

Il commercialista telematico

LE NUOVE MISURE CAUTELARI

a cura di Francesco Buetto

L'art. 22 del D.Lgs. n. 472/97, ha modificato, dal 1° aprile 1998, il procedimento di adozione delle misure cautelari in materia tributaria, attribuendo agli uffici impositori la competenza a chiedere tali misure, quando si ha fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, e rimettendo i relativi poteri al giudice tributario competente in ragione della sede dell'ufficio che ne domanda l'adozione.

Già sotto il vigore dell'art. 26 della L. 7 gennaio 1929, n. 4 - abrogato dall'art. 29 del D.Lgs. n. 472/1997 - il processo verbale di constatazione costituisce titolo in base al quale è possibile avanzare la richiesta di misure cautelari, oltre all'atto di contestazione e al provvedimento di irrogazione delle sanzioni.

Analizziamo l'istituto partendo proprio dall'ambito di operatività della garanzia, che è stata rivista adesso dal D.L.n. 185 del 29 novembre 2008, alla luce delle indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 66/E del 6 luglio 2001.

Ambito oggettivo di operatività della garanzia: il D.L.n. 185/2008

In vigore dell'art. 26 della L. n. 4/1929 si era posto il problema di individuare l'ambito oggettivo di operatività delle misure cautelari, cioè di stabilire se le stesse dovessero riferirsi unicamente alla somma dovuta a titolo di pena pecuniaria o potessero, viceversa, essere estese alle altre somme che, in conseguenza della violazione, il contribuente era tenuto a versare all'Erario, tra le quali, in particolare, l'imposta evasa e i relativi interessi moratori.

Nella prassi operativa delle Intendenze di finanza, allora competenti a richiedere le misure conservative, era stata sempre seguita la tesi estensiva.

La legittimità di tale interpretazione è stata ribadita dalla Suprema Corte di Cassazione che, con la sentenza 12 giugno 1998, n. 5872 ha statuito che l'iscrizione di ipoteca legale sui beni del trasgressore poteva essere chiesta, ai sensi dell'art. 26 della L. n. 4/1929, anche a garanzia di tributi che trovano titolo nella violazione di leggi finanziarie, dal momento che, quando il credito sorge quale diretta conseguenza della violazione, non c'è ragione di distinguere l'obbligazione relativa alla pena pecuniaria dalle altre obbligazioni (come l'imposta evasa) derivanti dalla stessa violazione. Secondo il pensiero della Corte, dunque, anche l'imposta può concorrere alla quantificazione del credito che si intende garantire.

Deve trattarsi, tuttavia, di "*imposta evasa*" (nel senso proprio del termine) ossia che si assume dovuta quale diretta conseguenza della violazione. Pertanto la richiesta della garanzia di cui trattasi non può estendersi ai tributi dichiarati dallo stesso contribuente e non versati, in ordine ai quali è possibile, peraltro, procedere all'immediata riscossione coattiva.

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Il commercialista telematico

Per le Entrate – circolare n. 66/2001 - le argomentazioni della Cassazione sono valide anche con riferimento alla normativa vigente, e quindi è alla pretesa erariale nel suo complesso (nel senso sopra chiarito) che bisogna fare riferimento, ai fini di valutare l'opportunità della richiesta delle misure cautelari.

Ciò, ovviamente, nelle sole ipotesi in cui vi sia coincidenza tra l'autore della violazione e il soggetto passivo d'imposta, dovendo altrimenti la richiesta di garanzia essere limitata al credito relativo alle sole sanzioni.

Tuttavia, sul punto, la giurisprudenza non è unanime e pertanto il legislatore ha ritenuto di intervenire – art. 27, commi 5, 6 e 7, del D.L. n. 185/2008 - disponendo che la norma si applica anche in relazione ai tributi e relativi interessi vantati dagli uffici, in base ai processi verbali di constatazione.

Inoltre, ha previsto che in caso di pericolo per la riscossione, dopo la notifica, da parte dell'ufficio o ente, del provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi (atti di accertamento e/o rettifica; atti di irrogazione sanzioni), si applicano, per tutti gli importi dovuti, le disposizioni di cui ai commi da 1 a 6, dell'art. 22, del D.Lgs. n. 472/97.

Le misure cautelari adottate in relazione agli atti di accertamento e/o rettifica (atti di irrogazione sanzioni) perdono efficacia dal giorno successivo alla scadenza del termine di pagamento della cartella di cui all'art. 25, comma 2, del D.P.R.n. n. 602/73, per gli importi iscritti a ruolo.

Presupposti normativi per la richiesta della garanzia

I presupposti per la richiesta di adozione delle misure cautelari, desumibili dall'art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997, in conformità del resto ai principi di carattere generale in materia, sono il *fumus boni iuris*, ossia l'attendibilità o sostenibilità della pretesa tributaria, e il *periculum in mora*, cioè il fondato timore, da parte dell'ufficio, di perdere la garanzia del proprio credito. Chiaramente i due requisiti devono concorrere perché possa essere richiesto il provvedimento cautelare.

In ordine al primo requisito, va ricordato che stante il tenore letterale del comma 1 del citato art. 22, la sua esistenza presuppone necessariamente l'avvenuta notifica dell'atto di contestazione o del provvedimento di irrogazione della sanzione o del processo verbale di constatazione.

Quanto al secondo requisito, esso va ritenuto sussistente allorché vi sia una notevole sproporzione fra la consistenza patrimoniale del contribuente (o autore della violazione) e l'entità del credito da tutelare, tenuto anche conto di ogni concreto elemento indicativo della volontà del debitore di depauperare il proprio patrimonio.

Entità del credito da garantire

Ai fini della richiesta della garanzia conservativa, l'entità del credito non assume rilevanza diretta (ma, come si è visto, solo in relazione alla consistenza patrimoniale del debitore) per cui, in astratto, le misure Cautelari potrebbero essere richieste per crediti di qualsiasi ammontare. Evidenti motivi di

Il commercialista telematico

opportunità, tuttavia, hanno sempre indotto l'Amministrazione finanziaria a fissare dei parametri selettivi in materia.

Sulla base di quanto disposto dalla ministeriale n. 89332 del 29 settembre 1986, i nuclei di verifica degli uffici erano tenuti (fino al 31 marzo 1998) a formulare proposte di adozione di misure cautelari alle Intendenze di finanza e, successivamente, alle Direzioni regionali delle Entrate, ogni qual volta la pena pecuniaria minima applicabile, risultante dal processo verbale di constatazione, superasse l'importo di lire 60 milioni per le persone fisiche, ditte individuali, società di persone, S.r.l. e cooperative e quello di lire 100 milioni per le società per azioni e in accomandita per azioni. A tali parametri ha fatto riferimento anche la Guardia di finanza, come risulta dalla circolare n. 23200 del 27 ottobre 1986 del Comando generale, confermata dalla successiva circolare n. 107000 del 25 marzo 1998 dello stesso Comando.

Al fine di garantire uniformi comportamenti operativi, le Entrate, con la circolare n. 66/2001, hanno ritenuto opportuno rideterminare i suddetti parametri, prendendo in considerazione, allorché vi sia coincidenza tra trasgressore e contribuente, oltre che l'entità delle sanzioni applicabili, anche gli ammontari degli imponibili non dichiarati o delle imposte evase o delle ritenute non operate.

Pertanto, in presenza dei requisiti richiesti dalla legge, i nuclei verificatori hanno l'obbligo di segnalare agli uffici competenti l'opportunità di avviare la procedura di adozione di misure cautelari, allorché nel processo verbale di constatazione siano evidenziati rilievi che comportino un recupero:

- di imponibile superiore a lire 500 milioni in materia di imposte dirette;
- di imposta sul valore aggiunto o imposta di registro superiore a lire 200 milioni;
- di ritenute non operate superiore a lire 100 milioni.

Qualora l'autore (persona fisica) della violazione non si identifichi con il contribuente, l'incombenza per i verbalizzanti di proporre agli uffici l'adozione delle misure cautelari può ragionevolmente essere ancorata al superamento dell'importo di lire 60 milioni quale sanzione minima relativa alla violazione più grave constatata in sede di verbale, fermo restando ovviamente che le misure cautelari non potranno estendersi oltre il limite di 100 milioni se colui che ha commesso la violazione è uno dei soggetti previsti dall'art. 11, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997 e ricorrano le circostanze (assenza di dolo o colpa grave e mancanza di diretto vantaggio) previste dall'art. 5, comma 2, dello stesso decreto legislativo.

Indice di solvibilità e rapporto di indebitamento

L'altro parametro da tenere presente, ai fini della richiesta della garanzia, e che concretizza l'esistenza del *periculum in mora*, è dato, per i soggetti tassabili in base al bilancio, dai seguenti indici:

- dall'indice di solvibilità negativo (ossia inferiore all'unità), intendendosi per tale il rapporto tra le attività (comprese le immobilizzazioni al netto degli ammortamenti) e il totale delle passività, determinato sulla base dei dati relativi

Il commercialista telematico

all'ultimo bilancio disponibile, indicati nel prospetto allegato n. 1 (cfr. circolare n. 66/2001);

- dall'indice di indebitamento superiore a 2, intendendosi per indice di indebitamento il rapporto tra il totale delle passività e il patrimonio netto, determinato sulla base dei dati indicati nel prospetto (allegato n. 2).

Resta inteso che, per evitare di procedere alla riclassificazione delle voci di bilancio dell'impresa sottoposta a verifica, i verbalizzanti possono eseguire eventualmente i dovuti riscontri anche sulla base di prospetti diversi da quelli allegati, purché gli stessi contengano sostanzialmente i dati necessari a determinare gli anzidetti indici di solvibilità e di indebitamento.

Per i contribuenti "*minori*" non obbligati alla tenuta della contabilità ordinaria e per i lavoratori autonomi, il riscontro da eseguire ai fini suddetti è quello di appurare se, in rapporto all'ammontare della pretesa tributaria risultante dal verbale di constatazione, risulti insufficiente il valore complessivo dei seguenti beni: beni strumentali (al netto degli ammortamenti), rimanenze finali di magazzino; patrimonio immobiliare e beni mobili registrati.

Adempimenti dei nuclei di verifica

Poiché l'obiettivo principale da perseguire al fine dell'adozione delle misure cautelari è essenzialmente quello della pronta acquisizione degli elementi probatori che ne giustifichino i presupposti, appare evidente l'importanza degli adempimenti che al riguardo devono essere assicurati dai verbalizzanti. Gli stessi, infatti, hanno una visione diretta della realtà aziendale e possono acquisire, in sede di ispezione, quei dati aggiornati sulla situazione economica e patrimoniale del contribuente che spesso non sono nella immediata disponibilità degli uffici.

È pertanto necessario, che nei casi di segnalazione agli uffici, il processo verbale di constatazione, oltre ai parametri sopra indicati, contenga anche l'indicazione:

- dei dati identificativi delle proprietà immobiliari e dei beni mobili registrati del soggetto verificato;
- delle eventuali iscrizioni già operate sui beni segnalati;
- di eventuali maggiori debitori/clienti e di eventuali maggiori crediti del soggetto verificato, desunti dalla sua contabilità.

Tali informazioni agevoleranno gli uffici nel compito di valutare nel suo complesso la situazione del soggetto verificato, agli effetti di quanto dispone il più volte citato art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997.

Resta inteso comunque che, indipendentemente dalla sussistenza dei parametri sopra stabiliti, i nuclei dei verificatori potranno ugualmente proporre agli uffici la richiesta di misure cautelari, allorché vengano constatate situazioni particolari di pericolosità della condotta del contribuente, quali, per esempio, la presentazione di dichiarazioni fraudolente prevista dall'art. 2 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, o l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 8 dello stesso decreto legislativo.

Lo stesso dicasi, qualora vengano rilevate pregresse situazioni di insolvenza da parte del contribuente, anche con riferimento a crediti diversi

Il commercialista telematico

da quelli tributari, con particolare riguardo ai debiti verso istituti previdenziali.

Allegato n.1

Contribuente _____ CF o P.IVA _____

1. INDICE DI SOLVIBILITA'

A) 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)

--

B) 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

--	--

Il commercialista telematico

Allegato 2

Contribuente _____ CF o P.IVA _____

II. INDICE DI INDEBITAMENTO

A) TOTALE PASSIVITA'

Debiti a medio/lungo termine

Debiti a breve termine

Totale Passività	

B) 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 *	
---	--

* l'indice è significativo se superiore a 2

20 dicembre 2008

Francesco Buetto