

Il procedimento di adozione delle misure cautelari

di [Roberta De Marchi](#)

Pubblicato il 11 marzo 2010

proseguiamo con l'analisi della possibilità per il Fisco di richiedere misure cautelari nei confronti del contribuente: in particolare le formalità da seguire per l'Amministrazione finanziaria

Il procedimento per la concessione delle misure cautelari, disciplinato dall'art. 22 del decreto legislativo n. 472 del 1997, è stato oggetto di esame da parte dell'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 4/2010.

L'atto introduttivo consiste in un'istanza al Presidente della Commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'Ufficio finanziario che ha emesso o ha competenza ad emettere (nel caso che il titolo sia il processo verbale di constatazione) il provvedimento con il quale viene contestata la violazione ed irrogata la sanzione.

L'istanza, perciò, deve contenere tutti gli elementi, prescritti dal codice di rito, di seguito riportati:

- l'indicazione del titolo in base al quale si procede (atto di contestazione, avviso di irrogazione, processo verbale di constatazione, avviso di accertamento o atto di recupero del credito indebitamente compensato) e della somma per la quale si intende procedere; oltre ad indicare il titolo, l'Ufficio deve esporre le ragioni che stanno alla base della pretesa e le circostanze che la rendono attendibile e sostenibile (fumus boni iuris), in particolare nel caso di processo verbale di constatazione;
- le ragioni che giustificano il timore di perdere la garanzia del credito nel periodo intercorrente tra la notifica e la riscossione (periculum in mora);
-

l'individuazione e la descrizione dei beni o dei diritti che si intendono sottoporre a sequestro o a ipoteca.

L'istanza, quindi, deve essere adeguatamente motivata e deve indicare le circostanze di fatto e di diritto che mettono in pericolo la riscossione del credito erariale.

Le due procedure

L'art. 22 prevede due distinte procedure, una delle quali "ordinaria" e l'altra con carattere "straordinario" o d'urgenza.

La procedura ordinaria

In base alla procedura ordinaria, l'istanza prevista dal comma 1 dell'articolo 22 deve essere notificata a tutte le parti interessate, anche a mezzo posta, e depositata, unitamente ai documenti che l'Ufficio ritiene opportuno allegare (copia provvedimento impositivo, copia certificati, ecc.). Le parti, entro venti giorni dalla notifica, possono depositare memorie e documenti difensivi. Formato il fascicolo, il Presidente della Commissione fissa con decreto la trattazione dell'istanza per la prima camera di consiglio utile, disponendo che sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni prima.

A seguito della trattazione, la Commissione decide con sentenza, pronunciandosi, oltre che sull'applicazione delle misure cautelari, anche sulle spese di giudizio di tale fase procedurale, le quali devono essere liquidate direttamente nel medesimo provvedimento.

La procedura straordinaria

La seconda procedura deve adottarsi nel caso di eccezionale urgenza o pericolo nel ritardo, che dovrà essere dimostrato dall'Ufficio (nelle ipotesi, ad esempio, di intervenuta alienazione di beni da parte del debitore, o di opposizione sugli stessi di vincoli che ne rendano più difficoltosa l'eventuale escussione). In tal caso, il Presidente della Commissione tributaria provvede con decreto motivato, inaudita altera parte.

Tale decreto non viene riesaminato in sede collegiale, come generalmente succede per i decreti resi in via d'urgenza. È invece ammesso reclamo al collegio entro trenta giorni, il quale, sentite le parti in camera di consiglio, decide con sentenza.

La circolare n. 4/2010 evidenzia che l'art. 22 del d.lgs. n. 472 del 1997 qualifica come "sentenza" il provvedimento con cui la Commissione tributaria provinciale decide sulla richiesta di misure cautelari.

Per questo motivo, in conformità alla giurisprudenza di legittimità, 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"*; ancorché si tratti di provvedimenti che non assumono la stabilità propria di un vero e proprio giudicato in quanto *"perdono efficacia a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato, che accoglie il ricorso o la domanda"* (si parla in proposito di un *"giudicato cautelare"*), (Cass., n. 24527 del 2007; conforme, Cass., n. 7342 del 19 marzo 2008).

Pertanto, l'Ufficio che intende censurare la pronuncia di rigetto sulla richiesta di misure cautelari può proporre la relativa impugnazione dinanzi al giudice di grado superiore.

Il Rapporto con il giudizio di merito

In sede di valutazione dell'opportunità di proporre impugnazione avverso la sentenza di rigetto della richiesta di misure cautelari, l'Ufficio deve tener conto - oltre che delle concrete possibilità di un ribaltamento dell'esito del precedente grado di giudizio e dell'eventualità, in caso di rigetto dell'impugnazione, di condanna alle spese - anche delle vicende dell'eventuale giudizio di merito instaurato medio tempore dall'interessato avverso l'atto impositivo sulla cui base è stata formulata richiesta di misure cautelari.

Ciò anche nelle ipotesi in cui le misure cautelari siano state richieste sulla base di un processo verbale di constatazione da cui è successivamente scaturito l'atto di accertamento poi impugnato dall'interessato.

La possibilità della contestuale pendenza del procedimento ex articolo 22 del d.lgs. n. 472 del 1997 e del giudizio di merito avverso l'atto impositivo, pertanto, si riflette sui comportamenti che gli Uffici sono chiamati a porre in essere in sede processuale.

Nel caso in cui la richiesta di misure cautelari - formulata, ad esempio, sulla base di un processo verbale di constatazione presupposto di un atto di accertamento - sia stata accolta ed il successivo atto di accertamento sia stato impugnato, la circolare n.4/2010 invita l'Ufficio a rappresentare tale circostanza nel giudizio di merito, depositando copia del relativo provvedimento giurisdizionale.

Nelle controdeduzioni, in particolare, l'Ufficio è invitato a sostenere la legittimità della pretesa tributaria anche attraverso il richiamo delle motivazioni - specificamente di quelle sul *fumus boni iuris* - del provvedimento con il quale sono state concesse le misure cautelari.

Secondo l'esito del giudizio di merito sono diversi gli effetti sulle misure cautelari:

s e, infatti, il rigetto del ricorso avverso l'atto impositivo non determina alcuna conseguenza sull'efficacia delle misure cautelari, di contro le stesse - in base al comma 7 dell'[articolo 22](#) del d.lgs. n. 472 del 1997 - perdono efficacia "a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato, che accoglie il ricorso o la domanda".

La sospensione giudiziale dell'atto impugnato disposta ai sensi dell'articolo 47 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, non comporta invece la perdita di efficacia della misura cautelare già concessa.

Nell'ipotesi in cui sulla richiesta ex articolo 22 del d.lgs. n. 472 del 1997 non sia ancora intervenuta una pronuncia del giudice tributario e nel frattempo sia stata incardinata la controversia di merito, l'Ufficio deve costituirsi nel secondo giudizio rappresentando la pendenza del primo procedimento, al fine di una eventuale riunione ai sensi dell'articolo 29 del d.lgs. n. 546 del 1992.

Partecipazione dell'Ufficio alla camera di consiglio sulla richiesta di misure cautelari

Nel procedimento per la richiesta delle misure cautelari, le parti sono ammesse all'audizione in camera di consiglio sia nell'ipotesi - espressamente prevista dal comma 4 dell'articolo 22 del d.lgs. n. 472 del 1997 - di decisione del collegio in esito a reclamo avverso il decreto presidenziale emesso inaudita altera parte, sia nell'ipotesi, ordinaria, in cui l'istanza cautelare venga direttamente sottoposta alla cognizione del collegio.

In proposito, la Cassazione ha chiarito che l'audizione deve aver luogo anche in questa seconda ipotesi "...*(pur in assenza di preventiva richiesta delle parti di trattazione in pubblica udienza D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 33)*" 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*" (Cass., n. 7342 del 2008).

In considerazione dell'importanza delle misure cautelari quale strumento di tutela del credito erariale per il contrasto dei più rilevanti fenomeni di evasione nella fase della riscossione (cfr., al riguardo, Circolare n. 13/E del 9 aprile 2009), l'ufficio sarà sempre presente alla camera di consiglio in cui si decide della concessione delle medesime.

Efficacia delle misure cautelari

Nel caso di misure cautelari adottate sulla base di un atto istruttorio come il processo verbale di constatazione, per effetto del richiamo contenuto nel comma 5 dell'articolo 27 del decreto legge n. 185 del 2008, si applicano integralmente le disposizioni dell'articolo 22 del d.lgs. n. 472 del 1997. Ciò significa che, in base al comma 7 di tale norma, 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; di conseguenza, anche la notifica - entro il predetto termine di centoventi giorni - dell'avviso di accertamento e di ogni altro atto impositivo concernente i tributi e gli interessi garantiti vale ad impedire la perdita di efficacia delle misure cautelari (1).

In proposito, la circolare diramata ricorda che, in base al comma 7 dell'articolo 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'avviso di accertamento non può essere emanato "salvo casi di particolare e motivata urgenza" prima della scadenza del termine di sessanta giorni dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo. Per le Entrate, l'esistenza di un pericolo per la riscossione, puntualmente individuato così come sopra esposto, appare in sé idoneo ad integrare la circostanza di particolare e motivata urgenza che non solo giustifica, ma altresì impone l'esecuzione dell'accertamento prima che siano trascorsi i 60 giorni di cui alla norma citata.

Si ricorda che il comma 7 dell'articolo 27 del decreto legge n. 185 del 2008, come sostituito dal comma 8-quater dell'articolo 15 del decreto legge n. 78 del 2009, 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, 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".

Pertanto, qualora a seguito della notifica del "provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi" siano state concesse misure cautelari per tutti gli importi richiesti con l'atto, le garanzie cautelari, limitatamente alle somme per le quali è stata disposta l'iscrizione a ruolo, 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 di accertamento che ne costituisce il presupposto.

Quindi, se gli importi garantiti dalla misura cautelare sono superiori a quelli iscritti a ruolo, l'iscrizione di ipoteca o il sequestro conservativo mantengono efficacia a favore dell'Agenzia solo per la parte non iscritta a ruolo.

Al riguardo, le Entrate ritengono che anche per le misure cautelari concesse a seguito della notifica di provvedimenti con i quali vengono accertati maggiori tributi, pur in mancanza di un espresso richiamo da parte del comma 7 dell'articolo 27 del decreto legge n. 185 del 2008, valga la regola - fissata dal comma 7 dell'articolo 22 del d.lgs. n. 472 del 1997 - secondo cui le garanzie cautelari perdono efficacia "a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato, che accoglie il ricorso o la domanda". Più precisamente, si ritiene che si applichino il terzo, quarto e quinto periodo del comma 7 dell'articolo 22 del d.lgs. n. 472 del 1997.

NOTA

1) I provvedimenti cautelari perdono, altresì, efficacia a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato, che accolga il ricorso avverso l'atto impositivo. In questo caso, è lo stesso giudice che ha pronunciato la sentenza, che dispone l'estinzione dell'ipoteca o del sequestro. Se l'accoglimento del ricorso è parziale il giudice, su istanza di parte, riduce proporzionalmente l'entità dell'iscrizione o del sequestro. Se la sentenza è pronunciata dalla Corte di cassazione, la cancellazione dell'ipoteca ovvero la riduzione dell'entità dell'iscrizione e del sequestro è disposta dal giudice la cui sentenza è stata impugnata con il ricorso in sede di legittimità.

11 marzo 2010

Roberta De Marchi

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l