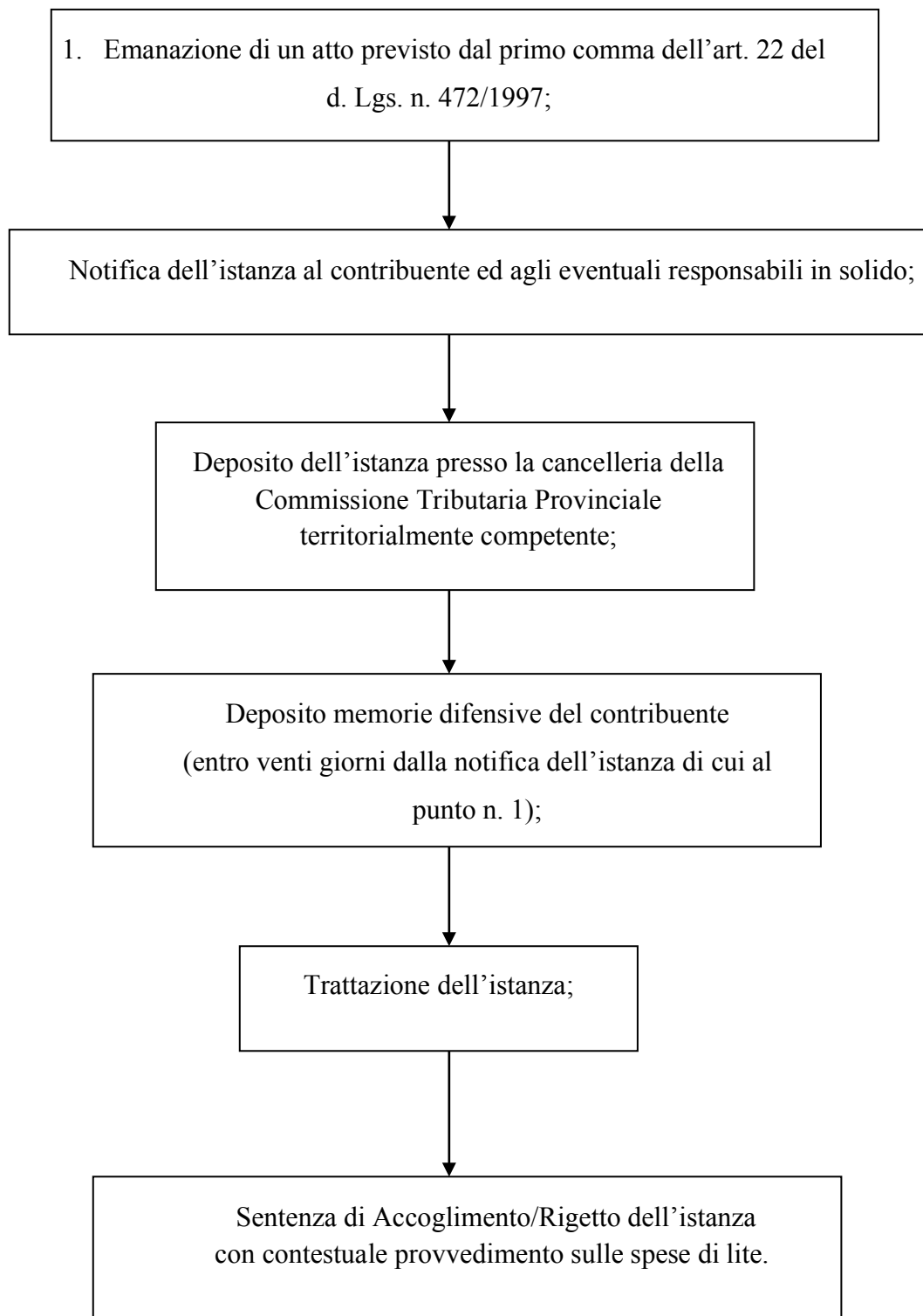
In tema di riesame del provvedimento conclusivo del procedimento la Corte di Cassazione civile, con la sentenza 7342 del 19 marzo 2008, ha asserito che: *“il provvedimento con cui la Commissione tributaria provinciale decide sull'istanza di concessione del sequestro conservativo formulata dalla Amministrazione, in quanto espressamente qualificato come sentenza dall'art. 22 d.lg. 18 dicembre 1997 n. 472, è sottoposto ai mezzi di impugnazione previsti per le sentenze, vale a dire l'appello ed il successivo ricorso per cassazione; e ciò ancorché si tratti di provvedimento che non assume la stabilità tipica di un vero e proprio giudicato, in quanto destinato a perdere efficacia a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato, che accoglie il ricorso o la domanda di merito”*

Con la superiore sentenza la Corte di Cassazione ha dissipato ogni dubbio in ordine agli strumenti di impugnazione delle sentenze che statuiscono sull'adozione delle misure cautelari confermando quale strumento avverso le sentenze gli ordinari mezzi di impugnazione<sup>85</sup>.

---

<sup>85</sup> In questa direzione anche Cass. civ., sez. trib., sent. 24527 del 26 novembre 2007.

Riassuntivamente, la procedura giurisdizionale prevista per l'emanazione del provvedimento cautelare *ex art. 22* del Decreto Legislativo n. 472/1997 segue, in linea di massima, lo schema riepilogativo che segue:



## 2.7. La procedura accelerata

Il comma 4 dell'art. 22 del d. Lgs. 472/97 regola un'alternativa disciplina volta all'ottenimento delle misure cautelari in termini più celeri rispetto a quella delineata al comma 1. La procedura in oggetto, cd. "Procedura accelerata o d'emergenza", è stata specificamente attenzionata dalla recente riforma, registratasi in virtù del d. Lgs. 24 settembre 2015, n. 156, che ne ha ridisegnato presupposti e svolgimento accostandosi ai suggerimenti della dottrina maggioritaria e alla disciplina cautelare uniforme processualcivilistica.

Nell'ipotesi in cui sussista un *quid pluris* rispetto al fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, il legislatore ha previsto delle modifiche atte ad ottenere il provvedimento della Commissione in tempi più rapidi di quanto previsto dalla procedura delineata dal primo comma.

L'attuale comma 4 dell'art. 22 dispone infatti che il Presidente della Commissione Tributaria può provvedere con decreto motivato *inaudita altera parte* nell'ipotesi in cui la convocazione della controparte potrebbe pregiudicare l'attuazione del provvedimento, assunte ove occorra sommarie informazioni.

In questo caso la camera di consiglio deve essere fissata entro un termine non superiore a trenta giorni e viene assegnato all'istante un termine perentorio non superiore a quindici giorni per la notificazione del ricorso e del decreto alla controparte. All'udienza la Commissione potrà confermare, modificare o revocare con ordinanza i provvedimenti emanati con il decreto presidenziale<sup>86</sup>.

Ciò può rivelarsi opportuno in particolari ipotesi, quali, a solo titolo meramente esemplificativo nell'ipotesi di intervenuta alienazione di beni da parte del debitore o di apposizione sugli stessi di vincoli che ne rendano più difficoltosa l'eventuale escussione.

Le circostanze che connotano, a parere dell'Amministrazione finanziaria, la pericolosità della condotta del contribuente, dovranno essere esaustivamente indicate ed argomentate nell'istanza redatta dagli Uffici finanziari precedenti.

---

<sup>86</sup> Si osservi come la nuova disciplina, accogliendo i suggerimenti dottrinali, abbia recepito l'impostazione di fondo dell'art 669-*sexies* c.p.c.

La disciplina in vigore fino al recente intervento legislativo prevedeva che il Presidente della Commissione Tributaria potesse provvedere con decreto motivato prescindendo dall'instaurazione del contraddittorio “*in caso di eccezionale urgenza o di pericolo nel ritardo*”<sup>87</sup>.

Il decreto *de quo* non era destinato ad una riesamina in sede collegiale, si prevedeva infatti che questo venisse notificato al debitore che, a sua volta, aveva la facoltà di avanzare reclamo entro il termine perentorio di trenta giorni dalla notifica. La vana decorrenza del termine comportava la definitività del provvedimento.

Qualora, viceversa, il debitore presentasse reclamo al decreto di concessione della misura cautelare il procedimento seguiva le regole del rito camerale. E dunque la Commissione Tributaria, sentite preliminarmente le parti, si pronunciava con sentenza.

La comparazione permette di comprendere le ragioni che hanno indotto il legislatore a ridisegnare la procedura delineata al comma 4 dell'art. 22 in un'ottica di maggior garanzia dei diritti del contribuente e di accoglimento delle censure della dottrina maggioritaria che si concentravano sull'eccessiva lesività della posizione processuale del debitore e che evidenziavano come quest'ultimo potesse difendersi esclusivamente nella fase di reclamo dinanzi al collegio perdendo di fatto un grado di giudizio.

## **2.8. Le garanzie alternative**

Il comma 6 dell'art. 22 prevede che in alternativa alla richiesta di adozione delle misure cautelari le parti interessate (ossia il trasgressore, i suoi coobbligati ed eventualmente un terzo che vi abbia interesse) possono prestare un'idonea garanzia nel corso del giudizio<sup>88</sup>. In questa eventualità, l'organo dinanzi al quale è in corso il

---

<sup>87</sup> Il previgente presupposto aveva incontrato i malumori della dottrina maggioritaria che si era specificamente soffermata sull'equiparazione alternativa dell'eccezionale urgenza al pericolo nel ritardo opinando come il secondo costituisce il necessario requisito per l'accoglimento dell'istanza anche secondo il rito ordinario.

<sup>88</sup> Per espressa previsione legislativa l'offerta di tale garanzia avviene “nel corso del giudizio” ossia durante lo svolgimento del procedimento.

procedimento può non adottare la misura cautelare richiesta ovvero adottarla soltanto in misura parziale. Ne consegue che l'ipoteca ed il sequestro conservativo possono essere evitati mediante l'offerta di una garanzia di tipo sostitutivo (alternativa, questa, di più agevole utilizzo per l'ufficio che deve procedere alla riscossione del credito).

Nello specifico la garanzia idonea ad evitare l'emanazione del provvedimento cautelare è stata identificata dal recente intervento legislativo<sup>89</sup> in quella disciplinata dall'art 69, comma 2 del d. Lgs. del 31 dicembre 1992, n. 546<sup>90</sup>.

Parte della dottrina<sup>91</sup> opina che la concessione o meno della misura cautelare, o la concessione in misura ridotta, rappresenti una facoltà del giudice tributario che spetta a quest'ultimo nell'esercizio di un potere discrezionale. Siffatta l'osservazione è osteggiata da coloro<sup>92</sup> che all'opposto circoscrivono la discrezionalità alla fase di valutazione dell'idoneità della garanzia offerta, accertata la quale il giudice sarebbe obbligato a non concedere la misura richiesta o a concederla in misura ridotta.

L'accettazione dell'offerta, come è evidente, è comunque subordinata alla circostanza che le garanzie avanzate abbiano la stessa solidità di quelle previste

---

<sup>89</sup> Il d. Lgs. n.156/15 ha modificato il comma 6 dell'art 22. Il testo previgente disponeva che le parti interessate potessero evitare, *in toto* o in parte, l'adozione della misura cautelare prestando, in corso di giudizio, idonea garanzia mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa.

<sup>90</sup> La modifica è prevalentemente da ricondurre ad esigenze di coordinamento. Si osservi che l'art. 9, comma 1, lettera gg) del d. Lgs. n. 156/2015 ha sostituito l'art. 69 del d. Lgs. n. 546/1992, che entrerà in vigore a partire dall'1 giugno 2016, modificandone anche la rubrica, con la previsione dell'immediata esecutività di tutte le sentenze di condanna dell'ente impositore al pagamento di somme in favore del contribuente.

La seconda parte del comma 1 dell'art. 69 prevede che il pagamento al contribuente di importi superiori a diecimila euro, diversi dalle spese di lite, può essere subordinato dal giudice alla prestazione di idonea garanzia, che deve tener conto anche delle condizioni di solvibilità del contribuente, valutata, con apposito richiamo del giudicante nella parte motiva della sentenza, sulla base della consistenza del patrimonio del medesimo e dell'ammontare delle somme oggetto di rimborso.

Il comma 2 prescrive che il contenuto, la durata e il termine di escussione della garanzia in questione, sono demandati ad un apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

<sup>91</sup> Cfr. BELLAGAMBA-CARITI, *Commento all'art. 22 d.lgs. n.472/1997, "Il sistema delle sanzioni tributarie"*, Giuffrè Editore, Milano 2011, pag. 505.

<sup>92</sup> Tra questi DOGLIO, in AA.VV. *Codice del processo tributario* (a cura di UCKMAR-TUNDO), Piacenza 2007, La Tribuna, pag. 1368.

all'art. 22 (in termini di garanzia per la riscossione). In altri termini a seconda che una specifica garanzia sia offerta in sostituzione del sequestro o dell'ipoteca si potrebbe giungere a risposte diverse circa l'accoglimento della stessa. Ed infatti non va trascurato il dato che l'ipoteca costituisce una causa legittima di prelazione, oltre ad essere un diritto reale di garanzia, e dunque nella valutazione dell'idoneità della garanzia offerta assumono rilevanza ulteriori fattori, ininfluenti nel caso in cui la misura richiesta dall'ufficio è il sequestro, concernenti appunto l'eventualità di un concorso con altri creditori.

Una tematica discussa riguarda la facoltà o meno del trasgressore di impugnare un eventuale rifiuto di accoglimento delle garanzie offerte. In dottrina è stato considerato sintomatico il silenzio della norma e si afferma che il rifiuto di accettare le garanzie sostitutive non è impugnabile dal trasgressore o dagli altri soggetti interessati.

Infine è da segnalare l'art. 8 della Legge 27 luglio 2000, n. 212 (*cosiddetto "Statuto del Contribuente"*) che prevede che qualora il credito vantato dall'Amministrazione Finanziaria risulti successivamente infondato, il contribuente potrà ottenere la restituzione delle somme poste a garanzia del credito erariale.

## **2.9. L'attuazione del provvedimento giurisdizionale**

Con riferimento all'attuazione del sequestro conservativo fiscale centrale è l'art. 669-*quaterdecies* c.p.c. in forza del quale la fase attuativa segue la disciplina dettata dall'art. 669-*duodecies* c.p.c. che, per l'esecuzione dei sequestri rimanda agli artt. 677 ss. c.p.c.

Nel caso in oggetto tuttavia, non dovendosi trascurare le peculiarità del caso specifico, occorre distinguere: nella circostanza in cui oggetto della misura cautelare sono beni mobili o crediti verso terzi, l'esecuzione segue le norme previste in materia di esecuzione forzata dal terzo libro del codice processuale civile e dunque,

rispettivamente, le norme sul pignoramento di cui agli artt. 513 ss. c.p.c. e le norme sull'espropriazione presso terzi (seppur con correttivi<sup>93</sup>).

Diversamente, nel caso in cui il sequestro ha ad oggetto beni immobili del debitore, l'esecuzione si risolve nella mera trascrizione della misura cautelare nella conservatoria dei registri del luogo in cui sono situati i beni<sup>94</sup>. In tale contesto risulta particolarmente centrata la critica di anacronismo alla formula del comma 1 dell'art. 22 ove si legge che il giudice autorizza l'Amministrazione finanziaria a procedere al sequestro "*a mezzo di ufficiale giudiziario*"<sup>95</sup>.

Dopo la riforma del codice processuale civile degli anni novanta del secolo scorso una questione che ha diviso la dottrina riguardava l'applicazione al sequestro conservativo fiscale, nonché la stessa sopravvivenza, del termine previsto dall'art. 675 c.p.c.<sup>96</sup> per l'esecuzione del sequestro.

Gli orientamenti sul punto sono diversificati: la dottrina maggioritaria e la giurisprudenza propendono per la valenza del termine dettato dall'art. 675 c.p.c., non manca tuttavia un'autorevole dottrina che sostiene che la disposizione debba considerarsi attualmente abrogata ed infine alcuni studiosi propendono per l'incostituzionalità della disposizione.

I sostenitori della tesi abrogatrice rilevano come la novella del 1990, che ha reso immanente il contraddittorio ad ogni sequestro, avrebbe privato l'art. 675 c.p.c. della funzione cui era preordinato, in aggiunta evidenziano come l'art 669-*duodecies* c.p.c. non richiami l'art. 675 c.p.c..

---

<sup>93</sup> Si fa riferimento, specificamente, alla regola prevista dall'art. 678, comma 2, c.p.c. che prevede che "*Il giudizio sulle controversie relative all'accertamento dell'obbligo del terzo è sospeso fino all'esito di quello sul merito, a meno che il terzo non chieda l'immediato accertamento dei propri obblighi*".

<sup>94</sup> Secondo quanto previsto dall'art. 679, comma 1, c.p.c.

<sup>95</sup> La critica è di C. CONSOLO: "*mi pare che la formula utilizzata dal legislatore al 1° co. dell'articolo in commento, [...], si spieghi come un relitto storico ereditato dal previgente art. 26 della l. 7-1-1929: tale norma, infatti, prevedeva solo il sequestro di beni mobili e quindi il richiamo all'ufficiale giudiziario serviva a rendere possibile l'applicazione delle norme codicistiche stabilite per il pignoramento presso il debitore o presso terzi*". Op.cit., Padova 2012, CEDAM, pag. 1247.

<sup>96</sup> Il termine è di trenta giorni decorrenti dalla pronuncia a pena di inefficacia della misura cautelare concessa.

A tali osservazioni è da replicare che l'assenza di un'abrogazione espressa rende difficoltoso sostenere che la norma sia attualmente priva di ogni funzione ed al contrario è da sottolineare come la disposizione continua a svolgere il ruolo di sollecitare una sorta di assunzione di responsabilità del sequestrante; quanto invece al rilievo letterale il richiamo ai soli artt. 677 e ss. è da considerarsi una probabile svista del legislatore non suscettibile di fungere in questo contesto da elemento discriminatorio. Atteso, dunque, che l'art. 675 c.p.c. è da considerarsi in vigore è utile rammentare che la giurisprudenza formatasi in materia di sequestro di diritto comune offre due principi suscettibili di rendere meno gravoso l'onere imposta dalla norma: *in primis* l'inefficacia può essere evitata con l'inizio delle operazioni esecutive, ben potendo il sequestrante compiere le successive in un momento posteriore a quello della scadenza del termine, *in secundis* altresì un atto esecutivo infruttuoso ha idoneità ad evitare l'inefficacia, sul presupposto che quest'ultima sanziona esclusivamente un comportamento omissivo del sequestrante.

In conclusione dev'essere considerato che nella circostanza in cui l'Amministrazione finanziaria ottenga l'adozione, da parte della Commissione Tributaria, della misura cautelare, la stessa dovrà avere cura, sin dal momento di apposizione della relativa annotazione sul ruolo, di coordinare la propria attività con l'agente della riscossione, fornendo a quest'ultimo la comunicazione inerente la posizione debitoria che ha dato luogo alla misura cautelare.

Ciò al fine di mettere in condizione l'agente incaricato della riscossione di operare con la massima efficienza e tempestività.

Attesa la particolare complessità delle operazioni sopra menzionate si rende necessaria l'individuazione, da parte dei Direttori provinciali, delle misure organizzative idonee a garantire il miglior coordinamento per conseguire i risultati attesi nel minor tempo possibile.



## 2.10. La perdita di efficacia della misura concessa

Il comma 7 dell'art. 22 disciplina le ipotesi in cui le misure cautelari concesse *ex parte fisci* perdono efficacia.

In primo luogo, il provvedimento perde efficacia se entro 120 dall'adozione del provvedimento cautelare l'Ufficio non notifica l'atto di contestazione o irrogazione. L'ipotesi contemplata dalla norma in epigrafe si riferisce ai soli casi in cui la misura cautelare sia adottata sulla scorta di un processo verbale di constatazione o di un atto di contestazione avverso cui il debitore abbia presentato deduzioni difensive entro 60 giorni<sup>97</sup>.

In tema di misure cautelari adottate in virtù del processo verbale di constatazione si osservi che, con sentenza 8665 del 15 aprile 2011, la Corte di Cassazione ha affermato che: *“L'art. 22, comma 7, d.lg. 18 dicembre 1997 n. 472, prevede che l'Amministrazione finanziaria che abbia ottenuto un provvedimento cautelare (e cioè un sequestro conservativo o un'ipoteca) debba notificare un atto di contestazione o di irrogazione entro centoventi giorni — che decorrono non già dalla data del processo di constatazione, ma dall'adozione del provvedimento cautelare — e fa derivare dall'inosservanza di tale termine non la decadenza dell'Amministrazione dal diritto di ottenere l'emissione di un provvedimento cautelare, ma la semplice perdita di efficacia del provvedimento cautelare già emesso, risiedendo la ratio della disposizione nell'inopportunità che il vincolo sui beni di un contribuente permanga per non più di centoventi giorni senza che costui riceva un atto che lo investa formalmente di ciò di cui viene chiamato a rispondere e contro il quale può difendersi in via giudiziale”*.

Con la superiore decisione, attesa la diversa natura del processo verbale di constatazione rispetto agli altri atti da cui può scaturire una misura cautelare, la Cassazione ha voluto meglio garantire il contribuente prevedendo, nella fattispecie in

---

<sup>97</sup> Art 16, comma 7 del d. Lgs. 472/97 che così dispone: *“Quando sono state proposte deduzioni, l'ufficio, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, irroga, se del caso, le sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni medesime. Tuttavia, se il provvedimento non viene notificato entro centoventi giorni, cessa di diritto l'efficacia delle misure cautelari concesse ai sensi dell'articolo 22”*

cui non si formi un atto impositivo, la cancellazione della misura cautelare.

In tale ipotesi il Presidente della Commissione Tributaria provinciale dispone, su istanza di parte e previa attuazione del contraddittorio, la cancellazione della misura cautelare.

La norma tuttavia nulla dice con riferimento alla forma che devono assumere l'istanza, il provvedimento finale ovvero quale sia il procedimento da seguire in caso di contestazioni. Parte della dottrina<sup>98</sup> ha ritenuto che tali lacune vadano colmate attraverso il richiamo alla disciplina dettata dall'art. 669-*novies* c.p.c. e, di conseguenza, l'istanza assumerà la forma del ricorso al Presidente della Commissione Tributaria che convocherà le parti con decreto e, in assenza di contestazioni, statuirà con ordinanza avente efficacia esecutiva. Contrariamente, in presenza di contestazioni, l'ufficio giudiziario a cui appartiene il giudice che ha pronunciato il provvedimento provvederà con sentenza provvisoriamente esecutiva.

Anche la tempestiva notifica dell'avviso di accertamento e di ogni altro atto impositivo concernente i tributi e gli interessi garantiti vale al fine di impedire la perdita delle misure cautelari. A tal proposito, la *Circolare n. 4/E del 2010 dell'Agenzia delle Entrate* ricorda che in virtù dell'art. 7 dell'art. 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (*cosiddetto "Statuto del Contribuente"*) l'avviso di accertamento non potrà essere emanato, salvo i casi di particolare e motivata urgenza, prima della scadenza del termine di 60 giorni dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi preposti. A tal proposito la circolare afferma che è il pericolo per la riscossione del credito dovuto all'Erario, individuato secondo le modalità ampiamente descritte, è idoneo ad integrare il requisito di particolare e motivata urgenza che permette l'emanazione dell'avviso di accertamento prima della decorrenza del termine.

Si evince che è necessario coordinare la fase di inoltro della richiesta di misure cautelari con la successiva fase di accertamento del credito (*che scaturirà con l'adozione del provvedimento impositivo definitivo*).

In secondo luogo la perdita di efficacia si verifica nel caso in cui sopravviene una

---

<sup>98</sup> Tra cui C. CONSOLO, op.cit., Padova 2012, CEDAM, pag. 1245.

sentenza (anche non passata in giudicato) che accoglie il ricorso o la domanda del contribuente contro l'atto che ha legittimato la domanda cautelare, accertando l'inesistenza del credito fiscale da garantire.

In tale evenienza è lo stesso giudice che decide sul provvedimento impositivo che dispone anche sulla cancellazione della misura cautelare. La norma prevede che in caso di accoglimento parziale del ricorso o della domanda, il giudice provvederà<sup>99</sup> alla sola riduzione proporzionale dell'entità della misura conservativa.

Anche questa seconda ipotesi<sup>100</sup> presenta delle lacune colmabili attraverso il richiamo all'art. 669-*novies* c.p.c.. Nello specifico si fa riferimento alla procedura da seguire nell'eventuale ipotesi in cui il giudice che decide sul merito omette di dichiarare l'inefficacia. Nel silenzio della norma si ritiene che tale pronuncia andrà richiesta al presidente della Commissione Tributaria con ricorso e quest'ultimo si pronuncerà con ordinanza (anche in presenza di contestazioni).

Prima delle modifiche apportate con la riforma del duemila nove, poteva succedere che le misure cautelari perdessero efficacia a partire dal sessantunesimo giorno successivo alla notifica della cartella di pagamento.

Con il d.L. n. 78/09, nelle fattispecie in cui l'ente abbia ottenuto l'iscrizione d'ipoteca, salvo l'ipotesi di annullamento giudiziale dell'atto fondante la cautela, l'agente della riscossione non avrà necessità di chiedere l'ipoteca *ex art.* 77 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, dal momento che questa mantiene la sua efficacia anche successivamente la notifica della cartella di pagamento<sup>101</sup>.

Il comma 7 dell'art. 27 del D.L. n. 185/08, come sostituito dal comma 8-*quater* dell'art. 15 del d.L. n. 78/09, stabilisce che:

*“In relazione agli importi iscritti a ruolo in base ai provvedimenti indicati al comma 6 del presente articolo, le misure cautelari adottate ai sensi dell'articolo 22 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni,*

---

<sup>99</sup> Sempre previa istanza della parte interessata.

<sup>100</sup> Che, si osservi, rappresenta la trasposizione di quanto previsto dall'art. 669-*novies* c.p.c. per il processo cautelare uniforme.

<sup>101</sup> A. MARCHESELLI, *Contenzioso Tributario*, Milano 2014, IPSOA, pag. 806.

*conservano, senza bisogno di alcuna formalità o annotazione, la loro validità e il loro grado a favore dell'agente della riscossione che ha in carico il ruolo. Quest'ultimo può procedere all'esecuzione sui beni sequestrati o ipotecati secondo le disposizioni del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, fermo restando quanto previsto, in particolare, dall'articolo 76 del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, e successive modificazioni".*

Ne deriva che, nei casi in cui in seguito alla notifica del "*provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi*" intervengano misure cautelari, le garanzie medesime conservano la loro validità limitatamente alle somme per le quali è stata disposta l'iscrizione a ruolo.

Per la parte che non viene iscritta a ruolo, conservano la validità a favore dell'agente dell'Ufficio che ha emesso il provvedimento di accertamento che ne rappresenta il presupposto.

In poche parole, se gli importi garantiti dalla misura cautelare risultano essere inferiori a quelli iscritti a ruolo, l'iscrizione di ipoteca ovvero il sequestro conservativo mantengono la loro efficacia a favore dell'Agenzia solo per la parte non ancora iscritta a ruolo.

Con tale scelta il legislatore ha perseguito l'intento di rafforzare l'efficacia dell'azione di recupero del credito vantato dall'Amministrazione finanziaria impedendone la mutazione della titolarità anche a seguito della iscrizione a ruolo e dell'affidamento dello stesso all'agente incaricato della riscossione e per le successive attività di riscossione secondo quanto stabilito dal d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

Si consideri inoltre che, parte finale dello stesso comma 7 dell'art. 22 d. Lgs. 472/97 prevede esplicitamente che l'agente della riscossione possa procedere all'esecuzione sui beni sequestrati o ipotecati secondo quanto sancito dal d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, fermo restando il limite all'espropriazione immobiliare di cui all'art. 76 del medesimo d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, in virtù del quale l'Agente della riscossione non può procedere all'espropriazione immobiliare per importi complessivi del credito per cui si procede inferiori o uguali ad € 8.000,00, e

nemmeno se il valore del bene, determinato a norma dell'art. 79 e diminuito delle passività ipotecarie aventi priorità sul credito per il quale si procede è inferiore al medesimo ammontare.

Da ultimo, l'art. 10 del d. Lgs. del 24 settembre 2015, n. 156, ha introdotto una terza ipotesi di perdita di efficacia del sequestro o dell'ipoteca concessi a favore dell'amministrazione disponendo che i provvedimenti cautelari perdono efficacia se non sono eseguiti nel termine di sessanta giorni dalla comunicazione.

Anche in questa ipotesi la norma non disciplina il procedimento da seguire per la declaratoria di inefficacia e, ancora una volta, sarà possibile far riferimento all'art. 669-*novies* c.p.c. che prevede che l'inefficacia del sequestro deve essere dichiarata dallo stesso giudice che lo ha concesso, previo ricorso della parte interessata. La pronuncia del giudice assume la forma dell'ordinanza avente efficacia immediatamente esecutiva nel caso in cui manchino contestazioni. Diversamente, assume la forma della sentenza nell'ipotesi in cui siano sorte contestazioni riguardo alla legittimità della emanata pronuncia di inefficacia.

## **2.11. Rapporto tra il procedimento ai sensi dell'articolo 22 del d. Lgs. 472/97 ed il giudizio di merito**

La disciplina dell'art. 22, delinea, come visto, un procedimento autonomo rispetto al giudizio di merito e che si contraddistingue per una diversificazione strutturale rispetto ad esso, che vede il contribuente quale parte attrice e avente natura impugnatoria.

Differentemente dalle misure cautelari previste nel processo civile, in materia tributaria, infatti, non sussiste l'obbligo di avviare un processo sul merito, né è prevista la possibilità di rivolgersi al giudice investito della cognizione del merito per ottenere la concessione delle misure cautelari. Sulla base di tali assunti si è sostenuta

la piena autonomia del procedimento cautelare tributario e l'assenza di qualsivoglia rapporto di strumentalità rispetto al giudizio sul merito<sup>102</sup>.

Senonchè, alla luce della previsione dell'art. 22, comma 7, d. Lgs. 472/97, che stabilisce la perdita di efficacia dei provvedimenti cautelari nel caso di sopravvenienza di una sentenza (anche non passata in giudicato) che accoglie il ricorso o la domanda del contribuente avverso l'atto che ha legittimato la domanda cautelare, è possibile ravvisare un rapporto di strumentalità tra il giudizio cautelare e quello ordinario. Trattasi di una strumentalità non necessaria (posto che al provvedimento cautelare può non seguire il giudizio sul merito) ma che, allorchè sia avviato il giudizio sul rapporto sostanziale dal contribuente, può indubbiamente ritenersi sussistente<sup>103</sup>.

Allorquando si proceda alla verifica dell'opportunità di proporre impugnazione avverso la sentenza di rigetto della misura cautelare l'Amministrazione finanziaria deve tenere conto anche delle vicende inerenti l'eventuale giudizio di merito instaurato, nel frattempo, da parte del contribuente avverso l'atto che ha dato origine al procedimento di cui all'art. 22 del d. Lgs. 472/97.

---

<sup>102</sup> Sull'autonomia del procedimento cautelare disciplinato dall'art. 22, d. Lgs. n. 472/97, cfr. G. FERRAU, *La disciplina delle misure cautelari ex art. 22, D.Lgs. n. 472/1997*, in GT Rivista di giurisprudenza tributaria n. 10 del 1999, pag. 905.

<sup>103</sup> Cfr. D. PERUZZA, *Le misure cautelari amministrative*, in AA.VV. *Trattato di diritto sanzionatorio tomo II* (a cura di A. GIOVANNINI-A. DI MARTINO-E. MARZADURI), Milano 2016, Giuffrè Editore, pag. 1657. L'autore, considerato il rapporto di strumentalità che lega il procedimento cautelare al giudizio sul merito, auspica il riconoscimento, anche in materia tributaria, della possibilità di una tutela cautelare dinanzi al giudice che conosce il merito della causa: *“ove sia stato emesso l'atto impositivo e sia già stato incardinato il giudizio sul rapporto obbligatorio, sembrerebbe opportuno, al fine di evitare la duplicazione di attività giurisdizionali non necessarie, che la cognizione cautelare fosse affidata allo stesso giudice del rapporto relativo all'atto “cautelato”*”. In tale ottica, una siffatta possibilità costituirebbe una soluzione in linea con le esigenze di economia processuale.

Invero, la possibilità di una contestuale pendenza di un giudizio di merito avverso l'atto impositivo ha delle ripercussioni anche nei confronti del comportamento che l'Amministrazione finanziaria pone in essere in sede sia processuale che amministrativa.

Nella fattispecie in cui la misura cautelare, formulata ad esempio sulla scorta di un processo verbale di constatazione presupposto di un atto di accertamento, sia accolta ed il successivo atto di accertamento sia impugnato, l'Amministrazione procedente dovrà costituirsi nel giudizio di merito e dovrà avere cura di depositare copia del provvedimento giurisdizionale.

Nelle controdeduzioni l'ufficio dovrà sostenere la legittimità della pretesa erariale anche per mezzo del richiamo alle motivazioni inerenti il *fumus boni iuris* indicate nell'istanza introduttiva del giudizio *ex art. 22 d. Lgs. 472/97* ed anche del provvedimento con cui sono state disposte le misure cautelari<sup>104</sup>.

In base all'esito del giudizio di merito sono diversi gli effetti sulle misure cautelari: se il rigetto del ricorso avverso l'atto impositivo non comporta alcuna conseguenza sull'efficacia delle misure cautelari, di contro le stesse (in virtù del comma 7 dell'art. 22 del d. Lgs. 472/97) perderanno efficacia se interviene una sentenza, anche non passata in giudicato, che accoglie il ricorso o la domanda<sup>105</sup>.

In ragione del chiaro dato letterale della norma sopra richiamata, deve, invece, ritenersi che la sospensione giudiziale dell'atto impugnato eventualmente disposta a norma dell'art. 47 del d. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, non implica la perdita di efficacia della misura cautelare già disposta.

---

<sup>104</sup> Cfr. A. BUSCEMA- E. DI GIACOMO, *Il processo tributario*, Milano 2004, Giuffrè Editore, pag. 571.

<sup>105</sup> Circolare Agenzia delle Entrate n. 4/E del 2010.

Nella diversa circostanza in cui in base alla richiesta *ex art.* 22 del d. Lgs. 472/97 non sia ancora intervenuta una decisione della Commissione Tributaria e nel frattempo sia stata avviata la controversia vertente sul merito, l'Amministrazione si dovrà costituire in quest'ultimo giudizio rappresentando la pendenza del procedimento di cui all'art. 22 del d. Lgs. 472/97 e potrà contestualmente richiedere un'eventuale riunione in virtù dell'art. 29 del d. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.<sup>106</sup>

## **2.12. Le principali differenze tra le misure cautelari poste a favore del contribuente e le misure cautelari *ex parte fisci***

Come si è ampiamente discusso l'art. 22 del d. Lgs. n. 472/97, come modificato dal d.L. n. 185/08, dal d.L. n. 78/09, e, da ultimo, dal d. Lgs. del 24 settembre 2015, n. 156, disciplina una peculiare categoria di misure cautelari poste a tutela dell'Amministrazione finanziaria che l'ente impositore può richiedere in presenza di specifiche circostanze disciplinate dalla legge ed ottenere all'esito di un procedimento giurisdizionale.

Ai fini di una più completa analisi va rammentato che nel nostro ordinamento sono previste anche misure cautelari disposte a favore del contribuente.

Nell'intento di operare una prima distinzione tra le due tipologie di misure cautelari, si osservi quanto segue<sup>107</sup>.

Con riferimento alle specifiche finalità che le misure cautelari poste a favore dell'Amministrazione finanziaria e quelle poste a favore del contribuente perseguono:

- le prime sono volte a costituire garanzie reali a tutela dei crediti dell'Amministrazione finanziaria;

---

<sup>106</sup> Cfr. A. BUSCEMA- E. DI GIACOMO, *op.cit.*, Milano 2004, Giuffrè Editore, pag. 551 e ss.

<sup>107</sup> Per una più compiuta analisi cfr. R. LUNELLI, *Tutela cautelare nella riscossione: a favore del contribuente e a favore dell'Ente impositore*, Il Fisco n. 1 del 2015, pag. 1-41.



- le seconde sono dirette a paralizzare un atto del fisco<sup>108</sup>.

L'Amministrazione finanziaria può vedere paralizzata l'attività di riscossione dei propri crediti erariali sulla scorta di un provvedimento di natura generale o di natura individuale.

Può aversi una sospensione di natura generale allorquando il Ministero delle Finanze conceda, con apposito decreto ministeriale, la sospensione della riscossione (*per non più di dodici mesi*) in aree significative del territorio nazionale ed all'occasione di situazioni eccezionali, di carattere generale, tali da alterare gravemente lo svolgimento di un corretto rapporto con i contribuenti.

Tale possibilità è contemplata dall'art.19-*bis* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, ed ha trovato diversi casi di applicazione in situazioni di catastrofi naturali e/o di terremoti che hanno coinvolto diverse regioni del nostro Paese.

La possibilità di sospendere in via cautelativa l'attività dell'Agente della riscossione per via di un provvedimento ministeriale di natura generale costituisce una prima differenza tra le misure cautelari poste a favore del contribuente rispetto a quelle poste a favore dell'Amministrazione finanziaria. Ed infatti non si rinvengono ipotesi in cui l'Amministrazione può disporre misure cautelari in via generale, e per motivazioni generiche, nei confronti del patrimonio del contribuente.

In aggiunta, l'attività di riscossione può essere sospesa mediante singoli provvedimenti di sospensione individuale che si possono ottenere o all'esito di un procedimento giudiziale ovvero all'esito di un procedimento amministrativo, il dato evidenzia un'ulteriore differenza rispetto alle misure cautelari in questione poste a favore dell'Amministrazione finanziaria che, invero, possono essere concesse dalle sole Commissioni Tributarie.

Pertanto anche nel caso di misure cautelari *pro* contribuente si può riscontrare la presenza di un procedimento giurisdizionale, nello specifico volto ad accertare i presupposti legittimanti il diritto del contribuente a vedere sospesa l'esecuzione di un provvedimento allo stesso sfavorevole<sup>109</sup>.

---

<sup>108</sup> Quali, a titolo esemplificativo, la cartella esattoriale, il ruolo, l'avviso di accertamento...

<sup>109</sup> La sospensione in questione, cd. "giudiziale", è disciplinata dall'art. 47 del d. Lgs. n. 546/92.

Il contribuente avrà l'onere di dimostrare in giudizio la concreta possibilità di subire un danno grave ed irreparabile dall'esecuzione dell'atto dell'Amministrazione finanziaria.

Il rischio di cui sopra dovrà rappresentare un danno imminente ed attuale di natura patrimoniale.

In altri termini il *periculum in mora* in tali circostanze sarà rappresentato da, ad esempio, pregiudizi derivanti alla vita familiare, impossibilità di fare fronte ad ulteriori obbligazioni inderogabili (quali il pagamento degli alimenti ai figli, ecc.).

In tali evenienze, occorre specificarlo, dovrà trattarsi di pregiudizi ulteriori e distinti da quelli che potrebbero derivare dall'adempimento del debito preteso dall'Amministrazione finanziaria.

Anche il *fumus boni iuris* nonostante l'art. 47 del d. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 nulla dica in merito viene considerato un requisito necessario ed implicito che richiede un giudizio prognostico e provvisorio sulla fondatezza delle ragioni addotte dal contribuente<sup>110</sup>.

Come già anticipato, le misure cautelari poste a favore del contribuente, a differenza di quelle poste a favore dell'Amministrazione finanziaria, si collocano in una fase successiva, e segnatamente nella fase della riscossione coattiva dei crediti erariali.

Ne deriva che anche i requisiti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora* dovranno essere argomentati, dal contribuente, e contestualizzati rispetto ad un pericolo attuale ed irreparabile del patrimonio del contribuente.

Pertanto il contribuente che voglia ottenere la sospensione dovrà dimostrare innanzitutto la ragionevolezza delle proprie ragioni ed in secondo luogo il pregiudizio che corre il proprio patrimonio nell'ipotesi in cui questo sia sottoposto ad esecuzione forzata.

Gli atti che possono essere soggetti a sospensione giudiziale sono sicuramente gli atti della riscossione: il ruolo, la cartella di pagamento, l'avviso di cui all'art. 50, comma 2 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, cioè l'“avviso che contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni” in vista di una esecuzione immobiliare.

---

<sup>110</sup> Cfr. M. BASILAVECCHIA-S. CANNIZZARO-A. CARINCI, *La riscossione dei tributi*, Milano 2011, Giuffè Editore, pag. 236 e ss.

L'istanza può essere contenuta nel ricorso per impugnazione ovvero in atto separato, e deve essere motivata con sole prove documentali.

Il giudice decide con ordinanza motivata non impugnabile né ricorribile per Cassazione in quanto trattasi di un provvedimento provvisorio e temporaneo.

La sospensione, qualora sia concessa, può essere di tre tipi: per intero, parziale, ossia limitata ad una frazione del debito azionato, od ancora totale o parziale ma subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'art. 69, comma 2 del d. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Per espressa previsione normativa gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado.

Come anticipato, il legislatore ha previsto per determinate circostanze la possibilità per il contribuente di ottenere la sospensione dell'attività di riscossione anche in via amministrativa, pertanto senza che sia previsto un procedimento giurisdizionale che dia luogo alla misura cautelare a favore del contribuente<sup>111</sup>.

Tale forma di tutela cautelare prende le mosse da una fase successiva rispetto alle misure cautelative poste a favore dell'Amministrazione, ed al riguardo, il Ministero delle Finanze ha avuto modo di precisare<sup>112</sup> che la Direzione regionale delle Entrate può concedere la sospensione solamente nelle circostanze in cui sia ammissibile il ricorso avverso il ruolo (*o perché questo è stato impugnato per vizi propri, quali l'errore materiale o l'eventuale duplicazione, o un vizio attinente la notifica, ovvero ancora perché è stato impugnato per contestare la fondatezza della pretesa tributaria, ma nei soli casi in cui lo stesso ruolo non sia stato preceduto dalla notifica della cartella di pagamento*), altrimenti può esclusivamente negare la sospensione motivandola semplicemente nel presupposto dell'inammissibilità del ricorso avverso il ruolo.

Ed infatti, nella considerazione che il ruolo è impugnabile, in via generale, solo ed esclusivamente per i vizi propri e che solo nei casi di omessa o di inesistenza della notifica dell'atto di accertamento a cui fa riferimento è consentita un'impugnazione

---

<sup>111</sup> la sospensione amministrativa della riscossione trova quale norma di riferimento l'art 39, comma 1, Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602

<sup>112</sup> Per mezzo delle CC.MM. n. 15/7216 del 17 novembre 1981 e n. 2/5/2335 del 6 giugno 1991.

anche per motivi inerenti la pretesa fiscale, l'Amministrazione finanziaria ha finito col limitare il potere di sospensione della riscossione da parte della *ex* Intendente di Finanza ai soli casi in cui è ammissibile il ricorso avverso il ruolo.

L'Amministrazione ha infatti chiarito che la sospensione non può essere concessa dall'*ex* Intendenza nel caso di gravame contro l'avviso di accertamento da cui è scaturita l'iscrizione provvisoria di un terzo *ex art. 15 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.*

Ciò in quanto la parziale iscrizione nella misura di un terzo, già prevista nei casi di pendenza di ricorso avverso l'avviso di accertamento, rappresenta già una parziale sospensione *ex lege* dell'iscrizione a ruolo per i residui due terzi aumentati di interessi e soprattasse<sup>113</sup>.

Ai fini della concessione della misura, l'Autorità amministrativa, dovrà avere cura di valutare altresì la coesistenza del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora* con cui è motivata l'istanza di sospensione presentata dal contribuente.

Tuttavia, per motivi di opportunità, anche in assenza di un danno grave ed irreparabile ed in ossequio al principio di buona amministrazione l'Ente impositore può sospendere il ruolo.

Tale circostanza rappresenta una fondamentale differenza, questa volta a favore del contribuente, rispetto alle misure *ex art. 22 del d. Lgs. 472/97*, le quali prevedono, a pena di illegittimità, la indefettibile presenza del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora* ai fini della loro concessione.

La sospensione amministrativa è dunque idonea ad intervenire anche nei casi in cui non è attuabile la tutela giudiziale per l'assenza di un grave ed irreparabile danno.

---

<sup>113</sup> Si osservi che, come per le misure cautelari poste a favore dell'Amministrazione, anche in tale circostanza l'ammontare del provvedimento cautelare comprende non soltanto l'imposta contestata, ma anche gli interessi e le sanzioni.

## CAPITOLO III

### LE MODIFICHE ALLA LUCE DEL D.LGS. N. 156/2015

#### **3.1. La legge delega 11 marzo 2014, n. 23 e il decreto legislativo di attuazione 24 settembre 2015, n. 156.**

Dopo l'approvazione definitiva da parte dell'Assemblea di Montecitorio, in gazzetta ufficiale del 12 marzo 2014, n. 59 è stata pubblicata la delega<sup>114</sup> al governo per la riforma del fisco, specificamente finalizzata<sup>115</sup> ad operare verso “*un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*”.

La legge delega, entrata in vigore il 27 marzo 2014, ha lasciato all'esecutivo dodici mesi<sup>116</sup> per promulgare i decreti attuativi verso la revisione del sistema fiscale nell'osservanza dei principi generali enunciati dalla medesima.

Le indicazioni riguardano temi centrali tra i quali la riforma del catasto, la revisione del contenzioso tributario e della riscossione degli enti locali, le detrazioni per spese, la semplificazione degli obblighi contabili e dichiarativi, la rateizzazione dei debiti tributari, la stima e il monitoraggio dell'evasione fiscale, la disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale, la disciplina del raddoppio dei termini e le compensazioni tra crediti d'imposta e debiti tributari.

Più specificamente, la legge 11 marzo 2014, n. 23, che persegue il fine della riduzione della pressione tributaria sui contribuenti,<sup>117</sup> si compone di sedici articoli riguardanti:

---

<sup>114</sup> Legge 11 marzo 2014, n. 23.

<sup>115</sup> Secondo l'indicazione della rubrica della legge.

<sup>116</sup> Il termine è stato, in seguito, posticipato di tre mesi dall'art. 1, comma 2, della legge 24 marzo 2015, n. 34.

- i. i principi generali e le procedure di delega (art. 1);
- ii. la revisione del catasto dei fabbricati (art. 2);
- iii. le prescrizioni per la stima e il monitoraggio dell'evasione e il riordino dell'erosione fiscale (artt. 3 e 4);
- iv. la normativa sull'abuso del diritto e sull'elusione fiscale (art. 5);
- v. la cooperazione rafforzata tra l'amministrazione finanziaria e le imprese con specifico riguardo al tutoraggio, alla rateizzazione dei debiti fiscali, alla semplificazione fiscale, alla revisione della disciplina degli interpelli ed altresì del sistema sanzionatorio (artt. 6-8);
- vi. il rafforzamento dell'attività conoscitiva e di controllo (art. 9);
- vii. la revisione del contenzioso tributario e della riscossione degli enti locali<sup>118</sup> (art. 10);
- viii. la revisione dell'imposizione sui redditi di impresa e lavoro autonomo e la previsione di regimi forfetari per i contribuenti di minori dimensioni nonché la razionalizzazione della determinazione del reddito d'impresa e delle imposte indirette (artt. 11-13);
- ix. il riordino delle disposizioni vigenti in materia di giochi pubblici (art. 14);
- x. le nuove forme di fiscalità energetica e ambientale (art. 15).

L'*iter* di attuazione della delega fiscale, scandito da una pluralità di fasi, ha visto in primo luogo l'emanazione del d. Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, contenente disposizioni in materia di semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata, seguito dal d. Lgs. 7 dicembre 2014, n. 198, recante disposizioni in materia di composizione, attribuzioni e funzionamento delle commissioni censuarie e dal d. Lgs. 15 dicembre 2014, n. 188, in materia di tassazione dei tabacchi;

---

<sup>117</sup> Come emerge dall'art. 16 comma 2, che così statuisce “*La revisione del sistema fiscale di cui alla presente legge persegue l'obiettivo della riduzione della pressione tributaria sui contribuenti, anche attraverso la crescita economica, nel rispetto del principio di equità, compatibilmente con il rispetto dell'articolo 81 della Costituzione nonché degli obiettivi di equilibrio di bilancio e di riduzione del rapporto tra debito e prodotto interno lordo stabiliti a livello europeo*”.

<sup>118</sup> Perseguendo le finalità di rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente, di garanzia della terzietà dell'organo giudicante nonché di accrescimento dell'efficienza nell'esercizio dei poteri di riscossione delle entrate.

In un secondo momento sono stati emanati il d. Lgs. 5 agosto 2015, n. 127, sulla trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici (cd. fatturazione elettronica), seguito dai d. Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 e 14 settembre 2015, n. 147, recanti rispettivamente disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente e misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese.

Infine, il 22 settembre del 2015, il Consiglio dei Ministri ha approvato cinque decreti legislativi<sup>119</sup> completando così il pacchetto dei provvedimenti attuativi della riforma fiscale. Il primo di tali decreti, il d. Lgs. 24 settembre 2015, n. 156 (di seguito d. Lgs. 156/15) assume un ruolo centrale nell'analisi che in questa sede si svolge in quanto, oltre ad introdurre rilevanti novità concernenti la disciplina del processo tributario, l'istituto dell'interpello *ex art.* 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 e a modificare sensibilmente la portata applicativa dell'istituto della mediazione, ha ritoccato l'art. 22 del d. Lgs. 472/97, che contiene la disciplina delle misure cautelari *pro-fisco* dell'ipoteca e del sequestro conservativo.

La disamina degli interventi apportati dal d. Lgs. 156/15 non deve trascurare le novità legislative tracciate dal precedente d. Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in particolare sull'abuso del diritto, sul raddoppio dei termini per violazioni penali,

---

<sup>119</sup> E cioè:

- i. d. Lgs 24 settembre 2015, n. 156, "*Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23*";
- ii. d. Lgs. 24 settembre 2015, n. 157, "*Misure per la revisione della disciplina dell'organizzazione delle agenzie fiscali, in attuazione dell'articolo 9, comma 1, lettera h), della legge 11 marzo 2014, n. 23*";
- iii. d. Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, "*Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23*";
- iv. d. Lgs. 24 settembre 2015, n. 159, "*Misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione, in attuazione dell'articolo 3, comma 1, lettera a), della legge 11 marzo 2014, n. 23*";
- v. d. Lgs. 24 settembre 2015, n. 160, "*Stima e monitoraggio dell'evasione fiscale e monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale, in attuazione degli articoli 3 e 4 della legge 11 marzo 2014, n. 23*".

sull'adempimento collaborativo e sulla *voluntary disclosure*, né quelle connesse al successivo d. Lgs. 24 settembre 2015, n. 158,<sup>120</sup> relative alla revisione del sistema sanzionatorio.

Detta necessaria puntualizzazione trova le proprie giustificazioni in motivi di ordine sistematico considerato che i decreti legislativi menzionati sono profondamente collegati. Invero, un *fil rouge* sembra congiungere tra loro le recenti misure normative: queste ultime mirano a colmare il solco che spesso divide l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, cd. *Tax gap*.

Perseguendo tale direzione, da un lato si è inteso incoraggiare la *tax governance*, attraverso l'ammodernamento e il rafforzamento dell'istituto dell'interpello, e dall'altro lato favorire sempre di più non soltanto la *tax compliance*, intervenendo sugli strumenti deflattivi del contenzioso,<sup>121</sup> ma altresì il *tax settlement*, rendendo più conveniente per i contribuenti il raggiungimento di accordi con il fisco.<sup>122</sup>

Il *trend* legislativo avviato va salutato positivamente giacché ha il pregio di garantire una maggior efficacia ponendo le basi giuridiche per il perseguimento di una leale collaborazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente, non solo precedentemente alla fase della dichiarazione ma anche in seguito, ossia quando

---

<sup>120</sup> Il d. Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 dà attuazione all'art. 8 della legge delega 11 marzo 2014, n. 23, recante i principi e criteri direttivi per la revisione del sistema sanzionatorio penale, del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo. La finalità che il decreto si propone è di correlare in misura più puntuale le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti, con la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità.

Infine, il decreto da attuazione alla delega nella parte in cui si prevede che l'Autorità giudiziaria possa affidare beni sequestrati in custodia giudiziale all'Amministrazione finanziaria, in luogo degli organi della polizia giudiziaria, al fine di utilizzarli direttamente per le proprie esigenze operative.

<sup>121</sup> Ci si riferisce, nello specifico, all'ampliamento dell'ambito temporale della conciliazione giudiziale, ora esperibile anche in grado di appello, restando in conclusione escluso soltanto il giudizio di legittimità, e all'estensione della mediazione a tutti gli enti impositori.

<sup>122</sup> Si noti che a seguito del d. Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 dal *tax settlement* possono derivare circostanze attenuanti, cause di non punibilità e l'ammissibilità del cd. Patteggiamento, non più applicabile nel caso in cui il contribuente non versa quanto dovuto all'Erario. In aggiunta, si prevede che la confisca non opera se il contribuente salda il debito con l'Agenzia delle Entrate.



sopraggiunge o sta per sopraggiungere una controversia con l'Amministrazione finanziaria.

Una più completa comprensione della *ratio* dell'intervento operato dal d. Lgs. 156/15 non può prescindere da un'analisi incentrata sul contesto in cui lo stesso si staglia.

Come emerge dalla relazione illustrativa, il decreto *de quo* si inserisce in un quadro macroeconomico totalmente difforme rispetto a quello riconducibile alla data di entrata in vigore<sup>123</sup> del d. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e in un impianto normativo contraddistinto da una continua evoluzione di certi rilevanti istituti dell'ordinamento tributario, prodotta altresì dalle diverse riforme che hanno inciso sulla maggior parte dei tributi.

Più specificamente, nella relazione si considera che il numero dei ricorsi pendenti innanzi alle Commissioni Tributarie risulta essersi progressivamente ridotto dall'anno millenovecento novantasei al duemila quattordici, passando da circa 2,4 milioni a circa 570.000 e che, con specifico riferimento all'anno duemila quattordici il 70% dei ricorsi di primo grado interessava controversie di valore non superiore a 20.000 euro.

Si aggiunge che grazie altresì all'introduzione dell'istituto del reclamo-mediazione il numero dei ricorsi proposti in Commissione Tributaria provinciale nel duemila quattordici si è quasi dimezzato rispetto a quelli del duemila undici passando da circa 171.000 a circa 90.000.

Infine si evidenzia che circa il 56% dei ricorsi proposti in primo grado era correlato da un'istanza di sospensione della riscossione dell'atto impugnato e che nei due gradi di giudizio oltre il 70% dei casi vede la compensazione delle spese di giudizio, mentre l'utilizzo della conciliazione giudiziale, che il testo del d. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (di seguito d. Lgs. 546/92) limitava al primo grado di giudizio ed escludeva per le controversie soggette a reclamo/mediazione, si attestava intorno all'1% delle definizioni complessive.

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 38/E del 29 dicembre 2015, ha evidenziato come la situazione del contenzioso tributario, contraddistinta da un elevato numero di controversie di esiguo valore, dalla robusta domanda di

---

<sup>123</sup> Vale a dire l'1 aprile 1996.

sospensione della riscossione, da un elevato utilizzo della compensazione delle spese di lite nelle fasi di merito e dal modesto ricorso alla conciliazione giudiziale, consente di meglio comprendere la *ratio* degli interventi riformatori, rivolti principalmente al superamento delle criticità evidenziate.

L'intervento normativo, finalizzato pertanto a valicare le predette problematiche, ha apportato rilevanti modifiche ad alcune delle disposizioni contenute nel d. Lgs. 546/92, concernente la disciplina del processo tributario, muovendosi prevalentemente sulle seguenti principali direttrici:

a) L'estensione degli strumenti deflattivi del contenzioso:

con l'art. 9 del d. Lgs. 156/15 è stato interamente sostituito l'art. 17-*bis* del d. Lgs. 546/92, recante la disciplina degli istituti del reclamo e della mediazione tributaria.

Il nuovo meccanismo risulta in concreto attuato dalla previsione che il ricorso, proposto nelle forme di rito, produce anche gli effetti del reclamo che può o meno contenere una dettagliata proposta di mediazione.<sup>124</sup>

Con riferimento all'ambito oggettivo di applicazione, si conferma che sono soggette a reclamo tutte le controversie di valore non superiore ai 20.000 euro ma, in aggiunta, se ne estende l'applicabilità anche alle controversie catastali (classamento, rendite ecc.) che, a causa del valore indeterminabile, ne sarebbero state escluse.

Dal punto di vista soggettivo si sancisce l'ampliamento dell'operatività dell'istituto anche ad ambiti diversi dagli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate. L'estensione viene attualmente a ricomprendere tutti gli enti impositori, coinvolgendo, pertanto, anche gli atti impositivi emessi dagli enti locali e dall'Agente della riscossione (ma, in quest'ultimo caso, solo per vizi propri del procedimento di riscossione).<sup>125</sup>

---

<sup>124</sup> Ciò significa che con la proposizione del ricorso si apre automaticamente una fase amministrativa, della durata di novanta giorni, entro la quale deve svolgersi il procedimento di reclamo/mediazione.

<sup>125</sup> La modifica legislativa, invero, ha raggiunto l'importante obiettivo di consentire anche a tali soggetti di procedere al ritiro dei loro atti impugnati, tuttavia non ha avuto il coraggio di affidare la definizione delle mediazioni ad un organismo veramente terzo e non inserito nella stessa struttura amministrativa che ha redatto e notificato l'atto. Sul punto la relazione illustrativa al decreto di riforma rileva (cfr. Titolo II) che la scelta di un organo terzo che decida sul reclamo, che può apparire

Infine, la conciliazione è stata estesa al giudizio di appello e, rimuovendo la disposizione che imponeva l'alternatività tra reclamo/mediazione e conciliazione, attualmente anche le controversie proposte avverso atti reclamabili possono essere oggetto di conciliazione, ciò al fine di potenziare gli istituti deflattivi non solo nella fase anteriore alla instaurazione del giudizio ma altresì in pendenza di causa.

b) L'estensione della tutela cautelare a tutte le fasi del processo tributario: prima dell'intervenuta riforma la possibilità di richiedere la sospensione giudiziale era prevista solo di fronte all'organo giudicante in primo grado.<sup>126</sup>

L'assetto previgente ha da sempre cagionato i malumori della dottrina costituendo, a giudizio di alcuni, un'irragionevole compressione del diritto di difesa del contribuente esposto alle conseguenze dell'esecuzione dell'atto impositivo.

Codificando la giurisprudenza<sup>127</sup> che solo da alcuni anni aveva ritenuto la tutela cautelare pienamente ammissibile nel processo tributario si è giunti ad una interpretazione costituzionalmente orientata dell'articolo 49 del d. Lgs. n. 546/92 con l'estensione al processo tributario dell'applicazione della sospensione cautelare

---

opportuna in ambito civile, non appare necessaria in campo tributario, in considerazione del fatto che, in quest'ultimo caso, *“l'istituto del reclamo appare più espressione dell'esercizio di un potere di autotutela dello stesso ente impositore, che va stimolato ed incoraggiato; ciò allo scopo di indurre ogni Amministrazione a rivedere i suoi errori prima dell'intervento del giudice”*.

<sup>126</sup> Ciò in ragione dell'espressa esclusione, in fase di appello, del potere del giudice di sospendere l'esecuzione della sentenza impugnata in considerazione del mancato richiamo nel processo tributario della disposizione di cui all'art. 337 del codice di procedura civile, che, al primo comma, dispone che *“l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa, salve le disposizioni degli articoli 283, 373, 401 e 407”*.

In altri termini, in considerazione del fatto che l'art. 49 del d. Lgs. n. 546/92, nel prevedere 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”*, sanciva, appunto, l'inapplicabilità dell'art. 337 c.p.c., si ritenevano inapplicabili al processo tributario anche i correlati artt. 283 e 373 c.p.c. in tema di sospensione di esecutività delle sentenze di primo e di secondo grado.

<sup>127</sup> Sia della Corte di Cassazione sia della Corte Costituzionale: cfr. Corte cost., 17 giugno 2010, n. 217; Corte cost., 26 aprile 2012 n. 109, e le successive ordinanze 181 del 11 luglio 2012 e 254 del 15 novembre 2012; e Cass., sez. V, sent. 2845 del 24 febbraio 2012.

anche nelle fasi successive al primo grado di giudizio e prevedendo la possibilità di richiedere non solo la sospensione della sentenza impugnata ai sensi degli artt. 283 e 373 del 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 d. Lgs. n. 546/92.

In conclusione e riassumendo attualmente si prevede che:

- i) il contribuente può sempre chiedere la sospensione dell'atto impugnato in presenza di un danno grave ed irreparabile;
- ii) le parti possono sempre chiedere la sospensione degli effetti della sentenza sia di primo grado che di appello;
- iii) il giudice può subordinare i provvedimenti cautelari ad idonea garanzia, la cui disciplina di dettaglio è rimessa a un decreto ministeriale;

c) L'esecutività immediata delle sentenze:

il d. Lgs. n. 156/15 ha riformulato il testo dell'art. 69 del d. Lgs 546/92 prevedendo ed introducendo, a decorrere dal 1° giugno 2016, l'esecutività delle sentenze fiscali prima del loro passaggio in giudicato.

In occasione dell'intervento riformatore l'applicazione del principio di immediata esecutività delle sentenze è stata disposta senza tralasciare le tipicità del processo tributario: in primo luogo, il legislatore ha inteso limitare l'immediata esecutività alle sole sentenze aventi ad oggetto l'impugnazione di un atto impositivo ovvero un'azione di restituzione di tributi in favore del contribuente.

Per le altre controversie, quali ad esempio quelle su esenzioni fiscali ovvero sulla qualifica di ONLUS, sulle rendite catastali ecc., si è mantenuto, viceversa, il principio della coincidenza tra esecutività e giudicato<sup>128</sup>.

---

<sup>128</sup> Ciò al precipuo fine di una maggiore certezza delle situazioni giuridiche.

In secondo luogo, con riferimento alle sentenze *pro fisco* si è lasciato inalterato il meccanismo della riscossione frazionata delineato all'art. 68 del d. Lgs. 546/92 evitando in tal modo che l'applicazione del principio di immediata esecutività rendesse esigibile l'intero tributo già in seguito alla sentenza di primo grado<sup>129</sup>.

Infine, con riferimento alle sentenze di condanna in favore del contribuente l'attuazione di tale rilevante e del tutto innovativo principio ha dovuto tener conto della specificità del contenzioso tributario che vede contrapposti una parte pubblica ed una privata.

Se per la prima generalmente non si presentano problemi di insolvenza, per la parte privata è necessario tener conto di tale evenienza e cioè del pericolo che, una volta conseguito il pagamento di una somma a titolo di rimborso, in forza di una sentenza esecutiva tuttavia impugnata dall'Amministrazione, non sia più possibile recuperare le somme erogate in caso di successiva riforma della sentenza. Ne è conseguita la decisione di subordinare il pagamento di somme in favore del contribuente ad una idonea garanzia con le seguenti eccezioni:

- pagamenti di somme fino a 10.000 euro;
- restituzione delle somme pagate in corso di causa, a norma dell'art. 68, comma 2, del d. Lgs. 546/92 (qualunque sia l'importo).

d) L'ampliamento delle categorie di soggetti abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle Commissioni tributarie e dei casi in cui è ammessa la difesa personale:

l'articolo 9 del d. Lgs. 156/15, riscrivendo l'art. 12 del codice del processo tributario, ha, da un lato, disposto l'innalzamento delle soglie di valore<sup>130</sup> delle controversie in relazione alle quali il contribuente può stare in giudizio anche personalmente;<sup>131</sup>

---

<sup>129</sup> Sul presupposto che l'intento del legislatore non fosse quello di inasprire la situazione dei contribuenti nell'ambito di un contenzioso ancora "*sub judice*".

<sup>130</sup> Si è passati da 2.582,28 euro a 3.000 euro.

<sup>131</sup> Per l'individuazione del valore si conferma il criterio in base al quale il valore è determinato dall'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato;

dall'altro lato, è stata ampliata la categoria dei soggetti abilitati alla difesa tecnica che attualmente annovera anche i dipendenti dei centri di assistenza fiscale (CAF), per le controversie che scaturiscono da adempimenti posti in essere dai centri medesimi (ad es. rettifica della detrazione di spese mediche espresse in dichiarazione compilata e trasmessa dal CAF).

La disposizione sancisce che i dipendenti dei CAF, al fine di esercitare legittimamente la difesa tecnica, devono essere in possesso dei seguenti requisiti di professionalità, che devono sussistere congiuntamente:

- i. diploma di laurea magistrale in giurisprudenza o in economia ed equipollenti, o del diploma di ragioneria;
- ii. relativa abilitazione professionale.

e) Il rafforzamento del principio di soccombenza nella liquidazione delle spese di giudizio:

perseguendo il precipuo fine di rinvigorire il principio in base al quale le spese di lite seguono sempre la soccombenza<sup>132</sup>, l'art. 9, comma 1, lettera f) del citato decreto ha soppresso, riformulandolo integralmente, l'art. 15,<sup>133</sup> comma 2, del d. Lgs. 546/92, eliminando il rinvio alla disciplina dettata in tema dalle norme processualcivilistiche. Il comma 2 dell'art. 15 in commento prevede attualmente che le spese di lite possono essere compensate dalla Commissione Tributaria *“soltanto in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate”*<sup>134</sup>. Le ipotesi in cui è ammessa la compensazione, pertanto,

---

in caso di controversie aventi ad oggetto esclusivamente irrogazioni di sanzioni il valore è costituito dalla somma di queste.

<sup>132</sup> Si noti che il principio in questione è esteso, altresì, alla fase cautelare in cui il giudice è tenuto a decidere anche sulle spese di giudizio.

<sup>133</sup> Che, al comma 1, stabilisce il principio generale di responsabilità per le spese di giudizio.

<sup>134</sup> Per una più ampia disamina sull'incidenza della riforma sulla compensazione delle spese di lite cfr. S. LOCONTE e E. SELLITTO, *Il nuovo processo tributario: commento al d.lgs. 31 dicembre 1992, n.*

differiscono da quelle previste dall'art. 92, comma 2, c.p.c. ove si legge che la compensazione è possibile “*se vi è soccombenza reciproca ovvero nel caso di assoluta novità della questione trattata o mutamento della giurisprudenza rispetto alle questioni dirimenti*”.

In altri termini, come chiarito dall’Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 38/E del 29 dicembre 2015, la regola generale, in ossequio alla garanzia del diritto di difesa ex art. 24 Cost., dev’essere che “*la parte interamente vittoriosa non può essere condannata, nemmeno per una minima quota, al pagamento delle spese processuali*”<sup>135</sup>.

### **3.2. L’incidenza sulla disciplina delle misure cautelari *pro fisco***

L’articolo 10<sup>136</sup>, comma 3, lettera b) del d. Lgs 156/15 ha introdotto talune modifiche all’articolo 22 del d. Lgs. 472/97, che enuncia la disciplina dei provvedimenti cautelari *pro fisci* dell’ipoteca e del sequestro conservativo, allineando il procedimento *de quo* a quello previsto in materia dall’art. 669-*sexies* c.p.c.<sup>137</sup>.

---

546 come modificato dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156 in vigore dal 1° gennaio 2016, Torino 2016, G. Giappichelli Editore, pag. 97 e ss..

<sup>135</sup> cit. Cass., sez. lav., ord. 930 del 21 gennaio 2015.

<sup>136</sup> Rubricato “*norme di coordinamento*”.

<sup>137</sup> L’art 669-*sexies* c.p.c. dispone come segue: “*Il giudice, sentite le parti, omessa ogni formalità non essenziale al contraddittorio, procede nel modo che ritiene più opportuno agli atti di istruzione indispensabili in relazione ai presupposti e ai fini del provvedimento richiesto, e provvede con ordinanza all'accoglimento o al rigetto della domanda.*

*Quando la convocazione della controparte potrebbe pregiudicare l'attuazione del provvedimento, provvede con decreto motivato assunte ove occorra sommarie informazioni. In tal caso fissa, con lo stesso decreto, l'udienza di comparizione delle parti davanti a sé entro un termine non superiore a quindici giorni assegnando all'istante un termine perentorio non superiore a otto giorni per la notificazione del ricorso e del decreto. A tale udienza il giudice, con ordinanza, conferma, modifica o revoca i provvedimenti emanati con decreto.*

L'art. 22 del d. Lgs. 472/97 continua a disciplinare due procedure distinte, la prima cd. "ordinaria" nella quale si pone come regola la previa attuazione del contraddittorio tra le parti, la seconda cd. "straordinaria o d'urgenza" caratterizzata dalla pronuncia con decreto *inaudita altera parte*.

Invero, mentre la disciplina del procedimento ordinario è rimasta pressappoco invariata, ad eccezione della previsione di un termine triplicato per la notifica all'estero del decreto con cui il Presidente della Commissione Tributaria fissa la trattazione dell'istanza per la prima camera di consiglio utile, il procedimento speciale è stato integralmente modificato al precipuo fine di adeguarlo alla disciplina contenuta nell'art. 669-*sexies* c.p.c.<sup>138</sup>.

Nello specifico, con riferimento al procedimento ordinario l'intervento riformatore ha previsto l'aggiunta di un secondo periodo al comma 3 dell'art. 22 del d. Lgs. 472/97, con il quale si stabilisce che il termine ordinario<sup>139</sup> per la comunicazione alla controparte della data di trattazione dell'istanza, qualora la notifica del decreto presidenziale debba essere effettuata all'estero, è triplicato<sup>140</sup>.

Prescindendo dalla palese distonia lessicale (che tradisce la confusione tra comunicazione, cui fa riferimento il primo periodo, e la notificazione, di cui parla il periodo recentemente aggiunto) si tratta di una norma necessitata al fine di non incorrere in un'altrimenti presumibile censura di incostituzionalità del testo previgente, considerata l'insufficienza del termine di dieci giorni di garantire l'esercizio effettivo del diritto di difesa del contribuente estero a fronte di misure cautelari particolarmente penetranti come l'iscrizione di ipoteca e l'adozione del sequestro conservativo.

---

*Nel caso in cui la notificazione debba effettuarsi all'estero, i termini di cui al comma precedente sono triplicati*".

<sup>138</sup> Cfr. sul punto Agenzia delle Entrate, circolare n. 38/E del 29 dicembre 2015, paragrafo 2.

<sup>139</sup> Ossia almeno dieci giorni prima della data di trattazione fissata con decreto presidenziale.

<sup>140</sup> E dunque ampliato a trenta giorni liberi.



Per quanto concerne il procedimento straordinario, l'articolo 10, comma 3, lettera b) del decreto di riforma ha riformulato integralmente il comma 4<sup>141</sup> dell'art. 22 in commento sostituendolo con un nuovo testo che indica presupposti corrispondenti a quelli previsti dall'art. 669-*sexies* c.p.c.<sup>142</sup>.

Tali presupposti sussistono quando:

- i. La preventiva instaurazione del contraddittorio potrebbe pregiudicare l'attuazione del provvedimento cautelare.
- ii. Ricorrono motivi d'urgenza tali da far sì che il tempo necessario per lo svolgimento dell'ordinaria procedura potrebbe compromettere il credito fiscale.

In siffatte circostanze<sup>143</sup>, dunque, l'Ufficio provvederà al solo deposito dell'istanza in Commissione Tributaria Provinciale senza previa notifica alle parti interessate.

Si introduce così una fattispecie più ristretta e circoscritta della precedente che, come detto, trovava quali presupposti "*l'eccezionale urgenza o il pericolo nel ritardo*".

In aggiunta, il nuovo comma 4 dell'art. 22 del d. Lgs 472/97 prevede la possibilità per il Presidente di assumere "*ove occorra sommarie informazioni*", al fine di emettere il decreto con il quale accoglie o rigetta l'istanza cautelare avanzata dall'Ufficio finanziario.

---

<sup>141</sup> Che contiene la disciplina del procedimento *inaudita altera parte*.

<sup>142</sup> Il comma 4 dell'art. 22 del d. Lgs 472/97, come riformulato dal d. Lgs. 156/15, dispone che: "*Quando la convocazione della controparte potrebbe pregiudicare l'attuazione del provvedimento, il presidente provvede con decreto motivato assunte ove occorra sommarie informazioni. In tal caso fissa, con lo stesso decreto, la camera di consiglio entro un termine non superiore a trenta giorni assegnando all'istante un termine perentorio non superiore a quindici giorni per la notificazione del ricorso e del decreto. A tale udienza la commissione, con ordinanza, conferma, modifica o revoca i provvedimenti emanati con decreto*".

<sup>143</sup> Si segnala che la circolare n. 38/E del 29 dicembre 2015, in merito ai nuovi presupposti per procedere *inaudita altera parte*, ha evidenziato che: "*l'opportunità del ricorso alla procedura speciale andrebbe valutata qualora si intenda chiedere il sequestro di conti correnti e/o di crediti, trattandosi di beni di cui il contribuente potrebbe agevolmente liberarsi in breve tempo*"

Attraverso il suindicato decreto il Presidente fissa, inoltre, la camera di consiglio entro un termine non superiore a trenta giorni e assegna all'Ufficio un termine non superiore a quindici giorni per notificare il ricorso e il decreto al contribuente.

Ne consegue che il contraddittorio si svolgerà nella successiva camera di consiglio, in occasione della quale la commissione, con ordinanza<sup>144</sup>, conferma, modifica o revoca le statuizioni assunte con il decreto presidenziale.

La terza modifica operata all'art. 22 del d. Lgs. 472/97 dal decreto riformatore si riduce alla soppressione del comma 5, secondo il quale *“Nei casi in cui non sussiste giurisdizione delle commissioni tributarie, le istanze di cui al comma 1 devono essere presentate al tribunale territorialmente competente in ragione della sede dell'ufficio richiedente, che provvede secondo le disposizioni del libro IV, titolo I, capo III, sezione I, del codice di procedura civile, in quanto applicabili”*.

A ben vedere, la prescrizione era divenuta superflua già a seguito delle modifiche operate<sup>145</sup> dall'art. 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448 che ha devoluto alla giurisdizione tributaria *“tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio”*.

Le modifiche al comma 6 dell'articolo 22 sono anch'esse di coordinamento formale con le novelle disposizioni, in particolare con le nuove prescrizioni in materia di garanzia ex art. 69 del d. Lgs. 546/92.

---

<sup>144</sup> Si ritiene che l'ordinanza della Commissione Tributaria non sia impugnabile, ciò tenuto conto della volontà legislativa di allineare la disciplina delle misure cautelari alle corrispondenti norme processualcivilistiche, sottolineata anche nella relazione illustrativa al decreto, e in aderenza all'analoga disposizione contenuta nel comma 5 dell'art. 669-terdecies c.p.c. ai sensi del quale *“Il collegio, convocate le parti, pronuncia, non oltre venti giorni dal deposito del ricorso, ordinanza non impugnabile con la quale conferma, modifica o revoca il provvedimento cautelare”*.

<sup>145</sup> All'art. 2 del d. Lgs. 546/92.

In altri termini, l'attuale comma 6 prevede la possibilità per le parti interessate di prestare, nel corso del procedimento, la garanzia disciplinata dall'art. 69, comma 2, del d. Lgs. 546/92<sup>146</sup>. In tale ipotesi l'organo giurisdizionale *“può non adottare ovvero adottare solo parzialmente il provvedimento richiesto”*. Il comma 2 dell'art. 69 demanda ad un apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze la disciplina del contenuto della garanzia<sup>147</sup>, la sua durata *“nonché il termine entro il quale può essere escussa, a seguito dell'inerzia del contribuente in ordine alla restituzione delle somme garantite protrattasi per un periodo di tre mesi”*.

Il decreto in questione<sup>148</sup>, pubblicato in G.U. 13 marzo 2017, n. 60, ha previsto:

- a) Che la garanzia deve avere ad oggetto<sup>149</sup> il versamento integrale della somma dovuta, comprensiva di interessi.
- b) Che la garanzia è costituita:
  - i. sotto forma di cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore nominale;
  - ii. o di fideiussione rilasciata da una banca o da una impresa commerciale che, a giudizio dell'ente a favore del quale deve essere prestata, offra garanzie adeguate di solvibilità;
  - iii. o di polizza fideiussoria rilasciata da un'impresa di assicurazione.
  - iv. Per le piccole e medie imprese, le suindicate garanzie possono essere prestate altresì dai consorzi o dalle cooperative di garanzia collettiva fidi<sup>150</sup>, iscritti nell'albo previsto dall'articolo 106 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385.

---

<sup>146</sup> Si consideri, inoltre, che la garanzia *de quo* viene richiamata anche in altre disposizioni (quali, a titolo esemplificativo, l'art. 19, comma 3, del d. Lgs. n. 472/97 in punto di sanzioni), per evidenti esigenze di certezza, uniformità e semplificazione.

<sup>147</sup> Mutuando quella prevista dall'art. 38-*bis* del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

<sup>148</sup> Il D.M. n. 22 del 6 febbraio 2017.

<sup>149</sup> Nel caso in cui sia prestata ai sensi dell'art. 22, comma 6, del d. Lgs. n. 472/97.

<sup>150</sup> Disciplinate dall'art. 29 della legge 5 ottobre 1991, n. 317.

- v. Per i gruppi di società, con patrimonio<sup>151</sup> superiore a 250 milioni di euro, la garanzia può essere prestata mediante diretta assunzione dell'obbligazione da parte della società capogruppo.
- c) Per quanto attiene invece alla durata, il decreto prevede che la garanzia prevista dall'articolo 22, comma 6, del d. Lgs. n. 472/97, è prestata fino al termine del nono mese successivo a quello della definitività dell'atto impositivo, dell'atto di contestazione o del provvedimento di irrogazione delle sanzioni. In aggiunta, si precisa che la garanzia cessa automaticamente nelle ipotesi di cui alle lettere b) e c) del comma 7 dell'art. 22 del d. Lgs. 472/97.
- d) Infine, con riferimento all'escussione della garanzia, l'art. 3, comma 3, del decreto in commento prevede che, nelle ipotesi di garanzia prestata ai sensi dell'art. 22, comma 6, del d. Lgs. 472/97, il termine di tre mesi per il pagamento da parte del contribuente delle somme garantite decorre dalla definitività dell'atto impositivo, dell'atto di contestazione o del provvedimento di irrogazione delle sanzioni.

Una volta accolta l'offerta di garanzie sostitutive e scongiurata la pronuncia del provvedimento cautelare, ci si domanda se il processo possa proseguire per ottenere la rimozione delle garanzie offerte, qualora verosimilmente gravose e penalizzanti per il contribuente.

L'orientamento della dottrina prevalente propende per la risposta negativa, suffragata dall'assunto in base al quale con l'accoglimento totale o parziale della garanzia sostitutiva il giudizio cautelare può dirsi concluso.

Ciononostante, si ritiene che la possibilità di offrire le suddette garanzie dovrebbe essere riconosciuta altresì nel giudizio di merito instaurato a seguito del procedimento *ex art. 22 d. Lgs. 472/97*, giacché potrebbe consentire al contribuente di ottenere la revoca delle misure cautelari già adottate<sup>152</sup>.

---

<sup>151</sup> Risultante dal bilancio consolidato.

<sup>152</sup> Infatti, in base all'art. 684 del c.p.c. (la cui operatività nel processo tributario non dovrebbe essere preclusa dalla presenza del comma 6 dell'art. 22 del d. Lgs. n. 472/97) il debitore può ottenere la

Di maggior rilevanza l'ultima modifica apportata al comma 7 dell'art. 22, riguardante la perdita di efficacia delle misure cautelari concesse. Ai sensi della normativa previgente i provvedimenti cautelari divenivano inefficaci se nel termine di centoventi giorni dalla loro adozione non veniva notificato l'atto di contestazione o di irrogazione. La riforma ha sancito l'aggiunta dell'atto impositivo ai suindicati atti, ferma restando la previsione secondo cui in tali casi il Presidente della Commissione, su istanza di parte e sentito l'Ente impositore che ha formulato l'istanza, dispone la cancellazione dell'ipoteca.

Sono stati confermati i tre periodi conclusivi del testo previgente del comma 7 dell'art. 22, che dispongono la perdita di efficacia dei provvedimenti cautelari per le ipotesi di sentenza, anche non passata in giudicato, di accoglimento del ricorso proposto avverso l'atto impositivo o di contestazione o di irrogazione, con la puntualizzazione, rimasta immutata, che la sentenza costituisce titolo per la cancellazione dell'ipoteca e che, in caso di accoglimento parziale, il giudice che ha pronunciato la sentenza riduce proporzionalmente l'entità dell'iscrizione o del sequestro, previa istanza di parte; se la sentenza è pronunciata dalla Corte di cassazione provvede il giudice la cui sentenza è stata impugnata con ricorso per cassazione.

Il mutamento più rilevante, sul quale *stranamente*<sup>153</sup> tace la relazione illustrativa, consiste nella previsione di un'ulteriore ipotesi di perdita di efficacia dei provvedimenti cautelari qualora gli questi ultimi non vengano eseguiti nel termine di sessanta giorni dalla comunicazione<sup>154</sup>.

---

revoca del sequestro conservativo “*prestando idonea cauzione per l'ammontare del credito che ha dato causa al sequestro e per le spese, in ragione del valore delle cose sequestrate*”.

<sup>153</sup>Come osservato da: C. GLENDI, C. CONSOLO e A. CONTRINO, *Abuso del diritto e novità sul processo tributario: commento al d. Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 e al d. Lgs. 24 settembre 2015, n. 156*, Assago 2016, IPSOA, pag. 304 e ss.

<sup>154</sup> In considerazione dell'espressa previsione che sancisce la perdita di efficacia del provvedimento cautelare qualora non eseguito entro sessanta giorni dalla comunicazione, deve ritenersi, dunque, che

### 3.3. Il principio del contraddittorio nel procedimento di applicazione delle misure cautelari

L'art. 22 del d. Lgs. 472/97 non contempla espressamente un contraddittorio tra il contribuente e l'ufficio nel procedimento cautelare ordinario, bensì la sola possibilità di depositare memorie e documenti difensivi entro venti giorni dalla notifica dell'istanza. Il silenzio della norma porterebbe a concludere che il procedimento *de quo* dovrebbe svolgersi unicamente in camera di consiglio<sup>155</sup>, senza sentire le parti.

Siffatta interpretazione, tuttavia, risulterebbe eccessivamente lesiva del diritto di difesa del contribuente, soprattutto in considerazione del dato per cui trattasi di un giudizio che non è strumentale rispetto a quello di merito<sup>156</sup>.

La lacuna normativa è stata colmata dalla giurisprudenza di legittimità in via interpretativa. Invero la Suprema Corte<sup>157</sup> ha precisato che l'audizione deve aver luogo in quanto *“la mancata esplicita prescrizione della previa audizione delle parti in merito alla trattazione dell'istanza cautelare direttamente sottoposta alla cognizione del collegio costituisce mera lacuna legislativa, frutto d'imperfetta formulazione e, peraltro, agevolmente colmabile in funzione sistematica”*.

L'integrazione interpretativa discende dall'applicazione dell'art. 47, comma 4, del d.

---

nella materia in oggetto non possa trovare applicazione l'art. 675 c.p.c., secondo cui *“Il provvedimento che autorizza il sequestro perde efficacia se non è eseguito entro il termine di trenta giorni dalla pronuncia.”*

<sup>155</sup> Non è prevista in alternativa la trattazione in pubblica udienza come nel caso dell'ordinario giudizio tributario.

<sup>156</sup> Cfr. G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Bari 2012, Cacucci editore, pag. 108.

<sup>157</sup> Con la sent. 7342 del 19 marzo 2008.

Lgs. 546/92 che, per il procedimento cautelare tributario, impone la trattazione in camera di consiglio “*sentite le parti*” senza che, all’uopo, sia indispensabile la richiesta di trattazione in pubblica udienza contemplata per il giudizio ordinario a cognizione piena dall’art. 33 del d. Lgs. 546/92<sup>158</sup>.

Del resto<sup>159</sup>, il rito camerale a contraddittorio garantito si confà perfettamente alla natura del processo *de quo*, avente comunque natura cautelare, e non risulta contraddetto dalla forma, pur discutibile, del provvedimento conclusivo consistente in una sentenza e non in un’ordinanza<sup>160</sup>.

Per completezza di indagine è utile evidenziare che l’Amministrazione finanziaria ha attribuito particolare rilievo alla partecipazione dell’Ufficio alla camera di consiglio in cui si discute della concessione delle misure cautelari. Invero, con la circolare n. 4/E del 15 febbraio 2010, dopo aver ricordato la pronuncia con cui la Suprema Corte aveva sostenuto la necessaria audizione delle parti in camera di consiglio nonostante il silenzio dell’art. 22 del d. Lgs. 472/97, l’Agenzia delle Entrate impartisce la direttiva secondo cui dev’essere sempre assicurata la partecipazione degli uffici alla camera di consiglio *de quo*, in considerazione della rilevanza delle misure cautelari quali strumenti di tutela del credito fiscale per la lotta ai fenomeni di evasione da riscossione<sup>161</sup>.

---

<sup>158</sup> Sul punto si era già espressa altresì la Commissione Tributaria provinciale di Bologna (sent. 1238 del 10 ottobre 1998) secondo la quale l’art. 47 del d. Lgs. 546/92 “*è direttamente estensibile in analogia al caso di specie, sia per l’identità del tipo di provvedimento (cautelare) adottabile, sia per la straordinaria somiglianza dei due procedimenti*” imponendosi così “*un’estensione analogica nella parte in cui prevede che le parti siano sentite se lo desiderano*”.

<sup>159</sup> Come osservato da C. BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, Torino 2016, G. Giappichelli Editore, pag. 221.

<sup>160</sup> Mentre *ex art 22, comma 5, del d. Lgs 546/92 ed ex artt. 669-septies e -octies* i provvedimenti del giudice cautelare hanno forma di ordinanza reclamabile.

<sup>161</sup> Su quest’ultimo aspetto cfr. Agenzia delle Entrate, circolare n. 13/E del 9 aprile 2009.

Altra *quaestio* da esaminare è se la mera omessa audizione delle parti in camera di consiglio comporta o meno la remissione della controversia al giudice di primo grado secondo quanto disposto dall'art. 59, comma 1, lett b) del d. Lgs. 546/92<sup>162</sup>.

Per tale aspetto la dottrina non ha trovato una soluzione univoca. Secondo alcuni<sup>163</sup> i vizi attinenti al contraddittorio suscettibili di legittimare la rimessione in primo grado sono esclusivamente quelli che si riferiscono alla fase introduttiva del giudizio innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale. Ne consegue che i vizi relativi a momenti posteriori del giudizio stesso non integrerebbero la fattispecie in oggetto. Diametralmente opposto, l'orientamento di altri autori<sup>164</sup> che ritengono che i vizi relativi al contraddittorio emersi durante lo svolgimento del giudizio di primo grado, complessivamente considerato, legittimerebbero la rimessione in primo grado *ex art.* 59, comma 1, lett b) del d. Lgs. 546/92.

Anche in giurisprudenza le soluzioni sono contrastanti. Una parte di essa<sup>165</sup> ha ritenuto che la mancata audizione delle parti nel procedimento cautelare *ex art.* 22 d. Lgs. 472/97 non rientra tra i casi indicati dalla legge quali presupposto per la retrocessione del processo dal grado di appello a quello antecedente, ma implica la sola necessità che il giudice di secondo grado che lo rilevi vi ponga rimedio, trattenendo la causa e decidendola nel merito. Un'altra parte di giurisprudenza<sup>166</sup>, viceversa, ha osservato che la Commissione Tributaria Regionale che accerti la

---

<sup>162</sup> Ai sensi del quale la Commissione Tributaria Regionale rimette la causa alla Commissione Tributaria Provinciale che ha emesso la sentenza impugnata quando riconosce che nel giudizio di primo grado il contraddittorio non è stato regolarmente costituito o integrato.

<sup>163</sup> Tra questi, si veda P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano 2005, Giuffrè, pag. 275 e ss.

<sup>164</sup> Tra cui, *ex plurimis*, F. TESAURO, *Il processo tributario*, Torino 1998, UTET, pag. 760 e ss.; e C. CONSOLO, *Le impugnazioni in generale e l'appello nel nuovo processo tributario*, in *Il fisco* 1994, pag. 3384 e ss.

<sup>165</sup> Si veda, a titolo esemplificativo, Cass., sez. trib., sent. 7342 del 19 marzo 2008.

<sup>166</sup> Si veda, per tutti, Cass., sez. trib., sent. 24972 del 24 novembre 2006.



omessa comunicazione dell'avviso di trattazione della controversia in primo grado deve disporre la rimessione della causa alla Commissione Tributaria Provinciale ai sensi dell'art. 59, comma 1, lett b) del d. Lgs. 546/92.

In conclusione, appare utile esaminare se l'obbligo di instaurare il contraddittorio con il contribuente sussista altresì nella fase amministrativa del procedimento *de quo*, vale a dire prima della presentazione della richiesta di adozione delle misure cautelari al giudice tributario. A tal proposito è opportuno svolgere previamente qualche breve considerazione sulla tematica della partecipazione del contribuente all'attività di accertamento tributario, argomento che ha da sempre originato accese diatribe in dottrina<sup>167</sup>.

Taluni autori<sup>168</sup>, opinando sull'assenza di una norma generale che disponga il diritto del contribuente di partecipare al procedimento di accertamento e che gli consenta di difendersi prima dell'emissione di un atto di imposizione a suo carico, hanno escluso che sussista un obbligo dell'Ufficio di interpellare il contribuente in fase istruttoria. L'orientamento è osteggiato da coloro che, all'opposto, hanno ritenuto che proprio la pluralità delle disposizioni che prevedono il contraddittorio procedimentale induce a sostenere che sussiste un principio generale e che la presenza diffusa delle norme è da ricondurre all'esigenza di prevedere modalità differenti di contraddittorio in relazione alla specificità dei procedimenti di accertamento<sup>169</sup>.

---

<sup>167</sup> Sul tema del contraddittorio endoprocedimentale si vedano per tutti M. BASILAVECCHIA, *per l'effettività del contraddittorio*, in Corriere tributario n. 29 del 2009, pag. 2369 e ss.; L. SALVINI, *la "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in Riv. Dir. Trib. 2000 I, pag. 13 e ss.; e S. LA ROSA, *caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in Dir. prat. Trib. 1990 I, pag. 793 e ss.

<sup>168</sup> *ex plurimis* R. LUPI, *diritto tributario, parte generale*, Milano 2005, Giuffrè, pag. 150 e ss.

<sup>169</sup> Così opina S. SAMMARTINO, *Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale*, in Rassegna Tributaria n. 4 del 2016, pag. 986 e ss.

Con riferimento alla giurisprudenza in tema di contraddittorio procedimentale<sup>170</sup> si sono registrate pronunce contrastanti della Suprema Corte.

Invero, ad un orientamento svalutativo del principio in oggetto<sup>171</sup> si è contrapposto un indirizzo che ha rivalutato il principio del contraddittorio procedimentale<sup>172</sup> trovando quello che sembrava essere un punto di arrivo con le sentenze del 18 settembre 2014, nn. 19667 e 19668, attraverso le quali la Corte di Cassazione a Sezioni Unite aveva eretto il contraddittorio endoprocedimentale a “*principio fondamentale immanente nell’ordinamento*”, da attuare anche in assenza di una specifica ed espressa previsione normativa. Senonchè i giudici di legittimità sono giunti a conclusioni del tutto opposte con la sent. 24823 del 9 dicembre 2015, concludendo per l’inesistenza, nel nostro ordinamento, di un generico diritto al contraddittorio endoprocedimentale. In tale occasione le Sezioni Unite hanno affermato che, a differenza del diritto comunitario, il diritto nazionale non prevede un obbligo generale per l’Amministrazione finanziaria di instaurare il contraddittorio endoprocedimentale, che comporti in caso di inosservanza l’invalidità dell’atto.

Si perviene così alla conclusione che, con riferimento ai tributi “non armonizzati” l’obbligo in questione, pena l’invalidità dell’atto, sussiste solo nei casi in cui sia espressamente sancito. Diversamente, in tema di tributi “armonizzati”, avendo luogo la diretta applicazione del diritto comunitario, l’Amministrazione è gravata dall’obbligo di instaurare il contraddittorio endoprocedimentale, la cui inosservanza comporta in ogni caso l’invalidità dell’atto<sup>173</sup>.

---

<sup>170</sup> Per una più completa analisi sull’*excursus* giurisprudenziale in tema di contraddittorio procedimentale cfr. G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Torino 2016, G. Giappichelli Editore, pag. 259 e ss.

<sup>171</sup> Si veda, ad es., Cass., sez. trib., sent. 3142 del 12 febbraio 2014, secondo cui il diritto al contraddittorio, quale espressione del diritto di difesa, sarebbe rinvenibile solo nell’ambito della fase processuale.

<sup>172</sup> Si rammenti la sentenza della Cass., sez. un., del 29 luglio 2013, n. 18184, con la quale la Corte (facendo riferimento all’art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente) ha dichiarato invalido l’atto emesso prima dei sessanta giorni, termine quest’ultimo volto a garantire lo svolgimento del contraddittorio procedimentale.

<sup>173</sup> Purchè il contribuente enunci in giudizio le ragioni che avrebbe fatto valere qualora il contraddittorio fosse stato instaurato tempestivamente e la sua opposizione non sia meramente pretestuosa.

Seppure indiscutibilmente la posizione della Suprema Corte e, a ruota, della giurisprudenza di merito prevalente appare allineata nel senso di cui sopra, si consideri che, tuttavia, non mancano nella giurisprudenza di merito resistenze all'indirizzo evidenziato, che hanno sostenuto la necessaria applicazione del diritto al contraddittorio endoprocedimentale a tutti i tributi, senza distinzione tra armonizzati e non<sup>174</sup>.

Ciò premesso, occorre verificare se nel caso del procedimento cautelare *ex art. 22 d. Lgs 472/97* l'Amministrazione finanziaria debba convocare il contribuente prima di inoltrare l'istanza all'Autorità giudiziaria. Al riguardo si deve considerare che, a differenza delle ipotesi di emissione dell'avviso di accertamento, nella fattispecie in esame l'Amministrazione finanziaria non è titolare della potestà di emettere la misura cautelare bensì solamente di presentare la richiesta alla Commissione Tributaria. Ne consegue che, in prima approssimazione, si dovrebbe escludere l'obbligo gravante sull'Amministrazione finanziaria di instaurare il contraddittorio preventivo con il contribuente. Tuttavia, un'autorevole dottrina,<sup>175</sup> alla quale appare opportuno aderire, opinando sulla facoltà normativamente riconosciuta in capo al contribuente di offrire, già nella fase procedimentale, garanzie suscettibili di evitare la pronuncia dei provvedimenti cautelari ha ritenuto appropriato che l'Amministrazione finanziaria interpelli il contribuente prima di inoltrare l'istanza alla Commissione Tributaria.

### **3.4. Profili di in(compatibilità) costituzionale**

Dopo la disamina normativa è opportuno svolgere talune riflessioni in ordine alla compatibilità delle misure cautelari in esame con i diritti fondamentali garantiti dalla costituzione.

---

<sup>174</sup> Cfr. Comm. Trib. Reg. Lombardia, sent. 2 del 3 gennaio 2017; Comm. Trib. Prov. Reggio Emilia, sent. 55 del 7 febbraio 2017; Comm. Trib. Reg. Piemonte, sent. 126 del 27 gennaio 2016; e Comm. Trib. Reg. Valle d'Aosta, sent. 11 del 18 aprile 2016.

<sup>175</sup> Si fa riferimento a G. INGRAO, *op. cit.*, pag. 112 e ss.

In tale prospettiva è necessario premettere che l'Amministrazione finanziaria esercita una funzione pubblica finalizzata al perseguimento del collettivo interesse alla tempestiva, completa e corretta percezione dei tributi dovuti dai contribuenti. Nell'assolvere a tale funzione, gli Uffici finanziari sono tenuti ad improntare la propria condotta al rispetto dei principi di imparzialità e buon andamento di cui all'art. 97 Cost., ai quali si accostano i principi di efficacia, pubblicità, economicità e trasparenza sanciti nella legge 7 agosto 1990, n. 241. Oltre ad essere improntata ai suindicati fondamentali principi, l'azione dell'Amministrazione finanziaria dev'essere altresì contraddistinta dalla puntuale ponderazione tra l'interesse cardine che la stessa è preordinata a soddisfare, da un lato, e i diversi interessi che possono confliggere con il primo<sup>176</sup>.

Orbene, ultimate le necessarie premesse, è innegabile che l'evenienza che, a seguito del sequestro conservativo, il contribuente venga privato della facoltà di esercitare i diritti societari comporta una problematica di compatibilità con la tutela di iniziativa economica prevista dall'art. 41 Cost.<sup>177</sup>. Un'evidente compressione della libertà di iniziativa economica emerge, in particolare, nel caso in cui le Commissioni Tributarie nominino custode delle azioni e delle quote delle società assoggettate al sequestro conservativo un soggetto terzo, che non coincide con il titolare legittimo delle stesse<sup>178</sup>.

---

<sup>176</sup> Si rammenti che la giurisprudenza costituzionale ha sostenuto che qualsivoglia compressione di un diritto costituzionale debba rispettare il nucleo irriducibile ed essenziale del diritto costituzionalmente garantito che viene limitato, o, almeno, il principio di proporzionalità.

In questa direzione e con specifico riferimento alla libertà *ex art. 41 Cost.*, la Corte cost., con la sent. del 7 luglio 2006, n. 279 ha sancito che, se da un lato la libertà di iniziativa economica non riceve una protezione assoluta dall'ordinamento, dall'altro la sua compressione è legittima costituzionalmente solo ove non sia *“né sproporzionata, né inidonea e si riveli preordinata a consentire il soddisfacimento contestuale di una pluralità di interessi costituzionalmente rilevanti”*.

<sup>177</sup> Cfr., in punto di compatibilità delle misure cautelari con l'art. 41 Cost., C. BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, Torino 2016, G. Giappichelli Editore, pag 232 e ss.; e I. PELLECCIA, *Impatto sull'economia d'impresa di ipoteca e sequestro conservativo*, in *Corriere tributario* n. 23 del 2013, pag. 1860.

<sup>178</sup> Si consideri che in tale ipotesi la facoltà di esercitare i diritti societari (e quindi dei diritti inerenti

In tale ipotesi, la lesione della libertà sancita dall'art. 41 Cost. si manifesta in un duplice ordine di profili:

- i. in relazione ai poteri del custode;
- ii. in relazione all'assenza di un controllo giurisdizionale.

Con riferimento al primo profilo è necessario definire preliminarmente quali siano i poteri del terzo nominato custode di pacchetti azionari o di quote di società a responsabilità limitata. Al riguardo, considerata l'assenza di un'espressa disciplina delle modalità attuative del sequestro conservativo tributario, l'interprete non può che fare riferimento all'art. 2352 c.c., che disciplina il sequestro di azioni prevedendo che, in tale ipotesi, il diritto di voto è esercitato dal custode<sup>179</sup>. Ne deriva che in siffatta ipotesi il contribuente non sarà più legittimato ad intervenire alle assemblee dei soci, posto che l'art. 2370 c.c. riserva tale diritto ai soggetti "*cui spetta il diritto di voto*".

Alla luce delle considerazioni fin qui effettuate, risulta innegabile che, *de facto*, il custode potrà influenzare le decisioni strategiche demandate all'assemblea pervenendo, nel caso in cui il pacchetto azionario o di quote sequestrato sia rilevante, ad amministrare la società in luogo del proprietario delle azioni o quote.

In quest'ottica appare pertanto naturale dubitare sulla conciliabilità dell'art. 22 del d. Lgs. 472/97 con la libertà di iniziativa economica garantita dall'art. 41 Cost.

A ben vedere, l'interesse erariale al cui soddisfacimento è improntata la disciplina delle garanzie *ex art. 22* potrebbe ottenere un'adeguata tutela mediante l'attribuzione dell'incarico di custode al legittimo proprietario delle azioni o delle quote<sup>180</sup>.

In relazione al secondo profilo, non si può non evidenziare che al giudice tributario è normativamente demandato il compito di nominare il custode, ma non quello di

---

all'iniziativa economica privata) è sostanzialmente attribuita al custode, sebbene nella permanenza della titolarità in capo alla parte che ne è temporalmente privata.

<sup>179</sup> Permane in capo al socio, ai sensi del comma 2 dell'art. 2352 c.c., il solo diritto di opzione.

<sup>180</sup> E attraverso una simile ricostruzione la limitazione della libertà di iniziativa economica potrebbe ritenersi ragionevole e proporzionata.

determinarne i poteri. Soprattutto, non è previsto un controllo giudiziale sull'attività del custode medesimo. Se ne trae che il legittimo proprietario del pacchetto di azioni o quote sarà esposto ai rischi connessi all'esecuzione dell'istituto del sequestro conservativo priva di un opportuno monitoraggio da parte del giudice che lo ha disposto.

Se dunque è questo il quadro d'insieme, non può che risultarne avvalorato il dubbio in ordine alla sussistenza di profili di incompatibilità costituzionale nell'art. 22 del d. Lgs. 472/97.

Si evidenzia, in conclusione, che la stessa Amministrazione finanziaria ha riconosciuto il rischio che le misure cautelari ledano diritti garantiti costituzionalmente ed ha precisato<sup>181</sup> che gli Uffici finanziari dovranno ponderare adeguatamente la necessità di procedere al sequestro dell'azienda<sup>182</sup> *“tenendo conto anche delle possibili conseguenze negative che la misura cautelare potrebbe determinare sulla redditività della stessa. In tal senso, sarà evitato il sequestro conservativo dell'azienda, che non agevola il normale svolgimento dell'attività imprenditoriale del trasgressore, laddove questi possieda altri beni sufficienti a garantire la pretesa tributaria”*.

### **3.5. Giurisprudenza di legittimità e di merito**

Analizzati gli aspetti salienti della normativa riguardante le misure cautelari *pro fisci* dell'ipoteca e del sequestro conservativo, è opportuno, ai fini di una migliore comprensione della tematica in oggetto, porre la nostra attenzione su alcuni degli aspetti maggiormente trattati dalla giurisprudenza di legittimità e di merito.

Orbene, per quanto concerne il profilo attinente alla presenza dei presupposti richiesti ai fini della concessione delle misure cautelari in esame, sono molteplici le

---

<sup>181</sup> Con la circolare 15 febbraio 2010, n. 4/E.

<sup>182</sup> L'affermazione, riferita nella specie al sequestro di azienda, è agevolmente traslabile all'ipotesi di sequestro di azioni o di quote di s.r.l.

sentenze con le quali è stata negata agli Uffici finanziari la possibilità di procedere all'adozione delle misure cautelari proprio in considerazione del fatto che non è stata fornita la prova del fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito che, invece, deve essere offerta con dati oggettivi ed indici soggettivi riguardanti il comportamento processuale ed extraprocessuale del creditore.

In particolare, i giudici si sono espressi ponendo un freno all'uso di uno strumento molto pregiudizievole per il contribuente con le seguenti pronunce:

Commiss. Trib. Prov. Lecce, sez. I, sent. 1409 del 14 aprile 2014, che ha rigettato la richiesta di adozione delle misure cautelari avanzata dall'Ufficio finanziario sulla base della considerazione per cui non è stata fornita la prova del fondato timore di perdere la garanzia del credito, che deve essere attuale e basato su elementi oggettivamente sintomatici di un pericolo reale e non fondato meramente su generici apprezzamenti personali e psicologici. Si legge che *“il “periculum in mora”, deve essere valutato con riferimento sia a dati oggettivi, quali ad esempio l'entità della pretesa erariale, sia a dati soggettivi, ossia con riferimento ai comportamenti del debitore, da cui possa evincersi la volontà di sottrarsi all'esecuzione, depauperando in tal modo il patrimonio. È quindi necessario dedurre e dimostrare che il contribuente abbia posto in essere o sia in procinto di porre in essere atti di disposizione o, comunque, comportamenti che mettano a rischio il credito vantato dal Fisco”*. Nel caso di specie la Commissione Tributaria ha affermato che l'Ufficio non ha *“assolutamente”* assolto all'onore di fornire la prova del *periculum in mora* sia perché gli elementi da questo indicati non sono previsti tassativamente dalla legge sia perché il contribuente ha dimostrato di non volersi liberare di alcun bene.

Con tale recente decisione si sostiene l'importanza degli indici di natura soggettiva da cui si evince il requisito del *periculum in mora*, che, a ben vedere, costituiscono un'ottima rappresentazione delle intenzioni del contribuente, e pertanto del pericolo per l'Amministrazione finanziaria di vedere tradite le proprie pretese erariali.

L'indispensabile sussistenza degli indici di natura soggettiva è stata, in precedenza, evidenziata altresì dalla Comm. Trib. Prov. Campobasso, sez. I, sent. 68 del 7 maggio 2013, che, riferendosi al presupposto del *periculum*, ha affermato che: *“la*

*valutazione in ordine alla sua sussistenza deve essere effettuata non solo sulla base di dati oggettivi (quale ad es. la scarsa consistenza del patrimonio del debitore) ma anche in base a dati soggettivi, quale il comportamento, anche pregresso, del debitore desunto da fatti non equivoci (ad es. atti di dismissione dei propri beni) che esprimano inequivocabilmente il proposito di ridurre il proprio patrimonio per sottrarsi alle obbligazioni verso l'erario".* Precisa inoltre la Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso<sup>183</sup> che *"l'elemento oggettivo e quello soggettivo devono essere valutati congiuntamente, in modo da integrarsi e bilanciarsi vicendevolmente, poiché mentre una precaria situazione economica non è sufficiente a concretare il periculum in mora se difetta un comportamento soggettivo del debitore finalizzato ad aggravare la propria situazione economica, d'altra parte non deve essere autorizzata la misura cautelare nei confronti di un debitore che, pur avendo un patrimonio tale da garantire il credito, compia atti di disposizione volti a diminuirne la consistenza"*.

In tale direzione si è espressa anche la Comm. Trib. Reg. Lazio, sez. I<sup>184</sup>, che ha evidenziato come *"il richiamo alla mera sproporzione tra il patrimonio del contribuente e l'ammontare della pretesa creditoria in questione non possa di per sé costituire elemento sufficiente su cui basare la concessione di un provvedimento cautelare. Qualora fosse possibile ancorare la decisione relativa alla concessione delle misure cautelari sul presupposto della esistenza della mera sproporzione sopra citata",* prosegue la Commissione, *"si arriverebbe a sanzionare i contribuenti in base ad un elemento quantitativo (la consistenza patrimoniale) piuttosto che sulla concreta esistenza di un pericolo per la riscossione del credito. E', dunque,*

---

<sup>183</sup> Disattendendo altra parte della giurisprudenza di merito che propende per la non necessaria sussistenza congiunta degli indici soggettivi ed oggettivi del *periculum*. In tal senso, a titolo esemplificativo cfr., Comm. Trib. Prov. Reggio Emilia, sez. I, sent. 105 del 28 agosto 2006: *"Il periculum in mora si fonda su due elementi che non devono necessariamente coesistere cioè quello oggettivo, dato dal rapporto tra credito erariale e patrimonio del contribuente, in base a parametri di cui si scriverà in seguito, e quello soggettivo, dato dal comportamento di quest'ultimo che potrebbe disperdere i suoi beni prima di adempiere all'obbligazione tributaria"*; e Comm. Trib. Prov., Cagliari, sez. I, sent. 248 del 12 giugno 2001: *"Incontestabile sembra l'esistenza, nel caso in esame, del fondato timore dell'Ufficio ricorrente di perdere la garanzia del credito quando se ne consideri la rilevanza e la modesta entità dei beni che ad esso si contrappongono nel patrimonio del debitore"*

<sup>184</sup> sent. 715 del 12 dicembre 2011.



*necessario che sussista “il fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito”, ossia il fondato timore che il contribuente disperda il proprio patrimonio”. Infine, la Commissione Tributaria Regionale specifica che “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.”.*

Ai fini dell'analisi che si sta svolgendo appare opportuno richiamare, in aggiunta, le seguenti pronunce:

- i. Comm. Trib. Prov. Lecce, sez. II, sentenze 333 e 321 del 9 ottobre 2012, con le quali i giudici di merito hanno respinto la richiesta di adozione di misura cautelare avanzata dall'Amministrazione finanziaria, sostenendo che l'ufficio *“avrebbe dovuto fare riferimento a dati oggettivi, riguardanti la consistenza patrimoniale del debitore, ed a indici soggettivi, concernenti il comportamento processuale ed extraprocessuale del creditore [...] Nel caso di specie, 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, e, quindi, sottraendosi all'onere motivazionale generalizzato per ogni provvedimento, alla cui osservanza viene espressamente richiamato, anche, dall'Amministrazione centrale, con circolare 14 luglio 2000, n. 25”.*
- ii. Comm. Trib. Prov. Lecce, sez. II, sent. 58 del 10 febbraio 2011, nel caso di specie l'Ufficio aveva desunto la sussistenza del pericolo per la riscossione del proprio credito in considerazione degli indici di solvibilità e di indebitamento della società. I giudici leccesi hanno affermato che *“Tali indici, sebbene siano significativi, non offrono un quadro, di preoccupazione”* ribadendo come il fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito non può essere basato su apprezzamenti psicologici e personali, ma su elementi obiettivamente sintomatici di un pericolo reale. Ne deriva che gli indici di solvibilità e di indebitamento vanno, analizzati alla luce di altri elementi quali gli *assets* del bilancio o il comportamento dei debitori.

- iii. Comm. Trib. Prov., Genova, sez. III, sent. 28 del 28 gennaio 2010, con la quale si ribadisce la necessità per l'Amministrazione finanziaria, ai fini dell'ottenimento della misura cautelare *ex art. 22 d. lgs. 472/97*, di specificare i motivi a sostegno della ricorrenza dei presupposti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*, non essendo sufficiente la mera indicazione del credito tributario asseritamente vantato ed i beni sui quali proporre le misure richieste.
- iv. Comm. Trib. Prov. Puglia Lecce, sez. I, sent. 326 del 21 giugno 2010, con cui i giudici di prime cure hanno sottolineato che debba considerarsi insussistente la prova del fondato timore di perdere la garanzia del credito 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, però, precisare il valore dei beni oggetto della misura cautelare, né indicare quali siano, concretamente, i comportamenti della società atti a far venir meno la garanzia del credito.
- v. Comm. Trib. Prov. Veneto Treviso, sez. III, n. 86 del 3 agosto 2010, ad avviso della quale *“il Giudice tributario deve fondare la propria decisione su una valutazione basata su un prudente ampliamento del concetto di perdita di garanzia del credito, temperato da considerazioni determinate da elementi obiettivi, attinenti alla consistenza qualitativa e quantitativa del patrimonio del contribuente, in rapporto proporzionale all'ammontare dell'obbligazione tributaria, e da elementi soggettivi, riguardanti il reddito del debitore nella contingente situazione finanziaria”* la Commissione prosegue<sup>185</sup> rilevando come *“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*

---

<sup>185</sup> facendo esplicito riferimento alla Comm. trib. prov. Genova, sez. I, sent. 369 del 15 novembre 2006.

*specifici comportamenti dello stesso contribuente volti ad occultare o depauperare il proprio patrimonio.”*

- vi. Comm. Trib. Prov. Treviso, sez. IX, sent. 70 del 12 agosto 2009, dalla quale emerge che l'esistenza del requisito del *periculum in mora* è da ritenersi infondato nel caso in cui il patrimonio del debitore sia costituito da immobili.

Sempre in tema di *periculum in mora* si segnala, infine, Cass., sez. trib., sent. 24527 del 26 novembre 2007, che afferma che: *“Il Giudice di merito quando debba valutare se sussista o meno quel “fondato timore, per la Amministrazione, di perdere la garanzia del proprio credito”, [...], deve prendere in considerazione tutti gli elementi indicati dalla Amministrazione stessa, ivi compresi quelli che risalgano a periodi anteriori alla attività di accertamento, che è a base della richiesta di misura cautelare.”* Tale conclusione, sottolinea la Corte di Cassazione, risulta essere suffragata altresì dal dato testuale, difatti *“la norma richiede un “fondato timore di perdere la garanzia del credito”, senza porre alcuna limitazione temporale agli elementi da cui questo “timore” può scaturire, il testo si presta dunque ad una piana lettura cui appare logico applicare l'antico brocardo: “ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus.”*

In ordine agli adempimenti precedenti e necessari alla instaurazione del giudizio dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale competente:

la Comm. Trib. Prov. Milano, sez. I, con sent. 521 del 1 ottobre 2009 ha ritenuto che l'Ufficio può formulare la richiesta di adozione delle misure cautelari solo in seguito alla notifica dell'avviso di accertamento e della cartella esattoriale al contribuente. È unicamente in questo modo, rilevano i giudici di prime cure, che il contribuente è in possesso del quadro generale della sua effettiva posizione debitoria verso l'Amministrazione finanziaria.

Secondo la Commissione tributaria provinciale nel caso di specie mancano i presupposti basilari per richiedere l'adozione delle misure cautelari, in quanto *“Il pericolo per la riscossione del credito, da parte dell'amministrazione finanziaria, [...], materialmente si concretizza dopo che tutti gli atti amministrativi sono stati notificati (cartella esattoriale di iscrizione provvisoria compresa) e, qualora il*

*contribuente non abbia provveduto a corrispondere quanto dovuto”.*

In aggiunta, prosegue la Commissione, l'Ufficio non ha messo in atto un *iter* procedurale conforme alla norma; volendo applicare *ad litteram* le disposizioni dell'art. 22 del d. Lgs. 472/97, infatti, l'Amministrazione finanziaria “*avrebbe dovuto agire gradualmente, vale a dire, dapprima mettere in moto la prassi di iscrizione di ipoteca sui beni del trasgressore e dei soggetti obbligati in solido. Unicamente dietro esito negativo di tale operazione, l'ufficio, scartata tale strada, avrebbe dovuto iniziare la procedura del sequestro conservativo dei beni personali, lasciando come “dulcis in fundo” l'azione del sequestro conservativo dell'azienda. [...] Solo in questo modo e, dopo le risultanze negative delle esecuzioni di tali operazioni, il “timore” corso dall'ufficio sarebbe divenuto “fondato”, cioè basato su dati concreti e, quindi, sarebbe stata valida e legittima la richiesta di adozione di misure cautelari, nei confronti dell'azienda.”.*

Con riferimento all'ambito oggettivo di applicazione dell'istituto, ossia ai crediti che possono essere oggetto della garanzia, si segnala Cass. civile, sez. trib., sent. 1838 del 28 gennaio 2010, che ha sancito la possibilità di richiedere e ottenere le misure cautelari a garanzia non soltanto delle sanzioni irrogate ma altresì dei debiti d'imposta, sul fondamento per cui l'art. 22 del d. lgs. 472/97 prevede la possibilità di conseguire il provvedimento cautelare, oltreché in base al provvedimento d'irrogazione della sanzione o all'atto di contestazione, anche sulla mera scorta del processo verbale di constatazione, che precede il momento sanzionatorio. Se ne ricava che “*Nella logica della disposizione normativa la possibilità di autorizzare il sequestro prescinde invero dalla previsione di un “atto irrogativo di sanzioni”, richiedendo soltanto l'esistenza del “periculum in mora” e del “fumus” di un credito comunque fondato sulla normativa tributaria, sia a titolo di tributo che di sanzione*”<sup>186</sup>.

---

<sup>186</sup> In senso conforme Cass., sez. un., 27173 del 20 dicembre 2006, da cui emerge che l'istituto ex art. 22 del d. Lgs. 472/97 può essere utilizzato per “*garantire l'adempimento (sia) dell'obbligazione derivante da omesso pagamento dell'imposta (sia di quella derivante) dall'irrogazione di una sanzione*”.

In senso conforme, nella giurisprudenza di merito, si annoverano:

- i. Comm. Trib. Regionale Bari, Sez. VIII, sent. 56 del 29 giugno 2012, che evidenzia che l'istituto in esame non ha natura sanzionatoria *“ma cautelare, in quanto inteso a garantire l'adempimento dell'obbligazione derivante da omesso pagamento dell'imposta o dall'irrogazione di una sanzione”*.
- ii. Comm. Trib. Regionale Perugia, Sez. I, sent. 27 del 13 maggio 2010 in cui si legge che: *“la possibilità di utilizzare il procedimento di cui all'art. 22 del d. Lgs. 472/1997 a tutela non solo del pagamento delle sanzioni, ma anche delle maggiori imposte, è ormai certa sia per quanto previsto dall'art. 27 comma 5 D.L. 185/2008, che espressamente estende l'applicazione delle misure cautelari anche ai tributi, sia in seguito alla sentenza della Corte di Cassazione n. 1838 del 28 gennaio 2010.”*.
- iii. Comm. Trib. Prov. Cagliari, Sez. II, sent. 212 del 19 luglio 2007: *“si deve escludere che le misure cautelari della ipoteca e del sequestro conservativo siano correlate soltanto all'accertamento delle sanzioni e ciò non solo e non tanto in virtù del dato testuale per cui possono essere chieste anche in base al processo verbale di constatazione che attiene ai tributi, oltre che in base all'atto di contestazione e al provvedimento di irrogazione della sanzione, ma soprattutto in considerazione della ratio, della occasio e della voluntas legis”*.
- iv. Ed ancora, la Comm. Trib. prov. Genova, sez. I, con sent. 249 del 26 novembre 1998, ha così statuito: *“Le misure cautelari previste dall'art. 22 d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 472 (ipoteca e sequestro conservativo) sono applicabili, non solo a garanzia dei crediti dell'amministrazione finanziaria per le sanzioni, bensì anche a garanzia dei crediti per le imposte della stessa amministrazione finanziaria”*<sup>187</sup>.

---

<sup>187</sup> Va specificato che nel vigore della legge del 1929 la disposizione era stata interpretata pacificamente nel senso che le misure cautelari in questione potevano essere utilizzate sia a garanzia del credito relativo alla pena pecuniaria derivante dalla violazione di leggi finanziarie, sia a garanzia di imposte evase, *“stante il carattere generale dello strumento previsto dall'art. 26 della legge 4/1929, utilizzabile per la riscossione di qualsiasi credito derivante dalla violazione commessa e comprensiva di tutte le obbligazioni traenti origine dalla violazione sanzionata con pena pecuniaria”*, come statuito dalla. Cass., sez. I, sent. 5872 del 12 giugno 1998.

Nella giurisprudenza di merito orientata ad un'accezione e applicazione restrittiva delle misure cautelari in argomento si collocano invece:

- 3.1. Comm. Trib. Prov. Cosenza, sez. I, sent. 431 del 5 novembre 2007, la quale ha statuito che *“una interpretazione sistematico-letterale di tale norma non possa non condurre ad una limitazione dell'applicazione, dell'istituto in essa previsto, alle sole sanzioni amministrative tributarie”*. La Commissione Tributaria Provinciale prosegue indicando tre ragioni a suffragio del proprio indirizzo: *“In primis l'istituto è inserito nel D. Lgs. n. 472/1997 il quale reca le disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni delle norme tributarie; e il destinatario di tali misure è individuato nel trasgressore di norme tributarie”*, secondariamente evidenzia come il presupposto che la legge individua come prodromico all'applicazione dell'istituto consiste, alternativamente, nella notifica del processo verbale di constatazione, dell'atto di contestazione e dell'avviso di irrogazione delle sanzioni *“atti, questi, tutti attinenti la contestazione di violazioni di norme tributarie”*, ed infine richiama la legge delega 23 dicembre 1996, n. 662<sup>188</sup>, *“la quale aveva conferito al Governo il potere di procedere ad una revisione organica delle sanzioni tributarie non penali e di predisporre un sistema di misure cautelari volte ad assicurare il soddisfacimento dei crediti che hanno titolo nella sanzione amministrativa tributaria”*.
- 3.1. Comm. trib. prov. Vicenza, sez. I, sent. 29 del 19 febbraio 2007, ove si legge che *“Va, da un lato, condiviso l'orientamento dottrinale, recepito in giurisprudenza, secondo cui che le norme poste dall'art. 22 del d.lg. n. 472/1997 limitano la cautela di cui l'ufficio può chiedere di avvalersi ai soli crediti per sanzioni”*.
- 3.1. E, Comm. Trib. Prov., Reggio Emilia, sez. I, sent. 105 del 28 agosto 2006: *“poiché il potere di chiedere l'adozione delle misure cautelari rientra indubbiamente nell'attività sanzionatoria, deve escludersi*

---

<sup>188</sup> In ottemperanza della quale è stato emanato l'art. 22 del d. Lgs. n. 472/1997.

*l'applicabilità dei provvedimenti cautelari per crediti erariali a titolo di imposte ed interessi scaturenti dall'attività di accertamento*"<sup>189</sup>.

Si segnala, in conclusione, Comm. Trib. Prov. Cagliari, sez. I, sent. 248 del 12 giugno 2001, secondo la quale l'oggetto della misura cautelare è limitato al credito sanzionatorio, con esclusione di quello concernente l'imposta e gli interessi, solo nell'ipotesi in cui la figura del trasgressore e del contribuente non coincidano. *“In codesto caso è evidente infatti che il timore di perdere la garanzia del “proprio credito” che legittima l'Amministrazione ad agire in via cautelare non può che riferirsi alle sanzioni del cui pagamento soltanto può essere chiamato a rispondere il trasgressore.”* Viceversa, la Commissione Tributaria cagliaritano abbraccia la tesi estensiva nell'ipotesi in cui trasgressore e contribuente siano la stessa persona<sup>190</sup>, in tal caso pertanto la misura cautelare potrà estendersi al credito relativo agli interessi e all'imposta/e evasa/e, *“di cui il trasgressore deve rispondere non in quanto tale, ma in quanto contribuente allo stesso tempo*<sup>191 192</sup>.

In relazione alla *querelle* riguardante i mezzi di impugnazione esperibili avverso il provvedimento conclusivo del procedimento disciplinato dall'art. 22 in commento

---

<sup>189</sup> Si rammentino, in aggiunta, Comm. trib. prov. Genova, sez. I, sent. 369 del 15 novembre 2006, ad avviso della quale *“le misure cautelari previste dall'art. 22 d.lg. n. 472 del 1997, possono essere domandate esclusivamente per garantire il soddisfacimento dei crediti da sanzione e non per quelli a titolo di imposta”*; e Comm. trib. prov. Pesaro, sent. 51 del 8 febbraio 2005, che ha affermato che *“le misure cautelari previste dall'art. 22, comma, 3 d.lgs. n. 472 del 1997 (ipoteca e sequestro conservativo) sono applicabili a garanzia dei crediti vantati dall'Amministrazione finanziaria a titolo di sanzioni e non a garanzia delle imposte dovute; conseguentemente la sussistenza del periculum in mora va valutata in relazione alle sole somme dovute a titolo sanzionatorio e non anche sugli importi presuntivamente dovuti in relazione alle imposte”*.

<sup>190</sup> Ovvero nel caso in cui non vi sia coincidenza tra le due figure ma il trasgressore deve rispondere nei confronti dei terzi anche delle obbligazioni facenti capo alla società debitrice del tributo.

<sup>191</sup> Ovvero in quanto obbligato solidalmente con il debitore dell'imposta.

<sup>192</sup> In senso conforme cfr. Comm. trib. prov. Pesaro, sez. I, sent. 51 del 8 febbraio 2005; Comm. trib. prov. Milano, sez. I, sent. 41 del 23 aprile 2004; e Comm. trib. prov. Matera, sez. I, sent. 141 del 17 settembre 2002.

spicca la sent. 24527<sup>193</sup> della Cass., sez. trib., che ha così statuito: *“Poiche' il Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 22, qualifica espressamente come “sentenza” il provvedimento con cui la Commissione Tributaria Provinciale decide sulla istanza della Amministrazione, si deve ritenere che esso sia sottoposto dal legislatore medesimo ai mezzi di impugnazione previsti per le sentenze e dunque l'appello ed il successivo ricorso per cassazione”*.

Con la superiore sentenza la Corte di Cassazione ha inteso dissipare ogni dubbio in ordine agli strumenti di impugnazione delle sentenze che dispongono le misure cautelari, indicando quale strumento gli ordinari mezzi di impugnazione.

La conclusione raggiunta dalla Suprema Corte nel duemila sette è stata successivamente ribadita con la sent. 7342 del 19 marzo 2008, con cui la Cass., sez. trib., ha confermato che: *“la disposizione, qualificando espressamente “sentenza” il provvedimento con cui la commissione provinciale decide sull'istanza di sequestro dell'Amministrazione, dimostra di aver inteso sottoporre il provvedimento medesimo agli ordinari mezzi d'impugnazione previsti per le sentenze e, dunque, all'appello e, successivamente, al ricorso per cassazione, ancorche' si tratti di provvedimento che non assume la stabilita' propria del giudicato, in quanto destinato a perdere efficacia "a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato, che accoglie il ricorso o la domanda “di merito””*; e, più di recente, con la sent. 16945 del 19 agosto 2015 pronunciata dalla Cass., sez. trib., dove si legge che: *“Questa Corte ha già' puntualizzato (cfr. Cass. 24527/07 e Cass. 7342/2008) che la disposizione, qualificando espressamente “sentenza” il provvedimento con cui la Commissione Provinciale decide sull'istanza di sequestro dell'Amministrazione, dimostra di aver inteso sottoporre il provvedimento medesimo agli ordinari mezzi d'impugnazione previsti per le sentenze e, dunque, all'appello e, successivamente, al ricorso per cassazione”*.

Nel novero della giurisprudenza di merito emerge la sent. 1338 dell'8 settembre 2015, con cui la Comm. Trib. Regionale Veneto, sez. XXXI, allineandosi all'indirizzo perseguito dalla Suprema Corte, ha ritenuto *“pienamente ammissibile”*

---

<sup>193</sup> Del 26 novembre 2007.



l'appellabilità della sentenza di autorizzazione all'iscrizione di ipoteca<sup>194</sup>, rigettando l'eccezione di inammissibilità dell'appello avanzata dall'Ufficio<sup>195</sup>.

Per completezza di analisi non può essere trascurata la pronuncia<sup>196</sup> della Comm. Trib. Regionale Toscana, Sezione XXV, che ha svolto talune considerazioni sulla natura di sentenza del provvedimento conclusivo del procedimento cautelare *ex art. 22 del d. Lgs. 472/97*, dato atto che è proprio nella misura in cui tale provvedimento è espressamente qualificato come sentenza che la giurisprudenza di legittimità è pervenuta a ritenere che esso sia sottoponibile agli ordinari mezzi di impugnazione dell'appello e del ricorso per Cassazione. Si legge che: *“In sostanza si verserebbe, secondo l'assunto del giudice di legittimità, in ipotesi di appellabile e ricorribile provvedimento reso della C.T.P., pur questo non avendo la “stabilità tipica di un vero e proprio giudicato”. Ma se così è, quel giudice si sarebbe (come pare) limitato ad una mera disamina del “nomen iuris” del provvedimento astenendosi dal preservarne il contenuto sostanziale (come dovuto per qualsiasi provvedimento giudiziale), ossequiando per contro la mera previsione letterale della norma che però ne esclude (ed è il punto), in presenza delle previste circostanze, la “stabilità del giudicato”, requisito sol proprio, questo per certo, del provvedimento sentenza. Va infatti (qui assai sinteticamente) osservato come gli effetti sostanziali si ricolleghino ai provvedimenti del giudice che dichiarano il diritto attraverso gli strumenti suoi propri e non è pensabile come al provvedimento “sentenza” possa esser negata la “stabilità del giudicato”: se tanto è, non può, neppur tecnicamente,*

---

<sup>194</sup> Pronunciata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Vicenza.

<sup>195</sup> Quest'ultimo, all'opposto, aveva sostenuto che *“una previsione di impugnabilità della sentenza si porrebbe in contrasto con il comma 4 dell'art. 22 del D. Lgs. n. 472 del 1997 e del comma 5 dell'art. 28 del D. Lgs. n. 546 del 1992, che prevede che la decisione sul reclamo avvenga con ordinanza non impugnabile, realizzandosi così una disparità di trattamento tra la possibilità di impugnare la sentenza resa ai sensi del comma 3 dell'art. 22 e la non impugnabilità di quella adottata in sede di reclamo; fermo che l'inammissibilità del reclamo sarebbe desumibile da una lettura coordinata dell'art. 22 del D. Lgs. n. 472 del 1997 e dell'art. 47 del D. Lgs. n. 546 del 1992, che rimette la cognizione cautelare alla competenza del giudice di prime cure.”*

<sup>196</sup> si fa riferimento alla sent. 20 del 23 febbraio 2009.

*parlarsi di “sentenza”, ma di provvedimento del giudice (qui) collegiale a contenuto e carattere ordinatorio, a tacer, conclusivamente, della perfetta assimilabilità del provvedimento di cui all'art. 22 D.Lgs. 472/97 con quello di cui all'art. 669 sexies e segg. c.p.c., appunto a carattere ordinatorio”.*

In conclusione, in forza delle suddette considerazioni, la Commissione Tributaria Regionale è dunque pervenuta, nel caso di specie, alla declaratoria della propria incompetenza funzionale in merito alla revoca o modificabilità del provvedimento pronunciato ex art. 22 del d. Lgs 472/97.

In tema di audizione delle parti interessate la Cass., sez. trib., con sent. 7342 del 19 marzo 2008, ha affermato che: *“Benche' il Decreto Legislativo n. 472 del 1997 articolo 22 prescriva espressamente la previa audizione delle parti solo in relazione alla decisione del collegio in esito a reclamo avverso il Decreto Presidenziale emesso inaudita altera parte, non sembra dubitabile che tale audizione debba aver luogo (pur in assenza di preventiva richiesta delle parti di trattazione in pubblica udienza Decreto Legislativo n. 546 del 1992 ex articolo 33), anche nell'ipotesi, ordinaria, in cui l'istanza cautelare venga direttamente sottoposta alla cognizione del collegio”* riconducendo l'assenza di un'esplicita prescrizione in tal senso ad *“imperfetta formulazione legislativa agevolmente colmabile in funzione sistematica e sulla base della previsione di cui all'art 47, comma 4, d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, recante la disciplina generale in materia di procedimento cautelare tributario.”.*

Nella medesima sentenza la Suprema Corte specifica che il vizio della pronuncia di primo grado, consistente nell'aver omesso la previa audizione delle parti, non incidendo sull'integrità del contraddittorio nei termini richiesti ai fini dell'applicabilità dell'art. 59, lett. b) del d. Lgs 546/92<sup>197</sup>, non comporta la

---

<sup>197</sup> la Corte, con riferimento all'art. 59, lett. b) del d. Lgs 546/92, evidenzia che *“Al riguardo, va rilevato che l'ipotesi stabilita dalla citata disposizione, si verifica tassativamente solo quando il processo non si sia efficacemente svolto, per non avervi partecipato, o per non essere stati messi in grado di parteciparvi, tutti i legittimi contraddittori (cfr. Cass. 18824/06 e, per l'omologa disposizione prevista per l'ordinario rito civile dall'articolo 354 c.p.c., Cass. 13766/04)”.*

regressione del processo dallo stadio di appello a quello precedente, bensì la necessità per il giudice di secondo grado che lo rilevi di trattenere la causa e deciderla nel merito, ponendovi così rimedio.

In tema di perdita di efficacia delle misure cautelari si evidenzia la sent. 8665<sup>198</sup> della Cass., sez. trib. Nel caso di specie veniva sottoposta al vaglio della Suprema Corte la sentenza n. 27/2004 della Commissione Tributaria di secondo grado trentina, che aveva respinto una richiesta di ipoteca dell'Amministrazione finanziaria sul presupposto che, essendo trascorsi 120 giorni dal processo verbale di constatazione della Guardia di finanza e non essendo stato emesso atto di contestazione, era venuta meno l'urgenza di provvedere.

L'Agenzia delle Entrate, in veste di ricorrente, aveva censurato la sentenza della Commissione Tributaria regionale per aver ritenuto, erroneamente, che l'emissione delle misure cautelari in oggetto (e non il mantenimento di efficacia delle misure già emesse) fosse condizionato alla notifica dell'atto impositivo, di contestazione o di irrogazione.

La Suprema Corte, in accoglimento del ricorso presentato dall'Agenzia delle Entrate, ha avuto l'occasione di precisare che: *“Il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 22, comma 7, dispone che l'Amministrazione notifichi gli atti di contestazione o irrogazione entro un termine di 120 giorni che decorre non dalla data del processo verbale di constatazione, ma dall'adozione del provvedimento cautelare; e collega a tale termine non una (inesistente) decadenza dell'amministrazione dal diritto di ottenere remissione di un provvedimento cautelare, ma la perdita di efficacia del provvedimento cautelare emesso”* evidenziando come la *ratio legis* della norma in oggetto *“è evidentemente individuabile nella inopportunità che il vincolo dell'ipoteca o del sequestro sui beni di un contribuente permanga più di 120 giorni senza che costui riceva un atto contestazione o irrogazione che lo investa formalmente di ciò di cui viene chiamato a rispondere e contro il quale possa reagire con una impugnativa giudiziale.”*.

---

<sup>198</sup> del 15 aprile 2011.

Merita di essere segnalata, in conclusione, la recente sent. 4807<sup>199</sup> della Cass., sez. trib.; Dinanzi alla Suprema Corte veniva censurata la sentenza<sup>200</sup> con cui la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia ha ritenuto di accogliere l'istanza di adozione di misure cautelari avanzata dall'Amministrazione finanziaria, ancorché la pretesa impositiva originaria risultante da un p.v.c. fosse stata successivamente dedotta nel verbale di conciliazione giudiziale con cui le parti avevano definito il giudizio di opposizione all'avviso di accertamento, notificato nel frattempo dall'Agenzia delle Entrate<sup>201</sup>.

La Corte di Cassazione, in accoglimento del ricorso avanzato dalla società contribuente, ha cassato la sentenza impugnata affermando che *“la sopravvenuta conciliazione giudiziale ha sortito effetto novativo del titolo di imposizione, sostituendosi all'originario verbale di constatazione ed all'avviso di accertamento su di questo basato; con conseguente venir meno dell'atto tipico legitimante, ex art. 22 cit., la misura cautelare.”*<sup>202</sup>.

*“Conclusione diversa non può ritenersi suggerita”*, precisano inoltre i giudici di legittimità, *“dalla disciplina di cui all'art. 22 cit., comma 7, in base al quale il provvedimento cautelare perde efficacia [...] non già per l'estinzione del giudizio, ma solo per l'intervento di sentenza, anche non definitiva, che accolga il ricorso o la domanda del contribuente”*. Si evidenzia, infatti, che la fattispecie *de quo* esula da tale disciplina *“posto che l'estinzione del giudizio è qui intervenuta proprio a causa della conciliazione e della cessazione del contendere; sicchè da essa non è scaturita, come altrimenti accadrebbe, la definitività dell'atto impositivo impugnato e, per ciò solo, l'esigenza di permanenza della cautela.”*

---

<sup>199</sup> del 24 febbraio 2017.

<sup>200</sup> n. 69/44/13 del 13 maggio 2013

<sup>201</sup> La Commissione tributaria di secondo grado, con riferimento al *fumus boni iuris*, ha sostenuto che proprio la sottoscrizione di un verbale di conciliazione giudiziale comprovasse l'esistenza di un credito certo, liquido ed esigibile dell'Amministrazione finanziaria.

<sup>202</sup> Sulla base della considerazione svolta la Suprema Corte ha ritenuto non condivisibile *“quanto osservato nella sentenza impugnata, secondo cui la conciliazione giudiziale avrebbe, in certo senso, rafforzato e non soppresso i presupposti della cautela, perché di per sé attestante il riconoscimento da parte del contribuente di un credito tributario certo e liquido; posto che tale credito, pur riconosciuto, era diverso e nuovo rispetto a quello dedotto nell'istanza cautelare.”*

## CONCLUSIONI

Alla luce delle argomentazioni esposte è possibile concludere che le misure cautelari *ex causa fisci* dell'ipoteca e del sequestro conservativo, previste e disciplinate dall'art. 22 del d. Lgs. 472/97, rappresentano, al pari di un Giano bifronte, strumenti estremamente incisivi ma al tempo stesso delicati.

Invero, l'attuale configurazione dell'istituto in parola potrebbe risultare, sotto taluni aspetti, insufficiente ovvero incompleta per lo stesso Ente finanziario creditore, e, sotto altri, eccessivamente gravosa per il contribuente.

Riguardo al primo profilo, non è certo il caso di trascurare l'assoluta rilevanza di tali strumenti di tutela del credito erariale per il contrasto dei fenomeni di evasione da riscossione nonché il motivo che ne giustifica l'applicazione, consistente nel garantire l'interesse collettivo connesso alla tutela delle esigenze finanziarie dello Stato. A ben vedere, le novità introdotte dal legislatore, con le riforme che nel corso degli anni hanno progressivamente modellato l'istituto *de quo*, prevedendo l'ampliamento dell'ambito applicativo dell'ipoteca e del sequestro conservativo e il rafforzamento della loro efficacia, convergono nella direzione di dare un nuovo impulso all'utilizzo di tali strumenti di tutela al precipuo fine di prevenire il fenomeno dell'evasione da riscossione<sup>203</sup>. Si consideri qui che il ricorso al termine "evasione da riscossione" non è avulso dalla realtà e non richiede, ai fini della realizzazione, piani ingegnosi: risulta infatti sufficiente occultare i beni che il creditore potrebbe aggredire, ad esempio intestandoli a soggetti terzi.

---

<sup>203</sup> A causa del quale, al termine dell'*iter* procedimentale della fase di riscossione, il credito erariale risulta inesigibile per mancanza di beni del contribuente da assoggettare all'azione esecutiva.

È agevolmente comprensibile, dunque, come una siffatta realtà abbia spinto il legislatore a disciplinare in misura più incisiva le misure cautelari preordinate alla garanzia dei crediti fiscali, consentendo che l'Amministrazione finanziaria si attivi, fin dalla fase prodromica all'accertamento vero e proprio, per scongiurare la minaccia dell'evasione nel momento della riscossione.

Se l'obiettivo sembra dunque essere questo, è innegabile tuttavia come l'ancoraggio del presupposto<sup>204</sup> al processo verbale di constatazione, permanendo<sup>205</sup> la regola *ex art. 22 del d. Lgs. 472/97*, non consente di predisporre le adeguate cautele proprio nel momento più delicato dell'inizio delle indagini, e, può facilmente rappresentarsi che chi sia intenzionato a disperdere le garanzie a favore dell'Amministrazione finanziaria operi nell'assoluta immediatezza della conoscenza dell'avvio di una verifica a proprio carico.

Dall'altro lato, non si può non tener conto dell'evenienza che la previsione ed il rafforzamento delle suindicate misure cautelari, potenzialmente adottabili nei confronti di qualsivoglia contribuente sebbene a seguito dell'imprescindibile vaglio ad opera delle Commissioni tributarie, possa tradursi in uno strumento di pressione improprio sui contribuenti.

In tale prospettiva, innanzitutto appare opportuno evidenziare che l'art. 22 del d. Lgs. 472/97, sancendo la possibilità di usufruire delle misure cautelari in forza delle "constatazioni", lungi ancora dal divenire concreta pretesa erariale, rischia di estrinsecarsi in una previsione coercitiva sganciata dai principi costituzionali di economicità ed imparzialità dell'azione amministrativa.

Il quadro è ulteriormente aggravato se si considerano i possibili impatti delle misure cautelari sull'economia di impresa. La sensazione originata dalla disciplina dell'istituto in esame è che il legislatore, perseguendo il fine di tutelare il credito fiscale pervenga a trascurare e financo a disconoscere le dinamiche delle realtà aziendali. Si fa riferimento, nello specifico, ai casi in cui le Commissioni tributarie

---

<sup>204</sup> Quantomeno.

<sup>205</sup> Anche a seguito dell'ultima riforma operata dal d. Lgs 156/15.

nominino custode delle azioni e delle quote delle società assoggettate alla misura cautelare un soggetto terzo, che non coincide con il titolare legittimo delle stesse.

Si osservi, inoltre, come dalla disciplina *ex art. 22* del d. Lgs. 472/97 emerge un quadro normativo che denota una posizione di vantaggio dell'Amministrazione finanziaria, sia con riferimento ai privati che ricorrono alle analoghe misure cautelari previste dal codice civile, sia rispetto ai contribuenti nell'ambito del giudizio che si instaura mediante la richiesta di applicazione della misura cautelare indirizzata alle Commissioni Tributarie. In primo luogo, si rammenti la possibilità riconosciuta all'Amministrazione finanziaria di richiedere ai giudici tributari l'adozione di entrambe le misure cautelari; siffatta evenienza costituisce un indubbio beneficio per l'Amministrazione e palesa una diversificazione di trattamento rispetto alle misure cautelari previste a favore dei soggetti privati, per i quali è prevista la possibilità di richiedere l'applicazione di una sola misura cautelare alla volta. Un ulteriore vantaggio riconosciuto all'Amministrazione finanziaria è rappresentato dalla procedura straordinaria o di urgenza prevista dal comma 4 dell'articolo 22 in commento, che permette all'Amministrazione di ottenere la concessione della misura cautelare richiesta mediante un procedimento *inaudita altera parte*. Invero, non si riscontrano disposizioni che sanciscono una simile possibilità per il contribuente.

Infine, non si può trascurare che, a seguito alle modifiche normative operate dalla riforma del duemila nove, il legislatore ha espressamente riconosciuto all'Amministrazione finanziaria la possibilità di ricorrere alle c.d. indagini finanziarie. Il riconoscimento di tale facoltà, in alcun modo prevista per i privati, contribuisce a sbilanciare ulteriormente il procedimento *ex art. 22* a favore degli Uffici finanziari.

Certamente, non può non prendersi atto di come il legislatore dell'ultima riforma abbia lasciato sfumare l'occasione di un ripensamento, in favore dell'una o dell'altra parte, delle misure cautelari in argomento. Queste ultime, pertanto, continuano a configurarsi alla stregua di una cautela sbilanciata e, al tempo stesso, non in grado di assicurare la tutela dei crediti erariali proprio nei casi più eclatanti.

*Rebus sic stantibus*, non può che sostenersi la necessità di un utilizzo “responsabile” delle misure cautelari *ante causam*, rimesso alla prudenza degli Uffici finanziari prima e all’attento vaglio del giudice tributario poi, in maniera tale da poter creare il giusto equilibrio tra salvaguardia dell’interesse fiscale e tutela del contribuente.



## **BIBLIOGRAFIA:**

M. BASILAVECCHIA, *Misure cautelari e riscossione*, in *Rassegna Tributaria* n. 2 del 2013

E. SCANO *Le misure cautelari di cui all'art. 22 del D.Lgs. 472/1997(ipoteca e sequestro conservativo)*, in *Il Fisco*, 2007

A. IORIO, *Misure cautelari «pro-Fisco»: ipoteca e sequestro conservativo*, in *Corriere tributario* n. 34 del 2001

B. QUATRARO-M. GIORGETTI, *Accertamenti e misure cautelari nel diritto tributario*, Milano 2014, Giuffrè Editore

G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Bari 2012, Cacucci Editore

G. INGRAO, *Le misure cautelari a favore dell'amministrazione finanziaria (ipoteca e sequestro conservativo): dalla legge 7 gennaio 1929, n. 4 al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, in *Riv. Dir. Trib.*, fasc. 1 del 2000

S. M. MESSINA, *L'ipoteca e il sequestro conservativo nel diritto tributario*, Milano 1997, Giuffrè Editore

D. D'AGOSTINO, *Misure cautelari: ipoteca e sequestro conservativo a tutela dei debiti fiscali*, in *Il Fisco* n. 30 del 2005

G. FALCONE in G. TABET (a cura di) *la riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, Torino 2000, G. Giappichelli

C. ATTARDI, *Manovra anti-crisi (D.L. 1° luglio 2009, n. 78, convertito) - Il potenziamento della riscossione* in *Il Fisco* n. 33 del 2009

M. BASILAVECCHIA, *Ancora novità su misure cautelari, versamenti e riscossione coattiva*, in *Corriere tributario* n. 34 del 2009

M. MESSINA in AA.VV. *La concentrazione della riscossione nell'accertamento* (a cura di GLENDI-UCKMAR), Padova 2011, CEDAM

C. GLENDI, *La nuova disciplina delle ipoteche e dei sequestri conservativi attivati dagli enti impositori*, in *Corriere tributario* n. 17 del 2010

AMATUCCI, *Ipoteca e sequestro nel D.Lgs. n. 472/1997: una lettura critica*, in *Corriere tributario* n. 22 del 1998

F. MENTI, *Il processo verbale di constatazione e le misure cautelari a tutela del credito erariale*, in *Diritto e Pratica Tributaria* n. 4 del 2002

L. AMBROSI, *Ipoteca e sequestro conservativo: le tutele dell'Amministrazione*, in *Il Fisco* n. 41 del 2014

F. DAMI, *Gli stringenti limiti alla concessione delle misure cautelari "pro Fisco"*, in *Corriere tributario* n. 47 del 2010

C. CONSOLO, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova 2012, CEDAM

C. GLENDI, *sequestro conservativo <<pro-Fisco>>*, in *"Corriere tributario"* n. 13 del 1999

E. VULLO, *Il requisito del periculum in mora nel sequestro conservativo fiscale (Commento alla C. t. prov. Salerno, Sez. I, Sent. 31 gennaio 2001, n. 231)*, in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria* n. 1 del 2002

S. MULEO, *Ampliate e rettificate le misure cautelari a favore dell'Erario*, in *Corriere tributario* n. 8 del 2009

S. M. MESSINA, *Commento all'art. 22 d.lgs. n. 472/1997*; in AA.VV. *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria* (a cura di F. MOSCHETTI-L. TOSI), Padova 2000, CEDAM.

BELLAGAMBA-CARITI, *Commento all'art. 22 d.lgs. n.472/1997, "Il sistema delle sanzioni tributarie"*, Milano 2011, Giuffrè Editore

DOGLIO, in AA.VV. *Codice del processo tributario* (a cura di UCKMARTUNDO), Piacenza 2007, La Tribuna

A. MARCHESELLI, *Contenzioso Tributario*, Milano 2014, IPSOA

G. FERRAÙ, *La disciplina delle misure cautelari ex art. 22, D.Lgs. n. 472/1997*, in GT Rivista di giurisprudenza tributaria n. 10 del 1999

D. PERUZZA, *Le misure cautelari amministrative*, in AA.VV. *Trattato di diritto sanzionatorio* (a cura di A. GIOVANNINI-A. DI MARTINO-E. MARZADURI), Milano 2016, Giuffrè Editore

A. BUSCEMA- E. DI GIACOMO, *Il processo tributario*, Milano 2004, Giuffrè Editore

R. LUNELLI, *Tutela cautelare nella riscossione: a favore del contribuente e a favore dell'Ente impositore*, Il Fisco n. 1 del 2015

M. BASILAVECCHIA- S.CANNIZZARO- A. CARINCI, *La riscossione dei tributi*, Milano 2011, Giuffè Editore

S. LOCONTE e E. SELLITTO, *Il nuovo processo tributario: commento al d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 come modificato dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156 in vigore dal 1° gennaio 2016*, Torino 2016, G. Giappichelli Editore

C. GLENDI, C. CONSOLO e A. CONTRINO, *Abuso del diritto e novità sul processo tributario: commento al d. Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 e al d. Lgs. 24 settembre 2015, n. 156*, Assago 2016, IPSOA

C. BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, Torino 2016, G. Giappichelli Editore,

P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano 2005, Giuffrè Editore

F. TESAURO, *Il processo tributario*, Torino 1998, UTET

C. CONSOLO, *Le impugnazioni in generale e l'appello nel nuovo processo tributario*, in *Il fisco* 1994

M. BASILAVECCHIA, *per l'effettività del contraddittorio*, in *Corriere tributario* n. 29 del 2009

L. SALVINI, *la "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. Dir. Trib.* 2000 I

S. LA ROSA, *caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in *Dir, prat. Trib.* 1990 I

R. LUPI, *diritto tributario, parte generale*, Milano 2005, Giuffrè Editore

S. SAMMARTINO, *Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rassegna Tributaria* n. 4 del 2016

G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Torino 2016, G. Giappichelli Editore

C. BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, Torino 2016, G. Giappichelli Editore,

I. PELLECCIA, *Impatto sull'economia d'impresa di ipoteca e sequestro conservativo*, in *Corriere tributario* n. 23 del 2013

## **SENTENZE E PROVVEDIMENTI:**

d. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472

Legge 7 gennaio 1929, n. 4

d.L. 29 novembre 2008, n. 185

d.L.1 luglio 2009, n. 78

Legge delega 11 marzo 2014, n. 23

d. Lgs. 24 settembre 2015, n. 156

Agenzia delle Entrate, circolare n. 180/E del 10 luglio 1998

Agenzia delle Entrate, circolare 66/E del 6 luglio 2001

Agenzia delle Entrate, circolare n. 13/E del 9 aprile 2009

Agenzia delle Entrate, circolare n. 4/E del 15 febbraio 2010

Agenzia delle Entrate, circolare n. 38/E del 29 dicembre 2015

Cass., sent. 1100 del 19 aprile 1955

Tribunale di Venezia, sent. 48525 del marzo 1983

Cass., sent. n. 7162 del 29 novembre 1983

Cass., sent. 181 del 4 ottobre 1996

Comm. Trib. Prov. Genova, sez I, sent. 249 del 26 novembre 1998.

Cass., sent. 5872 del 12 giugno 1998

Cass., sez. I, sent. 3462 del 9 aprile 1999

Comm. Trib. Prov. di Pesaro, sez. I, sent. 51 del 8 febbraio 2005

Comm. Trib. Prov. di Cagliari, sez. I, sent. 248 del 12 giugno 2001

Comm. Trib. Prov. Bari, sez. X, sent. 72 del 18 maggio 2006

Corte cost., sent. 279 del 7 luglio 2006

Comm. Trib. Prov. Genova, sez. I, sent. 369 del 15 novembre 2006

Cass., sez. trib., sent. 24972 del 24 novembre 2006

Comm. Trib. Prov. Bologna, sez. I, sent. 239 del 10 gennaio 2007

Cass. civ., sez. trib., sent. 24527 del 26 novembre 2007

Cass., sez. trib., sent. 7342 del 19 marzo 2008

Comm. Trib. Prov. di Torino, sent. 119 del 15 ottobre 2009.

Comm. Trib. Prov. di Matera, sent. 23 del 10 gennaio 2013

Cass., sez. I, sent. 7864 del 3 aprile 2014.

Cass., sez. un., sentenze 19667 e 19668 del 18 settembre 2014

Cass., sez. lav., ord. 930 del 21 gennaio 2015

Comm. Trib. Prov. di Bologna, sent. 1238 del 10 ottobre 1998

Cass., sent. 24823 del 9 dicembre 2015

Cass., sez. un., sent. 18184 del 29 luglio 2013

Cass., sez. trib., sent. 3142 del 12 febbraio 2014

Comm. Trib. Prov. Lecce, sez. I, sent. 1409 del 14 aprile 2014

Comm. Trib. Prov. Campobasso, sez. I, sent. 68 del 7 maggio 2013

Comm. Trib. Reg. Lazio, sez. I sent. 715 del 12 dicembre 2011.

Comm. Trib. Prov. Reggio Emilia, sez. I, sent. 105 del 28 agosto 2006

Comm. Trib. Prov. Lecce, sez. II, sentenze 333 e 321 del 9 ottobre 2012

Comm. Trib. Prov. Lecce, sez. II, sent. 58 del 10 febbraio 2011

Comm. Trib. Prov., Genova, sez. III, sent. 28 del 28 gennaio 2010

Comm. Trib. Prov. Lecce, sez. I, sent. 326 del 21 giugno 2010

Comm. Trib. Prov. Veneto Treviso, sez. III, n. 86 del 3 agosto 2010

Comm. Trib. Prov. Treviso, sez. IX, sent. 70 del 12 agosto 2009

Comm. Trib. Prov. Milano, sez. I, con sent. 521 del 1 ottobre 2009

Cass. civile, sez. trib., sent. 1838 del 28 gennaio 2010

Cass., sez. un., 27173 del 20 dicembre 2006

Comm. trib. prov. Matera, sez. I, sent. 141 del 17 settembre 2002.

Comm. trib. prov. Milano, sez. I, sent. 41 del 23 aprile 2004



Comm. trib. prov. Vicenza, sez. I, sent. 29 del 19 febbraio 2007

Comm. Trib. Prov. Cosenza, sez. I, sent. 431 del 5 novembre 2007

Comm. Trib. Prov. Cagliari, Sez. II, sent. 212 del 19 luglio 2007

Comm. Trib. Reg. Toscana, Sezione XXV sent. 20 del 23 febbraio 2009

Cass., sez. trib sent. 8665 del 15 aprile 2011

Cass., sez. trib., sent. 16945 del 19 agosto 2015

Comm. Trib. Reg. Veneto, sez. XXXI, sent. 1338 dell'8 settembre 2015

Cass., sez. trib., sent. 4807 del 24 febbraio 2017

## RIASSUNTO

Nell'ambito dell'attività di accertamento e della riscossione dei crediti tributari l'Amministrazione finanziaria è esposta al concreto rischio di non potere riuscire a riscuotere i crediti ad essa dovuti. Invero, dall'accertamento di un credito a suo favore sino alla creazione di un titolo esecutivo essa non può ottenere coattivamente il soddisfacimento dei propri crediti.

Il legislatore, ben conscio di tale problematica, al fine di meglio garantire all'Erario la possibilità di riscuotere i crediti tributari, ha predisposto un apposito sistema di misure cautelari (di natura squisitamente conservativa e da disporsi in un momento antecedente la creazione di un atto impositivo definitivo) finalizzato a preservare il patrimonio del debitore-contribuente e, di conseguenza, la possibilità dell'Amministrazione finanziaria di soddisfarsi sullo stesso.

Invero, come per la materia civile e penale anche in ambito tributario si avverte l'esigenza di scongiurare i danni che potrebbe patire la parte vittoriosa (nel nostro caso l'Amministrazione) in conseguenza della durata del giudizio necessario per la creazione del titolo esecutivo. Tale esigenza si è fatta ancor più pressante alla luce dell'ulteriore fine di combattere l'evasione fiscale e quindi di permettere all'Amministrazione finanziaria di recuperare i crediti dalla stessa vantati in virtù della violazione di norme tributarie. La tematica delle misure cautelari predisposte dal legislatore a favore del soggetto attivo del tributo si presenta estremamente vasta, inoltre per ciascuna di esse è predisposta una specifica disciplina e ciò contribuisce a rendere maggiormente difficoltoso il compito di chi voglia proporre uno sguardo sistematico delle norme in materia.

Il presente elaborato si propone di svolgere un'analisi sulle misure cautelari *pro fisci* disciplinate dall'art. 22 del d. Lgs. 472/97, ossia l'ipoteca e il sequestro conservativo, trattandosi *“dell'unico caso nel quale il processo tributario viene avviato dall'amministrazione e non dal soggetto passivo, che da vita a un giudizio atipico, destinato a concludersi con una sentenza che tuttavia non ha alcuna valenza, quanto*

*alla fondatezza della pretesa dell'amministrazione, che sarà giudicata previa impugnazione del tipico atto impositivo*<sup>206</sup>.

Al precipuo fine di evidenziare punti di forza e criticità dell'istituto, una prima fase è stata dedicata all'analisi della natura e delle finalità delle due differenti misure cautelari, seguita dalla disamina degli interventi riformatori che nel corso degli anni ne hanno progressivamente mutato il volto. Il secondo capitolo è dedicato alla disciplina del procedimento cautelare volto all'ottenimento delle misure di garanzia, con particolare riferimento ai presupposti richiesti per l'adozione delle stesse, alle ipotesi che ne determinano la perdita di efficacia ed al rapporto sussistente tra il procedimento *de quo* e l'eventuale giudizio di merito instaurato dal contribuente avverso la pretesa tributaria. Infine, il terzo capitolo, si concentra sulle novità introdotte dal Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, che, da ultimo, ha inciso sulla disciplina dell'ipoteca e del sequestro conservativo, segue lo svolgimento di talune riflessioni in ordine alla compatibilità di questi ultimi con i diritti fondamentali costituzionalmente garantiti, per poi procedere alla disamina degli orientamenti giurisprudenziali in materia e, da ultimo, alle conclusioni.

Entrambi gli strumenti cautelari sono previsti sia dal diritto civile sia da quello penale e rappresentano i mezzi di conservazione della garanzia del patrimonio. Nello specifico l'ipoteca è un diritto reale con effetti di garanzia e prelazione, ossia conferisce a chi l'ha iscritta il potere di espropriare i beni vincolati a garanzia del suo credito anche in confronto del terzo acquirente e di essere soddisfatto con preferenza sul prezzo ricavato dall'espropriazione (art. 2808 c.c.)<sup>207</sup>.

Il sequestro conservativo, invece, rappresenta una misura di conservazione della garanzia patrimoniale che rende inopponibili al creditore sequestrante gli atti di disposizione del bene successivi all'adozione dello strumento ma, a differenza dell'ipoteca, non attribuisce al creditore un diritto di prelazione. La finalità perseguita è scongiurare la possibilità che il debitore, attraverso una o più condotte

---

<sup>206</sup> Così M. BASILAVECCHIA, Misure cautelari e riscossione, in *Rassegna Tributaria* n. 2 del 2013, pag. 479.

<sup>207</sup> In relazione all'oggetto ne è ammessa l'iscrivibilità sui beni immobili che sono in commercio con le loro pertinenze, sui diritti reali di godimento di beni immobili, sui beni mobili registrati e sulle rendite dello Stato (come previsto dall'art. 2810 c.c.).

fraudolente, depauperi i beni che formano il proprio patrimonio impendendo in tal maniera all'Amministrazione finanziaria di soddisfare le proprie pretese mediante l'aggressione dello stesso. A tal fine il sequestro conservativo comporta un vero e proprio "blocco" dei beni del debitore, blocco che impedisce a quest'ultimo la facoltà di disporre liberamente del proprio patrimonio<sup>208</sup>.

Gli istituti di garanzia della riscossione dei crediti fiscali oggetto del presente studio sono state introdotte dalla legge 7 gennaio 1929, n. 4 che, all'art. 26, prevedeva la possibilità, in caso di pericolo nel ritardo e sulla scorta del processo verbale di constatazione di una qualsiasi tipologia di violazione di norme tributarie, di chiedere l'adozione delle misure cautelari dell'ipoteca giudiziale o del sequestro conservativo sui beni del trasgressore al Presidente del Tribunale competente.

La disciplina sul tema risultava estremamente scarna e ciò ha contribuito al proliferare di problematiche e contrasti dottrinali.

Dibattuta è stata, in relazione ai presupposti, la scelta di consentire la richiesta delle misure cautelari in base ad un processo verbale di constatazione prescindendo dalla circostanza che l'Amministrazione avesse notificato un avviso di accertamento che consentisse così al contribuente l'instaurazione immediata di un giudizio di merito.

Problematica risultava altresì la questione dell'individuazione del giudice competente. La disposizione, infatti, si limitava a prevedere che la richiesta dovesse essere presentata al Presidente del Tribunale competente ma nulla stabiliva in relazione alla modalità da seguire al fine di individuare quale, in concreto, fosse l'autorità giudiziaria dotata di competenza. A tali *vexatae quaestiones* si accostarono ben presto dei prepotenti dubbi, relativi alla legittima sopravvivenza delle misure cautelari stesse, che si fondavano sulle norme introdotte a partire dagli anni settanta sia in materia tributaria che nel quadro del procedimento cautelare civile. In primo luogo, con la riforma tributaria degli anni settantuno-settantatré la competenza di comminare le pene pecuniarie è stata devoluta, dall'Intendente della finanza, agli uffici impositori. Siffatta modifica ha destato riserve circa il persistente potere

---

<sup>208</sup> In ordine all'oggetto non sussistono limitazioni in relazione alla tipologia dei beni sequestrabili, che possono essere beni mobili ed immobili del debitore, i suoi crediti o le cose a lui dovute, a condizione che ne sia possibile il pignoramento, nonché, per espressa previsione normativa, anche l'azienda (ai sensi dell'art. 671 c.p.c.).

dell'Intendente di richiedere l'adozione di tali misure. In tale direzione, parte della dottrina ha sostenuto che la legittimazione dell'Intendente della finanza di richiedere le misure cautelari trovava il proprio fondamento nella competenza demandata a tale organo di comminare le pene pecuniarie per le violazioni delle leggi finanziarie, sicché, ridottasi tale competenza doveva considerarsi esclusa la correlata facoltà di richiedere l'adozione delle misure cautelari. In secondo luogo, con la riforma delle misure cautelari nel processo civile sorsero difficoltà di coordinamento della disciplina contemplata all'art. 26 della l. n. 4/29 con la nuova disciplina cautelare uniforme prevista dagli artt. 669-*bis* e ss., c.p.c.

Riguardo all'impugnazione il successivo art. 27 prevedeva che le misure cautelari potessero essere impugnate, da chiunque avesse interesse, innanzi al Tribunale penale o civile a seconda, rispettivamente, che le violazioni contestate avessero o meno rilevanza penale. In questa prospettiva non sono mancate ulteriori critiche della dottrina che ha contestato l'assenza di qualunque coordinamento tra l'accertamento del credito tutelato, di competenza delle Commissioni Tributarie, e il giudizio d'impugnazione rimesso ad un organo dell'Autorità giurisdizionale ordinaria.

Alla luce delle problematiche esaminate si è resa necessaria una revisione della disciplina delle misure cautelari in materia fiscale. L'attesa riforma è avvenuta con il d. Lgs. 472/97, che, all'art. 22 ha introdotto la nuova disciplina delle misure cautelari in ambito tributario<sup>209</sup> e, accogliendo indicazioni giurisprudenziali e dottrinali, ha risolto parte dei problemi applicativi sollevatisi in vigenza della precedente normativa. Invero, il legislatore del novantasette ha ampliato e indicato in maniera più dettagliata il novero degli atti che legittimano l'Amministrazione finanziaria ad avvalersi di tali misure. Ne deriva che la situazione che legittima l'adozione delle misure cautelari è l'esistenza di un atto dell'Amministrazione, emesso a seguito di un'attività di controllo del corretto adempimento degli obblighi tributari, dal quale risulti l'esistenza di un credito fiscale. Nello specifico, gli atti cui fa riferimento il comma 1 sono: l'atto di contestazione, il provvedimento di irrogazione della sanzione e il processo verbale di constatazione.

Permane, ai fini dell'ottenimento delle misure, la necessaria sussistenza dei presupposti, conformi ai principi di carattere generale in materia, del *fumus boni*

---

<sup>209</sup> che ha contestualmente abrogato gli articoli 26 e 27 della l. n. 4/29

*iuris*, ossia l'attendibilità o sostenibilità della pretesa tributaria, e del *periculum in mora*, cioè il fondato timore, da parte dell'Ufficio, di perdere la garanzia del proprio credito, che devono concorrere congiuntamente affinché possa essere richiesto il provvedimento cautelare.

Con il nuovo testo normativo la facoltà di richiedere le misure cautelari viene a coincidere con la competenza ad irrogare le sanzioni, di conseguenza essa è da ritenersi attribuita in via esclusiva all'Ufficio competente all'accertamento del tributo cui la violazione si riferisce, che ha emesso (o emetterà nell'ipotesi del processo verbale di constatazione) gli atti di cui al comma 1 del medesimo art. 22.

In aggiunta, Il d. Lgs. 472/97 ha predisposto una dettagliata disciplina circa il procedimento da seguire per la legittima adozione delle misure cautelari in questione. Con la nuova regolamentazione è stato compiuto un ulteriore passo avanti nella direzione del rafforzamento del diritto di difesa del contribuente, che si sostanzia nella facoltà attribuita all'ultimo di depositare memorie e documenti difensivi entro venti giorni dalla notifica dell'atto. La nuova normativa ha, inoltre, esteso il novero di soggetti nei cui confronti è possibile richiedere le misure cautelari che viene a comprendere il trasgressore ovvero il soggetto che ha commesso o concorso a commettere la violazione nonché i soggetti obbligati in solido.

La disciplina contenuta nell'art. 22 del d. Lgs. 472/1997 è stata ulteriormente modificata da due recenti interventi legislativi rispettivamente operati nel duemila otto e nel duemila nove. Le novità introdotte dal legislatore, che hanno comportato un ampliamento dell'ambito di applicazione delle misure cautelari e un rafforzamento della loro efficacia, perseguivano, evidentemente, il fine di dare un nuovo impulso a tali strumenti di tutela dei crediti erariali, necessitato dalla volontà di far fronte alle sempre più pressanti esigenze dell'Amministrazione nell'ambito della lotta all'evasione.

In tale direzione, con l'art. 27, comma 6, del Decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, il legislatore ha sancito la possibilità per l'Ente impositore di avvalersi, ai fini della richiesta di applicazione di tali misure cautelari, non solo del processo verbale di constatazione, del provvedimento di irrogazione della sanzione e dell'atto di contestazione ma anche di un atto con cui vengono accertate maggiori imposte

(avviso di accertamento), laddove si riscontri un reale pericolo per la riscossione del credito dovuto in virtù dell'accertamento.

La disamina delle novità apportate nel duemila otto non può trascurare il comma 5 dell'art. 27 del d.L. n. 185/08 che ha, definitivamente, sancito la possibilità di estendere le misure conservative anche a garanzia non soltanto del credito sanzionatorio ma altresì del credito relativo all'imposta e agli interessi che trovavano il proprio titolo nella violazione della norma fiscale, risolvendo un annoso problema interpretativo che ha da sempre afflitto giurisprudenza e dottrina.

La seconda modifica all'art. 22 del d. Lgs. 472/97 è intervenuta nell'anno duemila nove. Con l'art. 15, commi da 8-*bis* a 8-*quater* del Decreto legge 1 luglio 2009, n. 7834, si è voluto ampliare la base informativa su cui può fare riferimento l'Amministrazione finanziaria per l'adozione delle misure conservative. La riforma rappresentò senza dubbio un ulteriore rilevante passo verso il potenziamento della tutela accordata alle ragioni di credito dell'Erario. Invero, tale intervento ha esteso la facoltà dell'Amministrazione finanziaria di avvalersi dei poteri istruttori previsti dagli articoli 32, comma 1, numero 7) del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e successive modificazioni e 51, comma 2, numero 7) del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni, recanti la disciplina delle c.d. "indagini finanziarie". Ciò al fine di potere non soltanto verificare l'opportunità in ordine all'applicazione delle misure cautelari in esame ma anche al fine di utilizzare il materiale così raccolto nel giudizio instaurando.

Un punto critico del d.L. n. 185/08 consisteva nella previsione contenuta nel comma 7 dell'art. 27 in virtù della quale le misure cautelari perdono efficacia dal giorno successivo alla scadenza del termine di pagamento della cartella per gli importi iscritti a ruolo. La perdita di efficacia della misura dopo il sessantesimo giorno dalla notifica della cartella minacciava l'effettività della riscossione, ciò in quanto l'ente riscossore avrebbe dovuto procedere *ex novo* sui beni del contribuente con manifesto pericolo per l'esito della riscossione. La legge di conversione del d.L. n. 78/09 ha posto tempestivamente rimedio all'inconveniente prevedendo che in relazione agli importi iscritti a ruolo le misure cautelari di cui all'art. 22 del d. Lgs. n. 472/97 conservano la loro validità e il loro grado a favore dell'agente della riscossione che ha in carico il ruolo, senza bisogno di alcuna formalità o annotazione.

La nuova disciplina ha l'esito di incoraggiare l'agente ad esercitare direttamente l'azione esecutiva sui beni sottoposti a ipoteca o sequestro e, come osservato da un'autorevole dottrina, rappresenta un passo verso una semplificazione e regolamentazione unitaria delle due misure cautelari che prescindano dal soggetto legittimato attivamente.

Essendo dunque questo il quadro di partenza è possibile analizzare il procedimento giurisdizionale per la concessione delle misure cautelari disciplinato dall'art. 22 del d. Lgs. 472/97. Come affermato, tali strumenti rappresentano una forma di garanzia del credito tributario suscettibili di applicazione, da parte dell'Amministrazione, soltanto in presenza di precise circostanze stabilite dalla legge, all'esito di un procedimento giurisdizionale che rispetta il contraddittorio tra le parti.

L'atto che apre il procedimento è rappresentato da un'istanza, da notificare alle parti interessate e da indirizzare al Presidente della Commissione Tributaria Provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio finanziario che ha emesso uno degli atti legittimanti la richiesta, vale a dire l'atto di contestazione, il provvedimento di irrogazione della sanzione, il processo verbale di constatazione e il provvedimento di accertamento di maggiori tributi, successivamente alla loro notifica.

A norma dell'art. 22 l'istanza deve essere motivata, il ricorrente deve cioè dimostrare la sussistenza dei requisiti cui è subordinata la concessione di qualsivoglia provvedimento cautelare: il *fumus boni iuris* e il *periculum in mora*. Con riferimento al *fumus* si distingue tra il caso in cui l'Agenzia delle Entrate proceda sulla base di un provvedimento impositivo da quella in cui agisca sulla base del processo verbale di constatazione. Nella prima ipotesi, posto che l'atto formale ha subito una puntuale valutazione in ordine all'attualità e alla sostenibilità della pretesa, l'Ufficio potrebbe fare un mero rinvio al titolo predetto. Diversamente, qualora si procedesse sulla scorta di un processo verbale di constatazione l'Ufficio, oltre ad indicare il titolo, dovrà evidenziare analiticamente altresì le ragioni poste a fondamento della pretesa, nonché ogni altra circostanza che possa supportarla<sup>210</sup>.

---

<sup>210</sup> Il processo verbale di constatazione, infatti, a differenza degli atti impositivi non fornisce alcuna certezza in ordine alla sussistenza di un credito tributario ma rappresenta la possibilità che in futuro, previa verifica dei fatti posti a fondamento della pretesa dell'Amministrazione, si venga a formare un vero e proprio atto avente efficacia esecutiva.



Il requisito del *periculum in mora* è specificamente individuato dall'art. 22 nel fondato timore, da parte dell'Ufficio, di perdere la garanzia del proprio credito. Al fine di individuare tale requisito è necessario condurre una complessiva analisi (compresa l'analisi di dati di carattere statistico - matematico) che consenta di far emergere il fondato timore, in capo all'Amministrazione Finanziaria, di non vedere soddisfatto il proprio credito nelle more della pendenza di un procedimento atto all'emissione di un provvedimento di natura impositiva di tipo definitivo. Il timore che giustifica l'adozione delle misure cautelari sul patrimonio del debitore dovrà essere particolarmente qualificato, come emerge anche dal dato letterale della norma<sup>211</sup>, e cioè non basato su apprezzamenti personali bensì su elementi obiettivamente sintomatici di un reale pericolo. Siffatti elementi si ricavano da indici oggettivi, relativi alla consistenza del patrimonio costituente la garanzia, ed indici soggettivi, ossia riguardanti il comportamento processuale ed extraprocessuale del contribuente. Con riferimento al primo elemento, la consistenza economica del patrimonio dev'essere intesa sia in chiave quantitativa, ossia in proporzione con l'entità del credito da tutelare, sia in chiave qualitativa con riferimento dunque alla circostanza che il patrimonio del contribuente sia costituito da beni facilmente occultabili. Quanto al secondo elemento, quello soggettivo, rileva il comportamento, anche pregresso, del debitore suscettibile di esprimere in maniera inequivocabilmente l'intento di ridurre il proprio patrimonio per sottrarsi alle obbligazioni verso i creditori.

Nel pieno rispetto del principio costituzionale del diritto alla difesa si prevede che entro venti giorni dalla notifica il contribuente può produrre memorie e documenti difensivi. Il Presidente della Commissione Tributaria provinciale, a cui l'istanza va indirizzata, fissa la trattazione per la prima camera di consiglio utile e dispone che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni prima.

Quanto alla fase decisoria la norma in esame dispone che la Commissione decida con sentenza, sottoposta ai mezzi di impugnazione tipici dei provvedimenti che assumono tale forma, ossia l'appello e il successivo ricorso per Cassazione, ancorché si tratti di provvedimento inidoneo ad assumere la stabilità di un vero e proprio giudicato bensì destinato a perdere efficacia a seguito della sentenza che accoglie il

---

<sup>211</sup> Atteso che lo stesso legislatore evidenzia espressamente che debba trattarsi di un "fondato timore".

ricorso di merito. L'esecuzione della sentenza avviene mediante l'osservanza delle norme codicistiche in tema di sequestro conservativo e iscrizione di ipoteca.

Il comma 4 dell'art. 22 del d. Lgs. 472/97 regola un'alternativa disciplina volta all'ottenimento delle misure cautelari in termini più celeri rispetto a quella delineata al comma 1. La procedura, cd. "Procedura accelerata o d'emergenza", è stata specificamente attenzionata dalla recente riforma, registratasi in virtù del d. Lgs. 24 settembre 2015, n. 156, che ne ha ridisegnato presupposti e svolgimento accostandosi ai suggerimenti della dottrina maggioritaria e alla disciplina cautelare uniforme processualcivilistica. L'attuale comma 4 dell'art. 22 dispone che il Presidente della Commissione Tributaria, nell'ipotesi in cui la convocazione della controparte potrebbe pregiudicare l'attuazione del provvedimento, può provvedere con decreto motivato *inaudita altera parte*, assunte ove occorra sommarie informazioni. In questo caso la camera di consiglio deve essere fissata entro un termine non superiore a trenta giorni e viene assegnato all'istante un termine perentorio non superiore a quindici giorni per la notificazione del ricorso e del decreto alla controparte. All'udienza la Commissione potrà confermare, modificare o revocare con ordinanza i provvedimenti emanati con il decreto presidenziale.

Il comma 6 dell'art. 22 prevede che in alternativa alla richiesta di adozione delle misure cautelari le parti interessate (ossia il trasgressore, i suoi coobbligati ed eventualmente un terzo che vi abbia interesse) possano prestare un'idonea garanzia nel corso del giudizio. In questa eventualità, l'organo dinanzi al quale è in corso il procedimento può non adottare la misura cautelare richiesta ovvero adottarla soltanto in misura parziale.

Il comma 7 dell'art. 22 disciplina le ipotesi in cui le misure cautelari concesse *ex parte fisci* perdono efficacia. In primo luogo, il provvedimento perde efficacia se entro 120 giorni dall'adozione del provvedimento cautelare l'Ufficio non notifica l'atto di contestazione o irrogazione. L'ipotesi contemplata dalla norma in epigrafe si riferisce ai soli casi in cui la misura cautelare sia adottata sulla scorta di un processo verbale di constatazione o di un atto di contestazione avverso cui il debitore abbia presentato deduzioni difensive entro 60 giorni. Si evince che è necessario coordinare la fase di inoltro della richiesta di misure cautelari con la successiva fase di

accertamento del credito (che scaturirà con l'adozione del provvedimento impositivo definitivo).

In secondo luogo la perdita di efficacia si verifica nel caso in cui sopravvenga una sentenza (anche non passata in giudicato) che accoglie il ricorso o la domanda del contribuente contro l'atto che ha legittimato la domanda cautelare, accertando l'inesistenza del credito fiscale da garantire. In tale evenienza è lo stesso giudice che decide sul provvedimento impositivo che dispone anche sulla cancellazione della misura cautelare. La norma prevede che in caso di accoglimento parziale del ricorso o della domanda, il giudice provvederà alla sola riduzione proporzionale dell'entità della misura conservativa.

La disciplina dell'art. 22, delinea, come visto, un procedimento autonomo rispetto al giudizio di merito e che si contraddistingue per una diversificazione strutturale rispetto ad esso, che vede il contribuente quale parte attrice e avente natura impugnatoria. Differentemente dalle misure cautelari previste nel processo civile, in materia tributaria, infatti, non sussiste l'obbligo di avviare un processo sul merito, né è prevista la possibilità di rivolgersi al giudice investito della cognizione del merito per

ottenere la concessione delle misure cautelari. Sulla base di tali assunti si è sostenuta la piena autonomia del procedimento cautelare tributario e l'assenza di qualsivoglia rapporto di strumentalità rispetto al giudizio sul merito. Senonchè, alla luce della previsione dell'art. 22, comma 7, d. Lgs. 472/97, che stabilisce la perdita di efficacia dei provvedimenti cautelari nel caso di sopravvenienza di una sentenza (anche non passata in giudicato) che accoglie il ricorso o la domanda del contribuente avverso l'atto che ha legittimato la domanda cautelare, è possibile ravvisare un rapporto di strumentalità tra il giudizio cautelare e quello ordinario. Trattasi di una strumentalità non necessaria (posto che al provvedimento cautelare può non seguire il giudizio sul merito) ma che, allorchè sia avviato il giudizio sul rapporto sostanziale dal contribuente, può indubbiamente ritenersi sussistente.

Per compiutezza di indagine non può essere trascurato l'articolo 10, comma 3, lettera b) del d. Lgs 156/15 che ha introdotto talune modifiche all'articolo 22 del d. Lgs. 472/97 allineando il procedimento *de quo* a quello previsto in materia dall'art. 669-sexies c.p.c.. Invero, mentre la disciplina del procedimento ordinario è rimasta

pressappoco invariata, ad eccezione della previsione di un termine triplicato per la notifica all'estero del decreto con cui il Presidente della Commissione Tributaria fissa la trattazione dell'istanza per la prima camera di consiglio utile, il procedimento speciale è stato integralmente modificato al precipuo fine di adeguarlo alla disciplina contenuta nell'art. 669 *-sexies* c.p.c.. Si è introdotta così una fattispecie più ristretta e circoscritta della precedente, che prevedeva che il Presidente della Commissione tributaria potesse provvedere con decreto motivato prescindendo dall'instaurazione del contraddittorio nei casi di "eccezionale urgenza o pericolo nel ritardo"<sup>212</sup>, nonché maggiormente garantista dei diritti del contribuente.

La terza modifica operata all'art. 22 del d. Lgs. 472/97 dal decreto riformatore si riduce alla soppressione del comma 5, secondo il quale *"Nei casi in cui non sussiste giurisdizione delle commissioni tributarie, le istanze di cui al comma 1 devono essere presentate al tribunale territorialmente competente in ragione della sede dell'ufficio richiedente"*. A ben vedere, la prescrizione era divenuta superflua già a seguito delle modifiche operate dall'art. 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448 che ha devoluto alla giurisdizione tributaria *"tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio"*.

Di maggior rilevanza l'ultima modifica apportata al comma 7 dell'art. 22, riguardante la perdita di efficacia delle misure cautelari concesse. Ai sensi della normativa previgente i provvedimenti cautelari divenivano inefficaci se nel termine di centoventi giorni dalla loro adozione non veniva notificato l'atto di contestazione o di irrogazione. La riforma ha sancito l'aggiunta dell'atto impositivo ai suindicati atti, ferma restando la previsione secondo cui in tali casi il Presidente della

---

<sup>212</sup> Il decreto *de quo* non era destinato ad una riesamina in sede collegiale, si prevedeva infatti che questo venisse notificato al debitore che, a sua volta, aveva la facoltà di avanzare reclamo entro il termine perentorio di trenta giorni dalla notifica. La vana decorrenza del termine comportava la definitività del provvedimento. Qualora, viceversa, il debitore presentasse reclamo al decreto di concessione della misura cautelare il procedimento seguiva le regole del rito camerale. E dunque la Commissione Tributaria, sentite preliminarmente le parti, si pronunciava con sentenza.

Commissione, su istanza di parte e sentito l'Ente impositore che ha formulato l'istanza, dispone la cancellazione dell'ipoteca.

Sono stati confermati i tre periodi conclusivi del testo previgente del comma 7 dell'art. 22, che dispongono la perdita di efficacia dei provvedimenti cautelari per le ipotesi di sentenza, anche non passata in giudicato, di accoglimento del ricorso proposto avverso l'atto impositivo o di contestazione o di irrogazione. Il mutamento più rilevante consiste nella previsione di un'ulteriore ipotesi di perdita di efficacia dei provvedimenti cautelari qualora questi ultimi non vengano eseguiti nel termine di sessanta giorni dalla comunicazione.

Dopo la disamina normativa è opportuno svolgere talune riflessioni in ordine alla compatibilità delle misure cautelari in esame con i diritti fondamentali garantiti dalla costituzione. In tale prospettiva è necessario premettere che l'Amministrazione finanziaria esercita una funzione pubblica finalizzata al perseguimento del collettivo interesse alla tempestiva, completa e corretta percezione dei tributi dovuti dai contribuenti. Nell'assolvere tale funzione, gli Uffici finanziari sono tenuti ad improntare la propria condotta al rispetto dei principi di imparzialità e buon andamento di cui all'art. 97 Cost., ai quali si accostano i principi di efficacia, pubblicità, economicità e trasparenza. Oltre ad essere improntata ai suindicati fondamentali principi, l'azione dell'Amministrazione finanziaria dev'essere altresì contraddistinta dalla puntuale ponderazione tra l'interesse cardine che la stessa è preordinata a soddisfare, da un lato, e i diversi interessi che possono confliggere con il primo. Orbene, ultimate le necessarie premesse, è innegabile che l'evenienza che, a seguito del sequestro conservativo, il contribuente venga privato della facoltà di esercitare i diritti societari comporta una problematica di compatibilità con la tutela di iniziativa economica prevista dall'art. 41 Cost.. Un'evidente compressione della libertà di iniziativa economica emerge, in particolare, nel caso in cui le Commissioni Tributarie nominino custode delle azioni e delle quote delle società assoggettate al sequestro conservativo un soggetto terzo, che non coincide con il titolare legittimo delle stesse. La stessa Amministrazione finanziaria<sup>213</sup> ha riconosciuto il rischio che le misure cautelari ledano diritti garantiti costituzionalmente ed ha precisato che gli

---

<sup>213</sup> Con la circolare 15 febbraio 2010, n. 4/E.

Uffici finanziari dovranno ponderare adeguatamente la necessità di procedere al sequestro dell'azienda.

Alla luce delle argomentazioni esposte è possibile concludere che le misure cautelari *ex causa fisci* dell'ipoteca e del sequestro conservativo, previste e disciplinate dall'art. 22 del d. Lgs. 472/97, rappresentano, al pari di un Giano bifronte, strumenti estremamente incisivi ma al tempo stesso delicati.

Invero, l'attuale configurazione dell'istituto in parola potrebbe risultare, sotto taluni aspetti, insufficiente ovvero incompleta per lo stesso Ente finanziario creditore, e, sotto altri, eccessivamente gravosa per il contribuente.

Riguardo al primo profilo, non è certo il caso di trascurare l'assoluta rilevanza di tali strumenti di tutela del credito erariale per il contrasto dei fenomeni di evasione da riscossione nonché il motivo che ne giustifica l'applicazione, consistente nel garantire l'interesse collettivo connesso alla tutela delle esigenze finanziarie dello Stato. A ben vedere, le novità introdotte dal legislatore, con le riforme che nel corso degli anni hanno progressivamente modellato l'istituto *de quo*, prevedendo l'ampliamento dell'ambito applicativo dell'ipoteca e del sequestro conservativo e il rafforzamento della loro efficacia, convergono nella direzione di dare un nuovo impulso all'utilizzo di tali strumenti di tutela al fine di prevenire il fenomeno dell'evasione da riscossione. Si consideri qui che il ricorso al termine "evasione da riscossione" non è avulso dalla realtà e non richiede, ai fini della realizzazione, piani ingegnosi: risulta infatti sufficiente occultare i beni che il creditore potrebbe aggredire, ad esempio intestandoli a soggetti terzi. È agevolmente comprensibile, dunque, come una siffatta realtà abbia spinto il legislatore a disciplinare in misura più incisiva le misure cautelari preordinate alla garanzia dei crediti fiscali, consentendo che l'Amministrazione finanziaria si attivi, fin dalla fase prodromica all'accertamento vero e proprio, per scongiurare la minaccia dell'evasione nel momento della riscossione. Se l'obiettivo sembra dunque essere questo, è innegabile tuttavia come l'ancoraggio del presupposto al processo verbale di constatazione, permanendo la regola *ex art. 22 del d. Lgs. 472/97*, non consente di predisporre le adeguate cautele proprio nel momento più delicato dell'inizio delle indagini, e, può facilmente rappresentarsi che chi sia intenzionato a disperdere le garanzie a favore

dell'Amministrazione finanziaria operi nell'assoluta immediatezza della conoscenza dell'avvio di una verifica a proprio carico.

Dall'altro lato, non si può non tener conto dell'evenienza che la previsione ed il rafforzamento delle suindicate misure cautelari, potenzialmente adottabili nei confronti di qualsivoglia contribuente sebbene a seguito dell'imprescindibile vaglio ad opera delle Commissioni tributarie, possa tradursi in uno strumento di pressione improprio sui contribuenti. In tale prospettiva, innanzitutto appare opportuno evidenziare che l'art. 22 del d. Lgs. 472/97, sancendo la possibilità di usufruire delle misure cautelari in forza delle "constatazioni", lungi ancora dal divenire concreta pretesa erariale, rischia di estrinsecarsi in una previsione coercitiva sganciata dai principi costituzionali di economicità ed imparzialità dell'azione amministrativa. Il quadro è ulteriormente aggravato se si considerano i possibili impatti delle misure cautelari sull'economia di impresa. La sensazione originata dalla disciplina dell'istituto in esame è che il legislatore, perseguendo il fine di tutelare il credito fiscale pervenga a trascurare e financo a disconoscere le dinamiche delle realtà aziendali.

Si osservi, inoltre, come dalla disciplina *ex art. 22 del d. Lgs. 472/97* emerge un quadro normativo che denota una posizione di vantaggio dell'Amministrazione finanziaria, sia con riferimento ai privati che ricorrono alle analoghe misure cautelari previste dal codice civile, sia rispetto ai contribuenti nell'ambito del giudizio che si instaura mediante la richiesta di applicazione della misura cautelare indirizzata alle Commissioni Tributarie. In primo luogo, si rammenti la possibilità riconosciuta all'Amministrazione finanziaria di richiedere ai giudici tributari l'adozione di entrambe le misure cautelari; siffatta evenienza costituisce un indubbio beneficio per l'Amministrazione e palesa una diversificazione di trattamento rispetto alle misure cautelari previste a favore dei soggetti privati, per i quali è prevista la possibilità di richiedere l'applicazione di una sola misura cautelare alla volta. Un ulteriore vantaggio riconosciuto all'Amministrazione finanziaria è rappresentato dalla procedura straordinaria o di urgenza prevista dal comma 4 dell'articolo 22 in commento, che permette all'Amministrazione di ottenere la concessione della misura cautelare richiesta mediante un procedimento *inaudita altera parte*. Invero, non si riscontrano disposizioni che sanciscono una simile possibilità per il contribuente.

Infine, non si può trascurare che, a seguito alle modifiche normative operate dalla riforma del duemila nove, il legislatore ha espressamente riconosciuto all'Amministrazione finanziaria la possibilità di ricorrere alle c.d. indagini finanziarie. Il riconoscimento di tale facoltà, in alcun modo prevista per i privati, contribuisce a sbilanciare ulteriormente il procedimento *ex art. 22* a favore degli Uffici finanziari.

Certamente, non può non prendersi atto di come il legislatore dell'ultima riforma abbia lasciato sfumare l'occasione di un ripensamento, in favore dell'una o dell'altra parte, delle misure cautelari in argomento. Queste ultime, pertanto, continuano a configurarsi alla stregua di una cautela sbilanciata e, al tempo stesso, non in grado di assicurare la tutela dei crediti erariali proprio nei casi più eclatanti.

*Rebus sic stantibus*, non può che sostenersi la necessità di un utilizzo “responsabile” delle misure cautelari *ante causam*, rimesso alla prudenza degli Uffici finanziari prima e all'attento vaglio del giudice tributario poi, in maniera tale da poter creare il giusto equilibrio tra salvaguardia dell'interesse fiscale e tutela del contribuente.