

Restyling delle misure cautelari: iscrizione di ipoteca e sequestro conservativo

di [Ignazio Buscema](#)

Pubblicato il 12 Aprile 2016

il restyling delle procedure cautelari in ambito fiscale appare facilitare le possibilità per il fisco di iscrivere ipoteche o richiedere sequestri conservativi sui beni dei contribuenti: in questo articolo analizziamo le problematiche che emergono dall'aggiornamento normativo e la procedura che deve essere eseguita per mettere in atto la misura cautelare, un utilissimo ed eimperdibile approfondimento

Normativa



In base all'art. 22 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 in presenza di violazioni tributarie formalmente contestate e di fondato timore di perdere la garanzia del credito erariale, gli uffici possono chiedere al presidente della Commissione tributaria provinciale l'adozione di misure cautelari (**iscrizione di ipoteca e sequestro conservativo**)¹. Nel caso in cui possano essere adottate entrambe le misure cautelari, gli Uffici privilegiano il sequestro conservativo, perché applicabile anche ai beni mobili e all'azienda e con un procedimento meno oneroso. Comunque, nell'ipotesi insufficiente garanzia del credito, le due misure possono anche essere richieste congiuntamente.

Novella

L'art. 10, c. 3, lett. b, p. 1, del D.Lgs. n. 156/2015, apporta alcune modifiche all'art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997:

- nel comma 3, dopo il primo periodo è aggiunto il seguente "*Nel caso in cui la notificazione debba effettuarsi all'estero, il termine è triplicato*";

- il comma 4 è sostituito dal seguente: "*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 30 giorni assegnando all'istante un termine perentorio non superiore a 15 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";

- il comma 5 viene soppresso;

- nel comma 6 l'inciso relativo all'idonea garanzia mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa è sostituito come segue: *"la garanzia di cui all'art. 69, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546";*

- il comma 7 è sostituito dal seguente: *"i provvedimenti cautelari pronunciati ai sensi del comma 1 perdono efficacia: a) se non sono eseguiti nel termine di 60 giorni dalla comunicazione; b) se, nel termine di 120 giorni dalla loro adozione, non viene notificato atto impositivo, di contestazione o di irrogazione; in tal caso il presidente della commissione su istanza di parte e sentito l'ufficio o l'ente richiedente dispone la cancellazione dell'ipoteca; c) a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato che accoglie il ricorso avverso gli atti di cui alla lett. b. La sentenza costituisce titolo per la cancellazione dell'ipoteca. In caso di accoglimento parziale, su istanza di parte, il giudice che ha pronunciato la sentenza riduce proporzionalmente l'entità dell'iscrizione o del sequestro; se la sentenza è pronunciata dalla Corte di cassazione, provvede il giudice la cui sentenza è stata impugnata con ricorso per cassazione".*

Presupposti

L'applicabilità di tali istituti è subordinata all'esistenza dei seguenti presupposti:

- il *fumus boni iuris*, ovvero l'esistenza di un atto o documento₂ dal quale risultino (ragionevolmente) constatate violazioni alle norme tributarie;- il *periculum in mora*, ossia il fondato pericolo₃ di perdere la garanzia del credito, poiché il contribuente non offre garanzie idonee per il soddisfacimento della pretesa tributaria.

Occorre far riferimento ai classici requisiti di ogni misura cautelare rappresentati dal *fumus boni iuris* e dal *periculum in mora*. Il primo va inteso come la probabile e verosimile esistenza di un credito, la cui prova è a carico dell'Ufficio che non può servirsi di mere ipotesi e congetture di evasione. Il secondo, cioè il fatto che la situazione economico-finanziaria del contribuente non offre garanzie idonee e sufficienti

per il soddisfacimento⁴ della pretesa erariale, va inteso sia in relazione al comportamento⁵ del presunto debitore (si pensi alla fatturazione per operazione oggettivamente inesistente) che alla consistenza patrimoniale dello stesso in rapporto all'entità del credito erariale. Per la precisa determinazione del *periculum in mora* vanno attentamente analizzati i comportamenti del contribuente, quali, a titolo esemplificativo:

alienazione e in generale atti di disposizione dei propri beni compiuti in epoca recente⁶ ;

possesso di beni e fruizione di servizi non congrui con il reddito dichiarato, precedenti variazioni del domicilio fiscale in concomitanza con controlli fiscali;

cessazione dell'attività d'impresa; per le società, significative modifiche della compagine sociali, particolari operazioni sul capitale, messa in liquidazione, omesso deposito del bilancio.

⁷
L'evidenziazione del *periculum in mora* deve essere adeguatamente circostanziata nella richiesta e deve scaturire da un'approfondita ed attenta analisi della situazione del debitore-contribuente; l'adozione delle misure cautelari, così come la scelta di quelle che si intende adottare, deve, infatti essere improntata a prudenza, sia in ragione degli effetti che queste misure hanno sulla tutela dell'interesse erariale, prima ancora che sia divenuto certo, liquido ed esigibile, sia per le implicazioni che le stesse determinano sul patrimonio dei contribuenti. Il pericolo per la riscossione deve essere attuale e non solo potenziale, e il comportamento del debitore deve essere valutato in base a fatti non equivoci, desumibili, ad esempio, dai pregressi comportamenti negoziali e processuali e dall'effettuazione di atti di dismissione (circolare n. 4/E/2010 dell'Agenzia delle Entrate). Devono essere considerate sicuri indici di pericolo per la riscossione le cessioni di beni o diritti che siano state effettuate in epoca recente, tali da far ritenere che si sia in presenza di un tentativo del debitore di sottrarsi all'adempimento dell'obbligo tributario; comportamento, quest'ultimo, suscettibile di assumere rilevanza penale al ricorrere delle condizioni previste dall'art. 11 D.lgs. n. 74/2000. Anche operazioni sul capitale sociale o che su questo hanno riflessi, quali conferimenti di azienda o rami di azienda, fusioni o scissioni, possono essere indicative di un processo di annacquamento del patrimonio. Circostanze sintomatiche del fondato timore di perdere la garanzia del credito tributario possono essere individuate, altresì, nella consistenza di un patrimonio dell'impresa, quale risultante dagli ultimi bilanci, non capiente rispetto alla pretesa erariale o dal fatto che sia cessata l'attività d'impresa facendo così venir meno la principale garanzia che essa rappresenta per l'ente impositore. L'adozione delle misure cautelari, al ricorrere dei due citati presupposti, deve essere effettuata **necessariamente** nel caso di un recupero:

- superiore a € 120.000 di maggiore imposta,
- superiore a € 60.000 di ritenute non operate,
- superiore a € 60.000 di sanzione minima, se l'autore della violazione non coincide con il contribuente (**circolare n. 4/E/2010 dell'Agenzia delle Entrate**).

La valutazione va fatta, al ricorrere dei due citati presupposti, anche per importi inferiori in situazioni di particolare pericolosità per la riscossione del credito tributario; pregressa morosità particolarmente significativa, contestazione di una condotta che integra gli estremi di un reato tributario (quale la presentazione di dichiarazione fraudolenta o l'emissione di fatture per operazioni inesistenti). Deve essere esaminata la complessiva posizione debitoria del contribuente e, per i contribuenti obbligati alla presentazione del bilancio, va preliminarmente effettuata un'analisi del bilancio, con particolare riguardo all'indice di solvibilità e a quello di indebitamento (sugli indici di bilancio v. paragrafo 4.1.1 della circolare 4/E/2010 dell'Agenzia delle Entrate). La Circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza n. 104496 del 2010 precisa che (ai fini della valutazione del *periculum in mora*) particolare rilievo assume l'analisi dei comportamenti del contribuente, quali le alienazioni dei propri cespiti, il possesso di beni e la fruizione di servizi espressivi di una capacità contributiva non giustificata rispetto al reddito dichiarato, le precedenti variazioni del domicilio fiscale in concomitanza di controlli fiscali finalizzate a ritardare le procedure di notifica, ovvero, per le società, i significativi ricambi della compagine sociale o particolari operazioni sul capitale, la messa in liquidazione e gli inadempimenti alle norme civilistiche (ad es., per omesso deposito del bilancio, mancata riduzione o ricostituzione del capitale sociale) Per i contribuenti in contabilità ordinaria, un segnale di rischio è rappresentato dall'indice di solvibilità inferiore a 1 [(attivo circolante e immobilizzazioni - ammortamenti)/totale passività] e indice di indebitamento maggiore di 2 (mezzi di terzi/mezzi propri). Deve essere esaminata la complessiva posizione debitoria del contribuente e, per i contribuenti obbligati alla presentazione del bilancio, va preliminarmente effettuata un'analisi del bilancio, con particolare riguardo all'indice di solvibilità e a quello di indebitamento (Circolare n. 4/E del 15 febbraio 2010). Nel caso dei processi verbali di constatazione, anche della G.d.F. la valutazione sulla ricorrenza dei presupposti viene operata immediatamente alla ricezione degli stessi, in ipotesi di sussistenza dei presupposti la richiesta di adozione delle misure cautelari va preceduta dalla notifica del processo verbale ai sensi dell'articolo 60 del DPR 600/1973.

Ruolo straordinario

Il ruolo straordinario può cumularsi alle misure cautelari e non costituisce alternativa alle stesse (circolare n. 4/e del 15 febbraio 2010)

Ipoteca e sequestro conservativo

L'**iscrizione di ipoteca** ha il fine di costituire una prelazione, attribuendo all'Amministrazione Finanziaria il diritto (esercitabile anche nei confronti del terzo acquirente) di espropriare i beni vincolati a garanzia del suo credito e di essere soddisfatta con preferenza sul prezzo ricavato dall'espropriazione; ciò al fine di garantire la pretesa tributaria. Sono ipotecabili: i beni immobili, i diritti, le rendite, e tutti gli altri beni (navi, aerei, auto) indicati dall'art. 2810 c.c.; il sequestro conservativo ha il fine di evitare che i beni del contribuente accertato vengano dispersi facendo venir meno la garanzia per il Fisco. In sostanza, **consiste nel blocco dei beni del debitore, il quale non può più liberamente disporre, pena l'applicazione di sanzioni penali.** In ordine al tipo di beni sequestrabili non sussistono limitazioni; infatti, ai sensi dell'art. 671 c.p.c., possono essere oggetto di sequestro i beni mobili (compresi crediti, depositi bancari, quote sociali, azioni, obbligazioni, titoli, etc.), i beni mobili registrati, i beni immobili, le somme o cose dovute al debitore (nei limiti ammessi per il pignoramento) e, per espressa previsione normativa, anche l'azienda. Come previsto dal primo comma dell'art. 22, D.lg. n. 472/1997 si possono sottoporre a sequestro conservativo, *"ai sensi dell'art. 671 c.p.c. i beni mobili o immobili del debitore, le somme o le cose a lui dovute, nei limiti in cui la legge ne ammette il pignoramento"*, con espressa previsione dell'azienda (C.M. n. 180/E del 10 luglio 1998). L'azienda è da intendere nella nozione indicata dall'art. 2555 c.c., cioè sul complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa.

Oggetto

Per effetto del D.L. n. 185 del 2008 le misure cautelari si applicano a garanzia non solo dei crediti derivanti dalle sanzioni amministrative tributarie, ma anche delle somme dovute per il pagamento dei tributi e dei relativi interessi connessi a processi verbali di constatazione.

Iter

Occorre presentare una richiesta ⁹ al presidente della Ctp ¹⁰ per procedere all'iscrizione ipotecaria e/o al sequestro conservativo. La predetta istanza deve sempre essere sottoscritta dal Direttore Provinciale o da un suo delegato e deve essere notificata a tutte le parti interessate dal procedimento. L'Ufficio deve

indicare le ragioni che rendono attendibile e sostenibile la pretesa (*fumus boni iuris*), oltre a evidenziare gli elementi che suffragano il timore di perdere la garanzia del credito (*periculum in mora*). Deve emergere il titolo in base al quale procede (per esempio, l'atto di contestazione, l'avviso di irrogazione, il pvc o l'avviso di accertamento) con l'esatta indicazione del debito per il quale si intende procedere con la tutela. Inoltre vanno precisati i motivi del concreto rischio che il contribuente disperda il proprio patrimonio. La richiesta, in particolare, è articolata nei seguenti punti:

- estremi identificativi del soggetto debitore;
- estremi identificativi dei processi verbali o degli atti impositivi da cui scaturisce la richiesta di misure cautelari;
- i motivi alla base della richiesta e la legittimità, anche sotto il profilo procedimentale, del titolo a fondamento dell'istanza;
- l'ammontare del credito erariale, il tipo di provvedimento cautelare che si richiede;
- i beni aggredibili che possono costituire valida garanzia del credito;
- l'eventuale esigenza della procedura d'urgenza di cui all'art. 22, c. 4, del D.Lgs. n. 472/97 quando la convocazione della controparte potrebbe pregiudicare l'attuazione del provvedimento.

L'istanza, secondo quanto prescritto dagli articoli 137 e seguenti del Codice di procedura civile, nelle forme previste per gli atti tributari (articolo 60 del Dpr 29 settembre 1973, n. 600), ovvero, infine, per posta (ai sensi della legge 28 novembre 1982, n. 890), va notificata alle parti interessate (che, a loro volta, hanno venti giorni di tempo per depositare memorie e documenti difensivi) e deve poi essere depositata presso la Commissione tributaria competente. Il presidente fissa con decreto la trattazione dell'istanza per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni prima. Nel caso in cui la notificazione debba effettuarsi all'estero il termine è triplicato. La commissione decide con sentenza.

Decisione e modo di impugnativa

E' previsto che la Commissione decida con sentenza, resa pubblica con deposito in segreteria e comunicata alle parti. Pur nel silenzio della norma, si ritiene che torni applicabile il normale modo di

impugnativa, ovvero mediante appello. 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 30 giorni assegnando all'istante un termine perentorio non superiore a 15 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.

In caso di pregiudizio dell'attuazione del provvedimento , il presidente, ricevuta l'istanza, provvede con decreto motivato assunte ove occorra sommarie informazioni

In caso di pregiudizio dell'attuazione del provvedimento, il presidente, ricevuta l'istanza, provvede con decreto motivato assunte ove occorra sommarie informazioni; quindi in presenza di un *quid pluris* rispetto al “*fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito*”, l'ufficio può chiedere al Presidente l'emissione di un decreto “*inaudita altera parte*” al fine di procedere con maggiore solerzia all'adozione di misure cautelari. Tale provvedimento ad hoc va richiesto, sussistendone i presupposti, dall'ufficio interessato, non essendo concedibile motu proprio dal Presidente della Commissione, così come le ragioni della richiesta di tale provvedimento (i.e. potrebbero essere in atto, da parte del destinatario del provvedimento, una serie di manovre volte a disperdere i beni oggetto di garanzia) vanno adeguatamente esposte. In sostanza, **il pregiudizio dell'attuazione del provvedimento** , dovrà essere dimostrato dall'Ufficio. La decisione sulla richiesta di misure cautelari è adottata con sentenza nella procedura “*ordinaria*”, mentre è adottata con ordinanza avverso il decreto presidenziale nella procedura “*straordinaria*”, ed è quindi impugnabile con i mezzi ordinari.

Esecuzione

Una volta autorizzato dal giudice tributario, ex art. 22 del DLgs 472/97, il sequestro conservativo deve essere eseguito secondo la disciplina fissata dall'ordinamento. L'art. 22, c. 7, del D.Lgs. 472/97, stabilisce che il provvedimento di autorizzazione del sequestro deve essere eseguito a pena di decadenza entro il termine di 60 giorni dalla comunicazione della pronuncia. Il *dies a quo* per l'esecuzione del sequestro coincide con la data in cui la sentenza entra nella sfera di conoscibilità delle parti. Il sequestro va operato per il tramite dell'ufficiale giudiziario, al quale è necessario rivolgersi entro il termine sopra individuato producendo la copia autentica della sentenza della Commissione Tributaria (n.b. le spese vive di procedura sono a carico dell'ufficio istante). L'ufficiale giudiziario notifica il provvedimento all'interessato, procedendo ai sensi degli artt. 678 e 679 c.p.c., mediante la redazione di un apposito

verbale. Tali beni, posti sotto sequestro, sono affidati ad un custode, generalmente individuato con il debitore medesimo. Nel caso di sequestro dell'azienda, il custode potrà essere autorizzato dal giudice alla gestione provvisoria ex artt. 670 n. 1 e 676 c.p.c.. Il sequestro può anche riguardare depositi bancari e postali, nonché quote di partecipazione ed in tal caso sarà necessario procedere alla notifica del provvedimento anche ai soggetti interessati.

Per i beni mobili registrati il provvedimento di sequestro è trascritto presso l'ufficio di iscrizione (ad es. il PRA per gli autoveicoli). Ove si tratti di sequestro di quote di partecipazione o azioni sarà necessario effettuare la notifica presso la sede della camera di commercio o del registro delle imprese e presso la sede sociale della società per l'annotazione del provvedimento nel libro soci a cura della società, entro il termine di un mese dalla richiesta (artt. 3 e 9 R.D. n. 239/1942) E' necessaria l'iscrizione della sentenza autorizzativa al PRA, per gli automezzi; alla Capitaneria di Porto, per i natanti; al Registro Aeronautico Italiano, per gli aeromobili, ex artt. 2639 e 2906 c.c.. Per quanto concerne il P.R.A e Capitaneria di Porto si farà riferimento al luogo dove il bene risulta registrato.

Per il sequestro conservativo su beni immobili occorre la notifica della sentenza a mezzo di ufficiale giudiziario al contribuente, e la successiva trascrizione presso l'Ufficio dell'Agenzia del Territorio. Per la custodia dell'immobile è applicabile l'art. 559 c.p.c., che identifica quale custode il debitore, senza riconoscergli alcun diritto a compenso. Il sequestro conservativo sugli immobili si esegue mediante trascrizione del provvedimento presso l'ufficio del conservatore dei registri immobiliari del luogo in cui i beni sono situati (art. 679 c.p.c.). All'adempimento della trascrizione può provvedere direttamente l'ente impositore trattandosi di attività che non necessita di patrocinio legale dell'avvocatura. Il sequestro conservativo su beni mobili e crediti va eseguito secondo le norme stabilite per il pignoramento presso il debitore o presso terzi in base all'art. 678 c.p.c.. a mezzo di Ufficiale Giudiziario, presso gli uffici o enti interessati (ivi compresi, pertanto, gli Istituti bancari ove si tratti di sequestro di conti correnti) previa notifica, a questi e al debitore, del provvedimento che autorizza l'adozione della misura cautelare. Per il sequestro presso terzi, trattandosi di procedura da instaurarsi davanti al giudice Ordinario, l'Ufficio dovrà avvalersi dell'Avvocatura dello Stato. Con specifico riguardo a beni mobili la necessità di ricorrere al patrocinio dell'avvocatura sussiste esclusivamente con riguardo al sequestro conservativo presso terzi. Infatti, l'art. 678 c.p.c. stabilisce che il sequestro conservativo sui crediti si esegue secondo le norme stabilite per il pignoramento presso il debitore o presso terzi (es. sequestro delle somme detenute da Siae a favore di un artista dello spettacolo). In quest'ultimo caso il sequestrante deve con l'atto di sequestro invitare il terzo (es. SIAE) a comparire davanti al tribunale del luogo di residenza

del terzo stesso per rendere la dichiarazione di cui all'art. 547 c.p.c.. Pertanto, in relazione al sequestro conservativo da eseguirsi presso il debitore è necessario e sufficiente consegnare all'ufficiale giudiziario la sentenza di cui sopra munita di formula esecutiva affinché proceda alla ricerca dei beni ai sensi degli articoli 513 e seguenti c.p.c. (detta attività al pari di quella relativa ai beni immobili non necessita del patrocinio legale) mentre quello da eseguirsi presso terzi, dovendosi procedere alla redazione di un atto giudiziale, è necessaria l'assistenza dell'avvocatura.

Per l'iscrizione di ipoteca dei beni immobili l'ufficio dovrà presentare all'ufficio del Territorio nella cui circoscrizione sono situati gli immobili appositamente richiesta, sia in formato cartaceo che informatico, allegando copia conforme all'originale della sentenza di autorizzazione che costituisce titolo per l'iscrizione. Per il sequestro conservativo il primo atto di esecuzione consiste nella notifica della sentenza a mezzo ufficiale giudiziario al contribuente e nella successiva trascrizione della sentenza presso l'ufficio del territorio, da effettuarsi come indicato per l'ipoteca. Per la custodia dell'immobile è applicabile l'articolo 559 c.p.c., che identifica quale custode il debitore, senza riconoscergli alcun diritto a compenso. Si ricorda che in base alla vigente normativa i provvedimenti cautelari perdono efficacia nei casi previsti in modo specifico dall'art. 22 c. 7 del D.lgs. 472/97; l'efficacia della misura cautelare segue le sorti del giudizio di merito che il fisco ha l'onere di attivare o provocare tramite l'emanazione dell'atto di contestazione o d'irrogazione della sanzione (si pensi alla data di pubblicazione della sentenza della C.T. Provinciale o Regionale che decide il merito della controversia in senso favorevole al contribuente): la sentenza costituisce titolo per la cancellazione della misura cautelare.

In particolare, va sottolineato, nell'ottica di un necessario coordinamento tra l'attività diretta alle misure cautelari e l'attività di accertamento, che:-la mancata notifica dell'atto di contestazione o di irrogazione o dell'atto impositivo entro 120 giorni dall'adozione della misura cautelare, basata sulla notifica del P.V. di constatazione, assume non solo a mero indizio dell'inesistenza del *periculum in mora* ma anche a fattore di perdita di efficacia ipso iure del già adottato provvedimento cautelare;-se nel corso del procedimento contenzioso dinanzi alla C.T. Provinciale o Regionale si verificano variazioni circa il quantum dovuto dal contribuente a titolo di imposte e sanzioni è consentito chiedere alla C.T. altresì la riduzione della somma per la quale è stata eseguita l'iscrizione ovvero la limitazione dell'iscrizione o del sequestro ad una parte soltanto dei beni ipotecati o sequestrati.

Il comma 7 dell'articolo 22 Dlgs.472/97 prevede diverse ipotesi di “*perdita di efficacia*” della misura cautele disposta:

- a) se non sono eseguiti nel termine di 60 giorni dalla comunicazione;
- b) per mancata notifica dell'atto di contestazione o dell'avviso di irrogazione delle sanzioni o dell'atto impositivo entro centoventi giorni dall'adozione della misura cautelare concessa;
- c) in seguito a sentenza, anche non passata in giudicato, che accoglie in toto il ricorso o la domanda;
- d) *“parziale”*, in seguito a sentenza che dispone l'accoglimento parziale del ricorso o della domanda.

Il legislatore tributario ha stabilito che solo nell'ipotesi sub d) la cancellazione deve essere disposta dal Presidente della Commissione Tributaria Provinciale (o del Tribunale), su istanza di parte e sentito l'Ufficio richiedente.

In tal caso si ritiene che le spese del procedimento cautelare saranno liquidate non tanto dal giudice del merito quanto dallo stesso Presidente che dispone la cancellazione su istanza di parte. Nell'ipotesi sub c) il legislatore si è limitato invece ad affermare che *“la sentenza costituisce titolo per la cancellazione dell'ipoteca”*. In questo ultimo caso il contribuente può dunque direttamente chiedere la cancellazione dell'ipoteca alla Conservatoria senza che sia necessario un provvedimento del giudice tributario diretto a rimuovere la misura cautelare disposta e senza che sia richiesto l'assenso alla cancellazione da parte dell'Ufficio. *“Se l'accoglimento è parziale”*, ipotesi sub d), il giudice che ha deciso sul merito *“riduce proporzionalmente l'entità dell'iscrizione, su istanza di parte”*. Infatti il settimo comma dell'art.22 prevede espressamente che *“in caso di accoglimento parziale, su istanza di parte, il giudice che ha pronunciato la sentenza riduce proporzionalmente l'entità dell'iscrizione”*.

12 aprile 2016

Ignazio Buscema

1 Il sequestro conservativo, secondo l'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 22 del D.Lgs. n. 472 del 18/12/1997, 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, oltre che in base al provvedimento d'irrogazione della sanzione o all'atto di contestazione, anche sulla sola base di un processo verbale di constatazione che precede il momento sanzionatorio, richiedendo come esclusivi requisiti per la sua adozione il *fumus boni juris* ed il *periculum in mora* relativi ad un debito maturato, a titolo di tributo o di sanzione nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria (CTR della Lombardia, Sezione XLIII, Sentenza n. 2103 del 17 aprile 2014).

2 Ai fini dell'emissione dei provvedimenti di natura cautelare, devono essere verificati i presupposti richiesti dalla legge (vale a dire il *fumus boni iuris* ed il *periculum in mora*). Va negato per insussistenza del *periculum in mora* il sequestro conservativo delle partecipazioni detenute in una società per azioni in presenza di bilancio solido, indicatori positivi e in mancanza di elementi che provino la volontà dell'azienda di sottrarsi agli obblighi fiscali. Ai fini dell'esistenza del *periculum in mora* l'Ufficio non si può limitare a richiamare l'entità del credito vantato e i beni sui quali proporre le misure cautelari, poiché è necessaria la dimostrazione della fondatezza del timore di perdere il credito (CTP Genova 28-01-2010 n. 28 sez. II).

3 E' necessario che sussista "il fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, ossia il fondato timore che il contribuente disperda il proprio patrimonio. Spetta all'ufficio dimostrare che il contribuente ha posto in essere o è in procinto di porre in essere atti di disposizione o, altrimenti, comportamenti tali da sottrarre beni dal proprio patrimonio mettendo a rischio il credito vantato dall'erario (CTR Lecce 31-07-2015 n. 1755 sez. XX).

4 Con riferimento al *periculum in mora* l'oggettiva sproporzione fra l'esiguità del patrimonio del contribuente, rispetto all'entità del presunto credito è di per sé sufficiente a perfezionare il fondato timore che i contribuenti non possano assolvere al proprio debito. Il credito tributario dovrà essere considerato nella sua interezza, comprensivo di imposta, interessi e sanzioni (CTP Roma 08-04-2013 n.105 sez. 46 ROMA) a giurisprudenza di legittimità (Corte di Cassazione, sez. II, 26 febbraio 1998, sentenza n. 2139 e sez. III, 17 luglio 1996, sentenza n. 6460) ha statuito che il requisito del *periculum in mora*, nel caso specifico del sequestro conservativo, "*può essere desunto sia da elementi oggettivi concernenti la capacità patrimoniale del debitore in rapporto alla entità del credito, sia da elementi soggettivi evincibili dal comportamento del debitore che lasci presumere che, al fine di sottrarsi all'adempimento, ponga in essere atti dispositivi idonei a provocare l'eventuale deprezzamento del suo patrimonio*". Chi richiede la misura cautelare deve dimostrare che il debitore compie o possa compiere in futuro atti dispositivi del proprio patrimonio tali da diminuire la fruttuosità dell'espropriazione alla quale è predisposto il **sequestro conservativo** (in tal senso CTP Bari, sentenza 18 maggio 2006, n. 72 e CTP Pisa Sez. 1, sentenza 30 aprile 2007, n. 147).

5 Per la sussistenza del *periculum in mora* si richiede necessariamente la dimostrazione che il debitore abbia tenuto un comportamento, anche pregresso, che induca a ritenere che possa essere dispersa la garanzia del creditore (ad es. atti di disposizione dei suoi beni). La ricorrente non ha nemmeno indicato gli elementi in base ai quali possa fondatamente prospettarsi una tale eventualità, e tanto anche con riferimento alle provviste contenute sui conti bancari dei quali, peraltro, deve essere accertata la effettiva titolarità (CTP Campobasso 07-05-2013 n. 68).

6 Qualora non emergano atti dispositivi della società e/o operazioni di carattere fraudolento e non vi sia un significativo deterioramento delle condizioni della società occorre accertare l'inesistenza del c.d. *periculum in mora* ex art. 671 c.p.c. per l'adozione del sequestro conservativo sui beni della società (CTP Roma 21-10-2011 n. 396 sez. 26).

7 In tema di misure cautelari a garanzia di sanzioni per la violazione di norme tributarie (art. 22 del D.Lgs. n. 472 del 1997) e quanto al requisito del *periculum in mora*, non è sufficiente la dimostrazione del semplice timore di perdere la garanzia del credito che sia offerta attraverso la prova del generico rischio di insolvibilità o indebitamento del soggetto sanzionato, per quanto dette situazioni siano significative; è necessario, invece, il riferimento a situazioni concrete che siano sintomatiche di un comportamento intenzionale volto a sottrarre beni alla garanzia del creditore atteso che la norma della legge richiede che il timore sia fondato, ciò che è da intendere come “*timore particolarmente qualificato*” (CTP Lecce 14-04-2014 n. 1409).

8 L’Ufficio deve essere autorizzato all’esecuzione di misure conservative della pretesa erariale in base alle risultanze di un p.v.c., emesso nei confronti di una associazione avente la qualifica di ONLUS, da cui si rileva che i costi di gestione della associazione sono manifestamente sproporzionati rispetto all’ammontare delle erogazioni liberali ricevute e che la percentuale delle erogazioni destinate in beneficenza dall’associazione stessa è esigua rispetto alla percentuale delle erogazioni destinate ad autofinanziamento (nel caso di specie nel periodo in contestazione la società ricevette erogazioni liberali per € 1.947.515 a fronte di costi per € 2.213.544 e destinava ad erogazioni benefiche il 36,8% delle erogazioni liberali ricevute); infatti la manifesta sproporzione tra erogazioni ricevute e costi sostenuti, oltre ad una organizzazione tipicamente aziendale, sono elementi idonei a dimostrare la sussistenza del *fumus boni iuris* della pretesa erariale circa la reale attività commerciale della associazione, mentre l’erogazione di somme a fini benefici e i rimborsi spese concessi ai dipendenti sono elementi idonei a dimostrare la sussistenza del *periculum in mora* sulla dispersione delle garanzie del credito (CTR Milano 22-01-2014 n.316 sez. 36).

9 L’indicazione dei beni sui quali deve essere eseguita la misura cautelare non spetta all’organo giurisdizionale preposto, mentre è compito dell’Ufficio ricercare i beni mobili e immobili di proprietà del contribuente debitore da sottoporre a sequestro, nei limiti in cui la legge ne permette il pignoramento e sino a concorrenza del credito vantato. Di conseguenza, la mancata indicazione del valore dei beni nell’istanza non riveste alcun rilievo, neanche sotto il diverso profilo della valutazione circa la sussistenza o meno di una notevole sproporzione tra credito dell’erario e patrimonio del debitore (CTP Brindisi 22-07-2014 n.904 sez. 1).

10 L’istanza per le misure cautelari ex art. 22 D.Lgs. 472/97 va presentata dall’ufficio in conformità all’art. 669 quater c.p.c. al giudice della causa pendente per il merito (CTP Roma 12-12-2011 n.473 sez. 1).