
Misure cautelari per imposte ed interessi

di [Commercialista Telematico](http://www.commercialistatelematico.com)

Pubblicato il 29 Agosto 2011

Analisi della recente giurisprudenza tributaria sull'applicazione delle misure cautelari nel corso del processo tributario. (di Maria Leo)

Premessa.

Per lungo tempo il tenore dell'art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997 aveva dato adito a perplessità circa il suo campo di applicazione. Suddetta norma, nel disciplinare le misure cautelari, prevede: "In base all'atto di contestazione, al provvedimento di irrogazione della sanzione o al processo verbale di constatazione e dopo la loro notifica, l'ufficio o l'ente, quando ha fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, può chiedere, con istanza motivata, al presidente della commissione tributaria provinciale l'iscrizione di ipoteca sui beni del trasgressore e dei soggetti obbligati ai sensi dell'articolo 11, comma 1, e l'autorizzazione a procedere, a mezzo di ufficiale giudiziario, al sequestro conservativo dei loro beni, compresa l'azienda".

Ebbene, la questione dibattuta era relativa al dubbio se tali provvedimenti, che si concretano nell'ipoteca e nel sequestro conservativo, fossero ammissibili solo a garanzia del soddisfacimento dei crediti da sanzione, oppure se potessero riguardare anche quelli a titolo di imposta e di interessi.

La Giurisprudenza di merito.

La giurisprudenza di merito si è espressa nel senso che la tutela cautelare disciplinata dall'articolo in commento varrebbe solo a garanzia dell'obbligazione sanzionatoria e non di quella a titolo di imposta dovuta. In tal senso vedasi: CTP Bari, sez. X, 18 maggio 2006, n. 72; CTP Pesaro, Sez. I, 8 febbraio 2005, n. 51; CTP Matera, Sez. I, 17 settembre 2002, n. 141; CTP Milano, Sez. I, 23 aprile 2004, n. 41.

A sostegno di tale tesi “restrittiva” si è argomentato, innanzitutto, che la disposizione sul sequestro conservativo e sull’ipoteca pro fisco si trova inserita nell’ambito di un provvedimento normativo specificamente dedicato alla materia delle sanzioni. Peraltro, l’art. 3, c. 133, della legge n. 662/1996 di delega al Governo per la revisione organica e il completamento della disciplina delle sanzioni tributarie non penali, prevedeva alla lettera i “un sistema di misure cautelari volte ad assicurare il soddisfacimento dei crediti che hanno titolo nella sanzione amministrativa pecuniaria”. Si è, altresì, argomentato che per i crediti di imposta esistono già altri sistemi di garanzia in seno alla disciplina sostanziale delle stesse. Infine, da un punto di vista testuale, si è sottolineato che il comma 7 dell’articolo 22 del D.Lgs. n. 472/1997, stabilendo che le misure cautelari ivi previste perdono efficacia se entro 120 giorni dalla loro adozione non viene ad esistenza la pretesa sanzionatoria tributaria con la notifica dell’atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni, sembra senz’altro indicare un rapporto di funzionalità esclusiva tra le cautele previste dall’art. 22 e i crediti aventi carattere meramente sanzionatorio.

Recente Giurisprudenza di legittimità ed intervento normativo chiarificatore.

In senso diametralmente opposto si è, invece, recentemente pronunciata la Cassazione civile, sez. Tributaria, con la sentenza del 28-01-2010, n. 1838, ritenendo che il sequestro conservativo, secondo l’interpretazione costituzionalmente orientata dell’art. 22 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, può essere richiesto ed autorizzato, a garanzia non solo delle sanzioni irrogate al contribuente ma anche dei debiti d’imposta, in quanto la norma predetta prevede la possibilità di ottenere la misura cautelare, oltreché in base al provvedimento d’irrogazione della sanzione o all’atto di contestazione, anche sulla sola base del processo verbale di constatazione che precede il momento sanzionatorio, richiedendo come esclusivi requisiti per la sua adozione il “fumus boni iuris” e il “periculum in mora” relativi ad un debito maturato, a titolo di tributo o di sanzione, nei confronti del fisco.

Quindi, il recente orientamento della Cassazione conferma l’estensione della misura cautelare alle imposte, oltre che alle sanzioni, conformemente all’intervento normativo che nel 2009 ha statuito in tal senso.

Difatti, l’art. 27 del D.L. 29-11-2008, n. 185 (convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2) al comma 5 prevede espressamente che “L’articolo 22 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, si applica anche alle somme dovute per il pagamento di tributi e dei relativi interessi agli uffici e agli enti di cui al comma 1 del medesimo articolo, in base ai processi verbali di constatazione”.

Quindi, grazie all'intervento della legge 28 gennaio 2009, n. 2, è dissipato ogni dubbio: la misura cautelare, a partire dal 29 gennaio 2009, può ben essere richiesta a tutela delle somme dovute non solo a titolo di sanzione, ma anche a titolo d'imposta e relativi interessi.

La sola locuzione "in base ai processi verbali di constatazione" lascia adito a interpretazioni. Difatti, stando al tenore letterale della norma, si dovrebbe escludere che la misura cautelare si estenda alle somme dovute per il pagamento di tributi quando esse non emergano da un processo verbale di constatazione. In tal caso, sembrerebbe dire la norma, la misura cautelare può riguardare le sole sanzioni.

29 agosto 2011

Maria Leo