

Seminario di aggiornamento professionale  
per i magistrati delle  
Commissioni tributarie della regione Sicilia

Palermo, 13 giugno 2014

***ASPETTI PROBLEMATICI DEL PROCESSO TRIBUTARIO***

***LE MISURE CAUTELARI NEL  
PROCESSO TRIBUTARIO***

*(Prof. Salvatore Sammartino)*

**SOMMARIO:** 1. Lineamenti delle misure cautelari; 2. La riscossione integrale e provvisoria di imposte, interessi e sanzioni in pendenza di giudizio; 2.1. Le fonti normative e gli atti che dispongono la riscossione integrale; 2.2. Il fondato pericolo per la riscossione; 2.3. La legale conoscenza degli atti e la loro impugnabilità; 2.4. Gli orientamenti della giurisprudenza; 3. Il fermo amministrativo di beni mobili registrati; 3.1. Considerazioni preliminari; 3.2. Provvedimento di fermo e iscrizione del fermo nei pubblici registri; 3.3. La comunicazione preventiva del fermo; 3.4. I beni mobili registrati esclusi dal fermo.

## ***1. Lineamenti delle misure cautelari***

Il tema da trattare si presenta estremamente vasto.

La normativa prevede una pluralità di misure cautelari<sup>1</sup> alcune a favore del soggetto attivo del tributo ed altre a favore del soggetto passivo.

Le prime hanno la finalità di evitare che sia pregiudicato il positivo esito della riscossione; le seconde assolvono alla funzione di evitare che il soggetto passivo nelle more del processo possa subire il danno derivante da un atto impositivo illegittimo.

Le misure cautelari hanno ordinariamente un'efficacia limitata nel tempo e presentano il carattere dell'urgenza. La loro tardiva adozione rischierebbe di vanificare gli effetti che si vorrebbero raggiungere.

Una misura cautelare è tale solo se è previsto un "*quid pluris*", il "*periculum in mora*", che ne impedisce un'applicazione generalizzata e ne consente l'utilizzo solo in determinati casi e in presenza di precise condizioni<sup>2</sup>.

L'apprezzamento in ordine alla sussistenza del "*periculum in mora*" fa sì che si tratti di misure caratterizzate da un margine di discrezionalità<sup>3</sup>.

Per ciascuna misura cautelare è prevista una particolare disciplina: non esistono regole comuni. Ciò rende non facile il compito di chi voglia proporre una lettura sistematica delle norme in materia.

---

<sup>1</sup> Oltre ai numerosi testi istituzionali di diritto tributario e ai manuali e commentari sul processo tributario, tra le monografie più recenti cfr. C. Buccicco, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, Torino, Giappichelli, 2013; G. Ingraio, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Bari, Cacucci, 2012; F. Odoardi, *Il processo esecutivo tributario*, Roma, Aracne editrice, 2012 e gli scritti in esse richiamati.

<sup>2</sup> Ne consegue che non possono essere considerate misure cautelari la riscossione parziale e provvisoria in pendenza di giudizio e la sospensione del rimborso.

<sup>3</sup> Le norme in materia di misure cautelari non prevedono un obbligo in capo al soggetto chiamato ad adottarle, ma un potere. A titolo esemplificativo, si veda l'art. 22 del D. Lgs. n. 472/1997 in tema di ipoteca e sequestro conservativo (... l'ufficio o l'ente ... può chiedere ...), l'art. 77 del D.P.R. n. 602/1973 in tema di iscrizione di ipoteca in fase di riscossione (L'agente della riscossione ... può iscrivere ...) nonché l'art. 88 dello stesso decreto in tema di fermo di beni mobili registrati (... "il concessionario" (oggi agente della riscossione) "può disporre il fermo...").

Si può fare utilmente ricorso a talune distinzioni, la prima delle quali può esser fatta tenendo conto del soggetto abilitato a promuoverle e ad adottarle.

Le principali misure cautelari, previste nell'interesse del soggetto attivo e promosse da quest'ultimo, sono le seguenti: l'iscrizione di ipoteca, l'adozione del sequestro conservativo e la riscossione integrale e provvisoria in pendenza di giudizio ove sia lo stesso soggetto attivo a ravvisare il fondato pericolo per la riscossione.

Gli strumenti cautelari, pur sempre nell'interesse del soggetto attivo, ma attivati dall'agente della riscossione, sono il fermo amministrativo dei beni mobili registrati, l'iscrizione di ipoteca, nonché la riscossione integrale e provvisoria in pendenza di giudizio ove sia lo stesso agente della riscossione a venire a conoscenza di elementi idonei a dimostrare il fondato pericolo per la riscossione.

Le misure cautelari previste nell'interesse del soggetto passivo sono le seguenti: la sospensione amministrativa della riscossione e la sospensione giudiziale dell'esecuzione dell'atto impugnato.

Una seconda distinzione può esser fatta a seconda che si richieda o meno l'intervento del giudice.

Tra le misure cautelari promosse dal soggetto attivo, l'iscrizione di ipoteca e il sequestro conservativo richiedono il previo intervento del giudice: tali misure non possono essere adottate dal soggetto attivo se non previa autorizzazione del giudice, rilasciata a seguito di un apposito procedimento, introdotto al solo fine di ottenere tale autorizzazione.

L'altra misura cautelare, cioè la riscossione integrale e provvisoria, non richiede l'intervento del giudice e costituisce esclusiva espressione del potere attribuito dalla legge al soggetto attivo. Lo stesso avviene per gli strumenti cautelari che possono essere adottati dall'agente della riscossione.

Con riguardo alle misure cautelari previste nell'interesse del soggetto passivo, va rilevato che il provvedimento di sospensione amministrativa della riscossione non richiede il previo intervento del giudice e viene emesso dal soggetto attivo, ricorrendone i presupposti, d'ufficio o su istanza del debitore. Lo stesso non può dirsi per la sospensione giudiziale dell'esecuzione dell'atto impugnato che viene adottata dal giudice a seguito di un apposito procedimento attivato dal destinatario dell'atto all'interno di un processo che ha per oggetto specifico la legittimità dell'atto stesso e non la sua sospendibilità.

Come si evince dalle considerazioni suesposte l'intervento del giudice si rivela necessario affinché possano attivarsi l'iscrizione di ipoteca e il sequestro conservativo da parte del soggetto attivo e la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato in favore del soggetto passivo.

Per le altre misure cautelari il giudice può essere chiamato a pronunciarsi su ricorso del soggetto passivo avverso i provvedimenti cautelari emessi dal soggetto attivo o dall'agente della riscossione ovvero avverso il rigetto, da parte del soggetto attivo, dell'istanza di sospensione amministrativa della riscossione. Ai sensi dell'art. 24 della Costituzione non può essere, di certo, negato al soggetto passivo il diritto di agire in giudizio davanti agli organi del contenzioso tributario avverso i provvedimenti che ritiene comunque lesivi nei suoi confronti per chiederne l'annullamento e, ove ricorrano i presupposti, anche la sospensione.

Le problematiche che investono le singole misure cautelari si rivelano molteplici e complesse. Non è possibile in questa sede affrontarle compiutamente: si rivela necessaria una scelta.

L'attenzione verrà rivolta esclusivamente:

1) alla riscossione integrale e provvisoria di imposte, interessi e sanzioni in pendenza di giudizio;

2) al fermo amministrativo dei beni mobili registrati.

La prima misura viene adottata, a seconda dei casi, dal soggetto attivo o dall'agente della riscossione e la sua disciplina si presenta diversa a seconda che si tratti di imposte dirette, IRAP ed IVA (per le quali opera la nuova normativa introdotta nel 2010 in tema di avvisi di accertamento "esecutivi" emessi a far data dal 1° ottobre 2011 e relativi ai periodi di imposta dal 2007 in poi) ovvero di pretese fiscali ad altro titolo.

La seconda misura può essere adottata esclusivamente dall'agente della riscossione e la sua disciplina ha subito recenti modifiche a seguito del D. L. 21.06.2013, n. 69, convertito nella L. 9 agosto 2013, n. 98<sup>4</sup>.

## ***2. La riscossione integrale e provvisoria di imposte, interessi e sanzioni in pendenza di giudizio***

### ***2.1. Le fonti normative e gli atti che dispongono la riscossione integrale***

La riscossione integrale di imposte, interessi e sanzioni, ancor prima che la pretesa si renda definitiva, costituisce una deroga alla regola generale secondo la quale la riscossione delle somme dovute in dipendenza di atti impositivi o sanzionatori va eseguita in modo frazionato e secondo scansioni temporali ben precise.

---

<sup>4</sup> Per quanto è dato di conoscere, negli ultimi mesi si è assistito ad una significativa diminuzione dei provvedimenti di fermo dei beni mobili registrati e di iscrizione di ipoteca da parte dell'agente della riscossione. Ciò è dovuto alla circostanza che ai sensi dell'art. 1, comma 623 della L. 27 dicembre 2013, n. 147, e successive modificazioni, è stata sospesa fino al 15.06.2014 la riscossione dei carichi iscritti in ruoli emessi da uffici statali, agenzie fiscali ed enti locali trasmessi all'agente della riscossione fino al 31 ottobre 2013 per consentire che il contribuente definisca il rapporto (la c.d. rottamazione delle cartelle di pagamento) attraverso il pagamento entro il 31.05.2014 con esclusione degli interessi. La citata sospensione comporta anche la mancata emissione delle misure cautelari (fermo di beni mobili registrati e iscrizione di ipoteca) da parte dell'agente della riscossione, nel periodo che va dal 1° gennaio 2014, data di entrata in vigore della legge, al 15.06.2014.

Le disposizioni più significative in tema di riscossione frazionata sono contenute nell'art. 15 del D.P.R. 29.9.1973, n. 602, che prevede l'iscrizione a ruolo per un terzo dei soli tributi risultanti dagli atti impositivi e dei relativi interessi prima ancora che si pronunzi la Commissione tributaria provinciale, e nell'art. 68 del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che disciplina il pagamento delle imposte e dei relativi interessi in pendenza del processo. Il citato art. 15 del D.P.R. n. 602/1973, a sua volta, è richiamato dall'art. 29 del D. L. n. 78/2010, convertito nella L. n. 122/2010 e quindi la riscossione in misura pari a un terzo va effettuata anche per le imposte dirette, l'IRAP, l'IVA e i relativi interessi risultanti da avvisi di accertamento costituenti titoli esecutivi.

La riscossione frazionata delle somme dovute per sanzioni è disciplinata dall'art. 19 del D. Lgs. n. 472/1997, che a sua volta rinvia al citato art. 68 del D. Lgs. n. 546/1992. Per le sanzioni opera quindi una disciplina diversa da quella prevista per le imposte e gli interessi: nessuna somma a tale titolo può essere riscossa prima dal deposito della sentenza della Commissione tributaria provinciale.

La riscossione integrale in unica soluzione, delle somme dovute, senza distinzione tra imposte, interessi e sanzioni, è disciplinata, invece, in deroga alle regole sopra esposte, del combinato disposto degli artt. 11 e 15/bis del D.P.R. n. 602/1973 se avviene attraverso l'iscrizione a ruolo e dal citato art. 29 del D. L. n. 78/2010 se si è in presenza di avvisi di accertamento esecutivi in materia di imposte dirette, IRAP e IVA.

Gli atti relativi alla riscossione integrale sono costituiti dai ruoli straordinari, che proprio a tal fine si prestano ai sensi del citato art. 15/bis del D.P.R. n. 602/1973, e dai provvedimenti con i quali l'Agenzia delle Entrate affida all'agente della riscossione il compito di riscuotere integralmente le somme risultanti dagli avvisi di accertamento "esecutivi", decorsi comunque sessanta giorni dalla notifica di questi ultimi, sia prima che dopo lo spirare dei

termini di cui alle lettere a) e b) del citato art. 29 del D. L. n. 78/2010 (trenta giorni successivi al termine di presentazione del ricorso che ordinariamente è di sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento ma che può essere incrementato di altri novanta giorni nel caso in cui venga presentata istanza di accertamento con adesione e di ulteriori quarantasei giorni per la sospensione feriale).

I citati atti relativi alla riscossione integrale possono essere emessi a condizione che sussista il fondato pericolo per l'Amministrazione finanziaria, in caso di tardiva esecuzione forzata, di non riscuotere le somme pretese.

## ***2.2. Il fondato pericolo per la riscossione***

Con riguardo ai ruoli straordinari, l'art. 11 del D.P.R. n. 602/1973 precisa che essi sono formati "quando vi è fondato pericolo per la riscossione". Espressione simile ("fondato pericolo per il positivo esito della riscossione") è contenuta nel citato art. 29, lettera c), del D. L. n. 78/2010 con riguardo agli avvisi di accertamento "esecutivi".

Va rilevato che ai sensi di quest'ultima norma e precisamente del secondo periodo, se si ravvisa il pericolo per la riscossione non operano le disposizioni contenute nel secondo e terzo periodo del citato art. 29. lettera b). Più precisamente, l'esecuzione forzata non viene sospesa, così come ordinariamente previsto, per un periodo di centoottanta giorni dall'affidamento dell'avviso di accertamento all'agente della riscossione e quest'ultimo non deve inviare al contribuente la raccomandata con la quale lo informa di aver preso in carico le somme per la riscossione. Per assicurare la piena efficacia della misura cautelare si procede con immediatezza all'esecuzione forzata e si evita di informare il debitore dell'avvenuto affidamento per impedire che nelle

more della procedura esecutiva possa disperdere le garanzie del credito erariale<sup>5</sup>.

La legittimità degli atti relativi alla riscossione integrale è strettamente legata alla sussistenza del fondato pericolo per la riscossione.

La prova dell'esistenza del fondato pericolo spetta al soggetto attivo in caso di ruoli straordinari e nell'ipotesi in cui venga emesso dall'Agenzia delle Entrate il provvedimento di affidamento all'agente della riscossione dell'avviso di accertamento esecutivo ove in tale provvedimento venga segnalato il fondato pericolo per la riscossione.

La prova va fornita dall'agente della riscossione ove quest'ultimo decida di procedere alla riscossione integrale nel caso in cui venga a conoscenza, successivamente al provvedimento di affidamento, in cui non è richiamata l'esigenza della riscossione integrale, di elementi idonei a dimostrare il fondato pericolo.

Al fine di assicurare al contribuente il diritto di verificare la legittimità dell'atto relativo alla riscossione integrale, non è sufficiente che quest'ultimo richiami espressamente la sussistenza del fondato pericolo: occorre che siano fornite le argomentazioni a sostegno di tale asserzione. La prova dei fatti

---

<sup>5</sup> La sussistenza del fondato pericolo per la riscossione, in presenza di avviso di accertamento "esecutivo", può essere rilevata anche dall'agente della riscossione dopo l'emissione da parte dell'Agenzia delle Entrate, a seguito dello spirare dei termini di cui alle lettere a) e b) del citato art. 29 del D. L. n. 78/2010, del provvedimento di affidamento in carico di tale atto, ove non venga rilevata l'esigenza della riscossione integrale in presenza del fondato pericolo.

In definitiva, se il citato pericolo per la riscossione viene apprezzato dall'Agenzia delle Entrate, quest'ultima dovrà affidare l'avviso di accertamento all'agente della riscossione, affinché si attivi con immediatezza a riscuotere integralmente le somme e in tale provvedimento di affidamento dovrà motivare l'esistenza del fondato pericolo.

Se il pericolo per l'esito positivo della riscossione non è stato apprezzato dall'Agenzia delle Entrate, e quindi quest'ultima ha emesso il provvedimento di affidamento senza evidenziare l'esistenza di tale pericolo, l'agente della riscossione può procedere comunque di sua iniziativa alla immediata riscossione integrale delle imposte, degli interessi e delle sanzioni risultanti dall'avviso di accertamento "esecutivo" ove venga a conoscenza di "elementi idonei a dimostrare il fondato pericolo" che venga pregiudicata la riscossione (art. 29, lettera c), secondo periodo). Anche in questo caso non opera la sospensione dell'esecuzione forzata e l'agente della riscossione non deve informare il contribuente dell'avvenuto affidamento.

segnalatici di tali pericolo potrà essere formata successivamente nel corso del processo, ove il contribuente impugni l'atto.

La carenza di una congrua motivazione circa la sussistenza del fondato pericolo costituisce violazione dell'art. 7 della L. n. 212/2000, recante lo Statuto dei diritti del contribuente, e comporta l'annullamento dell'atto da parte del giudice tributario per motivazione carente<sup>6</sup>.

### ***2.3. La legale conoscenza degli atti e la loro impugnabilità***

Si rivela necessario che l'atto relativo alla riscossione integrale sia portato a legale conoscenza del debitore: solo così egli potrà far valere i suoi vizi impugnandolo davanti al giudice tributario.

Nel caso di ruolo straordinario, la conoscenza si realizza attraverso la notifica della cartella di pagamento. Il ruolo e la cartella rientrano tra gli atti impugnabili, espressamente elencati nell'art. 19 del D. Lgs. n. 546/1992 e quindi il contribuente potrà presentare ricorso entro sessanta giorni da tale notifica.

Nel caso di avviso di accertamento esecutivo la conoscenza da parte del contribuente dell'atto che rivela l'esigenza della riscossione integrale, indotta dal fondato pericolo per l'Erario di perdere le garanzie del credito, avverrà in un tempo successivo e precisamente in occasione dell'avvio dell'esecuzione forzata.

---

<sup>6</sup> Cfr. la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano – Sez. 40<sup>ma</sup>, n. 46/2011 e quelle della Commissione tributaria regionale della Lombardia – Sez. 1<sup>a</sup>, n. 57/2012 e Sez. 7<sup>ma</sup>, n. 143/2012, tutte in tema di ruoli straordinari.

I giudici concordano nel ritenere che la motivazione del fondato pericolo deve figurare nella cartella di pagamento emessa a seguito dell'iscrizione nel ruolo straordinario: tale carenza dà luogo all'illegittimità dell'atto. Le sentenze della Commissione tributaria regionale precisano che la mancata motivazione si pone in contrasto con l'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente.

A tale conclusione si perviene ove si consideri che fino a tale data il contribuente non è a conoscenza delle ragioni a sostegno del fondato pericolo per la riscossione in quanto, per espressa previsione normativa (art. 29, lettera c), secondo periodo del D. L. n. 78/2010), non gli è stata inviata dall'agente della riscossione la comunicazione dell'avvenuto affidamento né ha ricevuto alcun altro atto da parte del medesimo agente recante gli elementi da lui acquisiti a dimostrazione del fondato pericolo.

È solo in sede di avvio dell'esecuzione forzata che l'ufficiale della riscossione esibirà al debitore il provvedimento di affidamento emesso dall'Agenzia delle Entrate in cui si fa riferimento al fondato pericolo per la riscossione, ovvero un atto dell'agente della riscossione nel quale si evidenzia l'esigenza della riscossione integrale, nel caso in cui il fondato pericolo per gli interessi dell'Erario venga rilevato non dall'Amministrazione finanziaria ma dallo stesso agente della riscossione.

Il contribuente, ove ritenga che non sussista il fondato pericolo per la riscossione, potrà impugnare il provvedimento di affidamento ovvero l'atto redatto ad opera dell'agente della riscossione in cui si faccia riferimento al fondato pericolo per la riscossione. L'orientamento, ormai consolidato, della Corte di Cassazione a sostegno dell'ampliamento degli atti impugnabili elencati nel citato art. 19 del D. Lgs. n. 546/1992, in coerenza con l'attribuzione al giudice tributario della giurisdizione esclusiva in materia fiscale, consente di ritenere che l'impugnazione vada proposta davanti al giudice tributario.

## 2.4. Gli orientamenti della giurisprudenza

Non resta che soffermarsi sul significato da attribuire all'espressione "fondato pericolo per la riscossione"<sup>7</sup>.

La Corte di Cassazione, dopo aver precisato che si debba fare riferimento alla situazione di fatto e di diritto sussistente alla data di formazione del ruolo straordinario, si è espressa nel senso che l'avvenuta iscrizione di ipoteca legale sui beni, che presuppone il timore che venga dispersa la garanzia del credito, unitamente alla circostanza che la società debitrice sia in fase di liquidazione, integrano il requisito del "*periculum in mora*"<sup>8</sup>.

La Commissione tributaria provinciale di Bari ha ritenuto che la sola circostanza che una società di persone sia stata messa in liquidazione non integra il fondato pericolo per la riscossione in quanto i soci rispondono solidalmente e illimitatamente con il loro patrimonio nei confronti dei creditori che non abbiano potuto soddisfarsi sul patrimonio sociale. Tra i fatti e comportamenti concreti, nella specie non adottati dall'Ufficio, idonei a dimostrare l'esistenza del *periculum in mora*, i giudici indicano le dismissioni

---

<sup>7</sup> Espressione dal contenuto simile ("fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito") è quella utilizzata dal legislatore per descrivere il "*periculum in mora*" per altre misure cautelari. Sono gli stessi termini presenti nell'art. 671 c.p.c. con riguardo al sequestro conservativo e riproposti nell'art. 22 del D. Lgs. n. 472/1997 in tema di ipoteca e sequestro conservativo, quali misure nell'interesse del soggetto attivo e promosse da quest'ultimo.

Secondo la giurisprudenza di merito la prova di tale "fondato timore" va ravvisata nella presenza congiunta di elementi oggettivi (la sproporzione tra il patrimonio del debitore e l'entità del credito vantato dal soggetto attivo) e soggettivi (comportamenti del debitore, sia anteriori che successivi al sorgere della pretesa fiscale, consistenti nell'indebitamento ovvero nella dismissione di beni patrimoniali o nel loro occultamento; atteggiamenti caratterizzati da inerzia ovvero da non collaborazione; segnali di scarsa solvibilità).

Cfr. tra le tante, le sentenze delle Commissioni tributarie provinciali di Ferrara – Sez. I (n. 11/2008), di Treviso – Sez. III (n. 86/2010), di Lecce – Sez. I (n. 326/2010), di Genova – Sez. IV (n. 9/2012) e Sez. I (n. 103/2013) e della Commissione tributaria regionale della Puglia – Sez. XXII (n. 209/2010).

<sup>8</sup> Cfr. la sentenza n. 11225/2002 della Cassazione, Sezione tributaria.

patrimoniali e l'iscrizione di ipoteca sui beni della società da parte di altri creditori<sup>9</sup>.

La Commissione tributaria provinciale di Genova, dopo aver rilevato che l'iscrizione nei ruoli straordinari di tutte le somme dovute va sempre motivata in ordine al *periculum in mora* che deve sussistere in concreto e non in termini meramente teorici, ritiene che l'importo elevato del credito, le segnalazioni di reati tributari alla Procura e l'atteggiamento poco collaborativo del contribuente non integrano il fondato pericolo per la riscossione<sup>10</sup>.

Emergono orientamenti giurisprudenziali contrastanti con riguardo alla rilevanza della dichiarazione di fallimento ai fini della sussistenza del *periculum in mora*.

Per la Corte di Cassazione la dichiarazione di fallimento integra il fondato pericolo per la riscossione perché da sola non garantisce la pretesa tributaria in quanto il credito vantato dall'Amministrazione finanziaria concorre con gli altri crediti nei confronti del fallito e il ruolo straordinario costituisce un utile strumento per incidere immediatamente sulla formazione dello stato passivo e dei relativi privilegi<sup>11</sup>.

Di segno opposto è l'orientamento, sia pure risalente nel tempo, dei giudici di merito, secondo i quali la dichiarazione di fallimento non dà luogo al fondato pericolo per la riscossione in quanto la procedura concorsuale assoggetta a vincolo tutti i beni del debitore e quindi costituisce idonea garanzia per tutti i creditori. Il ruolo straordinario finirebbe col cautelare l'Amministrazione finanziaria da una eventualità impossibile a verificarsi, in quanto quest'ultima partecipa, secondo il proprio titolo di prelazione, alla ripartizione dell'attivo. Viene altresì rilevato che la mancata iscrizione nel

---

<sup>9</sup> Cfr. la sentenza n. 28/2009 della Commissione tributaria provinciale di Bari.

<sup>10</sup> Cfr. la sentenza n. 11/2011 della Sez. X della Commissione tributaria provinciale di Genova.

<sup>11</sup> Cfr. le sentenze della Corte di Cassazione – Sezione tributaria – n. 6138/2002, n. 242/2009 e n. 11736/2011.

ruolo straordinario non costituisce affatto ostacolo all'insinuazione al passivo dell'intero credito<sup>12</sup>.

Particolare interesse, per concludere, riveste la sentenza della Cassazione che ha confermato, ma per un motivo diverso, l'annullamento disposto dai giudici di merito, della cartella di pagamento emessa dall'agente della riscossione, in presenza di fallimento, a seguito dell'iscrizione dei debiti fiscali in un ruolo straordinario. Secondo la Corte l'insinuazione al passivo del fallimento può avvenire direttamente in base al ruolo straordinario e quindi non è consentita l'emissione della cartella di pagamento (e se viene emessa, va annullata), che è atto preliminare ad una esecuzione individuale non ammessa dalla legge fallimentare<sup>13</sup>.

### ***3. Il fermo amministrativo di beni mobili registrati***

#### ***3.1. Considerazioni preliminari***

La disciplina del fermo amministrativo dei beni mobili registrati ha subito nel tempo significative modifiche.

L'attuale regolamentazione è contenuta nell'art. 86 del D.P.R. 29.09.1973, n. 602, recante disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito, e successive modificazioni e integrazioni, le ultime contenute nel comma 1, lett. m-bis), dell'art. 52 del D. L. 21 giugno 2013, n. 69, convertito nella L. 9 agosto 2013, n. 98.

Altra norma, in atto vigente, in tema di fermo di beni mobili registrati, è quella contenuta, al di fuori del citato art. 86, nel comma 2, lettera gg-octies)

---

<sup>12</sup> Cfr. le sentenze delle Commissioni tributarie di I grado di Lecco – Sez. II, n. 672/1984, di Livorno – Sez. V, n. 3109/1989 e di Macerata – Sez. I, n. 143/1994.

<sup>13</sup> Cfr. la sentenza della Corte di cassazione – Sezione tributaria, n. 11234/2011.

dell'art. 7 del D. L. 13 maggio 2011, n. 70, convertito nella L. 12 luglio 2011, n. 106. Viene disposto che in caso di cancellazione del fermo amministrativo iscritto sui beni mobili registrati, "il debitore non è tenuto al pagamento di spese né all'agente della riscossione né al pubblico registro automobilistico gestito dall'Automobile Club d'Italia o ai gestori degli altri pubblici registri".

Dato il tenore letterale di quest'ultima norma, è corretto ritenere che il debitore non sia tenuto a pagare alcuna somma per la cancellazione del vincolo, quale che sia la causa di quest'ultima (versamento delle somme iscritte a ruolo, annullamento del fermo da parte del giudice, etc....). Si può concludere affermando che per il debitore delle somme iscritte a ruolo la cancellazione è a titolo gratuito, fatte salve eventuali norme che dovessero prevedere spese a carico dell'agente della riscossione e a favore del gestore del pubblico registro.

### ***3.2. Provvedimento di fermo e iscrizione del fermo nei pubblici registri***

Il primo comma del citato art. 86 prevede che superato il termine di sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento, senza che siano state pagate le somme iscritte a ruolo, il concessionario, oggi agente della riscossione, può disporre il fermo sui beni mobili del debitore o dei coobbligati iscritti nei pubblici registri.

In assenza di ruolo, in caso di avviso di accertamento, avente natura di titolo esecutivo, in materia di imposte sui redditi, IVA e IRAP, l'agente della riscossione può disporre il fermo a decorrere dalla data in cui informa il debitore di aver preso in carico le somme per la riscossione. A tale conclusione si perviene interpretando il 1° comma, lett. b), dell'art. 29 del D. L. 31 maggio 2010, n. 78, secondo il quale la sospensione dell'esecuzione forzata per un

periodo di centoottanta giorni dalla data dell'affidamento della riscossione all'esattore non opera per le azioni cautelari e conservative, tra le quali si colloca quella che dà luogo al fermo.

La locuzione "disporre il fermo" induce a ritenere che venga emesso un formale provvedimento di fermo. Tale emissione di per sé non produce alcuna limitazione alla circolazione fisica e giuridica del bene.

Altrettanto irrilevante, sotto il profilo delle conseguenze nei confronti del debitore è la trasmissione, da parte dell'agente della riscossione, alla Direzione Regionale delle Entrate ed alla Regione di residenza, della notizia dell'avvenuta emissione del provvedimento di fermo.

Gli effetti negativi per il titolare del diritto reale sul bene si producono esclusivamente all'atto dell'iscrizione del fermo nel pubblico registro. A tal fine dovrà essere avviato un procedimento, secondo le modalità previste dal 2° comma dell'art. 86, che presuppone l'avvenuta emissione del fermo.

Di tale procedimento si tratterà in seguito. Ora è sufficiente ricordare che:

- 1) l'emissione del provvedimento di fermo non è obbligatoria: la norma usa la locuzione "può disporre". L'agente della riscossione può non adottare alcuna misura cautelare o adottarne una diversa dal fermo;
- 2) non è previsto un termine finale entro il quale il provvedimento di fermo va emesso a pena di decadenza. È fissato soltanto un termine iniziale (il giorno successivo alla scadenza dei sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento o il giorno successivo a quello in cui perviene al debitore la notizia della presa in carico da parte dell'esattore delle somme dovute in dipendenza dell'avviso di accertamento avente natura di titolo esecutivo) a decorrere dal quale l'agente della riscossione può procedere all'emissione del provvedimento di fermo. Va ricordato che quest'ultimo, ove venga emesso prima del termine iniziale, si configura come atto emanato in carenza di potere e quindi suscettibile di annullamento da parte del giudice tributario;
- 3) non è previsto un termine

finale entro il quale va avviato il procedimento di iscrizione del fermo. È fissato soltanto un termine iniziale (il giorno dell'emissione del provvedimento di fermo) a decorrere dal quale può essere avviata la procedura che si concluderà con l'iscrizione del provvedimento nel pubblico registro automobilistico ad opera dell'Automobile Club d'Italia o in altro pubblico registro ad opera del suo gestore.

### ***3.3. La comunicazione preventiva del fermo***

È noto che, anteriormente alle ultime modifiche introdotte dall'art. 52 del D. L. n. 69/2013, l'agente della riscossione era solito, per prassi, emettere e notificare al debitore un preavviso di fermo, atto non previsto espressamente da alcuna norma, assegnando un termine di venti giorni, decorso il quale sarebbe stata effettuata l'iscrizione nel pubblico registro. Per giurisprudenza ormai consolidata (si veda per tutte la sentenza della Corte di Cassazione n. 20931 del 2011), dopo un lungo periodo caratterizzato da orientamenti contrastanti, il preavviso di fermo è stato considerato atto impugnabile ancorché non espressamente elencato nell'art. 19 del D.P.R. n. 546/1992. In tale articolo infatti veniva e viene richiamato non il preavviso di fermo, ma "il fermo di beni mobili registrati di cui all'art. 86 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 e successive modificazioni". Secondo taluni studiosi, l'agente della riscossione avrebbe dovuto, comunque, successivamente comunicare al debitore l'avvenuta iscrizione del fermo, con la possibilità per quest'ultimo di impugnare il provvedimento, dovendosi ritenere che il fermo di cui al citato art. 19 produca gli effetti dell'atto di iscrizione.

Il vigente testo del 2° comma dell'art. 86 disciplina il procedimento di iscrizione del fermo, prevedendo che il primo atto è costituito dalla notifica al

debitore ed ai coobbligati, i cui beni mobili siano iscritti nei pubblici registri, di una comunicazione preventiva che ha per oggetto l'avviso che, in mancanza di pagamento entro il termine di trenta giorni a decorrere dalla ricezione della comunicazione, il provvedimento di fermo, precedentemente emesso, sarà eseguito attraverso l'iscrizione nel registro mobiliare senza necessità di ulteriore comunicazione.

Le novità rispetto alla precedente disciplina appaiono evidenti.

Il presupposto perché possa essere avviata la procedura di iscrizione è costituito dall'avvenuta emissione del provvedimento di fermo.

La comunicazione preventiva si configura come il primo atto, ineludibile, del procedimento di iscrizione, a differenza del preavviso di fermo, frutto della prassi.

Il termine per effettuare il pagamento, decorso inutilmente il quale può procedersi all'iscrizione, è di trenta giorni e non di venti.

È espressamente previsto che non è necessario notificare alcuna ulteriore comunicazione, neppure quella relativa all'iscrizione del fermo, una volta avvenuta.

La norma nega la necessità di inviare un'ulteriore comunicazione, ma non la esclude positivamente. Ne consegue che nulla vieta all'agente della riscossione di inviare ulteriori comunicazioni. È appena il caso di osservare che l'inserimento del 2° comma dell'art. 86 dell'espressione "senza necessità di ulteriore comunicazione" conferma la correttezza della tesi secondo la quale, in vigore della precedente normativa, doveva ritenersi obbligatoria, in presenza di un preavviso di fermo emesso per prassi, la comunicazione del fermo successiva alla sua iscrizione.

È appena il caso di osservare che, in assenza di precisazioni, la comunicazione preventiva va notificata secondo le modalità previste per la

cartella di pagamento dall'art. 26 del D.P.R. 29.09.1973, n. 602 e lo stesso avverrà, ove venissero emesse, per le ulteriori comunicazioni.

Pur non essendo variato l'art. 19 del D.P.R. n. 546/1992, è da ritenere, in conformità alla giurisprudenza formatasi in precedenza, che la comunicazione preventiva possa essere impugnata davanti agli organi del contenzioso tributario. Lo stesso avviene per le eventuali ulteriori comunicazioni, a prescindere dalla circostanza che quella preventiva sia stata o meno impugnata.

Va in ogni caso annullata per vizio procedimentale una comunicazione successiva all'avvenuta iscrizione del fermo nel pubblico registro, che non sia stata preceduta dalla comunicazione preventiva. Quest'ultima è il primo atto della procedura di iscrizione del fermo, in assenza del quale ogni atto successivo è da ritenersi viziato.

Non è previsto un termine finale entro il quale il provvedimento di fermo debba essere necessariamente iscritto nel pubblico registro. È fissato soltanto un termine iniziale che coincide con il giorno successivo all'inutile decorso dei trenta giorni dalla notifica della comunicazione preventiva, entro i quali il debitore o altro coobbligato avrebbe potuto provvedere al pagamento delle somme dovute per evitare l'iscrizione del fermo ovvero dimostrare che "il bene mobile è strumentale all'attività di impresa o della professione". Quest'ultimo profilo sarà oggetto di trattazione tra breve.

È da ritenere che, ove il pagamento avvenga oltre il citato termine di trenta giorni e prima che l'agente della riscossione proceda all'iscrizione, il provvedimento di fermo non potrà più essere iscritto e, ove lo fosse, potrebbe essere impugnato con successo davanti agli organi del contenzioso tributario. Se il pagamento dovesse avvenire successivamente all'iscrizione, il fermo dovrà essere subito cancellato su iniziativa dell'agente della riscossione senza spese a carico del debitore, come già precisato in precedenza.

### ***3.4. I beni mobili registrati esclusi dal fermo***

Il 2° comma dell'art. 86 nel testo vigente dispone che l'iscrizione del fermo, ancorché il relativo procedimento sia stato avviato con la notifica della comunicazione preventiva e sia trascorso inutilmente il termine di trenta giorni senza che il debitore abbia provveduto al pagamento delle somme dovute, non può essere effettuata se il debitore o i coobbligati, entro il predetto termine, “dimostrano all'agente della riscossione che il bene mobile è strumentale all'attività di impresa o della professione”.

L'intento del legislatore è quello di evitare che il fermo apposto su un bene mobile strumentale per lo svolgimento dell'attività di impresa o della professione possa ostacolarne il normale esercizio.

Se questa è la *ratio* della norma, può affermarsi che, nel caso in cui il bene mobile appartenga a più soggetti, è sufficiente, per evitare l'iscrizione, che uno solo di essi dimostri che il bene sia strumentale per l'esercizio della propria attività d'impresa o della propria professione. Così come se uno solo dei contitolari del bene è debitore di somme in virtù di un titolo esecutivo, tutti, comunque, subiranno il danno conseguente all'iscrizione del fermo, allo stesso modo se uno dei contitolari, sia esso debitore o non lo sia, dimostri che il bene è strumentale, non si potrà procedere all'iscrizione del fermo.

La norma non precisa quali siano le modalità da seguire per dimostrare che il bene sia strumentale. La prova potrà essere liberamente fornita in qualsiasi modo e la qualità di bene strumentale va accertata alla data in cui la dimostrazione viene resa. È irrilevante la circostanza che il bene sia stato interamente ammortizzato: il suo concreto, attuale utilizzo consente di escluderlo dal novero dei beni da sottoporre al fermo.

Il legislatore dispone che la dimostrazione, per impedire l'iscrizione del fermo, debba essere fornita entro il citato termine di trenta giorni dalla notifica della comunicazione preventiva.

Se da un lato lo spirare infruttuoso del termine legittima l'iscrizione del fermo, dall'altro appare sostenibile che si possa fornire la dimostrazione della strumentalità dopo la scadenza di tale termine. Se il bene è strumentale, lo si potrà provare anche in un tempo successivo con la conseguenza che, se a tale data l'iscrizione non è ancora avvenuta, essa non potrà essere effettuata e ove lo sia stata, potrà impugnarsi il fermo davanti agli organi del contenzioso tributario. Tale conclusione risponde all'esigenza di assicurare al debitore l'esercizio del diritto di difesa nonché a quella di evitare ostacoli allo svolgimento dell'attività dell'impresa o della professione.

Non resta che chiedersi quali beni siano da ritenere strumentali e quindi non suscettibili di essere colpiti dal fermo. È noto che può qualificarsi strumentale il bene che è suscettibile di fornire una utilità ripetuta nel tempo; è irrilevante, perché non previsto dalla norma, che il costo di acquisto del bene strumentale rientri tra i componenti negativi del reddito, che sia deducibile in tutto o in parte o che debba essere preso in considerazione in unica soluzione o per quote di ammortamento.

La strumentalità del bene mobile, perché possa escludersi l'iscrizione del fermo, va riferita all'"attività d'impresa" o "della professione".

Dal punto di vista linguistico la norma si presta a facili censure: la locuzione "della professione", non può che riferirsi all'attività, ma l'espressione "attività ... della professione" si presenta quanto mai atecnica.

Il termine "impresa", senza altra precisazione, evoca sia l'impresa agricola che quella commerciale, a prescindere dalla dimensione e dalle concrete modalità di svolgimento dell'attività, a nulla rilevando che per la seconda e non per la prima, i cui redditi sono tassati su base catastale, è possibile dedurre

il costo del bene. Ne consegue che non possono essere sottoposti a fermo i beni strumentali all'attività di impresa agricola o commerciale.

La nozione di impresa implica continuità nello svolgimento dell'attività. Se l'attività commerciale non è esercitata abitualmente (è la fattispecie di cui al comma 1, lettera i), dell'art. 67 del D.P.R. n. 917/1986), è da ritenere che il bene strumentale possa essere sottoposto a fermo.

Anche il termine "professione" indica continuità nel tempo. Le norme fiscali usano l'espressione "per professione abituale" proprio per segnalare la ripetitività degli atti e quindi la continuità, nel tempo, dello svolgimento dell'attività (artt. 53 e 55 del citato D.P.R. n. 597/1986, rispettivamente in tema di redditi d'impresa e di redditi di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni).

Essendo i termini "impresa" e "professione" utilizzati in via alternativa nel secondo comma dell'art. 86 in commento (ciò si deduce dall'uso della congiunzione "o"), al termine "professione" non può che essere dato un significato diverso da quello che si attribuisce al termine "impresa".

Non resta che ritenere che il legislatore abbia voluto fare riferimento alle attività produttive di redditi di lavoro autonomo e precisamente a quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni, nozione quest'ultima definita, tra l'altro, attraverso l'espressione "per professione abituale". Se si dà rilevanza a tale espressione non vi è alcuna ragione perché si possa intendere la norma nel senso che siano da escludere dal fermo solo i beni mobili strumentali alle professioni liberali e non anche quelli strumentali alle attività artistiche. Ne consegue che se l'attività di lavoro autonomo non è esercitata abitualmente (è la fattispecie di cui al comma 1, lett. l), dell'art. 67 del D.P.R. n. 917/1986), i beni strumentali, eventualmente utilizzati, potranno essere sottoposti a fermo.

Allo stesso modo non potranno essere esclusi dal fermo i beni strumentali utilizzati da coloro che producono redditi di lavoro dipendente, atteso che, con

riferimento a tali redditi, non vengono mai richiamati i beni strumentali né viene esaltato il requisito della continuità dell'attività nel tempo.