

IL SEQUESTRO CONSERVATIVO SI ESTENDE AI TRIBUTI

di Francesco Buetto

Con sentenza n. 1838 del 28 gennaio 2010 (ud. del 9 dicembre 2009) la Corte di Cassazione ha esteso anche ai tributi il sequestro conservativo.

La questione trae origine dalla richiesta avanzata dall'Ufficio delle Entrate di Jesi al Presidente della Commissione Tributaria Provinciale di Ancona di autorizzare il sequestro conservativo dei beni della s.r.l. *, ai sensi dell'art. 22 del D.Lgs. n. 472 del 1997.

A sostegno della richiesta l'ufficio evidenzia che aveva notificato alla società undici avvisi di accertamento per violazioni relative a costi indebitamente dedotti per operazioni inesistenti in relazione ad irpeg, ilor, iva, irap, ritenuta alla fonte e sanzioni, e che il pregresso comportamento della contribuente faceva temere la dispersione della garanzia del credito, pari a Euro 848.752.000.

Costituendosi in giudizio, la società faceva presente che l'istanza era inammissibile in quanto la cautela era richiesta anche in relazione ai debiti di imposta ed interessi, e non solo a garanzia della riscossione delle sanzioni, come previsto dalla norma.

La CTP autorizzò il sequestro, e la società propose appello.

La CTR ha accolto l'impugnazione della contribuente, revocando l'autorizzazione a procedere a sequestro integralmente, anche nei limiti della somma corrispondente all'importo delle sanzioni.

La sentenza della Cassazione

Per la Corte, *“non è in primo luogo condivisibile l'affermazione della CTR secondo la quale il tenore della legge delega imporrebbe di considerare come unica lettura costituzionalmente orientata del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 22, quella restrittiva proposta dalla contribuente”*.

La L. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 133, nel delegare il Governo ad emanare *"disposizioni per la revisione organica e il completamento della disciplina delle sanzioni tributarie non penali"*, fissava fra i principi e criteri direttivi, accanto alla *"previsione di un sistema di misure cautelari volte ad assicurare il soddisfacimento dei crediti che hanno titolo nella sanzione amministrativa pecuniaria"* (lettera i), anche la opportunità di procedere alla *"revisione della disciplina e, ove possibile, unificazione dei procedimenti di adozione delle misure cautelari"* (lett. o).

La materia delle misure cautelari rientrava pertanto nella sua interezza nell'oggetto della delega, purché il potere delegato fosse esercitato in vista della semplificazione e possibilmente della unificazione dei procedimenti di adozione delle misure cautelari.

Contrariamente a quanto ha osservato la CTR, non v'è dunque ragione di ritenere che costituisca *"una norma mal coordinata quella dell'art. 22, comma 1, del Decreto in questione"*, che prevede la possibilità, per l'ufficio creditore, di richiedere il sequestro conservativo (oltreché in base al provvedimento di irrogazione della sanzione o all'atto di contestazione) *"in base al processo verbale di constatazione"*, che precede il momento sanzionatorio. 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.

Peraltro, la Corte osserva che nella interpretazione della precedente disposizione - art. 26 della legge n. 4/29 - a fronte di contestazione analoga a quella mossa nel presente processo dalla società contribuente -, si è già avuto modo di osservare che *"quando il credito sorge quale diretta conseguenza della violazione della legge finanziaria, non c'è ragione di distinguere quello relativo alla pena pecuniaria dalle (altre) obbligazioni derivanti (come l'imposta evasa) dalla stessa violazione, per limitare alla prima la operatività della misura cautelare"* (Cass. 5872/1998).

E tale *"considerazione resta valida anche per il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 22"*.

Brevi riflessioni

L'art. 22 del D.Lgs. n. 472/97, ha modificato, dall'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.

In vigenza 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.

Tuttavia, sul punto, la giurisprudenza non era unanime e pertanto il legislatore è intervenuto recentemente - art. 27, cc. 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.

Si ricorda - come peraltro ancora evidenziato dalla Corte di Cassazione nella sentenza in commento - che 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.

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 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 500 milioni di vecchie lire in materia di imposte dirette;
- di imposta sul valore aggiunto o imposta di registro superiore a 200 milioni del vecchio conio;
- 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.

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 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.

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.

Poiché l'obiettivo principale da perseguire al fine dell'adozione delle misure cautelari è essenzialmente quello della pronta acquisizione degli elementi probatori che ne giustificano 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 da quelli tributari, con particolare riguardo ai debiti verso istituti previdenziali.

20 febbraio 2010
Francesco Buetto