

Analisi e commenti

Le misure cautelari in ambito tributario, uno sguardo d'insieme - 1

22 Dicembre 2008

Iscrizione di ipoteca ed esecuzione del sequestro conservativo gli strumenti a tutela del credito erariale

Thumbnail Image not found or type unknown Le misure cautelari rappresentano lo strumento che il legislatore ha fornito all'Amministrazione finanziaria al fine di garantire la pretesa tributaria avanzata nei confronti del contribuente. Costituiscono, cioè, i mezzi attraverso cui evitare che la garanzia sul credito vantato possa venire meno.

L'istituto viene regolamentato dall'articolo 22 del Dlgs 472/1997, il quale, introducendo la nuova disciplina sulle misure cautelari in ambito tributario, ha contestualmente abrogato gli articoli 26 e 27 della legge 4/1929, che disciplinavano la materia prima della riforma.

Con il nuovo testo normativo è stata attribuita agli uffici impositori la competenza a chiederne l'applicazione, nei casi in cui vi sia fondato timore di perdere la garanzia sul credito. La competenza ad autorizzare tali misure è, invece, attribuita in via esclusiva alle Commissioni tributarie, all'interno di un procedimento speciale del tutto autonomo rispetto al giudizio di merito.

Proprio in considerazione della particolare rilevanza delle misure cautelari, il legislatore è recentemente intervenuto, introducendo con il decreto "anticrisi" delle importanti novità materia.

Le misure cautelari

Le misure cautelari previste dall'articolo 22 del Dlgs 472/1997 sono l'iscrizione di ipoteca e l'esecuzione, mediante ufficiale giudiziario, del sequestro conservativo.

L'iscrizione di ipoteca serve a costituire una prelazione, attribuendo al creditore il diritto (esercitabile anche nei confronti del terzo acquirente) di espropriare i beni vincolati a garanzia del suo credito e di essere soddisfatto con preferenza sul prezzo ricavato dall'espropriazione; ciò al fine di garantire ulteriormente la pretesa tributaria. Può avere a oggetto i beni immobili, i diritti, le rendite, e tutti gli altri beni (navi, aerei, auto) indicati dall'articolo 2810 del Codice civile.

Il sequestro conservativo ha come finalità quella di evitare che i beni del trasgressore vengano dispersi, facendo venire meno la garanzia che gli stessi costituiscono per il creditore.

Il sequestro 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. Non sussistono limitazioni in ordine al tipo di beni sequestrabili; difatti, ai sensi dell'articolo 671 cpc, possono essere oggetto di sequestro beni mobili (compresi crediti, depositi bancari, quote sociali, azioni eccetera), beni mobili registrati, beni immobili, somme o cose a dovute al debitore (nei limiti ammessi per il pignoramento) e, per espressa previsione normativa, anche l'azienda.

Tali misure possono essere chieste congiuntamente qualora ve ne fosse la necessità e, cioè, nel caso l'adozione di uno solo dei due strumenti non fosse sufficiente a garantire la pretesa tributaria.

Ambito di applicazione oggettivo

Esiste un dibattito ancora aperto sull'ambito di operatività delle misure cautelari, diretto a stabilire se le stesse debbano riferirsi solo alle sanzioni o se possano estendersi a garanzia dell'intero credito vantato (tributo e interessi); dibattito che ha ovviamente portato a due differenti e contrastanti interpretazioni.

Da un lato vi è chi sostiene che le misure cautelari siano dirette a garantire l'intero credito (interpretazione estensiva). Tesi questa avallata dalla giurisprudenza di legittimità, oltre che dall'Amministrazione finanziaria, la quale, con la circolare 66/2001, ha ribadito la validità delle argomentazioni poste a sostegno della tesi estensiva, nel senso che, al fine di valutare l'opportunità di chiederne l'applicazione, sarà necessario quantificare la pretesa erariale nel suo complesso. La limitazione della garanzia al solo credito relativo alle sanzioni sorge unicamente qualora non vi sia coincidenza tra l'autore della violazione e il soggetto passivo d'imposta. La circolare ha precisato, peraltro, che, sebbene anche l'imposta può concorrere alla quantificazione del credito che si intende garantire, *"deve trattarsi, tuttavia, di "imposta evasa" (nel senso proprio del termine) ossia che si assume dovuta quale diretta conseguenza della violazione"*, a chiarire,

cioè, che la richiesta della garanzia in questione non può estendersi ai tributi dichiarati dallo stesso contribuente e non versati.

Una parte significativa della dottrina è, invece, pervenuta a conclusioni differenti, ritenendo che le misure cautelari debbano essere riferite alle sole sanzioni.

Senza entrare nelle specifiche argomentazioni sostenute dalle parti contrapposte, è sufficiente evidenziare che oggi tale dibattito ha trovato una sua definitiva conclusione. Il legislatore, con l'articolo 27, comma 5, del Dl 185/2008, ha previsto espressamente che il citato articolo 22 del Dlgs 472/1997 si applica non solo alle sanzioni amministrative tributarie, ma *"anche in relazione ai tributi e relativi interessi vantati dagli uffici...in base ai processi verbali di constatazione"*.

Non solo. Con il successivo comma 6 è stato, altresì, stabilito che la disciplina in tema di richiesta di misure cautelari si estende anche all'ipotesi di pericolo per la riscossione che sorga *"dopo la notifica, da parte dell'ufficio o ente, del provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi"*. La garanzia, precisa la norma, riguarda *"tutti gli importi dovuti"* in base all'atto di recupero tributario.

Pertanto, il procedimento ex articolo 22 del Dlgs 472/1997 potrà essere attivato anche per tutte le somme richieste con gli atti di accertamento della debenza di maggiori tributi.

Titolari della legittimazione attiva e destinatari

L'ente titolare del potere di irrogazione della sanzione tributaria è il soggetto che può richiedere l'applicazione delle misure cautelari; pertanto, legittimato a effettuare tale richiesta è l'ufficio competente a emettere l'atto impositivo nei confronti del contribuente. E' escluso che la richiesta possa essere avanzata da un organo gerarchicamente superiore.

Destinatari delle misure cautelari sono il trasgressore (cioè, colui che ha commesso o concorso a commettere la violazione) e i soggetti obbligati in solido. Come già anticipato, se il soggetto che ha commesso la violazione non coincide con il contribuente, la cautela non può estendersi all'imposta, ma deve essere limitata alla sanzione.

Inoltre, per effetto dell'innovazione introdotta con l'articolo 7 del Dl 269/2003, secondo cui le sanzioni ancora da contestare o da irrogare relative al rapporto fiscale proprio di soggetti dotati di personalità giuridica sono esclusivamente a carico di questi, in tali particolari fattispecie le misure

cautelari possono e devono essere applicate solo con riferimento ai beni di proprietà di questi soggetti.

La nuova disciplina ha ampliato il numero dei soggetti destinatari, in relazione ad alcune fattispecie di responsabilità al pagamento delle sanzioni previste dal Dlgs 472/1997.

Il riferimento, rilevando alcuni casi tipici, è:

- al caso in cui il trasgressore sia uno dei soggetti solidalmente responsabili (articolo 11, comma 1) per il quale, non avendo agito con dolo o colpa grave, le misure cautelari devono essere contenute nel limite di 51.645,69 euro
- al caso di concorso di persone non omissivo (articolo 9) per il quale, rispondendo ciascuno autonomamente per la sanzione irrogata nei suoi confronti, le misure cautelari saranno differenti
- al caso di concorso di persone omissivo (articolo 9) per il quale, essendo prevista un'unica sanzione di cui rispondono in solido più soggetti, la misura cautelare potrà essere richiesta nei confronti di uno solo, purchè sia sufficiente
- al caso di cessione di azienda (articolo 14, comma 1), in cui vi è responsabilità solidale con il cedente e il valore dei beni cui riferire la misura cautelare deve essere determinato con riferimento all'obbligazione del cessionario che, a sua volta, dipende dall'ammontare del debito risultante alla data del trasferimento (circolare n. 180/1998)
- all'ipotesi di trasformazioni o fusioni (articolo 15), per cui la società o l'ente risultante può subire misure cautelari sui propri beni in relazione alla responsabilità per la sanzione; così come, nel caso di scissione, le misure cautelari possono avere a oggetto beni per un valore sufficiente a garantire il pagamento delle somme dovute per le violazioni commesse anteriormente.

1 - continua

di

Massimo Grimaldi

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/misure-cautelari-ambito-tributario-sguardo-dinsieme-1>