



Università degli Studi di Milano - Bicocca

Scuola di Dottorato
in Scienze Giuridiche

Curriculum in Diritto tributario

**I POTERI CAUTELARI
DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA**

Damiano Peruzza

Matricola: 744957

Tutor: Ch.mo Prof. Maurizio Logozzo

XXVI Ciclo – a.a. 2012/2013

SOMMARIO

INTRODUZIONE.....	1
--------------------------	----------

CAPITOLO I

IPOTECA FISCALE E SEQUESTRO CONSERVATIVO	7
---	----------

1. Ricognizione storica	7
2. Natura ed effetti dell'ipoteca e del sequestro conservativo.....	15
3. I presupposti per l'adozione delle misure cautelari.....	26
3.1. Gli atti "cautelabili".....	27
3.2. Il credito meritevole di tutela cautelare.....	34
3.3. <i>Fumus boni iuris</i> ed esigenze cautelari.	39
4. Disciplina e profili processuali	49
5. La perdita di efficacia delle misure cautelari: il rapporto di "strumentalità" con le vicende sul "merito" del credito tutelato	61
6. Effetti dell'ipoteca e del sequestro conservativo nelle fasi di accertamento e riscossione	65
7. Il rapporto con le misure cautelari penali	70

CAPITOLO II
ATTI DI AUTOTUTELA CAUTELARE
DEGLI ENTI IMPOSITORI 75

1. L'esercizio dei poteri cautelari in via amministrativa75
2. Ruolo e affidamento in carico "straordinari"77
 - 2.1. Presupposti ed obbligo di motivazione in ordine alla
"straordinarietà" del ruolo84
 - 2.2. Avviso di accertamento esecutivo e riscossione
"straordinaria"89
3. Fermo contabile e sospensione dei rimborsi97
 - 3.1. Il fermo contabile di cui al Regio Decreto 18
novembre 1923, n. 2440100
 - 3.2. La sospensione dei rimborsi ex art. 23, D.Lgs. 18
dicembre 1997, n. 472110
 - 3.3. Altre forme di sospensione dei pagamenti in materia
tributaria.....123
 - 3.4. Il rapporto tra fermo contabile e "fermi" tributari.....128
4. Discrezionalità amministrativa e tutela giurisdizionale134

CAPITOLO III
I POTERI CAUTELARI DELL'AGENTE
DELLA RISCOSSIONE 139

1. Il ruolo dell'agente della riscossione nell'evoluzione
dell'ordinamento tributario139

2. I poteri cautelari dell'agente della riscossione	148
3. Il fermo dei beni mobili registrati.....	154
3.1. Presupposti, procedimento ed effetti	159
3.2. Il fermo dei beni strumentali all'attività professionale e imprenditoriale.....	167
3.3. La giurisdizione sulle liti in tema di fermo	171
4. L'ipoteca esattoriale	177
4.1. Ambito di operatività: i limiti per valore e per oggetto	180
4.2. Procedimento applicativo	187
5. La controversa natura del fermo e dell'ipoteca esattoriali	191
6. I provvedimenti dell'agente della riscossione e la tutela del contribuente	199
6.1. La tutela amministrativa: l'istanza di autotutela "esattoriale"	200
6.2. La tutela giurisdizionale	204

BIBLIOGRAFIA	215
---------------------------	------------

RINGRAZIAMENTI	237
-----------------------------	------------

Introduzione

La “specialità” del credito erariale discende dalla sua fonte, che la Costituzione riserva alla legge, nel rispetto del principio di capacità contributiva, fondamento e limite dell’obbligazione tributaria.

Alla luce del ruolo primario che l’interesse all’esazione dei tributi assume sotto il profilo politico, economico e sociale, il credito tributario è presidiato da mezzi di tutela e garanzie, previsti dall’ordinamento al fine di assicurare, lungo tutto l’arco del rapporto obbligatorio, il soddisfacimento effettivo dell’interesse fiscale.

Tali mezzi di garanzia e tutela, pur essendo tra loro diversi sia sotto il profilo sostanziale sia sotto quello procedurale e applicativo, sono accomunati dalla funzione di “cautela” del credito erariale, per tale intendendosi la finalità di assicurare, in via immediata e provvisoria, la “fruttuosità” del procedimento di accertamento e riscossione dei tributi, nonché quella di evitare che la garanzia sul credito vantato possa venire meno.

Si tratta di strumenti di straordinaria efficacia, che conferiscono all’erario il potere di esercitare la funzione di cautela del proprio credito in posizione di supremazia nei confronti del contribuente: per tale ragione, essi richiedono una disciplina rigorosa, quanto ai presupposti che li legittimano, al fine di evitare un uso distorto che possa compromettere il bilanciamento tra l’interesse fiscale e i diritti di tutela del contribuente.

Di fronte all'incessante e sempre più artefatto fenomeno dell'evasione fiscale, in particolare nella sua forma della c.d. evasione da riscossione, l'ordinamento tributario ha visto moltiplicarsi e rafforzarsi i poteri cautelari dell'amministrazione finanziaria, sia nella fase che precede la formazione del titolo esecutivo sia in quella di riscossione.

Scopo del presente lavoro è quello di esaminare sistematicamente gli istituti previsti dal legislatore al fine di assicurare l'effettivo soddisfacimento della pretesa fiscale, evidenziando le differenze strutturali che caratterizzano le diverse tipologie di misure cautelari e di ricostruire le stesse secondo una tripartizione che esprime una diversità, per collocazione nell'ambito dell'ordinamento tributario, degli strumenti posti a disposizione degli enti impositori e dell'agente della riscossione.

In particolare, si distingueranno tali strumenti sulla base del soggetto cui l'ordinamento conferisce l'esercizio del potere cautelare: il primo gruppo ha ad oggetto le misure disposte su istanza degli enti impositori dall'autorità giurisdizionale nella fase che precede la formazione del titolo esecutivo (ipoteca e sequestro conservativo); nel secondo rientrano le misure di autotutela cautelare operanti sia in fase di accertamento che in fase di riscossione disposte direttamente dagli enti impositori (fermo amministrativo o contabile e sospensione dei rimborsi; iscrizione a ruolo e affidamento in carico "straordinari"; blocco dei pagamenti della pubblica amministrazione); nell'ultima categoria, verranno

analizzati gli strumenti a disposizione dell'agente della riscossione, operanti a seguito della formazione del titolo esecutivo (ipoteca esattoriale e fermo di beni mobili registrati).

Nell'ambito di ciascuna delle individuate categorie, verrà approfondito il rapporto tra la funzione cautelare e il diritto alla difesa del contribuente, evidenziando come, secondo diverse modulazioni, l'attuale sistema tenda ad attribuire all'amministrazione finanziaria poteri cautelari le cui dinamiche non sembrano talvolta rispettose del principio di congruità del mezzo al fine e del bilanciamento dei contrapposti interessi in gioco.

Una delle cause di tale disequilibrio è certamente costituita dalla “frammentarietà” della materia, che dovrebbe essere oggetto di maggiore attenzione da parte del legislatore: lo dimostra il crescente interesse sul tema da parte della dottrina tributaria, ma lo richiede l'ordinamento nel particolare momento storico e sociale.

La concentrazione della riscossione nell'accertamento e i poteri sempre più incisivi degli enti impositori e dell'agente della riscossione dovrebbero indurre ad una regolamentazione organica delle misure cautelari *pro Fisco*, finalizzata, da un lato, ad assicurare maggiore efficienza delle tutele al credito erariale (secondo l'ottica per cui un sistema organico e semplificato conduce a dei benefici in termini di efficacia) e, dall'altro, a garantire la parità di trattamento e la tutela dei contribuenti rispetto a poteri dotati di un'attitudine fortemente invasiva della sfera privata.

Sotto il primo profilo, appare imprescindibile il riferimento alla disciplina processualcivilistica, nella quale si distingue il processo di cognizione, che ha la funzione di accertare l'esistenza di un diritto che si afferma esistente, dal processo di esecuzione, che ha la funzione di assicurare l'attuazione materiale coattiva del diritto accertato, ovvero di adeguare lo stato di diritto allo stato di fatto.

Accanto alla funzione cognitiva ed esecutiva, il sistema processuale di diritto civile prevede, con una disciplina organica e compiuta, quell'ulteriore attività giurisdizionale che è l'attività cautelare, finalizzata a garantire, *medio tempore*, la fruttuosità della cognizione o dell'esecuzione.

Le misure cautelari assumono un'importanza fondamentale, perché permettono di prevenire l'esercizio infruttuoso delle attività di cognizione ed esecuzione che, senza attività cautelare, potrebbero essere *inutiliter* svolte.

Non a caso, il legislatore ha dedicato a tali misure ampia attenzione nell'ambito del processo civile, dettando una disciplina comune e attribuendovi un ruolo essenziale, fino a rendere l'attività cautelare addirittura potenzialmente autonoma (ci si riferisce all'attenuazione del rapporto di strumentalità di cui al D.L. n. 35/05) rispetto alle attività cognitive ed esecutive cui la stessa ordinariamente accede in modo strumentale.

Nell'ambito del diritto tributario troviamo un'analogia bipartizione di funzioni, nello svolgersi del rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuente (che può essere o meno accompagnato da vicende processuali), tra la fase dell'accertamento, che ha la finalità di determinare l'*an* e il *quantum* della pretesa erariale, e quella della riscossione,

finalizzata alla trasformazione dell'astratto diritto di credito nel fatto concreto costituito dall'incameramento della somma da parte dell'amministrazione finanziaria.

In entrambe le fasi, l'attività cautelare è necessaria per garantire la fruttuosità vuoi dell'accertamento vuoi della riscossione, eppure la disciplina di tale attività, diversamente da quanto accade nel modello di diritto civile, risulta affidata ad interventi frammentari e disorganici, tant'è che lo stesso soggetto a cui è attribuita la funzione cautelare (nel caso del processo civile, la sola autorità giurisdizionale) è, in materia tributaria, un soggetto "mobile" (giudice tributario, ente impositore, agente della riscossione), che, quando è esso stesso parte del rapporto rispetto al quale si necessita l'espletamento di attività cautelari, ha addirittura il potere di operare sulla base di valutazioni discrezionali.

Le molteplici procedure che disciplinano le singole misure cautelari e il ruolo della discrezionalità amministrativa nell'adozione di tali strumenti conducono, ritornando al secondo profilo di cui si è fatto cenno, al rischio di una disparità di trattamento dei contribuenti e di una carenza di tutela effettiva.

Rispetto al ruolo sempre più importante dell'attività cautelare, ancor più evidente in materia tributaria, ove la "velocità" di sottrazione delle garanzie patrimoniali all'erario è favorita dalla inafferrabile e continua innovazione tecnologica e informatica, sarebbe opportuno un intervento del legislatore che possa fissare dei principi e delle regole comuni per l'esercizio di un'attività – quella cautelare – che dovrebbe affiancarsi all'accertamento e alla

riscossione, quale terza fase procedimentale nell'attuazione del rapporto tributario.

Tuttavia, ad una tale esigenza non sembra sensibile il legislatore tributario, come dimostra senza margini di dubbio la recente legge delega per la riforma fiscale (Legge 11 marzo 2014, n. 23), nella quale – fatta eccezione per il riordino delle sanzioni amministrative e penali, che potrebbe avere in parte dei riflessi sulle materia di cui ci si occupa – non viene affrontato il tema delle misure cautelari a favore dell'amministrazione finanziaria.

Allo stato, l'attività cautelare *pro Fisco* nel diritto (e nel processo) tributario si estrinseca nella previsione di una serie di poteri e misure cautelari autonomamente disciplinati, con presupposti e procedure differenziati. L'esercizio di tali facoltà è in larga parte rimesso alla discrezionalità dell'amministrazione finanziaria, che ha il potere di incidere in via cautelare sul rapporto con il contribuente, differenziandolo rispetto agli schemi ordinari dell'accertamento e della riscossione.

L'auspicio è che il rinnovato interesse sul tema possa indurre il legislatore a rivedere la “frammentarietà” della materia e ad abbracciare una visione d'insieme coerente e sistematica.

Capitolo I

IPOTECA FISCALE E SEQUESTRO CONSERVATIVO

SOMMARIO: 1. Ricognizione storica. – 2. Natura ed effetti dell’ipoteca e del sequestro conservativo. – 3. I presupposti per l’adozione delle misure cautelari. – 3.1. Gli atti “cautelabili”. – 3.2. Il credito meritevole di tutela cautelare. – 3.3. *Fumus boni iuris* ed esigenze cautelari. – 4. Disciplina e profili processuali. – 5. La perdita di efficacia delle misure cautelari: il rapporto di “strumentalità” con le vicende sul “merito” del credito tutelato. – 6. Effetti dell’ipoteca e del sequestro conservativo nelle fasi di accertamento e riscossione. – 7. Il rapporto con le misure cautelari penali.

1. Ricognizione storica.

Nel rapporto tra contribuente e amministrazione finanziaria, la prima espressione dell’attività cautelare *pro Fisco* è rinvenibile negli strumenti di garanzia che hanno la finalità di tutelare il credito erariale allorquando lo stesso non sia ancora certo, liquido ed esigibile, ovvero in un momento antecedente la formazione del titolo esecutivo¹.

¹ La formazione del titolo esecutivo segna il momento a partire dal quale può aver luogo l’esecuzione forzata: solo a partire da tale momento, raggiunta la “certezza” in ordine alla situazione giuridica, è possibile iniziare la fase esecutiva o attuativa del diritto.

Pur in presenza di una mera “ragione” di credito da parte dell’amministrazione finanziaria, l’ordinamento tributario assicura al Fisco una tutela cautelare anticipata, fornendo degli strumenti finalizzati ad evitare la dispersione della garanzia del credito in attesa del tempo necessario affinché venga emesso il titolo esecutivo, sia esso l’avviso di accertamento esecutivo, l’iscrizione a ruolo o l’ingiunzione fiscale.

Gli strumenti che possono essere disposti prima della formazione del titolo esecutivo tributario sono le misure cautelari “storiche” dell’ipoteca e del sequestro conservativo, che, già previste dal R.D. n. 796/1923², furono regolamentate compiutamente con gli artt. 26 e 27, L. n. 4/1929, la cui disciplina rimase in vigore per più di settant’anni, fino all’emanazione del D.Lgs. n. 472/1997, con il quale furono riformati gli istituti in parola.

La particolarità di dette misure si apprezza sotto il profilo temporale, in quanto l’esigenza di cautela sorge in un momento antecedente la formazione del titolo esecutivo, rispetto ad una situazione giuridica ancora “precaria”: ciò ha delle evidenti ripercussioni sulla fisionomia degli strumenti in parola, i quali necessitano di

² A mente degli artt. 4 e 5, R.D. n. 796/1923, l’intendente di finanza, in base al processo verbale di constatazione, poteva ordinare il compimento di tutti gli «atti cautelativi necessari a garantire i diritti dell’erario» e iscrivere ipoteca legale sui beni del “trasgressore”; era altresì previsto il potere di procedere al sequestro conservativo, «nei casi di sospetto di fuga del trasgressore, di timore, di sottrazione o di pericolo nel perdere le garanzie di esazione» e previa autorizzazione dell’autorità giudiziaria.

un imprescindibile controllo giurisdizionale finalizzato al riscontro stringente dei presupposti previsti dalla legge, rispetto alla tutela di un credito non ancora dotato dei crismi della certezza.

Come accade per le misure cautelari previste dal codice di procedura civile, l'ipoteca fiscale e il sequestro conservativo sono necessariamente disposti, su richiesta della parte creditrice, dall'autorità giurisdizionale a seguito di uno specifico procedimento: a differenza di numerosi altri strumenti qualificabili come "cautelari", quelli che operano in fase di accertamento (o in fase istruttoria) non possono essere disposti direttamente dall'amministrazione finanziaria.

Tale fisionomia dell'ipoteca fiscale e del sequestro conservativo è rinvenibile già sulla base della Legge 7 gennaio 1929, n. 4, che prevedeva la possibilità per l'amministrazione finanziaria di ottenere l'iscrizione dell'ipoteca e/o il sequestro conservativo sui beni del contribuente³.

Il presupposto, nel previgente sistema di repressione delle violazioni finanziarie, era costituito dall'esistenza di un processo verbale di constatazione di una

³ In dottrina, cfr. MESSINA, *L'ipoteca e il sequestro conservativo nel diritto tributario*, Milano, 1997; CONSOLO, *Ipoteca e sequestro fiscale e processo cautelare «civilizzato»*, in *Giur. it.*, 1997, p. 1 e ss.; MAMOLI, *Le misure cautelari di cui alla legge n. 4 del 1929 in rapporto alla riforma del processo civile e del processo tributario*, in *Giur. it.*, 1994, p. 1376 e ss.; AIUDI, *Le misure cautelari nel procedimento tributario: attualità dell'art. 26 della legge 7 gennaio 1929 n. 4*, in *Boll. trib.*, 1986, p. 872 e ss.; RAU, *Le misure cautelari dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, p. 997 e ss..

contravvenzione di competenza dell'intendente di finanza o della violazione di una norma per la quale fosse stabilita una pena pecuniaria⁴. In tale ipotesi, l'intendente di finanza, quando vi fosse pericolo nel ritardo, poteva chiedere al presidente del tribunale competente l'iscrizione di ipoteca legale sui beni del trasgressore ovvero l'autorizzazione di procedere, a mezzo dell'ufficiale giudiziario, al sequestro conservativo sui beni mobili dello stesso.

La tutela giurisdizionale per il debitore era posticipata, in quanto il contribuente poteva impugnare il provvedimento cautelare solo successivamente alla sua adozione, davanti all'autorità giudiziaria competente, civile o penale, a seconda della natura della violazione commessa.

L'evoluzione dell'ordinamento determinò la sopravvenuta inadeguatezza delle norme in tema di misure cautelari dettate dalla L. n. 4/1929, dapprima a seguito della riforma tributaria degli anni Settanta, con la quale la competenza ad irrogare le sanzioni amministrative fu sottratta all'intendente di finanza (che rimaneva tuttavia competente in relazione alla richiesta di adozione delle

⁴ Nel previgente sistema sanzionatorio regolato dalla L. 4/1929 le sanzioni per le violazioni delle norme tributarie si distinguevano in sanzioni penali e amministrative (o civili); quest'ultime, a loro volta, si distinguevano in pene pecuniarie e soprattasse. Mentre la pena pecuniaria era applicata, all'interno di una cornice edittale, in base alla gravità della violazione e a parametri soggettivi, la soprattassa era una misura di carattere risarcitorio o riparatorio individuata in misura fissa commisurata all'imposta evasa. Per un'ampia ricostruzione, si rinvia a RASTELLO, *La pena pecuniaria nel diritto tributario*, Roma, 1959.

misure cautelari⁵) e devoluta agli uffici impositori e, successivamente, con le riforme degli anni Novanta relative alla riforma delle misure cautelari in materia penale e civile⁶.

Pur tuttavia, il sistema di misure cautelari previsto dalla L. n. 4/1929 continuò a trovare applicazione anche a seguito della riforma tributaria degli anni Settanta, anche grazie all'ausilio interpretativo della Corte di Cassazione, la quale, già prima della riforma, aveva esteso l'ambito applicativo delle predette misure, affermando che le stesse

⁵ A tale conclusione pervenne la giurisprudenza della Corte di Cassazione, che, con sentenza n. 7162 del 29 novembre 1983, in *Foro it.*, 1984, I, p. 440, respinse la tesi secondo cui il trasferimento dei poteri accertativi agli uffici impositori avesse comportato il venir meno del potere cautelare dell'intendente di finanza. Analoga questione si pose con riguardo alla soppressione del potere di chiedere l'applicazione delle misure cautelari da parte dell'intendente di finanza a seguito del venir meno del potere, in capo a quest'ultimo, di accertare le contravvenzioni mediante decreto penale di condanna: prevalse la tesi che riteneva permanere il potere cautelare in capo all'intendente di finanza. Sul punto, v. MESSINA, *L'ipoteca e il sequestro conservativo nel diritto tributario*, cit., p. 91.

⁶ In dottrina, si è sostenuta l'abrogazione degli artt. 26 e 27, L. n. 4/1929 a seguito della riforma del codice di procedura civile di cui alla L. n. 353/1990, che ha introdotto una disciplina organica del procedimento cautelare. Cfr. CONSOLO, *Nuovi profili del rimedio contro il sequestro disposto come misura cautelare fiscale*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1994, p. 312; PROTO PISANI, *La nuova disciplina del processo civile*, Napoli, 1991, p. 390. Parimenti, si è affermata l'abrogazione tacita dell'ipoteca in materia fiscale a seguito della sostituzione, con l'approvazione della riforma del codice di procedura penale, dell'ipoteca penale con il sequestro conservativo: così FALCONE, *L'ipoteca legale tributaria. Realtà e prospettive*, in *Il fisco*, 1992, p. 5487.

potessero essere accordate non solo a tutela del credito sanzionatorio della pena pecuniaria, come previsto dalla *littera legis*, ma anche in relazione al credito d'imposta⁷.

Gli istituti del 1929 rimasero quindi in vigore per circa settanta anni, fino alla riforma del sistema sanzionatorio tributario, attuata con il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, il cui art. 29, comma 1, lett. a) abrogò gli artt. 26 e 27, L. n. 4/1929 e il cui art. 22 ridisegnò gli istituti dell'ipoteca e del sequestro conservativo.

La riforma riorganizzò l'intero quadro normativo in materia di sanzioni amministrative⁸, conformando il sistema sanzionatorio tributario ai principi della legge generale sulle sanzioni amministrative (Legge 24 novembre 1981, n. 689), che aveva adottato in ambito amministrativo (escluso il settore tributario) principi e garanzie di matrice penalistica⁹.

⁷ Per un commento sull'orientamento in parola, di cui vi è traccia già in Cass., 19 aprile 1955, n. 1100, in *Foro it.*, 1955, I, p. 996, cfr. Cass., 12 giugno 1998, n. 5872, in *GT – Riv. giur. trib.*, 1998, p. 1057, con nota di GIORGETTI, *Presupposti e limiti dell'ipoteca legale per crediti d'imposta alla luce della sua natura cautelare*.

⁸ In relazione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie, si rinvia a BELLINI, *Lineamenti evolutivi nel sistema sanzionatorio tributario*, Faenza, 2003; MOSCHETTI-TOSI (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000; TABET (a cura di), *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, Torino, 2000; DEL FEDERICO, *Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: i principi sostanziali del d.lgs. n. 472/1997*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, p. 107 e ss..

⁹ DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative tributarie*, Milano, 1993, p. 93 e ss., nel quale l'Autore, dopo aver evidenziato gli elementi che depongono a favore e contro l'applicabilità in materia

La legge delega che portò all'emanazione del D.Lgs. n. 472/1997 si prefissava infatti l'obiettivo di avvicinare il più possibile il sistema sanzionatorio tributario agli istituti e alle tutele penalistiche¹⁰ – ciò che si realizzò anche con riferimento alle misure cautelari¹¹.

Con il D.Lgs. n. 472/1997, vennero infatti rivisitati gli strumenti dell'ipoteca e del sequestro conservativo¹²,

tributaria dei principi generali dettati dalla L. n. 681/1981, conclude affermando la possibilità di estendere in via analogica e parziale l'ambito di applicazione di numerose norme dettate dalla legge generale sulle sanzioni amministrative. Sul punto, cfr., altresì, COPPA-SAMMARTINO, voce *Sanzioni tributarie*, in *Enc. dir.*, Milano, 1989, XLI, p. 436.

¹⁰ L'art. 3, comma 133, L. 23 dicembre 1996, n. 662 delegò il governo ad emanare le disposizioni recanti la revisione della disciplina delle sanzioni tributarie, fissando una serie di criteri direttivi, tra i quali, in particolare: a) i principi di legalità, imputabilità e colpevolezza; b) il principio di personalità, ovvero di riferibilità della sanzione alla persona fisica autrice dell'illecito; c) la previsione delle cause di non punibilità; d) il principio di specialità; e) la modulazione della misura della sanzione in relazione alla gravità della violazione e alle condizioni dell'autore; f) l'introduzione degli istituti dell'autore mediato e dell'illecito continuato. Si tratta in tutta evidenza di principi e istituti di matrice penalistica, che vengono estesi *tout court* al sistema delle sanzioni amministrative tributarie. Sui principi generali del sistema sanzionatorio tributario, cfr. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2011, p. 454; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2011, p. 310; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2012, p. 527.

¹¹ Alle misure cautelari è dedicato il criterio direttivo di cui all'art. 3, comma 133, lett. o), della legge delega n. 662/1996: «Revisione della disciplina e, ove possibile, unificazione dei procedimenti di adozione delle misure cautelari».

¹² Sull'ipoteca e il sequestro conservativo di cui all'art. 22, D.Lgs. n. 472/1997, cfr. in dottrina, senza pretesa di esaustività, BUCCICO,

mediante una riforma che riguardò sia il profilo sostanziale che quello procedurale e applicativo delle misure cautelari, ma che, tuttavia, non ne mutò la collocazione sistematica. L'ipoteca e il sequestro conservativo rimasero infatti inserite nell'ambito delle norme relative alle sanzioni, essendo il relativo presupposto collegato all'esistenza di una violazione della legge tributaria passibile di sanzione amministrativa.

Misure cautelari a tutela del credito erariale, Torino, 2013, p. 213 e ss.; INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Bari, 2012, p. 79 e ss.; ID., *Presupposti processuali, ambito di applicazione e condizioni dell'azione nel procedimento cautelare a favore del Fisco*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 2165 e ss.; MICELI, *Sulla natura del procedimento di iscrizione dell'ipoteca a tutela del credito sanzionatorio*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, p. 393 e ss.; CANTILLO, *Il sequestro conservativo tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 441 e ss.; PISTOLESI, *Le misure cautelari a garanzia delle sanzioni tributarie*, in *Giur. imp.*, 2001, p. 726 e ss.; ID., *Ipoteca e sequestro conservativo*, in BAGLIONE-MICCINESI-MENCHINI (a cura di), *Il nuovo processo tributario*, Milano, 2004, p. 500 e ss.; FALCONE, *Ipoteca e sequestro conservativo a tutela del credito sanzionatorio*, in TABET (a cura di), *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, cit., p. 281 e ss.; FERRAÙ, *La disciplina delle misure cautelari ex art. 22, d.lgs. 472 del 1997*, in *Giur. trib.*, 1999, p. 906 e ss.; MESSINA, *Prime considerazioni sulla nuova disciplina dell'ipoteca e del sequestro conservativo fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, p. 633 e ss.; ID., *Art. 22. Ipoteca e sequestro conservativo*, in MOSCHETTI-TOSI (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, cit., p. 657 e ss.; AMATUCCI, *Ipoteca e sequestro nel d.lgs. n. 472/1997: una lettura critica*, in *Corr. trib.*, 1997, p. 1657 e ss.; GLENDI, *Sulla nuova disciplina delle misure cautelari "pro-fisco"*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 1994, p. 154 e ss..

Tale inquadramento permane tuttora, nonostante le modifiche intervenute nel biennio 2008-2009¹³, che hanno sensibilmente ampliato l'ambito applicativo delle misure cautelari, cambiandone la fisionomia da istituti di tutela del credito sanzionatorio a istituti di garanzia di carattere generale del credito erariale.

2. Natura ed effetti dell'ipoteca e del sequestro conservativo.

Le misure cautelari tributarie dell'ipoteca e del sequestro conservativo – pur accomunate dall'identità di disciplina sotto il profilo applicativo e procedurale – rappresentano, dal punto di vista sostanziale, due istituti con natura e funzione autonome.

L'ipoteca è un diritto reale di garanzia che attribuisce al creditore il potere di espropriare il bene sul quale

¹³ Ci si riferisce alle modifiche apportate dall'art. 27, commi 5, 6 e 7, D.L. n. 185/2008, in forza delle quali l'ambito di applicazione delle misure cautelari in parola è stato esteso «anche in relazione ai tributi e relativi interessi vantati dagli uffici e dagli enti» di cui al comma 1 dell'art. 22, D.Lgs. n. 472/1997, in base ai processi verbali di constatazione (comma 5) e in base ai provvedimenti con i quali vengono accertati maggiori tributi (comma 6), con la specificazione che l'ipoteca e il sequestro conservativo perdono efficacia, per gli importi iscritti a ruolo, dal giorno successivo alla scadenza del termine di sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento (comma 7). Successivamente, il legislatore è intervenuto con D.L. n. 78/2009, convertito in L. n. 102/2009, con il quale sono state potenziate le misure cautelari in parola, i cui effetti permangono, «senza bisogno di alcuna formalità», a favore dell'agente della riscossione che ha in carico il ruolo (v. art. 15, commi da 8-*bis* a 8-*quater*, della legge di conversione).

l'ipoteca è costituita e di essere soddisfatto con preferenza sul prezzo ricavato dall'espropriazione¹⁴: si tratta di una causa legittima di prelazione e al contempo di una garanzia reale, che può essere quindi fatta valere *erga omnes*, stante l'esistenza di un duplice rapporto di accessorietà, che lega l'ipoteca da un lato al bene ipotecato e, dall'altro, al credito garantito.

L'ipoteca, che può essere legale, giudiziale o volontaria (a seconda del titolo in forza del quale viene costituita – nel caso dell'ipoteca “tributaria”, si tratta di un'ipoteca di natura giudiziale), può avere ad oggetto, ai sensi dell'art. 2810 cod. civ., i beni immobili con le loro pertinenze, i diritti reali di godimento su beni immobili (usufrutto, superficie, enfiteusi), nonché le rendite dello stato ed inoltre le navi, gli aeromobili e gli autoveicoli, secondo le leggi che li riguardano.

L'ipoteca “tributaria” o “fiscale” prevista dall'art. 22, D.Lgs. n. 472/1997 segue la disciplina prevista dal codice civile, non discostandosi, sotto il profilo sostanziale, dal modello comune.

¹⁴ Sull'ipoteca nel diritto civile, cfr. BOERO, *Le ipoteche*, Torino, 1999; CHIANALE, voce *Ipoteca*, in *Dig. disc. priv. sez. civ.*, X, Torino, 1993, p. 58 e ss.; FRAGALI, voce *Ipoteca (diritto privato)*, in *Enc. dir.*, XXII, Milano, 1972, p. 744; GORLA-ZANELLI, *Del pegno. Delle ipoteche*, in GALGANO (a cura di), *Commentario del codice civile a cura di Scialoja e Branca*, Bologna-Roma, 1992, p. 198 e ss.; RAVAZZONI, *Le ipoteche*, in CICU-MESSINEO-MENGONI (diretto da), *Trattato di diritto civile e commerciale*, LIII, Milano, 2006; RUBINO, *L'ipoteca mobiliare e immobiliare*, in CICU-MESSINEO (diretto da), *Trattato di diritto civile e commerciale*, Milano, 1956.

I principali caratteri dell'ipoteca sono costituiti dalla specialità e dalla indivisibilità: con la prima, ci si riferisce alla necessità che, per procedere ad iscrizione ipotecaria, siano individuate (e quindi specificate) sia la somma di denaro da garantire, sia il bene che dovrà formare oggetto di ipoteca; l'indivisibilità determina che l'ipoteca «sussiste per intero sopra tutti i beni vincolati, sopra ciascuno di essi e sopra ogni loro parte», con l'effetto di garantire una tutela completa del creditore.

Una volta in possesso del titolo per iscrivere ipoteca (sia esso consensuale, giudiziale o legale), l'ipoteca acquista efficacia solo con l'iscrizione della stessa nei pubblici registri (art. 2808, comma 2, cod. civ.), che ha natura di pubblicità costitutiva: è solo a partire dall'iscrizione nei pubblici registri che l'ipoteca si costituisce e prende grado sul bene.

L'iscrizione ipotecaria non comporta lo spossessamento da parte del debitore-proprietario del bene ipotecato (ciò che diversamente accade per mezzo del diritto reale di garanzia del pegno), ma attribuisce al creditore lo *ius sequelae* sul bene e il diritto alla prelazione in caso di espropriazione forzata, rispetto al quale tuttavia prevalgono i creditori che hanno privilegio sui beni immobili ai sensi dell'art. 2748 cod. civ.¹⁵.

¹⁵ I creditori muniti di ipoteca prevalgono invece sui creditori che godono del privilegio speciale che, ai sensi dell'art. 2775-bis, cod. civ., assiste i crediti del promissario acquirente conseguenti alla mancata esecuzione del contratto preliminare trascritto ai sensi dell'art. 2645-bis, cod. civ.. La questione, in passato controversa, è stata risolta in tal senso da Cass., Sez. Unite, 1° ottobre 2009, n. 21045, in *Dir. e giust.*, 2009, p. 163, con nota di PAPAGNI, *La*

L'ipoteca «prende grado dal momento della sua iscrizione»¹⁶: ciò significa che tra più creditori ipotecari, è preferito colui che avrà per primo iscritto ipoteca, il quale avrà diritto ad essere soddisfatto per l'intero suo credito sul bene ipotecato; il residuo spetterà al creditore ipotecario di secondo grado, e così via, fino ad esaurimento del valore del bene ipotecato o dei creditori ipotecari.

Il rapporto di “accessorietà” dell'ipoteca rispetto al credito tutelato determina che tutte le vicende attinenti al rapporto creditorio si riverberano sul diritto reale di garanzia (si pensi all'estinzione del debito, che determina *ipso facto* l'estinzione dell'ipoteca e il diritto ad ottenerne la cancellazione)¹⁷: sulla base di tale principio, il codice civile disciplina gli istituti della riduzione, estinzione e cancellazione dell'ipoteca¹⁸, che operano in “parallelo” rispetto alle vicende del titolo di credito di cui l'ipoteca costituisce mezzo di garanzia.

Si tratta in tutta evidenza di una misura che garantisce ampia sicurezza al creditore: l'opponibilità *erga omnes* assicurata dal sistema della trascrizione, l'indicazione dell'importo garantito nella nota di trascrizione

“soccumbenza” del credito privilegiato del promissario acquirente rispetto ai creditori ipotecari precedenti.

¹⁶ Art. 2852 cod. civ..

¹⁷ RAVAZZONI, *Le ipoteche*, cit., p. 48.

¹⁸ La riduzione, disciplinata dall'art. 2872, cod. civ., consiste nell'estinzione parziale del diritto reale ipotecario; si distingue tra l'estinzione dell'ipoteca, che si ha in presenza di una causa estintiva del sottostante diritto, dalla cancellazione dell'ipoteca, provvedimento formale del conservatore con cui viene eliminata l'iscrizione ipotecaria dai pubblici registri.

(comprensivo di interessi e spese ulteriori) e l'individuazione di uno specifico bene con uno specifico valore a tutela del credito determinano, per il creditore ipotecario, una situazione che preclude, con un grado vicino alla certezza, il rischio di infruttuosità dell'azione esecutiva e di sottrazione delle garanzie patrimoniali.

Si tratta dunque di un efficace mezzo di conservazione della garanzia patrimoniale, che finisce col limitare la circolazione del bene ipotecato (stante il rischio, per il potenziale acquirente del bene, di aggressione patrimoniale da parte del creditore ipotecario).

Non a caso, in ambito processualcivilistico il diritto a iscrivere ipoteca sorge – oltre che per concessione volontaria, per contratto o per dichiarazione unilaterale tra vivi – solo in forza di un titolo *ex lege* (si parla in tali ipotesi di ipoteca legale, prevista ad esempio a favore dell'alienante di un immobile in relazione ai crediti che gli derivano dall'atto di alienazione¹⁹) o di un titolo giudiziario (ipoteca giudiziale), costituito da ogni sentenza di condanna al pagamento di una somma o all'adempimento di altra obbligazione o al risarcimento dei danni²⁰.

¹⁹ Cfr. art. 2817 cod. civ.

²⁰ Cfr. artt. 2818 e ss., cod. civ.. Dottrina e giurisprudenza sono concordi nel ritenere che, ai fini dell'insorgenza del diritto ad iscrivere ipoteca giudiziale, non serve il passaggio in giudicato o l'esecutività della sentenza di condanna (requisito che invece viene richiesto in ipotesi tassative, quale ad esempio quella prevista dall'art. 655 cod. proc. civ., che richiede l'esecutività del decreto ingiuntivo ai fini dell'iscrizione di ipoteca), né è necessaria l'esplicitazione, nel titolo giudiziale, di formule specifiche, purché sia evidente che si tratti di un provvedimento di condanna. Sul

L'ipoteca opera quindi in ambito civile solo in attuazione di un titolo esecutivo già formato, proprio in quanto si tratta di una misura fortemente limitativa della circolazione dei beni, che richiede "certezza" in ordine all'*an* e al *quantum* del credito da tutelare. Difatti, il creditore, dal punto di vista processuale, non ha facoltà di chiedere l'iscrizione ipotecaria come misura cautelare *ante causam*²¹, trattandosi di un istituto che, nel sistema di diritto civile, non opera come misura cautelare "preventiva", ma come misura di garanzia successiva alla formazione del titolo esecutivo²².

punto, cfr. FRAGALI, voce *Ipoteca (diritto privato)*, cit., p. 760; RAVAZZONI, *Ipoteca immobiliare*, in *Enc. giur.*, XVII, Roma, 1989, p. 47; in giurisprudenza, cfr. Cass. civ, Sez. Unite, 21 marzo 1967, n. 626, in *Giust. civ.*, 1967, I, p. 882.

²¹ E' invece discusso se possa essere chiesta, con provvedimento d'urgenza ex art. 700 cod. proc. civ., la cancellazione o la riduzione dell'ipoteca. L'opinione prevalente depone a favore della tesi negativa, in quanto si osserva che la natura strumentale e provvisoria del procedimento d'urgenza non si concilia con il tenore dell'art. 2884 cod. proc. civ., che esige, per la cancellazione, un provvedimento passato in giudicato o definitivo. Così BOERO, *Le ipoteche*, cit., p. 734. Tuttavia, si rinviene nella giurisprudenza di merito un orientamento contrastante, che ammette la tutela cautelare d'urgenza: in materia di iscrizione ipotecaria esattoriale, cfr. Trib. Castrovillari, ord. 30 dicembre 2011, n. 6290, con la quale è stata ordinata la cancellazione dell'ipoteca in relazione a ruoli sospesi, sull'assunto, rilevato ai fini della sussistenza del *periculum in mora*, che la permanenza del vincolo sull'immobile determinasse il pregiudizio della segnalazione del contribuente, imprenditore commerciale, presso la Centrale Rischi della Banca d'Italia.

²² Diversamente, in materia penale l'art. 189 cod. pen. prevedeva un'ipotesi di ipoteca legale dello Stato – quale misura cautelare patrimoniale preventiva – sui beni dell'imputato a garanzia del

Così non è invece per l'ipoteca prevista dall'art. 22, D.Lgs. n. 472/1997, la quale può essere concessa al creditore erariale in un momento non solo antecedente alla formazione del titolo esecutivo, ma addirittura in fase istruttoria e in presenza di una mera "ragione" di credito determinata in un ammontare non definitivo.

Maggiore corrispondenza con il modello civilistico di tutela cautelare si ha invece per il sequestro conservativo, che costituisce la misura cautelare patrimoniale per antonomasia, sia in materia civile che penale.

Il sequestro conservativo²³ è un mezzo di conservazione della garanzia patrimoniale, preordinato alla tutela della garanzia generica che assiste il diritto di credito e diretto ad impedire che il debitore possa compiere atti dispositivi capaci di diminuire la consistenza del proprio patrimonio e di pregiudicare la realizzazione coattiva del credito²⁴.

pagamento delle pene pecuniarie, delle spese del procedimento, delle somme dovute a titolo di risarcimento del danno, *etc.*. Con la riforma del processo penale, l'art. 218, D.Lgs. n. 271/1989 ha abrogato le disposizioni del codice penale che prevedevano l'ipoteca legale, sostituendo tale misura con quella del sequestro conservativo (su cui *infra*). In dottrina, cfr. AMODIO, *Le cautele patrimoniali nel processo penale*, Milano, 1971, p. 30; DI RELLA, *Ipoteca legale*, in AMODIO-DOMINIONI (a cura di), *Commentario del nuovo codice di procedura penale. Appendice*, Milano, 1990, p. 61.

²³ Sulla disciplina del sequestro conservativo civile, cfr., per tutti, CONTE, *Il sequestro conservativo nel processo civile*, Torino, 2000.

²⁴ Il sequestro conservativo rientra infatti tra i provvedimenti finalizzati ad «agevolare la fruttuosità pratica di una futura esecuzione forzata, impedendo la dispersione dei beni che potranno essere oggetto della medesima». Così CALAMANDREI, *Introduzione*

La disciplina del sequestro civile è contenuta, per gli aspetti sostanziali, nel Libro VI, Titolo III, Capo V, Sezione III, cod. civ. e, per i profili processuali, nell'art. 671 cod. proc. civ.²⁵.

Con il sequestro conservativo, si attribuisce al creditore un rimedio di carattere preventivo, che incide direttamente sui beni del debitore assoggettati alla cautela.

A differenza dell'ipoteca, il sequestro ha l'effetto di sottrarre i beni alla libera disponibilità del debitore o proprietario, mediante la creazione di un vincolo di indisponibilità, materiale e giuridica, sul bene oggetto di sequestro.

Il vincolo di indisponibilità ha sia carattere materiale, in quanto i beni sono sottoposti a custodia, sia carattere giuridico, atteso che il sequestro comporta l'inefficacia relativa degli eventuali atti di alienazione e disposizione compiuti sul bene, che saranno inopponibili al creditore sequestrante.

Quanto all'oggetto del sequestro conservativo, esso può consistere in tutti i beni del debitore, mobili, immobili e crediti.

allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari, Padova, 1936, p. 34.

²⁵ Il combinato disposto di norme di diritto sostanziale e processuale ha alimentato il dibattito in ordine alla qualificazione giuridica del sequestro conservativo, che vede contrapposti due orientamenti: il primo, secondo cui l'istituto avrebbe natura sostanziale, è rinvenibile in CALAMANDREI, *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, cit., p. 123; il secondo, che pone in luce la natura processuale e cautelare del sequestro, è espressione di CARNELUTTI, *Istituzioni del nuovo processo civile italiano*, Roma, 1951, I, p. 46.

Tuttavia, l'art. 671 cod. proc. civ. stabilisce che i beni possono formare oggetto di sequestro «nei limiti in cui la legge ne ammette il pignoramento»²⁶. Emerge in tale disposizione la natura processuale della misura in parola, che è finalizzata all'espropriazione forzata del bene.

Ciò è ulteriormente dimostrato sia dalla strumentalità del sequestro rispetto al giudizio di merito sul rapporto sostanziale, che comporta la perdita di efficacia del sequestro se il procedimento di merito non è iniziato nel termine perentorio previsto dall'art. 669-*octies*, cod. proc. civ.²⁷, sia dalla previsione di cui all'art. 686 cod. proc. civ., a mente del quale il sequestro conservativo si converte automaticamente in pignoramento al momento in cui il

²⁶ Non possono pertanto essere sequestrati i beni mobili indicati dagli artt. 514 e ss., cod. proc. civ. nonché i crediti impignorabili elencati dall'art. 545 cod. proc. civ. e tutti gli altri beni per i quali la legge non ammette la pignorabilità.

²⁷ Con L. 80/2005 è stata esclusa la necessità di instaurare il giudizio di merito nell'ipotesi di concessione di misure cautelari, introducendo la categoria dei provvedimenti cautelari a strumentalità "attenuata" o "allentata" di cui all'art. 669-*octies*, commi 6, 7 e 8, cod. proc. civ.. La mera facoltatività dell'introduzione del giudizio di merito non riguarda tuttavia il sequestro conservativo, per il quale si applicano le regole ordinarie in tema di strumentalità previste dall'art. 668-*octies*, cod. proc. civ. ed in particolare dai primi due commi, a mente dei quali la causa di merito, a pena di cessazione dell'efficacia del sequestro, deve essere iniziata entro il termine perentorio previsto nel provvedimento cautelare o, in mancanza, entro quello di sessanta giorni dalla pronuncia o comunicazione dell'ordinanza. In dottrina, si rinvia a CONSOLO, *Il processo civile di riforma in riforma*, Milano, 2006, p. 73 e ss..

creditore sequestrante ottiene sentenza di condanna esecutiva.

Si tratta quindi di una misura di natura processuale, che può essere disposta solo sulla base di un provvedimento giudiziale emesso su istanza del creditore che abbia fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito.

Quanto alle modalità di esecuzione, il sequestro si esegue, per i beni mobili e i crediti, secondo le norme stabilite per il pignoramento e, per gli immobili, mediante trascrizione del provvedimento presso l'ufficio del conservatore dei registri immobiliari del luogo in cui i beni sono situati, con la contestuale nomina di un soggetto terzo o del debitore come custode dei beni sequestrati²⁸.

La misura cautelare del sequestro conservativo è prevista anche in materia penale²⁹, dove tuttavia non opera *ante causam*, ma solo successivamente all'esercizio

²⁸ Il custode è un ausiliario dell'autorità giurisdizionale sul quale, ai sensi dell'art. 65 cod. proc. civ., incombono obblighi di conservazione e vigilanza sul bene custodito (quali, a titolo esemplificativo, quelli previsti dall'art. 521 cod. proc. civ. in tema di espropriazione mobiliare); in difetto di adempimento degli obblighi previsti, la condotta del custode può dar luogo a responsabilità di natura penale ed eventualmente integrare la fattispecie delittuosa di cui all'art. 388 cod. pen., che, tra le altre, punisce la condotta del «custode di una cosa sottoposta a pignoramento ovvero a sequestro giudiziario o conservativo che indebitamente rifiuta, omette o ritarda un atto dell'ufficio».

²⁹ D'ONOFRIO, *Il sequestro conservativo penale*, Padova, 1997; DINACCI, *Il sequestro conservativo nel nuovo processo penale*, Padova, 1990; CANTILLO-CATURANI, *Il sequestro giudiziario e conservativo*, Milano, 1989.

dell'azione penale e durante la pendenza del giudizio di merito.

L'art. 316 cod. proc. pen. stabilisce infatti che il sequestro conservativo può essere disposto dal giudice del merito, su istanza del pubblico ministero, nel caso in cui vi sia fondata ragione di ritenere che manchino o si disperdano le garanzie per il pagamento della pena pecuniaria, delle spese del procedimento e di ogni altra somma dovuta all'erario dello Stato³⁰.

Il sequestro può essere disposto, con provvedimento dell'autorità procedente, sui beni mobili o immobili dell'imputato o delle somme o cose a lui dovute, anche in questo caso nei limiti in cui la legge ne consente il pignoramento³¹.

La richiesta può essere avanzata, negli stessi termini previsti per il pubblico ministero, anche dalla parte civile, in relazione ai beni dell'imputato o del responsabile civile, in presenza di una fondata ragione di ritenere che manchino o si disperdano le garanzie delle obbligazioni civili derivanti dal reato³².

Gli effetti della misura cautelare disposta dal giudice penale sono dunque i medesimi del sequestro conservativo civile e si attuano secondo le stesse modalità, come analogo è il nesso di strumentalità tra la misura cautelare in parola e le sorti del giudizio di merito cui la cautela è in

³⁰ Art. 316, comma 1, cod. proc. pen..

³¹ L'art. 320 cod. proc. pen. stabilisce che il sequestro si converte in pignoramento quando diventa irrevocabile la sentenza di condanna, in ciò prevedendo l'analogo effetto di conversione del sequestro civile.

³² Art. 316, comma 2, cod. proc. pen..

rapporto di accessorietà: la funzione di tale misura, di cui si è messa in luce la natura processuale, è quella di offrire cautela nelle more del giudizio ordinario.

In materia tributaria, gli istituti dell'ipoteca e del sequestro conducono, sotto il profilo sostanziale, alla produzione degli effetti sinora delineati; tuttavia, essi operano sulla base degli specifici presupposti individuati dal D.Lgs. n. 472/1997 e secondo lo specifico procedimento applicativo ivi previsto.

3. I presupposti per l'adozione delle misure cautelari.

L'art. 22, D.Lgs. n. 472/1997 disciplina i presupposti che legittimano l'adozione dell'ipoteca e del sequestro conservativo nella fase dell'accertamento tributario. Prescrive il citato articolo che in base all'atto di contestazione, al provvedimento d'irrogazione³³ o al processo verbale di constatazione (elenco a cui si aggiunge l'avviso di accertamento, in forza delle modifiche introdotte con D.L. 185/2008), l'ufficio che abbia fondato

³³ E' nota la distinzione tra il procedimento di irrogazione "ordinario" delle sanzioni amministrative, mediante atto di contestazione ex art. 16, D.Lgs. n. 472/1997, e il procedimento "semplificato", mediante provvedimento (c.d. atto di irrogazione delle sanzioni) contestuale all'avviso di accertamento. Nel caso di sanzioni "collegate" al tributo, l'art. 17, D.Lgs. n. 472/1997, come modificato dall'art. 1, comma 20, L. 13 dicembre 2010, n. 220, stabilisce, per gli atti emessi a decorrere dal 1° febbraio 2011, l'obbligo di irrogazione con atto contestuale all'avviso di accertamento, lasciando riservata alle ipotesi residuali l'irrogazione mediante atto di contestazione.

timore di perdere la garanzia del proprio credito può chiedere alla Commissione tributaria provinciale l'iscrizione di ipoteca e/o l'autorizzazione a procedere al sequestro conservativo sui beni del trasgressore e dei soggetti coobbligati.

Appare opportuno distinguere tra le due tipologie di requisiti richieste dalla disposizione citata: la prima, di natura procedimentale, è costituita dall'esistenza di un provvedimento amministrativo presupposto, costituito da un processo verbale di constatazione, un atto di contestazione o irrogazione delle sanzioni amministrative ovvero un avviso di accertamento, che siano già stati notificati; la seconda è rappresentata dalla ricorrenza dei requisiti, richiesti dall'ordinamento per la generalità dei provvedimenti cautelari sia nell'ambito del processo civile che in quello penale, del *fumus boni iuris*³⁴ e dell'esigenza cautelare o *periculum in mora*, consistente nel «fondato timore di perdere la garanzia del credito» da parte del creditore erariale.

3.1. Gli atti “cautelabili”.

Ai fini dell'adozione delle misure cautelari ai sensi dell'art. 22, D.Lgs. n. 472/1997, la normativa richiede che l'amministrazione proceda alla notifica, preventiva rispetto alla presentazione in sede processuale dell'istanza cautelare, di un provvedimento amministrativo a carico del

³⁴ Pur in assenza di un esplicito richiamo da parte dell'art. 22, D.Lgs. n. 472/1997. Sul punto, cfr. *infra*, par. 3.3.

soggetto nei cui confronti si intende procedere al sequestro e/o all'iscrizione di ipoteca.

In tal modo, la normativa subordina l'accesso alla tutela cautelare alla precedente adozione di un atto amministrativo, nel quale sia già stata formalizzata, a carico del contribuente, una contestazione di natura fiscale.

Il novero degli atti presupposti, costituiti nella formulazione originaria della norma dai soli provvedimenti di natura sanzionatoria (processo verbale, atto di contestazione, provvedimento di irrogazione), comprende attualmente anche l'avviso di accertamento (cui può accedere il contestuale provvedimento di irrogazione delle sanzioni).

L'introduzione dell'avviso di accertamento tra i provvedimenti che legittimano l'accesso alla tutela cautelare determina il superamento del carattere tassativo dell'elencazione degli atti "cautelabili", in quanto, in forza dell'interpretazione estensiva della nozione di atto di accertamento, tutti i provvedimenti con cui venga manifestata un pretesa tributaria definita possono legittimare l'amministrazione a richiedere l'adozione delle misure cautelari³⁵.

Si pensi all'avviso di pagamento in materia di imposte di consumo ovvero all'avviso di recupero del credito d'imposta³⁶, i quali, sia pur ai fini dell'impugnabilità di cui

³⁵ INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, cit., p. 88.

³⁶ Sul punto, cfr. Agenzia delle Entrate, circolare n. 4/E del 15 febbraio 2010, nella quale si mette in luce che l'atto di recupero dei crediti indebitamente utilizzati in compensazione rientra tra gli atti suscettibili di essere assistiti dalle misure cautelari.

all'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992, sono considerati dalla giurisprudenza come equiparabili a tutti gli effetti (quindi anche a quello della "cautelabilità") ad un avviso di accertamento.

Restano invece sottoposti ad un principio di tassatività gli atti istruttori, tra i quali rileva unicamente il "processo verbale di constatazione", che è l'atto che conclude l'attività istruttoria e che, pur avendo natura endoprocedimentale e pur essendo privo di valore impositivo³⁷, contiene un'indicazione sufficientemente precisa in ordine all'individuazione e alla constatazione delle violazioni, con indicazione del debito d'imposta che verrà accertato e delle sanzioni che verranno contestate o irrogate³⁸.

Può dunque fondare la richiesta di una misura cautelare il solo P.V.C., che può essere redatto sia dall'amministrazione finanziaria sia, nell'ambito della propria attività investigativa³⁹, dalla Guardia di Finanza;

³⁷ TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2013, p. 103.

³⁸ Sul punto, si rinvia a PIERRO, *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2013, p. 175 e ss., nel quale l'A. mette in luce la duplice finalità del processo verbale di constatazione, come atto che, da un lato, ha lo scopo di individuare le violazioni da segnalare alle autorità amministrative e giudiziarie e, dall'altro, ha quello di documentare l'attività svolta dai verificatori. Viene inoltre sottolineato come la funzione del P.V.C. abbia assunto una rilevanza sempre più incisiva, fino a costituire il fulcro dell'accertamento, di cui costituisce il sostrato motivazionale.

³⁹ Cfr. DE MITA, *La Guardia di Finanza tra interesse fiscale e tutela del contribuente*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 2006, p. 319.

non pare invece possibile accedere alla tutela cautelare in relazione agli altri atti istruttori (verbali di verifica, di accesso, di perquisizione, di contraddittorio, ispettivi, etc.), i quali non sono idonei a manifestare con quel grado minimo di certezza l'esistenza e l'ammontare della pretesa erariale.

C'è da chiedersi, tuttavia, se, in base alla giurisprudenza che ha postulato l'assimilazione al P.V.C. di qualunque atto istruttorio redatto al termine di una verifica purché sottoscritto dal contribuente⁴⁰, si possa legittimare anche l'adozione di misure cautelari in relazione ad atti istruttori diversi dal processo verbale di constatazione.

La risposta appare certamente negativa, non solo alla luce delle condivisibili critiche mosse dalla dottrina con riguardo all'impossibilità di equiparare atti differenti per natura e funzione⁴¹, ma soprattutto alla luce del principio di tassatività degli atti "cautelabili" sopra richiamato, che, se può trovare deroga in relazione agli atti impositivi (nei quali, a prescindere dal *nomen iuris*, vi è la manifestazione

⁴⁰ Ai fini del rispetto del termine per presentare osservazioni di cui all'art. 12, comma 7, L. n. 212/2000, la giurisprudenza ha ricompreso nella locuzione «verbale di chiusura delle operazioni» tutte le possibili tipologie di verbali, al fine di estendere l'esercizio del diritto al contraddittorio anche a seguito di un verbale meramente istruttorio. Da ultimo, cfr. Cass., Sez. trib., ord. 2 luglio 2014, n. 15010, in *Banca dati Fisconline*.

⁴¹ CONSOLO, *Sui presupposti delle cautele patrimoniali specie in relazione al ruolo del processo verbale di constatazione e ai provvedimenti cautelari penali ex art. 189 del codice penale*, in *Dal contenzioso al processo tributario. Studi e casi*, Milano, 1992, p. 790 e ss..

di una pretesa tributaria certa), resta affermato con riguardo alla generalità degli atti istruttori, tra i quali resta “cautelabile” il solo P.V.C. redatto in relazione ad un’attività istruttoria conclusa con la formalizzazione di specifici addebiti idonei ad anticipare il contenuto dell’atto impositivo.

Del resto, in dottrina si è dubitato che gli stessi processi verbali di constatazione, se emessi dalla Guardia di Finanza, possano costituire un legittimo presupposto per accedere alla tutela cautelare⁴²; pur tuttavia, la questione può ritenersi superabile già alla luce del dato normativo letterale, che si riferisce indistintamente a qualsiasi P.V.C., senza inoltre considerare che sia le garanzie di cui all’art. 12, comma 7, L. n. 212/2000 sia la possibilità di acquiescenza ai processi verbali operano senza alcuna distinzione in base all’organo da cui promana l’atto istruttorio.

Ed infatti, posto che l’amministrazione finanziaria può motivare l’atto impositivo mediante il richiamo al P.V.C. redatto dalla Guardia di Finanza⁴³, non sembrano sussistere fondate ragioni per differenziare i processi verbali a seconda dell’autorità emanante.

⁴² VULLO, *Il sequestro conservativo fiscale e gli atti dell’Amministrazione finanziaria*, in *Corr. trib.*, 2002, p. 376.

⁴³ In giurisprudenza, cfr. Cass., Sez. trib., 9 agosto 2006, n. 18015; Cass., Sez. trib., 7 aprile 2006, n. 8253, in *Banca dati Fisconline*. In senso difforme, la dottrina ritiene che sia necessario da parte dell’ente impositore un vaglio, non solo “formale”, del contenuto del P.V.C.: per tutti, cfr. VANZ, *Motivazione dell’avviso di accertamento per relationem a verbale di constatazione della polizia tributaria. Necessità di un preventivo vaglio critico*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 1783.

Pertanto, gli atti “cautelabili” possono essere così elencati: processi verbali di constatazione (emessi dall’amministrazione finanziaria o dalla Guardia di Finanza), avvisi di accertamento (e analoghi atti con cui venga manifestata una pretesa tributaria definita) e provvedimenti sanzionatori (atto di contestazione e provvedimento di irrogazione delle sanzioni ex artt. 16 e 17, D.Lgs. n. 472/1997).

Requisito comune per tutti gli atti sopra elencati è la necessità della notifica al contribuente, che deve necessariamente precedere la presentazione dell’istanza cautelare da parte dell’amministrazione finanziaria.

A tal proposito, la giurisprudenza di merito ha sottolineato la necessità che, al fine di procedere alla richiesta di adozione di misure cautelari, anche il P.V.C. debba essere ritualmente notificato, non essendo sufficiente la mera consegna della copia rilasciata al contribuente al termine dell’istruttoria⁴⁴.

⁴⁴ A titolo esemplificativo, in materia di IVA l’art. 52, comma 6, D.P.R. n. 633/1972 prevede che il verbale debba essere sottoscritto dal contribuente (o dal suo rappresentante) e che questi abbia diritto ad averne copia, senza alcun riferimento alla necessità di notifica del P.V.C. da parte dell’organo verbalizzante. Ciononostante, la giurisprudenza di merito ha ritenuto che l’ente impositore abbia l’onere di notificare il processo verbale di constatazione, laddove intenda procedere alla richiesta di adozione di misure cautelari, in quanto «il Giudice adito ha l’onere di verificare in via pregiudiziale l’avvenuta ottemperanza da parte dell’Ufficio istante al disposto normativo di cui all’art. 22, D.Lgs. n. 472/1997 e quindi, la sussistenza dei requisiti stabiliti dalla norma (...) dovendo egli procedere d’ufficio, anche ove trattasi di punto che non fosse stato specificamente eccepito dalla resistente». Così Comm. trib. I grado Trento, 14 agosto 2012, n. 91/1/12; nello

La stessa posizione, per ragioni di prudenza, è stata suggerita dall'amministrazione finanziaria, che ha invitato gli uffici periferici ad eseguire la preventiva notifica del P.V.C., anche se già consegnato al contribuente⁴⁵

Tuttavia, alla luce della *ratio* che ispira la preventiva notifica dell'atto rispetto al quale viene invocata la cautela – la conoscenza o conoscibilità, da parte del contribuente, delle contestazioni fiscali – si conviene con quanti sostengono che sia sufficiente la mera consegna del processo verbale di constatazione, giacché la notifica di un atto già conosciuto non solo non avrebbe alcuna logica⁴⁶, ma determinerebbe il differimento dell'azione cautelare, in contrasto alle esigenze di celerità e speditezza che ispirano il procedimento in questione.

Dal momento in cui il contribuente è portato a conoscenza della pretesa in forza della conoscenza di uno degli atti sopra richiamati, l'amministrazione finanziaria

stesso senso, cfr. Comm. trib. prov. Nuoro, 22 novembre 2001, n. 276/2/01, Comm. trib. prov. Reggio Emilia, 28 agosto 2006, n. 105/04/06, in *Banca dati Fisconline*. In dottrina, la posizione è sostenuta da GLENDI, *Notificazione in senso stretto e notificazione in senso lato di "pvc" ai fini dell'esclusione o meno del concordato di massa*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 1998, p. 243, il quale afferma che il processo verbale di contestazione debba essere notificato ritualmente nei casi in cui la legge lo preveda espressamente.

⁴⁵ Cfr. Agenzia delle Entrate, circolare n. 4/E del 15 febbraio 2010, con il relativo commento di GLENDI, *La nuova disciplina delle ipoteche e dei sequestri conservativi attivati dagli enti impositori*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 1342.

⁴⁶ LUPI, *Il PVC e la vertigine della doppia notifica*, in *Dial. dir. trib.*, 2006, p. 183; INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, cit., p. 93.

può esercitare il proprio potere cautelare, mediante presentazione di apposita istanza al Giudice tributario.

3.2. Il credito meritevole di tutela cautelare.

Con il D.L. n. 185/2008, convertito con L. n. 2/2009, è stata risolta la questione più controversa della disciplina delle misure cautelari, che concerne l'ambito oggettivo di applicabilità delle stesse⁴⁷.

L'art. 27, comma 5, D.L. n. 185/2008 ha specificato che «l'art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997 si applica anche relazione ai tributi e ai relativi interessi vantati dagli uffici e dagli enti, in base ai processi verbali di constatazione»; il successivo comma 6 ha inoltre stabilito 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, si applicano, per tutti gli importi dovuti, le disposizioni di cui all'art. 22, D.Lgs. n. 472/1997».

Due sono le novità: la prima, di cui si è detto, concerne l'introduzione dell'avviso di accertamento tra gli atti "cautelabili"; la seconda consiste nell'aver specificato che qualsiasi credito tributario è meritevole di tutela cautelare, sia esso concernente sanzioni amministrative, maggiori imposte o interessi.

In tal modo, il legislatore ha ampliato la tutela per il creditore erariale, mosso dall'intento di attuare pienamente

⁴⁷ BENAZZI, *Commento all'art. 22, D.Lgs. n. 472/1997*, in MOSCHETTI (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie. II. Accertamento e sanzioni*, Padova, 2011, p. 790.

l'art. 22, D.Lgs. n. 472/1997, come norma «ispirata a ragioni di tutela della pretesa erariale nel suo complesso», necessaria per assicurare il contrasto all'evasione⁴⁸.

Si è così determinato il definitivo superamento del contrasto interpretativo relativo all'ambito di applicazione oggettivo delle misure cautelari in parola, fino ad ora alimentato dall'assenza di una chiara formulazione dell'art. 22, D.Lgs. n. 472/1997 e, prima ancora, dell'art. 26, L. n. 4/1929.

Già con riguardo alla legge sulla repressioni delle violazioni finanziarie del 1929, si erano infatti contrapposti due orientamenti: da un lato, si sosteneva che le misure cautelari fossero applicabili anche in relazione ai crediti di imposta ed agli interessi⁴⁹; dall'altro, si limitava la possibilità di cautelare, mediante l'adozione di ipoteca e sequestro conservativo, solo i crediti di natura sanzionatoria⁵⁰.

Il dibattito proseguì, a seguito della riforma del 1997, tra i sostenitori dell'interpretazione estensiva, che ravvisarono nella genericità dell'espressione “credito tributario” l'onnicomprendività della tutela dei crediti

⁴⁸ Cfr. Agenzia delle Entrate, circolare n. 4/E del 15 febbraio 2010.

⁴⁹ GIORGETTI, *Presupposti e limiti dell'ipoteca legale per credito d'imposta alla luce della sua natura cautelare*, cit., p. 1060, in cui l'A. commenta l'orientamento giurisprudenziale favorevole all'applicazione delle misure cautelari in relazione al credito erariale per imposte ed interessi, espresso *ex multis* da Cass. civ., Sez. I, 12 giugno 1998, n. 5872.

⁵⁰ MESSINA, *L'ipoteca e il sequestro conservativo nel diritto tributario*, cit., p. 676.

erariali⁵¹ e quanti invece ritennero, sulla base di un'interpretazione letterale e sistematica, che l'art. 22, D.Lgs. n. 472/1997 potesse riguardare le sole sanzioni amministrative⁵².

La prevalenza della tesi estensiva, sostenuta dall'amministrazione finanziaria⁵³ e dalla giurisprudenza prevalente⁵⁴, portò infine al definitivo e auspicato

⁵¹ GLENDI, *Sulla nuova disciplina delle misure cautelari "pro fisco"*, cit., p. 154; MOGOROVICH, *L'ipoteca ed il sequestro conservativo fiscale*, in *Il Fisco*, 1999, p. 156; CANTILLO, *Il sequestro conservativo tributario*, cit., p. 435.

⁵² PISTOLESI, *Le misure cautelari a garanzia delle sanzioni tributarie*, op. cit.; FALCONE, *Ipoteca e sequestro conservativo a tutela del credito sanzionatorio*, cit., p. 286; MESSINA, *Art. 22. Ipoteca e sequestro conservativo*, cit., p. 676; MICELI, *Sulla natura del procedimento di iscrizione di ipoteca a tutela del credito sanzionatorio*, cit., p. 393; INGRAO, *Presupposti processuali, ambito di applicazione e condizioni dell'azione nel procedimento cautelare a favore del Fisco*, cit., p. 2158; ID., *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, cit., p. 114 e ss.; BATISTONI FERRARA, *Ambito di applicazione delle misure cautelari "pro fisco"*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2008, p. 359; BIONDO, *Sull'applicazione solamente ai crediti per sanzioni delle misure cautelari ex art. 22 del D.Lgs. n. 472 del 1997*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 1255.

⁵³ Cfr. Agenzia delle Entrate, circolare n. 66/E del 6 luglio 2001.

⁵⁴ A favore della tesi restrittiva, in giurisprudenza cfr., *ex multis*, Comm. trib. I grado Trento, 10 giugno 1999, n. 110/03/99; Comm. trib. prov. Matera, 17 settembre 2002, n. 141/02/02; Comm. trib. prov. Milano, 23 aprile 2005, n. 41/01/05; Comm. trib. prov. Bari, 18 maggio 2006, n. 72/10/06; Comm. trib. prov. Genova, 15 novembre 2006, n. 369/01/06, in *Banca dati Fisconline*. Tuttavia, la Corte di Cassazione si era pronunciata a favore della tesi contraria già con sentenza n. 5782 del 12 gennaio 1998 relativa al previgente art. 26, L. 4/1929, che sintetizza efficacemente la posizione interpretativa a cui si è successivamente allineata la

chiarimento legislativo, a seguito del quale le misure cautelari di ipoteca e sequestro conservativo assurgono a misure di garanzia di carattere generale in relazione a qualsiasi pretesa di natura tributaria.

Ciò non ha tuttavia determinato la conclusione del dibattito dottrinale sulle contrapposte tesi (che tuttavia ha perso significato dal punto di vista pratico), essendo stato evidenziato che proprio la riforma del 2008 confermerebbe la circostanza per cui nel sistema previgente, in mancanza di una espressa previsione, l'art. 22, D.Lgs. n. 472/1997 non poteva legittimare la tutela dei crediti a titolo di imposte e interessi⁵⁵.

Si potrebbe diversamente opinare che l'intervento legislativo abbia semplicemente preso atto della posizione prevalente, estendendo la tutela cautelare al complessivo credito erariale al fine di ovviare alla paradossale situazione per cui, sotto il profilo delle misure cautelari, poteva trovare tutela il credito sanzionatorio ma non quello relativo ad imposte e interessi. E ciò nonostante l'ordinamento attribuisca al credito per imposta ed interessi "rango" superiore rispetto al credito sanzionatorio, visto che, fermo il principio di

prevalente giurisprudenza di merito, di cui vi è traccia già in Comm. trib. prov. Genova, 26 novembre 1998, n. 249/01/98, in *GT – Riv. giur. trib.*, 1999, p. 151: «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».

⁵⁵ INGRAO, *La tutela della riscossione dei tributi*, cit., p. 124

indisponibilità dell'obbligazione per il primo⁵⁶, esistono in materia di sanzioni una serie di istituti che consentono la riduzione delle stesse proprio al fine di incamerare le imposte e soddisfare l'interesse fiscale⁵⁷.

Paiono invece condivisibili le perplessità in merito alla tecnica legislativa utilizzata dal legislatore, il quale, anziché modificare l'art. 22, D.Lgs. n. 472/1997⁵⁸, l'ha richiamato nel D.L. n. 185/2008, estendendone la portata: si ha quindi ora una disciplina dettata per le misure cautelari relative alla materia delle sanzioni

⁵⁶ Sul carattere di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, cfr. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001, p. 261; cfr. altresì LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002, p. 245 e ss.; BATISTONI FERRARA, *Tutela dell'affidamento e indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 3341.

⁵⁷ Appare opportuno precisare che il principio della indisponibilità del tributo, inteso come irrinunciabilità della pretesa tributaria, sta assumendo un ruolo sempre meno centrale a seguito dell'introduzione di tutti quegli istituti procedimentali e processuali che si sostanziano in forme di "contrattazione" sull'*an* e sul *quantum* del tributo, oltre che sull'abbattimento premiale della misura delle collegate sanzioni amministrative. Ci si riferisce agli istituti deflativi del contenzioso, quali adesione all'accertamento o al P.V.C., accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, ravvedimento operoso, *etc.*, sui quali si rinvia a VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, op. cit..

⁵⁸ E' stato condivisibilmente messo in luce da INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, cit., p. 124, che il legislatore ha evitato di incidere direttamente sulla formulazione dell'art. 22, D.Lgs. n. 472/1997 per evitare problemi di incostituzionalità per eccesso di delega in relazione alla legge n. 662/1996, che stabiliva la previsione di un sistema di garanzie cautelari nell'ambito delle sole sanzioni amministrative.

amministrative, che viene estesa per rinvio alla tutela di tutti gli altri crediti dal citato decreto legge.

Visto il definitivo superamento della visione che legava le misure cautelari al profilo sanzionatorio (discesa storicamente dalla L. n. 4/1929), sarebbe opportuno un intervento organico, con il quale rimuovere l'inquadramento della disciplina nell'ambito del D.Lgs. n. 472/1997 per inserirla – nella sua organica dimensione, avente ad oggetto la tutela di qualsiasi credito – *aliunde*, tra le norme in materia di accertamento oppure, ancora più opportunamente, nell'ambito del D.Lgs. n. 546/1992, trattandosi di istituti di natura processuale di carattere generale.

3.3. *Fumus boni iuris* ed esigenze cautelari.

Il presupposto di natura procedurale, costituito dall'emanazione di un P.V.C., un avviso di accertamento o un provvedimento sanzionatorio, notificato al contribuente, non è sufficiente per ottenere la tutela cautelare: l'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare, in sede di giudizio cautelare, la sussistenza del *fumus boni iuris* e di esigenze cautelari (c.d. *periculum in mora*), che costituiscono condizioni necessarie per l'adozione di tutte le misure cautelari patrimoniali, sia di diritto civile che di diritto penale⁵⁹, a cui non si sottraggono l'ipoteca e il sequestro conservativo tributari.

⁵⁹ In relazione ai requisiti delle misure cautelari nel processo civile, si rimanda a CHIOVENDA, *Principii di diritto processuale civile: le azioni, il processo di cognizione*, Napoli, 1923, p. 251 e ss.;

Si tratta di condizioni che devono ricorrere congiuntamente ed in assenza delle quali il Giudice non potrà concedere l'adozione delle misure cautelari.

Con riferimento al *fumus boni iuris*, costituito dall'attendibilità e sostenibilità della pretesa tributaria, due sono le questioni maggiormente controverse: la prima concerne la mancata indicazione, nell'art. 22, D.Lgs. n. 472/1997, di tale requisito; la seconda concerne il significato da attribuire a tale elemento nell'ambito del giudizio cautelare tributario.

In relazione al primo punto, pare sufficiente richiamare la necessità di ricondurre le misure cautelari tributarie ai principi generali dell'ordinamento processuale, i quali impongono di ritenere imprescindibile l'esistenza del c.d. *fumus boni iuris* quale condizione per esercitare l'azione cautelare, anche laddove tale requisito non venga espressamente stabilito⁶⁰.

CALAMANDREI, *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, cit., p. 55 e ss.; POTOTSCHNIG, *Il sequestro conservativo*, in TARZIA (a cura di), *Il processo cautelare. Seconda edizione*, Padova, 2004, p. 23 e ss.; MANDRIOLI, *Corso di diritto processuale civile. III. Editio maior*, Torino, 2012, p. 217 e ss.; con riguardo alle misure cautelari reali nel processo penale, cfr. AMODIO, *Misure cautelari reali*, in AMODIO-DOMINIONI (a cura di) *Commentario del nuovo codice di procedura penale*, Milano, 1989, III, 2, p. 241 e ss..

⁶⁰ Come ad esempio nel caso del provvedimento d'urgenza ex art. 700 cod. proc. civ., in relazione al quale, pur in assenza di una previsione espressa, è pacifica la necessità della verifica giudiziale in ordine alla ricorrenza del *fumus boni iuris*, che va peraltro effettuata dal giudice adito in via preliminare rispetto ai profili concernenti il *periculum in mora*: sul punto, si rinvia a CONSOLO, *Il nuovo processo cautelare: problemi e casi*, Torino, 1998, p. 34,

Non a caso, la stessa amministrazione finanziaria ammette pacificamente la necessità che tale presupposto risulti dimostrato⁶¹.

Più complessa appare la seconda questione in ordine al significato da attribuire al requisito in parola e ai suoi riflessi processuali concernenti la motivazione dell'istanza cautelare e l'onere della prova incombente sull'amministrazione finanziaria.

Si ravvisano infatti due posizioni contrapposte tra quanti ritengono che il *fumus boni iuris* sia integrato *in re ipsa*, sulla base della formale esistenza dell'atto presupposto rispetto al quale viene invocata la tutela cautelare⁶² e tra coloro che ravvisano la necessità di una dimostrazione in concreto della fondatezza della pretesa, non ritenendo sufficiente la mera allegazione delle contestazioni di natura fiscale indicate nel processo verbale di constatazione, nell'avviso di accertamento o nel provvedimento sanzionatorio⁶³.

Si tratta in effetti di una contrapposizione apparente, che può essere ricondotta a composizione laddove si distingua, opportunamente, l'attività processuale

ove si afferma che il *periculum* va valutato «al servizio del *fumus*», nel senso che può esistere il *fumus* senza *periculum*, ma non viceversa.

⁶¹ Cfr. Agenzia delle Entrate, circolari n. 4/E del 15 febbraio 2010 e n. 66/E del 6 luglio 2001.

⁶² MOGOROVICH, *L'ipoteca ed il sequestro conservativo fiscale*, cit., p. 156; BUSCEMA-DI GIACOMO, *Il processo tributario. Aspetti problematici e strategie processuali*, Milano, 2004, p. 551.

⁶³ MESSINA, *Art. 22. Ipoteca e sequestro conservativo*, cit., p. 663; GLENDI, *Sequestro conservativo "pro-Fisco"*, in *Corr. trib.*, 1999, p. 963.

incombente sull'amministrazione finanziaria istante da quella che compete al giudice tributario.

Se la parte erariale può limitarsi a riportare l'esistenza di un provvedimento formale contenente rilievi e contestazioni fiscali, ai quali rinviare *per relationem* nella motivazione dell'istanza cautelare, è altrettanto evidente che la Commissione tributaria adita non potrà limitarsi a ritenere integrato il *fumus* sulla base dell'esistenza dell'atto presupposto, ma dovrà scendere nel merito della pretesa – sia pur con i limiti derivanti dalla cognizione cautelare – al fine di valutare la fondatezza sostanziale della domanda, alla luce delle eventuali considerazioni esposte dal contribuente-debitore in sede di giudizio cautelare.

Non si pongono dunque questioni di inammissibilità dell'istanza cautelare per difetto di motivazione in ordine al *fumus*, ma l'assenza di motivazione si può tradurre nella mancata dimostrazione, da parte dell'ente impositore su cui incombe l'onere probatorio⁶⁴, del presupposto necessario ad ottenere la tutela cautelare richiesta.

E' tuttavia opportuno precisare che, laddove l'atto da cautelare sia costituito da un processo verbale di constatazione, l'amministrazione avrà l'onere di argomentare, sotto il profilo giuridico, la fondatezza dei rilievi ivi contenuti, laddove questi ultimi non siano, in

⁶⁴ Nel processo cautelare l'amministrazione finanziaria è parte attrice non solo in senso sostanziale (come nel procedimento di merito), ma anche in senso formale, sicché non si ravvisano dubbi in merito alla netta ripartizione dell'onere probatorio ad esclusivo carico dell'ente impositore istante, secondo i principi processuali generali.

concreto, sufficienti a motivare la pretesa e la correlata istanza cautelare in punto di *fumus boni iuris*⁶⁵.

Quanto al *periculum in mora*, l'art. 22, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997 prevede espressamente che l'Ufficio debba dimostrare «il fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito»; la disposizione va letta in combinato disposto con l'art. 27, comma 6, D.L. n. 185/2008, nel quale ci si riferisce al «caso di pericolo per la riscossione»⁶⁶.

Emerge in tali disposizioni il carattere di “eccezionalità” delle misure cautelari, che devono essere disposte solo in presenza di una situazione di “pericolo” che caratterizzi peculiarmente la fattispecie concreta rispetto alla generalità dei casi.

Il *periculum in mora* assume in tale contesto un significato specifico: esso è costituito dal pericolo che, nelle more dell'emissione dell'avviso di accertamento (se la cautela è richiesta in relazione ad un processo verbale di

⁶⁵ Sotto tale profilo, si riporta la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 4/E del 15 febbraio 2010, nella quale si invitano gli uffici periferici ad 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».

⁶⁶ La disposizione introdotta con D.L. n. 185/2008, nell'introdurre la nozione di «pericolo per la riscossione», sembra richiamare la disciplina di cui alla L. n. 4/1929, che richiedeva la «sussistenza del pericolo nel ritardo». Appare impropria e superflua la definizione del *periculum* introdotta nel 2009, atteso che l'art. 22, D.Lgs. n. 472/1997 stabilisce autonomamente la nozione di *periculum* come «fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito», mutuata peraltro dalla nozione processualcivile prevista dall'art. 671 cod. proc. civ. in tema di sequestro conservativo.

constatazione) ovvero del giudizio principale sull'avviso di accertamento o sul provvedimento sanzionatorio, possano essere disperse, occultate o diminuite le garanzie della pretesa erariale, in modo tale da rendere infruttuosa l'attività amministrativa di accertamento e/o di riscossione dei tributi e, in ultima analisi, l'esecuzione coattiva della pretesa tributaria.

La dottrina ha enucleato una serie di criteri interpretativi utili a stabilire quando possa dirsi integrato il requisito in parola, ed a tal fine ha operato una distinzione tra indici di natura oggettiva e criteri di natura soggettiva⁶⁷.

I primi riguardano il rapporto quantitativo tra la pretesa erariale e la consistenza del patrimonio o le condizioni economiche del contribuente; tra i secondi assumono rilievo i comportamenti del contribuente indicativi della volontà di sottrarsi agli obblighi derivanti dalla contestazione fiscale.

Secondo la stessa posizione dell'amministrazione finanziaria⁶⁸ e della giurisprudenza più recente⁶⁹, oltre che

⁶⁷ Si rinvia, per tutti, a POTOTSCHNIG, *Il sequestro conservativo*, cit., p. 21, che ha così distinto il profilo statico-oggettivo, costituito dalla «situazione di depauperamento del debitore, desumibile dalla sua consistenza in rapporto al valore del credito», da quello dinamico-soggettivo, integrato «dal compimento di atti di disposizione che lo diminuiscono, non solo sotto il profilo quantitativo, ma anche sotto quello qualitativo rendendo più difficile – *rectius*, più improbabile – il soddisfacimento».

⁶⁸ L'Agenzia delle Entrate, nella citata circolare n. 4/E del 15 febbraio 2010, ha messo in luce che il *periculum in mora* «deve scaturire da un'approfondita ed attenta analisi della situazione del debitore-contribuente», in quanto tale “concetto” richiama «una pluralità di elementi, anche di carattere indiziario, ma convergenti

della dottrina⁷⁰, è necessario che sussistano entrambi i profili del *periculum* – oggettivo e soggettivo – sopra indicati.

Il provvedimento cautelare non può essere infatti concesso sulla base di una mera incapacienza del soggetto nei cui confronti si procede, giacché, se così fosse, la cautela eccederebbe la finalità dell'istituto e sarebbe peraltro *inutiliter data*: se il soggetto è incapiente, nulla cambia con il provvedimento cautelare; se il soggetto è capiente ma può diventare incapiente o meno capiente,

nell'indurre a ritenere reale, da parte degli uffici impositori, il rischio di comportamenti del contribuente mediante i quali i beni disponibili vengono sottratti ad eventuali azioni esecutive da parte dell'agente della riscossione in caso d'inadempimento. In via generale, poi, il pericolo per la riscossione, che deve essere attuale e non solo potenziale, può essere desunto sia da dati oggettivi come la consistenza quantitativa e le caratteristiche qualitative del patrimonio, sia da dati soggettivi quale la condotta del debitore. 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».

⁶⁹ Si vedano Comm. trib. prov. Campobasso, 7 maggio 2013, n. 68/01/13; Comm. trib. reg. Roma, 20 settembre 2013, n. 78/04/13; Comm. trib. prov. Lecce, 9 ottobre 2012, n. 333/02/12; Comm. trib. prov. Lecce, 9 ottobre 2012, n. 321/02/12; Comm. trib. prov. Lecce, 10 febbraio 2011, n. 58/02/11; Comm. trib. prov. Treviso, 3 agosto 2010, n. 86/03/10; Comm. trib. prov. Lecce, 21 giugno 2010, n. 326/01/10, tutte in *Banca dati Fisconline*, unitamente a Comm. trib. prov. Lecce, 9 ottobre 2012, n. 333/02/12, ove si è affermato che l'Ufficio deve fare riferimento congiuntamente a «dati oggettivi e indici soggettivi, concernenti il comportamento processuale ed extraprocessuale del debitore».

⁷⁰ BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, cit., p. 238; INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, cit., p. 101.

ecco che la fattispecie richiede l'adozione della misura cautelare, che consente di produrre l'effetto benefico per il creditore erariale di impedire il mutamento *in peius* delle condizioni economiche del debitore.

Ne consegue che il *periculum in mora* deve essere concretamente dimostrato dall'amministrazione finanziaria, mediante dati oggettivi ed indici soggettivi, ed anzi – come correttamente si è osservato – privilegiando il dato soggettivo-dinamico⁷¹.

A tal fine, le modifiche introdotte con D.L. n. 78/2009⁷² hanno attribuito all'amministrazione finanziaria i poteri istruttori di cui all'art. 32, comma 1, n. 7), D.P.R. n. 600/1973 e all'art. 51, comma 2, n. 7), D.P.R. n. 633/1972 estendendoli all'ambito dei procedimenti aventi ad oggetto la richiesta di misure cautelari, proprio al fine di agevolare la «valutazione del rischio» e la «attenta analisi della situazione del debitore-contribuente»⁷³ che legittima la richiesta di adozione dell'ipoteca o del sequestro conservativo.

L'Ufficio deve quindi attivare l'azione cautelare solo laddove ravvisi elementi sintomatici di una condotta del debitore-contribuente volta a diminuire o dissolvere le garanzie patrimoniali⁷⁴: si tratta di comportamenti

⁷¹ Cass. civ., Sez. II, 23 aprile 1958, n. 1338, in *Banca dati Fisconline*.

⁷² Cfr. art. 15, commi 8-*bis* e 8-*ter*, D.L. n. 78/2009, convertito con L. 3 agosto 2009, n. 102.

⁷³ Agenzia delle Entrate, circolare n. 4/E del 15 febbraio 2010.

⁷⁴ Sono molteplici gli esempi di condotte processuali ed extraprocessuali evidenziate dalla giurisprudenza di merito ai fini dell'integrazione del *periculum in mora*. Quanto alle condotte

successivi alle contestazioni e diversi da quelli posti alla base dell'atto presupposto, giacché la medesima condotta contestata con il P.V.C., l'avviso di accertamento o il provvedimento sanzionatorio «non può al contempo legittimare quel “*quid pluris*” che è il provvedimento cautelare»⁷⁵.

Tali condotte vanno dunque ravvisate in atti dispositivi o altri comportamenti da cui possa evincersi, con un grado vicino alla certezza, la volontà di depauperare il patrimonio al fine di sottrarsi all'esecuzione dell'obbligazione tributaria⁷⁶. Emerge sotto tale profilo la

processuali, si segnala l'inedita Comm. trib. prov. Sondrio, 23 novembre 2013, n. 12/1/13, nella quale il *periculum* è stato ravvisato nel “comportamento negativo” adottato dal contribuente, il quale, in relazione alla contestazione di omessa dichiarazione delle imposte sui redditi, non aveva prodotto in sede di giudizio cautelare alcuna giustificazione, non svolgendo alcuna difesa in relazione alla richiesta di sequestro avanzata dall'amministrazione finanziaria; in relazione a comportamenti extraprocessuali, si veda Comm. trib. prov. Nuoro, 22 novembre 2001, n. 276/02/01, in *Riv. dir. trib.*, 2004, II, p. 134, annotata da BATOCCHI, *Costituzione di un fondo patrimoniale dopo una verifica fiscale e idoneità del processo verbale di constatazione a consentire le misure cautelari di cui all'art. 22 del D.Lgs. 472/1997*. L'Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 4/E del 15 febbraio 2010, afferma che possono essere indicative di un processo di “annacquamento” del patrimonio operazioni sul capitale sociale, ovvero conferimenti di azienda o rami di azienda, fusioni o scissioni.

⁷⁵ Testualmente BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, cit., p. 240, con riferimento a Cass., Sez. trib., 26 novembre 2007, n. 24527, in *Banca dati Fisconline*.

⁷⁶ Da ultimo, cfr. Comm. trib. reg. Potenza, 9 dicembre 2013, n. 289/02/13, in *Banca dati Fisconline*, che rinvia all'orientamento della Suprema Corte di cui sono espressioni Cass. civ., sez. III, 17

necessità di una condotta dolosa del contribuente, che potrebbe essere assimilata a quella punita penalmente dall'art. 11, D.Lgs. n. 74/2000, che prevede il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte⁷⁷.

Diversamente, la giurisprudenza esclude la sussistenza del *periculum* laddove il patrimonio non possa essere disperso, sia per ragioni oggettive⁷⁸ sia per ragioni soggettive, ove manchi cioè la prova della finalità di disperdere il patrimonio da parte del debitore.

Si tratta di valutazioni che operano in concreto, sulla base della situazione esistente al momento della proposizione della domanda cautelare, ma rispetto alle quali rilevano anche le condotte successive del contribuente-debitore, quale ad esempio l'offerta di garanzie, che, se prestata in corso di giudizio, può determinare il rigetto dell'istanza cautelare⁷⁹.

luglio 1996, n. 6460 e Cass. civ., sez. II, 26 febbraio 1998, n. 2139, in *Banca dati Fisconline*.

⁷⁷ Non è raro che contestualmente alla richiesta della misura cautelare in sede tributaria l'amministrazione finanziaria inoltri denuncia in relazione all'ipotesi penalmente rilevante di cui al richiamato art. 11, D.Lgs. n. 74/2000.

⁷⁸ Il riferimento è a Comm. trib. prov. Brescia, 11 novembre 2013, n. 39/7/2013, in *Banca dati Fisconline*, nella quale il collegio ha escluso il *periculum* in quanto gli immobili della società, in relazione ai quali l'amministrazione finanziaria aveva chiesto l'adozione del provvedimento cautelare, erano già gravati da ipoteche, sia giudiziali che legali, il che portava ad escludere dal punto di vista oggettivo il rischio di dispersione di detti beni.

⁷⁹ L'art. 22, comma 6, D.Lgs. n. 472/1997 stabilisce che l'autorità giurisdizionale può non adottare o adottare solo in parte il provvedimento richiesto laddove le parti interessate, in corso di giudizio, prestino «idonea garanzia mediante cauzione o

4. Disciplina e profili processuali.

Il procedimento giurisdizionale avente ad oggetto l'adozione delle misure cautelari è compiutamente disciplinato dall'art. 22, D.Lgs. n. 546/1992, che individua le parti processuali, la forma e l'oggetto della domanda e le modalità di svolgimento del rito cautelare.

Si tratta di un procedimento del tutto autonomo rispetto al giudizio di merito e che si caratterizza per una diversità strutturale rispetto a quest'ultimo, che ha carattere impugnatorio⁸⁰ e vede il contribuente quale parte attrice in senso formale⁸¹.

fideiussione bancaria o assicurativa». In giurisprudenza, cfr. Comm. trib. reg. Potenza, 9 dicembre 2013, n. 289/02/13, in *Banca dati Fisconline*, che ha rigettato la richiesta di sequestro conservativo a seguito della richiesta e ottenuta rateizzazione del credito da parte del contribuente.

⁸⁰ E' noto che secondo la giurisprudenza prevalente il processo tributario ha natura di "impugnazione-merito": «Il processo tributario è a cognizione piena e tende all'accertamento sostanziale del rapporto controverso (...) per cui il Giudice, prescindendo dagli accertamenti degli Uffici e sostituendo la propria valutazione a quella operata dallo stesso, dovrà pervenire ad una valutazione di merito in ordine alla legittimità ed alla congruità della pretesa azionata dall'Ufficio stesso». Tale orientamento, rinvenibile *ex multis* in Cass., Sez. trib., 13 marzo 2013, n. 6238; Cass., Sez. trib., 13 luglio 2012, n. 11935; Cass., Sez. trib., 9 ottobre 2009, n. 21446, tutte in *Banca dati Fisconline*, è stato condivisibilmente criticato dalla dottrina, la quale ha messo in luce che il potere del giudice di svolgere attività sostitutive dell'attività amministrativa, che tale lettura finisce per legittimare, contrasta con la concezione del processo tributario come processo dispositivo e con il principio

Diversamente, il rito cautelare è affidato all'iniziativa dell'amministrazione finanziaria ed ha ad oggetto l'emanazione di un provvedimento giurisdizionale con il quale si autorizzi l'istante a procedere ad iscrizione ipotecaria o al sequestro conservativo sui beni del soggetto interessato.

La legittimazione attiva compete all'ufficio o all'ente titolare della potestà impositiva o sanzionatoria, il quale presenta istanza motivata al presidente della commissione tributaria provinciale competente⁸², nella quale devono

del giusto processo. Cfr. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., p. 13 e ss..

⁸¹ Si è già avuto modo di chiarire che l'amministrazione finanziaria, nel giudizio di merito, resta comunque parte attrice in senso sostanziale. In giurisprudenza, si rinvia, per tutte, a Cass., sez. trib., 9 giugno 2009, n. 13201, in *Banca dati Fisconline*, secondo cui «l'amministrazione finanziaria è attore sostanziale del processo tributario ed è tenuta ad assolvere l'onere tributario circa la sussistenza degli elementi di fatto e di diritto a sostegno della fondatezza della pretesa fiscale fatta valere nei confronti del contribuente».

⁸² Ai fini della competenza territoriale, con circolare n. 66/E del 6 luglio 2001, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che non assumono rilevanza il luogo dove sono ubicati i beni sui quali si chiede di procedere ad iscrizione ipotecaria o sequestro, né il principio generale del foro del convenuto, giacché la competenza è stabilita in funzione del *forum actoris*: è competente la Commissione nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio che ha emesso il provvedimento da cui promana la richiesta di tutela cautelare. La soluzione appare in linea con i principi generali sulla competenza nel processo tributario di merito e confermata dall'art. 22, comma 5, D.Lgs. n. 546/1992, che indica quale organo competente per la richiesta di misure cautelari il «tribunale territorialmente competente in ragione della sede dell'ufficio richiedente». Pare opportuno precisare che, a seguito dell'art. 12, comma 2, L. n. 488/01, la giurisdizione delle

essere specificati: la parte nei cui confronti si procede (il trasgressore o i soggetti obbligati in solido⁸³); il *petitum*, consistente nel provvedimento cautelare di cui si chiede l'adozione, con la specifica indicazione dei beni da sottoporre a ipoteca o da sequestrare; il provvedimento (P.V.C., avviso di accertamento, atto sanzionatorio) in base al quale si richiede l'adozione della misura cautelare, con la specificazione dell'importo del credito in relazione al quale si procede; le ragioni che fondano la domanda in punto di *fumus boni iuris* e di *periculum in mora*.

L'istanza, rivolta al Presidente della Commissione tributaria provinciale, va depositata presso la Segreteria del

Commissioni tributarie è estesa alle controversie relative a tutti i tributi, di qualunque genere e specie, comunque denominati, sicché il potere di disporre le misure cautelari tributarie è esercitato in via esclusiva dagli organi di giustizia tributaria, anziché dall'autorità giurisdizionale ordinaria (come accadeva in precedenza). Cfr. RUSSO, *I nuovi confini della giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 415 e ss.; MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 115 e ss.; TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, p. 15 e ss.; MARELLO, *La definizione di tributo e la giurisdizione del giudice speciale tributario*, in *Giur. cost.*, 2009, p. 3921 e ss..

⁸³ Si pensi alla violazione commessa dalla persona fisica nell'esercizio delle proprie funzioni o incombenze in enti e società, per la quale l'art. 11, D.Lgs. n. 472/1997 prevede la responsabilità solidale della società, associazione o ente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, ovvero alla violazione consistente nell'omissione di una condotta cui sono obbligati in solido più soggetti, in relazione alla quale l'art. 9, D.Lgs. n. 472/1997 prevede la responsabilità solidale di tutti i concorrenti che hanno tenuto la condotta omissiva.

giudice adito, previa notifica⁸⁴, a cura dell'ente impositore, alle parti interessate, le quali, entro venti giorni dalla notifica, possono svolgere difese mediante il deposito di memorie e documenti.

Decorso tale termine, con decreto presidenziale viene fissata la trattazione per la prima camera di consiglio, di cui viene data comunicazione alle parti almeno dieci giorni prima, affinché, ancorché il procedimento venga trattato in camera di consiglio, le parti possano essere sentite⁸⁵.

⁸⁴ La disposizione specifica che la notifica possa essere effettuata anche a mezzo raccomandata. Si tratta, tuttavia, di una precisazione superflua, atteso che al procedimento in parola dovrebbero applicarsi pacificamente le modalità di notifica previste in via generale dall'art. 16, D.Lgs. n. 546/1992 sulla possibilità di notifica a mezzo posta. Anche l'amministrazione finanziaria ha assunto tale posizione con circolare n. 66/E del 6 luglio 2001, dopo avere adottato per molti anni una posizione estremamente prudentiale, con cui si invitavano gli uffici periferici alla notifica dell'istanza cautelare a mezzo ufficiale giudiziario.

⁸⁵ Come accade per il procedimento cautelare di cui all'art. 47, D.Lgs. n. 546/1992, la cui trattazione – dispone il comma 4 – avviene in camera di consiglio sentite le parti. Sul punto, cfr. Cass., Sez. trib, 19 marzo 2008, n. 7342, in *Banca dati Fisconline*: «al procedimento cautelare di cui all'art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997 è applicabile la disciplina generale del procedimento cautelare tributario di cui all'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992 secondo cui il collegio decide sentite le parti in camera di consiglio; tale audizione deve sempre precedere la decisione collegiale e non è limitata alle ipotesi espressamente indicate dall'art. 22, D.Lgs. n. 472/1997 (cioè ove il collegio decida su un reclamo avverso il decreto presidenziale emesso *inaudita altera parte*)». Nella medesima sentenza si precisa che la mancata audizione delle parti non rientra tra i casi previsti dalla legge per la rimessione della causa alla commissione provinciale, ma comporta che il giudice

La Commissione, in composizione collegiale, si pronuncia con sentenza, impugnabile secondo i mezzi di gravame ordinari.

In caso di «eccezionale urgenza o di pericolo nel ritardo», l'art. 22, comma 4, D.Lgs. n. 472/1997, prevede – come per l'analogo procedimento cautelare d'urgenza previsto a favore del contribuente nell'ambito dell'istanza cautelare *ex art. 47, D.Lgs. n. 546/1992* – la possibilità di una pronuncia *inaudita altera parte*, con decreto presidenziale motivato.

In tale ipotesi, si richiede che il “pericolo nel ritardo” assuma un carattere eccezionale, tale da rendere necessario che si eviti il contraddittorio preventivo con il contribuente o debitore. E' comunque garantito il diritto alla difesa del contribuente in via “differita”, in quanto avverso il decreto *inaudita altera parte*, comunicato alle parti interessate, è ammesso entra trenta giorni dalla comunicazione reclamo al collegio, il quale, sentite le parti in camera di consiglio, provvede con sentenza.

Il procedimento cautelare di cui all'art. 22, D.Lgs. n. 472/1997 presenta una disciplina modellata sull'istanza di sospensione di cui all'art. 47, D.Lgs. n. 546/1992, dalla quale tuttavia si discosta nell'ambito del procedimento d'urgenza: mentre l'istanza cautelare “ordinaria” (del contribuente) prevede che con il decreto presidenziale *inaudita altera parte* di concessione della richiesta sospensiva venga fissata l'udienza per la convalida del provvedimento da parte del collegio, nell'istanza cautelare

d'appello vi ponga rimedio, trattenendo la causa e decidendola nel merito.

del Fisco il procedimento può essere definito con il decreto presidenziale, essendo solo eventuale la fase di verifica da parte del Collegio, che può essere attivata mediante reclamo ad istanza delle parti interessate.

Ciò pone seri dubbi processuali di natura sistematica, anche con riferimento al modello processuale di diritto civile, che, per i procedimenti cautelari, ammette la possibilità di pronuncia *inaudita altera parte* solo come provvedimento interinale e provvisorio, che necessita di un ulteriore vaglio nel contraddittorio tra le parti⁸⁶.

Senza contare che, in linea generale, nel processo tributario si ritiene che i provvedimenti definitivi debbano essere assunti con decisioni collegiali, rimanendo affidati alla forma del decreto presidenziale solo le pronunce di mero rito⁸⁷.

Del resto, poiché è la stessa giurisprudenza a richiedere che il provvedimento cautelare debba essere emesso a seguito del contraddittorio⁸⁸, sarebbe opportuno

⁸⁶ L'art. 669-*sexies*, comma 2, cod. proc. civ., ammette che sulla richiesta cautelare il giudice si possa pronunciare con decreto *inaudita altera parte*, con il quale viene concessa in via provvisoria il provvedimento richiesto e contestualmente fissata l'udienza di comparizione delle parti entro un termine non superiore a quindici giorni, assegnando il termine all'istante per notificare il ricorso e il decreto alla controparte.

⁸⁷ Ci si riferisce in particolare alla declaratoria di inammissibilità del ricorso, ovvero alle ipotesi di sospensione, interruzione ed estinzione del processo di cui all'art. 27, D.Lgs. n. 546/1992.

⁸⁸ Cfr. Cass., Sez. trib., 19 marzo 2008, n. 7342, in *Banca dati Fisconline*: «il provvedimento con cui la commissione tributaria provinciale decide sull'istanza cautelare dell'amministrazione non può essere adottato se non previa audizione delle parti, tanto nel caso che il collegio decida in esito a reclamo avverso il decreto

modificare la disciplina del procedimento d'urgenza, allineandola a quella previsto dall'art. 47, D.Lgs. n. 546/1992 e al codice di procedura civile, prevedendo la necessità di una fase di convalida collegiale del decreto presidenziale emesso in via di urgenza.

Con il provvedimento che definisce il giudizio cautelare, la Commissione tributaria può accogliere l'istanza, in tutto o in parte, ovvero rigettarla.

Nell'accogliere l'istanza, la Commissione ha la più ampia facoltà di decisione: può concedere tutte le misure cautelari richieste; può concedere l'ipoteca e negare il sequestro conservativo (o viceversa); può concedere la misura cautelare per una misura parziale del credito indicato nell'istanza dell'amministrazione finanziaria.

Il giudice può altresì subordinare il diniego della misura cautelare alla presentazione, da parte del contribuente, di idonea fideiussione bancaria o assicurativa, nel qual caso è sovente il differimento da parte della Commissione tributaria dell'udienza di discussione al fine di verificare il perfezionamento della fideiussione promessa in garanzia dal soggetto coinvolto nel procedimento cautelare.

Sul punto, l'art. 22, comma 6, D.Lgs. n. 472/1997 stabilisce che nel caso in cui le parti interessate prestino in corso di giudizio idonee garanzie, il giudice «può non adottare ovvero adottare solo parzialmente in provvedimento richiesto». La disposizione conferisce al

presidenziale emesso *inaudita altera parte*, quanto nell'ipotesi ordinaria in cui l'istanza venga direttamente sottoposta alla cognizione del collegio»

giudice un margine di discrezionalità decisionale, anche se è evidente che laddove il debitore presti una garanzia adeguata, il giudice sarà tenuto senz'altro a rigettare la richiesta cautelare, vista l'assenza del *periculum in mora* ove la pretesa erariale risulti efficacemente garantita senza necessità di adottare una misura cautelare.

La Commissione, con la sentenza che definisce il procedimento, decide sulle spese di lite.

Avverso la sentenza cautelare (nella maggior parte dei casi i provvedimenti cautelari vengono adottati con ordinanza, stante il loro carattere di provvisorietà⁸⁹, ma appare opportuna la forma della “sentenza” prevista dall'art. 22, D.Lgs. n. 472/1997, stante il carattere di autonomia del procedimento cautelare tributario e la funzione decisionale del provvedimento che lo

⁸⁹ E' pur vero che, a seguito della riforma del rito cautelare nel processo civile e dell'introduzione dei provvedimenti anticipatori di condanna di cui agli artt. 186-bis, cod. proc. civ., nonché del procedimento di cognizione sommario di cui agli artt. 702-bis e ss. cod. proc. civ., la distinzione nell'ordinamento tra i provvedimenti emessi in forma di “sentenza” e quelli in forma di “ordinanza” appare più sfumata. Si pensi alle ordinanze di cui all'art. 186-quater e all'art. 702-ter, cod. proc. civ., in relazione alle quali si è affermato che trattasi di provvedimenti di contenuto condannatorio, con funzione decisionale ed idoneità al giudicato, pur avendo forma di ordinanza. Sulla forma dei provvedimenti del giudice, cfr. CHIZZINI, *Provvedimenti del giudice*, in *Dig. civ.*, XXVI, Torino, 1997, p. 65; ANDRIOLI, *Commento al codice di procedura civile*, Napoli, 1961, I, p. 371; BASILICO, *La revoca dei provvedimenti civili contenziosi*, Padova, 2001, p. 224.

definisce⁹⁰), sono esperibili i rimedi di carattere impugnatorio ordinari, per i quali si applicano, in forza dell'art. 49, D.Lgs. n. 546/1992, le disposizioni previste dal codice di procedura civile se non derogate da quelle stabilite espressamente dalla legge sul processo tributario.

Avverso la sentenza sarà quindi proponibile appello alla Commissione tributaria regionale, che si svolgerà secondo le forme ordinariamente previste; avverso la sentenza di appello, sarà esperibile ricorso per cassazione, oltre al rimedio della revocazione, nei casi previsti dalla legge.

Rispetto alla forma di tutela impugnatoria “piena” apprestata alla parte soccombente, sembrano poco incisive le critiche mosse dalla dottrina in merito alla mancata previsione di una fase di “riesame” dei provvedimenti cautelari disposti dalla commissione tributaria provinciale⁹¹. Ciò può essere affermato anche a seguito della giurisprudenza della Corte Costituzionale, che ha dichiarato l'incostituzionalità degli artt. 669-*quaterdecies* e 695 cod. proc. civ. in relazione alla mancata previsione del reclamo nell'ambito dei procedimenti cautelari di istruzione preventiva⁹². Diversamente dal caso affrontato

⁹⁰ In dottrina, cfr. PISTOLESI, *Ipoteca e sequestro conservativo*, cit., p. 524, secondo cui il procedimento cautelare dovrebbe essere definito con “sentenza”.

⁹¹ BATISTONI FERRARA, *Il giudice e la legge: a proposito di asserita non impugnabilità della “sentenza” emessa in sede di reclamo contro il decreto di sequestro conservativo*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, p. 510.

⁹² Corte Cost., 16 maggio 2008, n. 144, in *Giust. civ.*, 2009, p. 299 e ss., con nota di GIORDANO, *Istruzione preventiva e reclamo cautelare: l'intervento della Corte Costituzionale*.

dalla Consulta (il provvedimento di istruzione preventiva non era né reclamabile né impugnabile), i provvedimenti cautelari emessi dal giudice tributario sono appellabili, sicché la garanzia del doppio grado di merito⁹³ viene tutelata mediante il mezzo di gravame ordinario.

Anzi, in ambito tributario il giudizio di appello cautelare – caratterizzato dalle medesime forme di svolgimento dell'ordinario giudizio di gravame sul merito – risulta maggiormente “efficace” (in termini di tutela) rispetto allo stesso procedimento di primo grado.

Si pensi alla possibilità di produrre nuovi documenti in appello ovvero alla possibilità, per il giudice della Commissione tributaria regionale, di esercitare i poteri istruttori di cui all'art. 7, D.Lgs. n. 546/1992, che invece nel giudizio cautelare di primo grado sembrano negati⁹⁴.

Il procedimento appare dunque ampiamente garantito dalla previsione dell'incondizionata appellabilità delle

⁹³ La Corte Costituzionale ha peraltro ritenuto che la previsione di un doppio grado di merito non è necessaria per la realizzazione del diritto di difesa, anche perché il legislatore fruisce di ampi margini di scelta nella regolazione degli istituti processuali. Cfr. Corte Cost., 26 giugno 2007, n. 237.

⁹⁴ Così INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, cit., p. 100, secondo cui i poteri istruttori non potrebbero essere esercitati nel processo cautelare, trattandosi di un procedimento autonomo rispetto al rito ordinario tributario. In senso contrario, cfr. PISTOLESI, *Ipoteca e sequestro conservativo*, cit., p. 519. Sui poteri istruttori degli organi di giustizia tributaria, cfr. TESAURO, *L'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. sc. fin.*, 1986, I, p. 77 e ss.; COLLI VIGNARELLI, *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, Bari, 2003, p. 113 e ss..

sentenze con cui vengono accolte o rigettate le richieste di adozione di misure cautelari.

Anche perché, nell'ambito del giudizio tributario di appello sembra ormai pacifica l'applicazione dell'istituto della sospensione inibitoria dell'esecutorietà della sentenza di primo grado *ex art. 283 cod. proc. civ.*⁹⁵. La continua espansione della tutela cautelare nel processo tributario⁹⁶

⁹⁵ Sono ormai numerose le pronunce della giurisprudenza di merito che hanno sancito l'ammissibilità della sospensione dell'esecutorietà della sentenza di primo grado disposta con ordinanza del giudice di appello. *Ex multis*, cfr. Comm. trib. reg. Lazio, ord. 12 ottobre 2011, n. 86/03/11; Comm. trib. reg. Campania, ord. 11 gennaio 2012, n. 1/39/12; Comm. trib. reg. Lombardia, ord. 18 gennaio 2012, n. 2/24/12; Comm. trib. reg. Lombardia, ord. 8 marzo 2013, n. 9/22/13, in *Boll. trib.*, 2013, p. 953, con nota di AZZONI, *Si consolida nella giurisprudenza di merito il potere di sospensione della sentenza di primo grado ad opera delle commissioni tributarie regionali*. In dottrina, cfr. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., p. 126, ove si osserva, alla luce della natura dichiarativa delle sentenze tributarie, che la sentenza «non si sostituisce all'atto impugnato, ma ne libera l'efficacia»; pertanto, la sospensiva *ex art. 283 cod. proc. civ.* può operare sia a favore dell'amministrazione finanziaria, che può chiedere il ripristino, da parte del giudice di appello, della riscossione sospesa per effetto della sentenza di primo grado favorevole al contribuente, sia a favore di quest'ultimo, facendo cessare l'effetto della sentenza di primo grado che ha reso riscuotibile la maggiore frazione di quanto dovuto in base all'atto impugnato.

⁹⁶ L'ampliamento della tutela cautelare è stato reso possibile grazie alla giurisprudenza della Corte Costituzionale, che ha ammesso l'applicabilità del ricorso *ex art. 373 cod. proc. civ.* al processo tributario, rendendo possibile la sospensione dell'esecuzione della sentenza di appello impugnata con ricorso per cassazione. Cfr. Corte Cost., 17 giugno 2010, n. 217, in *Dir. prat. trib.*, 2012, p. 492 e ss., con nota di ALLENA, *Primi orientamenti della giurisprudenza*

dovrebbe determinare – applicata al procedimento in materia di ipoteca e sequestro – la possibilità di ottenere dal giudice di appello un provvedimento cautelare che inibisca gli effetti di quello, reso in primo grado, con il quale è stata disposta (o negata) l'adozione dell'ipoteca o del sequestro conservativo.

Sul punto, non si rinvencono precedenti giurisprudenziali che abbiano affrontato la questione dell'inibitoria in appello in relazione al procedimento cautelare ex art. 22, D.Lgs. n. 472/1997; tuttavia, la questione potrebbe assumere un importante rilievo pratico a seguito della recentissima legge delega per la riforma del sistema tributario, che, prevede, tra gli altri, “l'uniformazione e generalizzazione” degli strumenti di tutela cautelare nel processo tributario e l'immediata esecutorietà di tutte le sentenze e per tutte le parti in causa⁹⁷.

Ciò dovrebbe condurre alla situazione in cui sarà possibile reagire al provvedimento reso con sentenza della commissione tributaria provinciale in materia di ipoteca e sequestro anche in via cautelare, sia in sede di appello sia a seguito dell'instaurazione del giudizio di legittimità.

di merito in tema di tutela cautelare nei gradi successivi al primo dopo la sentenza n. 217 del 2010 della Corte Costituzionale; l'orientamento è stato confermato in Corte Cost., 26 aprile 2012, n. 109 e dalla Corte di Cassazione con sentenza n. 2845 del 24 febbraio 2012. Sul punto, cfr. CORASANITI, Ancora sul riconoscimento della tutela cautelare nei gradi successivi al primo: brevi note a margine di un intervento della Corte di Cassazione, in Dir. prat. trib., 2012, p. 744 e ss..

⁹⁷ Cfr. art. 10, comma 1, nn. 9-10, L. 11 marzo 2014, n. 23.

5. La perdita di efficacia delle misure cautelari: il rapporto di “strumentalità” con le vicende sul “merito” del credito tutelato.

Si è fatto cenno alla piena autonomia del procedimento cautelare rispetto a quello relativo al merito della causa concernente la pretesa dell'amministrazione e alle vicende che riguardano quest'ultima.

In effetti, a differenza delle misure cautelari nel processo civile, non esiste, in materia tributaria, l'obbligo di avviare un giudizio sul merito, né è possibile richiedere l'adozione di misure cautelari al giudice investito della cognizione del merito, sicché si è affermato il carattere di piena autonomia del rito cautelare tributario e la sua totale assenza di strumentalità rispetto al processo sul merito⁹⁸.

In realtà, l'art. 22, comma 7, D.Lgs. n. 472/1997 prevede due ipotesi espresse che dimostrano come ipoteca e sequestro conservativo mantengano natura di provvedimenti “provvisori” e “strumentali”, in quanto:

a) si prevede che le misure adottate sulla base di atti istruttori perdono efficacia se entro centoventi giorni dalla

⁹⁸ Sull'autonomia del procedimento ex art. 22, D.Lgs. n. 472/1997, cfr. FERRAÙ, *La disciplina delle misure cautelari ex art. 22, D.Lgs. n. 472/1997*, cit., p. 901. L'A. evidenzia l'autonomia del procedimento cautelare alla luce della specificità del processo tributario di merito, nel quale legittimato attivo è il contribuente, sicché non esiste identità tra il soggetto cui compete l'iniziativa dell'azione cautelare e quello legittimato a proporre la causa nel merito, che giustifica, in materia processualcivilistica, il nesso di strumentalità del processo cautelare.

loro adozione non viene notificato il conseguente atto impositivo o sanzionatorio;

b) si stabilisce che in ogni caso i provvedimenti cautelari «perdono efficacia a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato, che accoglie il ricorso o la domanda».

Nel primo caso, su istanza di parte e sentito l'ente impositore, il presidente della commissione tributaria provinciale dispone la cancellazione dell'ipoteca e/o ordina il dissequestro dei beni; nel secondo caso, si precisa che la sentenza di merito favorevole al contribuente costituisce titolo per la cancellazione dell'ipoteca mentre, in caso di accoglimento parziale, è il giudice del merito (se la sentenza è pronunciata dalla Corte di Cassazione, la Commissione tributaria regionale) a ridurre proporzionalmente l'entità dell'iscrizione ipotecaria o del sequestro, su istanza di parte.

Alla luce di tali previsioni, si può ravvisare un rapporto di strumentalità tra il giudizio cautelare e quello ordinario. Si tratta di una "strumentalità" non necessaria (si pensi al caso in cui al provvedimento cautelare non faccia seguito il giudizio sul merito, perché il contribuente non impugna l'atto impositivo), ma che, laddove prende vita il giudizio sul merito ad iniziativa del contribuente, può dirsi certamente sussistente anche in materia tributaria.

La disposizione in parola dimostra infatti che l'efficacia delle misure cautelari è subordinata, da un lato, alla notifica dell'atto impositivo o sanzionatorio nei confronti del contribuente e, dall'altro, alla mancata

pronuncia di una sentenza di merito con cui venga dichiarata l'infondatezza della pretesa.

Emerge in tali disposizioni la natura e la funzione di ipoteca e sequestro conservativo: si tratta di misure cautelari processuali, che hanno lo scopo di garantire la fruttuosità della fase di accertamento e che pertanto risultano influenzate dalle vicende che investono il merito della pretesa oggetto di accertamento o di contestazione.

Sotto il primo profilo, la natura processuale è dimostrata dall'assenza di "discrezionalità amministrativa"⁹⁹: le misure cautelari vengono disposte dall'autorità giudiziaria, mentre l'amministrazione finanziaria svolge il mero ruolo di parte, priva di poteri autoritativi se non quello di dare impulso al procedimento cautelare; il ruolo "discrezionale" dell'amministrazione finanziaria permane solo al momento della valutazione in ordine alla richiesta di misure cautelari e in relazione alla possibilità di revocare successivamente, in autotutela, le misure adottate¹⁰⁰.

⁹⁹ In dottrina, la natura giurisdizionale del provvedimento cautelare adottato dalla commissione tributaria è stata affermata da VANNI, *La tutela cautelare dell'amministrazione finanziaria. Sequestro conservativo a garanzia del credito erariale e nuovo procedimento cautelare nel processo civile e nel processo penale*, in *Il fisco*, 1997, p. 1422; *contra*, v. MESSINA, *L'ipoteca ed il sequestro conservativo nel diritto tributario*, cit., p. 119 e ss., secondo cui il provvedimento del giudice avrebbe una funzione di mero controllo dell'attività dell'amministrazione finanziaria.

¹⁰⁰ La questione della revocabilità (e della modifica) delle misure cautelari è ampiamente dibattuta. Secondo INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, cit., p. 133, in assenza di una disciplina espressa, sarebbe applicabile la normativa di cui all'art.

Sotto il secondo profilo, appare evidente il nesso di strumentalità con le vicende che influenzano il rapporto obbligatorio sottostante, in linea con il modello di diritto processuale civile, il cui art. 669-*novies*, cod. proc. civ. dispone che il provvedimento cautelare perde efficacia «se con sentenza, anche non passata in giudicato, è dichiarato inesistente il diritto a cautela del quale era stato concesso».

La stessa impostazione è stata (correttamente) seguita nel procedimento cautelare tributario, nell'ambito del quale la pronuncia di merito, sia pur non definitiva, determina l'inefficacia dei provvedimenti cautelari disposti *medio tempore*.

Piuttosto, esigenze sistematiche e di semplificazione potrebbero portare a riconoscere anche nel processo tributario la possibilità di una tutela cautelare davanti al

669-*decies*, cod. proc. civ., a mente del quale il giudice istruttore della causa può, su istanza di parte, modificare o revocare le misure cautelari. Potrebbe quindi trovare ingresso, nel caso di fatti sopravvenuti che incidano sugli elementi che hanno determinato all'adozione del provvedimento cautelare (in particolare in punto di *periculum in mora*), la possibilità di rivolgere al giudice istanza di revoca o modifica dei provvedimenti adottati. Si tratta di una prospettiva condivisibile, che potrebbe fondarsi sull'applicazione analogica delle norme sul processo civile. Ancorché la giurisprudenza di legittimità abbia escluso l'applicabilità alla "disciplina speciale" dell'art. 22, D.Lgs. n. 472/1997 delle norme di cui all'art. 669-*bis* cod. proc. civ. e seguenti, l'applicazione analogica sarebbe auspicabile alla luce della natura processuale delle disposizioni in materia di ipoteca e sequestro, che, se più opportunamente inserite nella loro sede "naturale" del D.Lgs. n. 546/1992, verrebbero *ipso iure* integrate con le norme del codice di procedura civile, in forza del richiamo di cui all'art. 1, comma 2, della legge sul processo tributario.

giudice dove pende il giudizio principale: ove sia stato emesso l'atto impositivo e sia già stato incardinato il giudizio sul rapporto obbligatorio, non si vedono ragioni per cui la cognizione cautelare debba essere affidata ad un giudice diverso da quello che conosce il merito della causa.

In tale ottica, l'azione cautelare potrebbe essere instaurata con istanza da proporsi a cura dell'ente impositore nell'ambito del giudizio principale, il che costituirebbe una soluzione in linea con le esigenze di economia processuale che impongono di evitare la duplicazione di attività giurisdizionali non necessarie.

6. Effetti dell'ipoteca e del sequestro conservativo nelle fasi di accertamento e riscossione.

A seguito delle modifiche introdotte con D.L. n. 78/2009, l'art. 27, D.L. n. 185/2008 stabilisce che le misure cautelari adottate ai sensi dell'art. 22, D.Lgs. n. 472/1997 conservano la loro validità e i loro effetti a favore dell'agente della riscossione che ha in carico il ruolo, il quale può procedere all'esecuzione sui beni sequestrati o ipotecati secondo le disposizioni di cui al D.P.R. n. 602/1973.

La disposizione, inserita nell'ambito dell'art. 15, D.L. n. 78/2009 sul "potenziamento della riscossione", ha un effetto assai rilevante sulla configurazione delle misure cautelari in parola, in quanto determina che le stesse, da mezzi di conservazione della garanzia patrimoniale operanti in fase di accertamento, vengono ad assumere

anche la successiva (eventuale) funzione di strumenti cautelari in fase di riscossione, al momento di iscrizione a ruolo delle somme “cautelate”¹⁰¹.

Sotto tale profilo, la norma ha “anticipato” la concentrazione dell’accertamento nella riscossione (attuata con D.L. n. 78/2010), unificando accertamento e riscossione ai fini dell’efficacia delle misure cautelari adottate *ex art. 22, D.Lgs. n. 472/1997*, che, a seguito della novella, vengono successivamente convertite *ex lege* in favore dell’agente della riscossione, «senza bisogno di alcuna formalità o annotazione».

In precedenza, vi era invece una netta cesura tra l’accertamento e la riscossione, atteso che la lettera del previgente art. 27, comma 7, D.L. n. 185/2008 stabiliva la perdita di efficacia delle misure cautelari in parola a seguito del decorso del termine di sessanta giorni decorrenti dalla notifica della cartella di pagamento (termine che, com’è noto, coincide con quello dell’inizio dell’esecuzione di cui all’art. 50, D.P.R. n. 602/1973), sull’assunto che, a partire da tale momento, il credito potesse essere esatto dall’agente della riscossione mediante

¹⁰¹ Si deve intendere che le disposizioni relative alla consegna del ruolo all’agente della riscossione debbano essere estese anche alle ipotesi di affidamento in carico delle somme di cui agli avvisi di accertamento esecutivi, atteso che l’art. 29, D.L. n. 78/2010, con cui è stata prevista la concentrazione della riscossione nell’accertamento, stabilisce al comma 1, lett. g), che «i riferimenti contenuti in norme vigenti al ruolo e alla cartella di pagamento si intendono effettuati agli atti indicati nella lettera a) ed i riferimenti alle somme iscritte a ruolo si intendono effettuati alle somme affidate agli agenti della riscossione secondo le disposizioni del presente comma».

l'attivazione delle misure cautelari previste a favore di quest'ultimo¹⁰² o tramite l'esecuzione diretta sui beni.

In tal modo, il contribuente-debitore, spirato il termine di cui all'art. 25, comma 2, D.P.R. n. 602/1973, vedeva esaurita l'efficacia delle misure cautelari disposte in fase di accertamento, che potevano essere sostituite, eventualmente, dalle misure conservative adottate dall'agente della riscossione. Ciò determinava un pregiudizio per l'attività di riscossione dei tributi, sicché il legislatore, al fine di potenziare l'efficacia delle misure cautelari disposte in fase di accertamento, è intervenuto prevedendone il permanere degli effetti a favore dell'agente della riscossione.

L'innovazione è stata criticata in dottrina, in quanto conduce ad una "confusione" in ordine ai soggetti coinvolti nelle fasi di attuazione del rapporto tributario (accertamento e riscossione) che dovrebbero mantenere una netta distinzione, anche con riguardo alle misure cautelari di conservazione del credito erariale¹⁰³.

¹⁰² Sul punto, cfr. GIOVANNINI, *Ancora incerta la giurisdizione su ipoteca e sequestro conservativo*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 2738 e ss., nel quale la modifica introdotta ex D.L. n. 78/2009 viene definita di «portata rivoluzionaria».

¹⁰³ BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, cit., p. 265, in cui si mette in luce come il passaggio "senza formalità" delle misure cautelari dall'ente impositore all'agente della riscossione determini la violazione delle regole civilistiche sulle formalità di annotazione delle vicende modificative sotto il profilo soggettivo. Cfr., altresì, BASILAVECCHIA, *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, I, p. 148; FALSITTA, *Funzione vincolata di*

La critica appare condivisibile, in quanto la modifica normativa conduce ad uno “snaturamento” delle misure cautelari disposte in favore dell’ente impositore, che comporta peraltro delle gravi difficoltà sotto il profilo applicativo¹⁰⁴.

Se è vero che la riforma ha la finalità di dare continuità al procedimento di esazione dei tributi, secondo lo schema accertamento-riscossione, è vero altresì che in fase di riscossione Equitalia è dotata di poteri cautelari assai efficaci, da soli sufficienti a garantire il buon esito della riscossione¹⁰⁵.

La finalità di ipoteca e sequestro conservativo dovrebbe essere quella di evitare la dispersione delle garanzie patrimoniali nelle more necessarie all’emanazione del titolo esecutivo, non già quella di assicurare la riscossione e l’esecuzione forzata, ampiamente garantita da altri strumenti dell’ordinamento.

Del resto, l’efficacia di ipoteca e sequestro dipende dalle vicende del procedimento cautelare e del processo di merito, giudizi che vedono contrapposti il contribuente e l’amministrazione finanziaria e ai quali l’agente della riscossione rimane estraneo.

Se tuttavia il provvedimento cautelare, nel corso dei giudizi, viene sostituito con un identico provvedimento a favore dell’agente della riscossione, non si comprende

riscossione dell’imposta e intransigibilità del tributo, in COMELLI-GLENDI (a cura di), *La riscossione dei tributi*, Padova, 2010, p. 7.

¹⁰⁴ Sulle modifiche di cui al D.L. n. 78/2009, cfr. MULEO, *Ampliate e rettificcate le misure cautelari a favore dell’Erario*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 591 ss..

¹⁰⁵ Cfr. *infra*, Capitolo III.

come possano atteggiarsi gli effetti dell'eventuale pronuncia favorevole al contribuente¹⁰⁶ rispetto ad un provvedimento che ha mutato, sotto il profilo soggettivo, la parte creditrice. Per ovviare a ciò, il contribuente-debitore potrebbe proporre istanza per la cancellazione degli effetti della misura nei confronti di un soggetto – l'agente della riscossione – che non ha partecipato al procedimento giurisdizionale, ma tale soluzione andrebbe specificamente regolamentata, per la complessità dei risvolti processuali.

Alla luce di tali difficoltà applicative, sarebbe auspicabile quantomeno una compiuta disciplina in ordine agli effetti del “trasferimento” soggettivo delle misure cautelari a favore dell'agente della riscossione e ai profili di tutela del contribuente, che la novella del D.L. n. 78/2009 non affronta minimamente e che rischiano di essere gravemente compromessi.

La mancata previsione di formalità nel trasferimento dell'ipoteca o del sequestro a favore dell'agente della riscossione non pare infatti in linea con le esigenze di trasparenza del procedimento e di tutela degli interessati, dal momento che il contribuente potrebbe trovarsi sottoposto ad esecuzione forzata sui beni sottoposti a misura cautelare senza alcuna preventiva comunicazione.

Sembra in ogni caso potersi affermare che ipoteca e sequestro conservativo, da misure cautelari finalizzate ad evitare la dispersione del credito in fase di accertamento,

¹⁰⁶ Si pensi all'ipotesi in cui il provvedimento favorevole al contribuente venga emesso in sede di appello sul giudizio cautelare ovvero con sentenza, di primo grado o successiva, sul merito.

hanno assunto, a seguito della modifica del D.L. n. 78/2009, la “seconda veste” di misure conservative finalizzate al buon esito della riscossione forzata, in linea con l’evoluzione dell’ordinamento tributario che vede sempre meno marcata la distinzione tra la fase di accertamento e quella di riscossione dei tributi.

Dall’originaria funzione di tutela del credito sanzionatorio “anticipata” in relazione ad atti sforniti di efficacia esecutiva (P.V.C. e provvedimenti sanzionatori), ipoteca e sequestro conservativo costituiscono allo stato attuale misure cautelari che offrono tutela “piena” non solo con riguardo all’oggetto del credito (imposte, interessi e sanzioni) e agli atti cautelati (avvisi di accertamento, esecutivi e non, atti sanzionatori), ma anche sotto il profilo “temporale”, trattandosi di strumenti la cui efficacia, che può trovare origine già in fase istruttoria, permane non solo a seguito dell’accertamento, ma anche nella successiva fase amministrativa affidata all’agente della riscossione.

7. Il rapporto con le misure cautelari penali.

Qualora la violazione della legge tributaria assuma rilevanza anche sotto il profilo della responsabilità penale, si pone il problema di stabilire in quale rapporto si pongano le misure cautelari disposte a tutela del credito erariale ai sensi dell’art. 22 D.Lgs. n. 472/1997 con le misure cautelari reali previste in materia penale.

La questione si pone con particolare riguardo al rapporto tra le varie tipologie di sequestro (fiscale e

penale), mentre riveste un rilievo meno significativo in relazione all'ipoteca, che, a seguito della soppressione dell'ipoteca legale avvenuta con la riforma del codice di procedura penale, rimane istituto confinato al solo ordinamento tributario.

In effetti, proprio la soppressione dell'ipoteca legale ha dato modo alla giurisprudenza di affermare l'autonomia delle misure cautelari penali e tributarie¹⁰⁷.

L'esistenza del "doppio binario" tra il procedimento penale e quello tributario¹⁰⁸ sembra rivestire un ruolo decisivo anche con riguardo alle misure cautelari, atteso che le diverse finalità che ispirano i singoli strumenti portano a ritenere ammissibile il cumulo degli stessi.

Se l'ipoteca e il sequestro conservativo hanno la finalità di tutelare il credito (imposte, interessi e sanzioni) accertato o in corso di accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria, i sequestri penali hanno finalità del tutto differenti, anche tra loro: il sequestro conservativo è disposto su richiesta del Pubblico Ministero quando vi sia ragione di ritenere che manchino o si

¹⁰⁷ La Corte di Cassazione ha valorizzato l'autonomia dei presupposti che legittimano l'adozione dell'ipoteca fiscale rispetto alla soppressa ipoteca legale prevista dall'art. 189 c.p., disattendendo l'orientamento secondo cui anche l'ipoteca fiscale sarebbe stata abolita per effetto della riforma del processo penale. Cfr., *ex multis*, Cass. civ., Sez. I, 24 marzo 1993, n. 752, in *Banca dati Fisconline*.

¹⁰⁸ BERSANI, *I rapporti fra il procedimento penale ed amministrativo alla luce della nuova disciplina dei reati tributari*, in *Il fisco*, 2001, p. 7077 e ss.; CAPOLUPO, *Riaffermato il principio del doppio binario nei rapporti tra processo penale e processo tributario*, in *Il fisco*, 2005, p. 7513 e ss.

disperdano «le garanzie per il pagamento della pena pecuniaria, delle spese di procedimento e di ogni altra somma dovuta all'erario dello Stato», ovvero su richiesta della parte civile a tutela delle obbligazioni civili derivanti dal reato; il sequestro preventivo è disposto «quando vi è pericolo che la libera disponibilità di una cosa pertinente al reato possa aggravare o protrarre le conseguenze di esso ovvero agevolare la commissione di altri reati» e può essere inoltre disposto sui beni di cui è consentita la confisca, misura di sicurezza che assume sempre più rilievo in materia tributaria a seguito dell'estensione della confisca per equivalente ai reati di cui al D.Lgs. n. 74/2000¹⁰⁹.

Il sequestro conservativo condivide la funzione dell'analogo istituto fiscale, in quanto è strumento finalizzato all'espropriazione forzata (ai sensi dell'art. 320 cod. proc. pen., il sequestro si converte in pignoramento in seguito alla pronuncia di condanna); il sequestro preventivo, invece, è finalizzato ad evitare l'aggravamento e la protrazione delle conseguenze del reato, ovvero alla confisca del bene, che, nel caso della confisca per

¹⁰⁹ L'art. 1, comma 143, L. 24 dicembre 2007, n. 244 ha esteso l'istituto della confisca per equivalente di cui all'art. 322-ter cod. pen. a tutti i reati in materia di imposte sui redditi e IVA, ad eccezione del delitto di cui all'art. 10, D.Lgs. n. 74/2000. In dottrina, si rinvia per tutti a CUOMO, *Problemi di giustizia penale tributaria: la confisca per equivalente del profitto*, in *Arch. pen.*, 2014, p. 1 e ss..

equivalente, riveste natura sanzionatoria con funzione afflittiva¹¹⁰.

Si tratta pertanto di istituti con finalità differenti, che possono operare cumulativamente, anche in relazione ai medesimi beni.

Tale conclusione è stata raggiunta, già con riguardo ai rapporti fra i vari tipi di sequestro penale, dalla dottrina penalistica, la quale ha ammesso che sugli stessi beni possano essere disposti più sequestri¹¹¹, a condizione che ciascuno persegua un'autonoma finalità e non si versi pertanto nell'ipotesi di duplicazione di misure cautelari relative alla medesima esigenza cautelare¹¹².

Estendendo tali principi, sembra possibile concludere che l'autonomia dei presupposti e della funzione degli strumenti previsti dall'art. 22 D.Lgs. n. 472/1997 impedisce di evidenziare la possibilità di significative interferenze con gli strumenti cautelari previsti in materia penale¹¹³.

¹¹⁰ Cass. pen., Sez. Un., 22 novembre 2005, n. 41936, in *Giur. it.*, 2007, p. 987 e ss., con nota di MORELLI, *Sul sequestro in funzione di confisca per equivalente*.

¹¹¹ MELCHIONDA, *Sequestro per il procedimento penale*, in *Enc. dir.*, XLII, Milano, 1990, p. 200 e ss.. In giurisprudenza, cfr. Cass. pen., Sez. III, 24 febbraio 2006, n. 6992, ove si ammette il concorso, sullo stesso bene, fra il sequestro preventivo e quello probatorio.

¹¹² Cass. pen., Sez. II, 17 aprile 2009, n. 16668, secondo la quale, in virtù del principio del *ne bis in idem*, applicabile anche ai procedimenti cautelari, non è consentita la moltiplicazione dei titoli cautelari relativi alla stessa esigenza cautelare nei confronti dello stesso bene all'interno del medesimo procedimento.

¹¹³ I conflitti potranno sorgere eventualmente nella successiva fase satisfattiva, ove andranno risolti sulla base norme sui privilegi e

Tuttavia, mentre l'avvenuta adozione delle misure fiscali non determina alcuna preclusione alla successiva applicazione degli strumenti cautelari penali, l'avvenuta adozione di un sequestro penale potrà rilevare "indirettamente", nel giudizio tributario avente ad oggetto la richiesta di adozione dell'ipoteca o del sequestro conservativo, ai fini della valutazione in ordine al *periculum in mora*, che dovrebbe essere escluso laddove i beni risultino già gravati da un altro provvedimento cautelare: manca, in tale ipotesi, il rischio per il creditore erariale di vedere diminuita o dispersa la garanzia del credito, non potendo il debitore dismettere il patrimonio già sottoposto a vincolo cautelare.

La perfetta autonomia delle due tipologie di misure cautelari risulta pertanto sfumata sotto il profilo applicativo, anche alla luce dell'assenza di interesse dell'ente impositore a proporre istanza *ex art. 22 D.Lgs. n. 472/1997* nelle ipotesi in cui è escluso il rischio di dispersione del patrimonio, requisito imprescindibile per l'accoglimento dell'istanza cautelare tributaria.

alla luce del rapporto di tendenziale prevalenza (questione tuttavia assai discussa) dell'effetto ablativo della confisca rispetto agli altri mezzi di esecuzione e alle garanzie patrimoniali.

Capitolo II

ATTI DI AUTOTUTELA CAUTELARE DEGLI ENTI IMPOSITORI

SOMMARIO: 1. L'esercizio dei poteri cautelari in via amministrativa. – 2. Ruolo e affidamento in carico “straordinari”. – 2.1. Presupposti ed obbligo di motivazione in ordine alla “straordinarietà” del ruolo. – 2.2. Avviso di accertamento esecutivo e riscossione “straordinaria”. – 3. Fermo contabile e sospensione dei rimborsi. – 3.1. Il fermo contabile di cui al Regio Decreto 18 novembre 1923, n. 2440. – 3.2. La sospensione dei rimborsi ex art. 23, D.Lgs. n. 472/1997. – 3.3. Altre forme di sospensione dei pagamenti in materia tributaria – 3.4. Il rapporto tra fermo contabile e “fermi” tributari. – 4. Discrezionalità amministrativa e tutela giurisdizionale.

1. L'esercizio dei poteri cautelari in via amministrativa.

La potestà cautelare dell'amministrazione finanziaria, intesa nella sua accezione ristretta come l'insieme degli organi dotati di potestà impositiva, non si esaurisce nella facoltà di esperire l'azione cautelare di cui all'art. 22, D.Lgs. n. 472/1997. Gli enti impositori sono infatti dotati di poteri cautelari che possono essere esercitati in via amministrativa, mediante l'emanazione di provvedimenti aventi la finalità di offrire cautela al credito erariale.

Tale potestà si affianca ai poteri di accertamento dell'ente impositore, configurando una vera e propria sub-attività amministrativa (cautelare), inquadrabile nella

categoria dell'autotutela amministrativa, intesa come l'insieme delle attività espressive della facoltà, per l'autorità pubblica, di «farsi giustizia da sé»¹.

Si è infatti affermato che, per mezzo dell'autotutela, «la pubblica amministrazione provvede a risolvere i conflitti potenziali, o attuali, insorgenti con altri soggetti, in relazione ai suoi provvedimenti o alle sue pretese»².

Nell'ambito della categoria dell'autotutela amministrativa, si inquadrano anche i poteri “cautelari” che sono concessi all'amministrazione finanziaria allo scopo – secondario, ma funzionale a quello primario dell'attività di accertamento e riscossione dei tributi – di conservare in via cautelare la garanzia patrimoniale dell'Erario, per il tempo necessario alla conclusione del procedimento di attuazione delle norme tributarie, sia in fase di accertamento che di riscossione.

Sembrano ricondursi a tale categoria due tipologie di provvedimenti: da un lato, gli atti mediante i quali l'amministrazione può accelerare o “potenziare” la riscossione rispetto al modello ordinario; dall'altro, i provvedimenti in forza dei quali, a tutela di un credito erariale, viene sospeso il pagamento dei controcrediti vantati dal contribuente che sia al contempo debitore dell'erario.

Entrambe le categorie vanno inquadrate nell'ambito dei poteri “cautelari” dell'ente impositore, perché operano solo in casi di “pericolo” per la tutela del credito erariale,

¹ BENVENUTI, voce *Autotutela (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, IV, Milano, 1959, p. 537.

² BENVENUTI, voce *Autotutela (dir. amm.)*, cit., p. 539.

in ipotesi che divergono dallo schema procedimentale “ordinario”: si tratta in altri termini di provvedimenti discrezionali e non necessari, che possono essere adottati solo in ipotesi nelle quali l’amministrazione pubblica ravvisi degli elementi di “eccezionalità”.

2. Ruolo e affidamento in carico “straordinari”.

La facoltà di proporre azione cautelare avente ad oggetto la possibilità di iscrivere ipoteca e/o disporre il sequestro conservativo non esaurisce l’elenco dei poteri a disposizione dell’amministrazione finanziaria per la tutela del credito erariale.

Oltre all’art. 22, D.Lgs. n. 472/1997, gli uffici finanziari possono infatti ricorrere, qualora vi sia fondato pericolo per la riscossione, alla formazione dei c.d. ruoli straordinari.

A mente dell’art. 15-*bis*, D.P.R. n. 602/1973, gli uffici possono iscrivere nei ruoli straordinari le imposte, gli interessi e le sanzioni per l’intero importo risultante dall’avviso di accertamento, anche se quest’ultimo non sia definitivo.

Il procedimento “straordinario” deroga quello “ordinario”, in base al quale i tributi sono riscossi secondo un principio di gradualità dei pagamenti dovuti in pendenza del giudizio sull’atto impositivo³, consentendo

³ L’art. 15, D.P.R. n. 602/1973, in combinato disposto con l’art. 68, D.Lgs. n. 546/1992, disciplina la riscossione “frazionata” degli importi dovuti a titolo di imposta e interessi relativi a provvedimenti impositivi non definitivi, precisando che il tributo,

all'amministrazione di procedere all'immediata iscrizione a ruolo di tutte le somme dovute, laddove la situazione economico-finanziaria del contribuente non offra garanzie idonee a soddisfare la pretesa fiscale.

Ciò non muta la natura del ruolo (il ruolo straordinario non è che una specie qualificata di quello ordinario⁴, avente la natura di atto della riscossione⁵), ma conferisce al

con i relativi interessi, può essere riscosso per un terzo dell'ammontare complessivo, in pendenza del giudizio di primo grado; per i due terzi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso e, per il residuo, a seguito della sentenza di secondo grado. La stessa disciplina, in virtù del richiamo operato dall'art. 24, D.Lgs. n. 472/1997, si applica alle sanzioni amministrative, con la differenza che quest'ultime non possono essere rimosse in pendenza del giudizio di primo grado ma, nella misura dei due terzi (o del diverso ammontare, purché non superiore ai due terzi della sanzione irrogata) a seguito della sentenza di primo grado. Sui rapporti tra l'art. 15, D.P.R. n. 602/1973, in materia di riscossione graduata in fase amministrativa, e l'art. 68, D.Lgs. n. 546/1992 relativo alla riscossione frazionata in pendenza del processo, v. Cass., Sez. trib., 13 maggio 2003, n. 7339, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2003, p. 1136 e ss., con nota di RANDAZZO, *Non abrogate le norme sull'iscrizione a ruolo in base ad accertamenti non definitivi*.

⁴ AMATUCCI, *Ruolo straordinario e tutela del contribuente*, in *Corr. trib.*, 1999, p. 2922.

⁵ Cfr. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, cit., p. 352, ove si mette in luce la natura del ruolo come strumento della riscossione delle imposte esigibili al momento della sua formazione e la differenza tra il ruolo quale atto plurimo, costituito dall'elenco dei contribuenti e delle singole poste creditorie, dal ruolo come atto unitario, contenente la singola iscrizione a ruolo. La distinzione dei ruoli in ordinari e straordinari è stata introdotta con D.Lgs. n. 46/1999, che ha soppresso le tipologie dei ruoli "principali", relativi agli importi liquidati sulla base della dichiarazione, "suppletivi", conseguenti ad avvisi di accertamento e "speciali",

ruolo straordinario una funzione “cautelare”, individuata espressamente nel *periculum* per la riscossione, quale presupposto per la formazione del ruolo straordinario in luogo di quello ordinario.

La formazione del ruolo straordinario determina un “potenziamento” della riscossione rispetto allo schema ordinario, sia sotto il profilo temporale, mediante l’emanazione immediata del ruolo a seguito dell’avviso di accertamento (non si tratta di una finalità dell’istituto, ma nella prassi l’iscrizione a ruolo straordinario si caratterizza anche per la celerità dell’azione del Fisco, in linea con le esigenze di evitare la dispersione delle garanzie creditorie), sia sotto il profilo qualitativo e quantitativo che caratterizza l’istituto.

In deroga al procedimento ordinario, secondo cui in caso di pendenza del giudizio di primo grado sull’avviso di accertamento, imposte e interessi possono essere iscritti a ruolo nella misura di un terzo dell’accertato mentre le sanzioni amministrative non possono essere rimosse, il ruolo straordinario contiene tutte le somme indicate

contenenti le somme dovute dai sostituti d’imposta. Sul punto, cfr. COCIVERA, *Manuale della riscossione delle imposte dirette*, Milano, 1971; DE MITA, *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, Milano, 1979; ID., *La funzione e gli atti della riscossione*, in AMATUCCI (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 2001, p. 1069 e ss.; FALSITTA, *Il ruolo di riscossione. Natura ed efficacia oggettiva dell’iscrizione a ruolo del debito d’imposta*, Padova, 1972; DOLFIN, *Riscossione delle imposte sui redditi*, in *Nov. Dig., Appendice*, VI, 1986, p. 870 e ss.. Sullo strumento del ruolo nella riscossione dei tributi, si rinvia infine a BOLETTI, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Milano, 2010.

nell'avviso di accertamento, a titolo di imposte, interessi e sanzioni, rispetto alle quali l'amministrazione finanziaria affida *ante tempus* all'agente della riscossione il compito di procedere alla riscossione forzata.

La riscossione avviene dunque in maniera più celere e in relazione all'intero credito, e non ad una parte di esso, giacché all'amministrazione, in presenza di un pericolo per la riscossione, viene concesso di derogare al principio di gradualità dei pagamenti dovuti in assenza di un avviso di accertamento definitivo, che per regola generale garantisce il contribuente.

In seguito all'iscrizione nei ruoli straordinari, l'agente della riscossione procede infatti all'emissione della cartella di pagamento e, decorsi sessanta giorni senza che il contribuente abbia provveduto al saldo dei relativi importi, può procedere all'esecuzione forzata per l'intero credito.

Analoga facoltà di procedere in via cautelare all'immediata riscossione di tutti gli importi oggetto di accertamento è prevista in relazione agli accertamenti esecutivi, emessi, a seguito della concentrazione della riscossione nell'accertamento introdotta dall'art. 29, D.L. n. 78/2010, in materia di imposte sui redditi, IVA e IRAP a far data dal 1° ottobre 2011⁶.

⁶ Sulla novità rappresentata dall'avviso di accertamento esecutivo, cfr. TESAURO, *L'accertamento tributario con efficacia esecutiva*, in *Giur. it.*, 2012, p. 965 e ss.; MARELLO, *L'accertamento esecutivo: ambito di applicazione e profili generali*, in *Giur. it.*, 2012, p. 966 e ss.; LA ROSA, *Riparto delle competenze e concentrazione degli atti nella disciplina della riscossione*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, p. 577 e ss.; GAFFURI, *Aspetti critici della motivazione relativa agli atti d'imposizione e l'esecutività degli avvisi di accertamento*, in *Riv.*

Il D.L. n. 78/2010 ha infatti attribuito agli enti impositori, «in presenza di fondato pericolo per il positivo esito della riscossione», la facoltà, decorsi sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento e del contestuale provvedimento di irrogazione delle sanzioni, di «affidare in carico» agli agenti della riscossione le somme in essi indicate, anche prima dei termini ordinari, ovvero prima di trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento.

In tale ipotesi, ed anche «ove gli agenti della riscossione, successivamente all'affidamento in carico vengano a conoscenza di elementi idonei a dimostrare il fondato pericolo di pregiudicare la riscossione», non opera la sospensione legale di centottanta giorni della riscossione forzata prevista con D.L. n. 70/2011⁷.

Anche in tali fattispecie, l'amministrazione ha dunque la facoltà di anticipare i tempi della riscossione – derogando al periodo di sospensione *ex lege* previsto per la generalità dei casi – e di affidare in carico le intere somme di cui all'avviso di accertamento esecutivo, in deroga alla riscossione frazionata, che si applica quale regola generale anche in relazione agli avvisi di accertamento esecutivi.

A prescindere dal titolo sottostante (sia esso un avviso di accertamento esecutivo o meno), non muta la sostanza e l'ampiezza del potere cautelare (e discrezionale) dell'ente

dir. trib., 2011, I, p. 597 e ss.; GIOVANNINI, *Riscossione in base al ruolo e agli atti di accertamento*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 22 e ss..

⁷ Per una critica della “sospensione *ope legis*”, anche avuto riguardo alla tecnica utilizzata dal legislatore, si rinvia a GLENDI, *Nuovi profili della tutela cautelare a fronte degli atti «impoesattivi»*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 537.

impositore, il quale può “accelerare” la riscossione laddove ravvisi elementi di “pericolo” per la stessa.

Mutano tuttavia le possibilità di tutela del contribuente, il quale, come si vedrà, risulta fortemente pregiudicato nell’ipotesi dell’affidamento in carico straordinario⁸, che viene configurato dal legislatore come un mero atto “interno” di cui il contribuente non ha diritto ad avere conoscenza⁹.

Sotto il profilo temporale, il rapporto tra ruolo e affidamento straordinario, da un lato, e misure cautelari ex art. 22, D.Lgs. n. 472/1997, può portare all’adozione contemporanea delle due misure di garanzia (ciò che nella prassi comunemente accade), anche se le seconde possono essere adottate in un momento antecedente rispetto alle prime.

Diversamente da ipoteca e sequestro conservativo, istituti preordinati a garantire il credito erariale anche sulla base di un atto istruttorio quale il processo verbale di constatazione, il ruolo e l’affidamento in carico straordinari possono infatti operare solo a seguito della notifica dell’atto impositivo e decorsi sessanta giorni da essa, sicché è possibile concludere che questi ultimi strumenti costituiscano, per l’amministrazione finanziaria, la “seconda” espressione dell’attività cautelare *pro Fisco*, che può essere posta in essere nel momento di “snodo” tra

⁸ GLENDI, *Nuovi profili della tutela cautelare a fronte degli atti «impoesattivi»*, cit., p. 539.

⁹ CARINCI, *Comunicazione al contribuente della presa in carico delle somme da riscuotere con atto impoessativo*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 970.

l'accertamento e la riscossione, con la finalità di rendere l'esazione delle somme dovute più celere e immediata, con riguardo a tutti gli importi (imposte, interessi, sanzioni) oggetto di contestazione.

La differenza tra le misure cautelari ex art. 22, D.Lgs. n. 472/1997 e le ipotesi di anticipazione "straordinaria" della riscossione emerge con riguardo alle sanzioni amministrative: la prima categoria, come si è visto, trova la sua "naturale" finalità proprio con riguardo alla tutela del credito sanzionatorio (affianco alla quale l'evoluzione del sistema normativo ha esteso la tutela alle imposte e agli interessi); i poteri della seconda categoria, invece, possono essere adottati solo con riguardo ad imposte e interessi, mentre operano solo in via limitata con riguardo alle sanzioni amministrative.

Difatti, le sanzioni possono essere iscritte a ruolo "straordinario" (o affidate in carico all'agente della riscossione) solo laddove queste siano state irrogate con provvedimento contestuale all'avviso di accertamento¹⁰, non anche laddove il credito sanzionatorio emerga da un provvedimento di natura esclusivamente sanzionatoria (*id est*, l'atto contestazione previsto dal D.Lgs. n. 472/1997, che costituiva procedimento "ordinario" per l'irrogazione delle sanzioni amministrative¹¹), nel qual caso la

¹⁰ La possibilità di iscrivere per l'intero anche le sanzioni costituisce una novità introdotta con D.Lgs. n. 46/1999: nel sistema precedente, l'iscrizione nei ruoli straordinari era limitata alle sole imposte. Sul punto, si rinvia alla risoluzione ministeriale 18 giugno 1987, n. 15/1515, in *Banca dati Fisconline*.

¹¹ Con L. 13 dicembre 2010, n. 220, le sanzioni "collegate" al tributo devono essere irrogate contestualmente all'avviso di

riscossione potrà avvenire solo secondo la modalità “frazionata” prevista dalle citate disposizioni.

Laddove il credito abbia esclusiva natura sanzionatoria, pertanto, l’amministrazione finanziaria potrà apprestare i rimedi cautelari di cui all’art. 22, D.Lgs. n. 472/1997; diversamente, non potrà procedere all’iscrizione a ruolo o all’affidamento in carico “straordinari” delle relative somme, dovendosi attenere alla disciplina inderogabile sulla riscossione frazionata delle sanzioni amministrative.

2.1. Presupposti ed obbligo di motivazione in ordine alla “straordinarietà” del ruolo.

La natura cautelare del ruolo straordinario, nonché dell’affidamento in carico *ante tempus* delle somme portate dall’avviso di accertamento esecutivo, ha alimentato il dibattito che si è sviluppato in dottrina e in giurisprudenza in ordine al tema dei presupposti legittimanti la possibilità di emettere il ruolo straordinario e alla correlata questione relativa alla motivazione della cartella di pagamento emessa sulla base di un ruolo *ex art. 15-bis*, D.P.R. n. 602/1973¹².

accertamento, in deroga all’art. 16, D.Lgs. n. 472/1997, che prevede quale procedimento oramai residuale l’irrogazione per mezzo dell’atto di contestazione.

¹² CARINCI, *Autonomia e indipendenza del procedimento di iscrizione a ruolo rispetto alla formazione della cartella di pagamento*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2011, p. 971 e ss.; GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, p. 173 e ss.; ID., *Riscossione straordinaria e misure cautelari*, in *Giur. it.*, 2012, p. 979 e ss.; ID., *Riscossione in base al ruolo e atti*

Tale disputa evidenzia che il ruolo “straordinario” non è una semplice specie del *genus* “ruolo”, che l’amministrazione ha facoltà di emettere discrezionalmente in luogo del ruolo ordinario, ma contiene in sé una finalità cautelare che, essendo intrinseca alla natura del provvedimento in esame, deve trovare riscontro in un’esigenza cautelare del Fisco, che va esternata dall’ente impositore, al fine di giustificare il presupposto fondante il potere di accelerare, in via cautelare, la riscossione.

Se da una parte si è affermato che l’intenzione del legislatore è quella di attribuire agli uffici finanziari la massima discrezionalità nel valutare l’esistenza o meno di eventuali pericoli per la riscossione dei crediti erariali e che quindi non vi sarebbe alcun obbligo di motivare il *periculum in mora*¹³, appare prevalente la posizione che ravvisa la necessità di una motivazione compiuta in ordine

d’accertamento, cit., p. 25; ID., *Fondato pericolo per la riscossione ed esazione straordinaria nell’accertamento esecutivo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, p. 119 e ss.; FABRI, *Il ruolo straordinario e l’obbligo di motivazione*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2012, p. 359 e ss.; TAGLIONI, *Brevi considerazioni sull’iscrizione a ruolo a titolo straordinario*, in *Boll. trib.*, 2013, p. 378 e ss..

¹³ Comm. trib. reg. Lombardia, 19 aprile 2011, n. 66/12/11; ID., 17 maggio 2011, n. 76/12/11, in SCUFFI (diretto da), *Massimario delle commissioni tributarie della Lombardia 2010-2011*, Milano, 2012, pp. 424-425. Nello stesso senso, cfr. circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 4/E del 15 febbraio 2010 e nota ministeriale n. 2011/141776 del 30 settembre 2011, nelle quali l’amministrazione riconosce la necessità di esplicitare le ragioni di pericolo per l’adozione delle misure cautelari ex art. 22, D.Lgs. n. 472/1997, escludendola, invece, per le ipotesi di formazione del titolo esecutivo straordinario.

alle ragioni che hanno determinato il ricorso all'emissione del ruolo straordinario in luogo di quello ordinario.

La prevalente giurisprudenza¹⁴ ritiene infatti che l'amministrazione finanziaria abbia l'onere di esplicitare il fondato pericolo per la riscossione (in base al quale richiede l'intero importo risultante dall'avviso anche se non ancora definitivo) nella cartella di pagamento notificata a seguito di iscrizione a ruolo straordinario.

Tale onere non si può ritenere assolto con un semplice rinvio implicito alla motivazione contenuta nell'accertamento, dovendo l'ente impositore esplicitare le ragioni della "straordinarietà" dell'iscrizione a ruolo, considerate le conseguente pregiudizievoli che la stessa comporta nei confronti del contribuente.

E' stato infatti condivisibilmente affermato che, essendo il *periculum in mora* presupposto del ruolo straordinario e prevedendo l'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente l'obbligo di motivazione in ordine ai presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche che hanno

¹⁴ Comm. trib. prov. Milano, 22 marzo 2013, n. 107/23/13, in SCUFFI (diretto da), *Massimario delle commissioni tributarie della Lombardia 2012-2013*, Milano, 2014, p. 445, secondo cui presupposto indispensabile per l'iscrizione nel ruolo straordinario è la dimostrazione della effettiva sussistenza di un *periculum in mora* da accertare in concreto; nello stesso senso, cfr. Comm. trib. reg. Lombardia, 12 aprile 2012, n. 57/1/2012, in *Banca dati Fisconline*; Comm. trib. prov. Reggio Emilia, 19 aprile 2010, n. 65/1/10, in *Corr. trib.*, 2010, p. 1907 e ss., con nota di PICIOCCI, *Illegittimo il ruolo straordinario privo di adeguata motivazione*; Comm. trib. prov. Bari, 16 marzo 2009, n. 28/2/09; Comm. trib. prov. Ferrara, 13 aprile 2008, n. 11/1/08; Comm. trib. I grado Lecce, 17 maggio 1984, n. 215/1/85, in *Dir. prat. trib.*, 1985, II, p. 1108.

determinato la decisione dell'amministrazione, l'ente impositore debba esplicitare compiutamente la propria valutazione in ordine al pericolo per la riscossione¹⁵, al fine di consentire al contribuente il diritto alla difesa e il controllo giudiziale sulla fondatezza dell'iscrizione a ruolo straordinario.

Quanto alla individuazione del *periculum in mora* – come per le misure cautelari dell'ipoteca fiscale e del sequestro conservativo – in assenza di una definizione legislativa, la sua ricorrenza va valutata in concreto, alla luce delle circostanze del caso.

La giurisprudenza utilizza le medesime categorie previste per le misure cautelari ex art. 22, D.Lgs. n. 472/1997, individuando il *periculum* nelle sue accezioni oggettiva e soggettiva¹⁶, ed anche in questo caso valorizzando il secondo profilo, ovvero la condotta del contribuente tenuta in fase di accertamento o successivamente¹⁷.

¹⁵ Comm. trib. reg. Lombardia, 12 aprile 2012, n. 57/1/2012, cit.

¹⁶ A titolo esemplificativo, la Corte di Cassazione ritiene che l'esistenza di una procedura concorsuale costituisca circostanza idonea a costituire il presupposto per la formazione del ruolo straordinario: sul concordato preventivo, si rinvia a Cass., Sez. trib., 19 luglio 1999, n. 7654, in *Banca dati Fisconline*; sul fallimento, cfr., per tutte, Cass., Sez. trib., 27 maggio 2011, n. 11736, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2011, p. 971 e ss., con commento di CARINCI, *Autonomia e indipendenza del procedimento di iscrizione a ruolo rispetto alla formazione della cartella di pagamento*.

¹⁷ Comm. trib. prov. Reggio Emilia, 19 aprile 2010, n. 65/1/10, cit., nella quale viene attribuita rilevanza alla divisione di beni immobili e alla cessione di quote di partecipazione societarie quali condotte idonee a dimostrare il tentativo di depauperamento patrimoniale del

La precarietà della situazione patrimoniale può rilevare infatti solo se accompagnata da una condotta del contribuente volta a disperdere o far venire meno le garanzie patrimoniali¹⁸.

Il *periculum* da “ruolo” straordinario assume dunque la medesima fisionomia di quello che caratterizza le misure cautelari di cui all’art. 22, D.Lgs. n. 472/1997, con ciò avvalorando ulteriormente la natura cautelare dell’iscrizione a ruolo straordinario.

Inoltre, entrambi gli strumenti vedono attribuito al giudice tributario un ruolo fondamentale in ordine alla valutazione del *periculum in mora*, offrendo al contribuente delle garanzie giurisdizionali (operanti in via preventiva, nel caso di ipoteca e sequestro conservativo; in via successiva, nel caso del ruolo straordinario) in ordine alla valutazione dei presupposti legittimanti l’utilizzo dello strumento cautelare.

Si può infatti affermare che il ruolo straordinario, contrariamente a quanto ritenuto dall’amministrazione e da parte della giurisprudenza di merito, non è caratterizzato dalla discrezionalità dell’ente impositore, ma è frutto di una valutazione amministrativa in concreto del pericolo per la riscossione, rispetto alla quale il contribuente ha piena tutela giurisdizionale, anche cautelare¹⁹.

contribuente a seguito della notifica di svariati avvisi di accertamento.

¹⁸ Comm. trib. reg. Ancona, 24 ottobre 2013, n. 81/03/13, in *Rass. trib.*, 2014, p. 353 e ss., con nota di GALEAZZI, *Il fondato pericolo per la riscossione*.

¹⁹ Il contribuente, nell’impugnare il ruolo, ha la facoltà, ricorrendone i presupposti, di chiedere la sospensione

Non potrebbe essere diversamente, viste le gravissime conseguenze, patrimoniali e non, che possono derivare a seguito dell'iscrizione a ruolo *ante tempus* di tutte le somme accertate.

2.2. Avviso di accertamento esecutivo e riscossione “straordinaria”.

Le garanzie che assistono il procedimento di iscrizione a ruolo straordinario sono state pressoché vanificate con la riforma che ha introdotto l'avviso di accertamento esecutivo nell'ordinamento tributario.

La novità introdotta dal legislatore dall'art. 29, D.L. n. 78/2010, con cui è stato semplificato il passaggio dall'accertamento alla riscossione, mediante il cumulo, nell'avviso di accertamento, della funzione di atto impositivo, di titolo esecutivo e di precetto²⁰, non ha mutato né il sistema di riscossione frazionato né la facoltà, per l'amministrazione finanziaria, di derogare a detto “frazionamento”, mediante l'esercizio del potere cautelare di affidamento in carico immediato all'agente della riscossione di tutte le somme oggetto di accertamento (imposte, interessi e sanzioni).

In effetti, nella fattispecie “ordinaria” dell'avviso di accertamento esecutivo, non solo opera la sospensione “quantitativa” *ope legis* dell'efficacia esecutiva prevista

dell'esecuzione dell'atto impugnato ai sensi dell'art. 47, D.Lgs. n. 546/1992.

²⁰ CARINCI, *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento “esecutivo” ex D.L. n. 78/2010*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, p. 165 e ss..

dall'art. 15, D.P.R. n. 602/1973 (in caso di ricorso, l'esecuzione è limitata ad un terzo di imposte e interessi), applicabile anche nelle fattispecie in cui la riscossione avviene mediante il "tradizionale" sistema dell'iscrizione a ruolo, ma è prevista altresì una sospensione "temporale" dell'efficacia esecutiva.

Una volta decorso il termine indicato nell'intimazione ad adempiere contenuta nell'avviso di accertamento esecutivo (si tratta di un termine "mobile", collegato a quello entro il quale deve essere presentato il ricorso²¹), decorre infatti un ulteriore termine di trenta giorni, prima del quale l'ente impositore non può procedere all'affidamento in carico delle somme accertate all'agente della riscossione.

Anche decorso tale termine e affidate le somme all'agente della riscossione, quest'ultimo, tuttavia, non può procedere all'esecuzione, in quanto il D.L. n. 70/2011, come modificato dalla Legge di conversione n. 106/2011²²,

²¹ Diversamente, l'iscrizione a ruolo è possibile dopo il termine fisso di sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento. Il termine "mobile" dell'avviso di accertamento esecutivo comporta che i sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento possano subire le più svariate ipotesi di differimento collegate al procedimento di accertamento (si pensi alla sospensione feriale dei termini processuali, alla sospensione di novanta giorni per l'ipotesi di accertamento con adesione, alla sospensione del termine nel caso di proposizione di istanza ex art. 17-*bis*, D.Lgs. n. 546/1992, *etc.*), con la conseguenza che, in talune ipotesi il termine può raggiungere addirittura i 285 giorni (60 giorni ex art. 29, D.L. n. 78/2010; 90 giorni per l'accertamento con adesione; 90 giorni per il procedimento di mediazione-reclamo; 45 giorni di sospensione feriale).

²² Cfr. art. 7, comma 1, lett. m), D.L. n. 70/2011.

stabilisce che «l'esecuzione forzata è sospesa per un periodo di centottanta giorni dall'affidamento in carico agli agenti della riscossione» degli avvisi di accertamento esecutivi.

Ne deriva un sistema in cui il passaggio tra l'accertamento e la riscossione, peraltro in contrasto con la *ratio* di "accelerazione" che ha ispirato la concentrazione della riscossione nell'accertamento, è, nelle ipotesi ordinarie, molto più tortuoso e differito rispetto a quello che caratterizza il modello di riscossione tramite ruolo²³.

Nel modello tradizionale, l'iscrizione a ruolo può essere effettuata decorsi sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento e l'esecuzione può essere effettuata decorsi sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento; nel modello imposablesativo, l'affidamento in carico può essere effettuato decorsi trenta giorni dallo spirare del termine "mobile" dell'intimazione ad adempiere (che può arrivare a 285 giorni) e l'esecuzione può essere iniziata decorsi centottanta giorni dall'affidamento in carico: il termine tra la notifica dell'accertamento e l'inizio dell'esecuzione può così essere dilatato fino a quasi 500 giorni!

Ad un sistema così congegnato (in modo forse poco rispettoso delle esigenze di celerità della riscossione dei crediti erariali), fanno da contrappeso i poteri, in capo all'ente impositore e all'agente della riscossione, di

²³ Per una critica, si rinvia a COPPOLA, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento: una riforma dagli incerti profili di ragionevolezza e coerenza interna*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 1421 e ss..

ovviare alle lungaggini del procedimento in via cautelare, derogando ai meccanismi di sospensione *ope legis* poc'anzi descritti in ipotesi di pericolo per la riscossione.

E' infatti prevista, per l'ente impositore, la facoltà di effettuare un affidamento in carico "straordinario" di tutte le somme accertate decorsi sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento²⁴; inoltre, l'agente della

²⁴ L'art. 29, comma 1, lett. c), D.L. n. 78/2010 dispone: «In presenza di fondato pericolo per il positivo esito della riscossione, decorsi sessanta giorni dalla notifica degli atti di cui alla lettera a), la riscossione delle somme in essi indicate, nel loro ammontare integrale comprensivo di interessi e sanzioni, può essere affidata in carico agli agenti della riscossione anche prima dei termini previsti alle lettere a) [*termine mobile dell'intimazione ad adempiere*] e b) [*termine ulteriore di trenta giorni*]». In dottrina, è discusso se la deroga su iniziativa dell'ente impositore possa operare anche con riguardo alla sospensione *ope legis* di centottanta giorni prevista dal D.L. n. 70/2011. In senso favorevole, che si condivide alla luce della diversità intercorrente tra la fase di affidamento in carico, di competenza dell'ente impositore, e quella esecutiva affidata all'agente della riscossione, cfr. PANIZZOLO, *Spunti di riflessione sulla sospensione della riscossione coattiva dell'avviso di accertamento esecutivo nell'attuale sistema normativo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, p. 359; MICALI, *L'evoluzione della disciplina della riscossione e la concentrazione nell'accertamento*, in *Boll. trib.*, 2012, p. 410; in senso contrario, cfr. GIOVANNINI, *Fondato pericolo per la riscossione ed esazione straordinaria nell'accertamento esecutivo*, cit., p. 125; CARINCI, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento (ovvero un nuovo ircocervo tributario)*, in GLENDI-UCKMAR (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, p. 55; ATTARDI, *Forma, contenuto ed effetti dell'atto di riscossione: dalla cartella all'accertamento esecutivo*, in BASILAVECCHIA-CANNIZZARO-CARINCI (a cura di), *La riscossione dei tributi*, Milano, 2011, p. 114.

riscossione ha la facoltà di iniziare l'esecuzione prima che siano decorsi i centottanta giorni dall'affidamento in carico²⁵: in tal modo, in caso di pericolo per la riscossione, tra la notifica dell'avviso di accertamento e l'inizio dell'esecuzione il termine può essere di sessantun giorni, rispetto a quello di quasi cinquecento che può trascorrere nell'ipotesi ordinaria.

Il modello "accelerato" in caso di fondato pericolo per la riscossione si discosta notevolmente da quello ordinario e si traduce, per il contribuente, nel rischio di subire un pregiudizio patrimoniale assai rilevante: in relazione agli importi accertati, comprensivi di interessi e sanzioni, si passa "immediatamente" dall'accertamento all'esecuzione forzata.

Nonostante gli effetti pregiudizievoli e l'eccezionalità dell'affidamento "straordinario" come misura cautelare giustificata sulla base di stingenti presupposti di fatto che giustifichino il timore di perdere le garanzie del credito

²⁵ Si confronti l'art. 29, comma 1, lett. c), seconda parte, D.L. n. 78/2010: «Nell'ipotesi di cui alla presente lettera, e ove gli agenti della riscossione, successivamente all'affidamento in carico degli atti di cui alla lettera a) vengano a conoscenza di elementi idonei a dimostrare il fondato pericolo di pregiudicare la riscossione, non opera la sospensione di cui alla lettera b)». L'introduzione di una specifica disposizione riferita al potere cautelare dell'agente della riscossione sembra confermare che la sospensione *ope legis* di centottanta giorni possa essere derogata unicamente dall'agente della riscossione e su esclusiva iniziativa di quest'ultimo. Appare tuttavia evidente, all'atto pratico, che la segnalazione di affidamento in carico straordinario dell'ente impositore porterà con ogni probabilità l'agente della riscossione a procedere esso stesso all'immediata esecuzione.

erariale²⁶, la legge non prevede alcuna forma di garanzia per il contribuente.

Diversamente dall'ipotesi "non straordinaria", nella quale l'agente della riscossione è tenuto ad informare il debitore, mediante raccomandata semplice, di aver preso in carico le somme per la riscossione²⁷, nel caso di affidamento "straordinario" detta comunicazione non è prevista, né è previsto che l'ente impositore debba comunicare al contribuente le ragioni di pericolo in base alle quali si procede all'immediata esecuzione.

Tutto il procedimento risulta in tal modo privo di trasparenza e di garanzie per il contribuente-debitore, che potrebbe avere notizia dell'avvio anticipato dell'esecuzione solo una volta iniziata quest'ultima: il contribuente, non avendo alcuna possibilità di conoscere le ragioni dell'ente impositore e non potendo difendersi in

²⁶ In relazione al *periculum in mora*, si rinvia alla nozione descritta con riferimento al ruolo straordinario, di cui l'affidamento in carico straordinario condivide la finalità cautelare e i presupposti di fatto che giustificano l'adozione della misura. Il fondato pericolo per la riscossione, anche in tal caso, deve riferirsi ad elementi oggettivi, da un lato (consistenza, qualità e vincoli patrimoniali) e ad elementi soggettivi, dall'altro (condotta del contribuente volta a diminuire le garanzie erariali: atti di dismissione, messa in liquidazione, cessazione dell'attività, *etc.*), privilegiando, peraltro, il secondo aspetto.

²⁷ L'adempimento a carico dell'agente della riscossione è stato previsto con l'art. 8, D.L. 2 marzo 2012, n. 16, che ha aggiunto un ultimo periodo all'art. 29, comma 1, lett. b), D.L. n. 78/2010. Si tratterebbe tuttavia di un atto di "pura cortesia", come tale inidoneo a produrre effetti nei rapporti con il contribuente. Sul punto, cfr. CARINCI, *Comunicazione al contribuente della presa a carico delle somme da riscuotere con atto impositivo*, cit., p. 969.

sede giurisdizionale, è alla *mercé* della discrezionalità dell'amministrazione finanziaria.

Non a caso, è già stato sollevato il dubbio in ordine all'esistenza di taluni profili di incostituzionalità della normativa sull'affidamento straordinario²⁸, in quanto il diritto alla difesa e il dovere di buon andamento e imparzialità della pubblica amministrazione fanno sì che tutte le fasi del procedimento amministrativo e le decisioni dell'ente impositore debbano essere rese note all'interessato.

Del resto, emerge un profilo ancor più grave, riguardante la disparità di trattamento rispetto all'utilizzo di due strumenti – ruolo straordinario e affidamento straordinario – tra loro perfettamente affini.

Nel caso del ruolo straordinario, l'ente impositore deve emettere un atto motivato in ordine al pericolo per la riscossione, che va notificato al contribuente, il quale può immediatamente impugnarlo dinanzi al giudice tributario chiedendo la sospensione in via cautelare; nel caso dell'affidamento straordinario, l'Agenzia delle Entrate non ha alcun obbligo di motivazione, il contribuente non ha diritto a conoscere alcunché in ordine alla propria posizione e, conseguentemente, il giudice tributario non sembra avere alcun ruolo.

²⁸ GIOVANNINI, *Riscossione in base al ruolo e agli atti d'accertamento*, cit., p. 34, secondo il quale la mancata previsione dell'invio di un atto con cui informare il contribuente dell'affidamento straordinario determina l'illegittimità costituzionale della disciplina sotto i parametri degli artt. 24 e 97 della Costituzione.

Pare del tutto illegittimo che, rispetto a due strumenti “cautelari” analoghi, la tutela del contribuente risulti così differenziata a seconda dell’una o dell’altra ipotesi.

Al fine di ovviare a tale vuoto di tutela, si è affermato che l’ente impositore dovrebbe esporre nell’avviso di accertamento o in un apposito atto di affidamento “straordinario” (sia pur non previsto dalla legge) le ragioni per cui si procede in via cautelare²⁹.

Potrebbe essere una soluzione temporanea, che tuttavia appare insufficiente: è oltremodo necessario un intervento del legislatore, che consenta al contribuente di difendersi in sede tributaria³⁰, nei confronti del potere cautelare di affidamento in carico straordinario riconosciuto all’ente impositore.

Si tratta infatti di un potere non discrezionale, ma vincolato al rispetto di precisi presupposti di fatto (il fondato pericolo per la riscossione), che l’Agenzia delle Entrate dovrebbe indicare al contribuente, il quale dovrebbe essere quindi legittimato ad adire – anche in via cautelare – l’organo giurisdizionale.

Tuttavia, finché non verrà introdotto l’obbligo di notificare uno specifico, motivato ed impugnabile atto di

²⁹ PANIZZOLO, *Spunti di riflessione sulla sospensione della riscossione coattiva dell’avviso di accertamento esecutivo nell’attuale sistema normativo*, cit., p. 358.

³⁰ Secondo GLENDI, *Nuovi profili della tutela cautelare a fronte degli atti “impoesattivi”*, cit., p. 540, il debitore potrebbe essere tutelato dinanzi al giudice dell’esecuzione, mediante la proposizione di opposizione ex art. 617 cod. proc. civ. al pignoramento effettuato *ante tempus* a seguito dell’affidamento in carico straordinario in difetto dei presupposti legittimanti.

“affidamento straordinario” (analogo, per la finalità cautelare che qui interessa, al ruolo straordinario), la misura cautelare in parola resta affidata all’iniziativa dell’amministrazione finanziaria, rispetto alla quale non esiste alcuna garanzia di trasparenza e di sindacato giurisdizionale, che può essere attivato solo tramite la “rischiosa” impugnazione della comunicazione (di cortesia) di affidamento in carico.

3. Fermo contabile e sospensione dei rimborsi.

L’amministrazione ha facoltà di esercitare direttamente una serie di ulteriori poteri finalizzati ad assicurare, in via cautelare, la riscossione dei crediti erariali.

In particolare, l’amministrazione finanziaria, in presenza di un debito tributario, può sospendere il pagamento e/o il rimborso dei crediti vantati dal contribuente in relazione a differenti rapporti, esercitando in autotutela il diritto di ritenzione delle somme dovute al contribuente, al fine di tutelare il proprio credito.

La legge determina in tal modo uno squilibrio tra le due parti reciprocamente creditrici, offrendo la facoltà, per la parte pubblica, di non pagare il proprio debito fino a quando non sarà incamerato il credito tributario.

E ciò con l’evidente funzione cautelare di evitare con celerità che l’amministrazione corrisponda delle somme ad un soggetto, debitore del Fisco, che le stesse somme potrebbe dover restituire³¹.

³¹ CASSESE, *Il fermo amministrativo, un privilegio della pubblica amministrazione*, in *Giur. cost.*, 1972, p. 331.

Nell'ordinamento tributario sono previste a favore dell'amministrazione finanziaria due principali tipologie di "fermi": il fermo amministrativo (o contabile), previsto dal Regio Decreto 18 novembre 1923, n. 2440 per tutti i crediti della pubblica amministrazione; la sospensione dei rimborsi disciplinata nella specifica materia tributaria dall'art. 23 della legge generale sulle sanzioni amministrative tributarie.

Il fermo contabile consiste nella possibilità di sospendere il pagamento alla parte privata in presenza di un "debito" nei confronti di una qualsiasi amministrazione pubblica: «qualora un'amministrazione dello Stato, che abbia, a qualsiasi titolo, ragione di credito verso aventi diritto a somme dovute da altre amministrazioni, richieda la sospensione del pagamento, questa deve essere eseguita in attesa del provvedimento definitivo»³².

³² Art. 69, comma 6, R.D. 18 novembre 1923, n. 2440. Sul fermo amministrativo cfr. CASSESE, *Il fermo amministrativo, un privilegio della pubblica amministrazione*, cit., p. 330 e ss.; MOLINARI, *Il fermo amministrativo*, in *Foro amm.*, 1969, III, p. 585 e ss.; ROFFI, *Osservazioni sul c.d. fermo amministrativo*, in *Giur. it.*, 1973, IV, p. 132; GARRI, voce *Fermo amministrativo*, in *Enc. giur.*, XIV, Roma, 1989, p. 1 e ss.; BENNATI, *Manuale di contabilità di Stato*, Napoli, 1990, p. 521 e ss.; SEPE, voce *Spese dello Stato e degli enti pubblici*, in *Enc. dir.*, XLIII, Milano, 1990, p. 385 e ss.. Sulle applicazioni in materia tributaria del fermo contabile, cfr. BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, cit., p. 1 e ss.; INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, cit., p. 143 e ss.; BASILAVECCHIA, *Il fermo amministrativo nei procedimenti tributari*, in *Rass. trib.*, 1995, p. 241 e ss.; GRANELLI, *Il fermo amministrativo in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, I, p. 897 e ss..

Analogo è l'istituto della sospensione dei rimborsi introdotto dall'art. 23, D.Lgs. n. 472/1997, utilizzabile dall'amministrazione finanziaria in ipotesi di violazioni passibili di sanzioni amministrative: «nei casi in cui l'autore della violazione o i soggetti obbligati in solido vantino un credito nei confronti dell'amministrazione finanziaria, il pagamento può essere sospeso se è stato notificato atto di contestazione o irrogazione della sanzione, ancorché non definitivo»³³.

Si tratta di istituti tra loro affini per struttura e funzione, di cui deve essere chiarito il rapporto reciproco, tuttora discusso in dottrina.

3.1. Il fermo contabile di cui al Regio Decreto 18 novembre 1923, n. 2440.

Il fermo amministrativo consente ad una amministrazione dello Stato di sospendere il pagamento del credito vantato da un soggetto al fine di tutelare una

³³ Sulla sospensione dei rimborsi, in dottrina cfr. BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, cit., p. 18 e ss.; INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, cit. p. 164 e ss.; TRIVELLIN, *Art. 23. Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in MOSCHETTI-TOSI (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative*, cit., p. 735 e ss.; BOLETTI, *Commento all'art. 23, D.Lgs. n. 472/1997*, in FALSITTA-FANTOZZI-MARONGIU-MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie. Tomo II. Accertamento e sanzioni*, a cura di MOSCHETTI, Padova, 2011, p. 796 e ss.; MESSINA, *La compensazione nel diritto tributario*, Milano, 2006, p. 85 e ss.; PISTOLESI, *Necessità di un assetto uniforme tra atti di blocco dei rimborsi e fermo amministrativo*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 2686 e ss..

“ragione di credito” vantata dalla parte pubblica nei confronti del soggetto medesimo.

Si tratta di un istituto di carattere generale di cui la Corte di Cassazione³⁴ e la Corte Costituzionale³⁵ hanno affermato la funzione cautelare, quale espressione del potere di autotutela della pubblica amministrazione strumentale alla protezione del pubblico interesse³⁶.

Il presupposto del fermo contabile, a differenza delle altre misure cautelari che richiedono l’emanazione di un prodromico atto amministrativo, è costituito dall’esistenza di una mera “ragione di credito”.

La formulazione della disposizione, ancorché vaga, permette di chiarire, anzitutto, che il credito che l’amministrazione può tutelare non deve essere necessariamente certo, liquido ed esigibile: ne discende che può essere tutelato il credito in una fase antecedente quella della formazione del titolo esecutivo, come anche, *a fortiori*, il credito derivante dal titolo esecutivo.

In materia tributaria, il fermo opera generalmente a seguito di istanza di rimborso del contribuente; l’amministrazione, riconosciuta l’entità del credito vantato, ne sospende – con provvedimento contestuale o separato

³⁴ Da ultimo, cfr. Cass., Sez. trib., 21 marzo 2012, n. 4505, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2013, II, p. 5 e ss., con nota di AUGELLO, *Fermo amministrativo e rimborso di crediti Iva*.

³⁵ Corte Cost., 19 aprile 1972, n. 67, in *Giur. cost.*, 1972, p. 330.

³⁶ Nello stesso senso si è espressa l’amministrazione finanziaria con la circolare n. 4/E del 15 febbraio 2010 dell’Agenzia delle Entrate, nella quale è stato indicato che il fermo amministrativo è applicabile «in tutti i casi in cui non sono applicabili le misure cautelari speciali e nelle ipotesi in cui queste non siano sufficienti a garantire idoneamente il credito tributario».

rispetto a quello di riconoscimento del credito – il rimborso, invocando l'esistenza di “ragioni di credito” della pubblica amministrazione (anche non finanziaria) nei confronti del contribuente.

La giurisprudenza, nel tentativo di chiarire la portata della “ragione di credito”, ha valorizzato la natura cautelare del fermo amministrativo, richiedendo che la ragione creditoria si traduca nel *fumus boni iuris* (inteso in senso civilistico) della pretesa: il fermo può essere disposto se sia ragionevole sostenere l'esistenza e la non manifesta infondatezza del credito erariale tutelato³⁷.

³⁷ Cfr. Cons. Stato, Sez. V, 21 aprile 2010, n. 2271, in *Banca dati Pluris*, secondo cui il fermo richiede «l'esistenza di una prova dimostrativa certa, che determini nell'amministrazione non la certezza della fondatezza della pretesa (ché altrimenti verrebbe meno la natura cautelare del provvedimento), ma almeno la ragionevole convinzione che sussiste il suo diritto, che giustifica e legittima la soggezione del debitore all'adempimento». Si confronti anche la circolare n. 12 del 29 marzo 1999 del Ministero del Tesoro, Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, secondo cui «il concetto di ragione di credito è insuscettibile di una definizione rigorosa, collocato come è nella zona grigia che va dalla pretesa creditoria pura e semplice (pertanto anche arbitraria e temeraria) al credito certo, liquido ed esigibile. L'una come è ovvio, insufficiente in sé e per sé a radicare il potere di fermo (ché altrimenti ne conseguirebbe un inammissibile arbitrio), l'altro, eccedente i requisiti richiesti dalla legge, perché di per sé idoneo a far realizzare i fini cui l'istituto del fermo è preordinato – c.d. compensazione – senza bisogno della tappa intermedia di natura cautelare. L'unico termine idoneo a qualificare la pretesa come atto a radicare il potere di fermo, sembra potersi mutuare dal processo civile, ed è il c.d. *fumus boni iuris*, cioè la ragionevole apparenza di fondatezza».

E' quindi di fondamentale importanza, per l'amministrazione finanziaria, attenersi rigorosamente al vaglio in ordine alla "parvenza di fondatezza" della pretesa erariale, prima di disporre il provvedimento cautelare.

Anche perché, pur avendo natura cautelare, il fermo amministrativo non richiede l'esistenza dell'ulteriore requisito previsto per la generalità delle misure cautelari: il *periculum in mora*, secondo la prevalente giurisprudenza, non è infatti presupposto per l'applicazione della misura cautelare in parola³⁸.

Tale assunto è stato condivisibilmente criticato dalla dottrina, che ha messo in luce come il pericolo dovrebbe costituire requisito immanente del fermo, alla luce della sua natura cautelare, dovendo l'ente procedente dimostrare l'urgenza di procedere in via cautelare³⁹.

Lo stesso vale per i requisiti di proporzionalità e ragionevolezza, che dovrebbero impedire all'amministrazione di disporre la sospensione del rimborso per un importo superiore al debito del contribuente che giustifica il fermo.

³⁸ Corte Cost., 19 aprile 1972, n. 67, cit.; nello stesso senso, Cass. civ., Sez. Unite, 7 febbraio 2002, n. 1733, in *Il fisco*, 2002, p. 4542 e ss., con nota di RUSSO-FRANSONI, *Giurisdizione tributaria*, secondo cui la mancata previsione del *periculum in mora* non contrasta con la natura cautelare del provvedimento di fermo. Cfr., altresì, Cass., Sez. trib., 5 marzo 2004, n. 4567, in *Giur. it.*, 2004, p. 2203 e ss.; Cass., Sez. trib., 5 maggio 2011, n. 9853, in *Boll. trib.*, 2011, p. 1816 e ss.; Cass., Sez. trib., 21 marzo 2012, n. 4505, in *Banca dati Fisconline*.

³⁹ CASSESE, *Il fermo amministrativo, un privilegio della pubblica amministrazione*, cit., p. 333.

In effetti, la mancata previsione del *periculum in mora* legittima, nella prassi, una sorta di “automatismo” dell’operatività del fermo amministrativo, che viene disposto, in via generalizzata, ogni qualvolta esistano dei controcrediti della pubblica amministrazione, pur in assenza di un’esigenza cautelare⁴⁰, con grave danno a carico della parte privata.

Si pensi al caso di contribuenti di grandi dimensioni, che hanno svariati rapporti contemporanei di debito-credito con l’amministrazione pubblica (anche con la sola amministrazione finanziaria) e che rischiano di vedere compromessa la propria attività corrente a fronte del fermo dei rimborsi. L’applicazione automatica dell’istituto potrebbe portare a gravissimi pregiudizi per il contribuente, atteso che l’istituto del rimborso sempre più costituisce, specialmente nei momenti di difficoltà economica quale quello attuale, un momento fisiologico di fondamentale importanza nel rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuente.

Quanto al profilo procedimentale, il fermo amministrativo-contabile avente ad oggetto crediti tributari non risulta compiutamente disciplinato.

L’unico profilo che l’art. 69, R.D. n. 2440/1923, affronta è quello relativo ai soggetti legittimati a richiedere il fermo, individuati nelle “amministrazioni dello Stato”,

⁴⁰ In dottrina, si rinvia a ROFFI, *Osservazioni sul c.d. fermo amministrativo*, cit., p. 135, secondo cui la mancata previsione di requisiti stringenti porta a tradurre il fermo in una forma di prelievo nei confronti del cittadino che trova titolo solo nella legge, senza alcuna garanzia per il cittadino.

dalle quali rimangono pertanto escluse le amministrazioni locali e gli enti pubblici⁴¹.

Sono stati avanzati dei dubbi in merito alla possibilità, per le agenzie fiscali, aventi natura di enti autonomi rispetto all'amministrazione statale⁴², di disporre il fermo amministrativo. La questione è stata tuttavia risolta dal legislatore con una norma di interpretazione autentica – art. 3, comma 42, D.L. n. 203/2005 – che ha ricompreso espressamente, tra i soggetti legittimati ad adottare il fermo ex art. 69, R.D. 2440/1923, le agenzie fiscali.

I soggetti coinvolti sono generalmente tre: l'amministrazione creditrice; l'amministrazione debitrice e il privato, al contempo debitore dell'una e creditore dell'altra; tuttavia, gli stessi possono ridursi a due, laddove la stessa amministrazione sia al contempo creditrice e debitrice nei confronti del medesimo soggetto privato⁴³: in

⁴¹ Sul punto, si richiama la giurisprudenza amministrativa, tra cui Cons. Stato, Sez. VI, 7 settembre 2004, n. 5810, in *Foro it.*, 2005, p. 485 e ss., che ha ritenuto possibile disporre il fermo amministrativo da parte di Università e Camere di Commercio.

⁴² Sulla controversa natura giuridica delle agenzie fiscali, cfr. LUPI, *La riforma dei ministeri. La riorganizzazione del Ministero delle Finanze*, in *Giorn. dir. amm.*, 2000, p. 25 e ss.; FRANSONI, *Appunti a margine di alcuni "provvedimenti attuativi" emanati dall'Agenzia delle Entrate*, in *Rass. trib.*, 2001, p. 365 e ss.; TABET, *Spunti critici sulla natura delle Agenzie fiscali e sulla loro equiparazione alle Amministrazioni dello Stato*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 817 e ss..

⁴³ Le critiche in merito alla impossibilità che i due controcrediti siano riferiti alla medesima amministrazione sono state condivisibilmente censurate da BASILAVECCHIA, *Il fermo amministrativo nei procedimenti tributari*, cit., p. 245; in senso

tale ultima ipotesi l'amministrazione potrà procedere ad un c.d. fermo su se stessa, invocando l'esistenza di una ragione di credito, magari *sub iudice*, relativa ad un rapporto diverso rispetto a quello in relazione al quale il contribuente ha presentato istanza di rimborso.

Oltre ai soggetti coinvolti, la normativa non specifica quale forma debba assumere il provvedimento di fermo, né se questo debba essere notificato al contribuente, né quali siano le tutele a disposizione della parte nei cui confronti viene adottato il provvedimento cautelare.

Nonostante il silenzio dell'art. 69, R.D. n. 2440/1923, che stabilisce che l'ordine di sospensione vada portato a conoscenza dell'amministrazione debitrice, si deve ritenere che lo stesso, in materia tributaria, debba essere notificato necessariamente anche al privato, sotto forma di diniego del rimborso emesso dall'amministrazione debitrice⁴⁴, ovvero come provvedimento di sospensione provvisoria dell'erogazione del rimborso.

Tale soluzione appare l'unica possibile, alla luce dell'art. 6, L. n. 212/2000, il quale dispone che «l'amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati» e, al comma 2, che la medesima amministrazione «deve informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito».

contrario, v. GRANELLI, *Il fermo amministrativo in materia tributaria*, cit., p. 896.

⁴⁴ Così BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009, p. 269.

Da tali disposizioni sembra potersi trarre che il fermo debba essere necessariamente notificato all'interessato, in quanto destinatario sostanziale della misura cautelare in parola e che, inoltre, esso debba essere motivato in ordine ai presupposti che hanno condotto l'amministrazione a sospendere il rimborso, in modo da permettere al contribuente di adire gli organi di giustizia competenti in ordine alla verifica della correttezza dei presupposti legittimanti il provvedimento.

Sotto tale profilo, sono discusse, in dottrina e in giurisprudenza, le modalità di accesso alla tutela giurisdizionale avverso il fermo.

Secondo la giurisprudenza, il fermo incide sulla sfera giuridica del destinatario, comportando un "affievolimento" del diritto soggettivo di credito del privato⁴⁵. In base ai principi fondamentali in materia di riparto delle giurisdizioni, si ritiene che spetti al giudice amministrativo la competenza a conoscere delle azioni promosse per l'annullamento del provvedimento di fermo, rientrando invece nell'ambito della giurisdizione ordinaria l'accertamento in ordine all'esistenza e alla fondatezza delle posizioni creditorie⁴⁶.

Da ciò discende che il giudice tributario, quale giudice ordinario speciale competente *ratione materiae*, può avere cognizione della legittimità del fermo nell'ambito della lite

⁴⁵ Cass. civ., Sez. Unite, 7 febbraio 2002, n. 1733, in *Corr. trib.*, 2002, p. 1898 e ss., con nota di BASILAVECCHIA, *La giurisdizione sul fermo*.

⁴⁶ Cass. civ., Sez. Unite, 28 marzo 2006, n. 7023, in *Boll. trib.*, 2006, p. 1488.

concernente il diritto al rimborso del credito di natura tributaria, ovvero laddove il fermo che si assume illegittimo venga adottato a cautela di crediti tributari⁴⁷.

Tale posizione è condivisa dalla dottrina, la quale ha affermato che il fermo rileva come mera motivazione del diniego del rimborso, che il giudice tributario può conoscere solo incidentalmente, nell'ambito della lite instaurata sul rimborso del credito d'imposta⁴⁸.

La ricostruzione in parola porta ad escludere il fermo amministrativo tra gli atti autonomamente impugnabili ai sensi dell'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992; tuttavia, non sembrano sussistere motivi ostativi all'impugnabilità in via diretta del fermo contabile, laddove abbia ad oggetto crediti di natura tributaria.

Gli argomenti sono di ordine sistematico: da un lato, l'art. 23, D.Lgs. n. 472/1997, sulla sospensione dei rimborsi, prevede l'autonoma impugnabilità di un provvedimento che rappresenta la specificazione, in materia tributaria, del fermo contabile previsto dall'art. 69 della legge sulla contabilità generale dello Stato⁴⁹; dall'altro, la giurisprudenza della Corte di Cassazione in tema di atti impugnabili sostiene sempre con maggior

⁴⁷ La Corte di Cassazione, con sentenza a Sezioni Unite del 14 gennaio 2009, n. 555, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2009, p. 668 e ss., ha chiarito che «lo stretto collegamento fra la misura cautelare in esame e il diritto per la cui provvisoria tutela è concessa consente di affermare il principio per cui la cognizione delle controversie relative al fermo amministrativo è attribuita al giudice cui spetta la cognizione delle controversie sul diritto con esso cautelato».

⁴⁸ BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, op. cit..

⁴⁹ Sul punto, si confrontino i successivi paragrafi.

vigore l'interpretazione estensiva dell'elenco previsto dall'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992⁵⁰.

Alla luce di tali argomenti, l'impugnabilità diretta del fermo amministrativo (soprattutto laddove, come accade sovente nella prassi, esso venga disposto da un'articolazione dell'amministrazione finanziaria in forza di pendenze del contribuente con altre articolazioni della stessa amministrazione) sembra una soluzione in linea con le esigenze di tutela del contribuente, che, mediante la diretta impugnazione del fermo, potrebbe immediatamente

⁵⁰ L'elencazione degli "atti impugnabili", contenuta nell'art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992, tenuto conto dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la legge n. 448 del 2001, deve essere interpretata alla luce delle norme costituzionali di buon andamento della p.a. (art. 97 Cost) e di tutela del contribuente (art. 24 Cost.) riconoscendo la impugnabilità davanti al giudice tributario di tutti gli atti adottati dall'ente impositore che portino, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria. Cfr., *ex multis*, Cass. civ., Sez. Unite, 10 agosto 2005, n. 16676 e, da ultimo, Cass., Sez. trib., 11 maggio 2012, n. 7344, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2012, p. 657: «L'aver consentito l'accesso al contenzioso tributario in ogni controversia avente ad oggetto tributi, comporta la possibilità per il contribuente di rivolgersi al giudice tributario ogni qual volta la Amministrazione manifesti (anche attraverso la procedura del silenzio-rigetto) la convinzione che il rapporto tributario (o relativo a sanzioni tributarie) debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di contestare». In dottrina, cfr. TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., p. 11 e ss.; RUSSO, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 1585 e ss.; PERRONE, *I limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 707 e ss..

adire il giudice tributario senza attendere il giudizio relativo al sottostante rapporto creditorio.

Del resto, non pare che l'istituto di cui all'art. 23, D.Lgs. n. 472/1997, in relazione al quale è prevista l'autonoma impugnabilità del provvedimento di sospensione, con possibilità di tutela cautelare del contribuente, presenti delle differenze sostanziali con il fermo contabile. Difatti, laddove dovesse essere esclusa la tutela in via immediata, si creerebbe un'evidente disparità di trattamento a seconda che la "sospensione" venga adottata secondo le forme di cui al R.D. n. 2440/1923 ovvero secondo quelle dell'art. 23, D.Lgs. n. 472/1997.

Resta fermo che, laddove intervenga una sentenza che annulli la "ragione di credito" che ha determinato l'emanazione del fermo, sia pure non in via definitiva, cessano gli effetti del provvedimento cautelare, venendo meno il *fumus boni iuris* che legittima la permanenza degli effetti sospensivi.

Sul punto, la Corte di Cassazione ha difatti chiaramente affermato che l'annullamento della pretesa nel merito impedisce il permanere degli effetti del provvedimento cautelare⁵¹.

⁵¹ Cass., Sez. trib., 22 settembre 2006, n. 20526, in *Boll. trib.*, 2007, p. 290 e ss., secondo cui «la sentenza che accoglie il ricorso del contribuente e annulla l'atto impositivo priva la pretesa tributaria del supporto di un atto amministrativo legittimante, facendo in sostanza venir meno le ragioni di credito: l'atto amministrativo reputato illegittimo non può pertanto pregiudicare la situazione patrimoniale del contribuente, nemmeno sotto il profilo del diritto dell'amministrazione a trattenere quanto versato magari spontaneamente dal contribuente, né si può consentire che

La tutela del contribuente può quindi esplicarsi secondo tre vie: mediante l'impugnazione in via diretta del fermo (attuabile attraverso l'estensione dell'impugnabilità del fermo *ex art. 23, D.Lgs. n. 472/1997*); mediante l'impugnazione in via differita del diniego al rimborso, nel cui giudizio far valere incidentalmente l'illegittimità del fermo; nell'ambito del giudizio concernente la "ragione di credito" che ha legittimato l'adozione del provvedimento cautelare.

3.2. La sospensione dei rimborsi *ex art. 23, D.Lgs. n. 472/1997*.

L'art. 23, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997 prevede la possibilità, per l'amministrazione finanziaria, di sospendere il pagamento di un credito vantato da un soggetto che sia autore di una violazione passibile di sanzione amministrativa, allo stesso contestata mediante provvedimento *ex art. 16, D.Lgs. n. 472/1997* ovvero in forza di atto di irrogazione delle sanzioni amministrative, ancorché non definitivo.

L'istituto, finalizzato alla compensazione degli importi dovuti a titolo di sanzione amministrativa con il credito vantato dal contribuente⁵², costituisce una specificazione in

l'amministrazione continui a godere di una garanzia il cui fondamento è stato disatteso e dichiarato illegittimo dal giudice»

⁵² Il secondo comma dell'art. 23, D.Lgs. n. 472/1997 stabilisce che in presenza di provvedimento definitivo, l'ufficio competente per il rimborso pronuncia la compensazione del debito, con provvedimento avverso il quale può essere proposto ricorso davanti alla Commissione tributaria provinciale.

materia tributaria del potere di fermo riconosciuto in via generale dal R.D. n. 2440/1923, di cui condivide la natura cautelare⁵³.

Tuttavia, la sospensione *ex art. 23*, D.Lgs. n. 472/1997 è connotata da caratteristiche peculiari che la differenziano significativamente rispetto al fermo contabile, prima fra tutte la possibilità che la sospensione venga disposta non solo dalle amministrazioni statali, come per il fermo, ma da tutti gli enti titolari di potestà impositiva (regioni, province, comuni, *etc.*) e a tutela di crediti tributari anche a favore di amministrazioni non statali.

Occorre anzitutto chiarire quale sia l'ambito di operatività dell'istituto.

Secondo parte della dottrina, l'art. 23 sarebbe applicabile non solo a tutela di crediti sanzionatori, ma anche alle imposte e agli interessi, in quanto esso rappresenterebbe la forma "speciale" ed esclusiva di fermo amministrativo in materia tributaria⁵⁴.

Tuttavia, prevale la posizione di segno contrario, che confina l'ambito applicativo dell'istituto alla tutela

⁵³ TRIVELLIN, *Art. 23. Sospensione dei rimborsi e compensazione*, cit., p. 735.

⁵⁴ TRIVELLIN, *Art. 23. Sospensione dei rimborsi e compensazione*, cit., p. 756; GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, p. 215. E' stato ritenuto che l'art. 23 varrebbe a connotare in termini di tassatività le ipotesi di adottabilità dell'istituto nel diritto tributario, in quanto il legislatore avrebbe rielaborato le conclusioni della dottrina e della giurisprudenza relative al fermo contabile per limitare, in materia tributaria, la discrezionalità dell'amministrazione finanziaria.

cautelare dei soli crediti sanzionatori⁵⁵ e che trova il conforto interpretativo della stessa amministrazione finanziaria⁵⁶.

L'interpretazione letterale in effetti non lascia margini di dubbio; la questione, semmai, è stabilire se non sia opportuno, *de iure condendo*, estendere la sospensione dei rimborsi a tutti i crediti tributari, in modo da razionalizzare – come accaduto per l'ipoteca e il sequestro conservativo, disciplinati dal precedente art. 22, D.Lgs. n. 472/1997 – la materia, estendendo le tutele e le garanzie a favore del contribuente attualmente previste per la sola sospensione dei rimborsi da sanzione.

Difatti, rispetto al fermo contabile, che tutela qualsiasi credito pubblicistico, compreso quello vantato dall'amministrazione a titolo di imposta e interessi (escluso dall'ambito di operatività dell'art. 23, D.Lgs. n. 472/1997), la sospensione dei rimborsi disciplinata dalla legge generale sulle sanzioni amministrative predispone

⁵⁵ GIRELLI, *La compensazione tributaria*, Milano, 2010, p. 260; LUPI-STEVANATO, *Conferme e dubbi sulla sospensione del rimborso a fronte di altri crediti erariali*, in *Dial. trib.*, 2009, p. 20 e ss., secondo i quali l'estensione alle imposte della tutela cautelare per ipoteca e sequestro conservativa, prevista dal D.L. n. 185/2008, confermerebbe, per differenza, l'applicabilità della sospensione dei rimborsi ai soli crediti di natura sanzionatoria.

⁵⁶ Cfr., in particolare, Agenzia delle Entrate, circolare n. 4/E del 15 febbraio 2010, secondo cui «tra le misure a tutela del credito erariale, si ricorda che gli Uffici possono ricorrere allo strumento della sospensione dei rimborsi, anche infrannuali, ed alla compensazione di eventuali crediti vantati dal contribuente nei confronti dell'amministrazione. L'operatività delle predette misure risulta, tuttavia, limitata, secondo un'interpretazione letterale della norma, all'esclusiva cautela del credito per sanzioni tributarie».

garanzie più efficaci, sia quanto ai presupposti sia sotto il profilo procedimentale, applicativo e della tutela giurisdizionale, che meglio si attagliano alla natura cautelare dello strumento in parola.

Il presupposto per l'emissione del provvedimento cautelare di sospensione è infatti rinvenibile non già nell'esistenza di una mera "ragione di credito" dell'amministrazione finanziaria, bensì nell'esistenza di un vero e proprio "credito", indicato nel suo preciso ammontare in uno specifico provvedimento sanzionatorio (atto di contestazione o di irrogazione) che sia già stato ritualmente notificato al contribuente o al soggetto obbligato in solido⁵⁷.

Inoltre, la sospensione soggiace a dei limiti quantitativi espressamente stabiliti: essa opera infatti «nei limiti della somma risultante dall'atto o dalla decisione della commissione tributaria ovvero dalla decisione di altro organo»⁵⁸.

Viene in tal modo cristallizzato il principio di proporzionalità della misura cautelare in parola ed altresì il suo rapporto con il giudizio concernente il merito della pretesa sanzionatoria: le vicende di quest'ultimo influenzano le sorti della sospensione del rimborso, condizionandone l'efficacia.

⁵⁷ La disposizione non legittima la possibilità di procedere alla sospensione dei rimborsi sulla base di atti istruttori, quali il processo verbale di constatazione, diversamente da quanto previsto per le misure cautelari dell'ipoteca fiscale e del sequestro conservativo di cui al precedente art. 22, D.Lgs. n. 472/1997.

⁵⁸ Art. 23, comma 1, ult. periodo, D.Lgs. n. 472/1997.

Sotto tale profilo, si pone il problema di stabilire se l'annullamento, con sentenza non definitiva, dell'atto cautelato (il provvedimento sanzionatorio), sia sufficiente a determinare l'illegittimità del provvedimento di sospensione che su tale annullato atto si fonda.

La risposta, ancorché non condivisa unanimemente dalla prassi dall'amministrazione finanziaria, è certamente positiva.

Se così non fosse, difatti, oltre alle gravi conseguenze di fatto (il contribuente dovrebbe attendere anni prima di avere diritto al rimborso spettante), si determinerebbe la violazione del disposto dell'art. 23, D.Lgs. n. 472/1997, il quale evidenzia chiaramente che la sospensione può essere disposta nei limiti di quanto deciso dal giudice tributario, anche con sentenza non passata in giudicato.

In effetti, l'art. 23, D.Lgs. n. 472/1997 non indica la necessità del passaggio in giudicato della sentenza, limitandosi a stabilire che la sospensione «opera nei limiti della decisione della commissione tributaria»⁵⁹.

Tuttavia, di fronte ad un accertamento giudiziale circa l'inesistenza del diritto di credito dell'erario, viene meno proprio quel *fumus boni iuris* che giustifica l'adozione del provvedimento cautelare di sospensione del rimborso.

Il provvedimento cautelare è infatti, per sua stessa natura, “precario e provvisorio”, nel senso che esso può

⁵⁹ Diversamente, in tema di ipoteca e sequestro conservativo l'art. 22, comma 7, D.Lgs. n. 472/1997, stabilisce espressamente che i provvedimenti cautelari perdono efficacia a seguito della sentenza, «anche non passata in giudicato», con la quale viene accolto il ricorso del contribuente nel giudizio relativo alla pretesa tributaria.

operare solo in attesa di una decisione nel merito da parte dell'autorità giurisdizionale adita.

Laddove intervenga una decisione del Giudice che dichiara insussistente il diritto a cautela del quale viene adottata la misura cautelare, difatti, quest'ultima cessa di produrre effetti giuridici⁶⁰.

Ciò è del resto chiaramente disposto dall'art. 669-*novies*, cod. proc. civ., il quale, ponendosi come regola generale in tema di misure cautelari, dispone che «il provvedimento cautelare perde efficacia se con sentenza, anche non passata in giudicato, è dichiarato inesistente il diritto a cautela del quale era stato concesso»⁶¹.

Tale disposizione è espressiva di un principio generale dell'ordinamento, che vale sia per le misure cautelari processuali (si pensi al richiamato sequestro conservativo) che per quelle disposte in via amministrativa (quale quella in esame): laddove l'autorità giurisdizionale abbia stabilito, nel merito, che il diritto è insussistente, non può essere concessa alcuna misura cautelare a tutela di tale inesistente diritto, perché non esiste (o comunque viene meno) il c.d. *fumus boni iuris* necessario per l'adozione dello strumento cautelare⁶².

⁶⁰ Sembra convenire anche l'interpretazione amministrativa di cui alla circolare n. 180/E del 10 luglio 1998 dell'Agenzia delle Entrate, ove si afferma che «l'atto di sospensione deve operare nei limiti della pretesa erariale: dal *quantum* risultante dal provvedimento sanzionatorio o, qualora fosse stato impugnato, dalla sentenza della commissione tributaria».

⁶¹ Nello stesso senso, il già citato art. 22, comma 7, D.Lgs. n. 472/1997 in tema di ipoteca e sequestro conservativo.

⁶² Sul punto, si rinvia a Comm. trib. prov. Reggio Emilia, 21 settembre 2009, n. 170/01/09, in *Banca dati Fisconline*, secondo

Le maggiori garanzie offerte dalla sospensione dei rimborsi non si limitano ai presupposti, qualitativi e quantitativi.

Difatti, l'art. 23, D.Lgs. n. 472/1997 (diversamente dalla normativa sul fermo contabile) impone all'amministrazione finanziaria di notificare all'interessato uno specifico provvedimento⁶³, qualificato come atto

cui «la sospensione può essere effettuata soltanto nei limiti delle somme risultanti dalle sentenze; sentenze che, nel caso specifico hanno azzerato le pretese erariali. Ne consegue che l'Ufficio non può opporre sospensione alcuna. Si è scritto più sopra “sentenze (definitive o meno)”: infatti sulle corde del noto brocardo *ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*, manca qualsiasi previsione in tal senso nella più citata norma, la quale appunto non richiede la definitività della pronuncia giudiziale; disposizione normativa, oltre tutto, coerente con la natura cautelare della sospensione, per cui in presenza di annullamento dell'accertamento, da parte del Giudice di primo grado, vien meno il *fumus boni iuris*, quale presupposto per i provvedimenti cautelari e cioè, nel caso, della sospensione cautelare ex art. 23, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997».

⁶³ Sul punto, si richiama Cass., Sez. trib., 11 novembre 2011, n. 23601, in *Corr. trib.*, 2012, p. 637 e ss., con nota di BASILAVECCHIA, *Necessaria l'adozione del provvedimento formale per sospendere i rimborsi*, con la quale la Suprema Corte ha censurato l'operato dell'Ufficio, che aveva invocato il diritto alla sospensione del rimborso ex art. 23, D.Lgs. n. 472/1997 mediante eccezione processuale formulata nel corso del giudizio avente ad oggetto la restituzione del credito vantato dal contribuente. La Corte ha ritenuto illegittima la condotta dell'amministrazione finanziaria, ravvisando la necessità che il fermo venga formalmente notificato per mezzo di un provvedimento di sospensione: «Il “fermo”, cioè la sospensione del pagamento delle somme dovute dall'amministrazione, non può prescindere dall'adozione di un provvedimento formale, emesso, nell'esercizio di un potere discrezionale, dall'autorità competente e dotato dei requisiti prescritti dalla legge, compresa una adeguata motivazione in ordine

impugnabile, che deve contenere, a pena di nullità, la motivazione in ordine ai presupposti che hanno giustificato l'adozione del provvedimento cautelare, nonché tutti gli elementi previsti dall'art. 7, L. n. 212/2000 in tema di chiarezza e motivazione degli atti amministrativi tributari.

Rispetto a tale provvedimento, il contribuente ha piena tutela davanti alle commissioni tributarie, in quanto la disposizione in parola – fugando i dubbi emersi in relazione al fermo amministrativo – sancisce la giurisdizione tributaria e qualifica il provvedimento di sospensione come atto autonomamente impugnabile.

Inoltre – caso raro nell'ordinamento tributario – il legislatore ha previsto la possibilità di chiedere la sospensione dell'esecuzione del fermo (che è un atto a contenuto negativo) in via cautelare, prevedendo la possibilità di presentare istanza *ex art. 47, D.Lgs. n. 546/1992*, contestualmente al ricorso o con atto separato.

In tal modo, viene garantita la possibilità di paralizzare in via cautelare (eventualmente anche con provvedimento presidenziale d'urgenza *ex art. 47, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992*) gli effetti negativi del provvedimento cautelare

al *fumus boni iuris* della vantata “ragione di credito”; tale provvedimento, poi, deve ovviamente essere portato a legale conoscenza dell'interessato per garantire a quest'ultimo la necessaria tutela giurisdizionale (anche cautelare, come prevede l'art. 23 cit., comma 3), al fine di ottenerne, a seconda dei casi, l'annullamento o la disapplicazione». Nello stesso senso, cfr. Cass. civ., Sez. Unite, 7 febbraio 2002, n. 1733, in *Il fisco*, 2002, p. 4542 e ss.; Cass. civ., Sez. Unite, 5 agosto 2010, n. 18208, in *Rass. trib.*, 2011, p. 995, con commento di GARAU, *Sulla inopponibilità del fermo amministrativo in sede di ottemperanza*.

di sospensione, ottenendo in tal modo un armonioso bilanciamento dei contrapposti interessi.

Il giudizio relativo all'impugnazione del provvedimento di sospensione vede quale legittimato passivo, secondo le ordinarie regole processuali, l'Ufficio che ha emesso il provvedimento.

In dottrina, si è affermato che il giudizio dovrebbe essere prudenzialmente instaurato non solo nei confronti dell'ente "debitore" che ha disposto il fermo, ma anche di quello (o quelli) che vanta il credito oggetto di cautela⁶⁴; tale ricostruzione non appare tuttavia condivisibile, alla luce dell'oggetto del giudizio, concernente l'impugnazione del provvedimento di sospensione.

Non sembra infatti che l'Ufficio creditore abbia titolo per intervenire o essere chiamato in causa nel procedimento relativo al fermo, il quale, sia pur in via cautelare, incide esclusivamente sul rapporto creditorio tra il contribuente, a cui viene "fermato" il credito, e l'Ufficio che ha disposto la sospensione.

Il giudice tributario, del resto, ha cognizione solo in via incidentale e cautelare del rapporto concernente il credito cautelato, rispetto al quale è tenuto a vagliare il *fumus boni iuris*, senza necessità di contraddittorio con l'Ufficio creditore.

Il contribuente ha piena facoltà di eccepire sia l'esistenza di vizi formali del provvedimento (quali la mancata notifica del presupposto atto sanzionatorio o l'avvenuto annullamento dello stesso ad opera del giudice

⁶⁴ TRIVELLIN, Art. 23. *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, cit., p. 752.

tributario⁶⁵), sia l'insussistenza del *fumus boni iuris* del credito cautelato, che costituisce requisito per disporre la misura cautelare, entrando nel merito della parvenza di illegittimità del provvedimento sanzionatorio a cautela del quale si è proceduto⁶⁶.

Il giudice sarà quindi tenuto, se prospettato dalla parte privata, ad effettuare un giudizio prognostico sulla fondatezza o meno del presupposto atto sanzionatorio,

⁶⁵ In giurisprudenza, cfr. Comm. trib. reg. L'Aquila, 14 febbraio 2008, n. 25/02/08, in *Banca dati Fisconline*, che, nel confermare la sentenza di primo grado, ha ritenuto illegittimo il fermo disposto in assenza della previa emissione del provvedimento sanzionatorio cautelato: «la lodevole iniziativa dell'Ufficio di impedire la restituzione di somme in presenza di una complessa vicenda tributaria che vede la società ricorrente apparentemente implicata in questioni di fatturazioni false o inesistenti, avrebbe dovuto trovare la sua corretta espressione nella redazione di un atto di contestazione, ancorché redatto in corso di ispezione tributaria, completo in tutti i suoi elementi costitutivi»

⁶⁶ *Contra*, cfr. INGRAO, *La giurisdizione competente a decidere sulle liti connesse ai provvedimenti di sospensione del rimborso di tributi*, in *Dial. trib.*, 2009, p. XX, secondo cui «per evitare la duplicazione di giudicati, il contribuente, in sede di impugnazione del provvedimento di sospensione, non può sollevare questioni connesse alla fondatezza dell'atto sanzionatorio». Il rischio di conflitto tra giudicati non appare tuttavia possibile, visto che i due giudizi, l'uno relativo all'atto sanzionatorio, l'altro relativo al provvedimento di sospensione, sono diversi sia in ordine al *petitum* che alla *causa petendi*; inoltre, nella maggior parte dei casi anche le parti processuali sono differenti (nel primo l'amministrazione creditrice e l'autore della violazione; nel secondo l'amministrazione debitrice e il creditore o il responsabile in solido dell'autore della violazione). Si porrebbe quindi semmai un rischio di contrasto solo "teorico" tra le due pronunce, che tuttavia non assume rilevanza sotto il profilo della violazione del *ne bis in idem*.

valutando se lo stesso presenti una parvenza di legittimità (è noto che la “presunzione di legittimità” degli atti amministrativi è stata da lungo tempo abbandonata⁶⁷) ovvero se non appaia fondato al punto tale da giustificare l’adozione di una misura cautelare.

Se così non fosse, ovvero se il giudice non potesse sindacare nel merito la fondatezza del credito cautelato, si assisterebbe ad una sorta di automatismo tra l’esistenza del credito sanzionatorio e il fermo dei crediti del contribuente, affidato alla mera discrezionalità dell’amministrazione finanziaria, il che svuoterebbe di significato la previsione di una specifica tutela giurisdizionale, anche cautelare, dinnanzi alle commissioni tributarie.

Il provvedimento di fermo rimane infatti uno strumento cautelare “eccezionale”, che l’amministrazione dovrebbe adottare solo in ipotesi di “pericolo”: se è vero che il *periculum in mora* non è requisito del fermo, è altrettanto vero che l’amministrazione finanziaria dovrebbe quantomeno addurre l’esistenza di una “ragione cautelare” sottesa all’emanazione del fermo.

L’azione dell’Ufficio rivolta alla tutela di un proprio credito dovrebbe essere sorretta quantomeno da una *causa arresti*, non rinvenibile nella mera esistenza di un controcredito.

⁶⁷ Corte Cost., 29 marzo 2007, n. 109, in *Boll. trib.*, 1007, p. 740; Cass., Sez. trib., 18 gennaio 2006, n. 905, in *Boll. trib.*, 2008, p. 254; Cass. civ., Sez. I, 11 ottobre 1997, n. 9894, in *Mass. Giur. it.*, 1997.

Tale conclusione, affermata dalla giurisprudenza di merito⁶⁸, appare pienamente condivisibile, non solo perché ha il pregio di valorizzare la funzione cautelare dell'istituto, ma anche perché appare rispettosa della natura "eccezionale" dello strumento previsto dall'art. 23, D.Lgs. n. 472/1997.

Si pensi infatti che il credito sanzionatorio, in pendenza di ricorso avverso l'atto di contestazione o il provvedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative, non può essere riscosso⁶⁹; pur tuttavia, un provvedimento privo di esecutività, mediante il fermo, diventerebbe idoneo a determinare un grave pregiudizio patrimoniale nei confronti del contribuente e a produrre, in via cautelare, effetti giuridici di primaria rilevanza.

E' quindi necessario, in assenza di un auspicato intervento del legislatore che preveda anche per il fermo (come già previsto per le misure cautelari di cui all'art. 22, D.Lgs. n. 472/1997) il necessario presupposto di

⁶⁸ *Ex multis*, cfr. Comm. trib. prov. Bari, 15 dicembre 2011, n. 276/1/11, in *Banca dati Fisconline*, secondo cui «il provvedimento cautelare deve essere motivato in modo congruo e specifico, in quanto deve individuare le specifiche esigenze che giustificano l'adozione della misura cautelare sia in rapporto all'entità del credito tributario e sia in relazione alle circostanze, proprie del debitore, che inducano a temere la compromissione delle garanzie del credito».

⁶⁹ E' noto che, ai sensi del combinato disposto dell'art. 19, D.Lgs. n. 472/1997 e dell'art. 68, D.Lgs. n. 546/1992, la riscossione delle sanzioni può avvenire, nella misura dei due terzi degli importi contestati o irrogati, solo a seguito della sentenza della commissione tributaria provinciale che respinga il ricorso della parte privata e, per il residuo, solo a seguito della sentenza di appello.

un'esigenza cautelare, che l'amministrazione finanziaria valuti con ponderazione la fattispecie concreta, esercitando il proprio discrezionale potere non già al fine di evitare pretestuosamente di erogare il rimborso, ma solo laddove l'erogazione della somma possa comportare, per l'erario, il danno derivante dal rischio di non poter più recuperare le somme erogate⁷⁰.

In materia tributaria, l'istituto del rimborso costituisce del resto un fondamentale aspetto dinamico del rapporto tra erario e contribuente, sicché qualsiasi misura che vi possa incidere, primo fra tutti il fermo, dovrebbe essere adottata, anche in ossequio ai principi di buona fede e collaborazione tra amministrazione finanziaria e contribuente, solo laddove esista una concreta e circostanziata necessità di procedere in via eccezionale rispetto alle ordinarie fattispecie.

3.3. Altre forme di sospensione dei pagamenti in materia tributaria.

Il diritto tributario conosce ulteriori forme di “fermo” dei pagamenti, che assumono carattere “speciale” rispetto al fermo contabile e alla sospensione dei rimborsi *ex art.* 23, D.Lgs. n. 472/1997.

⁷⁰ Possono presentarsi delle situazioni in cui vi è un fondato pericolo di insoddisfazione del credito erariale, per la fragilità economica del contribuente, per la presenza di rischi di illiquidità o di insolvenza del soggetto cui spetta il rimborso, *etc.*. Si rinvia sul punto alle considerazioni svolte in tema di *periculum in mora* di cui al precedente Capitolo I, par. 3.3.

Ci si soffermerà in particolare sul fermo dei rimborsi in materia di IVA previsto dall'art. 38-*bis*, D.P.R. n. 633/1972 e sul blocco dei pagamenti da parte delle pubbliche amministrazioni di cui all'art. 48-*bis*, D.P.R. n. 633/1972.

Si tratta di strumenti “speciali”: il primo opera con riguardo ad un solo tributo e in presenza di specifici presupposti; il secondo richiede una particolare intensità del credito cautelato, che deve emergere dal titolo esecutivo, costituito dalla cartella di pagamento insoluta.

L'art. 38-*bis*, comma 3, D.P.R. n. 633/1972 stabilisce una forma di sospensione “automatica” dei rimborsi IVA⁷¹ quando sia constatato al creditore, in relazione al periodo d'imposta cui si riferisce il rimborso, uno dei reati comportanti l'utilizzazione di fatture o documenti falsi⁷²,

⁷¹ Sui rimborsi IVA, cfr. TESAURO, *Credito di imposta e rimborso da indebito nella disciplina dell'Iva*, in *Boll. trib.*, 1979, p. 1468; ID., *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, p. 41 e ss.; FREGNI, *Sulla prescrizione del diritto al rimborso del “credito d'imposta” nella disciplina dell'Iva*, in *Giur. it.*, 1992, p. 41 e ss.; ID., *Riporto a nuovo di credito d'imposta Iva chiesto a rimborso*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, II, p. 438; BUCCICO, *Il rimborso dell'Iva assolta da soggetti passivi non residenti*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 1043 e ss..

⁷² La disposizione fa riferimento ai reati previsti dall'art. 4, comma 1, n. 5), D.L. n. 429/1982, successivamente riformulato nell'art. 4, comma 1, lett. d) ad opera del D.L. n. 83/1991 ed abrogato in virtù dell'art. 25, D.Lgs. n. 74/2000, che ha riformato il sistema penale tributario, introducendo delle nuove ipotesi delittuose, incentrate sul momento di presentazione della dichiarazione, che non hanno continuità i precedenti reati. Tuttavia, si ritiene che il riferimento dell'art. 38-*bis* debba fare riferimento alle nuove ipotesi delittuose comportanti l'utilizzo di fatture o documenti falsi, tra i quali rientra il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri

fino a concorrenza dell'ammontare dell'IVA indicata in detti documenti.

La peculiarità di tale misura, che condivide la funzione cautelare delle altre forme di fermo e sospensione dei rimborsi, consiste inoltre nell'assenza di discrezionalità dell'amministrazione finanziaria, la quale, in presenza di un procedimento penale a carico del soggetto richiedente il rimborso, è obbligata *ex lege* a disporre il fermo del rimborso⁷³.

Alla maggiore gravità dei presupposti legittimanti la sospensione del rimborso fa da corollario la durata degli effetti cautelari, che permangono fino a quando il procedimento penale venga definito con sentenza passata in giudicato⁷⁴.

In relazione a tale strumento, la tutela del contribuente è assai ridotta in quanto, nell'eventuale giudizio concernente il diniego del rimborso, potrà essere unicamente dimostrata la mancata integrazione dei presupposti legittimanti la sospensione *ex lege*, ovvero la mancata instaurazione del procedimento penale e/o la sua avvenuta definizione in senso favorevole all'imputato,

documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 2, D.Lgs. n. 74/2000 e il delitto previsto e punito dal successivo art. 8 concernente l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Si rinvia sul punto a BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, cit., p. 14; TURIS, *Crediti d'imposta Iva ed efficacia del concordato tombale. Contestazione di inesistenza delle operazioni imponibili*, in *Il fisco*, 2010, p. 2172.

⁷³ GRASSOTTI, *La specialità della norma sui rimborsi Iva esclude l'applicabilità del fermo amministrativo*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2004, p. 1033.

⁷⁴ Art. 38-bis, comma 3, D.P.R. n. 633/1972.

oltre ad eventuali profili quantitativi relativi al rispetto del principio di proporzionalità tra credito tutelato e credito da rimborsare, richiamato espressamente dalla disposizione in parola.

Il *fumus boni iuris* è in effetti in tale ipotesi integrato *in re ipsa* sulla base della pendenza di un procedimento penale, mentre il *periculum in mora* è giustificato anch'esso dalla gravità della condotta, penalmente rilevante, del contribuente.

Diversi sono i presupposti e l'ambito di applicazione dell'istituto del blocco dei pagamenti previsto dal D.P.R. n. 602/1973, il cui art. 48-bis, divenuto operativo nel 2008 con l'entrata in vigore del D.M. n. 40/2008 (emanato in attuazione dell'art. 2, comma 9, D.L. n. 262/2006), prevede che le amministrazioni pubbliche, nonché le società a totale o prevalente partecipazione pubblica, sospendano i pagamenti nei confronti di coloro che risultino inadempienti all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo non inferiore a Euro 10.000,00⁷⁵.

⁷⁵ In relazione all'istituto di cui all'art. 48-bis, D.P.R. n. 602/1973, cfr. DENORA, *Il blocco dei pagamenti delle Amministrazioni Pubbliche*, in BASILAVECCHIA-CANNIZZARO-CARINCI (a cura di), *La riscossione dei tributi*, cit., p. 243 e ss.; BASILAVECCHIA, *Il blocco dei pagamenti della pubblica amministrazione*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 2659 e ss.; LA ROCCA, *Il blocco dei pagamenti delle pubbliche amministrazioni. Il regolamento di attuazione dell'art. 48-bis del D.P.R. n. 602/1973*, in *Il fisco*, 2008, p. 5235 e ss.; ANTONINI-BAGNOLI, *Effetti della sospensione automatica dell'esecutività di atti "impoesattivi" e blocco dei pagamenti della P.A.*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 4000 e ss.; CORMIO, *Blocco dei*

Anche in questo caso non vi è alcuna discrezionalità: l'amministrazione, prima di procedere al pagamento, è tenuta a verificare mediante i sistemi informativi l'esistenza di eventuali debiti tributari superiori alla soglia prevista dalla disposizione e, in caso di riscontro positivo, deve sospendere il pagamento e contestualmente segnalare la circostanza all'agente della riscossione affinché proceda all'incameramento del credito mediante il procedimento di pignoramento semplificato previsto dall'art. 72-bis, D.P.R. n. 602/1973⁷⁶.

L'istituto del blocco dei pagamenti ha in effetti funzione cautelare e si sostanzia in una misura conservativa⁷⁷, che ha la funzione di evitare che determinate somme, di cui è creditore un contribuente insolvente, vengano sottratte alla riscossione; lo scopo è realizzato mediante la creazione di un vincolo di indisponibilità sulle somme stesse, destinato a tramutarsi nel soddisfacimento della pretesa erariale, mediante l'adempimento spontaneo del contribuente moroso ovvero tramite la procedura esecutiva.

pagamenti della P.A.: chiarimenti interpretativi ed esigenze di coordinamento normativo, in *Corr. trib.*, 2011, p. 3931 e ss..

⁷⁶ Sul quale si rinvia a BASILAVECCHIA, *Le modalità del pignoramento presso terzi sono a discrezione dell'agente della riscossione*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 327 e ss.; per i profili processuali, cfr. SCALINCI, *Sull'atto di pignoramento dei crediti del debitore fiscale verso terzi, emesso ex art. 72-bis D.P.R. n. 602 del 1973, è esclusa la giurisdizione tributaria*, in *Giur. merito*, 2010, p. 2894 e ss..

⁷⁷ ANTONINI-BAGNOLI, *Effetti della sospensione automatica dell'esecutività di atti "impoesattivi" e blocco dei pagamenti della P.A.*, cit., p. 4003.

Appare opportuno precisare che l'istituto opera non solo con riguardo a debiti portati da cartelle di pagamento scadute, ma anche nei casi in cui la riscossione avvenga sulla base di un avviso di accertamento esecutivo.

L'art. 29, comma 1, lett. g), D.L. n. 78/2010, difatti, indica espressamente che, ai fini della nuova procedura di riscossione, «i riferimenti contenuti in norme vigenti al ruolo e alla cartella di pagamento si intendono effettuati» ai nuovi atti di accertamento esecutivi «ed i riferimenti alle somme iscritte a ruolo si intendono effettuati alle somme affidate agli agenti della riscossione».

E' quindi possibile disporre la misura conservativa dopo che sia decorso infruttuosamente il termine dell'intimazione ad adempiere contenuta nell'avviso di accertamento esecutivo, che corrisponde al momento di affidamento in carico delle somme all'agente della riscossione.

Inoltre, trattandosi di misura "conservativa" e non di atto dell'esecuzione (ma, semmai, di atto ad essa prodromico), il blocco dei pagamenti, ai sensi dell'art. 29, comma 1, lett. b), come modificato dall'art. 7, comma 2, lett. n), n. 3), del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, non sconta la sospensione *ope legis* di centottanta giorni dall'affidamento in carico prevista per gli atti esecutivi⁷⁸.

Lo strumento del blocco dei pagamenti ha finito per assumere in tal modo un ruolo assai incisivo nella riscossione, grazie all'ampiezza della platea dei soggetti

⁷⁸ Diversamente dal successivo pignoramento *ex art. 72-bis*, D.P.R. n. 602/1973, che, in quanto atto esecutivo, soggiace alla generale operatività del periodo di sospensione *ope legis*.

pubblici coinvolti (amministrazioni dello Stato, ma anche società pubbliche e a prevalente partecipazione pubblica), da un lato e all'informatizzazione dell'intero sistema, dall'altro.

Tali fattori garantiscono all'erario l'incameramento dei crediti non riscossi e, inoltre, inducono il contribuente all'adempimento spontaneo in relazione ai ruoli e agli accertamenti esecutivi scaduti proprio al fine di evitare l'operatività dell'istituto in parola.

3.4. Il rapporto tra fermo contabile e “fermi” tributari.

Si è visto come in materia tributaria convivono istituti analoghi, che, accomunati dall'effetto di “sospendere” il pagamento di un credito vantato dal contribuente nei confronti della pubblica amministrazione, si differenziano tra loro quanto a presupposti, struttura ed effetti giuridici.

Ne risulta un sistema in cui l'amministrazione finanziaria ha a disposizione una rosa di “fermi” che imbriglia il rapporto tributario in caso di reciprocità di posizioni creditorie e debitorie.

Si tratta di chiarire se gli strumenti di “fermo” previsti a tutela dei crediti tributari costituiscano, in forza del principio di specialità, la sola forma di cautela nelle ipotesi tipiche, ovvero se il fermo contabile rimanga sempre e comunque strumento residuale del sistema “cautelare”, che l'amministrazione ha facoltà di adottare discrezionalmente in presenza di una “ragione di credito” erariale.

La questione, da cui rimane escluso il blocco dei pagamenti, misura “automatica” e prodromica

all'esecuzione forzata, si pone sia con riguardo alla sospensione dei rimborsi di cui all'art. 23, D.Lgs. n. 472/1997 sia con riguardo al fermo dei rimborsi IVA.

Quanto al primo istituto, autorevole dottrina⁷⁹ ha sostenuto che l'art. 23, quale norma speciale, rappresenterebbe il solo "fermo" applicabile in materia tributaria. Tale ricostruzione, tuttavia, muove dall'assunto secondo cui l'art. 23 sarebbe applicabile a tutti i crediti di natura tributaria, quando si è visto, invece, che lo strumento in parola si riferisce al solo credito sanzionatorio.

Si condivide comunque l'impostazione di fondo, ma in prospettiva programmatica: la sospensione dei rimborsi, sia pur riferita ai soli crediti sanzionatori, dovrebbe costituire misura di garanzia "tipica" e speciale in relazione a detti crediti, a tutela dei quali l'amministrazione non potrebbe disporre il fermo amministrativo generale ex R.D. n. 2440/1923. Ciò in quanto il legislatore sembra aver ricollegato il presupposto del fermo dei rimborsi da crediti sanzionatori alla formalizzazione di uno specifico provvedimento ex artt. 16 e 17, D.Lgs. n. 546/1992, in assenza del quale non può essere disposto il fermo. Ciò significa che, rispetto alla potenziale irrogazione di una sanzione amministrativa emergente dai rilievi contenuti nel processo verbale di constatazione, non sarebbe possibile, per l'amministrazione, disporre il fermo, né nella forma

⁷⁹ TRIVELLIN, *Art. 23. Sospensione dei rimborsi e compensazione*, cit., p. 756; GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., p. 215.

dell'art. 23, D.Lgs. n. 472/1997 né nella veste generale del fermo contabile.

Anche se tale soluzione appare maggiormente garantista, sembra che la prevalente giurisprudenza, formatasi soprattutto con riguardo al fermo dei rimborsi IVA, riconosca al fermo contabile ex R.D. n. 2440/1923 un ambito di efficacia generalizzato in materia tributaria, nell'ambito della quale, secondo la Corte di Cassazione, i fermi speciali non si applicano "in deroga" al fermo generale, ma in aggiunta a quest'ultimo⁸⁰.

La posizione di segno opposto, sostenuta da parte della giurisprudenza⁸¹ e dalla dottrina⁸², pare infatti

⁸⁰ Cass., Sez. trib., 21 marzo 2012, n. 4505, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2013, II, p. 1 e ss., secondo cui il fermo contabile «trova piena applicazione anche in materia di IVA, per cui deve ritenersi legittimo il diniego di rimborso di IVA da parte dell'amministrazione finanziaria, in dipendenza dell'adozione di provvedimento di fermo amministrativo delle somme pretese in restituzione, in ragione della pendenza di controversie tra le parti su rettifiche relative ad altre annualità d'imposta (in tal senso, le citate Cass. nn. 4567 del 2004 e 9853 del 2011)». Nello stesso senso, cfr. Cass., Sez. trib., 5 maggio 2011, n. 9853, in *Il fisco*, 2011, p. 2112 e ss., con nota di SERVIDIO, *Rimborso Iva e fermo amministrativo*.

⁸¹ Cass., Sez. trib., 25 giugno 2003, n. 10199, in *Dir. prat. trib.*, 2003, p. 1592 e ss.; Cass., Sez. trib., 26 aprile 2004, n. 7952, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2004, p. 1033 e ss., con nota di GRASSOTTI, *La specialità della norma sui rimborsi Iva esclude l'applicabilità del fermo amministrativo*; Cass., Sez. trib., ord. 1 luglio 2009, n. 15424, in *Il Fisco*, 2009, p. 4797 e ss., nelle quali la Suprema Corte sottolinea che l'art. 38-bis, D.P.R. n. 633/1972 è incompatibile con il fermo generale, giacché, laddove potesse essere disposto il fermo contabile, sarebbe inutile la previsione di una specifica ipotesi di sospensione del pagamento prevista in materia di IVA.

definitivamente superata in favore dell'orientamento che ritiene possibile, per l'amministrazione finanziaria, cumulare le diverse forme di garanzia, generale e speciali⁸³.

La Suprema Corte ha infatti delineato un sistema di «cerchi concentrici di proporzioni diverse»⁸⁴: il più ristretto è costituito dal fermo dei rimborsi IVA; il mediano dalla sospensione dei rimborsi ex art. 23, D.Lgs. n. 472/1997; il maggiore, che copre tutto il diritto tributario, è rappresentato dal fermo di cui al Regio

⁸² BASILAVECCHIA, *Il fermo amministrativo nei procedimenti tributari*, cit., p. 250; BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, cit., p. 15 e ss., ove si mette in luce che il terzo comma dell'art. 38-bis del decreto IVA restringe l'ambito di applicazione dell'art. 69 della legge sulla contabilità dello Stato, anche alla luce della peculiare natura del credito IVA, che rappresenta una mera modalità applicativa del meccanismo di funzionamento del tributo, imperniato sull'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta assolta sulle operazioni passive.

⁸³ Da ultimo, cfr. Cass., Sez. trib., 28 marzo 2014, n. 7320, in *Banca dati Fisconline*, secondo la quale il fermo generale «concorre col più limitato sistema di garanzie direttamente previsto dall'art. 38-bis del D.P.R. n. 633/1972, giacché quest'ultimo si pone a tutela di un interesse in parte diverso (qualitativamente), qual è quello dell'erario all'eventuale recupero di quanto dovesse risultare indebitamente percepito dal contribuente (...). L'essenziale differenza è questa: che dinanzi alla contestazione penale la sospensione del rimborso è obbligatoria per l'Erario; a fronte invece della facoltà di sospensione altrimenti concessa dalla previsione generale di cui all'art. 69 del r.d. del 1923. Ne consegue che, giustappunto esercitando l'ampia potestà accordata da quest'ultima disposizione, l'amministrazione finanziaria può sospendere l'esecuzione del rimborso dell'eccedenze dell'IVA anche in casi diversi da quelli associati alla fattispecie di reato».

⁸⁴ Cass., Sez. trib., 28 marzo 2014, n. 7320, cit..

Decreto del 1923, che opera quale misura di garanzia in tutte le ipotesi residuali.

Il cumulo delle garanzie non appare in effetti irragionevole, anche se l'adozione generalizzata in ambito tributario del fermo più "antico" (che nel siffatto sistema, lo dimostrano i precedenti giurisprudenziali, finisce per costituire lo strumento più utilizzato dal punto di vista pratico) dovrebbe essere accompagnata dalla previsione di una serie di garanzie che meglio tutelino il diritto all'informazione e alla difesa del contribuente.

Se è vero che, quanto alla funzione dell'istituto, i "fermi" tributari costituiscono una specificazione del fermo contabile, è altrettanto vero che le garanzie procedurali previste per i più recenti "fermi" tributari – in particolare per la sospensione dei rimborsi *ex art. 23, D.Lgs. n. 472/1997*, disciplinata nel dettaglio anche con riguardo alla fase di impugnativa processuale – dovrebbero trovare applicazione anche con riguardo al fermo previsto dal Regio Decreto.

La dottrina, sotto tale profilo, ha condivisibilmente messo in luce che la disciplina dettata dall'*art. 23, D.Lgs. n. 472/1997* contiene regole di garanzia procedimentale e processuale (notifica del provvedimento di sospensione, impugnabilità immediata con possibilità di accesso alla tutela cautelare *ex art. 47, D.Lgs. n. 546/1992*, proporzionalità, rapporto con le vicende concernenti il merito della pretesa e perdita di efficacia a seguito di sentenza anche non definitiva) che possono ben applicarsi

in via analogica⁸⁵ anche al fermo “antico” previsto dal Regio Decreto del 1923⁸⁶, integrandone la disciplina per esigenze di parità di trattamento e tutela dei contribuenti.

4. Discrezionalità amministrativa e tutela giurisdizionale.

Dalla disamina dei singoli istituti, emerge che la categoria di poteri cautelari esercitabili su iniziativa diretta dell'amministrazione finanziaria si caratterizza per la loro discrezionalità.

A prescindere da ipotesi specifiche (si pensi al fermo in materia di IVA per condotte penalmente rilevanti o al blocco dei pagamenti della pubblica amministrazione), che si ricollegano a stringenti presupposti individuati dal legislatore, l'ordinamento tributario legittima in via generale un potere del tutto discrezionale degli enti

⁸⁵ E' noto che lo strumento ermeneutico dell'analogia, non applicabile per le norme impositive e per le disposizioni che prevedono eccezioni, agevolazioni ed esenzioni (secondo il disposto del combinato disposto degli artt. 12 e 14 delle c.d. preleggi), trova pacifica applicazione nel diritto tributario con riguardo alle norme procedurali che regolano l'attuazione del tributo e a quelle di natura processuale. Sul tema, cfr. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, p. 42 e ss.; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario Parte generale*, cit., p. 58 e ss.; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., p. 207 e ss..

⁸⁶ BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, cit., p. 24; PAPARELLA, *La sospensione dei pagamenti in favore del debitore d'imposta*, in FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2013, p. 529.

impositori, sia con riguardo alla possibilità di far riscuotere, *ante tempus*, imposte, interessi e sanzioni accertate, sia di sospendere l'erogazione di somme spettanti ai contribuenti che presentino una pendenza, di natura anche non tributaria, con la pubblica amministrazione.

Tali misure dovrebbero essere destinate ad operare solo in via "eccezionale", rimanendo invece escluso il ricorso ad esse nelle ipotesi di un rapporto "ordinario" con il contribuente.

Eppure, la divergenza dal modello fisiologico – giustificata dal pericolo per la riscossione, che si configura come imprescindibile esigenza cautelare dell'amministrazione finanziaria – è valutata discrezionalmente ed unilateralmente dagli enti impositori, così come discrezionale è l'adozione dello strumento cautelare o di garanzia.

Tali misure determinano un significativo "disequilibrio" delle parti del rapporto tributario, consentendo all'amministrazione non solo di derogare all'ordinario procedimento di accertamento e riscossione, accelerandolo e potenziandolo, ma anche di incidere sul diritto soggettivo del contribuente ad ottenere la restituzione di un credito certo, liquido ed esigibile, che può essere paralizzato dal sistema di fermi amministrativi sopra descritto.

Rispetto a tale "disequilibrio", è quanto mai necessario, al fine di scongiurare il rischio che la discrezionalità si tramuti in arbitrio, che il contribuente possa accedere alla tutela, di fronte ad un organo competente, terzo ed

imparziale, al fine di invocare il proprio diritto ad un trattamento “ordinario” del proprio rapporto tributario, rispetto al quale l’amministrazione dovrebbe fornire la dimostrazione della “specificità” della fattispecie che legittimi l’esercizio del potere cautelare e renda possibile la divergenza rispetto al modello ordinario di attuazione del rapporto tributario.

L’equilibrio dei contrapposti interessi sembra sufficientemente garantito sia per quanto riguarda l’iscrizione a ruolo straordinaria che per i fermi speciali in materia tributaria: rispetto a tali strumenti, viene garantita all’interessato non solo l’informazione in ordine alla propria posizione di “pericolo”, ma anche la possibilità di un accesso rapido alla giustizia tributaria, anche in via cautelare.

Diversamente, gli analoghi strumenti dell’affidamento in carico straordinario delle somme all’agente della riscossione e del fermo contabile previsto dal Regio Decreto del 1923 non sembrano offrire sufficienti garanzie, né sotto il profilo dell’informazione né con riguardo al diritto alla difesa.

Il primo istituto, pur essendo il più “recente” tra tutti quelli disaminati, viene infatti adottato senza alcuna trasparenza da parte dell’ente impositore, non essendo prevista nemmeno la notifica di uno specifico atto (diversamente da quanto previsto per l’iscrizione a ruolo straordinario), con ciò che consegue in ordine alla difficoltà di esercizio della tutela giurisdizionale; parimenti, il secondo istituto, nonostante l’evoluzione dell’ordinamento a seguito dell’introduzione dei fermi

“specifici”, resta tuttora – anche con il conforto della giurisprudenza della Corte di Cassazione – strumento affidato alla mera discrezionalità dell’amministrazione pubblica, senza necessità di alcun *periculum in mora* sotteso all’esercizio di tale potere⁸⁷.

Tali lacune determinano il grave rischio di una disparità di trattamento tra contribuenti⁸⁸, mediante il troppo facile abbandono del modello “ordinario” di attuazione del rapporto tributario, rimesso alla valutazione insindacabile di ciascuna fattispecie da parte di ogni ente impositore o singola articolazione periferica o, addirittura, del singolo funzionario amministrativo.

A parità di situazioni, è quindi possibile che in un caso l’amministrazione operi in via “ordinaria”, senza disporre alcuna misura cautelare, mentre nell’altro, analogo, operi in via eccezionale.

La soluzione per ovviare a tale rischio è quella di prevedere, per tutti gli strumenti “cautelari” menzionati, la necessità che l’amministrazione finanziaria adduca e documenti (eventualmente anche in sede di giudizio sulla misura di garanzia), per mezzo dei sempre crescenti poteri

⁸⁷ Cfr. Cass., Sez. trib., 28 marzo 2014, n. 7320, cit., nella quale si conferma l’orientamento secondo cui l’adozione del fermo amministrativo «richiede soltanto il *fumus* della ragione di credito vantata dall’amministrazione medesima, restando, invece, estranea alla natura e alla funzione del provvedimento qualsiasi considerazione di un eventuale *periculum in mora* da ovviare mediante la prestazione di garanzie».

⁸⁸ Emblematica è la differenza tra ruolo straordinario e affidamento in carico straordinario: a seconda del procedimento di riscossione adottato (ruolo o avviso di accertamento esecutivo) mutano le garanzie procedurali e processuali per il contribuente.

istruttori, l'esistenza di un'esigenza cautelare che giustifichi l'adozione, nei confronti del contribuente, di un trattamento deteriore rispetto a quello ordinario.

Se la concessione di privilegi al Fisco, che permettono di “sbilanciare” il rapporto nei confronti della parte privata, trova il suo fondamento nel primario interesse pubblico alla riscossione dei tributi, gli altrettanto primari valori dell'ordinamento impongono che l'amministrazione debba agire con imparzialità e trasparenza e che venga garantito il pieno diritto alla difesa della parte privata.

Capitolo III

I POTERI CAUTELARI DELL'AGENTE DELLA RISCOSSIONE

SOMMARIO: 1. Il ruolo dell'agente della riscossione nell'evoluzione dell'ordinamento tributario. – 2. I poteri cautelari dell'agente della riscossione. – 3. Il fermo dei beni mobili registrati. – 3.1. Presupposti, procedimento ed effetti. – 3.2. Il fermo dei beni strumentali all'attività professionale o imprenditoriale. – 3.3. La giurisdizione sulle liti in tema di fermo. – 4. L'ipoteca esattoriale – 4.1. Ambito di operatività: i limiti per valore e per oggetto. – 4.2. Procedimento applicativo. – 5. La controversa natura del fermo e dell'ipoteca esattoriali. 6. I provvedimenti dell'agente della riscossione e la tutela del contribuente. – 6.1. La tutela amministrativa: l'istanza di autotutela "esattoriale". – 6.2. La tutela giurisdizionale.

1. Il ruolo dell'agente della riscossione nell'evoluzione dell'ordinamento tributario.

L'evoluzione dell'ordinamento tributario dell'ultimo decennio ha visto il sostanziale accentramento in capo ad un unico soggetto, Equitalia S.p.A., della funzione di riscossione dei tributi.

A tale soggetto sono ora affidati non solo i poteri di riscuotere le imposte e di procedere all'esecuzione forzata, ma anche quelli, che interessano ai nostri fini, di procedere in via "cautelare", mediante strumenti molto incisivi che operano in fase di riscossione.

L'agente della riscossione, pur avendo veste di società di capitali (a totale partecipazione pubblica), svolge a tutti gli effetti un'attività di interesse pubblico ed è pertanto qualificabile come un ente appartenente, *lato sensu*, all'amministrazione finanziaria¹.

L'unificazione delle attività di riscossione in capo ad un unico soggetto, controllato dall'Agenzia delle Entrate, è recente, frutto della riforma organica intervenuta nell'anno 2005².

Prima di tale approdo, che ha portato ad un significativo aumento di efficienza del sistema, la riscossione aveva sperimentato diversi "modelli", rivelatisi tutti poco efficienti.

¹ L'art. 3, comma 4, lett. b), D.L. n. 203/2005 attribuisce ad Equitalia anche una funzione strumentale rispetto alla "controllante" Agenzia delle Entrate (che possiede il 51% della partecipazione in Equitalia S.p.A.): unitamente all'attività di esercizio del servizio nazionale della riscossione, nonché delle attività di riscossione spontanea, liquidazione ed accertamento delle entrate degli enti pubblici, può compiere «altre attività, strumentali a quelle dell'Agenzia delle Entrate, anche attraverso la stipula di appositi contratti di servizio». Sulla natura sostanzialmente pubblicistica di Equitalia, cfr. PARLATO, *Gestione pubblica e privata nella riscossione dei tributi a mezzo ruolo*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 1374 e ss., ove si mette in luce l'assoggettamento di Equitalia, stante la sua natura pubblicistica, al controllo giurisdizionale da parte della Corte dei Conti; ID., *Brevi note sulla Riscossione S.p.A.*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 1174 e ss.; PUOTI-ICOLARI, *La riforma della riscossione ad opera del decreto legge 203/2005. Profili ricostruttivi*, in *Giust. trib.*, 2009, p. 10 e ss.; CUCCHI, *La nuova disciplina della riscossione coattiva mediante ruolo (c.d. esecuzione esattoriale)*, Padova, 1999.

² D.L. 30 settembre 2005, n. 230, conv. in L. 2 dicembre 2005, n. 248.

Per più di un secolo, la riscossione è stata affidata a soggetti privati, c.d. esattori, che operavano secondo il principio del non riscosso per riscosso, in base al quale l'esattore era tenuto a versare le somme iscritte a ruolo alle scadenze prescritte, anche se non riscosse, salvo successiva ripetizione nei confronti dell'erario nei casi in cui fosse dimostrata l'impossibilità di riscuotere le somme da parte dei contribuenti³.

La riforma del 1971/73 e l'introduzione generalizzata dell'autotassazione mise in crisi il sistema esattoriale, determinando la contrazione dei proventi degli esattori. Ciò condusse alla riforma effettuata con il D.P.R. n. 43/1988, in forza della quale venne introdotto il sistema di affidamento in concessione del servizio di riscossione, sulla base di un rapporto di diritto pubblico tra l'ente

³ Il sistema di riscossione della Legge n. 192/1978, c.d. Legge Sella, era delineato sul modello di quello previgente del Regno Lombardo-Veneto, che si caratterizzava per la combinazione di tre istituti: l'obbligo del non riscosso per riscosso; il rimborso a posteriori delle somme inesigibili, ovvero la previsione della restituzione all'esattore delle somme già anticipate ma che questi non fosse stato poi in grado di riscuotere; la speciale disciplina dell'esecuzione forzata esattoriale, nella quale l'intervento del giudice era relegato alla sola fase satisfattiva. Sul sistema di riscossione esattoriale, cfr. ROMANO, voce *Esazione delle imposte dirette*, in *Enc. giur.*, Roma, 1906, p. 580; ONORATO, *La cauzione esattoriale e l'obbligo del non riscosso per riscosso del ricevitore provinciale delle imposte dirette*, Palermo, 1939; FALSITTA, *Il ruolo di riscossione. Natura ed efficacia oggettiva dell'iscrizione a ruolo del debito d'imposta*, cit.; ID., *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, op. cit..

impositore e i soggetti privati incaricati della riscossione, c.d. concessionari⁴.

Inoltre, in sostituzione dell'aggio esattoriale, determinato in percentuale fissa e posta a carico del contribuente, venne introdotto un nuovo meccanismo di commissioni per il concessionario, modulato sulla base dell'attività svolta e dei risultati ottenuti⁵.

Nonostante tali modifiche, l'efficienza del sistema non migliorò, anche perché il nucleo centrale della riscossione esattoriale, costituita dal principio del "non riscosso per riscosso" e dai suoi corollari, rimaneva immutata anche nel nuovo sistema dei concessionari della riscossione.

Si giunse pertanto alla nuova riforma prevista con Legge delega n. 337/1998, che eliminò il principio del "non riscosso per riscosso"⁶ e introdusse dei meccanismi di "discarico automatico" delle somme inesigibili⁷.

⁴ Con tale intervento venne istituito presso il Ministero delle Finanze il servizio centrale della riscossione, col compito di provvedere alla riscossione dei tributi e delle altre somme di spettanza dello Stato e degli altri enti pubblici non economici, tramite l'affidamento ai concessionari, individuati dall'art. 31, comma 4, principalmente tra le aziende e gli istituti di credito.

⁵ In particolare, furono previste una commissione per i versamenti diretti, un compenso correlato in percentuale alle somme rimosse per i pagamenti spontanei a seguito della notifica della cartella di pagamento ed un compenso in percentuale delle somme rimosse coattivamente.

⁶ La riforma venne attuata in forza del D.Lgs. 22 febbraio 1999, n. 37, del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46 e del D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112; con l'art. 2, D.Lgs. n. 37/1999 fu abolito il principio del "non riscosso per riscosso".

⁷ FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, cit., p. 6.

La riforma sopprime l'ingiunzione fiscale ed estese lo strumento del "ruolo", previsto dal D.P.R. n. 602/1973 per la riscossione delle imposte sui redditi, a tutti i tributi, tra cui le imposte indirette e i tributi locali.

Inoltre, vennero conferiti ai concessionari una serie di poteri, sia di carattere informativo e istruttorio (sistemi informatici in grado di collegarsi con la rete informativa della pubblica amministrazione; facoltà di accesso telematico agli uffici pubblici e all'anagrafe tributaria), sia di natura operativa, tra cui in particolare la facoltà, per il concessionario, di disporre il fermo dei beni mobili e l'iscrizione di ipoteca sugli immobili, al fine di rendere più efficace e incisiva l'azione esecutiva.

Ciononostante, i risultati della riscossione rimasero pressoché invariati rispetto al previgente sistema, mantenendosi su livelli gravemente inefficienti⁸.

Il processo di riforma della riscossione giunse quindi a compimento con il D.L. 30 settembre 2005, n. 203, il cui art. 3 dispose che «le funzioni attualmente svolte dalle società concessionarie del servizio di riscossione sono

⁸ Cfr. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, cit., p. 35, ove si mette in luce che prima della riforma della riscossione del 1999 la percentuale media delle somme recuperate per mezzo della riscossione coattiva si aggirava intorno al 4% delle somme iscritte a ruolo, mentre tale percentuale, dopo la riforma, è scesa, nel quadriennio dal 2000 al 2004, al 3%, con la conseguenza che le somme incassate a titolo di riscossione coattiva non sono state nemmeno in grado di coprire i compensi dovuti ai concessionari della riscossione. Cfr., altresì, GOLINO, *La riforma della riscossione. Cause e novità*, in *Il fisco*, 2006, p. 1316 e ss.; DE DOMENICO, *Tra aggi e compensi meglio un servizio pubblico di riscossione?*, in *Il fisco*, 2005, p. 3186 e ss..

trasferite all'Agenzia delle Entrate, che le eserciterà mediante la società Riscossione S.p.A., già costituita dalla stessa Agenzia, con una partecipazione al capitale del 51 per cento e dall'Istituto Nazionale della Previdenza Sociale, con una partecipazione del 49 per cento»⁹.

La riforma, mediante l'accentramento dei poteri di riscossione in capo all'agenzia titolare della potestà impositiva, mirava a massimizzare l'efficacia del sistema, mediante lo sfruttamento, tra gli altri, degli evoluti sistemi informativi dei soci pubblici di Riscossione S.p.A. e con la finalità di dare continuità tra la fase di accertamento e quella di riscossione, potenziandone il raccordo.

Riscossione S.p.A. acquisì dunque la partecipazione di tutti gli ex concessionari privati, configurandosi alla stregua di una *holding* composta dalla capogruppo e di 38 società partecipate¹⁰; successivamente, le ristrutturazioni societarie del Gruppo facente capo a Riscossione S.p.A., che dal 12 marzo 2007 ha mutato la sua denominazione in Equitalia S.p.A., hanno portato alla riduzione delle società partecipate e alla semplificazione dei rapporti interni, portando all'attuale configurazione societaria che vede Equitalia S.p.A. controllare le società Equitalia Giustizia,

⁹ PARLATO, *Gestione pubblica e privata nella riscossione dei tributi a mezzo ruolo*, cit., p. 1376; ID., *Brevi note sulla Riscossione S.p.A.*, cit., p. 1177.

¹⁰ Sotto il profilo processuale, dal 1° ottobre 2006 la legittimazione attiva e passiva dei concessionari è stata trasferita all'agente della riscossione. In dottrina, cfr. FORTUNA, *Le ricadute processuali della riforma della riscossione dei tributi*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, II, p. 25 e ss..

Equitalia Servizi e tre sole società operative sul territorio (Equitalia Nord, Equitalia Centro ed Equitalia Sud)¹¹.

L'accentramento dei poteri di riscossione in capo al soggetto pubblico è stato ulteriormente rafforzato con la già richiamata riforma introdotta dal D.L. n. 78/2010, che, mediante la concentrazione della riscossione nell'accertamento (per ora limitata alle imposte sui redditi, IRAP e IVA), ha ulteriormente ridotto il distacco tra le due fondamentali fasi di attuazione del rapporto tributario, che – salvo il caso di ricorso all'esecuzione forzata – vengono integralmente affidate alla sola Agenzia pubblica titolare della potestà impositiva¹², in linea con il sistema di riscossione vigente nei più importanti Paesi dell'Unione Europea¹³.

¹¹ Equitalia S.p.A. detiene inoltre una partecipazione del 10% nel capitale sociale di Riscossione Sicilia S.p.A. ed una partecipazione del 9,197% nel capitale sociale di Stoà S.C.p.A., Istituto di studi per la direzione e gestione d'impresa, che svolge attività di formazione.

¹² In dottrina, cfr. BOLETTI, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, cit., p. 180 e ss.; BRUZZONE, *Per il potenziamento dell'esecuzione forzata nasce la "Riscossione S.p.A."*, in *Corr. trib.*, 2005, p. 3231 e ss..

¹³ Dall'analisi comparatistica, emerge che in Spagna, Germania e Gran Bretagna l'esazione delle imposte è effettuata dall'amministrazione statale. In Spagna, la *Ley General Tributaria* del 1963 affida all'*Hacienda Publica* la funzione di riscuotere i tributi, previa notifica al contribuente di un *certificado de descubierto*, titolo esecutivo sulla base del quale è possibile procedere all'esecuzione forzata; in Gran Bretagna la riscossione è affidata ai *Collectors of Taxes*, uffici del *HerMajesty's Revenue and Customs*, ente della Corona nato nel 2005 dalla fusione tra l'Agenzia delle Entrate (*Inland Revenue*) e l'Agenzia delle Dogane (*HerMajesty's Customs and Excise*) – è significativo notare il

Il principale successo della riscossione accentrata in capo ad un soggetto pubblico discende, da un lato, dai maggiori poteri d'indagine e istruttori conferiti all'agente della riscossione; dall'altro, dalla efficienza dei poteri autoritativi attribuiti a quest'ultimo.

Rinviando, quanto al secondo profilo, ai paragrafi che seguono, pare opportuno mettere in evidenza che il pre-requisito che rende possibile il fruttuoso esercizio dei poteri autoritativi (e, in ultima analisi, dei poteri attribuiti all'agente della riscossione in fase di esecuzione) è costituito proprio dall'ampia disponibilità di poteri istruttori, sui quali il legislatore è intervenuto a più riprese con l'obiettivo di rendere più efficace l'azione dell'agente della riscossione, al fine di contrastare il crescente fenomeno dell'evasione da riscossione¹⁴.

La possibilità di aggredire, mediante misure conservative e/o tramite atti di esecuzione, il patrimonio del contribuente, richiede infatti una precisa conoscenza della situazione mobiliare e immobiliare del soggetto nei cui confronti si procede, che viene garantita attraverso strumenti conoscitivi di estrema efficacia.

parallelismo con il recente accorpamento delle Agenzie fiscali italiane (Agenzia delle Entrate e del Territorio; Agenzia delle Dogane e dei Monopoli). In Germania, infine, gli uffici finanziari federali e dei singoli *Länder*, in relazione ai tributi di rispettiva competenza, svolgono sia l'attività di accertamento che quella di riscossione, inclusa l'esecuzione forzata, secondo quanto previsto dal paragrafo 218 dell'*Abgabenordnung*.

¹⁴ Per tutti, cfr. MULA, *I poteri di indagine dell'agente della riscossione*, in BASILAVECCHIA-CANNIZZARO-CARINCI (a cura di), *La riscossione dei tributi*, cit., p. 191 e ss..

In tale ottica, è intervenuto dapprima il D.L. n. 223/2006, con il quale l'agente della riscossione è stato autorizzato ad accedere alla sezione dell'anagrafe tributaria dove sono registrati i dati identificativi di ogni soggetto che intrattenga rapporti con gli intermediari finanziari o che effettui qualsiasi operazione di natura finanziaria¹⁵.

Successivamente, il D.L. n. 262/2006 ha attribuito all'agente della riscossione la facoltà di effettuare accessi, ispezioni e verifiche presso locali adibiti, in tutto o in parte, all'esercizio di attività imprenditoriali o professionali, al fine di «acquisire copia della documentazione utile all'individuazione dell'importo dei crediti di cui i debitori morosi sono titolari nei confronti di terzi soggetti»¹⁶. Peraltro, nell'ambito di tale intervento normativo è stato introdotto il già richiamato istituto del "blocco dei pagamenti" di cui all'art. 48-bis, D.P.R. n. 602/1973, a dimostrazione dello stesso nesso intercorrente

¹⁵ Cfr. art. 35, comma 25, D.L. n. 223/2006, conv. in L. n. 248/2006. L'accesso ai dati indicati dall'art. 7, comma 6, D.P.R. n. 605/1973 è subordinato alla previa autorizzazione del Direttore Generale dell'agente della riscossione e può essere effettuato solo dai funzionari della riscossione indicati nell'apposito elenco annuale. Lo stesso Decreto Legge ha inoltre previsto, per tali funzionari, la possibilità di accedere a tutti i dati rilevanti, presentando apposita richiesta, anche in via telematica, ai soggetti pubblici o privati che li detengono.

¹⁶ Cfr. art. 35, comma 25-bis, D.L. n. 223/2006, introdotto con D.L. n. 262/2006, conv. in L. 286/2006, in forza del quale all'agente della riscossione sono attribuite «le facoltà e i poteri di cui agli artt. 33, D.P.R. n. 600/1973 e 52, D.P.R. n. 633/1972», previa autorizzazione del Direttore Generale e solo in caso di morosità nel pagamento di somme superiori ad Euro 25.000,00.

tra il potenziamento dei poteri istruttori e la maggiore incisività degli strumenti autoritativi con funzione cautelare.

Infine, l'art. 27, comma 8, D.L. n. 185/2008 ha autorizzato l'Agenzia delle Entrate a segnalare ad Equitalia i dati acquisiti nel corso delle indagini bancarie e, con D.L. n. 78/2010, si è previsto che, al momento dell'affidamento in carico delle somme di cui all'avviso di accertamento ovvero successivamente, al momento di conoscenza di fatti sopravvenuti, l'ente impositore debba fornire all'agente della riscossione tutte le notizie e i dati in suo possesso acquisite in fase di accertamento¹⁷.

La fruttuosità dell'esercizio dei poteri autoritativi è quindi pienamente agevolata dalla legge, in base alla quale l'agente della riscossione, già avuto riguardo allo stato di conoscenza del patrimonio del debitore (pre-condizione necessaria per procedere all'aggressione patrimoniale), non è un creditore comune.

2. I poteri cautelari dell'agente della riscossione.

In fase di riscossione, l'esercizio dei poteri cautelari è affidato dal D.P.R. n. 602/1973 all'agente della riscossione, il quale, a seguito delle riforme degli ultimi anni, ha visto potenziare il proprio ruolo mediante l'attribuzione di poteri autoritativi, di natura sia cautelare che esecutiva, che garantiscono la fruttuosa attività di riscossione dei tributi dell'esattore pubblico.

¹⁷ Cfr. art. 29, comma 1, D.L. n. 78/2010.

L'esercizio di più ampi e incisivi poteri si giustifica sulla base dell'esistenza di un titolo esecutivo già formato, in base al quale l'agente della riscossione procede all'adozione di misure conservative e cautelari ed, in ultima istanza, all'esecuzione.

Ciò consente all'agente della riscossione di procedere all'esercizio dei poteri autoritativi senza la necessità di alcuna autorizzazione giurisdizionale, in via amministrativa, alla luce della prevalenza dell'interesse fiscale avente ad oggetto la riscossione di un credito certo, liquido ed esigibile.

Gli strumenti a disposizione dell'agente della riscossione sono rappresentati dall'iscrizione di ipoteca sui beni immobili e dal fermo dei beni mobili registrati, disciplinati, rispettivamente, dagli artt. 77 e 86, D.P.R. n. 602/1973¹⁸. Tali misure possono essere disposte dopo il

¹⁸ In dottrina, cfr. BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, cit., p. 1 e ss., nonché p. 155 e ss.; CANNIZZARO, *Il fermo e l'ipoteca nella riscossione coattiva dei tributi*, Torino, 2013; ID., *Il fermo dei beni mobili e l'ipoteca nella fase di riscossione dei tributi: una difficile ricostruzione sistematica*, in COMELLI-GLENDI (a cura di), *La riscossione dei tributi*, cit., p. 171 e ss.; ID., *Sull'iscrizione d'ipoteca nella fase di riscossione*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, II, p. 251 e ss.; INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, cit., p. 185 e ss.; ID., *Le prospettive di tutela del contribuente nelle procedure di fermo e ipoteca*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 778 e ss.; DEL FEDERICO, *Ipoteca e fermo nella riscossione: tra salvaguardia dell'interesse fiscale e tutela del contribuente*, in *Giust. trib.*, 2007, p. 428 e ss.; ID., *Fermo sui beni mobili e ipoteca*, in BASILAVECCHIA-CANNIZZARO-CARINCI (a cura di), *La riscossione dei tributi*, cit., p. 211 e ss.; MESSINA, *L'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo dei beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario*, in

decorso del termine di sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento, ovvero – in caso di avviso di accertamento esecutivo – trascorso il termine di trenta giorni decorrente dal termine ultimo per proporre ricorso avverso l'atto impositivo.

Le misure in parola furono introdotte sul finire degli anni Novanta, per effetto del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46¹⁹, al fine di ovviare all'inadeguatezza delle misure cautelari "classiche" di cui al già citato D.Lgs. n. 472/1997, le quali risultavano insufficienti a garantire la fruttuosità della riscossione, rispetto alla quale non erano previste idonee garanzie²⁰.

Furono quindi attribuiti all'agente della riscossione (all'epoca esattore) poteri che permettessero di ovviare alle lungaggini dell'esecuzione, impedendo la sottrazione da parte del debitore esecutato dei cespiti patrimoniali più rilevanti (beni immobili e mobili registrati).

COMELLI-GLENDI (a cura di), *La riscossione dei tributi*, cit., p. 147 e ss..

¹⁹ Il D.Lgs. n. 46/1999, entrato in vigore dal 1° luglio 1999, ha interamente sostituito il Titolo II del D.P.R. n. 602/1973; gli artt. 77 e 86 sono stati modificati dal D.Lgs. n. 193/2001 e da successive disposizioni, fino ad assumere l'attuale configurazione a seguito delle modifiche apportate dal D.L. 21 giugno 2013, n. 69, conv. in L. 9 agosto 2013, n. 98, entrata in vigore il 21 agosto 2013.

²⁰ Cfr. DEL FEDERICO, *Fermo sui beni mobili e ipoteca*, cit., p. 219, il quale osserva che l'introduzione di misure cautelari nella fase della riscossione soddisfaceva le «esigenze di una fiscalità di massa» e risultava più tollerabile, rispetto alle cautele disposte in fase di accertamento, alla luce della certezza della sottostante posizione debitoria del contribuente.

La conservazione delle garanzie patrimoniali immobiliari è stata attuata concedendo la facoltà all'agente della riscossione di procedere ad iscrizione ipotecaria, mentre, per quanto riguarda i beni mobili registrati, tramite la possibilità di iscrivere il provvedimento di fermo nei pubblici registri, con l'effetto di determinare il divieto di circolazione del bene, presidiato da sanzioni amministrative, e di rendere inopponibili gli atti di disposizione nei confronti dell'erario.

Si è detto che l'agente della riscossione esercita tali poteri allorquando l'esistenza del credito, nonché la sua certezza, liquidità ed esigibilità siano già stati verificati. Ciò non significa tuttavia che il credito cautelato sia "definitivo", ma soltanto che lo stesso assume quei presupposti che la legge ritiene sufficienti per procedere all'esecuzione, ovvero l'avvenuta formazione del titolo esecutivo.

Il titolo esecutivo può essere tuttavia non solo definitivo ma anche provvisorio, giacché il D.P.R. n. 602/1973 (peraltro in linea con la disciplina processualcivilistica²¹) non differenzia in alcun modo i titoli definitivi (si pensi ad un avviso di accertamento non impugnato o la cui legittimità sia stata confermata con sentenza passata in giudicato) dai titoli provvisori (l'avviso di accertamento *sub iudice*).

²¹ E' noto che nell'ambito del processo civile le sentenze emesse in primo grado, ancorché non definitive, sono provvisoriamente esecutivi ai sensi dell'art. 282 cod. proc. civ. e costituiscono titolo per procedere all'esecuzione forzata.

L'assenza di una differenziazione è stata criticata in dottrina, la quale ha affermato che l'attivazione dei poteri autoritativi dell'agente della riscossione «dovrebbe essere riservata soltanto alle riscossioni basate su titoli definitivi»²².

Sul punto, non sembra che la soluzione accolta dal legislatore contrasti con i principi generali dell'ordinamento (non solo tributario), atteso che è proprio la natura di titolo esecutivo conferita dalla legge ad attribuire *ipso iure* al creditore la facoltà di promuovere azioni conservative ed esecutive sul patrimonio del debitore.

L'impossibilità di procedere in via esecutiva in presenza di un titolo non definitivo dovrebbe risultare quindi, a monte, da una previsione in base alla quale attribuire natura esecutiva ai soli avvisi di accertamento definitivi, il che tuttavia porterebbe ad un evidente pregiudizio per il creditore pubblico, il quale vedrebbe significativamente differito il momento a seguito del quale procedere all'adozione di misure conservative e all'esecuzione.

Del resto, l'esecutività del titolo "provvisorio" è già limitata, nell'attuale assetto normativo, sotto un profilo quantitativo, atteso che (quantomeno in materia di imposte sui redditi, IVA e IRAP), l'efficacia esecutiva del titolo segue la disciplina sulla riscossione frazionata, volta

²² Così INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, cit., p. 187.

proprio a prevenire l'esecuzione per l'intero sulla base di un titolo non ancora definitivo²³.

Tale assetto sembra ulteriormente confermato dalla legge delega per la riforma del sistema tributario recentemente approvata, la quale prevede l'esecutività di tutte le sentenze tributarie nei confronti di tutte le parti processuali, senza tuttavia intaccare la natura esecutiva dell'avviso di accertamento²⁴: ciò tuttavia potrebbe "sbilanciare" ulteriormente il rapporto a favore dell'amministrazione, in quanto, permanendo immutata, nel *quantum*, l'esecutività provvisoria dell'avviso di accertamento in pendenza del giudizio di primo grado, la sentenza di primo grado di rigetto legittimerebbe l'esecuzione dell'intera pretesa, diversamente da quanto previsto nel sistema attuale, ove, in pendenza del giudizio di appello, l'amministrazione può riscuotere solo una frazione di essa²⁵.

L'immediata esecutività delle sentenze tributarie, se da un lato ha il pregio di garantire la tanto invocata parità processuale tra le parti (le conseguenze più evidenti in tal senso si avranno in relazione alle liti da rimborso), rischia

²³ Cfr. art. 15, D.P.R. n. 602/1973 e art. 68, D.Lgs. n. 546/1992, sui quali v. *supra*, Capitolo II, nota 3.

²⁴ Art. 10, comma 1, lett. b), n. 10, Legge 11 marzo 2014, n. 23.

²⁵ L'art. 68, D.Lgs. n. 546/1992 prevede che in forza della sentenza di primo grado favorevole all'amministrazione finanziaria il tributo, con i relativi interessi, deve essere pagato per i due terzi della pretesa, ovvero non oltre i due terzi della stessa, in caso di accoglimento parziale del ricorso del contribuente. Le stesse limitazioni si applicano anche agli importi dovuti a titolo di sanzioni amministrative, in forza del richiamo di cui all'art. 19, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997.

di determinare, nella maggior parte dei casi, un ulteriore aggravamento della posizione del contribuente, nei cui confronti permane la possibilità di riscuotere un terzo di imposte e interessi accertati in corso del giudizio davanti alla Commissione tributaria provinciale, ma si acquiscono gli effetti della sentenza di primo grado favorevole all'amministrazione.

In attesa dell'emanazione dei decreti delegati, nei quali dovrà essere coordinata la disciplina della riscossione frazionata con quella sull'immediata esecutività delle sentenze, nell'attuale sistema non vi è alcuna distinzione tra titoli "provvisori" e titoli "definitivi": l'esistenza di un qualsiasi titolo esecutivo (ruolo, avviso di accertamento esecutivo, ingiunzione fiscale, definitivi o provvisori) è condizione necessaria e sufficiente affinché l'agente della riscossione proceda all'adozione delle misure conservative e all'esecuzione forzata.

3. Il fermo dei beni mobili registrati.

L'istituto del fermo dei beni mobili²⁶ era originariamente previsto dall'art. 91-bis, D.P.R. n.

²⁶ In dottrina, si rinvia a BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, cit., p. 155 e ss.; PUOTI-CUCCHI-SIMONELLI, *La nuova riscossione tributaria*, Padova, 2012, p. 355 e ss.; D'AYALA VALVA, *Le ganasce fiscali e il giudice tributario. Un porto sicuro, un attracco difficoltoso*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, p. 621; BOLETTI, *Il fermo dei beni mobili registrati*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, p. 532 e ss.; STEVANATO, *Il fermo degli autoveicoli: semplice strumento dell'esecuzione o eccezionale misura afflittiva per indurre all'adempimento "spontaneo"*, in *Dial. trib.*, 2005, p. 1143 e ss.;

602/1973, introdotto dall'art. 5, comma 4, lett. e), D.L. n. 669/1996. In base a tale disposizione, la Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate poteva disporre il provvedimento di fermo (c.d. ganasce fiscali) sui veicoli a motore e sui motoscafi di proprietà del debitore risultanti dai pubblici registri, nei casi di mancato reperimento dei predetti beni mobili ai fini del pignoramento.

L'effetto del fermo consisteva nel divieto di circolazione del bene oggetto del provvedimento, presidiato dalla sanzione amministrativa di cui all'art. 8, comma 214 del codice della strada²⁷.

L'art. 91-*bis* fu soppresso in forza del citato D.Lgs. n. 46/1999, che mutò in parte la configurazione dell'istituto del fermo, inserendo nel D.P.R. sulla riscossione l'art. 86, che tuttora disciplina l'istituto.

Con tale riforma, il legislatore estese sia l'ambito oggettivo del provvedimento – prima limitato ai soli veicoli e natanti a motore, fu ampliato a tutti i beni mobili registrati – sia l'ambito soggettivo, consentendo la possibilità di disporre il fermo, oltre che nei confronti del debitore, anche dei coobbligati.

Tuttavia, è solo con l'emanazione del D.Lgs. n. 193/2001, attuativo della legge delega n. 337/1998, che l'istituto ha assunto la configurazione attuale. In forza di

CANNIZZARO, *Sulla natura giuridica del fermo dei beni mobili registrati*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, II, p. 607 e ss..

²⁷ Nella versione vigente: «Chiunque circola con veicolo sottoposto al fermo amministrativo (...) è soggetto alla sanzione amministrativa del pagamento di una somma da Euro 656,25 a Euro 2.628,15. E' disposta, inoltre, la custodia del veicolo in un deposito autorizzato».

tale intervento, difatti, è stato abolito il vincolo del preventivo insuccesso del pignoramento e la competenza ad attribuire il fermo è stata trasferita al concessionario della riscossione (prima competente alla sola iscrizione del fermo disposto dalla Direzione Regionale), affiancando di fatto tale strumento all'ipoteca esattoriale tra le misure cautelari o conservative a disposizione dell'agente della riscossione.

Secondo la nuova disposizione, il fermo dei beni mobili registrati del contribuente o dei coobbligati può essere disposto dall'agente della riscossione, decorso inutilmente il termine di sessanta giorni decorrenti dalla notifica della cartella di pagamento²⁸; l'agente della riscossione può quindi procedere all'iscrizione del provvedimento nei pubblici registri, dandone notizia alla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate e alla Regione di residenza del debitore.

La disciplina va integrata con il Decreto Interministeriale n. 503/1998, il quale, pur essendo attuativo del "fermo" previsto dall'abrogato art. 91-bis, D.P.R. n. 602/1973, è stato ritenuto vigente anche nella nuova configurazione dell'istituto, per effetto dell'art. 41, comma 3, D.L. n. 203/2005²⁹. Tra le disposizioni di fonte

²⁸ Cfr. art. 50, comma 2, D.P.R. n. 602/1973.

²⁹ Tale disposizione ha stabilito l'applicabilità del regolamento n. 503/1998, «Regolamento recante norme in materia di fermo amministrativo di veicoli a motore», all'istituto del fermo dei beni mobili registrati di cui al novellato art. 86, D.P.R. n. 602/1973, in attesa dell'emanazione di uno specifico regolamento relativo a quest'ultimo strumento. Prima di tale intervento, sulla scorta della posizione assunta dalla dottrina e dalla giurisprudenza in ordine

regolamentare, assume particolare rilievo l'art. 5 del citato D.M., il quale stabilisce che gli atti di disposizione sui beni sottoposti a fermo non possono essere opposti al concessionario se di data successiva all'iscrizione del fermo stesso.

A seguito di tale intervento, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta con circolare n. 2/E del 9 gennaio 2006, con la quale è stato previsto che, prima di procedere al fermo, gli agenti della riscossione trasmettano al debitore un preavviso, contenente un ulteriore invito a pagare le somme dovute, esclusivamente presso gli sportelli del concessionario, entro i successivi venti giorni, decorsi i quali il preavviso stesso assume il valore di comunicazione dell'iscrizione del fermo³⁰.

La disciplina è stata da ultimo modificata con D.L. 21 giugno 2013, n. 69, in forza del quale l'obbligo del "preavviso di fermo", previsto sino ad allora in via amministrativa sulla base di documenti di prassi

all'impossibilità di applicare in modo ultrattivo il D.I. n. 503/1998, la stessa amministrazione finanziaria, preso atto dello stato di incertezza, con risoluzione n. 92/E del 22 luglio 2004 aveva invitato i concessionari ad astenersi dal disporre il fermo amministrativo, in attesa di chiarimenti da parte del legislatore.

³⁰ Nello stesso senso, cfr. Agenzia delle Entrate, nota n. 57413 del 9 aprile 2006: «si ritiene opportuno che i concessionari, una volta emesso il provvedimento di fermo, ma prima dell'iscrizione dello stesso presso il competente Pubblico Registro Automobilistico, trasmettano al debitore una comunicazione contenente l'invito ad effettuare, entro venti giorni dalla data della stessa, il versamento delle somme iscritte a ruolo».

dell'Agenzia delle Entrate, privi di efficacia vincolante³¹, è stato finalmente positivizzato ed inserito nel novellato comma 2 dell'art. 86, D.P.R. n. 602/1973.

Tale disposizione prevede che l'agente della riscossione avvii la procedura di iscrizione del fermo mediante la notifica al debitore o ai coobbligati di una comunicazione preventiva, contenente l'avviso che entro trenta giorni, in mancanza di pagamento, sarà eseguito il fermo senza necessità di ulteriori comunicazioni.

³¹ E' noto che le circolari amministrative, inserendosi nell'ambito dei documenti con i quali viene esternata la c.d. interpretazione del Fisco, non hanno efficacia vincolante. Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno infatti chiarito che le circolari non vincolano nemmeno la stessa autorità emanante, che resta libera di «modificare, correggere e anche completamente disattendere l'interpretazione adottata». Nella medesima pronuncia si afferma che la circolare non è atto impugnabile né davanti al giudice amministrativo, non essendo un atto amministrativo generale, né dinanzi agli organi della giustizia tributaria, non essendo espressione di una potestà impositiva da parte dell'amministrazione. Così Cass. civ., Sez. Un., 2 novembre 2007, n. 23031, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, p. 15 e ss., con nota di SERRANÒ, *L'affievolita funzione direttiva delle circolari alla luce della sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione n. 23031 del 2 novembre 2007*. Sulla natura e l'efficacia degli atti interpretativi dell'amministrazione finanziaria, cfr. FALSITTA, *Rilevanza delle circolari interpretative e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 1998, p. 1 e ss.; DI PIETRO, *I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative per l'applicazione della legge tributaria*, in AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, I, p. 619 e ss.; DE MITA, *La buona fede in diritto tributario (quando l'amministrazione cambia orientamento)*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, cit., p. 333 e ss.; TESAURO, *Istituzioni di Diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2011, p. 55.

3.1. Presupposti, procedimento ed effetti del fermo.

L'adozione del provvedimento di fermo presuppone l'esistenza di un credito derivante da un'iscrizione a ruolo o da un avviso di accertamento esecutivo "scaduti".

La legge non prevede alcuna limitazione, né con riguardo alla natura del credito tutelato (che può essere costituito da tributi, erariali, regionali o locali, ovvero da sanzioni amministrative), né tantomeno in relazione all'importo non saldato in base al quale è possibile procedere al fermo.

Il fermo potrebbe essere quindi disposto su di un bene il cui valore ecceda significativamente il credito cautelato, in violazione del principio di proporzionalità che dovrebbe essere sempre sotteso all'adozione di misure fortemente invasive della sfera privata³².

Al fine di ovviare all'utilizzo indiscriminato dello strumento in parola, è intervenuta in un primo momento la

³² Il principio di proporzionalità si atteggia come una derivazione del principio di legalità, costituendo limite dell'attività amministrativa anche in relazione all'attività di natura vincolata, quale quella di riscossione dei tributi: cfr. SANDULLI, voce *Proporzionalità*, in CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006, p. 4643 e ss.. Con riguardo alle misure cautelari tributarie, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ritiene fondamentale nel diritto comunitario il rispetto del principio di proporzionalità, declinato come principio di congruità del mezzo rispetto al fine. Da ultimo, si rinvia a Corte di Giustizia UE, 18 ottobre 2012, causa C-525/11, *Mednis*; cfr., altresì, PISTONE, *Presunzioni assolute, discrezionalità dell'amministrazione finanziaria e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di Giustizia*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, III, p. 91 ss..

stessa amministrazione finanziaria, la quale ha indicato che, sulla base del principio di gradualità, il fermo debba essere disposto avuto riguardo all'importo da recuperare e in ragione della composizione del patrimonio del debitore³³.

Successivamente, il legislatore ha introdotto dei correttivi, stabilendo che, per i debiti fino a Euro 2.000,00, l'applicazione di misure cautelari, tra cui il fermo, debba essere preceduta dall'invio per posta ordinaria di due solleciti di pagamento, il secondo dei quali a distanza di almeno sei mesi dal primo³⁴; tale adempimento è stato tuttavia abolito con la successiva L. 24 dicembre 2012, n. 228 (Legge di stabilità per il 2013), la quale ha invece stabilito che dal 1° gennaio 2013 Equitalia S.p.A. non può procedere ad azioni cautelari ed esecutive, per i debiti fino a Euro 1.000,00, se non dopo centoventi giorni dall'invio, mediante posta ordinaria, di una comunicazione contenente il dettaglio del debito³⁵.

Si tratta in tutta evidenza di interventi marginali, a seguito dei quali permane comunque la possibilità di disporre il fermo senza avere riguardo al rapporto tra l'entità del debito e il valore economico del bene mobile sottoposto al provvedimento cautelare.

Tale configurazione del fermo non appare in contrasto con la *ratio legis* che ispira l'istituto (il fermo non è finalizzato all'esecuzione forzata del bene mobile, sicché

³³ Cfr. Agenzia delle Entrate, Direttiva di gruppo DSR/NC/2007/012 del 5 luglio 2007.

³⁴ Art. 7, comma 2, lett. gg-*quinquies*), D.L. n. 70/2011.

³⁵ Art. 1, comma 544, L. n. 228/2012.

non è in astratto necessario prevedere un nesso di proporzionalità tra i due valori economici in gioco), pur tuttavia sarà necessario verificare se, nella singola fattispecie, sia stata in concreto adottata una misura sproporzionata.

Sotto tale profilo, non mancano nella giurisprudenza di merito precedenti nei quali è stata dichiarata l'illegittimità del fermo di beni di valore sproporzionato rispetto al preteso credito, anche alla luce di ulteriori misure cautelari già disposte su altri beni del contribuente³⁶.

Peraltro, la stessa Corte di Cassazione ha messo in luce che la natura discrezionale del fermo amministrativo, gli effetti altamente pregiudizievoli per il destinatario dello stesso e la *ratio* sottesa all'istituto impongono che sia rispettato, in materia, il principio della proporzionalità che, invero, deve sussistere su due fronti, secondo la teoria della c.d. doppia proporzionalità³⁷.

³⁶ Comm. trib. reg. Lazio, 22 giugno 2011, n. 453/01/11, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2012, p. 172 e ss., con nota di PICIOCCHI, *Illegittimo il fermo se i tributi sono di valore esiguo*, nella quale si mette in luce che la giurisprudenza tributaria tende ormai a sindacare l'esercizio del potere dell'agente della riscossione nell'adottare fermi e ipoteche sotto il profilo della proporzionalità e dell'opportunità della misura prescelta rispetto all'entità del credito erariale, sanzionandone l'operato, laddove emergano evidenti disequilibri.

³⁷ Cass. civ., sez. III, 27 gennaio 2010, n. 1688, in *Resp. civ.*, 2010, p. 841 e ss., secondo la quale il requisito di proporzionalità è immanente in tutto l'ordinamento, poiché discende direttamente dalla Costituzione, in virtù del combinato disposto degli artt. 3 e 97 Cost. e al fine di garantire il rispetto dei precetti degli artt. 41, 42 e 53 della Carta Costituzionale.

In primo luogo, deve esservi un rapporto di proporzionalità tra il credito tributario ed il bene oggetto del fermo: l'ente impositore dovrebbe avere la facoltà di procedere al fermo solo se l'oggetto dello stesso non si discosti eccessivamente, per valore, dall'ammontare della somma dovuta dal privato; la proporzionalità deve tuttavia sussistere anche fra l'importo dovuto dal contribuente e il danno che discende dall'apposizione del fermo, definito come il danno da c.d. fermo tecnico.

Il proprietario del veicolo subisce infatti un pregiudizio a causa del mancato utilizzo durante il tempo necessario alla liberazione dal vincolo, in quanto il bene mobile, oltre ad essere fonte di spesa comunque sopportata dal proprietario del bene fermato, è altresì soggetto ad un naturale deprezzamento di valore³⁸.

Sarebbe quindi opportuno – come già accaduto per l'ipoteca a seguito dei recenti interventi di legge di cui si darà atto nei paragrafi che seguono – che il legislatore fissasse dei criteri quantitativi per rispettare il principio di proporzionalità dell'istituto cautelare in parola.

Esaminati i presupposti per procedere all'adozione della misura ex art. 86, D.P.R. n. 602/1972, si rileva, quanto alla fase attuativa, che l'adozione del fermo è scandita da tre adempimenti da porre in essere a cura dell'agente della riscossione: il primo consiste nell'invio del c.d. preavviso di fermo; il secondo è costituito dall'emissione del fermo e della contestuale comunicazione alla Direzione Regionale dell'Agenzia

³⁸ Cass. civ., Sez. III, 9 novembre 2006, n. 23916, in *Arch. giur. circolaz.*, 2007, p. 650.

delle Entrate e alla Regione competente; il terzo si sostanzia nella iscrizione del provvedimento presso i pubblici registri mobiliari.

Il preavviso di fermo è stato reso obbligatorio (a pena di nullità del procedimento) a seguito delle modifiche apportate all'art. 86 con D.L. n. 69/2013. La novella ha attribuito fondamento normativo alla prassi già consolidata, che già richiedeva la notifica di una comunicazione preventiva.

In relazione a tale comunicazione, la giurisprudenza, in assenza di un obbligo di legge, vi attribuiva inizialmente natura di mera comunicazione “bonaria”, come tale inidonea a determinare una lesione della sfera giuridica del contribuente, ritenendo di conseguenza non impugnabile tale atto dinanzi alle commissioni tributarie³⁹.

Tuttavia, anche sulla scorta della dottrina, le Sezioni Unite della Cassazione hanno accolto la tesi contraria, riconoscendo l'autonoma impugnabilità del c.d. preavviso di fermo, ritenendo che quest'ultimo atto fosse equiparabile, quanto alla funzione svolta, all'avviso di mora, sicché, in virtù dell'interpretazione estensiva

³⁹ Cass. civ., Sez. II, 14 aprile 2009, n. 8890, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2009, p. 779 e ss., con nota di INGRAO, *La non impugnabilità del preavviso di fermo riduce le garanzie del contribuente in sede di riscossione coattiva*, secondo cui il preavviso di fermo non è atto previsto dalla sequenza procedimentale dell'esecuzione esattoriale e, pertanto, non può essere autonomamente impugnato, anche alla luce del fatto che tale comunicazione non arreca alcun pregiudizio patrimoniale al contribuente. Nello stesso senso, *ex multis*, Comm. trib. prov. Taranto, 21 marzo 2007, n. 107/3/07; Comm. trib. prov. Reggio Emilia, 25 giugno 2007, n. 399/2/07, in *Banca dati Fisconline*.

dell'elenco degli atti impugnabili, tale comunicazione rientrava a buon diritto nell'elenco di cui all'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992⁴⁰.

Estendendo tale giurisprudenza alla disciplina vigente, si evince che il preavviso di fermo ex art. 86, comma 2, D.P.R. n. 602/1973 costituisce atto impugnabile, avverso il quale il debitore ha tutela immediata, senza dover attendere l'iscrizione del fermo nei pubblici registri.

La tutela accordata in via "preventiva" non fa tuttavia venire meno la centralità della iscrizione del fermo nei pubblici registri.

E' solo con l'iscrizione che si producono gli effetti tipici del fermo, ovvero l'operatività del divieto di circolazione, con effetto nei confronti di chiunque intenda circolare con il veicolo oggetto del provvedimento, ai sensi dell'art. 86, comma 3, D.P.R. n. 602/1973, e quello di inopponibilità degli atti dispositivi sul bene posti in essere

⁴⁰ Cass. civ., Sez. Unite, 11 maggio 2009, n. 10672, in *Corr. trib.*, 2009, p. 2083 e ss., con nota di GLENDI, *Il preavviso di fermo è autonomamente impugnabile davanti al giudice tributario*; cfr., inoltre, INGRAO, *Il preavviso di fermo è un atto impugnabile: una corretta pronuncia della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, p. 543 e ss.; nello stesso senso, cfr. Cass. civ., Sez. Unite, 7 maggio 2010, n. 11087, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2010, p. 1027 e ss., con la quale l'impugnabilità del preavviso viene estesa al di fuori dell'ambito tributario, laddove la comunicazione riguarda obbligazioni extratributarie. La Suprema Corte ribadisce che si tratta in ogni caso di «atto funzionale a portare a conoscenza del contribuente una determinata pretesa tributaria, rispetto alla quale sorge ex art. 100 cod. proc. civ., l'interesse del contribuente alla tutela giurisdizionale per il controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva».

successivamente all'iscrizione, previsto dall'art. 5, D.I. n. 503/1998.

In particolare, la trascrizione assicura la conoscibilità del provvedimento nei confronti dei terzi, diversi dal proprietario del bene oggetto di fermo, rendendo anch'essi passibili della sanzione amministrativa prevista per chi utilizza il bene medesimo.

Mentre nei confronti del destinatario del provvedimento il fermo opera dal momento della notifica, per i terzi è indubbio che gli effetti si producano solo dal momento della trascrizione del fermo nei pubblici registri mobiliari, che garantisce la conoscibilità *erga omnes* del vincolo alla circolazione del bene.

Quanto al secondo effetto – l'inopponibilità nei confronti dell'agente della riscossione degli atti di disposizione eventualmente compiuti sul bene fermato – la dottrina dubita della legittimità dello stesso.

Difatti, da una parte è stato messo in luce come il D.I. n. 503/1998, nel prevedere l'indisponibilità del bene, non appaia compatibile con l'attuale formulazione dell'art. 86, D.P.R. n. 602/1973⁴¹ e, dall'altra, è stato osservato che la natura ablatoria del provvedimento di fermo, come misura limitativa del diritto di proprietà⁴², dovrebbe far sì che trovi applicazione, quanto agli effetti del fermo, la riserva

⁴¹ CANNIZZARO, *Il fermo e l'ipoteca nella riscossione coattiva dei tributi*, cit., p. 72.

⁴² In giurisprudenza, cfr. Comm. trib. prov. Roma, 27 giugno 2007, n. 246/03/07, in *Banca dati Fisconline*; Cons. Stato, Sez. VI, ord. 13 aprile 2006, n. 2032, in *Il fisco*, 2006, p. 3783 e ss.; Cons. Stato, Sez. VI, 18 luglio 2006, n. 4851, in *Boll. trib.*, 2006, p. 1328 e ss..

di legge di cui all'art. 42 Cost., a mente del quale le limitazioni alla proprietà devono essere stabilite per legge.

Pertanto, mentre il limite del diritto a godere del bene è determinato per legge, nel rispetto della riserva contenuta nella Costituzione, l'ulteriore limite del diritto a disporre del bene, previsto con D.I. non richiamato dall'attuale disciplina normativa del fermo, violerebbe la riserva di legge⁴³, sicché l'unico (legittimo) effetto conseguente all'iscrizione del fermo sarebbe quello di vietare la circolazione del bene.

La ricostruzione appare condivisibile, dal momento che l'oggetto del decreto attuativo attiene alle sole modalità, termini e procedure del fermo, mentre gli effetti del provvedimento dovrebbero essere previsti direttamente dalla legge (o con regolamento, ma su delega di legge), tanto più quando si tratti di effetti così incisivi sulla sfera patrimoniale e sul diritto di proprietà, costituzionalmente tutelato.

Si potrebbe quindi sostenere che, stante l'assenza di base normativa dell'effetto di indisponibilità del bene sottoposto al provvedimento, gli atti di disposizione sul bene possano essere opponibili all'agente della riscossione, ferma restando l'impossibilità di utilizzare il veicolo: il proprietario non può utilizzare il bene fermato, ma può disporne cedendolo a terzi, i quali, a loro volta, rimarranno soggetti al vincolo che limita il godimento del bene stesso.

⁴³ CANNIZZARO, *Il fermo e l'ipoteca nella riscossione coattiva dei tributi*, cit., p. 73 e ss..

3.2. Il fermo dei beni strumentali all'attività professionale o imprenditoriale.

Il D.L. n. 69/2013 (c.d. “Decreto del fare”), oltre a prevedere l'obbligatorietà della notifica del preavviso di fermo, ha inciso anche sotto il profilo sostanziale della disciplina, ponendo un limite relativo all'oggetto sul quale può essere disposto il provvedimento.

E' stato infatti previsto il divieto di fermo per i beni strumentali all'attività d'impresa o alla professione, previa adeguata dimostrazione della condizione di strumentalità, che il debitore è tenuto a fornire entro trenta giorni dal ricevimento del preavviso di cui sopra⁴⁴.

Il debitore o i coobbligati, entro detto termine, possono dimostrare all'agente della riscossione il nesso di strumentalità, al fine di impedire l'adozione del fermo sul bene.

Sotto il profilo applicativo, tale termine appare di carattere ordinatorio, atteso che la disposizione non contiene alcuna ipotesi di decadenza, sicché sembra possibile che, laddove la dimostrazione del nesso di strumentalità intervenga in un momento successivo, l'agente della riscossione sia comunque tenuto ad astenersi dal porre in essere il provvedimento, ovvero a revocarlo, se già posto in essere.

L'introduzione di tale divieto rappresenta tuttavia una novità assai rilevante sotto il profilo sostanziale e

⁴⁴ Cfr. art. 86, D.P.R. n. 602/1973, come modificato dall'art. 52, comma 1, lett. m-bis), D.L. 21 giugno 2013, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla L. 9 agosto 2013, n. 98.

sistematico, perché determina un sensibile depotenziamento dell'istituto sia in termini di capacità di deterrenza del sistema che in termini di efficacia.

In effetti, appare troppo ampia la categoria dei beni esclusi dal fermo a seguito del D.L. n. 69/2013, individuati dal legislatore nei beni “strumentali”, ovvero in tutti quei beni che rispettano il requisito dell'inerenza all'attività d'impresa o professionale e che, regolarmente iscritti nei registri contabili, sono suscettibili di cedere utilità pluriennali all'attività e di generare costi deducibili dal reddito d'impresa o di lavoro autonomo.

Con ogni probabilità, il legislatore avrebbe potuto limitare il divieto del fermo ai soli beni «indispensabili per l'esercizio della professione, dell'arte o del mestiere del debitore», categoria di beni inquadrati dall'art. 514 cod. proc. civ. (abrogato con L. n. 52/2006) tra le cose mobili assolutamente impignorabili e che, a mente dell'art. 52, D.P.R. n. 602/1973 nel testo previgente le modifiche del “Decreto del fare”, potevano essere pignorati dall'agente della riscossione solo nei casi in cui i beni fossero soggetti al privilegio di cui all'art. 2759 cod. civ. (per i crediti per le imposte sui redditi).

Tuttavia, il D.L. n. 69/2013 ha rivoluzionato l'intera normativa, intervenendo anche in materia di pignoramento dei beni strumentali⁴⁵, estendendo le limitazioni stabilite dall'art. 515, comma 2, cod. proc. civ.⁴⁶ ai beni utilizzati

⁴⁵ Cfr. art. 52, comma 1, lett. d), D.L. n. 69/2013.

⁴⁶ Tale disposizione ha sostituito il previgente art. 514, comma 1, n. 4), cod. proc. civ., che prevedeva l'impignorabilità assoluta dei beni indispensabili per l'esercizio della professione, sancendone la

da imprenditori titolari di ditte individuali, anche in presenza di imprese che abbiano forma giuridica di società e nei casi di prevalenza del capitale sul lavoro. Il legislatore ha esteso la previsione sulla impignorabilità relativa, nei limiti del quinto del valore complessivo e qualora gli altri beni siano insufficienti a soddisfare il credito azionato, applicandola a tutti i beni strumentali dell'impresa o della professione, a prescindere che il debitore sia o meno costituito in forma societaria e che il suo lavoro prevalga, o meno, sul capitale investito.

Tale estensione – il cui corollario è l'introduzione del divieto di fermo su tutti i beni mobili registrati “strumentali” – appare poco in linea con la necessità di tutelare il credito erariale, rispetto al modello processualcivilistico che prevede l'impignorabilità dei soli “beni indispensabili” all'esercizio dell'arte o della professione; diversamente, il “modello” tributario estende l'impignorabilità (nonché il divieto di fermo) su tutti i beni “strumentali”, senza alcuna distinzione nell'ambito di tale categoria.

Sarebbe stato forse più opportuno, anche in ambito tributario, limitare i poteri dell'agente della riscossione in

natura di beni relativamente impignorabili: «gli strumenti, gli oggetti e i libri indispensabili per l'esercizio della professione, dell'arte o del mestiere del debitore possono essere pignorati nei limiti di un quinto, quando il presumibile valore di realizzo degli altri beni rinvenuti dall'ufficiale giudiziario o indicati dal debitore non appare sufficiente per la soddisfazione del credito; il predetto limite non si applica per i debitori costituiti in forma societaria e in ogni caso se nelle attività del debitore risulta una prevalenza del capitale investito sul lavoro».

relazione ai soli beni “indispensabili”, atteso che i beni strumentali non indispensabili alla professione o all’impresa non sembrano rivestire quel *quid pluris* che legittima la limitazione dei poteri di riscossione.

Le modifiche, introdotte con la finalità politica di scongiurare i recenti fenomeni di insofferenza dell’opinione pubblica nei confronti dell’agente della riscossione, destano quindi non poche perplessità, in quanto, riducendo sensibilmente l’ambito di applicazione del fermo amministrativo, pregiudicano il creditore erariale in difetto di apprezzabili esigenze di tutela dei debitori, i quali, dal fermo di un veicolo strumentale all’attività ma non “indispensabile”, non sembrerebbero subire un danno tale da giustificare il divieto di adozione del provvedimento cautelare.

L’esigenza di bilanciamento tra i diversi interessi in gioco potrebbe semmai portare ad interrogarsi sulla possibilità di introdurre il divieto di fermo per tutti i beni che rivestano carattere di “indispensabilità”, non già avuto riguardo all’esercizio dell’attività d’impresa o della professione, ma a tutte quelle esigenze di carattere personale che dovrebbero essere altrettanto meritevoli di tutela⁴⁷.

Il dato della “strumentalità”, anche per esigenze di parità di trattamento tra contribuenti, potrebbe essere

⁴⁷ Si pensi al lavoratore dipendente, che può subire il fermo del veicolo di proprietà pur potendo tale mezzo di trasporto rivestire carattere “indispensabile” per le proprie esigenze lavorative, e ciò a differenza del lavoratore autonomo, tutelato dal divieto di fermo introdotto per i beni strumentali, anche “non indispensabili” all’attività professionale.

quindi sostituito con un dato qualitativo, costituito dalla “indispensabilità” del bene in relazione alle esigenze fondamentali della persona (diritto al lavoro, diritto alla salute, diritto all’istruzione, *etc.*), sulle quali il provvedimento ablativo può incidere in maniera significativa.

3.3. La giurisdizione sulle liti in tema di fermo.

L’individuazione del giudice competente in relazione all’impugnazione del provvedimento di fermo è stata molto dibattuta, a causa della natura controversa di tale istituto⁴⁸, ritenuto ora atto esecutivo (giurisdizione ordinaria), ora atto amministrativo discrezionale di autotutela esecutiva (giurisdizione amministrativa), ora misura cautelare tributaria operante nella fase precedente l’esecuzione (giurisdizione tributaria).

All’ampio dibattito dottrinale⁴⁹ ha fatto seguito la presa di posizione della giurisprudenza, che ha riconosciuto la

⁴⁸ MESSINA, *L’iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo dei beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario*, cit., p. 148. Cfr. *infra*, par. 5.

⁴⁹ TESAURO-LUPI, *La giurisdizione del giudice ordinario nelle liti esecutive fiscali*, in *Dial. trib.*, 2003, p. 5 e ss.; FANTOZZI, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, II, p. 35 e ss.; LAMBERTI, *Il fermo degli autoveicoli arriva al Consiglio di Stato*, in *Corr. trib.*, 2004, p. 2612 e ss.; GLENDI, *Il Consiglio di Stato cambia opinione sul fermo degli autoveicoli*, in *Corr. trib.*, 2004, p. 3232 e ss.; CANNIZZARO, *Sulla natura giuridica del fermo dei beni mobili registrati*, op. cit.; ID, *Brevi note in tema di giurisdizione sul fermo dei beni mobili registrati alla luce del*

competenza dell'autorità giurisdizionale ordinaria, ritenendo che il fermo dei beni mobili registrati abbia natura di atto prodromico all'esecuzione forzata, ovvero di atto con cui vengono anticipati gli effetti espropriativi del pignoramento e dell'esecuzione⁵⁰.

Il legislatore, tuttavia, ha successivamente disatteso l'orientamento giurisprudenziale formatosi sul punto, intervenendo in materia con l'art. 35, comma 26-*quiquies*, D.L. n. 223/2006, in forza del quale il provvedimento di fermo (come anche l'ipoteca esattoriale) è stato inserito tra gli atti impugnabili di fronte al giudice tributario, nell'elenco di cui all'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992.

L'intervento ha avuto il pregio di apportare chiarezza in ordine ad una situazione di incertezza a danno dei destinatari dei provvedimenti di fermo, che subivano il rischio di vedere dichiarato il difetto di giurisdizione da

recente orientamento del Consiglio di Stato, in *Riv. dir. trib.*, 2005, II, p. 587 e ss.; GUIDARA, *Osservazioni in tema di giurisdizione sul fermo fiscale dei beni mobili registrati*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, p. 1387 e ss.; DE MITA, *Sulle ganasce fiscali il legislatore ha troppa fretta*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, I, p. 1321 e ss.; SERRANÒ, *Ancora sulla giurisdizione in materia di «fermo fiscale» sugli autoveicoli*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, p. 1334 e ss..

⁵⁰ A tale conclusione è pervenuta in un primo momento la giurisprudenza del Consiglio di Stato, con sentenza n. 4689 del 13 settembre 2005, in *Riv. dir. trib.*, 2005, II, p. 582 e ss., con nota di CANNIZZARO, *Brevi note in tema di giurisdizione sul fermo dei beni mobili registrati alla luce del recente orientamento del Consiglio di Stato*; nello stesso senso, si è quindi pronunciata la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con sentenza n. 2053 del 31 gennaio 2006, in *Giorn. dir. amm.*, 2006, p. 437 e successiva ordinanza n. 14701 del 16 marzo 2006, in *Banca dati Fisconline*.

parte del giudice adito e di vedersi così privati del diritto ad ottenere tutela giurisdizionale con la rapidità che si richiede in risposta ad un provvedimento fortemente invasivo della sfera privata, qual è il fermo.

Del resto, la riforma si è posta in linea con la *vis expansiva* della giurisdizione tributaria, che, a seguito delle modifiche apportate con l'art. 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, è stata estesa, a decorrere dal 1° gennaio 2002, a tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, al fine di assicurare un'uniforme tutela giurisdizionale in materia tributaria.

Per effetto della nuova competenza, tutto ciò che riguarda il rapporto tributario tra l'ente pubblico e il contribuente ricade nell'ambito della giurisdizione tributaria, con il solo limite delle controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento.

In effetti, già prima del D.L. n. 223/2006, si poteva ritenere che il fermo ricadesse nell'ambito della giurisdizione tributaria, atteso che non si tratta, anche nell'ambito della teoria che ne afferma la natura strumentale all'espropriazione forzata, di un atto propriamente esecutivo; tuttavia, se il fermo poteva essere fatto rientrare nell'ambito del c.d. criterio orizzontale della giurisdizione tributaria⁵¹, in assenza di una specifica norma

⁵¹ E' noto che dottrina e giurisprudenza considerano gli artt. 2 e 19, D.Lgs. n. 546/1992 come disposizioni sulla giurisdizione tributaria, delle quali la prima ha la funzione di delimitare il c.d. limite esterno (od orizzontale) della competenza giurisdizionale e la seconda quella di fissare il limite interno o verticale della stessa, costituito dall'elenco degli atti impugnabili dinanzi alle

sull'impugnabilità del fermo dinnanzi all'autorità giurisdizionale tributaria, non poteva dirsi rispettato l'ulteriore criterio c.d. verticale della giurisdizione, che costituisce, ai sensi dell'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992, limite interno per l'accesso alla giustizia tributaria.

E' solo con il citato D.L. n. 223/2006, pertanto, che le liti sul fermo sono state devolute alla cognizione del giudice tributario, mediante l'introduzione della lettera *eter*), comma 1, art. 19, D.Lgs. n. 546/1992, con cui il fermo dei beni mobili registrati è stato inserito tra gli atti autonomamente impugnabili del processo tributario.

L'intervento del legislatore, pur risolvendo il problema della tutela del contribuente, non ha tuttavia risolto la questione relativa al rapporto tra giurisdizione e oggetto del credito tutelato.

Difatti, nonostante sia pacifica l'esclusione della giurisdizione tributaria in relazione al fermo disposto a tutela di crediti di natura diversa da quella tributaria⁵², appare controversa l'individuazione del giudice competente nel caso in cui il fermo venga adottato

commissioni tributarie. In dottrina cfr. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., p. 33 e ss.; BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, cit., p. 32 e ss..

⁵² In giurisprudenza, cfr. Cass. civ., Sez. Unite, 20 marzo 2007, n. 7399; Cass., Sez. Unite, 16 marzo 2006, n. 11626; Cass. civ., Sez. Unite, 21 settembre 2006, n. 22514, in *Banca dati Fisconline*; in dottrina, si rinvia a VOGLINO, *Nuove competenze e vecchie questioni sul fermo amministrativo e sull'iscrizione di ipoteca a tutela della riscossione*, in *Boll. trib.*, 2006, p. 1360; GLENDI, *Il giudice amministrativo non può giudicare*, in *Corr. trib.*, 2005, p. 3173.

indistintamente per tutelare crediti solo in parte di natura tributaria (si pensi ad una cartella di pagamento contenente ruoli tributari e, al contempo, ruoli di natura previdenziale).

In dottrina si è sostenuto che in tali ipotesi prevarrebbe comunque la giurisdizione tributaria, che avrebbe una sorta di efficacia “attrattiva” nell’individuazione del giudice competente⁵³; tuttavia, la giurisprudenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione ha fissato il diverso principio in base al quale la giurisdizione tributaria riguarda i soli casi in cui il credito posto a fondamento del provvedimento di fermo abbia natura tributaria⁵⁴.

Il giudice tributario è tenuto ad accertare quale sia la natura dei crediti posti a fondamento del provvedimento di fermo; se hanno natura tributaria, deve trattenere la causa presso di sé, per la decisione nel merito; se hanno natura diversa, deve rimettere la causa innanzi al giudice ordinario, in applicazione del principio della *translatio iudicii*⁵⁵; laddove il provvedimento faccia riferimento a

⁵³ MESSINA, *L’iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo dei beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario*, cit., p. 169.

⁵⁴ Cass. civ., Sez. Unite, ord. 5 giugno 2008, n. 14831, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2008, p. 859.

⁵⁵ Sulla *translatio iudicii* nel processo tributario, cfr. GLENDI, *La giurisdizione nel quadro evolutivo di nuovi assetti ordinamentali*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, p. 773 e ss.; ID., *Difetto di giurisdizione, modalità di rilievo e mezzi di tutela nella nuova disciplina del processo tributario*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997, p. 635 e ss.; GIOVANNINI, *Ancora incerta la giurisdizione su ipoteca e sequestro conservativo*, cit., p. 2739; DEL FEDERICO, *Ipoteca e fermo nella riscossione: tra salvaguardia*

crediti in parte di natura tributaria e in parte di natura extrafiscale, il giudice dovrà invece trattenere solo parzialmente la causa presso di sé e rimetterla per l'ulteriore parte al giudice ordinario.

Lo stesso procedimento dovrà essere seguito dal giudice ordinario, laddove il provvedimento di fermo venga impugnato in tale sede.

Tale soluzione appare rispettosa dei limiti esterni della giurisdizione tributaria, in base ai quali, prima ancora di verificare l'impugnabilità dell'atto ai sensi dell'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992 (c.d. limite interno di giurisdizione), è necessario stabilire se la controversia abbia o meno natura tributaria⁵⁶, ovvero – nel caso del fermo – quale sia la

dell'interesse fiscale e tutela del contribuente, cit., p. 428; RANDAZZO, *Esecuzione forzata tributaria: il raccordo tra giudizio ordinario e tributario per una efficace tutela*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 2745.

⁵⁶ La Corte Costituzionale è intervenuta a più riprese sul punto, chiarendo che non è vietato modificare la disciplina normativa delle Commissioni tributarie anteriori alla Costituzione, a condizione che la modifica che non alteri la natura della giurisdizione tributaria così come originariamente configurata. In particolare, con ordinanza n. 144 del 23 aprile 1998, in *Giur. cost.*, 1998, p. 1127 e ss., la Consulta ha chiarito che l'ampliamento delle competenze delle stesse Commissioni Tributarie non violava l'art. 102 Cost., in quanto la loro giurisdizione rimaneva confinata alle controversie tributarie. Secondo i giudici costituzionali, il legislatore non ha la discrezionalità di attribuire alle Commissioni tributarie (organi speciali di giurisdizione), tutte le controversie relative a prestazioni patrimoniali imposte diverse dai tributi, in quanto la giurisdizione tributaria può essere riconosciuta costituzionalmente legittima (cfr. Corte Cost. n. 287/1974 e n. 215/1976) solo se ad essa sono devolute materie propriamente tributarie.

natura del credito tutelato dal provvedimento ex art. 86, D.P.R. n. 602/1973.

4. L'ipoteca esattoriale.

L'agente della riscossione ha il potere di aggredire il patrimonio del debitore anche con riguardo ai beni immobili. L'art. 77, D.P.R. n. 602/1973 prevede infatti che il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili⁵⁷ del debitore e dei coobbligati per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede, trascorso inutilmente il termine di sessanta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento (termine che per effetto del D.L. n. 78/2010 deve ritenersi esteso anche alla notifica dell'avviso di accertamento esecutivo)⁵⁸.

⁵⁷ Diversamente dall'ipoteca fiscale ex art. 22, D.Lgs. n. 472/1997, l'ipoteca esattoriale può avere ad oggetto solo beni immobili e diritti reali su beni immobili, alla luce dello specifico riferimento contenuto nell'art. 77, D.P.R. n. 602/1973. La disposizione sull'ipoteca fiscale ammette infatti l'iscrizione ipotecaria «sui beni del trasgressore e dei soggetti obbligati in solido», senza specificare la natura immobiliare dei predetti beni: deve quindi ritenersi che siano passibili di ipoteca fiscale, ma non esattoriale, i beni mobili indicati nell'art. 2810, comma 2, cod. civ., tra cui le navi, gli aeromobili, gli autoveicoli e le rendite dello stato.

⁵⁸ Sull'ipoteca esattoriale, cfr. DEL FEDERICO, *Ipoteca e fermo nella riscossione: tra salvaguardia dell'interesse fiscale e tutela del contribuente*, cit., p. 431 e ss.; ID., *Fermo sui beni mobili e ipoteca*, cit., p. 222 e ss.; BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, cit., p. 155 e ss.; CANNIZZARO, *Il fermo e l'ipoteca nella riscossione coattiva dei tributi*, cit., p. 89 e ss.; ID., *Sull'iscrizione d'ipoteca nella fase di riscossione*, op. cit.; CANTILLO, *Ipoteca*

Mediante l'iscrizione ipotecaria, l'agente della riscossione ottiene la garanzia del credito e, evitando di iniziare immediatamente il procedimento di esecuzione esattoriale, assicura al contempo il diritto di espropriare i beni ipotecati e di soddisfarsi con preferenza rispetto agli altri creditori.

Nelle ipotesi "ordinarie", l'ipoteca esattoriale costituisce una misura facoltativa, la cui adozione è rimessa alla discrezionalità dell'agente della riscossione; tuttavia, la legge prevede un'ipotesi in cui è fatto obbligo all'esattore di iscrivere ipoteca, quale condizione di procedibilità per l'avvio della procedura espropriativa.

Il secondo comma del citato art. 77 prevede infatti che se l'importo complessivo del credito per cui si procede non supera il cinque per cento del valore dell'immobile da sottoporre ad espropriazione, l'agente della riscossione, prima di procedere all'esecuzione, deve iscrivere ipoteca.

La *ratio* di tale disposizione è quella di evitare che, nelle ipotesi in cui il differenziale tra il valore del credito da garantire e il valore del bene immobile aggredibile sia

iscritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente, in *Rass. trib.*, 2007, p. 13 e ss.; PUOTI-CUCCHI, *Diritto dell'esecuzione tributaria. Gli atti e le azioni tipiche della riscossione coattiva tributaria*, Padova, 2007, p. 16 e ss.; TINELLI, *Iscrizione d'ipoteca fiscale, fondo patrimoniale e tutela del contribuente*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2010, p. 991 e ss.; NOUVION, *L'ipoteca esattoriale tra interventi legislativi e nomofilattici. Nuove tutele per il contribuente in una disciplina marcatamente favor fisci anche in sede fallimentare*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, p. 819 e ss..

particolarmente elevato, si proceda all'immediata esecuzione⁵⁹.

Emerge in tale disposizione l'esigenza di contemperare gli interessi contrapposti alla luce del principio di proporzionalità e di congruità del mezzo rispetto al fine, che, pur in presenza di un titolo esecutivo, vengono considerati dal legislatore al fine di posticipare la fase esecutiva. Tanto più che, nelle ipotesi di cui all'art. 77, comma 2, D.P.R. n. 602/1973, l'agente della riscossione non può procedere all'esecuzione se non in caso di mancato adempimento spontaneo perdurante sei mesi dalla data dell'avvenuta iscrizione ipotecaria obbligatoria.

Al di fuori di tali peculiarità, la disciplina dell'ipoteca obbligatoria non si discosta da quella facoltativa, con particolare riguardo agli effetti, che si sostanziano in quelli previsti dal modello civilistico per la generalità delle iscrizioni ipotecarie⁶⁰.

Si tratta inoltre, in entrambi i casi, di un'ipoteca legale⁶¹, in quanto è la legge a conferire all'agente della riscossione il potere di procedere di propria iniziativa all'iscrizione ipotecaria (diversamente, l'ipoteca fiscale ex art. 22, D.Lgs. n. 472/1997, trovando titolo nel provvedimento di autorizzazione del giudice tributario, va ricompresa nell'ambito delle ipoteche di fonte giudiziale).

⁵⁹ A tale finalità era ispirato anche il previgente art. 78, ult. comma, D.P.R. n. 602/1973, a mente del che stabiliva l'onere di preventiva esecuzione sui beni mobili prima di procedere all'esecuzione immobiliare.

⁶⁰ Sul punto, cfr. *supra*, Cap. I, par. 2.

⁶¹ Si confronti la distinzione tra ipoteche legali, giudiziali e volontarie operata dall'art. 2808, comma 2, cod. civ..

Non sembrano quindi sussistere differenze significative dal punto di vista strutturale e funzionale tra le due forme di ipoteca previste dall'art. 77, D.P.R. n. 602/1973, che si distinguono solamente sotto il profilo dei limiti procedurali previsti per la forma obbligatoria a maggiore tutela del patrimonio immobiliare⁶². Difatti, l'obbligatorietà dell'ipoteca non muta gli effetti della misura conservativa, ma determina il solo differimento dell'azione esecutiva e l'aggravio della procedura di riscossione, giustificati dall'esigenza di tutelare il debitore nelle ipotesi in cui gli effetti invasivi dell'esecuzione immediata risulterebbero sproporzionati rispetto al rapporto tra credito tutelato e bene eseguendo.

4.1. Ambito di operatività: i limiti per valore e per oggetto.

Una delle questioni più controverse in tema di ipoteca esattoriale è rappresentata dai limiti di operatività dell'istituto: come per il fermo di beni mobili registrati, l'art. 77, D.P.R. n. 602/1973, nella sua formulazione originaria, non poneva alcun limite alla facoltà di iscrivere ipoteca, né con riguardo al valore del credito tutelato né avuto riguardo all'oggetto del bene; erano originariamente

⁶² Cfr. CANNIZZARO, *Il fermo dei beni mobili registrati e l'ipoteca nella fase di riscossione dei tributi: una difficile ricostruzione sistematica*, cit., p. 192, secondo cui l'ipoteca esattoriale, nella sua "forma" obbligatoria, è qualificabile come condizione di procedibilità per l'avvio dell'esecuzione forzata.

passibili di ipoteca tutti i beni immobili del debitore e dei coobbligati, nonché i diritti reali su tali beni⁶³.

L'assenza di limitazioni apriva il fianco alla possibilità, per l'agente della riscossione, di disporre la misura cautelare anche in presenza di debiti di minima entità, da cui conseguivano pregiudizi a danno della parte privata del tutto sproporzionati rispetto all'interesse fiscale alla esazione del credito.

Inoltre, l'assenza di limiti per l'iscrizione ipotecaria mal si coordinava con la disciplina dell'art. 76, D.P.R. n. 602/1973, che precludeva la possibilità per l'agente della riscossione di procedere all'esecuzione in presenza di un credito pari o inferiore al valore di Euro 8.000,00.

Accogliendo le conclusioni raggiunte dalla giurisprudenza di legittimità⁶⁴ e dalla dottrina⁶⁵, che hanno

⁶³ La lettera dell'art. 77, D.P.R. n. 602/1973 sembra limitare i beni capaci di ipoteca ai soli beni di proprietà del debitore o dei coobbligati; tuttavia, l'art. 813 cod. civ. prevede che, salvo limitazioni espresse, «le disposizioni concernenti i beni immobili si applicano anche ai diritti reali che hanno per oggetto beni immobili e alle azioni relative». Cfr. BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, cit., p. 171.

⁶⁴ La Corte di Cassazione ha valorizzato la natura dell'ipoteca esattoriale (su cui cfr. *infra*, par. 5) come atto preordinato e strumentale all'esecuzione forzata immobiliare: «rappresentando un atto preordinato e strumentale all'espropriazione immobiliare, anche l'ipoteca soggiace al limite per essa stabilito, nel senso che non può essere iscritta se il debito del contribuente non supera gli 8.000,00 euro». Così Cass. civ., Sez. Unite, 22 febbraio 2010, n. 4077, in *Il fisco*, 2010, p. 1520. Nello stesso senso, cfr. Cass., Sez. trib., 18 settembre 2009, n. 20085; Comm. trib. prov. Roma, 13 novembre 2008, n. 392; Comm. trib. reg. Bari, 26 novembre 2009, n. 110, tutte in *Banca dati Fisconline*.

messo in luce la necessità di inibire la facoltà di iscrivere ipoteca nei casi in cui la legge impedisca all'agente della riscossione di procedere all'esecuzione forzata, il legislatore è intervenuto con l'art. 3, comma 2-ter, D.L. n. 40/2010, con il quale la soglia di Euro 8.000,00, già prevista dall'art. 76, D.P.R. n. 602/1973 per l'esecuzione, è stata estesa quale limite di valore del credito riscuotibile al di sotto del quale non può essere iscritta ipoteca.

La giurisprudenza, già orientata nel senso di uniformare la limitazione di valore (per la pignorabilità e la "ipotecabilità" del bene), ha quindi ritenuto di applicare retroattivamente tale modifica, sancendo l'illegittimità delle iscrizioni ipotecarie, disposte anche prima dell'entrata in vigore del citato Decreto Legge, in presenza di crediti "minimi"⁶⁶.

L'equivalenza del limite ha ispirato il legislatore anche nelle successive riforme: dapprima con la legge di conversione del D.L. n. 70/2011, con la quale, sia per l'espropriazione che per l'iscrizione ipotecaria, è stata innalzata la soglia del credito "minimo" ad Euro 20.000,00, alla duplice condizione che il ruolo per cui si proceda non sia definitivo e che l'immobile oggetto del

⁶⁵ CANTILLO, *Ipoteca iscritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente*, cit., p. 11.

⁶⁶ Cass. civ., Sez. Unite, 12 aprile 2012, n. 5771, con nota adesiva di NARDELLI, *L'iscrizione di ipoteca dell'agente della riscossione e i limiti di importo «funzionali» alla successiva espropriazione immobiliare* e postilla in parte di segno contrario di GLENDI, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2012, p. 465 e ss..

procedimento sia adibito ad abitazione principale⁶⁷; successivamente, con D.L. n. 16/2012, il limite è stato innalzato, in tutti i casi, ad Euro 20.000,00, sia per l'iscrizione ipotecaria che per l'espropriazione immobiliare⁶⁸.

Tale impostazione, fondata sulla natura dell'ipoteca come atto strumentale all'espropriazione immobiliare, è

⁶⁷ Cfr. art. 7, comma 2, lett. gg-*decies*) e gg-*undecies*), D.L. n. 70/2011, introdotte con legge di conversione 12 luglio 2011, n. 106, le quali, rispettivamente per l'ipoteca e per l'espropriazione forzata immobiliare, hanno introdotto una duplice soglia, innalzando quella residuale di Euro 8.000,00 ad Euro 20.000,00 in talune ipotesi: «l'agente della riscossione non può procedere all'espropriazione immobiliare (né iscrivere l'ipoteca) se l'importo complessivo del credito per cui lo stesso procede è inferiore complessivamente a ventimila euro, qualora la pretesa iscritta a ruolo sia contestata in giudizio ovvero sia ancora contestabile in tale sede e il debitore sia proprietario dell'unità immobiliare dallo stesso adibita a propria abitazione principale (...); ottomila euro, negli altri casi».

⁶⁸ Cfr. art. 3, comma 5, lett. c) e d), D.L. n. 16/2012: «l'agente della riscossione può procedere all'espropriazione immobiliare se l'importo complessivo del credito per cui si procede supera complessivamente ventimila euro»; «l'agente della riscossione, anche al solo fine di assicurare la tutela del credito da riscuotere, può iscrivere la garanzia ipotecaria purché l'importo complessivo del credito per cui si procede non sia inferiore complessivamente a ventimila euro». In dottrina, si è evidenziato che la distinzione tra «credito da riscuotere», cui è parametrata la facoltà di iscrivere ipoteca, e «credito per cui si procede», per l'espropriazione immobiliare, sarebbe sintomatica di una diversità tra i due limiti quantitativi: la tesi, sostenuta da GLENDI, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2012, p. 473, pare fondata, anche alla luce della successiva evoluzione normativa, che ha portato a differenziare nuovamente i limiti dell'espropriazione forzata da quelli previsti per l'iscrizione ipotecaria.

stata tuttavia abbandonata dal legislatore nella più recente riforma di cui al già citato D.L. 21 giugno 2013, n. 69, che ha rivoluzionato la materia e il rapporto tra lo strumento di garanzia e la successiva fase espropriativa.

Da un lato, il Decreto Legge in parola ha modificato l'art. 76, D.P.R. n. 602/73, escludendo la pignorabilità della cd. "prima casa" e innalzando il limite per procedere a pignoramento immobiliare sugli altri immobili a Euro 120.000,00⁶⁹; dall'altro, ha inciso anche sul testo dell'art. 77 del decreto sulla riscossione, sancendo che l'ipoteca può essere adottata anche se non sono "ancora" presenti i requisiti per il pignoramento, ma purché venga superato il limite di Euro 20.000,00 previsto dalle disposizioni, tuttora vigenti, introdotte con D.L. n. 16/2012⁷⁰.

⁶⁹ Cfr. art. 52, comma 1, lett. g), D.L. n. 69/2013, conv. con L. 9 agosto 2013, n. 69: «a) l'agente della riscossione non dà corso all'espropriazione se l'unico immobile di proprietà del debitore, con esclusione delle abitazioni di lusso (...), è adibito ad uso abitativo e lo stesso vi risiede anagraficamente; b) nei casi diversi da quello di cui alla lettera a), può procedere all'espropriazione immobiliare se l'importo complessivo del credito per cui procede supera centoventimila euro. L'espropriazione può essere avviata se è stata iscritta l'ipoteca di cui all'articolo 77 e sono decorsi almeno sei mesi dall'iscrizione senza che il debito sia stato estinto».

⁷⁰ Cfr. art. 52, comma 1, lett. h), D.L. n. 69/2013, a seguito del quale l'art. 77, comma 1-bis, D.P.R. n. 602/1973 risulta così riformulato (nella versione vigente): «L'agente della riscossione, anche al solo fine di assicurare la tutela del credito da riscuotere, può iscrivere la garanzia ipotecaria di cui al comma 1, *anche quando non si siano ancora verificate le condizioni per procedere all'espropriazione di cui all'art. 76, commi 1 e 2*, purché l'importo complessivo del credito per cui si procede non sia inferiore complessivamente a ventimila euro».

Si è quindi tornati ad un “doppio binario”, che differenzia i limiti del pignoramento da quelli dell’iscrizione ipotecaria, così sconfessando l’interpretazione del richiamato orientamento delle Sezioni Unite e la sottostante *ratio* che assume la natura dell’ipoteca quale atto strumentale all’espropriazione immobiliare.

Difatti, la legge ora ammette nuovamente la facoltà di iscrivere ipoteca anche quando non è possibile procedere al pignoramento: ciò significa che l’ipoteca ha una funzione autonoma rispetto alla fase esecutiva, non essendo, almeno in astratto, necessariamente preordinata all’espropriazione immobiliare.

Ci si chiede tuttavia se la giurisprudenza possa – come ha fatto nel passato – estendere i “nuovi” limiti della pignorabilità (esclusa per la prima casa e se il credito per cui si procedere è inferiore a Euro 120.000,00) anche all’iscrizione ipotecaria: tale scenario non può essere certamente escluso a priori, ma, diversamente dal previgente sistema in cui il legislatore non aveva affrontato la questione (di qui, l’interpretazione del silenzio della legge, da parte della giurisprudenza, nel senso di fissare una relazione diretta tra il limite previsto per l’espropriazione e quello non previsto per l’iscrizione ipotecaria), si è ora in presenza di una specifica disposizione di legge che differenzia nettamente le due limitazioni.

Sotto tale profilo, potrebbe semmai essere sollevata questione di legittimità costituzionale del D.L. n. 69/2013, nella parte in cui non estende i limiti della pignorabilità

alla facoltà di iscrizione ipotecaria, per irragionevolezza della norma alla luce della funzione strumentale tra ipoteca ed espropriazione immobiliare, già affermata in giurisprudenza.

Tuttavia, la riforma pone proprio in discussione tale premessa, evidenziando (secondo un'impostazione che si condivide) come i presupposti per l'espropriazione immobiliare possano (e forse debbano) essere differenti, atteso il diverso grado di incidenza sulla sfera privata.

In effetti, la previsione dell'impignorabilità della "prima casa" e il restringimento della pignorabilità solo per crediti superiori all'ammontare (considerevole) di Euro 120.000,00, sono in tutta evidenza ispirati a finalità extrafiscali, di tutela della proprietà privata e dei diritti fondamentali della persona, rispetto ai quali l'ipoteca non è certamente altrettanto incisiva, non comportando alcun pregiudizio in relazione al godimento del bene.

La questione, tuttavia, non può dirsi risolta: non è escluso che il legislatore non interverrà nuovamente sui limiti – di valore e per oggetto – per iscrivere ipoteca e per procedere all'espropriazione immobiliare, non già per esigenze di tecnica legislativa e di organicità del sistema⁷¹, ma avuto riguardo alle contingenze sociali ed economiche.

⁷¹ E' evidente come la riforma del D.L. n. 69/2003 sia stata dettata da esigenze di natura politica e socio-economica, anche avuto riguardo alla necessità di migliorare il rapporto di Equitalia con l'opinione pubblica alla luce dei gravi fatti di cronaca avvenuti negli ultimi anni nel noto contesto di crisi economica. Sotto il profilo tecnico, tuttavia, la riforma si pone in contrasto evidente con la *ratio* che ispira l'esecuzione esattoriale, ovvero quella di supremazia del creditore pubblico rispetto agli altri creditori:

4.2. Procedimento applicativo.

Sotto il profilo procedimentale, l'adozione dell'ipoteca esattoriale si atteggia in modo non dissimile dal fermo sui beni mobili registrati: l'agente della riscossione notifica al debitore un "preavviso" di ipoteca e, decorsi trenta giorni in mancanza di pagamento, procede ad iscrizione dell'ipoteca nei pubblici registri immobiliari; il sistema garantisce la piena conoscenza del contribuente e il diritto alla difesa di quest'ultimo.

Tuttavia, solo con il D.L. n. 70/2011 è stato introdotto l'obbligo della comunicazione preventiva⁷², che deve

l'agente della riscossione, a seguito di tale riforma, è diventato, quantomeno in relazione all'esecuzione immobiliare, un creditore addirittura "svantaggiato" rispetto ai creditori privati, i quali possono procedere ad espropriazione senza limiti né avuto riguardo all'oggetto del bene né per valore del credito, a differenza di Equitalia, che può solo intervenire nel procedimento espropriativo attivato da altri creditori. Pur essendo comprensibili le ragioni che hanno limitato i poteri dell'agente della riscossione, l'intervento appare di dubbia costituzionalità, perché mal si coordina con il principio di parità tra creditori (qualsiasi privato può procedere al pignoramento, diversamente dall'agente della riscossione!) e addirittura si pone in aperto contrasto con il principio di supremazia del creditore erariale che ispira la disciplina dell'esecuzione esattoriale e l'intero sistema tributario.

⁷² Cfr. art. 77, comma 2-bis, D.P.R. n. 602/1973, introdotto dall'art. 7, comma 2, lett. u-bis), D.L. n. 70/2011, conv. in L. n. 106/2011: «l'agente della riscossione è tenuto a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta l'ipoteca».

essere notificata dall'agente della riscossione a pena di nullità del procedimento di iscrizione ipotecaria⁷³.

In precedenza, invero, non era previsto alcun obbligo di comunicazione, il che comportava una grave lacuna e un evidente pregiudizio del contribuente, sia in termini di assenza della motivazione dell'atto amministrativo sia ai fini della tutela giurisdizionale, stante la possibilità – nel sistema previgente – di impugnare l'iscrizione ipotecaria solo una volta disposta la misura e avutane conoscenza mediante i pubblici registri immobiliari.

Non faceva eccezione l'ipotesi in cui l'espropriazione non fosse iniziata trascorso un anno dalla notifica della cartella di pagamento, nel qual caso l'agente della riscossione era tenuto a notificare il preavviso contenente l'intimazione ad adempiere prima di procedere all'esecuzione, ma poteva iscrivere ipoteca senza alcun preavviso.

Il legislatore è finalmente intervenuto nel 2011 a colmare la lacuna e a prevedere in tutte le ipotesi l'obbligo di notifica della comunicazione preventiva prima di iscrivere ipoteca.

La portata della riforma non intacca tuttavia i procedimenti di iscrizione ipotecaria attivati prima dell'entrata in vigore il D.L. n. 70/2011⁷⁴, per i quali la

⁷³ GUIDARA, *Le nuove "intimazioni" di pagamento introdotte dal decreto sviluppo*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 1499 e ss..

⁷⁴ Il D.L. n. 70/2011 è entrato in vigore il 13 luglio 2011.

giurisprudenza della Corte di Cassazione ha ritenuto non vigente l'obbligo di comunicazione preventiva⁷⁵.

E' stato infatti affermato che per le esecuzioni già iniziate prima della riforma, si applica il regime precedente, in quanto il D.L. n. 70/2011 ha carattere innovativo e non interpretativo, ed è quindi privo di efficacia retroattiva, con la conseguenza che non si applica alle ipoteche già iscritte alla data di entrata in vigore del detto decreto legge⁷⁶.

In effetti, prima della riforma il contribuente poteva avere contezza dell'ipoteca o tramite la consultazione dei pubblici registri, ovvero per mezzo delle c.d. comunicazioni di avvenuta iscrizione ipotecaria, previste solo in via di prassi e senza oneri formali di notificazione⁷⁷.

⁷⁵ Cass., Sez. trib., 19 settembre 2012, n. 15746, in *Corr. trib.*, 2013, p. 39 e ss..

⁷⁶ Nel caso in esame, relativo ad un'iscrizione ipotecaria disposta prima dell'entrata in vigore del D.L. n. 70/2011, la Corte di Cassazione ha ritenuto che anche laddove l'espropriazione non sia iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, la mancata previa intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo non determina la nullità della iscrizione ipotecaria prevista dal D.P.R. n.602 del 1973, art. 77, non essendo tale obbligo previsto per legge.

⁷⁷ Cfr. Agenzia delle Entrate, nota n. 63936 del 17 aprile 2003. In giurisprudenza, si rinvia a Comm. trib. prov. Aosta, 22 marzo 2011, n. 22/03/2011, in *Banca dati Fisconline*, che ha accertato la nullità di una iscrizione ipotecaria, richiesta dall'agente della riscossione ma mai comunicata al contribuente. Secondo tale pronuncia, il procedimento di iscrizione ipotecaria produce un «provvedimento restrittivo della sfera giuridica dell'interessato, derivante da un credito di natura fiscale, ed è altrettanto evidente

La tutela giurisdizionale veniva in tal modo resa del tutto eventuale o comunque posticipata ad un momento non ben individuato, successivo all'avvenuta adozione della misura.

La situazione è mutata radicalmente con l'introduzione dell'obbligo di comunicazione preventiva, a seguito della quale è la notifica di tale atto a permettere di adire il giudice tributario⁷⁸, consentendo altresì la possibilità di chiedere con provvedimento d'urgenza *ex art. 47, D.Lgs. n. 546/1992* l'inibitoria dell'iscrizione ipotecaria e in tal modo prevenire anticipatamente l'adozione di un provvedimento illegittimo, ovvero la sua rimozione in termini brevi, laddove la misura, nelle more del giudizio cautelare, sia stata già adottata.

Anche per l'ipoteca, come già evidenziato per il fermo di beni mobili registrati, l'efficacia nei confronti del destinatario del provvedimento opera dal momento della

che tale attività non può non rientrare nell'ambito dell'applicazione delle norme in materia di procedimento amministrativo, recate dalla Legge n. 241 del 7/8/1990, con particolare riferimento agli articoli 8 e 21 bis, e delle norme in materia di diritti del contribuente recate dalla Legge 27/7/2000 n. 212, con particolare riferimento agli articoli 6, comma 1, 7, comma 2, e 17. La stessa Agenzia delle Entrate, con nota n. 63936 del 17/4/2003, ha previsto l'onere di informare il contribuente dell'avvenuta iscrizione ipotecaria. Consegue la nullità del provvedimento di iscrizione ipotecaria per inosservanza delle norme richiamate».

⁷⁸ Il preavviso integra l'atto di cui all'art. 19, comma 1, lett. e-bis), D.Lgs. n. 546/1992, in relazione al quale si prevede l'impugnabilità davanti alla Commissione tributaria provinciale. Dalla notifica di tale atto decorre il termine di trenta giorni per provvedere al pagamento spontaneo ovvero quello di sessanta giorni per proporre ricorso, con eventuale contestuale istanza di sospensione.

notifica del preavviso di ipoteca, mentre per i terzi è indubbio che gli effetti si producano solo dal momento della trascrizione dell'ipoteca nei pubblici registri immobiliari, che garantisce la conoscibilità *erga omnes* del vincolo sul bene.

5. La controversa natura del fermo e dell'ipoteca esattoriale.

Le peculiarità sostanziali e procedurali che caratterizzano l'ipoteca esattoriale e il fermo di beni mobili registrati hanno condotto la dottrina tributaria ad interrogarsi sulla natura di tali strumenti, che, diversamente da quelli esaminati nei capitoli precedenti, presentano un rapporto di vicinanza rispetto all'esecuzione forzata piuttosto che alle fasi prettamente tributarie di accertamento e riscossione dei tributi, che rende controverso il loro inquadramento.

Si contrappongono tradizionalmente due diversi orientamenti: il primo propende per la natura esecutiva di tali misure, che sarebbero finalizzate ad anticipare gli effetti del pignoramento del bene (mobile o immobile)⁷⁹; il secondo, prevalente, enfatizza la natura cautelare e

⁷⁹ In relazione al fermo di beni mobili registrati, cfr. RUSSO-FRANSONI, *La giurisdizione in tema di materia di fermo di beni mobili registrati*, in *Il fisco*, 2004, p.1192; DOMINICI, *Osservazioni a margine dell'art. 86, D.P.R. n. 602/1973: i beni mobili iscritti in pubblici registri tra tutela cautelare e pignoramento nell'esecuzione esattoriale*, in *Giur. it.*, 2003, p. 915; con riguardo all'ipoteca esattoriale, cfr. CANTILLO, *Ipoteca iscritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente*, cit., p. 15.

conservativa di tali strumenti, che avrebbero la finalità di tutelare in via temporanea il credito erariale⁸⁰.

Gli argomenti a favore della funzione esecutiva di tali strumenti sono sostanzialmente tre: la collocazione sistematica delle norme in tema di fermo e ipoteca, inserite nell'ambito delle disposizioni sull'espropriazione immobiliare e mobiliare di cui al D.P.R. n. 602/1973; il

⁸⁰ DEL FEDERICO, *Fermo sui beni mobili e ipoteca*, cit., p. 221 e ss., secondo cui si tratterebbe di misure cautelari *sui generis*, «in cui alla funzione caratterizzante, di evitare che i beni vengano sottratti alla riscossione, si affianca la finalità di indurre il debitore moroso all'adempimento». Con riguardo alla natura cautelare del fermo amministrativo, si rinvia a SPAGNOLETTI, *Le ganasce fiscali: breve storia del fermo amministrativo in sede di riscossione di entrate mediante ruolo, tra problemi sostanziali e processuali (con qualche riserva sulla legittimità costituzionale dell'istituto)*, in *Giust. amm.*, 2003, p. 392; GUIDARA, *Osservazioni in tema di giurisdizione sul fermo fiscale dei beni mobili registrati*, cit., p. 1387; D'AYALA VALVA, *Le ganasce fiscali e il giudice tributario. Un porto sicuro, un attracco difficoltoso*, cit., p. 629; in relazione ad entrambi gli strumenti, cfr. MESSINA, *Questioni aperte in tema di giurisdizione su fermi ed ipoteche a garanzia dei crediti non tributari*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 480; ID., *L'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo di beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, p. 347, nel quale l'Autore sostiene che si tratta di strumenti con finalità conservativa del bene per il soddisfacimento del credito, ma esclude la natura cautelare stante la mancanza di un nesso di strumentalità con la fase processuale relativa al rapporto sul merito della pretesa; INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, cit., p. 203. La stessa posizione è accolta dall'amministrazione finanziaria in materia di fermo, qualificato come «un provvedimento di natura cautelare che impedisce, durante il periodo in cui opera, l'utilizzo e la libera disponibilità del bene»: così Agenzia Entrate, circolare n. 52/E del 1° ottobre 2013.

mancato riferimento al *periculum in mora*, che costituisce requisito tipico dei provvedimenti cautelari; l'assenza di strumentalità col giudizio di merito sul rapporto tributario.

Si tratterebbe quindi di atti dell'esecuzione forzata, espressione di poteri autoritativi finalizzati alla fruttuosità dell'espropriazione⁸¹: il fermo e l'ipoteca costituirebbero una mera modalità applicativa della fase esecutiva, mobiliare o immobiliare.

Diversamente, i sostenitori della natura cautelare di tali istituti evidenziano che la funzione di fermo e ipoteca è meramente conservativa della garanzia patrimoniale, in quanto non vi è alcuna strumentalità con la fase esecutiva, a cui tali strumenti non partecipano. Ricostruzione – quest'ultima – che sembra avvalorata dall'intervento del legislatore con il quale è stato chiarito che la giurisdizione per le liti su fermo e ipoteca appartiene al giudice tributario e che, quindi, non si tratta di “atti esecutivi”.

Quanto all'assenza del *periculum in mora*, è stato sottolineato che si tratterebbe di un requisito implicito, come allo stesso modo sarebbero impliciti i riferimenti ai criteri di proporzionalità e ragionevolezza di tali strumenti, che dovrebbero essere sempre rispettati e sui quali è consentito il sindacato da parte del giudice tributario⁸².

Infine, sarebbe ravvisabile anche la “strumentalità” di tali misure o quantomeno la loro “precarietà”, in quanto il

⁸¹ CANTILLO, *Ipoteca iscritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente*, cit., p. 16.

⁸² INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, cit., p. 204; CANNIZZARO, *Sulla natura del fermo dei beni mobili registrati*, cit., p. 616.

fermo e l'ipoteca sono destinati a perdere efficacia qualora si estingua l'obbligazione tributaria o venga meno il titolo in base al quale si procede⁸³; in ogni caso, la strumentalità non sarebbe fattore tipico dei procedimenti cautelari, alla luce dell'evoluzione dell'ordinamento processuale civile, che ha visto introdotti procedimenti cautelari per i quali è del tutto eventuale l'instaurazione di un giudizio di merito e quindi l'esistenza del nesso di strumentalità⁸⁴.

La contrapposizione tra i due orientamenti comporta, sotto il profilo applicativo, delle differenze significative: quanti affermano la natura cautelare di tali strumenti ritengono infatti che il *periculum in mora* dovrebbe essere dimostrato dall'agente della riscossione ed esternato da quest'ultimo nel provvedimento con cui si dispone o si comunica preventivamente l'adozione della misura⁸⁵; il giudice tributario potrebbe quindi sindacare la legittimità del provvedimento, valutando se ricorra o meno l'esigenza cautelare dell'agente della riscossione, costituita dal timore di perdere la garanzia del credito.

⁸³ DEL FEDERICO, *Ipoteca e fermo nella riscossione*, cit., p. 433; INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, cit., p. 203.

⁸⁴ DEL FEDERICO, *Fermo sui beni mobili ed ipoteca*, cit., p. 225, il quale richiama la riforma del processo civile che ha portato all'introduzione della già richiamata categoria dei procedimenti cautelari a strumentalità c.d. attenuata.

⁸⁵ INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, cit., p. 205; in giurisprudenza, cfr. Comm. trib. prov. Caserta, 24 settembre 2007, n. 270/02/07, in *Il fisco*, 2007, p. 5655 e ss., con nota di CICALA, *Riscossione coattiva, fermo amministrativo e ipoteca di competenza esclusiva del giudice tributario*.

Tale impostazione ha il pregio di prospettare un sistema maggiormente garantista per il debitore, ma non sembra tuttavia tenere conto che, nelle medesime ipotesi in cui l'agente della riscossione può procedere al fermo o all'iscrizione ipotecaria, questi potrebbe iniziare direttamente l'esecuzione, sia sul bene mobile (per il quale non sono previsti limiti di valore) sia sull'immobile, laddove vengano superate le soglie di valore previste dall'art. 76, D.P.R. n. 602/1973.

In altri termini, il fermo o l'ipoteca rappresentano un *quid minus* rispetto allo schema "generale" dell'espropriazione, giacché l'agente della riscossione, al fine di evitare la dispersione delle garanzie potrebbe procedere direttamente al soddisfacimento, mediante pignoramento, senza dover dimostrare alcun *periculum*, alla luce dei poteri di espropriazione concessi al creditore *ipso iure* sulla base del titolo esecutivo e della relativa certezza della posizione giuridica ivi accertata. Non appare quindi corretto sostenere la necessità della dimostrazione del *periculum in mora* da parte dell'agente della riscossione⁸⁶, quantomeno nelle ipotesi in cui questi potrebbe procedere al pignoramento immediato.

⁸⁶ In senso contrario, cfr. DEL FEDERICO, *Ipoteca e fermo nella riscossione*, cit., p. 433, secondo cui non rileverebbe il fatto che le disposizioni del D.P.R. n. 602/1973 non fanno riferimento al requisito del *periculum in mora*. Nello stesso senso, INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, cit., p. 204, secondo cui l'art. 15-bis, D.P.R. n. 602/1973 e gli artt. 22 e 23, D.Lgs. n. 472/1997, pur non prevedendo il requisito del *periculum*, sono pacificamente interpretati come se lo richiedessero. In realtà, per entrambi gli istituti della riscossione straordinaria e delle misure cautelari di cui al D.Lgs. n. 472/1997, la legge fornisce una chiara

L'assenza del *periculum* non toglie che gli strumenti in parola presentino in parte anche funzione cautelare, per tale intendendosi quella di garantire il futuro soddisfacimento del credito (ciò può essere affermato con certezza quantomeno nel caso di ipoteca iscritta su immobili per i quali non si può procedere all'espropriazione); tuttavia, ciò pone in evidenza come affianco a tale funzione possano ravvisarsi delle finalità extra-cautelari degli strumenti in parola, che caratterizzano peculiarmente il fermo e l'ipoteca rispetto agli istituti “*stricto sensu* cautelari” affrontati nei capitoli precedenti.

Va infatti affermandosi in dottrina una più recente ricostruzione, che riconduce il fermo e l'ipoteca – sia pur con le dovute differenziazioni – nell'ambito delle misure di esecuzione indiretta (o coercitive), ritenendo che si tratti di strumenti la cui finalità principale non sarebbe quella di procedere ad esecuzione forzata o di garantire il credito erariale, bensì quella di coartare il debitore all'adempimento spontaneo dell'obbligazione tributaria⁸⁷.

indicazione in ordine allo stato di “pericolo per la riscossione” quale presupposto dell'adozione di tali strumenti, come «fondato timore di perdere la garanzia del credito» (art. 22, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997) ovvero come «fondato pericolo per il positivo esito della riscossione», secondo la disposizione in tema di affidamento in carico straordinario delle somme di cui all'avviso di accertamento esecutivo, a mente dell'art. 29, comma 1, lett. c), D.L. n. 78/2010.

⁸⁷ CANNIZZARO, *Il fermo e l'ipoteca nella riscossione dei tributi*, cit., p. 155 e ss.. L'orientamento in parola è stato in parte sostenuto da DEL FEDERICO, *Ipoteca e fermo nella riscossione tra salvaguardia dell'interesse fiscale e tutela del contribuente*, cit., p. 427 e ss., secondo cui si tratta di misure che, tra le altre, hanno la

Il fermo e l'ipoteca avrebbero una funzione "compulsiva"⁸⁸, sarebbero cioè finalizzati a sollecitare l'adempimento spontaneo del debitore allo scopo di evitare il ricorso alla dispendiosa attività di espropriazione forzata da parte dell'agente della riscossione.

In tale prospettiva, l'agente della riscossione avrebbe di fronte a sé due possibilità, tra loro alternative: procedere in via diretta all'espropriazione forzata ovvero adottare una misura "coercitiva" (il fermo di beni mobili registrati e l'ipoteca esattoriale⁸⁹) al fine di indurre l'adempimento da parte del debitore.

La tesi coglie la peculiarità degli strumenti previsti dal D.P.R. n. 602/1973, evidenziando i limiti delle tradizionali

finalità di indurre il debitore all'adempimento spontaneo; nello stesso senso, cfr. BOLETTI, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, cit., p. 202.

⁸⁸ In relazione al fermo di beni mobili registrati, cfr. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, p. 239; FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, p. 342; STEVANATO, *Il fermo degli autoveicoli: semplice strumento dell'esecuzione o eccezionale misura afflittiva per indurre all'adempimento «spontaneo»?», in *Dialoghi trib.*, 2005, p. 1147; BASILAVECCHIA, *La riscossione dei tributi*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 22; TINELLI, *Statuto dei diritti del contribuente e riscossione coattiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, p. 27.*

⁸⁹ Si rinvia a CANNIZZARO, *Il fermo e l'ipoteca nella riscossione dei tributi*, cit., p. 156, che distingue il fermo di beni mobili registrati, annoverato a tutti gli effetti tra le "misure esecutive indirette" in quanto finalizzato all'unico scopo di «indurre il debitore all'adempimento», dall'ipoteca esattoriale, la cui funzione specifica viene individuata in quella di «costituire una garanzia reale sui beni dell'obbligato», a cui si affianca l'effetto coercitivo, che tuttavia non caratterizza la finalità primaria di tale strumento.

tesi secondo cui il fermo e l'ipoteca avrebbero natura esecutiva ovvero cautelare e conservativa.

Tuttavia, non pare che la funzione di “coercizione” costituisca la finalità prevalente di tali istituti, trattandosi piuttosto di una delle plurime finalità perseguite dal legislatore, il quale, nell'attribuire il potere di fermo e di iscrizione ipotecaria all'agente della riscossione, sembra aver configurato degli istituti “ibridi”, nei quali convivono in astratto finalità cautelari, esecutive e “coercitive”, senza che le une prevalgano sulle altre.

Difatti, lo scopo raggiunto muta a seconda della condotta del debitore successiva all'adozione di tali strumenti: nel caso di pagamento spontaneo, la natura conservativa ed esecutiva rimane in secondo piano, assumendo rilevanza primaria la funzione coercitiva del fermo e dell'ipoteca, che esaurisce gli effetti delle misure *de quibus*; nel caso di mancato pagamento, prevalgono invece gli effetti di conservazione del patrimonio in attesa della fase espropriativa.

Si può quindi concludere affermando la natura “ibrida” di tali istituti, nei quali convivono finalità plurime: tale natura equivoca discende dalla peculiare fase di attuazione del rapporto tributario in cui il fermo e l'ipoteca si collocano, ovvero in quella “zona grigia”⁹⁰ che in materia tributaria separa la notifica del titolo esecutivo dall'inizio dell'esecuzione forzata.

L'agente della riscossione ha quindi la facoltà di modulare lo “snodo” tra l'intimazione ad adempiere e il pignoramento, interponendovi un sub-procedimento con

⁹⁰ Così DEL FEDERICO, *Fermo sui beni mobili e ipoteca*, cit., p. 223.

finalità cautelare e coercitiva, che induca il debitore all'adempimento spontaneo e, al contempo, non faccia venir meno le garanzie patrimoniali per il recupero del credito.

Si tratta di strumenti a favore del Fisco, ma che presentano degli effetti di *favor* anche nei confronti del debitore, che non appaiono compiutamente messi in luce: il fermo e l'ipoteca non aggravano la posizione del contribuente-debitore, ma permettono di evitare l'immediata espropriazione.

In tale prospettiva, si potrebbe ravvisare nel fermo e nell'ipoteca esattoriale anche una funzione di garanzia per il debitore, al quale – in deroga all'ordinario schema espropriativo – viene consentito di adempiere tardivamente mediante le modalità prescelte, evitando di subire l'espropriazione mobiliare o immobiliare, che l'agente della riscossione, per legge, potrebbe invece subito porre in essere.

6. Provvedimenti dell'agente della riscossione e tutela del contribuente.

La crescente attenzione rivolta dal legislatore alle misure del fermo di beni mobili registrati e dell'ipoteca esattoriale si è focalizzata, oltre che sulle modifiche sostanziali di cui si è dato atto, anche sotto il profilo della tutela del contribuente-debitore, il quale può far valere le ragioni di illegittimità di tali provvedimenti sia in sede amministrativa, all'agente della riscossione, sia in sede giurisdizionale, dinanzi al giudice tributario.

Quanto alla tutela giurisdizionale, il D.L. n. 223/2006 ha finalmente individuato con chiarezza il giudice tributario quale organo competente a conoscere delle liti sul fermo di beni mobili registrati e sull'iscrizione dell'ipoteca esattoriale; con riguardo alla tutela amministrativa, è recentissimo l'intervento della legge di stabilità per l'anno 2013, con la quale è stato introdotto un procedimento amministrativo *ad hoc* a tutela di coloro che risultano destinatari di un provvedimento emesso dall'agente della riscossione.

6.1. La tutela amministrativa: l'istanza di autotutela "esattoriale".

I commi da 537 a 543 dell'art. 1, L. n. 228/2012 hanno proceduralizzato la fase di tutela amministrativa del rapporto tra il contribuente e l'agente della riscossione, prevedendo la possibilità di proporre istanza di sospensione dell'attività di riscossione sia con riguardo all'esecuzione forzata, sia con riferimento alle misure cautelari di cui al D.P.R. n. 602/1973.

La riforma, che sostituisce il previgente sistema di tutela amministrativa, affidato alla presentazione di istanze di autotutela e/o a richieste di sospensione amministrativa *ex art. 39*, D.P.R. n. 602/1973 (senza obbligo per l'ente di dare riscontro alle richieste avanzate del contribuente e comunque con la difficoltà di comunicazione e coordinamento tra ente impositore e agente della riscossione) è molto incisiva.

Si prevede infatti che il debitore, entro novanta giorni dalla notifica del primo atto di riscossione del concessionario, ovvero di un atto della «procedura cautelare o esecutiva», possa presentare una dichiarazione

con la quale autocertificare⁹¹ che il sottostante provvedimento impositivo ovvero l'atto dell'agente della riscossione sono stati interessati da:

- a) prescrizione o decadenza del diritto di credito erariale;
- b) provvedimento di sgravio emesso dall'ente creditore;
- c) sospensione amministrativa disposta dall'ente creditore;
- d) sospensione o annullamento giudiziale della pretesa erariale, disposte nel giudizio a cui non ha preso parte l'agente della riscossione;
- e) pagamento effettuato in favore dell'ente creditore;
- f) qualsiasi altra causa di non esigibilità del credito sotteso.

La legge di stabilità prevede un coordinamento tra l'attività dell'agente della riscossione e quella dell'ente impositore: decorsi dieci giorni dalla presentazione della dichiarazione del contribuente, l'istanza viene trasmessa, a cura di Equitalia, all'ente impositore, il quale è tenuto, entro il termine di ulteriori sessanta giorni, a comunicare l'esito della richiesta del contribuente e contestualmente a trasmettere in via telematica al concessionario il riscontro dell'attività di verifica della posizione contestata.

In caso di esito positivo, l'agente della riscossione è tenuto a «sospendere immediatamente ogni ulteriore iniziativa finalizzata alla riscossione delle somme iscritte a ruolo o affidate in carico»⁹².

⁹¹ Nel caso di attestazioni false, ferma la responsabilità penale, l'art. 1, comma 541, L. n. 228/2012 prevede che si applichi la sanzione amministrativa dal 100 al 200 per cento delle somme dovute.

⁹² Cfr. art. 1, comma 537, L. n. 228/2012.

A prescindere dalla lettera della legge, che inibisce *de futuro* l'attività di riscossione, l'efficacia del provvedimento di accoglimento dell'istanza amministrativa deve ritenersi tuttavia estesa anche alla rimozione degli effetti degli atti già emessi dall'agente della riscossione (quali quelli cautelari), laddove l'istanza si fondi sulla base di elementi preesistenti l'adozione dell'atto dei cui effetti si chiede la rimozione (si pensi al caso di ipoteca iscritta sulla base di un ruolo oggetto di sospensione amministrativa o giudiziale disposta prima dell'adozione del provvedimento cautelare) o che comunque travolgano in maniera definitiva l'atto emesso (ad esempio, in forza del passaggio in giudicato della sentenza di annullamento la pretesa erariale). Diversamente, laddove l'istanza si fondi su elementi sopravvenuti rispetto all'adozione dell'atto dell'agente della riscossione e privi di definitività, l'accoglimento della stessa avrà il solo effetto di inibire le ulteriori attività di riscossione (nell'esempio di cui sopra, la sospensione del ruolo successiva all'iscrizione dell'ipoteca esattoriale).

In ogni caso, il contribuente ha il diritto di vedersi notificato l'esito dell'istanza proposta, mediante apposita comunicazione *ex art. 1, comma 539, L. n. 228/2012*, che potrebbe essere ritenuta impugnabile (non si rinvencono allo stato precedenti sul punto) dinnanzi al giudice tributario, configurandosi tale atto, in caso di rigetto dell'istanza, alla stregua di un provvedimento di diniego di autotutela⁹³.

⁹³ Sull'impugnabilità del diniego di autotutela, si rinvia alla fondamentale Cass. civ., Sez. Unite, 10 agosto 2005, n. 16776, con i relativi commenti di MUSCARÀ, *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle SS.UU. della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, p. 29 e ss.; DONATELLI, *Osservazioni critiche in tema di ammissibilità*

L'assenza di risposta da parte dell'ente impositore è sanzionata severamente dalla disciplina introdotta con la legge di stabilità per il 2013: in caso di mancato invio della comunicazione al contribuente e all'agente della riscossione, si prevede che, decorsi duecentoventi giorni dalla ricezione dell'istanza del debitore, i ruoli e i carichi sono "annullati di diritto" e i relativi importi creditorî sono eliminati dalle scritture patrimoniali dell'ente creditore.

Si tratta di un caso, più unico che raro in materia tributaria, nel quale al silenzio amministrativo conseguono conseguenze pregiudizievoli per l'ente impositore, il quale rischia, in caso di mancato rispetto della procedura sopra descritta, l'estinzione *ex lege* del diritto di credito.

La procedura anticipa la tendenza legislativa che ha visto attribuire maggiore "cautela" alla fase di riscossione coattiva (si sono già evidenziati i limiti al fermo e all'ipoteca introdotti con il D.L. n. 69/2013⁹⁴); pur tuttavia, si tratta con ogni probabilità di un intervento che porta a conseguenze sproporzionate e ingiustificate: la previsione del discarico *ex lege* delle partite contenenti i ruoli in caso di mancata risposta dell'ente impositore dovrebbe essere

dell'impugnazione del diniego di autotutela innanzi alle commissioni tributarie, in *Rass. trib.*, 2005, p. 1736 e ss..

⁹⁴ La stessa legge di stabilità per il 2013, all'art. 1, commi 544 e 545, ha previsto che nel caso di riscossione coattiva di debiti fino a mille Euro, intrapresa successivamente al 1° gennaio 2013, l'agente della riscossione non può procedere alle azioni cautelari ed esecutive prima che siano decorsi centoventi giorni dall'invio di una comunicazione contenente il dettaglio delle iscrizioni a ruolo. Per contro, è stata abrogata la disposizione di cui all'art. 7, comma 2, lett. gg-*quinquies*), D.L. n. 70/2011, in base alla quale nei casi di riscossione di debiti fino a duemila Euro le azioni cautelari ed esecutive dovevano essere precedute dall'invio di due solleciti di pagamento a distanza di almeno sei mesi l'uno dall'altro

quantomeno limitata alle ipotesi in cui l'originaria istanza si fondasse su di una causa di estinzione della pretesa creditoria, nel qual caso l'estinzione del diritto si configura come accoglimento (mediante il meccanismo del silenzio-assenso) dell'istanza medesima.

Diversamente, laddove venga presentata istanza ex art. 1, comma 538, L. n. 228/2012 fondata sulla mera esistenza di una causa di sospensione del titolo esecutivo, paiono estreme le conseguenze dell'annullamento *ex lege* dei ruoli nell'ipotesi di mancata risposta: gli effetti dell'inerzia dell'amministrazione dovrebbero in questo caso limitarsi, sempre secondo uno schema di silenzio-assenso, alla mera sospensione della riscossione, senza produrre l'effetto di annullamento del sottostante titolo creditorio.

Tuttavia, la legge è chiara nello stabilire che la mancata risposta all'istanza di autotutela "esattoriale" comporta *ope legis*, l'estinzione del diritto di credito dell'ente impositore e il discarico del relativo ruolo o del carico affidati all'agente della riscossione.

6.2. La tutela giurisdizionale.

Come si è visto, la tutela amministrativa è limitata: per mezzo di essa, possono essere fatti valere unicamente i vizi indicati dalla L. n. 228/2012, concernenti perlopiù il titolo esecutivo (o l'esecutività dello stesso) sulla base del quale è stata disposta la misura cautelare da parte dell'agente della riscossione.

La piena tutela del contribuente-debitore in relazione ai provvedimenti di fermo e ipoteca esattoriali è tuttavia assicurata dalla possibilità di adire il giudice tributario, avanti al quale tali provvedimenti possono essere impugnati, sia per vizi propri sia per motivi concernenti il

sottostante diritto di credito a cautela del quale l'agente della riscossione ha adottato il provvedimento cautelare impugnato.

Il fermo di beni mobili registrati e l'ipoteca esattoriale sono infatti annoverati, a seguito dell'auspicato chiarimento legislativo di cui al D.L. n. 233/2006 sulla giurisdizione, tra gli atti impugnabili di cui all'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992⁹⁵. Ciò comporta che avverso tali atti è esperibile ricorso alla competente Commissione tributaria provinciale, da proporsi entro sessanta giorni dalla notifica del provvedimento.

Sotto il profilo applicativo, il giudizio avverso i provvedimenti cautelari dell'agente della riscossione presenta alcune problematicità, delle quali la più significativa appare l'individuazione dell'atto impugnabile. Sia per il fermo che per l'ipoteca, difatti, il contribuente impugna nella maggior parte dei casi non già l'iscrizione del fermo o dell'ipoteca nei pubblici registri, ma la comunicazione preventiva (c.d. preavviso), che l'agente della riscossione ha l'obbligo di notificare allo stesso preannunciandogli che, in difetto di pagamento entro il termine di trenta giorni (sia per il fermo che per l'ipoteca), si procederà all'adozione della misura cautelare.

Tale comunicazione non produce gli effetti propri del provvedimento, che si hanno solamente con l'iscrizione nei pubblici registri, ma viene ritenuta dalla

⁹⁵ Fermo restando il limite della natura tributaria della lite: si rinvia sul punto a Cass., Sez. Unite, 16 marzo 2006, n. 11626; Cass., Sez. trib., 21 settembre 2006, n. 22514; Cass., Sez. trib., 20 marzo 2007, n. 7399; Cass., Sez. Unite, ord. 12 ottobre 2006, n. 876, in *Banca dati Fisconline*. Per la posizione definitiva della giurisprudenza a seguito degli interventi della Corte Costituzionale sui limiti della giurisdizione tributaria, cfr. Cass., Sez. Unite, ord. 5 giugno 2008, n. 14831, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, p. 859.

giurisprudenza, secondo l'orientamento della Corte di Cassazione (diffuso sul preavviso di fermo⁹⁶ ma applicabile anche all'ipoteca⁹⁷) atto autonomamente impugnabile, in quanto è mediante tale comunicazione che il contribuente viene reso edotto della procedura intrapresa dall'agente della riscossione⁹⁸. Ciò in virtù

⁹⁶ In relazione al fermo di beni mobili registrati, cfr. Cass., Sez. Unite, 11 maggio 2009, n. 10672, cit.; Cass., Sez. Unite, 7 maggio 2010, n. 11087; Cass., Sez. Unite, 12 ottobre 2011, n. 20931; Cass., Sez. trib., 2 aprile 2014, n. 7665, in *Banca dati Fisconline*. Per le pronunce di merito, v. Comm. trib. prov. Pisa, 3 dicembre 2007, n. 196/3/07; Comm. trib. prov. Roma, 11 luglio 2007, n. 196, in *Banca dati Fisconline*. Per i riferimenti dottrinari, v. *supra*, nota n. 40; cfr., altresì, IORIO-SERENI, Cass., SS.UU., n. 10672 dell'11 maggio 2009 – *Impugnabilità del preavviso di fermo amministrativo*, in *Il fisco*, 2009, p. 3643 e ss.; ACCORDINO, *La tutela cautelare tra disposizioni del codice di procedura civile e norme tributarie: riflessioni a margine di alcuni recenti interventi della giurisprudenza*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 1337 e ss..

⁹⁷ In dottrina, cfr. BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, cit., p. 178; in giurisprudenza, si rinvia a Comm. trib. prov. Ragusa, 3 dicembre 2013, n. 633/1/13, in *Banca dati Fisconline*: «La comunicazione di preventiva iscrizione ipotecaria rientra tra gli atti impugnabili considerato che l'atto impugnato porta a conoscenza del destinatario del provvedimento una pretesa tributaria, rispetto alla quale sorge ex art. 100 c.p.c. l'interesse del contribuente alla tutela giurisdizionale per il controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva».

⁹⁸ Secondo le Sezioni Unite, «il preavviso vale come comunicazione di iscrizione del fermo a decorrere dal ventesimo giorno successivo. Il preavviso si colloca all'interno di una sequela procedimentale – emanazione del provvedimento di fermo, preavviso, iscrizione del provvedimento emanato – finalizzata ad assicurare, mediante una pronta conoscibilità del provvedimento di fermo, un'ampia tutela del contribuente che di quel provvedimento è destinatario». Così Cass., Sez. Unite, 11 maggio 2009, n. 10672, cit..

dell'interpretazione estensiva dell'elenco degli atti impugnabili di cui all'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992.

L'impugnazione della comunicazione preventiva non è tuttavia "obbligatoria", nel senso che, pur essendo consentita l'azione giudiziale "anticipata" in relazione al preavviso, gli atti impugnabili tipici restano il provvedimento di fermo e l'iscrizione ipotecaria, sicché è dal momento di adozione degli stessi che decorrono i termini per proporre ricorso.

Il ricorso avverso il preavviso costituisce infatti una ipotesi di impugnazione "facoltativa", con la conseguenza che la mancata impugnazione dello stesso non preclude la successiva impugnazione dell'atto tipico indicato nell'elenco degli atti impugnabili⁹⁹, senza alcuna limitazione.

Chiarito tale aspetto, appare opportuno soffermarsi brevemente sulle ragioni che possono fondare il ricorso alla commissione tributaria provinciale avverso il provvedimento cautelare dell'agente della riscossione.

L'atto può essere impugnato anzitutto per vizi propri, formali e sostanziali (si pensi alla mancata sottoscrizione del provvedimento, ovvero all'adozione dello stesso spirati i termini di prescrizione della pretesa erariale¹⁰⁰).

⁹⁹ Cass., Sez. trib., 8 ottobre 2007, n. 21045, in *Rass. trib.*, 2008, p. 447: «La mancata impugnazione di un provvedimento che non rientra nell'elenco degli atti impugnabili di cui all'art. 19, D. Lgs. n. 546/1992, non costituisce circostanza atta a precludere la successiva impugnazione di un atto tipico all'interno del quale sia trasfusa la pretesa impositiva in precedenza manifestata dall'amministrazione finanziaria».

¹⁰⁰ A titolo esemplificativo, possono costituire motivi di ricorso l'adozione del provvedimento prima del decorso del termine di sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento, l'iscrizione ipotecaria per crediti di importo inferiore ad Euro

Tra i vizi dell'atto, rientrano anche quelli che concernono il rispetto della fase procedimentale: difatti, sia la mancata notifica della cartella di pagamento contenente il ruolo (o dell'avviso di accertamento esecutivo)¹⁰¹, sia il mancato invio della comunicazione preventiva all'adozione della misura cautelare¹⁰², determinano la nullità del provvedimento di fermo o dell'iscrizione ipotecaria.

Mentre la mancata notifica (o la sua nullità) determina l'illegittimità del fermo sotto un profilo eminentemente procedurale, stante il mancato rispetto della sequenza procedimentale prevista a garanzia del debitore¹⁰³, nel particolare caso di mancanza di notifica dell'atto c.d.

20.000,00, la mancata indicazione del responsabile del procedimento prevista dall'art. 7, comma 2, L. n. 212/2000, etc..

¹⁰¹ In giurisprudenza, cfr. Cass., Sez. trib., ord. 26 ottobre 2012, n. 18380, in *Banca dati Fisconline*, secondo cui il fermo amministrativo è illegittimo se al debitore non viene prima notificata la cartella di pagamento (o un atto equivalente come l'avviso di accertamento immediatamente esecutivo o l'ingiunzione fiscale di pagamento): l'omessa dimostrazione dell'avvenuta notifica delle cartella esattoriale implica l'accertamento della decadenza dal diritto alla riscossione, con implicita conseguenza della insussistenza del titolo per l'adozione dei provvedimenti cautelari in fase di riscossione. Nello stesso senso, cfr. Cass., Sez. VI-T, ord. 19 luglio 2013, n. 17751, in *Banca dati Fisconline*.

¹⁰² La cui obbligatorietà è prevista dall'art. 77, comma 2-bis, D.P.R. n. 602/1973, per l'ipoteca esattoriale, e dall'art. 86, comma 2 del medesimo Decreto.

¹⁰³ Sono numerose le ipotesi in cui il mancato rispetto di una garanzia procedimentale determina la nullità degli atti emessi: si pensi all'iscrizione a ruolo non preceduta dalla c.d. comunicazione di irregolarità, ovvero alla notificazione *ante tempus* dell'avviso di accertamento, senza il rispetto del termine di sessanta giorni decorrenti dal rilascio del P.V.C. di cui all'art. 12, comma 7, L. n. 212/2000.

presupposto (il ruolo di cui alla cartella di pagamento, l'avviso di accertamento esecutivo o l'ingiunzione di pagamento), l'impugnazione avverso il provvedimento cautelare può estendersi anche alla censura nel merito di quest'ultimo¹⁰⁴, per effetto dell'art. 19, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992, a mente del quale «la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo».

Il debitore-contribuente potrà quindi far valere nel giudizio avverso il provvedimento cautelare anche i motivi concernenti l'atto presupposto non notificato, ed in particolare quelli relativi al titolo in base al quale è stato adottato il fermo o l'ipoteca esattoriale.

E' tuttavia necessario, in tale ipotesi, che il ricorso venga instaurato non solo nei confronti dell'agente della riscossione, che nelle liti sul fermo e l'ipoteca è sempre legittimato passivo e parte necessaria del processo ai sensi dell'art. 10, D.Lgs. n. 546/1992¹⁰⁵, ma anche nei confronti

¹⁰⁴ Il ricorrente può limitarsi a impugnare il solo provvedimento cautelare, invocando il solo motivo della mancata notifica degli atti presupposti: cfr. BASILAVECCHIA, *Mancata notifica dell'atto impositivo e impugnazione degli atti consequenziali*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2004, p. 541 e ss.; in giurisprudenza, da ultimo, cfr. Cass., Sez. trib., 19 luglio 2013, n. 17681, in *Boll. trib.*, 2013, p. 1670 e ss.: «l'omissione della notifica di un atto presupposto costituisce vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale. Tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta o di impugnare, per tale semplice vizio, l'atto consequenziale notificatogli o di impugnare cumulativamente anche quest'ultimo (non notificato) per contestare radicalmente la pretesa tributaria».

¹⁰⁵ Cfr. Comm. trib. reg. Roma, 9 giugno 2008, n. 260/01/08, in *Banca dati Fisconline*, la quale ha precisato che «il ricorso avverso l'iscrizione di ipoteca, di cui all'art. 77 del D.P.R. n. 602/1973

dell'ente impositore responsabile dell'emanazione dell'atto presupposto di cui si eccepisce l'inesistenza o la nullità della notifica; il processo si svolgerà dunque nel litisconsorzio tra il debitore, l'ente impositore e l'agente della riscossione.

Il giudizio si svolge secondo le regole ordinarie, sia con riguardo al rito ordinario sia con riguardo alla possibilità di presentare istanza di sospensione cautelare dell'efficacia dell'atto impugnato ai sensi dell'art. 47, D.Lgs. n. 546/1992, contestualmente al ricorso introduttivo ovvero con atto separato.

I presupposti per ottenere la tutela cautelare (*fumus boni iuris* e *periculum in mora*) devono essere dimostrati a cura dell'istante, il quale può ottenere la concessione della sospensione cautelare richiesta sia con ordinanza collegiale sia nelle forme del decreto presidenziale *inaudita altera parte* di cui al comma 3 del citato art. 47, D.Lgs. n. 546/1992. Sotto tale profilo, la risposta dell'ordinamento al provvedimento "cautelare" dell'agente della riscossione trova una piena risposta nella facoltà di ottenere in via parimenti cautelare la sospensione giudiziale dell'efficacia dello stesso: ciò garantisce l'equilibrio e il bilanciamento tra i contrapposti interessi erariali e di parte privata.

Tuttavia, la tutela rischia di essere effettiva solo "formalmente", in quanto la sentenza (o il pronunciamento cautelare ex art. 47, D.Lgs. n. 546/1992), pur costituendo titolo per ottenere la cancellazione del fermo o

notificato all'Agenzia delle Entrate e non anche al concessionario, è inammissibile per mancata instaurazione del contraddittorio. Il concessionario è, infatti, l'unico soggetto legittimato a contraddire e deve escludersi la possibilità di disporre successivamente l'integrazione del contraddittorio nei suoi confronti, non essendo configurabile un rapporto di litisconsorzio necessario tra questi e l'ente impositore».

dell'iscrizione ipotecaria, potrà essere fatta eseguire coattivamente solo a seguito del passaggio in giudicato, mediante giudizio di ottemperanza da attivare a cura del debitore medesimo.

Lo stesso dicasi nei casi in cui nel giudizio relativo alla sottostante pretesa erariale venga accertata l'insussistenza del credito tributario¹⁰⁶: anche in tale ipotesi la decisione favorevole al contribuente dovrebbe costituire titolo per la rimozione del fermo e la cancellazione dell'ipoteca¹⁰⁷; pur tuttavia, in caso di mancato adempimento da parte dell'agente della riscossione, il contribuente si trova sfornito di tutela, stante l'assenza di esecutività del provvedimento non definitivo del giudice tributario.

Il vuoto di tutela dovrebbe essere colmato dalla legge delega per la riforma fiscale¹⁰⁸, la quale, nel prevedere l'immediata esecutività di tutti i provvedimenti del giudice tributario a favore di tutte le parti processuali¹⁰⁹, dovrebbe

¹⁰⁶ La dottrina ha evidenziato che la cancellazione del vincolo rappresenta un effetto tipico della sentenza di merito, per la quale non si richiede un provvedimento ulteriore: cfr. RANDAZZO, *L'esecuzione delle sentenze tributarie*, Milano, 2003, p. 179; MARTINI, *Esecutività provvisoria della sentenza della commissione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 162.

¹⁰⁷ A tale conclusione depone l'estensione analogica dell'art. 22, comma 6, D.Lgs. n. 472/1997, il quale, per le misure cautelari dell'ipoteca fiscale e del sequestro conservativo, stabilisce che tali provvedimenti «perdono efficacia a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato, che accoglie il ricorso o la domanda. La sentenza costituisce titolo per la cancellazione dell'ipoteca».

¹⁰⁸ Art. 10, comma 1, lett. b), n. 10, Legge 11 marzo 2014, n. 23; allo stato, si è in attesa dell'emanazione dei decreti delegati.

¹⁰⁹ Cui dovrebbe affiancarsi, a pena di svuotare di significato la riforma, la possibilità di accedere al giudizio di ottemperanza anche con riguardo a pronunce non definitive delle commissioni tributarie.

avere un significativo impatto anche con riguardo alle misure cautelari: la pronuncia favorevole al contribuente (nel giudizio relativo alla pretesa ovvero in quello concernente il provvedimento cautelare) costituirebbe titolo per azionare il diritto alla rimozione del fermo e alla cancellazione dell'ipoteca, garantendo l'effettività della tutela.

In attesa dell'attuazione di tale riforma, il contribuente che, pur avendo diritto all'estinzione degli effetti del provvedimento cautelare, non ottiene dall'agente della riscossione la rimozione del fermo o la cancellazione dell'ipoteca, non potrà fare altro che richiedere in sede civile o tributaria¹¹⁰ il risarcimento dei danni, patrimoniali e non, derivanti dalla omessa revoca del provvedimento cautelare.

L'adozione *sine titulo* (o la mancata rimozione) di una misura cautelare si traduce infatti in una condotta idonea a far sorgere l'obbligo risarcitorio anche con riguardo ai danni esistenziali e morali sofferti dal cittadino, il quale, oltre a sopportare il danno patrimoniale, può subire la lesione dei diritti personali, rispetto ad una condotta che può svelarsi «produttiva di danno morale, sofferenza contingente e turbamento d'animo»¹¹¹.

¹¹⁰ GIOVANNINI, *Processo tributario e risarcimento del danno (sulla pienezza ed "esclusività" della giurisdizione speciale)*, in *Riv. dir. sc. fin.*, 1999, p. 200 e ss.; MARCHESELLI, *Risarcimento del danno per omesso ritiro in autotutela degli atti illegittimi: presupposti e limiti operativi dell'applicazione di un principio generale*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2012, p. 29 e ss..

¹¹¹ Cass. civ., Sez. III, 11 giugno 2012, n. 9445, in *Il fisco*, 2012, p. 4295 e ss., in tema di pignoramento mobiliare eseguito dall'agente della riscossione nonostante l'annullamento giudiziale del credito.

Bibliografia

ACCORDINO P., *La tutela cautelare tra disposizioni del codice di procedura civile e norme tributarie: riflessioni a margine di alcuni recenti interventi della giurisprudenza*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 1337

AIUDI B., *Le misure cautelari nel procedimento tributario: attualità dell'art. 26 della legge 7 gennaio 1929 n. 4*, in *Boll. trib.*, 1986, p. 872

ALLENA M., *Primi orientamenti della giurisprudenza di merito in tema di tutela cautelare nei gradi successivi al primo dopo la sentenza n. 217 del 2010 della Corte Costituzionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, p. 492

ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969

AMATUCCI A., *Ipoteca e sequestro nel d.lgs. n. 472/1997: una lettura critica*, in *Corr. trib.*, 1997, p. 1657

AMATUCCI A., *Ruolo straordinario e tutela del contribuente*, in *Corr. trib.*, 1999, p. 2922

AMODIO E., *Le cautele patrimoniali nel processo penale*, Milano, 1971

AMODIO E., *Misure cautelari reali*, in AMODIO E. - DOMINIONI O. (a cura di), *Commentario del nuovo codice di procedura penale*, Milano, 1989, III, 2, p. 241

ANDRIOLI V., *Commento al codice di procedura civile*, Napoli, I, 1961

ANTONINI M. - BAGNOLI B., *Effetti della sospensione automatica dell'esecutività di atti "impoesattivi" e blocco dei pagamenti della P.A.*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 4000

ATTARDI C., *Forma, contenuto ed effetti dell'atto di riscossione: dalla cartella all'accertamento esecutivo*, in BASILAVECCHIA M. -

CANNIZZARO S. - CARINCI A. (a cura di), *La riscossione dei tributi*, Milano, 2011, p. 114

AUGELLO D., *Fermo amministrativo e rimborso di crediti Iva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2013, II, p. 5

AZZONI V., *Si consolida nella giurisprudenza di merito il potere di sospensione della sentenza di primo grado ad opera delle commissioni tributarie regionali*, in *Boll. trib.*, 2013, p. 953

BASILAVECCHIA M., *Il fermo amministrativo nei procedimenti tributari*, in *Rass. trib.*, 1995, p. 241

BASILAVECCHIA M., *La giurisdizione sul fermo*, in *Corr. trib.*, 2002, p. 1898

BASILAVECCHIA M., *Mancata notifica dell'atto impositivo e impugnazione degli atti consequenziali*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2004, p. 541

BASILAVECCHIA M., *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, p. 148

BASILAVECCHIA M., *La riscossione dei tributi*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 22

BASILAVECCHIA M., *Il blocco dei pagamenti della pubblica amministrazione*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 2659

BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2009

BASILAVECCHIA M., *Le modalità del pignoramento presso terzi sono a discrezione dell'agente della riscossione*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 327

BASILAVECCHIA M. - CANNIZZARO S. - CARINCI A. (a cura di), *La riscossione dei tributi*, Milano, 2011

BASILAVECCHIA M., *Necessaria l'adozione del provvedimento formale per sospendere i rimborsi*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 637

BASILICO G., *La revoca dei provvedimenti civili contenziosi*, Padova, 2001

BATISTONI FERRARA F., *Tutela dell'affidamento e indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 3341

BATISTONI FERRARA F., *Ambito di applicazione delle misure cautelari "pro fisco"*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2008, p. 359

BATISTONI FERRARA F., *Il giudice e la legge: a proposito di asserita non impugnabilità della "sentenza" emessa in sede di reclamo contro il decreto di sequestro conservativo*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, p. 510

BATOCCHI F., *Costituzione di un fondo patrimoniale dopo una verifica fiscale e idoneità del processo verbale di constatazione a consentire le misure cautelari di cui all'art. 22 del D.Lgs. 472/1997* in *Riv. dir. trib.*, 2004, II, p. 134

BELLINI F., *Lineamenti evolutivi nel sistema sanzionatorio tributario*, Faenza, 2003

BENAZZI A., *Commento all'art. 22, D.Lgs. n. 472/1997*, in MOSCHETTI F. (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie. II. Accertamento e sanzioni*, Padova, 2011, p. 790

BENNATI E., *Manuale di contabilità di Stato*, Napoli, 1990

BENVENUTI F., voce *Autotutela (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, IV, Milano, 1959, p. 537

BERSANI G., *I rapporti fra il procedimento penale ed amministrativo alla luce della nuova disciplina dei reati tributari*, in *Il fisco*, 2001, p. 7077

BIONDO P., *Sull'applicazione solamente ai crediti per sanzioni delle misure cautelari ex art. 22 del D.Lgs. n. 472 del 1997*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 1255

BOERO P., *Le ipoteche*, Torino, 1999

BOLETTO G., *Il fermo dei beni mobili registrati*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, p. 532

BOLETTO G., *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Milano, 2010

BOLETTO G., *Commento all'art. 23, D.Lgs. n. 472/1997*, in FALSITTA G. - FANTOZZI A. - MARONGIU G. - MOSCHETTI F., *Commentario breve alle leggi tributarie. Tomo II. Accertamento e sanzioni*, a cura di MOSCHETTI F., Padova, 2011, p. 796

BUCCICO C., *Il rimborso dell'Iva assolta da soggetti passivi non residenti*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 1043

BUCCICO C., *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, Torino, 2013

BUSCEMA A. - DI GIACOMO E., *Il processo tributario. Aspetti problematici e strategie processuali*, Milano, 2004

CALAMANDREI P., *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, Padova, 1936

CANNIZZARO S., *Sulla natura giuridica del fermo dei beni mobili registrati*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, II, p. 607

CANNIZZARO S., *Brevi note in tema di giurisdizione sul fermo dei beni mobili registrati alla luce del recente orientamento del Consiglio di Stato*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, II, p. 587

CANNIZZARO S., *Sull'iscrizione d'ipoteca nella fase di riscossione*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, II, p. 251

CANNIZZARO S., *Il fermo dei beni mobili e l'ipoteca nella fase di riscossione dei tributi: una difficile ricostruzione sistematica*, in COMELLI A. - GLENDI C. (a cura di), *La riscossione dei tributi*, Padova, 2010, p. 171

CANNIZZARO S., *Il fermo e l'ipoteca nella riscossione coattiva dei tributi*, Torino, 2013

CANTILLO M. - CATURANI G., *Il sequestro giudiziario e conservativo*, Milano, 1989

CANTILLO M., *Il sequestro conservativo tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 435

CANTILLO, *Ipoteca iscritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 13

CAPOLUPO S., *Riaffermato il principio del doppio binario nei rapporti tra processo penale e processo tributario*, in *Il fisco*, 2005, p. 7513

CARINCI A., *Autonomia e indipendenza del procedimento di iscrizione a ruolo rispetto alla formazione della cartella di pagamento*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2011, p. 971

CARINCI A., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento (ovvero un nuovo ircocervo tributario)*, in GLENDI C. - UCKMAR V. (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, p. 55

CARINCI A., *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento "esecutivo" ex D.L. n. 78/2010*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, p. 165

CARINCI A., *Comunicazione al contribuente della presa in carico delle somme da riscuotere con atto impositivo*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 970

CARNELUTTI F., *Istituzioni del nuovo processo civile italiano*, Roma, 1951

CASSESE S., *Il fermo amministrativo, un privilegio della pubblica amministrazione*, in *Giur. cost.*, 1972, p. 331

CHIANALE A., voce *Ipoteca*, in *Dig. disc. priv. sez. civ.*, X, Torino, 1993, p. 58

CHIOVENDA G., *Principii di diritto processuale civile: le azioni, il processo di cognizione*, Napoli, 1923

CHIZZINI A., *Provvedimenti del giudice*, in *Dig. civ.*, XXVI, Torino, 1997, p. 65;

CICALA M., *Riscossione coattiva, fermo amministrativo e ipoteca di competenza esclusiva del giudice tributario*, in *Il fisco*, 2007, p. 5655

COCIVERA B., *Manuale della riscossione delle imposte dirette*, Milano, 1971

COLLI VIGNARELLI A., *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, Bari, 2003

CONSOLO C. (a cura di), *Dal contenzioso al processo tributario. Studi e casi*, Milano, 1992.

CONSOLO C., *Nuovi profili del rimedio contro il sequestro disposto come misura cautelare fiscale*, in *Riv. giur. trib.*, 1994, p. 312

CONSOLO C., *Ipoteca e sequestro fiscale e processo cautelare «civilizzato»*, in *Giur. it.*, 1997, p. 1

CONSOLO C., *Il nuovo processo cautelare: problemi e casi*, Torino, 1998

CONSOLO C., *Il processo civile di riforma in riforma*, Milano, 2006

CONTE R., *Il sequestro conservativo nel processo civile*, Torino, 2000

COPPA D. - SAMMARTINO S., voce *Sanzioni tributarie*, in *Enc. dir.*, Milano, 1989, XLI, p. 436

COPPOLA P., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento: una riforma dagli incerti profili di ragionevolezza e coerenza interna*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 1421

CORASANITI G., *Ancora sul riconoscimento della tutela cautelare nei gradi successivi al primo: brevi note a margine di un intervento della Corte di Cassazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, p. 744

CORMIO P., *Blocco dei pagamenti della P.A.: chiarimenti interpretativi ed esigenze di coordinamento normativo*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 3931

CUCCHI B., *La nuova disciplina della riscossione coattiva mediante ruolo (c.d. esecuzione esattoriale)*, Padova, 1999

CUOMO L., *Problemi di giustizia penale tributaria: la confisca per equivalente del profitto*, in *Arch. pen.*, 2014, p. 1

D'AYALA VALVA F., *Le ganasce fiscali e il giudice tributario. Un porto sicuro, un attracco difficoltoso*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, p. 621

D'ONOFRIO M., *Il sequestro conservativo penale*, Padova, 1997

DE DOMENICO F., *Tra aggi e compensi meglio un servizio pubblico di riscossione?*, in *Il fisco*, 2005, p. 3186

DE MITA E., *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, Milano, 1979

DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 2006

DE MITA E., *Sulle ganasce fiscali il legislatore ha troppa fretta*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, I, p. 1321

DE MITA E., *La funzione e gli atti della riscossione*, in AMATUCCI A. (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 2001, p. 1069

DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Milano, 2011

DEL FEDERICO L., *Le sanzioni amministrative tributarie*, Milano, 1993

DEL FEDERICO L., *Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: i principi sostanziali del d.lgs. n. 472/1997*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, p. 107

DEL FEDERICO L., *Ipoteca e fermo nella riscossione: tra salvaguardia dell'interesse fiscale e tutela del contribuente*, in *Giust. trib.*, 2007, p. 428

DEL FEDERICO L., *Fermo sui beni mobili e ipoteca*, in BASILAVECCHIA M. - CANNIZZARO S. - CARINCI A. (a cura di), *La riscossione dei tributi*, Milano, 2011, p. 211

DENORA B., *Il blocco dei pagamenti delle Amministrazioni Pubbliche*, in BASILAVECCHIA M. - CANNIZZARO S. - CARINCI A. (a cura di), *La riscossione dei tributi*, Milano, 2011, p. 243

DI PIETRO A., *I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative per l'applicazione della legge tributaria*, in AMATUCCI A. (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, I, p. 619

DI RELLA E., *Ipoteca legale*, in AMODIO E. - DOMINIONI O. (a cura di), *Commentario del nuovo codice di procedura penale. Appendice*, Milano, 1990, p. 61

DINACCI U., *Il sequestro conservativo nel nuovo processo penale*, Padova, 1990

DOLFIN N., *Riscossione delle imposte sui redditi*, in *Nov. Dig.*, *Appendice*, VI, 1986, p. 870

DOMINICI M., *Osservazioni a margine dell'art. 86, D.P.R. n. 602/1973: i beni mobili iscritti in pubblici registri tra tutela cautelare e pignoramento nell'esecuzione esattoriale*, in *Giur. it.*, 2003, p. 915

DONATELLI S., *Osservazioni critiche in tema di ammissibilità dell'impugnazione del diniego di autotutela innanzi alle commissioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2005, p. 1736

FABRI A., *Il ruolo straordinario e l'obbligo di motivazione*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2012, p. 359

FALCONE G., *L'ipoteca legale tributaria. Realtà e prospettive*, in *Il fisco*, 1992, p. 5487

FALCONE G., *Ipoteca e sequestro conservativo a tutela del credito sanzionatorio*, in TABET G. (a cura di), *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, Torino, 2000, p. 281

FALSITTA G., *Il ruolo di riscossione. Natura ed efficacia oggettiva dell'iscrizione a ruolo del debito d'imposta*, Padova, 1972

FALSITTA G., *Rilevanza delle circolari interpretative e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 1998, p. 1

FALSITTA G., *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in COMELLI A. - GLENDI C. (a cura di), *La riscossione dei tributi*, Padova, 2010, p. 7

FALSITTA G. – FANTOZZI A. – MARONGIU G. - MOSCHETTI F., *Commentario breve alle leggi tributarie. Tomo II. Accertamento e sanzioni*, a cura di MOSCHETTI F., Padova, 2011

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2012

FANTOZZI A., *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, II, p. 35

FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2013

FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005

FERRAÙ G., *La disciplina delle misure cautelari ex art. 22, d.lgs. 472 del 1997*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 1999, p. 906

FORTUNA E., *Le ricadute processuali della riforma della riscossione dei tributi*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, II, p. 25

FRAGALI M., voce *Ipoteca (diritto privato)*, in *Enc. dir.*, XXII, Milano, 1972, p. 744

FRANSONI G., *Appunti a margine di alcuni “provvedimenti attuativi” emanati dall’Agenzia delle Entrate*, in *Rass. trib.*, 2001, p. 365

FREGNI M.C., *Sulla prescrizione del diritto al rimborso del “credito d’imposta” nella disciplina dell’Iva*, in *Giur. it.*, 1992, p. 41

FREGNI M.C., *Riporto a nuovo di crediti d’imposta Iva chiesti a rimborso*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, II, p. 438

GAFFURI G., *Aspetti critici della motivazione relativa agli atti d’imposizione e l’esecutività degli avvisi di accertamento*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, p. 597

GALEAZZI S., *Il fondato pericolo per la riscossione*, in *Rass. trib.*, 2014, p. 353

GARAU S., *Sulla inopponibilità del fermo amministrativo in sede di ottemperanza*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 995

GARRI F., voce *Fermo amministrativo*, in *Enc. giur.*, XIV, Roma, 1989, p. 1

GIORDANO R., *Istruzione preventiva e reclamo cautelare: l’intervento della Corte Costituzionale*, in *Giust. civ.*, 2009, p. 299

GIORGETTI M., *Presupposti e limiti dell’ipoteca legale per crediti d’imposta alla luce della sua natura cautelare*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1998, p. 1057

GIOVANNINI A., *Processo tributario e risarcimento del danno (sulla pienezza ed “esclusività” della giurisdizione speciale)*, in *Riv. dir. sc. fin.*, 1999, p. 200

GIOVANNINI A., *Riscossione in base al ruolo e agli atti di accertamento*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 22

GIOVANNINI A., *Ancora incerta la giurisdizione su ipoteca e sequestro conservativo*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 2738

GIOVANNINI A., *Fondato pericolo per la riscossione ed esazione straordinaria nell'accertamento esecutivo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, p. 119

GIOVANNINI A., *Riscossione straordinaria e misure cautelari*, in *Giur. it.*, 2012, p. 979

GIOVANNINI A., *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014

GIRELLI G., *La compensazione tributaria*, Milano, 2010

GLENDI C., *Difetto di giurisdizione, modalità di rilievo e mezzi di tutela nella nuova disciplina del processo tributario*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997, p. 635

GLENDI C., *Notificazione in senso stretto e notificazione in senso lato di "pvc" ai fini dell'esclusione o meno del concordato di massa*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 1998, p. 243

GLENDI C., *Sequestro conservativo "pro-Fisco"*, in *Corr. trib.*, 1999, p. 963

GLENDI C., *Sulla nuova disciplina delle misure cautelari "pro fisco"*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 1999, p. 154

GLENDI C., *Il Consiglio di Stato cambia opinione sul fermo degli autoveicoli*, in *Corr. trib.*, 2004, p. 3232

GLENDI C., *Il giudice amministrativo non può giudicare*, in *Corr. trib.*, 2005, p. 3173

GLENDI C., *Il preavviso di fermo è autonomamente impugnabile davanti al giudice tributario*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 2083

GLENDI C., *La giurisdizione nel quadro evolutivo di nuovi assetti ordinamentali*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, p. 773

GLENDI C., *La nuova disciplina delle ipoteche e dei sequestri conservativi attivati dagli enti impositori*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 1342

GLENDI C. - UCKMAR V. (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011

GLENDI C., *Nuovi profili della tutela cautelare a fronte degli atti «impoesattivi»*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 537

GOLINO S., *La riforma della riscossione. Cause e novità*, in *Il fisco*, 2006, p. 1316

GORLA G. - ZANELLI P., *Del pegno. Delle ipoteche*, in GALGANO F. (a cura di), *Commentario del codice civile a cura di Scialoja e Branca*, Bologna-Roma, 1992, p. 198

GRANELLI A.E., *Il fermo amministrativo in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, I, p. 897

GRASSOTTI A., *La specialità della norma sui rimborsi Iva esclude l'applicabilità del fermo amministrativo*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2004, p. 1033

GUIDARA A., *Osservazioni in tema di giurisdizione sul fermo fiscale dei beni mobili registrati*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, p. 1387

GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010

GUIDARA A., *Le nuove “intimazioni” di pagamento introdotte dal decreto sviluppo*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 1499

INGRAO G., *Presupposti processuali, ambito di applicazione e condizioni dell'azione nel procedimento cautelare a favore del Fisco*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 2165

INGRAO G., *Le prospettive di tutela del contribuente nelle procedure di fermo e ipoteca*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 778

INGRAO G., *Il preavviso di fermo è un atto impugnabile: una corretta pronuncia della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, p. 543

INGRAO G., *La giurisdizione competente a decidere sulle liti connesse ai provvedimenti di sospensione del rimborso di tributi*, in *Dial. trib.*, 2009, p. XX

INGRAO G., *La non impugnabilità del preavviso di fermo riduce le garanzie del contribuente in sede di riscossione coattiva*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2009, p. 779

INGRAO G., *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Bari, 2012

IORIO A. - SERENI S., *Cass., SS.UU., n. 10672 dell'11 maggio 2009 – Impugnabilità del preavviso di fermo amministrativo*, in *Il fisco*, 2009, p. 3643

LA ROCCA S., *Il blocco dei pagamenti delle pubbliche amministrazioni. Il regolamento di attuazione dell'art. 48-bis del D.P.R. n. 602/1973*, in *Il fisco*, 2008, p. 5235

LA ROSA S., *Riparto delle competenze e concentrazione degli atti nella disciplina della riscossione*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, p. 577

LAMBERTI C., *Il fermo degli autoveicoli arriva al Consiglio di Stato*, in *Corr. trib.*, 2004, p. 2612

LOGOZZO M., *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002

LUPI R., *La riforma dei ministeri. La riorganizzazione del Ministero delle Finanze*, in *Giorn. dir. amm.*, 2000, p. 25

LUPI R., *Il PVC e la vertigine della doppia notifica*, in *Dial. dir. trib.*, 2006, p. 183

LUPI R. - STEVANATO D., *Conferme e dubbi sulla sospensione del rimborso a fronte di altri crediti erariali*, in *Dial. trib.*, 2009, p. XX

MAMOLI A., *Le misure cautelari di cui alla legge n. 4 del 1929 in rapporto alla riforma del processo civile e del processo tributario*, in *Giur. it.*, 1994, p. 1376

MANDRIOLI C., *Corso di diritto processuale civile. III. Editio maior*, Torino, 2012

MARCHESELLI A., *Risarcimento del danno per omesso ritiro in autotutela degli atti illegittimi: presupposti e limiti operativi dell'applicazione di un principio generale*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2012, p. 29

MARELLO E., *La definizione di tributo e la giurisdizione del giudice speciale tributario*, in *Giur. cost.*, 2009, p. 3921

MARELLO E., *L'accertamento esecutivo: ambito di applicazione e profili generali*, in *Giur. it.*, 2012, p. 966

MARONGIU G., *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 115

MARTINI D., *Esecutività provvisoria della sentenza della commissione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 162

MELCHIONDA A., *Sequestro per il procedimento penale*, in *Enc. dir.*, XLII, Milano, 1990, p. 200

MESSINA S.M., *L'ipoteca e il sequestro conservativo nel diritto tributario*, Milano, 1997

MESSINA S.M., *Prime considerazioni sulla nuova disciplina dell'ipoteca e del sequestro conservativo fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, p. 633

MESSINA S.M., *Art. 22. Ipoteca e sequestro conservativo*, in MOSCHETTI F. - TOSI L. (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000, p. 657

MESSINA S.M., *La compensazione nel diritto tributario*, Milano, 2006

MESSINA S.M., *L'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo di beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, p. 347

MESSINA S.M., *Questioni aperte in tema di giurisdizione su fermi ed ipoteche a garanzia dei crediti non tributari*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 480

MESSINA S.M., *L'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo dei beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario*, in COMELLI A. – GLENDI C. (a cura di), *La riscossione dei tributi*, Padova, 2011, p. 147

MICALI S., *L'evoluzione della disciplina della riscossione e la concentrazione nell'accertamento*, in *Boll. trib.*, 2012, p. 410

MICELI R., *Sulla natura del procedimento di iscrizione dell'ipoteca a tutela del credito sanzionatorio*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, p. 393

MOGOROVICH S., *L'ipoteca ed il sequestro conservativo fiscale*, in *Il Fisco*, 1999, p. 156

MOLINARI C.A., *Il fermo amministrativo*, in *Foro amm.*, 1969, III, p. 585

MORELLI F., *Sul sequestro in funzione di confisca per equivalente*, in *Giur. it.*, 2007, p. 987

MOSCHETTI F. - TOSI L. (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000

MULA A., *I poteri di indagine dell'agente della riscossione*, in BASILAVECCHIA M. - CANNIZZARO S. - CARINCI A. (a cura di), *La riscossione dei tributi*, Milano, 2011, p. 191

MULEO S., *Ampliate e rettificate le misure cautelari a favore dell'Erario*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 591

MUSCARÀ S., *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle SS.UU. della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, p. 29

NARDELLI M., *L'iscrizione di ipoteca dell'agente della riscossione e i limiti di importo «funzionali» alla successiva espropriazione immobiliare*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2012, p. 465

NOUVION C., *L'ipoteca esattoriale tra interventi legislativi e nomofilattici. Nuove tutele per il contribuente in una disciplina marcatamente favor fisci anche in sede fallimentare*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, p. 819

ONORATO A., *La cauzione esattoriale e l'obbligo del non riscosso per riscosso del ricevitore provinciale delle imposte dirette*, Palermo, 1939

PANIZZOLO A., *Spunti di riflessione sulla sospensione della riscossione coattiva dell'avviso di accertamento esecutivo nell'attuale sistema normativo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, p. 359

PAPAGNI V., *La “soccombenza” del credito privilegiato del promissario acquirente rispetto ai creditori ipotecari precedenti*, in *Dir. e giust.*, 2009, p. 163

PAPARELLA F., *La sospensione dei pagamenti in favore del debitore d'imposta*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2013, p. 529

PARLATO A., *Gestione pubblica e privata nella riscossione dei tributi a mezzo ruolo*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 1374

PARLATO M.C., *Brevi note sulla Riscossione S.p.A.*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 1174

PERRONE L., *I limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 707

PICIOCCHI P., *Illegittimo il ruolo straordinario privo di adeguata motivazione*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 1907

PICIOCCHI P., *Illegittimo il fermo se i tributi sono di valore esiguo*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2012, p. 172

PIERRO M.C., *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2013

PISTOLESI F., *Le misure cautelari a garanzia delle sanzioni tributarie*, in *Giur. imp.*, 2001, p. 726

PISTOLESI F., *Ipoteca e sequestro conservativo*, in BAGLIONE T. - MICCINESI M. - MENCHINI S. (a cura di), *Il nuovo processo tributario*, Milano, 2004, p. 500

PISTOLESI F., *Necessità di un assetto uniforme tra atti di blocco dei rimborsi e fermo amministrativo*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 2686

PISTONE P., *Presunzioni assolute, discrezionalità dell'amministrazione finanziaria e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di Giustizia*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, III, p. 91

POTOTSCHNIG P., *Il sequestro conservativo*, in TARZIA G. (a cura di), *Il processo cautelare. Seconda edizione*, Padova, 2004, p. 23

PROTO PISANI A., *La nuova disciplina del processo civile*, Napoli, 1991, p. 390

PUOTI G. - CUCCHI B., *Diritto dell'esecuzione tributaria. Gli atti e le azioni tipiche della riscossione coattiva tributaria*, Padova, 2007

PUOTI G. - ICOLARI M.A., *La riforma della riscossione ad opera del decreto legge 203/2005. Profili ricostruttivi*, in *Giust. trib.*, 2009, p. 10

PUOTI G. - CUCCHI B. - SIMONELLI F., *La nuova riscossione tributaria*, Padova, 2012

RANDAZZO F., *L'esecuzione delle sentenze tributarie*, Milano, 2003

RANDAZZO F., *Non abrogate le norme sull'iscrizione a ruolo in base ad accertamenti non definitivi*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2003, p. 1136

- RANDAZZO F., *Esecuzione forzata tributaria: il raccordo tra giudizio ordinario e tributario per una efficace tutela*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 2745
- RASTELLO L., *La pena pecuniaria nel diritto tributario*, Roma, 1959
- RAU A., *Le misure cautelari dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, p. 997
- RAVAZZONI A., *Ipoteca immobiliare*, in *Enc. giur.*, XVII, Roma, 1989, p. 47
- RAVAZZONI A., *Le ipoteche*, in CICU A. - MESSINEO F. - MENGONI L. (diretto da), *Trattato di diritto civile e commerciale*, LIII, Milano, 2006
- ROFFI R., *Osservazioni sul c.d. fermo amministrativo*, in *Giur. it.*, 1973, IV, p. 132
- ROMANO S., voce *Esazione delle imposte dirette*, in *Enc. giur.*, Roma, 1906, p. 580
- RUBINO D., *L'ipoteca mobiliare e immobiliare*, in CICU A. – MESSINEO F. (diretto da), *Trattato di diritto civile e commerciale*, Milano, 1956
- RUSSO P. - FRANSONI G., *Giurisdizione tributaria*, in *Il fisco*, 2002, p. 4542
- RUSSO P. - FRANSONI G., *La giurisdizione in tema di materia di fermo di beni mobili registrati*, in *Il fisco*, 2004, p.1192
- RUSSO P., *I nuovi confini della giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 415
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005
- RUSSO P., *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 1585

SANDULLI A., voce *Proporzionalità*, in CASSESE S. (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006, p. 4643

SCALINCI C., *Sull'atto di pignoramento dei crediti del debitore fiscale verso terzi, emesso ex art. 72-bis D.P.R. n. 602 del 1973, è esclusa la giurisdizione tributaria*, in *Giur. merito*, 2010, p. 2894

SCUFFI M. (diretto da), *Massimario delle commissioni tributarie della Lombardia 2010-2011*, Milano, 2012

SCUFFI M. (diretto da), *Massimario delle commissioni tributarie della Lombardia 2012-2013*, Milano, 2014

SEPE O., voce *Spese dello Stato e degli enti pubblici*, in *Enc. dir.*, XLIII, Milano, 1990, p. 385

SERRANÒ M.V., *Ancora sulla giurisdizione in materia di «fermo fiscale» sugli autoveicoli*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, p. 1334

SERRANÒ M.V., *L'affievolita funzione direttiva delle circolari alla luce della sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione n. 23031 del 2 novembre 2007*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, p. 15

SERVIDIO S., *Rimborso Iva e fermo amministrativo*, in *Il fisco*, 2011, p. 2112

SPAGNOLETTI L., *Le ganasce fiscali: breve storia del fermo amministrativo in sede di riscossione di entrate mediante ruolo, tra problemi sostanziali e processuali (con qualche riserva sulla legittimità costituzionale dell'istituto)*, in *Giust. amm.*, 2003, p. 392

STEVANATO D., *Il fermo degli autoveicoli: semplice strumento dell'esecuzione o eccezionale misura afflittiva per indurre all'adempimento "spontaneo"*, in *Dial. trib.*, 2005, p. 1143

TABET G. (a cura di), *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, Torino, 2000

TABET G., *Spunti critici sulla natura delle Agenzie fiscali e sulla loro equiparazione alle Amministrazioni dello Stato*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 817

TAGLIONI A., *Brevi considerazioni sull'iscrizione a ruolo a titolo straordinario*, in *Boll. trib.*, 2013, p. 378

TESAURO F., *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975

TESAURO F., *Credito di imposta e rimborso da indebito nella disciplina dell'Iva*, in *Boll. trib.*, 1979, p. 1468

TESAURO F., *L'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. sc. fin.*, 1986, I, p. 77

TESAURO F. - LUPI R., *La giurisdizione del giudice ordinario nelle liti esecutive fiscali*, in *Dial. trib.*, 2003, p. 5

TESAURO F., *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, p. 11

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2011

TESAURO F., *L'accertamento tributario con efficacia esecutiva*, in *Giur. it.*, 2012, p. 965

TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2013

TINELLI G., *Iscrizione d'ipoteca fiscale, fondo patrimoniale e tutela del contribuente*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2010, p. 991

TINELLI G., *Statuto dei diritti del contribuente e riscossione coattiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, p. 27

TRIVELLIN M., Art. 23. *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in MOSCHETTI F. - TOSI L. (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative*, Padova, 2000, p. 735

TURIS P., *Crediti d'imposta Iva ed efficacia del concordato tombale. Contestazione di inesistenza delle operazioni imponibili*, in *Il fisco*, 2010, p. 2172

VANNI M., *La tutela cautelare dell'amministrazione finanziaria. Sequestro conservativo a garanzia del credito erariale e nuovo*

procedimento cautelare nel processo civile e nel processo penale, in Il fisco, 1997, p. 1422

VANZ G., *Motivazione dell'avviso di accertamento per relationem a verbale di constatazione della polizia tributaria. Necessità di un preventivo vaglio critico, in Rass. trib., 1999, p. 1783.*

VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario, Milano, 2001*

VOGLINO A., *Nuove competenze e vecchie questioni sul fermo amministrativo e sull'iscrizione di ipoteca a tutela della riscossione, in Boll. trib., 2006, p. 1360*

VULLO E., *Il sequestro conservativo fiscale e gli atti dell'Amministrazione finanziaria, in Corr. trib., 2002, p. 376*

Ringraziamenti

I più sentiti ringraziamenti al Chiar.mo Prof. Maurizio Logozzo per la cura e i consigli che mi guidano quotidianamente, con l'auspicio di mettere a frutto i preziosi insegnamenti e l'arricchimento personale che solo un Maestro può dare.

Sincera riconoscenza alla Chiar.ma Prof. Maria Cecilia Fregni per la cortesia, l'attenzione e la disponibilità riservatemi lungo il percorso del dottorato.

Milano, luglio 2014

Damiano Peruzza