

Misure cautelari a favore del contribuente e dell'amministrazione finanziaria

Sommario: 1. Considerazioni generali – 2. Requisiti: *periculum in mora* e *fumus boni iuris* – 3. Il procedimento – 4. I provvedimenti a favore dell'amministrazione: ipoteca, ruolo straordinario e fermo amministrativo – 5. I destinatari delle misure cautelari – 6. La sospensione a favore del contribuente – 7. La sospensione in appello – 8. La sospensione pendente ricorso per cassazione

1. Considerazioni generali

Il legislatore ha dedicato alle misure cautelari poste a favore dell'amministrazione finanziaria una maggior attenzione, rispetto a quelle poste a favore del contribuente.¹

Gli agenti della riscossione sono chiamati ad agire con responsabilità, prudenza e equilibrio quando adottano misure esecutive invasive della sfera giuridica e patrimoniale dei debitori del fisco.

Presupposto per disporre le misure esecutive (ganasce, pignoramento anche presso terzi, esecuzioni immobiliari) è il decorso del termine di 60 giorni dalla notifica della cartella, termine di fatto prorogato, nel caso di ricorso, fino alla pronuncia della CTP sull'istanza di sospensione.²

Non possono essere azionate le procedure in mancanza di notifica della cartella e dell'avviso di mora di cui il concessionario è tenuto a fornirne la prova.³

Scopo e funzione di dette misure cautelari è quello di assicurare in via anticipata e provvisoria la riscossione di un credito rispetto all'accertamento definitivo della debenza dello stesso.⁴

In particolare, pensando alle misure cautelari riservate alle Agenzie, ricordo gli istituti dell'ipoteca e del sequestro conservativo relativi alle sanzioni, regolati dall' art. 22 D.Lgs. 18/12/1997, n. 472:

«1. In base all'atto di contestazione, al provvedimento di irrogazione della sanzione o al processo verbale di constatazione e dopo la loro notifica, l'ufficio o l'ente, quando ha fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, può chiedere, con istanza motivata, al presidente della commissione tributaria provinciale l'iscrizione di ipoteca sui beni del trasgressore e dei soggetti obbligati in solido e l'autorizzazione a procedere, a mezzo di ufficiale giudiziario, al sequestro conservativo dei loro beni, compresa l'azienda.

¹ Per una disamina generale, RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, 244 ss; BASILAVECCHIA, *Misure cautelari e riscossione*, in *Rass. trib.*, 2013,479

² LEONE, *Riflessioni sulla natura della decisione emessa dalla commissione tributaria nel procedimento di richiesta di misure cautelari*, in *Il Fisco*, 2001,4042

³ MENTI, *Il processo verbale di constatazione e le misure cautelari a tutela del credito erariale*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, 780 ss.;

⁴ Sui titolari della legittimazione a richiedere le misure cautelari e i destinatari delle stesse, PISTOLESI, *Le misure cautelari a garanzia delle sanzioni tributarie*, in *Giur imposte*, 2001, 726

2. Le istanze di cui al comma 1 devono essere notificate, anche tramite il servizio postale, alle parti interessate, le quali possono, entro venti giorni dalla notifica, depositare memorie e documenti difensivi.

3. Il presidente, decorso il termine di cui al comma 2, fissa con decreto la trattazione dell'istanza per la prima camera di consiglio utile, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni prima. La commissione decide con sentenza.

4. In caso di eccezionale urgenza o di pericolo nel ritardo, il presidente, ricevuta l'istanza, provvede con decreto motivato. Contro il decreto è ammesso reclamo al collegio entro trenta giorni. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio, provvede con sentenza.

5. ... (omissis) ...

6. Le parti interessate possono prestare, in corso di giudizio, idonea garanzia mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa. In tal caso l'organo dinanzi al quale è in corso il procedimento può non adottare ovvero adottare solo parzialmente il provvedimento richiesto.

7. I provvedimenti cautelari perdono efficacia se, nel termine di centoventi giorni dalla loro adozione, non viene notificato atto di contestazione o di irrogazione. In tal caso, il presidente della commissione tributaria provinciale ovvero il presidente del tribunale dispongono, su istanza di parte e sentito l'ufficio o l'ente richiedente, la cancellazione dell'ipoteca. I provvedimenti perdono altresì 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. In caso di accoglimento parziale, su istanza di parte, il giudice che ha pronunciato la sentenza riduce proporzionalmente l'entità dell'iscrizione o del sequestro; se la sentenza è pronunciata dalla Corte di cassazione, provvede il giudice la cui sentenza è stata impugnata con ricorso per cassazione».

Le principali caratteristiche del procedimento previsto dalla norma richiamata, sono quelle di essere un giudizio autonomo rispetto al merito e di concludersi con una sentenza, soggetta alle ordinarie impugnazioni, a differenza di quanto avviene nel procedimento civile cautelare, dove la misura è invece disposta con ordinanza.⁵

La sentenza, trattandosi di misura anticipatoria, deve precedere la cognizione e trattazione del merito, per non tradursi in una sorta di esecuzione forzata abnorme.⁶

È anche possibile che le esigenze cautelari sopravvengano dopo qualche tempo dalla notifica del provvedimento stesso: in tale ultimo caso appare preferibile la trattazione congiunta in un unico processo delle due domande, cautelare e di merito, anche nel rispetto del dettato dell'art. 111, co. 1 Costituzione, riferibile anche al processo tributario.⁷

⁵ Sull' ampliamento dell'area delle garanzie attivabili, DAMIANO, *Criticità e distonie delle misure cautelari patrimoniali in materia tributaria*, in *Corr. Trib.*, 2010,1821

⁶ Sulla efficacia delle misure e il coordinamento con il contenzioso PESSINA – BOLLO, *Le misure cautelari pro Fisco*, in *Il Fisco*, 2010,1822

⁷ GENISE, *Presupposti per l'adozione delle misure cautelari nell'ambito della riscossione coattiva delle imposte*, in *Il Fisco*, 2009, 1925

In questa ipotesi avremo una sentenza unica, relativa sia alla misura cautelare sia al merito, ferma restando l'autonomia dei due capi di sentenza.

Possono prospettarsi casi particolari; ad esempio, nel caso di revoca o di perdita di efficacia del provvedimento chi deve sopportare il costo delle fidejussioni?

L'art. 8 dello Statuto diritti del contribuente garantisce la tutela dell'integrità patrimoniale del contribuente: l'amministrazione finanziaria è quindi tenuta a rimborsare il costo delle fidejussioni che il contribuente ha dovuto richiedere per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi.⁸

Il rimborso va effettuato quando sia stato definitivamente accertato che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura minore rispetto a quella accertata.

Restano tuttavia altri interrogativi: il rimborso va effettuato anche in caso di compensazione delle spese?, anche se il credito è inferiore di pochi euro?

E ancora, vi può essere una responsabilità contabile per il funzionario che accetta una fidejussione il cui costo si deve poi rimborsare? O si può ipotizzare una responsabilità civile per il funzionario che non accetta, in violazione dell'obbligo di correttezza, una fidejussione esponendo l'imprenditore a un fallimento a seguito di iscrizione di ipoteca?

Una soluzione che non lede l'Ente ed è a favore del contribuente è rappresentata dalla garanzia a mezzo deposito in titoli di stato, in quanto non si sopporta alcun costo, a differenza delle fidejussioni e, inoltre, continuano a maturare gli interessi attivi che poi potranno essere restituiti al contribuente.

Tale garanzia può essere praticata in ogni caso in cui viene chiesta una fidejussione anche se presuppone, da parte del contribuente, disponibilità economiche sufficienti: rimborsi, fermo amministrativo, sospensioni etc.

Il credito deve inerire alla sanzione, ed essere previsto nell'atto di contestazione o nel p.v.c. : è escluso il provvedimento cautelare se il debito deriva da una maggiore imposta, ovvero da un'imposta evasa.

Ratio è la *sedes materiae*: le misure sono incluse nella disciplina generale del sistema sanzionatorio (art. 1), non nel D.Lgs. 1992, n. 546

Il riferimento normativo da tenere in considerazione è l'art. 3, co. 133, lettera i), lg. 31/12/1996, n. 662, che contiene le direttive di delega, sul cui fondamento sono stati emanati i tre D.Lgs. in materia sanzionatoria, ed in specie sul cui fondamento è stato emanato l'art. 22 cit.: «previsione di un sistema di misure cautelari volte ad assicurare il soddisfacimento dei crediti che hanno titolo nella sanzione amministrativa pecuniaria».⁹

Altro interessante spunto di riflessione è relativo alla possibilità di ottenere misure sia contro il trasgressore che il coobbligato in solido.

L'art. 22, co. 1 afferma che le misure possono essere richieste contro «il trasgressore e i soggetti obbligati in solido», il che parrebbe legittimare la tesi secondo cui l'ente richiedente fruirebbe di più garanzie autonome, una per ciascun patrimonio, per il medesimo credito.

Tuttavia, la risposta al quesito non può che essere negativa: se unico è il debito sanzionatorio, unica deve essere anche la garanzia oggetto di cautela.

⁸ Sulla sospensione del pagamento e alcune cautele a favore del contribuente, ILLIANO, *Applicabilità ai rimborsi IVA delle misure cautelari e del "fermo amministrativo"*, in *Corr. Trib.*, 2000, 3062

⁹ GALLO, *Una interessante sentenza sull'art. 22 del d.lgs. 472/97*, *ivi*, 2004, 533;

Con riferimento alle misure esecutive se l'espropriazione non è iniziata entro un anno dalla notifica della cartella, deve essere preceduta dalla notifica di un avviso che contiene l'intimazione a adempiere l'obbligo entro cinque giorni. Questo, a sua volta, perde efficacia trascorsi 180 giorni dalla data della notifica.

Una questione rilevante sotto il profilo economico per il contribuente è rappresentata dall'aggio che si paga al Concessionario della riscossione sul valore delle somme per le quali vengono disposte misure cautelari o, comunque, sull'importo delle cartelle.

L'aggio è un compenso che spetta all'agente, per l'attività di recupero delle somme a questo affidate, ed è determinato ai sensi dell'art. 17, comma 3, del D.Lgs. n. 112 del 1999, nella misura del 9% delle somme iscritte a ruolo, oltre gli interessi di mora.¹⁰

L'aggio applicato dall'agente della riscossione nei suoi provvedimenti può essere considerato un aiuto di stato e, come tale, è tacciabile di illegittimità?

La questione è stata rimessa alla Corte di Giustizia dalla Ctp di Latina che ha osservato come si tratterebbe di un aiuto di Stato che lede il divieto di cui all'articolo 107 del T.F.U.E. in quanto la modalità di remunerazione prevista per i servizi resi dall'agente della riscossione, rappresenterebbe un trattamento di vantaggio rispetto alle altre aziende che svolgono lo stesso tipo di ruolo.¹¹

È stata anche sollevata la questione di legittimità costituzionale per tale compenso, sotto il profilo della mancanza di un limite alla sua commisurazione e il possibile conflitto con il principio di ragionevolezza sancito dall'articolo 3 della Costituzione.¹²

2. Requisiti: *periculum in mora* e *fumus boni iuris*

Caratteristica necessaria per la concessione dei provvedimenti cautelari è la sussistenza di due requisiti, quello del *periculum*, e cioè il fondato timore della perdita della garanzia del credito, e quello del *fumus*, e cioè la probabilità della fondatezza della sanzione.

Rispetto al primo requisito l'amministrazione dovrà dedurre e provare i fatti che possono far temere l'impossibilità di veder soddisfatto il proprio credito, dimostrando ad esempio comportamenti precedenti del contribuente volti alla alienazione del patrimonio, la pluralità di esecuzioni coattive in corso contro il sanzionato, la pluralità di protesti a suo carico.

Rispetto al secondo requisito, anche nel silenzio della legge, è ovvia la necessità di una valutazione sulla sua esistenza.

Va valutata anche la misura della sanzione (se stabilita fra un minimo ed un massimo edittali) ed anche il rapporto di proporzionalità fra i fatti complessivamente valutati e la misura, o le misure richieste.

La misura cautelare può essere concessa anche per una somma minore rispetto a quella irrogata.

3. Il procedimento

¹⁰ Si sofferma sull'addebito a carico del contribuente dell'aggio del 9% che compete all'agente della riscossione a titolo di remunerazione, PARASCANDOLO, *La perdita di efficacia delle cautele ex art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997 e l'addebito al contribuente dell'aggio di riscossione*, in *Il Fisco*, 2009, 3926

¹¹ Ctp di Latina, ord. 29.1. 2013 n.41/03/13

¹² Ctp di Torino, ord. n.147/10/12

L'ente dovrà produrre l'atto di contestazione, o anche il provvedimento di irrogazione della sanzione, ovvero il p.v.c., tutti notificati e con notifica valida o gli avvisi di accertamento o di rettifica, che possono contenere l'irrogazione diretta delle sanzioni (art. 17, co. 1 D.Lgs. 1997, n. 472).

L'assenza della notifica o l'invalidità della stessa rende inammissibile il ricorso in relazione alla parte od alle parti interessate da quel vizio.

La Commissione tributaria deve controllare, anche d'ufficio, la regolarità della notifica.

La competenza territoriale di cui all'art. 4 D.Lgs. 1992, n. 546, fa riferimento al processo con l'ente impositore in posizione di parte convenuta, e la competenza territoriale è determinata in funzione della sede di tale ente.

Nel giudizio cautelare le posizioni processuali sono invertite: l'ente sanzionatore è attore, mentre è il sanzionato ad essere nella posizione di parte convenuta, e può essere residente al di fuori dell'ambito di competenza territoriale della Commissione Tributaria Provinciale della sede dell'ente sanzionatore.

Come si determina, dunque, la commissione competente?

Applicando il principio generale del *forum rei* proprio dell'art. 4 D.Lgs. 1992, n. 546, competente potrebbe essere considerato il foro di cui all'art. 18 c.p.c., cioè il foro di residenza del sanzionato, mentre, in alternativa, si potrebbe richiamare la competenza territoriale prevista dall'art. 22, co. 5 D.Lgs. 1997, n. 472.

Tale norma dispone che competente per le cautele, quando non sussista la competenza delle Commissioni tributarie, è il «tribunale territorialmente competente in ragione della sede dell'ufficio richiedente», e quindi il *forum actoris* e per analogia, potrebbe ritenersi competente la CTP ove ha sede l'organo che richiede il provvedimento.

Tale soluzione comporta, certamente, un vantaggio per l'Agenzia, ma più razionale appare il criterio di collegamento con il luogo del bene oggetto di cautela.

In corso di giudizio cautelare, le parti interessate possono intervenire prestando garanzia, così da incidere direttamente sulla emananda decisione.

La norma non prevede espressamente che l'interessato debba produrre in udienza la garanzia previa autorizzazione, mentre può chiedere di essere autorizzato a prestare detta garanzia che deve essere idonea, cioè prestata da soggetto solvibile e di ammontare congruo, in relazione alla misura della sanzione ed alle spese di lite e e può essere prestata sia a mezzo di cauzione, quindi deposito nummario, bancario o postale, vincolato alla disposizione del giudice ed alla richiesta dell'ente sanzionante, sia a mezzo di fideiussione bancaria o assicurativa, vincolata al passaggio in giudicato della sentenza (e non a termine), sia a mezzo di titoli di stato, ancorchè tale forma non sia prevista dalla legge.

Se la garanzia è prestata successivamente, nel corso del giudizio di merito, si può applicare l'art. 684 c.p.c., che consente al giudice istruttore di stabilire, con ordinanza non impugnabile, la revoca del sequestro conservativo?

Il procedimento cautelare tributario si conclude con una sentenza, autonomamente appellabile e ricorribile ma solo per ipotesi di inammissibilità originaria della cautela concessa, non certo per fatti nuovi e sopravvenuti (divieto dei *novi in appello* - art. 57 D.Lgs. 1992, n. 546).

La sentenza potrà essere o di accoglimento integrale dell'istanza o di reiezione totale, o altresì di accoglimento parziale, sia in termini di valore sia in termini di misura, in caso di domanda di due misure congiuntamente.

In caso di contemporanea presenza di coobbligati e sanzionato, occorre precisare, in dispositivo, l'esistenza della coobbligazione per un unico debito, ed anche fondamentale è enunciare in dispositivo i dati catastali identificativi – senza errori – degli immobili da gravare di ipoteca, perché è proprio sulla base del dispositivo che il conservatore accetta l'iscrizione e la trascrizione.

Un errore o la genericità del dispositivo [accoglie il ricorso] vanifica in radice la cautela, a causa dell'inevitabile rifiuto d'iscrizione: occorre rammentare che il conservatore opera sulla base della sua personale responsabilità, ex artt. 2673 e 2674 c.c.

In caso di eccezionale urgenza o di pericolo nel ritardo, sul ricorso provvede il presidente con decreto motivato (art. 22, co. 4 cit.).

Occorre un *quid pluris* rispetto al presupposto dell'istanza di tutela cautelare in generale, cioè una situazione di «eccezionale urgenza», che lascia prevedere una situazione d'imminente e sicura perdita della garanzia.

Si può pensare, ad esempio, ad una già fissata riunione presso il notaio per la vendita dell'unico immobile posseduto dal sanzionato o dal coobbligato, ad un già iniziato trasferimento di fondi su conti esteri, alla disposizione di vendita di titoli data all'agente di cambio.

Il giudizio può concludersi con il decreto stesso e non con sentenza, se il sanzionato non propone reclamo.

Mentre la sentenza è impugnabile secondo le ordinarie regole, il decreto è impugnabile?

Un primo orientamento favorevole si fonda sulla natura di provvedimento che definisce il giudizio cautelare, mentre in base ad altro orientamento l'appello sarebbe inammissibile, in ragione del principio di tassatività delle impugnazioni ex art. 323 c.p.c., dal momento che il sanzionato disponeva di una specifica impugnazione, costituita dal reclamo, e non vi ha fatto ricorso, non essendo possibile per l'interessato scegliersi l'impugnazione preferita.

Il concessionario procede a espropriazione forzata sulla base del ruolo, che costituisce titolo esecutivo ai sensi dell'articolo 49 del D.P.R. n. 6002/73. Tuttavia, in base al principio *nulla executio sine titulo*, operante anche nei confronti dell'agente della riscossione, l'azione esecutiva di quest'ultimo si deve arrestare se l'ente impositore proceda allo sgravio totale o comunque se l'iscrizione a ruolo contro un determinato debitore sia venuta meno (ad esempio se il contribuente si è avvalso della possibilità di definizione dei carichi di ruolo pregressi, ex art. 12 L. 289/2002, e ha estinto i debiti inclusi nei ruoli affidati al concessionario)

In tal caso, il concessionario perde il diritto a procedere a espropriazione forzata e l'opposizione all'esecuzione, anche se pendente, non può non essere accolta perché i ruoli azionati hanno perso la loro portata di titoli esecutivi.¹³

Se l'ente impositore ha proceduto allo sgravio totale o comunque se l'iscrizione a ruolo contro un determinato debitore sia venuta meno, Equitalia non ha più titolo per procedere a espropriazione forzata e l'opposizione all'esecuzione esattoriale, anche se pendente, non può che essere accolta.¹⁴

Quando è contestato il diritto di procedere a esecuzione, il giudice dell'opposizione deve verificare non solo l'esistenza originaria ma anche la persistenza del titolo esecutivo, poiché la sopravvenuta caducazione del titolo esecutivo determina l'illegittimità, con efficacia ex tunc, dell'esecuzione..

La sopravvenuta carenza del titolo esecutivo può essere rilevata d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio di opposizione e anche per la prima volta nel giudizio di cassazione.

¹³ Cfr BASILAVECCHIA, *Ancora novità su misure cautelari, versamenti e riscossione coattiva*, in *Corr. Trib.*, 2009,2793; TURIS, *Riscossione coattiva, adozione di misure cautelari e notificazione degli atti presupposti*, in *Il Fisco*, 2008,8459

¹⁴ Cass., sez. 3, 27 giugno 2014, n. 14641, principio affermato con riferimento all'opposizione all'esecuzione proposta avverso il processo esecutivo condotto col rito previsto dal codice di procedura civile, ma può senz'altro essere esteso all'espropriazione esattoriale, come rilevato in sentenza.

4. I provvedimenti a favore dell'amministrazione: ipoteca, ruolo straordinario e fermo amministrativo

Espropriazione, ipoteca legale e fermo amministrativo, hanno identici presupposti e condizioni, in quanto dipendono direttamente e immediatamente dalla concreta ed attuale piena efficacia della prodromica notifica della cartella di pagamento.¹⁵

Il concessionario della riscossione risponde civilmente della espropriazione immobiliare illegittima. Ad esempio se il proprietario che per riacquistare il bene dagli aggiudicatari abbia versato una consistente somma, ulteriore al prezzo di aggiudicazione, ha diritto alla differenza.¹⁶

Il sopravvenuto accertamento dell'inesistenza di un titolo idoneo a giustificare l'esercizio dell'azione esecutiva non fa venir meno l'acquisto dell'immobile pignorato, che sia stato compiuto dal terzo nel corso della procedura espropriativa in conformità alle regole che disciplinano lo svolgimento di tale procedura, salvo che sia dimostrata la collusione del terzo col creditore procedente, fermo peraltro restando il diritto dell'esecutato di far proprio il ricavato della vendita e di agire per il risarcimento dell'eventuale danno nei confronti di chi, agendo senza la normale prudenza, abbia dato corso al procedimento esecutivo in difetto di un titolo idoneo.¹⁷

Va riconosciuto anche il danno morale per l'ansia e il timore di perdere l'abitazione azionabile anche dagli eredi. Infatti, la condotta illecita si è tradotta non solo nell'aggressione a un bene costituzionalmente garantito (abitazione di proprietà), ma anche in un "abuso della facoltà di agire in giudizio" (art. 96 c.p.c.). Tale ultima norma consente la liquidazione di un risarcimento ulteriore a capitale, accessori e spese di lite, che il Giudice individua nel risarcimento del danno non patrimoniale.¹⁸

a. Ipoteca

L'ipoteca è una misura cautelare conservativa connessa strumentalmente all'espropriazione forzata immobiliare, ma non è un atto di espropriazione forzata pur essendo funzionale alla fase esecutiva ovvero un mezzo teso ad agevolare la realizzazione del credito".¹⁹

¹⁵ Incorre in responsabilità aggravata ex art. 96 c.p.c. la Concessionaria alla riscossione di imposte che proceda ad iscrizione di ipoteca pur avendo consapevolmente provveduto alle notifiche in violazione della lett. c) del comma I dell'art. 60 del D.P.R. n. 600/73 (in quanto era noto il vero domicilio fiscale cui andavano effettuate le notifiche per essere stati ritualmente notificati atti inerenti ad altre precedenti vicende tributarie); Comm. trib. Reg. Puglia sez. I, 18 dicembre 2009 (12 aprile 2010) n. 36/8/10

¹⁶ Trib. Genova 03/12/2010, nel caso di specie a fronte della perdita dell'immobile il debitore ottiene pur sempre la corresponsione del corrispettivo d'asta (parzialmente incamerato dall'esecutato e parzialmente distratto ma pur sempre a vantaggio della soddisfazione del suo debito) anche se poi il debitore aveva concretamente riacquistato il bene, corrispondendo un sovrapprezzo tale da raddoppiare in sostanza il prezzo di aggiudicazione.

¹⁷ Cass., S.U. 28 novembre 2012 n. 21110

¹⁸ Trib. Genova 03/12/2010

¹⁹ Cass. SS.UU., 31.01.2006 n. 2053. Gli strumenti di cui dispone l'Amministrazione finanziaria per assicurare l'effettiva riscossione dei crediti erariali sono esaminati da IORIO, *Misure cautelari <<pro Fisco>>: ipoteca e sequestro conservativo*, in *Corr. Trib.*, 2001,2534

Ha come scopo quello di costituire una prelazione, attribuendo all'Agenzia il diritto (esercitabile anche nei confronti del terzo acquirente) di espropriare i beni vincolati a garanzia del suo credito e di essere soddisfatta con preferenza sul prezzo ricavato dall'espropriazione per garantire la pretesa tributaria.

Può avere ad oggetto i beni immobili, i diritti, le rendite, e tutti gli altri beni (navi, aerei, auto) indicati dall'articolo 2810 c.c.²⁰

La sua iscrizione può avvenire anche ad opera dell'ente sanzionatore, mentre in caso di sequestro conservativo, l'esecuzione deve essere demandata all'ufficiale giudiziario.

La S.C. ha chiarito che essa, peraltro, neppure può accostarsi all'ipoteca giudiziale, prevista dall'art. 2818 cod. civ. con lo scopo di rafforzare l'adempimento di una generica obbligazione pecuniaria ed avente titolo in un provvedimento del giudice, in quanto quella in esame si fonda su di un provvedimento amministrativo. Ne deriva che, non rientrando nel disposto dell'art. 67, primo comma, n. 4 legge fall., l'ipoteca in questione non è suscettibile di revocatoria fallimentare, limitata a quelle volontarie e giudiziali.²¹

Poiché il ricorso avverso l'ipoteca esattoriale di cui all'art. 77 d.p.r. n. 602/1973 non è configurabile quale opposizione all'esecuzione, si applica la sospensione feriale dei termini; infatti, mediante l'impugnazione, il contribuente contesta il diritto all'iscrizione della garanzia, sebbene questa possa ritenersi strumentale al successivo pignoramento.²²

Per quanto riguarda l'iscrizione di ipoteca ex art.77 cit., la norma consente all'agente per la riscossione di iscrivere direttamente ipoteca sui beni del contribuente debitore, per il solo fatto che sia vanamente decorso il termine di cui all'art. 50, co. 1, cioè il termine di sessanta giorni decorrenti dalla notifica della cartella, ed in relazione all'intero debito portato in cartella (debito d'imposta, interessi e sanzioni).

La misura, disposta in via amministrativa, è impugnabile dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale, ex art. 19, lett. e-bis) del D.Lgs. 1992, n. 546.

Il concessionario alla riscossione è tenuto, ove sia decorso un anno dalla notifica della cartella di pagamento, prima di procedere all'iscrizione di ipoteca a notificare al debitore un avviso che contenga l'intimazione ad adempiere entro cinque giorni l'obbligo risultante dal ruolo (2° comma dell'art. 50 del DPR 602/1973). E ciò a prescindere dalla entrata in vigore del disposto del D.L. n. 70 del 2011, art. 7, comma 2, lett. u bis, convertito con modificazioni nella L. n. 106 del 2011, che ha stabilito che "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 di cui al comma 1".

In sede contenziosa può essere eccepita la nullità dell'ipoteca solo per vizi propri, in quanto, in virtù dell'autonomia dei provvedimenti impugnabili, ogni censura inerente la legittimità del rilievo

²⁰ Cfr PISTOLESI, *Ipoteca e sequestro conservativo*, in *Il nuovo processo tributario*, Baglione, Miccinesi, Menchini (a cura di), Milano, 2004, 500 ss.,

²¹ Cass. 9 gennaio 2014 n. 325

²² Cass. civ., sez. III, 30 gennaio 2012, n. 1295

delle maggiori imposte accertate deve essere sollevata in sede di ricorso contro gli atti "presupposti" (avviso di accertamento o cartella di pagamento).

Pertanto, l'iscrizione di ipoteca può essere dichiarata illegittima per:

- a) assenza dell'indicazione del responsabile del procedimento;
- b) omesso invio della comunicazione preventiva
- c) difetto di motivazione;²³
- d) sproporzione della misura adottata rispetto al credito vantato.

Con riferimento alla comunicazione preventiva, a seguito delle novità introdotte dalla legge 106/2011, l'agente della riscossione è tenuto a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza di pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta ipoteca; tale comunicazione costituisce atto impugnabile dinanzi alle commissioni tributarie.

Il preavviso deve essere notificato esclusivamente al proprietario dell'immobile e non a persone diverse, anche se le stesse vantano sull'immobile diritti di altra natura (es:usufrutto).

A norma dell'articolo 7 dello Statuto del contribuente la comunicazione di iscrizione di ipoteca deve contenere l'identificazione dell'immobile, della somma per la quale l'ipoteca è iscritta, il valore dell'immobile compresa la relativa rendita catastale, l'allegazione delle cartelle di pagamento non pagate, nonché l'atto di iscrizione a opera dell'agenzia del Territorio e le informazioni relative al tributo, ivi compreso il titolo per il quale si chiede il pagamento.

Si ritiene inoltre necessaria anche l'indicazione del "*periculum*" per la riscossione con riferimento alla situazione economica o personale del contribuente.

L'iscrizione è, inoltre, illegittima ex art. 76 del D.P.R. 602/73 se effettuata per un debito inferiore a €. 20.000, considerando l'importo originariamente dovuto in forza dell'atto impositivo, senza tenere conto dei pagamenti parziali nelle more eventualmente operati dal contribuente.

Incorre in responsabilità aggravata ex art. 96 c.p.c. la Concessionaria alla riscossione di imposte che non provveda alla tempestiva cancellazione dell'ipoteca a seguito di provvedimento di sgravio della Agenzia, o di sentenza favorevole al contribuente, ancorchè non definitiva, del giudice tributario.²⁴

Si tratta infatti di comportamenti di natura dilatoria e defatigante per il contribuente che rivelano, negli enti impositori, una mancanza assoluta di avvedutezza e di una sia pur minima consapevolezza della legittimità del proprio agire e delle conseguenze che i propri atti cagionano in termini di un abuso di potere, esercitato in modo evidentemente illecito.²⁵

²³ Sulla motivazione dell'istanza di applicazione delle misure cautelari, PISANI, *La fase cautelare nel procedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Il Fisco*, 2007,4548

²⁴ Comm. trib. Reg. Puglia sez, I, 18 dicembre 2009 (12 aprile 2010) n. 36/8/10. Si è inoltre affermato che incorre in responsabilità aggravata ex art. 96 c.p.c. la Concessionaria alla riscossione di imposte che non dia esecuzione all'ordine di cancellazione di iscrizione ipotecaria, emesso dal giudice di primo grado; e tale responsabilità è ulteriormente aggravata ove la Concessionaria non dia riscontro alla richiesta del contribuente per la conseguente cancellazione dell'iscrizione, e chiedi la conferma dell'iscrizione ipotecaria con riferimento ad altre cartelle di pagamento non oggetto del contenzioso, Comm. trib. Reg. Puglia sez, I, 18 dicembre 2009 (12 aprile 2010) n. 36/8/10

²⁵ Comm. trib. Reg. Puglia sez, I, 18 dicembre 2009 (12 aprile 2010) n. 36/8/10

L'iscrizione di ipoteca è invalida se l'avviso dell'esattore non contiene termini e modalità per l'impugnazione, applicandosi le norme sulla trasparenza del procedimento amministrativo (art. 3, comma 4, legge n. 241/1990 cit.).²⁶

La legge 7 agosto 1990 n. 241 detta una serie di norme a tutela del cittadino nei rapporti con la pubblica amministrazione e le sue prescrizioni debbono essere ritenute applicabili anche ai rapporti con l'amministrazione finanziaria, nei limiti in cui, come nel caso di specie, siano di agevole applicazione e non compromettano nella loro essenza le finalità pubbliche perseguite, quali quello di comunicare all'interessato - unitamente alla comunicazione dell'avvenuta iscrizione ipotecaria - i termini e le modalità con cui può proporre opposizione e far valere le sue ragioni.

Le norme in tema di esecuzione esattoriale contemplano misure che, a garanzia e a tutela dei crediti tributari, possono gravemente compromettere i diritti individuali poiché - oltre che avere introdotto misure quali il ed. fermo amministrativo di beni mobili registrati, ipoteca sugli immobili, hanno introdotto procedure estremamente rapide e semplificate di esproprio dei beni.

E' essenziale, pertanto, che, proprio in tema di esecuzione esattoriale, siano rigorosamente rispettati sia il principio di legalità, tramite la stretta osservanza delle procedure stabilite, sia gli adempimenti di carattere generale diretti allo scopo di permettere all'esecutato di far valere le sue ragioni: soprattutto ove si tratti di adempimenti di agevole esecuzione e poco costosi per l'amministrazione, quali quello di comunicare all'interessato — unitamente alla comunicazione dell'avvenuta iscrizione ipotecaria — i termini e le modalità con cui può proporre opposizione e far valere le sue ragioni.

Deve ritenersi, quindi, applicabile l'art. 3, 4° comma, legge n. 241/1990 cit. secondo cui “in ogni atto notificato al destinatario devono essere indicati il termine e l'autorità cui è possibile ricorrere”.²⁷

L'iscrizione ipotecaria per debiti tributari non trova ostacolo nell'esistenza di un fondo patrimoniale che comprenda il bene ipotecato.²⁸

L'ipoteca, come già evidenziato, è un atto prodromico all'espropriazione, ma non implica necessariamente l'esecuzione della stessa, che attiene solamente a una fase successiva.

In forza di un orientamento di merito «nulla osta, pertanto, che il bene facente parte del fondo patrimoniale sia sottoposto a ipoteca, fermo restando che nella permanenza del fondo non sono possibili il pignoramento o altre azioni esecutive pregiudizievoli». ²⁹

Tuttavia se non è possibile procedere a esecuzione tale atto si rivelerebbe privo di concreta utilità ai fini della successiva fase esecutiva.

b. Ruolo straordinario

Tra gli altri strumenti cautelari amministrativi annovero anche il ruolo straordinario, i provvedimenti amministrativi di cui all'articolo 77 D.P.R. 1973, n. 602 e il fermo amministrativo.

²⁶ Cass. 26 febbraio 2013 n. 4777

²⁷ Cass. 26 febbraio 2013 n. 4777

²⁸ Sui limiti del collegamento tra debiti tributari e bisogni della famiglia, INGRAO, *Aperture giurisprudenziali sulla riscossione dei tributi mediante "aggressione" di beni devoluti nel fondo patrimoniale*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 95

²⁹ Ctr di Brescia n. 1701/63/14

Il primo è previsto, a tutela del credito tributario sostanziale e delle sanzioni, dagli artt. 11, co. 3 e 15 bis d.P.R. 29/9/1973, n. 602 che specificano «i ruoli straordinari sono formati quando vi è fondato pericolo per la riscossione».

A differenza del ruolo ordinario, «in deroga all'articolo 15, nei ruoli straordinari le imposte, gli interessi e le sanzioni sono iscritti per l'intero importo risultante dall'avviso di accertamento, anche se non definitivo».

I ruoli debbono essere motivati, ex art. 7 lg. 2000, n. 212, proprio in riferimento alla sussistenza del pericolo e alla fondatezza di esso (in realtà, nella pratica, non sono mai motivati) e l'assenza di motivazione ne può determinare l'illegittimità.

c. Fermo amministrativo

1. Il fermo del pagamento dei crediti previsto dall'art. 69 del r.d. n. 2440 del 1923, costituendo espressione del potere di autotutela della pubblica amministrazione a salvaguardia dell'eventuale compensazione legale dell'altrui credito con quello, anche se attualmente illiquido, che l'amministrazione abbia o pretenda di avere nei confronti del suo creditore, ha portata generale e mira a garantire la certezza dei rapporti patrimoniali con lo stato, mediante la concorrente estinzione delle poste reciproche (attive e passive); per conseguenza esso si applica anche ai rimborsi dell'Iva, fino al sopraggiungere dell'eventuale giudicato negativo circa la concorrente ragione di credito vantata dall'erario.³⁰

Il provvedimento di sospensione del pagamento che dalla prassi amministrativa e dalla dottrina è stata denominata "fermo amministrativo", introdotto nell'ordinamento dall'art. 69 ultimo comma r.d. n. 2440/1923 previsto dall'art. 69, ultimo comma, del r.d. 18 novembre 1923, n. 2440, costituisce una misura cautelare, espressione del potere di autotutela della P.A., rivolto a sospendere, in presenza di una "ragione di credito" della P.A. stessa, un eventuale pagamento dovuto, a salvaguardia dell'eventuale compensazione legale dello stesso con un credito, anche se non attualmente liquido ed esigibile, che l'amministrazione abbia, ovvero pretenda di avere, nei confronti del suo creditore: l'adozione del provvedimento richiede, pertanto, soltanto il *fumus boni iuris* della ragione di credito vantata dall'amministrazione (*fumus* da intendere come non irragionevolezza della pretesa stessa), restando, invece, estranea alla natura ed alla funzione del provvedimento qualsiasi considerazione di un eventuale *periculum in mora*, senza che detta disciplina ponga dubbi di legittimità costituzionale in riferimento agli artt. 3 e 24 Cost.³¹

Come la misura precedente, anche il fermo amministrativo non è una misura concessa dal giudice tributario, né sottoposta ad un suo controllo preventivo, ma è posta direttamente dall'amministrazione: il vaglio del giudice sarà solo eventuale e successivo, limitato solo alla legittimità del provvedimento, volto ad assicurare la concreta operatività della compensazione tra debiti e crediti reciproci, in linea con il principio generale dell'economia dei mezzi giuridici, laddove sussistano corrispondenti ragioni di credito in capo ad una delle Amministrazioni statali.

È uno strumento eccezionale, espressione di un potere autoritativo con funzione di autotutela cautelare, che comporta l'affievolimento, sia pure temporaneo, del diritto di credito avanzato dal privato.

³⁰ Cass. 28 marzo 2014 n. 7320

³¹ Cass. 21 marzo 2012 n. 4505

Il fermo viene eseguito mediante iscrizione del provvedimento che lo dispone nei registri mobiliari a cura del concessionario, che deve darne comunicazione al soggetto nei confronti del quale si procede, pur non essendo previsto un termine per tale comunicazione.

Il fisco deve dimostrare la propria ragione di credito, cioè deve dimostrare la sussistenza del requisito del *fumus boni iuris*; è utilizzabile quando la pretesa creditoria della pubblica amministrazione non è ancora certa, liquida ed esigibile. Esso cioè contrappone un debito certo dello stato con un credito dello stato che, invece, è incerto.³²

Occorre un provvedimento formale per il fermo condizionato per rimborsi d'imposta; infatti l'istituto di cui all'art. 23 costituisce null'altro che una disciplina specifica del più generale istituto del fermo amministrativo disciplinato dall'art. 69, comma 6 del regio decreto n. 2440/1923.

Si tratta di uno strumento eccezionale ed espressione di un potere autoritativo con funzione di autotutela cautelare, che comporta l'affievolimento, sia pure temporaneo, del diritto di credito avanzato dal privato.

Tali caratteristiche, unitamente alla necessità di una adeguata motivazione, comportano che non può prescindersi dall'adozione di un provvedimento formale. E a nulla rileva che il credito del contribuente sia o meno oggetto di un giudizio, non trovando tale tesi alcun concreto aggancio nella normativa vigente.³³

La causa di sospensione del pagamento di un rimborso (cd. fermo amministrativo), prevista a favore dell'amministrazione finanziaria dall'art. 23 d.leg. 18 dicembre 1997 n. 472 - che contiene una disciplina specifica dell'istituto di cui all'art. 69, 6° comma, r.d. n. 2440 del 1923 - può essere fatta valere anche nel corso del giudizio, avente ad oggetto l'impugnazione del silenzio-rifiuto sulla richiesta del rimborso medesimo, sempre a condizione, però, che sia adottato un formale provvedimento di sospensione; tale atto deve essere dotato dei requisiti prescritti dalla legge, compresa un'adeguata motivazione in ordine al *fumus boni iuris* della vantata ragione di credito da parte dell'amministrazione, e portato a legale conoscenza dell'interessato, per garantirgli ogni tutela giurisdizionale.³⁴

Il fisco deve dimostrare la propria ragione di credito, cioè deve dimostrare la sussistenza del requisito del *fumus boni iuris*, lo stesso requisito che deve essere provato dal contribuente quando propone l'istanza di sospensione dell'atto impugnato disciplinata dall'art. 47 del dlgs n. 546/1992.

È dubbio se nell'ipotesi di istanza di rimborso iva, ex art. 38-bis, D.P.R. 633/1972, l'Amministrazione finanziaria è ammessa ad avvalersi dell'istituto del fermo amministrativo di cui all'art. 69 R.D. 2440/1923.

Trova applicazione anche in materia di IVA, per cui è 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. Né osta a tale applicazione l'art. 38 bis del d.P.R. n. 633 del 1972, che appresta un sistema di garanzie all'erario in tema di rimborsi IVA (peraltro, per i soli casi di rimborso c.d. accelerato); poiché si tratta di garanzie aventi funzioni diverse, per cui l'una non preclude l'operatività dell'altra: quella prevista dal citato art. 38 bis garantisce per l'ipotesi che il credito al rimborso sia insussistente, mentre quella prevista dall'art.

³² Cass. 11 novembre 2011 n. 23601

³³ Cass. 11 novembre 2011 n. 23601

³⁴ Cass. 11 novembre 2011, n. 2360, la Suprema corte ha respinto il ricorso dell'ufficio, secondo cui la sospensione del pagamento poteva essere rilevata anche attraverso una mera eccezione di sospensione sollevabile nel corso del processo, essendo, invece, necessarie la deduzione e la prova dell'avvenuta adozione da parte dell'amministrazione.

69 del r.d. n. 2440 del 1923 garantisce la possibilità di operare la compensazione con i controcrediti dell'amministrazione.³⁵

Secondo un orientamento, nell'ipotesi di istanza di rimborso *ex art. 38-bis*, D.P.R. 633/1972, l'Amministrazione finanziaria non è ammessa ad avvalersi dell'istituto del fermo amministrativo di cui all'art. 69 R.D. 2440/1923, in quanto la disciplina dell'IVA accorda un sistema di garanzie volto ad assicurare l'Erario da eventuali indebite percezioni di rimborsi d'imposta da parte dei contribuenti.³⁶

Si obietta al riguardo che il c.d. fermo amministrativo previsto dall'art. 69, ultimo comma, del r.d. 18 novembre 1923, n. 2440, trova piena applicazione anche in materia di IVA, per cui è 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. Né osta a tale applicazione l'art. 38 bis del d.P.R. n. 633 del 1972, che appresta un sistema di garanzie all'erario in tema di rimborsi IVA (peraltro, per i soli casi di rimborso c.d. accelerato); poiché si tratta di garanzie aventi funzioni diverse, per cui l'una non preclude l'operatività dell'altra: quella prevista dal citato art. 38 bis garantisce per l'ipotesi che il credito al rimborso sia insussistente, mentre quella prevista dall'art. 69 del r.d. n. 2440 del 1923 garantisce la possibilità di operare la compensazione con i controcrediti dell'amministrazione.³⁷

Per l'ampiezza e la genericità delle espressioni usate, nonché per le finalità che ha inteso perseguire, l'art. 23 del D. Lgs n. 472/1997 dev'essere letto nel senso che esso si riferisce a qualsiasi tipo di pagamento, concedendo all'Amministrazione la facoltà di sospendere l'esecuzione per il solo fatto dell'avvenuta emissione di un atto di contestazione o d'irrogazione.

L'istituto non trova applicazione, invece, in presenza di sentenza sfavorevole all'A.F., in quanto la parità delle parti avanti al giudice "terzo" prevista dall'art. 111 Cost. sarebbe lesa ove la Amministrazione continuasse a godere di una garanzia disposta dalla Amministrazione stessa a garanzia di un credito che sia stato dal giudice dichiarato illegittimo.

Perciò la sentenza che accoglie il ricorso del contribuente e annulla l'atto impositivo priva, sia pure non in via definitiva (non essendosi ancora formato il giudicato) del supporto di un atto amministrativo legittimante la pretesa tributaria, che non può più formare oggetto di alcuna forma di riscossione provvisoria o di "blocco" provvisorio dei beni del debitore disposto in via amministrativa.

Contro il fallimento non è consentito il fermo amministrativo dei crediti. Il divieto delle azioni individuali dei creditori di cui all'art. 51 l. f., anche precedentemente alla modifica legislativa del 2006, rispondeva alla esigenza -consustanziale alla disciplina fallimentare- di evitare dispersioni della massa patrimoniale, destinata al soddisfacimento dei creditori concorsuali, mediante il frazionamento dell'attivo nei singoli rapporti debito-creditori esistenti tra il soggetto dichiarato fallito e ciascuno dei creditori, con la conseguenza che il divieto posto

³⁵ Cass. 21 marzo 2012 n. 4505. È stato ritenuto 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. Cass. 28 marzo 2014 n. 7320, Cass. 13 luglio 2012 n. 11962

³⁶ Cass. 13 luglio 2012 n. 11962, Cass., ord. 1° luglio 2009 n. 15424

³⁷ Cass. 28 marzo 2014 n. 7320

dall'art 51 di iniziare o proseguire, dal giorno della dichiarazione di fallimento, azioni esecutive individuali sui beni compresi nel fallimento concerne non solo le azioni esecutive vere e proprie, ma anche quelle dirette ad attuare la conservazione della garanzia patrimoniale le quali, pur rivestendo carattere strumentale, sono tuttavia preordinate all'esecuzione e quindi rientrano nella previsione della norma suindicata.

Dai principi informativi del sistema fallimentare (che possono sinteticamente riassumersi, da un lato, nella sottrazione al soggetto dichiarato fallito del potere di disposizione dei propri beni e dei rapporti confluiti nel suo patrimonio, e dall'altro, nella conformazione ed unificazione dei poteri di aggressione del patrimonio del fallito, esercitabili da parte dei singoli creditori, non più in forma individuale ma esclusivamente in forma aggregata, all'esito della verifica e dell'ammissione dei crediti al concorso disposta dagli organi della procedura fallimentare) discende che, non solo la disciplina della espropriazione forzata, ma anche la disciplina normativa relativa ai provvedimenti cautelari e conservativi del credito verso il fallito viene superata dalla funzione conservativa che il fallimento esercita a favore della massa nella sua figura globale di esecuzione concorsuale. Di conseguenza così come vengono privati di efficacia i provvedimenti cautelari legittimamente ottenuti prima dell'apertura del fallimento (e sono "ab origine" privi di efficacia quelli emessi nel corso della procedura), identicamente lo stesso regime sostitutivo dell'istituto fallimentare, nelle sue varie funzioni si estende ai provvedimenti con finalità cautelare singolare e alle situazioni espresse in forme di autotutela per il singolo creditore, salve rimanendo quelle forme di autotutela che lo stesso ordinamento settoriale del concorso prevede e conserva; qual è l'istituto della compensazione previsto dall'art. 56 Legge Fall. che, in quanto realizza il frazionamento del patrimonio del fallito di singoli rapporti obbligatori, consentendo al singolo creditore di compensare il proprio debito verso il fallito con il credito vantato nei confronti della massa fallimentare, si pone come eccezione alla regola generale di divieto di frazionamento dei rapporti tra fallito e singoli creditori ed in quanto tale non è suscettibile di applicazione analogica.

Ne consegue che la modifica normativa dell'art. 51 Legge Fall. apportata dal decreto legislativo n. 5/2006, deve intendersi non già come innovativa, quanto piuttosto come recettiva di un orientamento interpretativo, coerente al sistema del concorso fallimentare, già da tempo affermatosi nella giurisprudenza di legittimità. Di conseguenza la dichiarazione di fallimento impedisce l'emanazione del fermo amministrativo dei crediti del fallito verso l'amministrazione finanziaria (e priva di effetto i provvedimenti già emessi).

Né la misura cautelare del fermo amministrativo, adottata nei confronti del Fallimento, non può ripetere la propria legittimità dallo stesso art. 56 Legge Fall., atteso che, se è indubbio che la norma fallimentare tuttavia, la norma dell'art. 69 r.d. n. 2440/1923 riferendosi a mere "ragioni di credito" vantate dalla Amministrazione pubblica nei confronti del terzo avente diritto al pagamento, non circoscrive l'applicazione del fermo amministrativo ad una funzione meramente strumentale alla compensazione ex art. 1243 c.c. ma la estende fino a ricomprendersi la "eventuale compensabilità" di un credito la cui stessa esistenza può essere attualmente incerta. L'adozione di tale misura cautelare-conservativa disposta nei confronti del soggetto fallito, risulta dunque incompatibile con il divieto dell'art. 51 Legge Fall. in quanto volta a "prenotare" una frazione del patrimonio del fallito (idest il credito liquido ed esigibile vantato verso la PA), sottraendola alla massa destinata alla soddisfazione dei creditori concorsuali, in vista di una futura ed eventuale compensazione con un controcredito della PA non opponibile attualmente in compensazione in quanto neppure ancora definitivamente accertato. Né la disposizione dell'art. 38 bis comma 3 del Dpr n. 633/1972 (secondo cui, quando sia constatato nel relativo periodo di imposta un reato tributario la esecuzione dei rimborsi dovuti per eccedenza detraibile "è sospesa fino alla definizione del relativo procedimento penale") fornisce alcun elemento utile a

sostegno della tesi della legittimità della applicazione della misura cautelare-conservativa di cui all'art. 69 r.d. n. 2440/1923 nei confronti del soggetto fallito.³⁸

2. Il fermo amministrativo concerne anche i **beni mobili registrati**, di cui all'art. 86 d.P.R. 1973, n. 602

Ai sensi del D.L. 4/7/2006, n. 223 (il c.d. Decreto BERSANI), possono essere soggetti a fermo non solo crediti tributari, ma crediti di qualsiasi natura purché riscossi dall'agente per la riscossione; si prescinde dalla natura del credito a presidio del quale la cautela è esercitata in sede esecutiva anche se incide sulla giurisdizione delle Commissioni tributarie, competente solamente per i fermi connessi a misure di natura tributaria, sussistendo per le misure di altra natura, la giurisdizione del giudice ordinario.

Ad esso può ricorrere l'agente di riscossione, negli stessi casi in cui potrebbe iscriverne ipoteca ex art. 77 cit.; la misura è richiesta dall'amministrazione creditrice che deve dimostrare soltanto il "fumus boni iuris" della ragione di credito vantata dall'Amministrazione, restando, invece, estranea alla natura ed alla funzione del provvedimento qualsiasi considerazione di un eventuale "periculum in mora".

L'erario deve quanto meno disporre di un processo verbale di constatazione e non è necessaria l'emissione di un atto impositivo, quale l'avviso di accertamento o l'atto di contestazione o l'avviso di irrogazione sanzioni.

L'Agenzia delle Entrate, con nota n. 2003/57413 del 9 aprile 2003, ha previsto il "preavviso di fermo" con cui al soggetto debitore viene intimato del pagamento dei ruoli indicati e avvertito che, ove non provveda entro venti giorni, il preavviso acquisterà automaticamente valore di fermo formale.

Trattasi di atto amministrativo, emanato in mancanza di una previsione normativa da un soggetto che non è organo della pubblica amministrazione, ad efficacia differita ove non si verifichi l'effetto risolutivo, costituito dal pagamento da parte del debitore.

Sia il fermo che il preavviso di fermo devono essere motivati ed è illegittimo il preavviso di fermo amministrativo che non estrinseca adeguatamente i *presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione*³⁹

In mancanza di una espressa deroga, anche il veicolo che non può essere oggetto di esecuzione, per l'impignorabilità dettata dall'art. 4 legge n. 52/2006 e dall'art. 62 dpr 602/73, per i beni considerati indispensabili per l'esercizio della professione, arte o mestiere da cui il debitore ricava i propri mezzi di sostentamento, può essere colpito dal fermo amministrativo del concessionario con conseguente divieto di circolazione ed impossibilità di prosecuzione dell'attività.

Il fermo amministrativo, pur essendo atto funzionale all'espropriazione forzata, è, tuttavia, riferibile a procedura diversa ed estranea ad essa, trattandosi di atto funzionale a portare a conoscenza del debitore la pretesa dell'Amministrazione finanziaria, non essendo inserito, come tale, nella sequenza procedimentale dell'espropriazione forzata; pertanto, il concessionario non deve provvedere alla preventiva notifica dell'avviso contenente l'intimazione ad adempiere l'obbligazione risultante dal ruolo D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, ex art. 50, comma 2, disposizione, questa, applicabile solo nel circoscritto ambito dell'esecuzione forzata.⁴⁰

Il provvedimento di fermo deve essere, inoltre, comunicato al contribuente.

³⁸ Cass. 29 dicembre 2011 n. 29565

³⁹ CTP Lecce 23.10.2010

⁴⁰ Cass. 4 settembre 2013 n. 20310

Con il fermo amministrativo, si determina il divieto di circolazione dei mezzi sottoposti a tale provvedimento; tuttavia se i beni sottoposti a fermo amministrativo costituiscono gli unici mezzi a motore del contribuente da cui potere desumere che il debitore non riuscirà presumibilmente a far fronte ai propri debiti, se gli viene impedito di poter utilizzare gli strumenti essenziali per l'attività commerciale, il fermo è illegittimo e va revocato.⁴¹

Tale misura, disposta in via amministrativa, è impugnabile dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale, ex art. 19, lett. e-ter) D.Lgs. 1992, n. 546, in quanto l'art. 35, 25° comma quinquies, d.l. 4 luglio 2006 n. 223, conv. con modif. dalla l. 4 agosto 2006 n. 248, modificando l'art. 19 d.leg. 31 dicembre 1992 n. 546, ha incluso il fermo tra gli atti impugnabili dinanzi al giudice tributario

Il giudice tributario non deve solo limitarsi a verificare se la cautela sia stata adottata in presenza di tutti i requisiti di legge (notifica regolare della cartella; indicazione in essa dei dati necessari; ricomprensione del bene colpito fra quelli per cui è possibile l'utilizzo della misura stessa, etc.), cioè non deve limitarsi a verificare solo la legittimità del provvedimento, dovendo estendere, ove richiesto dal contribuente, il controllo anche al merito sotto il profilo della necessità di tale misura al fine di consentire la realizzazione delle ragioni di credito dell'Amministrazione.⁴²

Va, anche rilevato che il fermo amministrativo di un bene del contribuente, a causa del mancato pagamento di una cartella esattoriale, ha natura provvedimentoale e, come tale, deve contenere una congrua motivazione sulle esigenze che ne hanno legittimato l'adozione, in quanto il mancato pagamento di un debito iscritto a ruolo non legittima sempre e comunque l'adozione di una misura cautelare: bisogna, infatti, avere riguardo all'entità dell'importo insoluto e alle condizioni del debitore, verificando se sussista in concreto il pericolo di perdere ogni garanzia del credito.

Quindi il provvedimento di fermo deve necessariamente «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».⁴³

La natura provvedimentoale del fermo amministrativo consente al debitore di contestare, e al giudice tributario di sindacare, l'eventuale abnormità o sproporzione della misura cautelare di volta in volta adottata dall'agente della riscossione, avendo riguardo sia all'importo dovuto (e non versato), sia al grado di solvibilità del debitore inadempiente.

La misura concerne i beni mobili registrati, di cui all'art. 86 d.P.R. 1973, n. 602 e con D.L. 4/7/2006, n. 223 (il c.d. Decreto Bersani), riguarda non solo crediti tributari, ma crediti di qualsiasi natura purché riscossi dall'agente per la riscossione.

Si prescinde, quindi, dalla natura del credito a presidio del quale la cautela è esercitata in sede esecutiva; a tale strumento può ricorrere l'agente di riscossione, negli stessi casi in cui potrebbe iscriverne ipoteca ex art. 77 cit.,

Relativamente, invece, al fermo amministrativo in sede esecutiva vi sono diverse questioni aperte, sia relativamente alla necessità di motivazione nel provvedimento di fermo, sia in relazione alla necessità di valutare la proporzionalità fra il credito ed il valore del bene sottoposto a cautela.

d. Sequestro conservativo

⁴¹ Commissione tributaria provinciale MASSA, 8 luglio 2009

⁴² Cass., ord., 11 febbraio 2008, n. 3171

⁴³ Ctp di Bari 276/1/11

Il sequestro conservativo ha come scopo quello di evitare che i beni del trasgressore vengano dispersi, facendo venire meno la garanzia che gli stessi costituiscono per il creditore, ed adempie alla funzione preventiva di rendere inopponibili al creditore gli atti di disposizione del patrimonio compiuti dal debitore; non producono effetto, in pregiudizio al creditore sequestrante, le alienazioni e gli altri atti che hanno per oggetto il bene posto sotto sequestro.⁴⁴

Può interessare beni sia mobili che immobili, che universalità di beni, come l'azienda, In quest'ultimo caso, stante il coordinamento tra il procedimento di sequestro conservativo sui mobili, di cui all'art. 678 c.p.c., e l'art. 22, comma 1, del d.lgs n. 472 del 1997 si ritiene che non sia possibile che siano richieste, e concesse, congiuntamente, le due misure se l'importo di cui alla norma speciale è esaustivo delle richieste dell'Amministrazione finanziaria.⁴⁵

Il sequestro conservativo, alla luce dell'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 22 del d.lgs n. 472 del 1997, può essere richiesto dall'Ufficio finanziario ed autorizzato dalla Commissione Tributaria Provinciale, a garanzia non solo delle sanzioni irrogate al contribuente, ma anche dei debiti d'imposta.⁴⁶

5. I destinatari delle misure cautelari

Il destinatario delle misure sopra ricordate è, innanzi tutto, il trasgressore, cioè il soggetto agente. A tal proposito il D.Lgs. 1997, n. 472, art. 11 precisa che «fino a prova contraria, si presume autore della violazione chi ha sottoscritto ovvero compiuto gli atti illegittimi» (co. 2), e l'eventuale coobbligato in solido.

Questi è il soggetto beneficiario dell'illecito, che però non l'ha commesso, può anche essere una società od ente collettivo nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti.

A seconda del soggetto destinatario delle stesse, è diverso l'ammontare delle misure; i soggetti agenti possono essere più di uno ed avere agito in concorso, ex art. 9 D.Lgs. 1997, n. 472, ma con gradi diversi di partecipazione, il che comporta l'irrogazione di sanzioni diverse, ex art. 7 D.Lgs. 1997, n. 472.

In questo caso il coobbligato risponde sempre della sanzione più grave (art. 11, co. 3 D.Lgs. 1997, n. 472).

⁴⁴ Sul sequestro conservativo, FALCONE, *Ipoteca e sequestro a tutela del credito sanzionatorio*, in AA.VV., *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, G. Tabet (a cura di), Torino, 2000, 281; FERRARI, RUGGERI, *Sequestro conservativo: richiesta di autorizzazione a procedere e necessità della motivazione in ordine alla sussistenza del periculum in mora e del fumus boni iuris, quali condizioni necessarie ed indefettibili per l'attivazione della misura cautelare*, in *il fisco*, 2007, 2035; VULLO, *Il requisito del periculum in mora nel sequestro conservativo fiscale*, in *GT Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2002, 74;

⁴⁵ VOGLINO, *Sui crediti tutelabili con l'ipoteca e il sequestro conservativo tributario*, in *Boll. trib.*, 2005, 173;

⁴⁶ Cass 28.1. 2010 n. 1838. Esamina le questioni interpretative e applicative poste dall'art. 22 cit., anche alla luce della normativa previgente, soffermandosi sugli aspetti relativi al processo verbale di constatazione e al procedimento per l'adozione delle misure cautelari, nonché sulla disciplina di accessi, ispezioni e verifiche, MENTI, *Il processo verbale di constatazione e le misure cautelari a tutela del credito erariale*, in *Dir. prat. trib.*, 2002, 774, cfr anche CANTILLO, *Sequestro conservativo tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, 435; IORIO, *Misure cautelari "pro fisco": ipoteca e sequestro conservativo*, in *Corr. trib.*, 2001, 2534;

Se il trasgressore muore, in ragione della personalità dell'illecito amministrativo, si estingue la responsabilità dell'agente, quindi della sanzione non rispondono gli eredi ma, ex art. 11, co. 7 D.Lgs. 1997, n. 472, continua a rispondere il coobbligato.

Nel caso di cessione d'azienda, abbiamo una responsabilità del cessionario dell'azienda, seppur questi non ha partecipato all'illecito, essendo coobbligato ex art. 14, co. 1 e 2 D.Lgs. 1997, n. 472 ma con tre limitazioni:

- il beneficio dell'escussione preventiva del cedente;
- il limite di valore dell'azienda o del ramo di azienda cedutogli;
- il limite del debito quale risulta dalle scritture dell'ente sanzionatore, al momento della cessione.

In caso di trasformazione, fusione o incorporazione di società, ex art. 15,co1, la società risultante è solidalmente responsabile anche delle sanzioni eventualmente iscritte al passivo concorsuale, mentre le società risultanti dalla scissione sono coobbligate in solido per le sanzioni dovute per violazioni commesse anteriormente alla data di efficacia (e non della deliberazione) della scissione stessa (art. 15, co. 2 D.Lgs. 1997, n. 472).

6. La sospensione a favore del contribuente

Le misure cautelari poste a favore del contribuente sono disciplinate dall'art 47 D.Lgs. 1992, n. 546.

Ormai la richiesta di sospensione giudiziale dell'atto impugnato è un ricorso nel ricorso e si accompagna a quasi tutte le impugnazioni, sia in primo grado e, anche se in misura minore, in secondo grado e pendente ricorso per Cassazione.

Anche rispetto alla concessione di questa misura cautelare, il giudice dovrà valutare la sussistenza dei due requisiti del *periculum in mora* e del *fumus boni iuris*.

Il ricorrente, quindi, dovrà dimostrare la possibilità di subire un «danno grave ed irreparabile» (co. 1) dall'esecuzione dell'atto.

Si tratta di un rischio non tipizzato, che comporta un danno imminente ed attuale, essenzialmente patrimoniale.

Possono costituire indici di *periculum*, ad esempio, i pregiudizi derivanti alla vita familiare (es. sfratto in corso, reperimento di una nuova abitazione), l'impossibilità temporanea di far fronte ad obbligazioni inderogabili (es. alimenti ai figli o all'ex coniuge).

In questi casi deve trattarsi di pregiudizi ulteriori che potrebbero essere causati dall'adempimento del debito azionato, pregiudizi, che, ovviamente, debbono essere allegati e provati dall'interessato.

Per quanto riguarda il *fumus*, invece, nulla dice l'articolo 47 ma viene considerato un requisito implicito, che prevede un giudizio prognostico e provvisorio sulla fondatezza della domanda.

Passando all'individuazione degli atti sospendibili, sicuramente sono tali gli atti di riscossione: il ruolo, la cartella, l'avviso di cui all'art. 50, co. 2 d.P.R. 1973, n. 602, cioè l'«avviso che contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni», in vista di una esecuzione immobiliare.

Risultano superati i dubbi che si erano posti in dottrina per la possibile sospensione degli atti originariamente non immediatamente esecutivi, quale l'avviso di accertamento, stante la immediata esecutività ex lege di tale atto impositivo

L'istanza di sospensione, deve essere contenuta nel ricorso per impugnazione, o in atto separato (art. 47, co. 1), deve essere motivata ed i fatti allegati debbono anche essere provati documentalmente, non essendo ammissibile nel giudizio tributario la prova testimoniale.

L'ordinanza deve essere motivata e non è impugnabile (art. 47, co. 4), né ricorribile per Cassazione, neppure ex art. 111, co. 7 Costituzione., perché è un provvedimento meramente ordinatorio e temporaneo.

Tale ordinanza può essere di rigetto, o di accoglimento, con l'obbligo di fissazione della discussione di merito non oltre 90 giorni dall'ordinanza.

La sospensione accordata può essere di tre tipi: totale, cioè per intero, parziale, cioè limitata ad una frazione del debito azionato, od ancora totale o parziale, ma subordinata alla prestazione di una cauzione od a fideiussione bancaria o assicurativa.

Tali prestazioni fungono da garanzie a favore dell'amministrazione: la cauzione mediante deposito postale a favore dell'Agenzia delle Entrate, vincolato all'ordine del giudice, mentre la fideiussione bancaria o assicurativa "a prima richiesta", per la durata dell'intero giudizio di primo grado è disposta dal giudice della cautela, che ne determina l'ammontare.

In materia di sanzioni, invece, è prestata dal sanzionato, ed è solo valutata dal giudice della cautela, quanto alla congruità.

In base al comma 8° dell'articolo 47, in caso di mutamento delle circostanze già valutate dalla Commissione al momento della prima ordinanza, è possibile per il contribuente reiterare l'istanza di sospensione in tutto o in parte respinta.

Gli effetti della sospensione in tutto o in parte concessa, con o senza cauzione o fideiussione, cessano con la pubblicazione della sentenza di primo grado. (art. 47, co. 7).

Va, tuttavia segnalata una sospensione ex lege a favore del contribuente prevista dal comma 9-bis dell'articolo 17-bis l. cit. in caso di mediazione che introduce una tutela per il ricorrente, nelle more della procedura, prevedendo che le somme oggetto di reclamo, infatti, non possono più essere riscosse se non trascorsi i 90 giorni per la costituzione in giudizio, evitando ogni possibile conseguenza negativa in capo al contribuente durante questo arco temporale.

A seguito della ricezione dell'istanza, durante il procedimento di mediazione l'ufficio non può non procedere all'affidamento del carico, qualora l'atto impugnato sia un accertamento esecutivo o una successiva intimazione di pagamento e deve comunicare all'agente della riscossione la sospensione della riscossione, se l'atto impugnato è un ruolo e, negli altri casi, non procedere all'iscrizione a ruolo.

La sospensione della riscossione non opera con riferimento alle istanze improponibili, ossia che non rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 17-bis del Dl-gs 546/1992.

Decorso il termine di 90 giorni dalla presentazione dell'istanza, senza che vi sia stato accoglimento della stessa, o sia stato formalizzato un accordo di mediazione, la sospensione viene meno e sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta.

Anche in tal caso, tuttavia, l'Agenzia può avvalersi delle disposizioni speciali in materia di riscossione straordinaria.

L'art. 29, comma 1, lettera e), Dl gs 78 del 2010 prevede che in presenza di fondato pericolo per il positivo esito della riscossione, decorsi sessanta giorni dalla notifica degli accertamenti esecutivi, la riscossione delle somme in essi indicate, nel loro ammontare integrale comprensivo di interessi e sanzioni, può essere affidata immediatamente in carico agli agenti della riscossione.

L'art. 15-bis del Dpr 602/1973, consente, invece, in deroga alle ordinarie disposizioni in materia di riscossione frazionata, la possibilità di iscrivere in ruoli straordinari le imposte, gli interessi e le sanzioni per l'intero ammontare, anche se non definitivo.

La commissione dovrà rigettare la richiesta di sospensione nei casi in cui il ricorso risulti, prima ancora che non sufficientemente fondato, viziato o mancante di uno dei suoi elementi sostanziali, quali, ad esempio, la mancanza di sottoscrizione del ricorso da parte del difensore,⁴⁷ o la impossibilità di verificare la tempestività del ricorso per mancanza di data della notifica o l'accertata tardività del ricorso che si traduce in una inammissibilità dello stesso⁴⁸

⁴⁷ Ctp Grosseto n. 112/1996

⁴⁸ Ctp Brescia, n.969/1996

Peraltro una soluzione può essere rappresentata dalla facoltà per il giudice tributario di fissare in un'unica udienza la discussione del merito della causa e della istanza di sospensione dell'atto impugnato.

Non sussiste, infatti, alcun ostacolo, ove non ricorrano specifici impedimenti, ad utilizzare un'unica udienza per lo svolgimento di più fasi del procedimento, facendo seguire alla fase cautelare immediatamente la fase della trattazione del merito, risultando compatibile tale conduzione del processo con le esigenze di speditezza e celerità imposte dal principio costituzionale di "ragionevole durata del processo" ex art. 111 co 2 Cost., fatta ovviamente sempre salva la garanzia della effettività del contraddittorio, assicurata dalla discussione sul merito della causa.⁴⁹

Deciso il merito, non occorre più pronunciarsi sulla sospensiva.

Dovrà invece procedersi alla decisione sulla sospensiva se la società contribuente chiede l'assegnazione di termini a difesa -ed il rinvio ad altra udienza- per la ulteriore produzione documentale ex art. 32 comma 1 Dlgs n. 546/1992 ovvero per la estrema difficoltà nell'espletamento della difesa ex art. 34 comma 3 stesso decreto).

7. La sospensione in appello

Gli effetti della sospensione cessano, come già evidenziato, con l'esaurimento del processo di primo grado. Rispetto al processo d'appello, invero, non si tratta di sospendere un atto tributario, ma una sentenza.

Si può applicare analogicamente dell'art. 351 c.p.c., relativo alla sospensione della sentenza di primo grado in appello, nel giudizio civile, utilizzando il rinvio fissato dall'articolo 1, comma secondo, D.lgs 546/92?

Si afferma, ai fini della esclusione, che l'art. 68 D.Lgs. 1992, n. 546 detta una disciplina incompatibile con la sospendibilità della sentenza tributaria di primo grado in sede di appello.

Poiché l'Agenzia delle Entrate deve provvedere alla riscossione del debito contestato in pendenza di processo, sin da dopo la sentenza di primo grado (art. 68, co. 1, lett. a-b), nella misura dei due terzi del debito stesso, consegue che l'esecutorietà di quella sentenza non è sospendibile. Abbiamo anche una disposizione di esplicita inapplicabilità dell'art. 337 c.p.c., norma fondante, fra le altre, la possibilità di sospendere l'esecuzione della sentenza di appello contro la quale è stato proposto ricorso per Cassazione (art. 49, co. 1 D.Lgs. 1992, n. 546).

Il motivo per il quale è stato escluso dal processo tributario l'art. 337 c.p.c. si deve al fatto che questa norma prevede l'esecutorietà della sentenza, e nel processo tributario le sentenze non sono, allo stato, esecutive, anche se il comma 2 lettera b, n. 20 della legge delega contiene "la previsione dell'immediata esecutorietà, estesa a tutte le parti in causa, delle sentenze delle commissioni tributarie".

Resta da coordinare tale principio con il giudizio di ottemperanza, Va rivisto anche l'art. 68 del d.lgs 546/92 che prevede la riscossione frazionata, potendo il Fisco incassare, dopo la sentenza favorevole, tutte le somme, comprese le sanzioni, portate dall'avviso di accertamento, salva la facoltà per il contribuente di chiedere al giudice di appello la sospensione della sentenza o dell'atto impositivo.

Secondo altro orientamento dovrebbe essere sempre possibile richiedere la sospensione della esecutorietà della sentenza, non essendo possibile, in base alla normativa comunitaria, che vi siano dei gradi di giudizio sforniti di tutela cautelare.

⁴⁹ Cass. 20 marzo 2013 n. 6911

La giurisprudenza comunitaria (sentenze Atlanta, Factortame, Zuckerfabrik, Kofisa Italia) ha più volte evidenziato la necessità di garantire ai cittadini la tutela cautelare in ogni stato e grado del giudizio, per evitare il rischio di una lesione del patrimonio quando si agisce in giudizio.

Aderendo a tale orientamento il giudice dovrebbe applicare direttamente il principio comunitario o sollevare eventuali eccezioni di costituzionalità? Ampio dibattito è in corso sul tema.

Anche dopo le pronunce della Corte Cost, continua l'orientamento negativo della S.C., in contrasto con la prevalente giurisprudenza dei giudici di merito, che rileva come la garanzia costituzionale della tutela cautelare deve ritenersi doverosa....solo fino al momento in cui non intervenga una pronuncia di merito che accolga, con efficacia esecutiva, la domanda, ritenendo superflua l'adozione di ulteriori misure cautelari, o al contrario, la respinga, negando in tal modo a cognizione piena la sussistenza del diritto ed il presupposto stesso dell'inibitoria".⁵⁰

La S.C. ritiene, quindi, inammissibile il ricorso per cassazione avverso l'ordinanza della CTR che abbia accolto o rigettato l'istanza di sospensione ai sensi dell'art.373 cpc, di una sentenza emessa dallo stesso giudice d'appello.⁵¹

Tale ordinanza non è ricorribile per cassazione, pur incidendo su posizioni di diritto soggettivo e pur quando il lamentato vizio abbia natura processuale (per avere essa disatteso l'eccezione d'inammissibilità del reclamo), difettando il requisito della definitività.⁵²

Tuttavia si ritiene il Giudice di appello non abbia poteri ridotti in materia cautelare rispetto a quelli del Giudice di primo grado, in forza dell' art. 61 del d.lgs. n. 546/1992 che prevede che nel procedimento di appello si osservano le medesime norme che sono dettate per il procedimento di primo grado.⁵³

L'art. 61 non richiama specificamente le norme del capo I, titolo II, d.lgs. n. 546/1992 (artt. da 18 a 46), ma richiama, in generale, tutte le norme dettate per il procedimento di primo grado. Tale dizione comprende, indubbiamente, anche quelle dettate, per il primo grado, nel capo II⁵⁴

Si può, quindi, ritenere che il procedimento di cui all'art. 47 può avere attuazione anche in appello anche alla luce della legge delega che prevede la sospensione della sentenza anche in grado di appello senza limitazione alle sole sanzioni.⁵⁵

⁵⁰ Cass. 13.10.2010,n. 21121

⁵¹ Cass. Ord.31 marzo 2014 n. 7498

⁵² Cass., ord., 19 novembre 2010 n. 23504

⁵³ Attualmente è stato presentato il disegno di legge sulla riforma del giudizio tributario, d'iniziativa dei senatori PAGLIARI, PALERMO, RUSSO, GIACOBBE, FRAVEZZI, MARGIOTTA, FILIPPI, GRANAIOLA, PARENTE, PADUA, CORSINI e MATTESINI

⁵⁴ TESAURO, *Manuale del Processo Tributario*, pag. 126

⁵⁵ la tesi restrittiva relativa all'applicabilità delle misure cautelari fiscali esclusivamente alle sanzioni pecuniarie era avvalorata da Comm. trib. prov. di Matera, 17 settembre 2002, n. 141, in banca dati *il fiscovideo*; Comm. trib. prov. di Milano, 23 aprile 2004, n. 41, *ivi*; Comm. trib. di prov. Pesaro, 8 febbraio 2005, n. 51, in *il fisco*, 2005, 8223 ss., con nota di Pardi; Comm. trib. prov. di Bari, 20 aprile 2006, n. 72, in *Rass. trib.*, 2006, 2149 ss. Comm. trib. prov. di Genova, 15 novembre 2006, n. 369, in banca dati *il fiscovideo*, In senso contrario ritiene che l'ambito di applicazione delle misure cautelari tributarie si estenda anche alle imposte, SERVIDIO, *Le misure cautelari nel procedimento tributario*, in banca dati *il fiscovideo*. INGRAO *L'ambito oggettivo di applicazione delle misure cautelari di cui all'art. 22 del d.lgs. n. 472/1997: una proposta*, in *il fisco*, 2001, 14235; cfr anche BIONDO, *Sull'applicazione solamente ai*

Peraltro anche la giurisprudenza di merito ha avuto modo di chiarire che le norme in tema di tutela cautelare sono applicabili anche in appello, con riferimento alla sospensione dell'atto impugnato.⁵⁶

In questa ottica, l'art. 19, comma 2, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, che riconosce alla Commissione tributaria regionale il potere di sospendere l'esecuzione della sanzione (rectius: l'esecuzione del provvedimento di irrogazione della sanzione amministrativa), è disposizione che rende manifesto per le sanzioni un dato normativo già insito nel sistema.⁵⁷

Tuttavia, anche nel caso in cui dovesse non ritenersi applicabile gli artt. 47, primo comma, e 61 d.lgs. n. 546/1992, ricorrerebbero, comunque, i presupposti per richiedere la tutela cautelare in base al combinato disposto dell'art. 49 del d.lgs. n. 546/1992 e dell'art. 283 c.p.c., per effetto di quanto chiarito dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 217/2010, dove, anche se con riguardo al giudizio di Cassazione, il Giudice delle leggi ha statuito che l'inibitoria cautelare è compatibile con il processo tributario, non ostando in senso contrario l'inapplicabilità dell'art. 337 c.p.c. alle impugnazioni previste dal d.lgs. n. 546/1992.⁵⁸

Pertanto, secondo l'insegnamento della Corte, un'interpretazione costituzionalmente orientata non può che deporre per l'applicabilità del rimedio cautelare anche nei confronti delle sentenze pronunciate dai giudici tributari.⁵⁹

In ogni caso trova applicazione il disposto dell'art. 19, secondo comma, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, a norma del quale "la commissione tributaria regionale può sospendere l'esecuzione applicando, in quanto compatibili, le previsioni dell'articolo 47 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546" con la conseguenza che potrà, quantomeno, essere sospesa l'esecuzione delle sanzioni recate nell'avviso di accertamento dedotto in giudizio.

Relativamente all'ammissibilità del ricorso ex art. 700 c.p.c. in materia tributaria, la stessa è negata, sia per la clausola di incompatibilità di cui all'art. 1, co 2 D.Lgs. 1992, n. 546 (per la strutturale diversità dei due procedimenti, civile e tributario), sia perché l'ordinanza ex art. 700 c.p.c. è

crediti per sanzioni delle misure cautelari ex art. 22 del d.lgs. n. 472 del 1997, in *Rass. trib.*, 2007, 1255 ss. (commento a Comm. trib. prov. di Genova, 15 novembre 2006, n. 369).

⁵⁶ Cfr PISTOLESI, *Le misure cautelari a garanzia delle sanzioni tributarie*, in *Giur. imposte*, 2001,726

⁵⁷ Cfr. Comm. Trib. Reg. Puglia, 15 giugno 2005, in *Coir. Trib.*, 2005, 2861; Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, 13 marzo 2002, in *Boll. Trib.*, 2003 611; Comm. Trib. Reg. Puglia, 14 luglio 2001, in *Giur. It.*, 2001, 2184; *Id.*, 22 agosto 2001, in *Giur. Imp.*, 2001, 800; Comm. Trib. di II grado di Bolzano, Sez. I, ord. 4 marzo 2003, n. 3

⁵⁸ Rileva le difficoltà di coordinamento tra regime sostanziale dell'illecito amministrativo tributario e procedimento sanzionatorio; esamina le caratteristiche del giudizio cautelare di cui all'art. 22 d.lg. 472/1997, e si sofferma sulle differenze rispetto all'art. 47 d.lg. 546/1992, PANTANI, *Brevi osservazioni sulle misure cautelari reali in pendenza di processo tributario, a margine di una condivisibile applicazione giurisprudenziale*, in *Rass. trib.*, 2001,1730

⁵⁹ Comm. Trib. Reg. Lombardia, ord.,18 gennaio 2011, n. 2/46/2011; Comm. Trib. Reg. Lombardia,ord. 16 dicembre 2010, nn. 16/31/2010, 7/31/2011, 8/31/2011, 9/31/2011, 10/31/2011, 11/31/2011; Comm. Trib. Reg. Lombardia ord. 27 settembre 2011, n. 36/35/2011). Nello stesso senso, cfr. Comm. Trib. Reg. Lazio, (ord. n. 17 del 14 luglio 2010; *Id.*, ord. n. 136 del 29 settembre 2010; *Id.*, ord. n. 7 del 1° febbraio 2011; *Id.*, ord. n. 24 del 6 luglio 2011), Comm. Trib. Reg. Piemonte, ord. n. 4 del 27 settembre 2010

reclamabile ex art. 669 terdecies c.p.c.: per la Commissione mancherebbe il giudice del reclamo, che dovrebbe essere lo stesso collegio che l'ha concesso, il che è impossibile, operando la Commissione sempre in forma collegiale.

Non è nemmeno previsto un meccanismo di reclamo analogo a quello disposto per il cautelare emesso dalla Corte d'Appello.

8. La sospensione pendente ricorso per cassazione.

La sentenza d'appello, in forza delle sentenze della Corte Costituzionale 17 giugno 2010, n. 217 e 26.4.2012 n. 109 può essere sospesa dal giudice tributario nel caso in cui il contribuente possa subire un danno grave e irreparabile in pendenza del giudizio di Cassazione.

Il precedente orientamento riteneva non applicabile la sospensione per esclusione esplicita, disposta dall'art. 49, co. 1 D.Lgs. 1992, n. 546, di inapplicabilità dell'art. 337 c.p.c.

Le sentenze della Consulta appaiono conformi anche al diritto comunitario, non essendo possibile in base alla normativa comunitaria che vi siano dei gradi di giudizio sforniti di tutela cautelare.

La Corte Costituzionale opera un'importante apertura di principio all'applicabilità delle misure cautelari giudiziali nel processo tributario pur dichiarando inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art.49, co.1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n.546.

Il processo logico adottato dalla Corte è il seguente: l'art.49 cit. dispone al primo comma che *“Alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile, escluso l'art.337 e fatto salvo quanto disposto nel presente decreto”*.

Secondo la Consulta l'art.49, co.1, del d.Lgs. n.546 del 1992, non costituisce ostacolo ad applicare al processo tributario l'inibitoria cautelare di cui all'art.373 c.p.c. ossia la sospensione *ope iudicis* dell'esecuzione della sentenza di appello impugnata per cassazione in forza delle seguenti considerazioni:

a) il contenuto normativo dell'art. 337 cpc (inapplicabile al processo tributario, per l'espresso disposto della norma censurata) è costituito da una regola (*«l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa»*) e da una eccezione, quella dell'art. 373; l'art. 373 è costituito anch'esso, al primo comma, da una regola (primo periodo: *«Il ricorso per cassazione non sospende l'esecuzione della sentenza»*) e da un'eccezione (secondo periodo: *«Tuttavia il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave ed irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che l'esecuzione sia sospesa»*).

L'inapplicabilità al processo tributario della regola, sostanzialmente identica, contenuta nell'articolo 337 cpc e nel primo periodo del primo comma dell'art. 373 dello stesso Codice, non comporta necessariamente l'inapplicabilità al processo tributario anche delle eccezioni alla regola e, quindi, non esclude, in forza della valutazione della Corte Costituzionale, di per sé la sospendibilità dell'esecuzione della sentenza di appello impugnata per Cassazione.

La norma che regola la facoltà di richiedere la tutela sospensiva nel giudizio di cassazione – prosegue la Consulta - non è l'art. 337, ma l'art 373 c.p.c. e, il richiamo fatto dall'art. 337 al 373 c.p.c. non estende a quest'ultimo il regime di non applicabilità previsto per il primo dalla normativa tributaria, perché detto richiamo è contenuto nel secondo comma dell'art. 337 c.p.c. e costituisce un'eccezione alla regola generale prevista dal comma 1 del medesimo articolo e, pertanto, non soggetta ai limiti normativamente previsti per essa

Requisito per richiedere la sospensione della sentenza tributaria in pendenza del giudizio di Cassazione sono l'iscrizione del processo nel ruolo generale della Cassazione (prova a carico del ricorrente)

Ai fini della concessione o meno del provvedimento di sospensione occorre valutare solamente la sussistenza del pericolo di "grave ed irreparabile danno", ai sensi dell'art. 373, 1° comma c.p.c., mentre ai sensi della medesima norma non è richiesta alcuna valutazione in ordine alla sussistenza di "fumus boni juris".

Il danno deve essere considerato grave ogni volta in cui esiste uno sproporzionato divario tra il vantaggio ricavabile dal precedente rispetto al pregiudizio che subisce il debitore.

Se, ad esempio, ricorrente è una società in difficoltà finanziaria, documentata da consistenti esposizioni e scoperti bancari, l'esecuzione dell'atto impugnato, anche se di importo non considerevoli, può essere ritenuta danno grave perché in grado di pregiudicare la continuazione della stessa attività d'impresa.

Anche lo smobilizzo di beni patrimoniali per poter adempiere alla esecutività dell'atto potrebbe essere ritenuto dalla commissione tributaria elemento in grado di supportare la prova del danno grave e irreparabile alla base della concessione delle misure cautelari così come anche la situazione di difficoltà finanziaria provata da atti esecutivi, protesti, procedure di licenziamento o di ristrutturazione concordata con le rappresentanze sindacali, etc.

Il provvedimento temporaneo di immediata sospensione dell'esecuzione ancor prima dell'instaurazione del contraddittorio fra le parti, previsto dall'ultimo inciso dell'art. 373 c.p.c., può essere adottato solo in casi "di eccezionale urgenza".

Un questione che merita di essere approfondita è la possibilità di disporre la sospensione dell'esecuzione della sentenza di secondo grado su cauzione se il ricorso per Cassazione è stato presentato dal contribuente.

A favore della soluzione negativa si è sostenuto che nella tutela cautelare prevista dall'articolo 373 c.p.c., la cauzione è alternativa alla richiesta di sospensione della sentenza e rappresenta una «garanzia della restituzione». La cauzione può, quindi, essere concepita solo quando il ricorso per Cassazione è stato presentato dall'amministrazione finanziaria risultata soccombente in secondo grado e non quando, come nel caso in esame, a soccombere è stato il contribuente.⁶⁰

Tuttavia deve ritenersi, a tutela delle esigenze di entrambe le parti, che possa essere concessa la sospensione previa fideiussione, cauzione o titoli di Stato, potendo trovare, sul punto, applicazione analogica le disposizioni di carattere generale previste per il giudizio di merito tributario, non risultando danneggiata in alcun modo l'Amministrazione Finanziaria che, anzi, verrebbe tutelata sotto il profilo patrimoniale in caso di inadempimento del contribuente a seguito di sentenza definitiva, potendo escutere, a seguito delle garanzie prestate, senza difficoltà l'importo dovuto.

Domenico Chindemi
Consigliere della Corte di Cassazione

⁶⁰ Ctr Lombardia.30/67/2013