

Trieste, 15/16 febbraio 2013

Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

Seminario di aggiornamento professionale

La tutela cautelare nei due gradi del giudizio (relatore: dott. Francesco Castellano, Presidente della Commissione Tributaria Regionale del Friuli Venezia Giulia).

Il primo elemento da segnalare, trattando di misure cautelari, è la maggiore attenzione che il legislatore ha dedicato alle misure cautelari poste a favore dell'amministrazione finanziaria, rispetto a quelle poste a favore del contribuente.

Il processo tributario costituisce uno dei settori della giustizia in cui risulta più difficoltoso dar corpo e sostanza al dettato dell'art. 111 della Costituzione, secondo cui *“ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a un giudice terzo e imparziale”*.

In particolare, il principio della *“indisponibilità della obbligazione tributaria”*, sempre richiamato dalle numerose sentenze della Corte Costituzionale, investita della problematica relativa alla disparità di trattamento tra Amministrazione finanziaria e contribuente, accompagnato dalle inderogabili esigenze *“di cassa”* dell'apparato pubblico, spingono il legislatore a non porre le due parti *“in condizioni di parità”* e a privilegiare le Amministrazioni Finanziarie (nazionali o locali).

Tutto ciò avviene in un contesto che vede il nostro Paese afflitto da un diffuso fenomeno di evasione e/o elusione fiscale.

Si spiega in tal modo la ragione per cui il contribuente raggiunto da una richiesta tributaria non viene garantito e valutato solo come singolo e in relazione alla specifica vicenda che lo coinvolge, ma viene - in qualche misura - considerato dalla legge che regola la procedura amministrativa e il processo tributario come un frammento del *“popolo di evasori”*; dunque non un *“presunto innocente”*, ma un

“*presunto colpevole-evasore*”, cui non si deve consentire di ricorrere a dilazioni e cavilli.

La manovra economica d'emergenza, formalizzata nel decreto legge 78/2010, convertito nella legge 30 luglio 2010 n. 122 e le successive modifiche intervenute con il decreto legge 13 maggio 2011 n. 70 (cd. Decreto Sviluppo), convertito nella legge 12 luglio 2011 n. 106, hanno operato una forte spinta nel senso sopra indicato, mediante il coordinato disposto di norme che hanno il palese scopo di sospingere il contribuente a versare quanto l'Amministrazione finanziaria gli richiede.

In particolare, il legislatore, con l'art. 29 della legge 30 luglio 2010 n. 122 e succ. modifiche ha statuito l'esecutività degli avvisi di accertamento e dei connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni, emessi dall'Agenzia delle entrate, ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta sul valore aggiunto e dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), notificati a partire dal 1° ottobre 2011, e relativi ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e a quelli successivi.

Invero, i suddetti atti devono contenere anche l'intimazione ad adempiere all'obbligo di pagamento degli importi indicati nell'avviso di accertamento, ovvero - nel caso di tempestiva proposizione del ricorso e a titolo provvisorio - degli importi indicati dall'art. 15 DPR 602/73 (oggi pari a un terzo dei tributi richiesti, escluse le sanzioni) nel termine di presentazione del ricorso avanti le Commissioni tributarie (art. 29, comma 1 lett. a), con l'espreso avvertimento che, decorsi i successivi trenta giorni, la riscossione delle somme richieste sarà affidata agli agenti della riscossione (art. 29, comma 1 lett. b), in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, anche ai fini dell'esecuzione forzata.

Di conseguenza, in forza di tali atti, l'agente della riscossione procederà a espropriazione forzata non più sulla base del ruolo, come recita l'art. 49 del DPR 602/73, bensì sulla base dell'atto di accertamento, che costituisce titolo esecutivo, dopo l'inutile decorso del termine di giorni sessanta.

E, tuttavia, l'esecuzione forzata è sospesa, *ex lege*, per un periodo di centottanta giorni dall'affidamento in carico agli agenti della riscossione, a prescindere dalla

circostanza che sia stata o no proposta istanza di sospensione dell'esecuzione davanti al giudice tributario.

In conclusione, sul punto, sono rimasti fermi sia il termine per l'esecutività degli avvisi di accertamento (gg. 60), sia quello per la loro consegna agli agenti della riscossione (gg.30) da parte dell'Agenzia delle entrate e, tuttavia, Equitalia non potrà promuovere la procedura esecutiva nei confronti dei contribuenti inadempienti prima che siano decorsi ulteriori gg. 180 (sospensione legale).

La sospensione legale concorre con la sospensione giudiziale.

A sua volta, la Commissione tributaria provinciale investita dell'istanza di sospensione (giudiziale) dell'avviso di accertamento esecutivo deve pronunziarsi nel termine di centottanta giorni dalla data di presentazione della medesima istanza, a norma dell'art. 47 comma 5 bis D. Lgs. 546/92, comma introdotto dal D.L. 13 maggio 2011 n. 70, convertito nella legge 12 luglio 2011 n. 106.

Naturalmente, in tema di sospensione *ex lege*, vi sono delle eccezioni e così la sospensione legale non opera qualora l'Agente della riscossione, successivamente all'affidamento in carico dell'avviso di accertamento esecutivo, venga a conoscenza di elementi idonei a dimostrare il "*fondato pericolo per il positivo esito della riscossione*" (art. 29, comma 1, lett. c).

Analogamente, anche il precedente termine di giorni trenta per la consegna all'Agente della riscossione dell'avviso di accertamento esecutivo da parte delle Direzioni dell'Agenzia delle entrate non opera in presenza del "*fondato pericolo*" di pregiudizio della riscossione.

In quest'ultima fattispecie l'Agenzia delle entrate, non appena decorso il termine di giorni sessanta dalla notifica dell'avviso di accertamento - così divenuto titolo esecutivo - lo trasmette all'Agente della riscossione per la procedura esecutiva, volta al recupero dell'intero ammontare dei tributi, degli interessi e delle sanzioni e ciò anche in presenza di ricorso, analogamente a quanto avviene in sede di iscrizione a ruolo straordinario, ai sensi dell'art. 15 bis D.P.R. 29/09/1973 n.

602.

Tutto ciò precisato, va constatato che il legislatore nulla dice in ordine a chi debba valutare la sussistenza del “*fondato pericolo*” nel ritardo e, quindi, autorizzare la riscossione, anche prima del decorso dei termini previsti dalle lettere a) e b) dell’art. 29 cit..

Si tratta di un problema di non poco conto, posto che appare evidente che questa valutazione non possa essere demandata - *tout court* - all’Agenzia delle entrate o all’Agente della riscossione, in quanto contrasta con principi di civiltà giuridica che la valutazione del “*fondato pericolo*” sia demandata allo stesso ente impositore, quasi si tratti di una sorta di “*giustizia domestica*”.

Non v’è dubbio, in via teorica, che tale valutazione deve essere affidata al giudice tributario, in particolare al presidente della Commissione tributaria provinciale territorialmente competente.

Ciò in analogia con quanto stabilito dall’art. 482 c.p.c., secondo cui, se vi è pericolo nel ritardo, il presidente del Tribunale competente o un giudice da lui delegato può autorizzare l’esecuzione immediata (che - come è noto - ha inizio con il pignoramento ex art. 491 cpc), con cauzione o senza, prima che sia decorso il termine indicato nell’atto di precetto.

Sul punto, occorre richiamare il principio, stabilito dall’art. 1, comma 2 del D.Lgs. 546/92, in forza del quale i giudici tributari applicano le norme ivi contenute e, “*per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile*”.

Alla stregua della disciplina contenuta nell’art. 482 c.p.c., il provvedimento de quo dovrebbe essere emesso da un giudice monocratico, con decreto motivato in calce al ricorso del Direttore dell’Agenzia delle entrate o dell’Agente della riscossione.

Tutto ciò si osserva solo in via puramente teorica e di principio, posto che la circolare del 15 febbraio 2011 n. 4/E, emessa dalla Direzione centrale normativa dell’Agenzia delle entrate, con cui vengono date disposizioni alle Direzioni regionali

e provinciali, non solo non affronta la questione di un ricorso giudiziario, volto ad ottenere l'autorizzazione all'esecuzione immediata dell'avviso di accertamento da parte dell'Agenzia delle entrate o dell'Agente della riscossione, ma dà per scontato che la valutazione del "*fondato pericolo per il positivo esito della riscossione*" è di competenza esclusiva dell'Ufficio ovvero dell'Agente della riscossione.

Non v'è dubbio che ciò rappresenta un evidente "*vulnus*" nella tutela dei diritti del contribuente che, in questa sede, è opportuno rimarcare.

Ciò chiarito, va detto che, a norma dell'art. 29 comma 1, lett. b), la sospensione legale di centottanta giorni dell'esecutività degli avvisi di accertamento "*non si applica con riferimento alle azioni cautelari e conservative, nonché ad ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore*".

Sul punto, va chiarito che deve escluso ogni riferimento alla disciplina di cui all'art. 22 D.Lgs. 472/97, in tema misure di cautelari in favore dell'Amministrazione finanziaria. Invero, la disciplina anzidetta trova applicazione quando il titolo esecutivo non si è ancora formato, in quanto si è in presenza: 1) di un atto di contestazione, 2) di un provvedimento di irrogazione delle sanzioni; 3) del processo verbale di constatazione; atti tutti privi di effetti esecutivi.

In tali casi - come si vedrà di seguito - occorre promuovere apposito procedimento avanti la Commissione tributaria provinciale, chiamata a valutare oltre al "*periculum in mora*", anche il "*fumus boni iuris*" (problema quest'ultimo che, all'evidenza, non sussiste in presenza di un titolo esecutivo).

Viceversa, in presenza di avviso di accertamento esecutivo, la disciplina applicabile dall'Amministrazione finanziaria a tutela del proprio credito con l'esercizio delle azioni cautelari è quella dettata dagli artt. 77 e 86 del D.P.R. 602/73 che, in forza del ruolo e della cartella di pagamento, consentono l'iscrizione dell'ipoteca e del fermo dei beni mobili registrati.

In particolare, nelle fattispecie anzidette, avendo il legislatore sostituito l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate al ruolo e alla cartella di pagamento, è evidente che l'Amministrazione finanziaria dovrà utilizzare tale nuovo

titolo esecutivo per l'iscrizione dell'ipoteca e del fermo dei beni mobili registrati.

Per il sequestro conservativo dei beni del debitore d'imposta, compresa l'azienda, in mancanza di un'apposita disciplina, deve essere applicata la regola generale dell'istanza dell'Agente della riscossione, motivata solo sul "*periculum in mora*", al presidente della Commissione tributaria provinciale competente per l'autorizzazione a procedere a tale sequestro a mezzo ufficiale giudiziario (art. 22 D.Lgs. n. 472/1997).

Una precisazione occorre fare in merito alla portata della riforma e, cioè, che il legislatore ha esteso la particolare procedura dell'avviso di accertamento esecutivo, di cui all'art. 29 comma 1, lett. a) legge 122/2010, all'"*avviso di rideterminazione*" degli importi dovuti in base agli avvisi di accertamento, ritualmente notificati al contribuente, quando il credito è certo, proprio perché discende da un avviso di accertamento, ma tuttavia deve essere quantificato.

Si tratta di ipotesi specificamente indicate dall'art. 29 comma 1, lett. a) e, precisamente, quella relativa all'accertamento con adesione, nel caso di mancato pagamento di rate successive alla prima, con esclusione dell'ipotesi in cui la procedura volta ad ottenere l'adesione del contribuente sia stata avviata su invito dell'Ufficio e, cioè, prima della notifica dell'avviso di accertamento.

Pertanto, nell'atto di rideterminazione saranno calcolati gli importi ancora dovuti - ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive, dell'imposta sul valore aggiunto e ai connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni - e al contribuente sarà inviato atto di intimazione ad adempiere nel termine di giorni sessanta, anche mediante raccomandata con avviso di ricevimento.

Altro atto di rideterminazione del credito di imposta è quello connesso alla pronuncia delle sentenze di primo e secondo grado, a seguito delle quali il contribuente dovrà versare il tributo e i relativi interessi nella misura prevista dall'art. 68 D.Lgs. 546/92 e, in virtù del richiamo contenuto nell'art. 19 D.Lgs. 472/97, dovrà versare nella stessa misura anche le sanzioni e, cioè, i due terzi delle somme dovute, dopo la sentenza della Commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso o

che lo accoglie parzialmente e il residuo ammontare, dopo la sentenza della Commissione tributaria regionale e nella misura determinata dalla stessa.

In conclusione, l'avviso di accertamento esecutivo è atto principe della nuova procedura e, tuttavia, molto opportunamente il legislatore ne ha limitato la disciplina alle sole imposte sul reddito e sul valore aggiunto e, successivamente anche all'IRAP, ma non l'ha estesa ad altri tributi, quali i dazi doganali, l'Ici, la TARSU e, cioè, a tutte le altre imposte con imponibile diverso dal reddito, alle quali in via teorica sarebbe applicabile la procedura dell'avviso di accertamento esecutivo.

Qui occorre rilevare che la vecchia procedura dell'iscrizione a ruolo e della conseguente emissione della cartella di pagamento era senza alcun dubbio più garantista dei diritti del contribuente di quella dell'avviso di accertamento esecutivo, posto che tali atti erano impugnabili autonomamente rispetto all'avviso di accertamento non esecutivo, sia pure per vizi specifici.

Inoltre, deve essere rilevato che nel sistema - purtroppo - è carente il principio del contraddittorio endoprocedimentale (cfr. ex pluribus, Cass. n. 1439/06).

Solo nella specifica materia dell'accertamento sintetico e degli studi di settore il contraddittorio è necessario, ma ha una finalità di supporto dell'accertamento induttivo.

Né, più in generale, il legislatore, ancora oggi, è disposto ad accedere all'idea che il contraddittorio debba precedere - e non seguire - l'avviso di accertamento, ancorché esecutivo, come purtroppo confermato dalla recente introduzione dell'istituto del "reclamo e della mediazione", di cui all'art. 17 bis del D.Lgs. 546/92, che si limitano a disciplinare un contraddittorio successivo all'avviso di accertamento.

In particolare, limitatamente alle controversie di valore inferiore a ventimila euro, il legislatore ha previsto che, dopo - e non prima - della notifica dell'avviso di accertamento esecutivo, l'obbligo a carico del contribuente del reclamo alla stessa Direzione provinciale o regionale che ha emanato l'atto, pena l'inammissibilità del ricorso avverso l'avviso di accertamento.

Il reclamo può contenere “una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell’ammontare della pretesa”, che verrà trattata da autonoma struttura, rispetto a quella che ha emesso l’atto reclamato e che, ove non intenda accogliere tale proposta, formulerà d’ufficio una proposta di mediazione.

Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l’accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso.

Appare evidente che la disciplina in esame - forse - realizza la dichiarata finalità di decongestionare il contenzioso, ma realizza tale obiettivo mediante un aggravio degli oneri a carico della fascia più debole dei contribuenti.

In ogni caso, sta di fatto che il contraddittorio obbligatorio avviene dopo, e non prima dell’avviso di accertamento.

Si comprende bene come in tale contesto normativo assume particolare rilievo l’istituto della sospensione dell’atto impugnato, quale disciplinato dall’art. 47 del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, istituto destinato a un notevole impulso, a fronte dell’anticipazione dell’esecutività dell’atto impositivo.

E non solo, in primo grado.

La prima osservazione di carattere generale è che almeno nella prima fase del processo tributario - a differenza del processo civile - l’esecutività è un attributo non della sentenza, bensì dell’atto impugnato, al quale soltanto può essere riferita la sospensione dell’esecuzione, i cui effetti sono destinati a cessare con la sentenza di primo grado (art. 47 commi 1 e 7 D. Lgs. 546/92).

Invero, il procedimento cautelare ha natura incidentale e la richiesta di sospensione dell’atto impugnato può essere avanzata contestualmente al ricorso oppure con atto separato, notificato alle parti e depositato in segreteria, ovvero dopo la proposizione del ricorso o anche dopo la rituale costituzione in giudizio dell’istante, ma prima che sia fissata l’udienza di trattazione del ricorso.

In ogni caso, è esclusa la possibilità di avanzare la domanda di sospensiva prima dell’instaurazione della causa di merito come, viceversa, nel processo civile consente l’art. 669 ter cpc.

In rito, l'art. 47 D.Lgs. 31/12/1992 n. 546 indica quali presupposti sostanziali per la richiesta di provvedimento cautelare le ben note nozioni di “*danno grave*” e di “*danno irreparabile*”, oltre al “*fumus boni iuris*”.

Va ricordato che l'istanza di sospensione non riguarda tutti gli atti impugnabili elencati dall'art. 19 del D. Lgs. 546/1992, ma solo gli atti che impongono il pagamento di tributi, non essendo, all'evidenza, suscettibili di sospensione il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, il diniego o la revoca di agevolazioni, il rigetto di definizione agevolata di rapporti tributari.

Le situazioni che possono fondare l'istanza sono raccolte attorno alla necessità per il ricorrente, di impedire che l'atto impositivo, nonostante l'impugnazione, produca i propri effetti autoritativi ai quali possa conseguire un danno per lui irreversibile.

Considerando il particolare contenuto della cautela richiesta, la varietà delle situazioni dedotte si riduce attorno a un preciso concetto: il ricorrente può chiedere la sospensione dell'atto impugnato, se dall'esecuzione di questo può derivargli un danno grave ed irreparabile, danno che deve essere imminente, alla stregua della stessa formulazione dell'art. 47, che al comma 1° parla di “*sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso*”.

Tale tipo di nocumento, generalmente, consisterà non in un semplice pregiudizio economico che, comunque, la riscossione dell'imposta cagiona, ma in un ulteriore danno rilevante e irreparabile.

In questo senso, la gravità e irreparabilità del pagamento deve tener conto che l'art. 15 DPR 602/73 prevede l'eseguibilità degli atti impugnati davanti alla Commissione tributaria provinciale, con limitazione a frazioni delle somme dovute, nella misura “*di un terzo degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati*”, escluse le sanzioni.

Tali somme, nel caso di esito sfavorevole del ricorso per il ricorrente, sono destinate ad aumentare nella misura frazionata prevista dall'art. 68 D.Lgs. 546/92, con l'ulteriore aggravamento - nelle stesse percentuali previste per i tributi - delle

somme dovute a titolo di sanzioni.

Comunque, l'impossibilità di eliminare gli effetti negativi deve essere ricollegata a situazioni estranee al diretto rapporto d'imposta, soggettive e da valutare in concreto e, così, se si tratta di operatori commerciali, sarà necessario valutare se vi è l'eventuale perdita degli affidamenti bancari e della clientela e, dunque, il rischio di insolvenza.

Viceversa, trattandosi di persona fisica, non è facile intravedere un danno non più riparabile, dal momento che in ogni caso le retribuzioni sono pignorabili solo nei limiti del quinto e che esiste una vasta categoria di beni impignorabili, tali anche per il Fisco.

In tal caso, nell'ambito di una interpretazione logico-sistematica, volta ad assegnare alla norma un ruolo che non sia insignificante, la irreparabilità del danno deve essere valutata su un piano più modesto, configurando questo presupposto anche quando il contribuente, per effetto del pagamento, si verrebbe a trovare in serie difficoltà.

Comunque, la valutazione dei requisiti di gravità e irreparabilità del danno conseguente all'atto impugnato è rimessa al prudente apprezzamento del giudice tributario, chiamato in sede collegiale a valutare, oltre al *fumus boni iuris*, la sussistenza degli “*effetti irreversibili e inadeguatamente ristorabili di tale esecuzione*”, (cfr. sentenza Corte Cost. n. 217/2010),

In merito al “*fumus boni iuris*”, che l'art. 47 identifica nella “*delibazione nel merito*”, occorre rilevare l'oggettiva difficoltà da parte del giudice di contenere la prognosi probabilistica sull'esito del ricorso.

Invero, il giudice tributario, con cognizione sommaria, è chiamato ad accertare l'attendibilità dei motivi dedotti nel ricorso, valutando sul piano ipotetico il grado di probabilità del riconoscimento del diritto del ricorrente nella decisione di merito.

A tale proposito, è opportuno distinguere “*delibazione*” e “*decisione*”, nel senso che la prima si concreta in una valutazione meramente prognostica della fondatezza delle ragioni in fatto e in diritto fatte valere dal ricorrente, per via di un grado di

approfondimento che è necessariamente inferiore rispetto a quello relativo alla “*decisione finale*”, caratterizzata dalla pienezza del contraddittorio e dell’istruttoria, suscettibile - a differenza della prima - di passare in giudicato.

Naturalmente, ciò non esime il giudice tributario adito in sede cautelare, per un verso, dal valutare eventuali carenze in rito, quali il difetto di giurisdizione e l’inammissibilità del ricorso, e, per altro verso, dal valutare, in punto *fumus*, oltre ai motivi del ricorso, anche le eventuali eccezioni della parte resistente, costituitasi nel giudizio.

A mente dell’art. 47 comma 3 DPR citato, il presidente della sezione cui è assegnato il ricorso può valutare, previa naturalmente delibazione del merito, se l’eccezionale urgenza di provvedere imponga di intervenire, disponendo la provvisoria sospensione dell’esecuzione fino alla pronuncia del collegio, che avverrà con successiva ordinanza.

L’art. 47, al 4° comma, stabilisce che il collegio, sentite le parti e in camera di consiglio, provvede con ordinanza “*non impugnabile*”. Il testo legislativo è chiaro e non lascia spazio a dubbi interpretativi, la formula di legge non consente l’introduzione di alcun tipo di rimedio e, quindi, neppure del reclamo previsto dal codice di procedura civile all’art. 669-terdecies.

La fase cautelare si sviluppa e si articola in un unico grado, in quanto avverso l’ordinanza della Commissione tributaria provinciale non è ammessa alcuna impugnazione, né nella forma del reclamo avanti un giudice pari grado, di diversa composizione, come nel rito civile, né nella veste dell’appello al giudice superiore, come nel rito amministrativo.

Infine, il provvedimento del giudice tributario che accoglie o respinge l’istanza di sospensione dell’atto impugnato non è ricorribile in cassazione, in quanto privo di efficacia decisoria.

L’istanza di sospensione deve essere decisa entro centottanta giorni dalla presentazione della stessa (art. 47 comma 5 bis) e, nel caso di sospensione dell’atto impugnato, la trattazione della controversia deve essere fissata non oltre novanta

giorni dalla pronuncia cautelare (art. 47 comma 6).

Naturalmente, la sospensione può anche essere parziale e subordinata alla prestazione di idonea garanzia, mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa.

Comunque, gli effetti della sospensione cessano alla data della pubblicazione della sentenza di primo grado (art. 47 comma 7).

Altra misura cautelare era stata introdotta nel processo tributario dall'art. 47 bis D.Lgs. 546/92, entrato in vigore in data 9 aprile 2008 con il D.L. 59/2008, che ha disciplinato la concessione della sospensione giudiziale degli atti di recupero degli aiuti di Stato dichiarati illegittimi, al fine di permettere l'esecuzione immediata ed effettiva delle decisioni adottate dalla Commissione europea, siano essi sostanziali (di recupero/ingiunzione) o tipici della riscossione (cartelle di pagamento).

La Commissione tributaria provinciale può concedere la sospensione dell'efficacia del titolo di pagamento, conseguente alla decisione adottata dalla Commissione europea, se ricorrono determinate condizioni, disciplinate dalla norma anzidetta.

La questione è oggi superata, a seguito della novella contenuta negli artt. 49 e 50 della legge 24 dicembre 2012 n.234, in vigore dal 19 gennaio 2013, che ha attribuito al Tribunale Regionale Amministrativo competente per territorio la giurisdizione esclusiva in materia di aiuti di Stato.

Il campo in cui la nuova attribuzione al Giudice amministrativo è destinato a esplicare con maggiore efficacia le proprie potenzialità è proprio quello della tutela cautelare, posto che la tutela giudiziaria in tema di aiuti di Stato è legata, per sua natura, all'efficacia di provvedimenti di carattere cautelare.

La giurisdizione esclusiva del Giudice Amministrativo si estende, dunque, anche ai provvedimenti cautelari atti ad impedire l'erogazione dell'aiuto illegale ovvero a ordinarne la restituzione.

Rimane ferma la giurisdizione delle Commissioni tributarie solo per i procedimenti in corso, in mancanza di una norma transitoria.

Altra tematica concerne la sospensione delle sentenze di primo e di secondo grado.

Nulla quaestio per quanto riguarda la sospensione della sentenza di primo grado in punto sanzioni amministrative per violazioni di norme tributaria, posto che, ai sensi dell'art. 19 comma 2 del D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 472, la Commissione tributaria regionale può sospendere l'esecuzione delle sanzioni di natura pecuniaria applicando la disciplina dell'art. 47 del citato D.Lgs. 546/92 e il provvedimento di sospensione da parte della Commissione tributaria regionale è, addirittura, obbligatorio, quando venga prestata idonea garanzia, anche a mezzo di fideiussione bancaria o assicurativa.

Viceversa, l'esecuzione delle "sanzioni accessorie", come definite nel successivo art. 21, è stata dal legislatore posticipata al momento in cui il provvedimento impugnato diventa definitivo, in quanto si tratta di sanzioni personali, quali l'interdizione nelle sue varie forme o la sospensione dall'esercizio di attività di lavoro autonomo.

Quello della sospensione dell'esecuzione delle sentenze delle Commissioni tributarie provinciali, in punto sanzioni pecuniarie, costituisce l'unico caso di sospensione previsto in modo esplicito dal legislatore.

Viceversa, a mente del tenore letterale dell'art. 49 D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, in tema di impugnazioni, le sentenze di primo e di secondo grado non sarebbero sospendibili, sulla base della dichiarata inapplicabilità dell'art. 337 c.p.c., come sancito dalla predetta norma.

In tal senso, del resto, si muoveva la costante giurisprudenza di legittimità, secondo cui l'esclusione della tutela cautelare nei confronti dell'efficacia esecutiva delle pronunzie delle Commissioni tributarie - alla stregua del contenuto letterale delle disposizioni di cui agli artt. 49 e 68 del d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 - non determinava una ingiustificata lesione del diritto di difesa, in quanto la garanzia costituzionale della tutela cautelare doveva ritenersi doverosa solo fino al momento in cui non intervenga una pronuncia di merito che accolga, con efficacia esecutiva, la

domanda, rendendo superflua l'adozione di ulteriori misure cautelari, o al contrario la respinga, negando in tal modo, a cognizione piena, la sussistenza del diritto e il presupposto stesso dell'inibitoria (cfr. ex pluribus, Cass. n. 7815/10, che a sua volta richiama la sentenza n. 165 del 2000 della Corte costituzionale).

Tuttavia, sul punto, nel frattempo, sono sopraggiunte due sentenze della Corte Costituzionale - la n. 217 del 12 maggio 2010 e la più recente sentenza n. 109 del 16 aprile 2012 - che, nel dichiarare l'inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'art. 49 D. Lgs. 31.12.1992 n. 546, danno una interpretazione costituzionalmente orientata della norma ivi contenuta, consentendo la sospensione dell'esecuzione delle sentenze pronunziate dalle Commissioni tributarie, per effetto della loro impugnazione.

Il ragionamento è abbastanza semplice.

Afferma la Corte regolatrice che il contenuto normativo dell'art. 337 c.p.c. (*sospensione dell'esecuzione e dei processi*) è costituito da una "regola", in forza della quale l'esecuzione della sentenza non è sospesa per l'effetto dell'impugnazione della stessa e da una "eccezione" a tale regola (*salve le disposizioni di cui agli artt. 283, 373, 401 e 407*), che consente al giudice di sospendere l'esecuzione delle sentenze, qualora da tale esecuzione derivi alla parte istante un danno grave e irreparabile.

Fatta tale precisazione, la Corte Costituzionale interpreta la norma contenuta nell'art. 337 c.p.c. nel senso che l'inapplicabilità al processo tributario della "regola", - concernente la non sospendibilità dell'esecuzione delle sentenze e contenuta, oltre che nell'art. 337 c.p.c., anche nel primo periodo del primo comma dell'art. 373 dello stesso codice di rito, con riferimento all'impugnazione di sentenza pronunziata da una Commissione tributaria regionale e impugnata in Cassazione, della cui questione la Corte Costituzionale era stata investita - "*non comporta necessariamente l'inapplicabilità al processo tributario anche delle sopra indicate eccezioni alla regola.*"

Di conseguenza - secondo la Corte regolatrice - l'interpretazione

costituzionalmente orientata dell'art. 49 D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 consente la sospensione dell'esecuzione della sentenza di appello impugnata per cassazione (art. 373 c.p.c.).

A sua volta, anche la giurisprudenza di legittimità ha mutato orientamento.

In particolare, la Corte di cassazione, con la sentenza n. 2845 del 2012, nell'esercizio della propria funzione nomofilattica, ha fissato il seguente principio di diritto: "Al ricorso per cassazione avverso una sentenza della commissione tributaria regionale si applica la disposizione di cui all'art. 373 c.p.c., comma 1, secondo periodo, giusta la quale il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave e irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che l'esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione".

In questo quadro di evoluzione giurisprudenziale, è evidente che con le citate sentenze la Corte Costituzionale e la Corte di Cassazione hanno operato una totale e piena inversione di tendenza, rispetto al recente passato, in favore della sospensione dell'esecuzione delle sentenze pronunziate dalle Commissioni tributarie regionali.

Più in generale e in via sistematica, non può non essere rilevato che, rispetto alla esclusività della giurisdizione, riconosciuta alle Commissioni sui tributi di ogni genere e specie comunque denominati (art. 12, co. 2, 1 n. 448/2001, art. 3-bis, co. 1, lett. a) d.l. n. 203/2005), non appare conforme a razionalità che la Commissione regionale non possa sospendere la sentenza di appello impugnata con ricorso in cassazione, al pari di quanto avviene nel giudizio civile e nel giudizio amministrativo, caratterizzati dalla generalità della giurisdizione nei rispettivi settori di specifica competenza.

A questo punto, occorre precisare che l'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 49 D.Lgs. 546/92 consente la sospensione, oltre che delle sentenze pronunziate in grado di appello - di cui si sono occupati il giudice delle leggi e il giudice di legittimità - anche delle sentenze pronunziate in primo grado dalle Commissioni tributarie provinciali, alla stregua della specifica disciplina contenuta rispettivamente negli artt. 283 e 373 del codice di rito e richiamata dall'art. 337 cit.

Naturalmente, diversi sono i criteri che i giudici dell'appello dovranno adottare per decidere sulle istanze di sospensione, a seconda che si tratti di sentenza di primo o di secondo grado.

Nel primo caso, e cioè di sentenza pronunciata dalla Commissione tributaria provinciale e gravata di appello davanti la Commissione tributaria regionale, quest'ultima sarà chiamata a delibare sia il "*fumus boni iuris*" e cioè la fondatezza o meno dell'appello proposto, sia il "*periculum in mora*" e, cioè, il danno grave e irreparabile che deriverebbe dall'esecuzione della sentenza impugnata.

Viceversa, l'istanza di sospensione di una sentenza di secondo grado, gravata di ricorso per cassazione, comporta per la Commissione tributaria regionale l'onere di valutare la sussistenza solo del requisito del danno grave e irreparabile.

In punto di prassi giurisprudenziale, va rilevato che le Commissioni tributarie, per quanto consta, si sono adeguate a tale mutato indirizzo.

Di norma, accade che il provvedimento di sospensione dell'efficacia esecutiva delle sentenze impuginate in Cassazione sino all'esito del giudizio di legittimità viene subordinato alla prestazione di idonea fideiussione bancaria o assicurativa, che è commisurata all'importo del credito erariale riconducibile alla sentenza sospesa per tributi, sanzioni e interessi maturati alla data della concessa sospensiva.

E' necessario, a questo punto, trattare delle misure cautelari a favore dell'Amministrazione finanziaria, operando da subito una netta distinzione tra le misure cautelari in favore del contribuente e quelle a favore dell'Amministrazione finanziaria.

Infatti, le prime sono dirette a paralizzare un atto del fisco (la cartella esattoriale, il ruolo e, dal 1° ottobre 2011, anche l'avviso di accertamento esecutivo), mentre le seconde sono volte a costituire garanzie reali, a tutela dei crediti dell'amministrazione finanziaria.

Come si è visto, a partire dal 1° ottobre 2011, l'Agente della riscossione procede

a espropriazione forzata, mediante pignoramento mobiliare e immobiliare, non più in base al ruolo, come recita l'art. 49 del DPR 602/73, bensì in base all'atto di accertamento, che costituisce titolo esecutivo, sia pure limitatamente alle imposte sui redditi, sul valore aggiunto e all'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), notificati a partire dal 1° ottobre 2011, e relativi ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e ai periodi di imposta successivi.

Non solo, ma l'agente della riscossione, sulla base del suddetto titolo esecutivo, promuoverà le azioni cautelari e conservative, nonché ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore (iscrizione di ipoteca e fermo dei beni mobili registrati, di cui agli artt. 77 e 86 D.P.R. 602/73).

Il problema si pone quando manca un titolo esecutivo.

In tal caso intervengono le disposizioni contenute nell'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 472, concernente i presupposti per la concessione dell'ipoteca e per l'autorizzazione del sequestro conservativo.

Invero, in forza dei seguenti titoli - che non sono esecutivi - e, cioè, **1)** dell'atto di contestazione; **2)** del provvedimento di irrogazione delle sanzioni; **3)** del processo verbale di constatazione e dopo la loro notifica, l'Amministrazione finanziaria, 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.

La prima questione, a lungo dibattuta, è quella che concerne l'ambito oggettivo di applicazione delle misure cautelari pro fisco, se cioè la domanda di misure cautelari deve essere riferita solo ai crediti per sanzioni o possa investire anche i crediti di imposta e i relativi interessi.

La questione è stata sollevata alla luce della "*sedes materiae*" posto che il D.Lgs. 472/1997 ha per oggetto la disciplina generale del sistema sanzionatorio.

E' intervenuta la Suprema Corte, sezione tributaria che, con sentenza del 28

gennaio 2010 n. 1838, ha ritenuto che le disposizioni dell'art. 22 D.Lgs. n. 472/97 si applicano a tutti i crediti fondati sulla normativa tributaria, sia a titolo di tributo che di sanzione.

Sul punto la Corte ha osservato che, nella logica della disposizione normativa, la possibilità di autorizzare il sequestro conservativo prescinde dalla previsione di un “atto irrogativo di sanzioni” e richiede solo l’esistenza del “*periculum in mora*” e del “*fumus*” del credito, che deve essere fondato, comunque, sulla normativa tributaria, sia a titolo di tributo, che di sanzione, posto che non sussiste ragione alcuna di distinguere il credito relativo alla pena pecuniaria dalle altre obbligazioni derivanti (come l’imposta evasa) dalla stessa violazione, per limitare alla prima l’operatività della misura cautelare.

Chiarita la portata oggettiva della norma e il suo ambito di applicazione, va detto che le principali caratteristiche del procedimento dalla stessa previsto sono quelle di essere un giudizio autonomo rispetto al merito e di concludersi con una sentenza, soggetta alle ordinarie impugnazioni, e ciò a differenza di quanto avviene nel procedimento cautelare ex art. 47 D.Lgs. 546/92, dove la misura è invece disposta con ordinanza.

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

A mente dell’art. 22 D.Lgs. n. 472/97, per la concessione di ipoteca e di sequestro conservativo, l’Ufficio deve fornire la prova del “*fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito*”.

Si tratta di espressione mutuata integralmente dall’art. 671 c.p.c., che attiene al sequestro conservativo e che, nell’interpretazione giurisprudenziale corrente, viene correttamente intesa come valutazione della sussistenza dei requisiti del “*fumus boni iuris*” e del “*periculum in mora*”.

Dunque, il giudice tributario, ai fini della concessione dell’ipoteca fiscale o del sequestro conservativo, deve valutare, con una indagine sommaria, sia il “*fumus boni*

iuris” e, cioè, la probabile esistenza del credito azionato - restando riservato al giudizio di merito ogni altro accertamento in ordine alla sua effettiva sussistenza e al suo ammontare - sia il “*periculum in mora*”, che deve essere identificato nel timore della dispersione dei beni del debitore.

Come si è rilevato, la definizione del pericolo, come timore della perdita della garanzia patrimoniale, si pone in piena sintonia con la misura cautelare del sequestro conservativo, quale rimedio tipico per evitare la sottrazione dei beni del debitore che rappresentano la garanzia del credito, mentre - com'è noto - l'ipoteca costituisce misure volta, oltre che a tutela del credito, anche a garantire al creditore una posizione di priorità rispetto ad eventuali altri creditori.

Costituisce principio pacifico in giurisprudenza, che il pericolo di perdere la garanzia deve essere fondato su elementi obiettivamente sintomatici di un pericolo reale, e non basato su apprezzamenti psicologici e personali.

In particolare, il “*periculum in mora*” deve essere valutato sia con riferimento a dati oggettivi, quali l'entità della pretesa erariale e la consistenza patrimoniale del creditore, sia con riferimento a dati soggettivi, ossia ai comportamenti del debitore, dai quali si possa evincere la volontà di sottrarsi all'esecuzione, depauperando il suo patrimonio.

Si tratta di valutazioni incensurabili in sede di legittimità, se sorrette da congrua valutazione, immune da vizi logici e giuridici.

In ogni caso, vanno individuati comportamenti indizianti successivi agli accertamenti e non quegli stessi comportamenti posti a base degli accertamenti medesimi. Invero, la medesima condotta se può legittimare l'accertamento tributario, non può al contempo legittimare quel “*quid pluris*” che è il provvedimento cautelare (cfr. Cass. sez. trib. n. 24527/07).

Le considerazioni che precedono si riflettono come onere motivazionale probatorio in capo all'Amministrazione finanziaria, la quale deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni di diritto che fondano il *fumus boni iuris* e il *periculum in mora* e deve, altresì, fornire la prova di tali elementi nel giudizio

tributario, dimostrandone la sussistenza.

Il procedimento prende avvio con la presentazione di una istanza al presidente della Commissione provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio finanziario o l'ente che ha emesso o ha competenza ad emettere (nel caso che il titolo sia il p.v.c.) il provvedimento con il quale viene accertato il tributo o viene contestata e/o irrogata la sanzione e ciò ai sensi dell'art. 4 D.Lgs. 546/92, che determina in via generale la competenza per territorio, in funzione della sede dell'ente impositore.

L'istanza deve essere motivata e deve contenere l'indicazione del titolo in base al quale si procede (ossia, l'atto di contestazione o di irrogazione della sanzione, processo verbale di constatazione), l'indicazione dei presupposti di fatto e di diritto che fondano il *fumus* e il *periculum*, l'indicazione della somma per la quale si intende procedere, la misura cautelare che si richiede e, infine, l'individuazione dei beni oggetto del provvedimento richiesto.

L'istanza deve essere notificata alle parti interessate (compresi i soggetti coobbligati in solido), le quali entro venti giorni dalla notifica possono depositare memorie e documenti difensivi.

L'assenza della notifica o l'invalidità della stessa rende inammissibile il ricorso in relazione alla parte o alle parti interessate da quel vizio (controllo della notifica anche d'ufficio da parte della Commissione).

Il presidente, decorso il termine di venti giorni previsto dal comma 2, deve fissare la data della trattazione per la prima camera di consiglio (anche qualora la richiesta avanzata risulti palesemente infondata, non essendo prevista la possibilità di rigettare la domanda in questa fase) e disporre che venga data comunicazione alle parti almeno dieci giorni prima (comma 1°). Tale previsione è funzionale all'attuazione del principio del contraddittorio e alla costituzione in giudizio del resistente.

Nel silenzio della norma, non v'è dubbio che le parti debbano essere sentite in camera di consiglio prima della decisione (analogamente a quanto previsto dal comma 4 dell'art. 47 D.Lgs. 546/92).

La Commissione decide con sentenza (art. 22 comma 3), come tale soggetta ai

mezzi di impugnazione previsti per le sentenze e, dunque, all'appello e al successivo ricorso per cassazione (cfr. Cass. sez. trib. n. 24527/07).

L'art. 22 D.Lgs. 472/97 al comma 4 prevede che, in caso di "eccezionale urgenza" (espressione mutuata dall'art 47, comma 3 D.Lgs. 546/1992) o di "pericolo nel ritardo", il presidente della commissione decide *inaudita altera parte*, appena ricevuta l'istanza con decreto motivato (c.d. procedimento abbreviato).

La norma ha creato qualche problema interpretativo. Il primo attiene alla formulazione del presupposto del procedimento d'urgenza: infatti, l'alternativa tra la "eccezionale urgenza" e il "pericolo da ritardo", sottesa dalla congiunzione utilizzata ("o"), non è in realtà tale.

Invero, il "pericolo da ritardo" è un requisito sempre richiesto per la concessione del provvedimento cautelare, per cui deve ritenersi che il *quid pluris* - che giustifica la concessione *inaudita altera parte* del provvedimento presidenziale (sempre che il presidente della commissione ritenga sussistenti i presupposti processuali e le condizioni dell'azione) - è rappresentato dalla "eccezionale urgenza".

I due requisiti, pertanto, non sono alternativi bensì cumulativi, con la conseguenza che il "procedimento abbreviato" prende avvio solo se l'amministrazione finanziaria ha motivato e ha provato l'esistenza sia del pericolo nel ritardo, sia della eccezionale urgenza.

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 decreto presidenziale che, *inaudita altera parte*, concede la misura cautelare è reclamabile al collegio entro trenta giorni, che (dovendo ritenersi applicabile l'art. 28, D.Lgs. n. 546/92) decorrono dalla data della notifica del provvedimento presidenziale.

Sulla richiesta di riesame la Commissione, sentite le parti in camera di consiglio, decide con sentenza.

Nella diversa ipotesi in cui il contribuente non presenti reclamo, il procedimento cautelare si conclude con il decreto presidenziale, e non con sentenza.

La norma tace sull'esito del procedimento, nel caso in cui il presidente della Commissione ritenga non sussistenti i presupposti previsti dal 4° comma dell'art. 22 per l'emissione del decreto *inaudita altera parte*: in tale caso, il presidente con decreto (non reclamabile) dispone la prosecuzione del procedimento cautelare, secondo il rito ordinario.

Nel 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.

La garanzia deve essere idonea, cioè prestata da soggetto solvibile e di ammontare congruo, in relazione alla misura della sanzione e alle spese di lite, e può essere prestata sia a mezzo di cauzione (quindi, deposito nummario, bancario o postale, vincolato alla disposizione del giudice e alla richiesta dell'ente sanzionante), sia a mezzo di fideiussione bancaria o assicurativa, vincolata al passaggio in giudicato della sentenza (e non a termine).

Ai sensi del successivo comma 7, i provvedimenti cautelari perdono efficacia se, nel termine di centoventi giorni dalla loro adozione, non viene notificato atto di contestazione o di irrogazione; ciò nel caso in cui il provvedimento cautelare sia stato emesso sulla base del processo verbale di constatazione.

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.

Ancora, i provvedimenti perdono altresì efficacia a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato, che accoglie il ricorso del contribuente e 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.

Il procedimento d'urgenza di cui all'art. 22 D.Lgs. 472/97, promosso dall'Amministrazione finanziaria presenta inequivocabili simmetrie con il procedimento d'urgenza per la sospensione dell'atto impugnato di cui all'art. 47 del D.Lgs. 546/92, promosso dal contribuente.

E, tuttavia, assai diverso è il contenuto del decreto presidenziale (di accoglimento) conclusivo dei due procedimenti.

Nel procedimento d'urgenza per la sospensione dell'atto impugnato è previsto che il decreto presidenziale, che dispone *inaudita altera parte* la misura cautelare, deve essere riesaminato dal collegio nel contraddittorio delle parti. Di conseguenza, il decreto presidenziale, oltre al provvedimento cautelare, deve contenere la fissazione dell'udienza di trattazione davanti al collegio per la conferma o meno della sospensione concessa.

Viceversa, come si è visto, nel procedimento per ipoteca e sequestro conservativo, il decreto presidenziale di accoglimento della domanda, emesso *inaudita altera parte*, se non vi è reclamo, non deve essere riesaminato in sede collegiale e nel contraddittorio delle parti.

In conclusione sul punto, il decreto presidenziale previsto dall'art. 47, comma 3, D. Lgs. 546/92 ha efficacia interinale e deve essere confermato dal collegio nel contraddittorio delle parti; viceversa, il decreto presidenziale previsto dall'art. 22, comma 4° D. Lgs. 472/97 ha efficacia tendenzialmente definitiva, poiché il riesame in sede collegiale è rinviato all'eventuale reclamo operato dal contribuente.

In tal caso il collegio, sentite le parti in camera di consiglio, provvede con sentenza, soggetta ai normali mezzi d'impugnazione, secondo le regole vigenti nel sistema della giustizia tributaria e, quindi, l'appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale e il successivo ricorso per cassazione.

L'ipoteca è giudiziale, essendo concessa all'esito di un procedimento giurisd-

zionale, a cognizione sommaria ma a contraddittorio pieno, ex art. 2818, co. 2 c.c..

È soggetta a revocazione fallimentare ex art. 67, co. 1 n. 4 L.F., nel testo in vigore dal 1/1/2008 e precostituisce un diritto di prelazione della pretesa creditoria al momento della realizzazione della stessa.

L'iscrizione ipotecaria avviene ad opera dell'ente sanzionatore, mentre in caso di sequestro conservativo, l'esecuzione deve essere demandata all'ufficiale giudiziario.

Il sequestro conservativo può interessare beni sia mobili che immobili, od anche una universalità di beni, come l'azienda.

Altri strumenti cautelari in favore dell'Amministrazione finanziaria sono quelli disciplinati dal DPR 602/73, con riferimento, in particolare, al "*ruolo straordinario*" (art. 15 bis) "*all'iscrizione dell'ipoteca*" (art. 77) e al "*fermo(amministrativo) di beni mobili registrati*" (art. 86)

Il "**ruolo straordinario**" 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, nei quali si specifica che "*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 legge 27/07/2000, n. 212 (Statuto del contribuente), proprio con riferimento alla sussistenza del pericolo e alla fondatezza di esso (in realtà, nella pratica, non sono mai motivati) e l'assenza di motivazione ne determina l'illegittimità.

Naturalmente, a mente dell'art. 19 comma 1 lett. d) D.Lgs. 546/92), il ruolo straordinario è impugnabile dinanzi alla Commissione tributaria provinciale.

Per quanto riguarda "**l'iscrizione di ipoteca**" ex art.77 DPR n. 602/73, la norma consente all'Agente della 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, in relazione all'intero debito portato in cartella (debito d'imposta, interessi e sanzioni).

E' evidente che, a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 29 della legge 30 luglio 2010 n. 122 e successive modifiche, il titolo per le imposte interessate dalla riforma non è più rappresentato dal ruolo, bensì dall'accertamento esecutivo e il termine di cui all'art. 50 co. 1 del DPR 602/73 per l'iscrizione dell'ipoteca sui beni del contribuente debitore sarà anticipato alla decorrenza di novanta giorni (60 + 30) dalla notifica del suddetto avviso di accertamento.

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.

Infine, il “**fermo amministrativo**” non è una misura concessa dal giudice tributario, né è sottoposta al suo controllo preventivo, ma è disposta direttamente dall'Amministrazione finanziaria.

Il vaglio del giudice è solo eventuale e successivo ed è limitato alla legittimità del provvedimento e non al merito.

Il giudice tributario deve 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.. cfr.. Cass. civ. 11 febbraio 2008, ordinanza n. 3171).

La misura concerne anche i beni mobili registrati, di cui all'art. 86 D.P.R. 1973, n. 602 e all'art. 35 D.L. 4/7/2006, n. 223 (il cd. Decreto Bersani).

In passato, si è discusso se la giurisdizione delle commissioni tributarie potesse investire oltre ai crediti tributari, anche crediti extratributari, purché riscossi dall'agente per la riscossione.

L'intervento delle Sezioni Unite (sent. n. 11087/10) ha posto fine alla *vexata quaestio*, nel senso che al giudice tributario appartiene solo la cognizione delle obbligazioni di natura fiscale, mentre il giudice ordinario giudica delle altre materie (nella specie, obbligazioni dovute a titolo di sanzioni amministrative pecuniarie per

violazioni al codice della strada).

Peraltro, va sottolineato che la sentenza delle Sezioni Unite è costituzionalmente orientata, posto che la giurisdizione del giudice tributario “*deve ritenersi imprescindibilmente collegata*” alla “*natura tributaria del rapporto*”, non essendo possibile ampliare l’oggetto della giurisdizione tributaria, senza violare l’art. 102, secondo comma, Cost., norma che, com’è noto, vieta l’istituzione di nuovi giudici speciali.

Invero, va ricordato che la giurisdizione tributaria è tuttora una “*giurisdizione speciale*”, ancora relegata nell’ambito della VI disposizione transitoria della Costituzione e, di conseguenza, il legislatore ordinario non può attribuire alle giurisdizioni speciali materie che non siano già proprie delle stesse “*ab origine*”, senza introdurre con ciò stesso un nuovo giudice speciale, vietato dalla Costituzione (cfr. Corte Costituzionale sent. 14 marzo 2008 n. 64 che ha dichiarato l’illegittimità costituzionale dell’art. 63 del D.Lgs. 15 dicembre 1997 n. 446 e successive modificazioni (COSAP), sul presupposto che tali controversie non hanno natura tributaria e, di conseguenza, devono essere attribuite al giudice ordinario).

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

Le conclusioni che si possono trarre dall’esposizione delle misure cautelari, quali disciplinate dal nostro ordinamento processuale, concernono due criticità, vale a dire la mancanza di organicità dell’intero sistema e un evidente, quanto ingiustificato, squilibrio tra la posizione dell’amministrazione finanziaria e quella del contribuente.

Dott. Francesco Castellano